

การปรับปรุงแก้ไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

นางสาวจุฑารัตน์ สุทธิศิริ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2554

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository(CUIR)
are the thesis authors' files submitted through the Graduate School.

THE IMPROVEMENT OF PAYING CORPORATE INCOME TAX IN HALF ACCOUNTING PERIOD

Ms. Jutharat sutthikiri

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2011

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การปรับปรุงแก้ไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

โดย นางสาวจุฑารัตน์ สุทธิศรี

สาขาวิชา นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยเป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญามหาบัณฑิต

..... คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ศาสตราจารย์ ดร. ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

..... ประธานกรรมการ

(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)

.....

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ ณะศักดิ์ จรรยาพูน)

..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์ ศรัณญา อุตสาหกรรม)

จุฬารัตน์ สุทธิศรี : การปรับปรุงแก้ไขการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี.
(The Improvement of Paying Corporate Income Tax in Half Accounting Period) อ.ที่ปรึกษา
วิทยานิพนธ์หลัก : ศ. ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจวบดล, 218 หน้า.

จากการศึกษาพบว่า กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปจัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี แต่กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจดทะเบียนที่ประกอบกิจการธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ คำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ทำให้ไม่เป็นธรรมและไม่เหมาะสม จึงควรมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าว ดังนี้

1. แก้ไขบทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 67 ทวิ “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกินสามสิบล้านบาท คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีสามเดือนแรกที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออาเภอ ณ ที่ว่าการอาเภอท้องที่ ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบล้านสองแสน

2. แก้ไขมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

มาตรา 67 ตริ “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ ไว้ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียเบี้ยปรับอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เบี้ยปรับ ตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

สาขาวิชา นิติศาสตร์ ลายมือชื่อผู้คิด
ปีการศึกษา 2554 ลายมือชื่อ อ. ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

5185961634 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : CORPORATE INCOME TAX / HALF ACCOUNTING PERIOD

Jutharat Sutthikiri : The Improvement of Paying Corporate Income Tax in Half Accounting Period. Advisor: Prof. Supalack Pinitpuvadol. Ph.D., 218 pp.

It finds from the research that under the current legal requirement different types of corporate bodies are required to comply with different semi-annual tax filing procedures. In other words, those of limited companies are required to give estimation at semi-annual period and file semi-annual tax accordingly while those of listed companies, commercial banks, financial institutions and credit-fonciers can conclude their semi-annual tax based on their 6 months actual net profits. This finding has certainly given rise to the question of fairness of taxation.

Accordingly, this thesis recommends an amendment to the present requirement provided under the Revenue Code and rewrite it as follow.

1. An amendment to S.67 Bis of the Revenue Code is as follow

S. 67 Bis "For the purpose of bi-annual tax collection under s.68, a company or limited partnership with registered capital fully paid of more than 5 million baht and having gross income from the sale of goods or provision of services within the relevant accounting period of more than 30 million baht shall compute and pay tax on the basis of net profits from the first six months transaction following the conditions provided under s. 65 Bis and 65 Tri then submit tax form specified by the Director General and pay tax at the tax office within two months from the last day of the first six month period.

Tax paid in the aforementioned paragraph shall be treated as a credit against tax to be paid under s.68

The first paragraph shall not apply to the case involving a company or limited partnership with the first accounting period or last accounting period less than twelve months.

2. Amendment to S. 67 Tri of the Revenue Code is as follow

S. 67 Tri "In case that a company or limited partnership fails to file tax return and pay no tax or file tax return and pay tax under s. 67 Bis incorrectly, a company or limited partnership shall be subject to penalty charge of 20% of the tax to be paid under s. 67 Bis or of the unpaid tax as appropriate.

Penalty charge under paragraph 1 shall be treated as tax charge but can be reduced by the Director General Ordinance permitted by Finance Minister.

Field of Study :LAWS..... Student's Signature

Academic Year : ...2011..... Advisor's Signature

กิตติกรรมประกาศ

การจัดทำวิทยานิพนธ์จะสำเร็จลุล่วงมิได้ หากไม่ได้รับความกรุณาและความช่วยเหลือจากบุคคลหลายท่าน ณ โอกาสนี้ผู้เขียนขอสำนึกพระคุณของท่านเหล่านั้น และปรารถนาที่จะแสดงความกตเวทิตาทุกโอกาสที่สามารถจะกระทำได้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิววดล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ที่ได้สละเวลาและให้ความเมตตารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ตลอดจนให้คำแนะนำและความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียน อันเป็นความกรุณาอย่างยิ่ง

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่ได้สละเวลาอันมีค่ามาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านอาจารย์ ณะศักดิ์ จรรยาพูน อาจารย์ศรัญญา อุตสาหกรรม ที่ได้กรุณาสละเวลาอันมีค่ามาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ซึ่งท่านประธานกรรมการและกรรมการสอบทุกท่านได้กรุณาให้คำแนะนำและคำปรึกษาต่าง ๆ ในการเขียนวิทยานิพนธ์แก่ผู้เขียนอย่างยิ่ง

ผู้เขียนขอขอบพระคุณเพื่อน ๆ ทั้งเพื่อนร่วมงาน ที่อนุเคราะห์ข้อมูลเป็นอย่างดี และเพื่อนร่วมชั้นเรียน รวมทั้งผู้บังคับบัญชาทุกท่านที่ให้ความช่วยเหลือและให้กำลังใจผู้เขียนตลอดมา

ท้ายที่สุด ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ครอบครัวและญาติพี่น้อง ที่คอยให้กำลังใจแก่ผู้เขียนในการศึกษาตลอดมา ส่วนข้อบกพร่องประการใดของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	5
1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	5
1.4 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
บทที่ 2 ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากร แนวความคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษี อากรและแนวความคิดทางการบัญชี.....	8
2.1 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่นำมาสู่การกำหนดภาษีอากร.....	8
2.1.1 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานทางกฎหมายภาษี.....	8
2.1.1.1 หลักความคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี.....	10
2.1.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร.....	11
2.1.1.3 หลักความชอบด้วยกฎหมายในการออกกฎหมายลำดับรอง ของกฎหมายภาษีอากร.....	13
2.1.2 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี.....	16
2.1.2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ของ Adam Smith.....	16
2.1.2.2 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน.....	18
2.2 แนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี.....	19
2.2.1 แนวความคิดทางการบัญชี.....	20
2.2.2 หลักการรับรู้รายได้.....	21

2.2.2.1 การรับรู้รายได้	23
2.2.2.2 การวัดมูลค่าของรายได้.....	24
2.2.3 ข้อสมมติทางการบัญชี.....	24
2.2.3.1 หลักกรอบระยะเวลา.....	25
2.2.3.2 หลักโดยประมาณ.....	25
2.2.3.3 หลักการเกิดขึ้นของรายได้.....	25
2.2.3.4 หลักการจับคู่ของรายได้ค่าใช้จ่าย.....	25
2.2.3.5 การดำเนินงานต่อเนื่อง.....	26
2.2.3.6 เกณฑ์คงค้าง.....	26
2.2.3.7 ความสม่ำเสมอ.....	26
2.3 หลักเกณฑ์การบันทึกบัญชีระหว่างบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป กับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุนและบริษัทเครดิตฟองซิเอร์.....	27
2.3.1 เกณฑ์การบันทึกบัญชีภายใต้กรอบมาตรฐานเดียวกันของบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป.....	27
2.3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบความน่าเชื่อถือของการบันทึกบัญชี ของบริษัทจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุนและบริษัทเครดิตฟองซิเอร์.....	29
2.4 การควบคุมมาตรฐานการบัญชี.....	31
2.4.1 การควบคุมโดยกฎหมาย.....	31
2.4.1.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543.....	31
2.4.1.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพการบัญชี พ.ศ.2547.....	35
2.4.2 การควบคุมโดยสถาบันวิชาชีพการบัญชี.....	39
2.4.2.1 สถาบันวิชาชีพการบัญชีในต่างประเทศ.....	39
2.4.2.2 สถาบันวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย.....	41
บทที่ 3 แนวความคิดและหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	44
3.1 เหตุผลและความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีอากร.....	44
3.1.1 ความหมาย ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีอากร.....	44
3.1.1.1 ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร”	46
3.1.1.2 ประวัติความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีอากร.....	48

3.1.2 ความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีอากร.....	51
3.1.2.1 ความเป็นมาทางเศรษฐกิจ.....	52
3.1.2.2 ความเป็นมาทางสังคมและการเมือง.....	53
3.1.2.3 เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	54
3.2 สภาพปัญหาที่นำมาสู่การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการประมาณการกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร.....	55
3.2.1 หลักการและเหตุผลในการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	55
3.2.1.1 การทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	55
3.2.1.2 การบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	55
3.2.1.3 การส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี.....	56
3.2.1.4 ความรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	56
3.2.2 หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	56
3.3 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีตามประมวลรัษฎากร.....	57
3.3.1 การเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี.....	64
3.3.1.1 ผู้เสียภาษี.....	65
3.3.1.2 วิธีการคำนวณภาษี.....	66
3.3.2 การเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี.....	70
3.3.2.1 ผู้เสียภาษี.....	71
3.3.2.2 วิธีการคำนวณภาษี.....	72
บทที่ 4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย	85
4.1 บททั่วไป	85
4.1.1 ความทั่วไปเกี่ยวกับระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย.....	85
4.1.2 การเสียภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย.....	86
4.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	89
4.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล	89

4.2.1.1 บริษัท.....	89
4.2.1.2 บริษัทในรูปแบบของสหกรณ์.....	91
4.2.1.3 เครดิตยูเนียน.....	94
4.2.1.4 บริษัทที่ไม่แสวงหาผลกำไรและองค์กรจดทะเบียน.....	95
4.2.1.5 หน่วยงานอื่นที่ต้องเสียภาษีในลักษณะเดียวกับบริษัท.....	95
4.2.2 วิธีการคำนวณภาษี	96
4.2.2.1 อัตราภาษี.....	96
4.2.2.2 ระบบการชำระภาษีแบบ PAYG (Pay As You Go).....	97
4.3 วิเคราะห์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย.....	116
บทที่ 5 สภาพปัญหาและผลกระทบจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี.....	123
5.1 ปัญหาในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ.....	124
5.1.1 ความแตกต่างของวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบ ระยะเวลาบัญชี.....	124
5.1.2 ข้อจำกัดของการคาดการณ์การเพิ่มขึ้นของรายได้ในครึ่งปีหลังของ รอบระยะเวลาบัญชีหลัง.....	131
5.2 ข้อจำกัดในการวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร.....	133
5.2.1 การที่บทบัญญัติกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรวินิจฉัย ในเรื่องเหตุอันสมควร.....	135
5.2.2 การเพิ่มภาระการพิสูจน์ให้กับผู้เสียภาษีที่จัดทำประมาณการ.....	144
5.3 ผลกระทบจากการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร.....	147
5.3.1 ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากร.....	147
5.3.2 ผลกระทบต่อภาครัฐ.....	155
บทที่ 6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	156
6.1 บทสรุป	156
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	163
รายการอ้างอิง.....	169
ภาคผนวก.....	174
ภาคผนวก ก พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ.2524	175

ภาคผนวก ข	พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2525	184
ภาคผนวก ค	พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 31) พ.ศ.2534	197
ภาคผนวก ง	แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก. 1/2546 เรื่อง การพิจารณา เหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ.2546	206
ภาคผนวก จ	แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก. 9/2550 เรื่อง การพิจารณา เหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ.2550.....	210
ภาคผนวก ฉ	แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก. 28/2555 เรื่อง การพิจารณา เหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2550.....	214
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....		218

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อำนาจในการตรากฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติที่ดั่งตรากฎหมายให้มีลักษณะเป็นการทั่วไป ไม่บังคับบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเฉพาะตัว โดยเฉพาะอย่างยิ่งกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการกระทบสิทธิเสรีภาพของประชาชน ต้องบัญญัติภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ โดยความยินยอมของรัฐสภา รวมถึงกฎเกณฑ์ที่ฝ่ายนิติบัญญัติออกกฎหมายให้อำนาจฝ่ายบริหารในการออกกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ซึ่งการตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตามต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคมและอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคทางกฎหมาย โดยต้องให้ผู้เสียภาษีทุกคนอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันและมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมการเศรษฐกิจอย่างเดียวกันต้องอยู่ในระบบภาษีเดียวกันและต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

ภาษีอากร นอกจากเป็นรายรับที่สำคัญเพื่อใช้เป็นรายจ่ายแล้ว ยังเป็นเครื่องมือที่รัฐบาลใช้ในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจหรือแก้ปัญหาเศรษฐกิจภายในประเทศบริหารประเทศ เช่น หากต้องการให้มีการเข้ามาลงทุนในประเทศก็ใช้นโยบายลดอัตราภาษีสำหรับการลงทุนเพื่อเป็นแรงจูงใจให้การการลงทุนเพิ่มมากขึ้น เป็นต้น

ภาษีที่สำคัญประเภทหนึ่งก็คือภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยบทบัญญัติตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยจะต้องยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่าย กำไรสุทธิ และรายการอื่น ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนรายจ่ายที่มีบุคคลที่ได้รับใบอนุญาตตาม มาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ถูกกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการ 2 ครั้งต่อรอบระยะเวลาบัญชี คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบ ภ.ง.ด.51 โดยต้องยื่นภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้น

รอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ที่ต้องยื่นแบบและชำระภาษีเงินได้ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งบริษัทที่มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวได้แก่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิเท่านั้น ประกอบด้วย

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย
 2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพียงแห่งเดียว หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของสาขา โดยกิจการที่กระทำนั้นมิใช่กิจการขนส่งระหว่างประเทศ
 3. กิจการที่ดำเนินเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยเพียงแห่งเดียว หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในรูปของสาขา โดยกิจการที่กระทำนั้นมิใช่กิจการขนส่งระหว่างประเทศ
 4. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ หรือกิจการที่ดำเนินเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยโดยมีลูกจ้าง ผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย โดยกิจการที่กระทำนั้นมิใช่กิจการขนส่งระหว่างประเทศ
 5. กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับ บุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น
- โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่ถ้าหากเป็นบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่

อธิบดีกำหนด ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือชำระภาษีจากสิ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ(1) หรือกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี เห็นได้ว่า บทบัญญัติตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดปัญหาในหลายกรณี ดังนี้

1. วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกัน ระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปกับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่อธิบดีกำหนดจะเห็นได้ว่าบทบัญญัติตามมาตรา 67 ทวิ กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แต่กำหนดให้ บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นการกำหนดให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติไม่เหมือนกันจึงทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกัน เนื่องจากการที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีจัดทำประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว ต่อมาเกิดเหตุการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อรายได้และรายจ่ายของกิจการอย่างเป็นนัยสำคัญโดยที่ไม่สามารถป้องกันหรือหลีกเลี่ยงได้ ทำให้คาดการณ์จำนวนรายได้และรายจ่ายใน 6 เดือนหลังผิดพลาด ผู้เสียภาษีจึงต้องรับผิดเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ต่างจากวิธีการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำใน รอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้สามารถคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงของกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนได้อย่างถูกต้องตรงกับความเป็นจริง

2. การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิโดยกฎหมายกำหนดรายได้ที่คาดว่าจะได้รับล่วงหน้าในช่วงหกเดือนหลังมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าหาก

กิจการบันทึกข้อมูลทางบัญชีในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาที่ถูกต้องแม่นยำ จะสามารถนำข้อมูลดังกล่าวไปคำนวณเพื่อกำหนดรายได้ที่คาดว่าจะได้รับล่วงหน้าใกล้เคียงกับความจริง แต่ในกรณีมีเหตุการณ์ที่ไม่สามารถคาดการณ์ได้เกิดขึ้นในอนาคตที่ส่งผลกระทบต่อกับการประกอบกิจการ เช่น ความผันผวนทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคม สภาวะภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้นและมีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ เช่น เหตุการณ์น้ำท่วม คลื่นยักษ์สึนามิ หรือเหตุการณ์อื่น ๆ ในประเทศ เป็นต้น ซึ่งเป็นข้อจำกัดของการคาดการณ์รายได้และรายจ่ายของกิจการ ที่ทำให้ประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาด ทำให้ผู้เสียภาษีต้องรับโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. การตีความทางกฎหมายกรณี “เหตุอันสมควร” ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนให้ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการพิจารณา

การกำหนด “เหตุอันสมควร” เป็นเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติขึ้นเพื่อเป็นเหตุบรรเทาให้ผู้เสียภาษีที่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน ใช้ดุลพินิจวินิจฉัยเรื่อง “เหตุอันสมควร” เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่น และทำให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากขึ้น ซึ่ง เจ้าพนักงานสรรพากรจะพิจารณาจาก ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ และใช้แนวทางการพิจารณา “เหตุอันสมควร” โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา “เหตุอันสมควร” กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 และแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก.28/2555 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี

แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2555 เพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาเหตุอันสมควรแล้วก็ตาม แต่ปัญหาของผู้เสียภาษียังไม่หมดไปทำให้หลักเกณฑ์ดังกล่าวยังคงเป็นภาระกับผู้เสียภาษี เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 และแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก.28/2555ฯ ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2555 ไม่มีสภาพเป็นบทบังคับเป็นกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตาม ประกอบกับคำสั่งและแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรที่มีลักษณะ

เป็นการกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะกรณี หากมีข้อเท็จจริงในกรณีอื่นเกิดขึ้นนอกเหนือจากแนวทางดังกล่าว เจ้าพนักงานสรรพากรผู้ดำเนินการพิจารณาที่ไม่มีแนวทางในการพิจารณา เช่นเดิม

นอกจากนี้ หากผู้เสียภาษีต้องการจะได้แย้งอำนาจเจ้าพนักงานประเมินการใช้ อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร เพื่อเรียกเก็บเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี จะต้องพิสูจน์ ให้ได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเหตุอันสมควรในการประมาณการกำไรสุทธิขาดไป เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น จึงทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีในการพิสูจน์เรื่องดังกล่าว

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

- 1) เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ทั่วไปของภาษีอากร ความเป็นมา เจตนารมณ์และ หลักการของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี
- 2) เพื่อศึกษาถึงวิธีการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิและการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปกับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ทั้งตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ
- 3) เพื่อศึกษาผลกระทบที่เกิดจากการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ระบบเศรษฐกิจ การ จัดเก็บรายได้ของรัฐ เจ้าพนักงานสรรพากร
- 4) เพื่อวิเคราะห์ความเหมาะสม รูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการ ปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบ ระยะเวลาบัญชี ให้สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษี อากร เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จำกัดขอบเขตการศึกษาครอบคลุมแนวความคิด หลักการ ข้อกฎหมายและปัญหาในทางปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลา บัญชี โดยได้ศึกษาถึงหลักการทั่วไปของภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่มาของภาษีเงินได้นิติบุคคล ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ปัญหาของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

เกี่ยวกับการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ปัญหาการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องเหตุอันสมควร เพื่อหาแนวทางแก้ไขพร้อมข้อเสนอแนะในเรื่องดังกล่าว

1.4 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีระหว่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ธนาคาร บริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปยังไม่มีความเป็นธรรมและเหมาะสม จึงควรศึกษาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางแก้ไขในเรื่องดังกล่าวให้ถูกต้องและเหมาะสมยิ่งขึ้น

1.5 วิธีดำเนินการศึกษาวิจัย

เป็นการศึกษาวิจัยทางเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลวิเคราะห์มาตรการทางด้านกฎหมาย ไม่ว่าจะเป็นพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ.2539 และประมวลรัษฎากร ระเบียบปฏิบัติในส่วนที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งจะได้มาโดยการค้นคว้าจากหนังสือ บทความ วารสาร จุลสาร เอกสารเผยแพร่ของหน่วยงานรัฐบาลและเอกชนต่าง ๆ รายงานการสัมมนา รายงานการวิจัยโดยนำเอาข้อมูลจากเอกสารมาวิเคราะห์และหาข้อสรุป

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

- 1) ทำให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ทั่วไปของภาษีอากร ความเป็นมา เจตนารมณ์และหลักการของการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี
- 2) ทำให้ทราบถึงวิธีการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิและการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปกับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ทั้งตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ
- 3) ทำให้ทราบถึงผลกระทบที่เกิดจากการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่มีต่อสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ระบบเศรษฐกิจ การจัดเก็บรายได้ของรัฐ เจ้าพนักงานสรรพากร
- 4) ทำให้ทราบถึงความเหมาะสม รูปแบบ และหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบ

ระยะเวลาบัญชี ให้สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เพื่อคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากร

บทที่ 2

ความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีอากร แนวความคิดพื้นฐานในการจัดเก็บ ภาษีอากรและแนวความคิดทางการบัญชี

2.1 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานที่นำมาสู่การกำหนดภาษีอากร

ปัจจุบัน เจ้าหน้าที่ของรัฐเข้าไปมีบทบาททางด้านเศรษฐกิจและสังคม เป็นอย่างมาก ทำให้ต้อง จัดหารายได้ เพิ่มขึ้น เพื่อใช้ในกิจกรรมต่าง ๆ เช่น รายได้จาก การจัดเก็บภาษีอากร รายได้ค่าบริการ ค่าธรรมเนียม รัฐพาณิชย์ ฯลฯ ทำให้รัฐมีความจำเป็น จะต้องระดม ทรัพยากรให้เพียงพอกับการใช้จ่าย เช่น การเพิ่มการจัดเก็บภาษี การก่อหนี้สาธารณะ เป็นต้น

รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจากประชาชนภายในประเทศโดยใช้อำนาจบังคับ จัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนได้ตามกฎหมาย แต่การใช้อำนาจดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้ การปกครองในระบอบประชาธิปไตย กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องอยู่ในระดับ ที่เหมาะสม ไม่มากเกินไปหรือน้อยเกินไป นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภท มีความแตกต่างกัน ผู้เสียภาษีอากรแต่ละประเภทมีลักษณะแตกต่างกัน รัฐจึงต้องกำหนด วิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร โดยการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี ซึ่งหน่วยงานของรัฐ บังคับจัดเก็บภาษีอากรโดยการละเมิดสิทธิต่าง ๆ ของผู้เสียภาษีไม่ได้ การจัดเก็บภาษี ต้อง มีความเสมอภาคและป ฏิบัติต่อบุคคลอย่างเท่าเทียมกัน นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากร จะต้องมีต้นทุนค่าใช้จ่ายที่ไม่สูง ประหยัด มีวิธีการจัดเก็บภาษีอย่างสะดวกและเป็นธรรม ทั้งทางด้านผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐ และทำให้รัฐได้รับเงินภาษีไปพัฒนาประเทศ อย่างเพียงพอ ซึ่งวิธีการเหล่านี้ เป็นไปตามหลักการพื้นฐานที่นำมาสู่การกำหนดภาษีอากร จากรัฐ

2.1.1 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานทางกฎหมายภาษี

นโยบายภาษีอากรเป็นส่วน หนึ่งของนโยบายการคลังที่มีส่วนช่วยในการ ดำเนินการ ทางเศรษฐกิจของรัฐบาลให้บรรลุเป้าหมายในการพัฒนาประเทศ นอกจาก การจัดเก็บภาษีอากรเพื่อให้รัฐมีรายได้เพียงพอกับการพัฒนาประเทศแล้ว ภาษีอากรยังใช้ เป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการบริหารและพัฒนาประเทศโดยการจัดสรรทรัพยากร ให้มีประสิทธิภาพสูงสุด เช่น ใช้วิธีการจัดเก็บภาษีในอัตราสูง เพื่อลดการบริโภคของ ประชาชน หรือลดอัตราภาษีหรือยกเว้นภาษี เพื่อเพิ่มรายได้และเพิ่มเงินหมุนเวียนในระบบ

เศรษฐกิจ นอกจากนี้ ภาษียังเป็นเครื่องมือสำหรับสร้างความเป็นธรรมทางเศรษฐกิจให้กับสังคม ทั้งในด้านการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ด้านการรักษาดุลการชำระเงิน ด้านการเสริมสร้างความเจริญเติบโตของระบบเศรษฐกิจเพื่อพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เป็นไปในทิศทางที่เหมาะสม

ภาษีอากรเป็นสิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนและถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้น เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บรายได้เพียงพอ มีประสิทธิภาพและเพื่อเป็นการสร้างความรู้สึกที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากรต่อผู้เสียภาษี จึงควรมีการวางระบบภาษีอากรที่ดี คือ มีความเป็นธรรม โดยจัดเก็บจากความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ ฐานะ สภาพความเป็นอยู่ หรือการได้รับผลประโยชน์หรือการบริการจากรัฐ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่สามารถนำกฎหมายภาษีอากรไปปฏิบัติได้ และทำให้เกิด ความเท่าเทียมกับผู้เสียภาษีทุกคน มิฉะนั้นแล้วก็จะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมและการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีได้ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีจะต้องมีความสะดวกเพื่อสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี และไม่เป็นการสร้างภาระความยุ่งยากให้แก่ผู้เสียภาษี จึงควรจัดให้มีการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีในด้านต่าง ๆ เช่น การให้บริการในความรู้ ข้อกฎหมาย ระเบียบแนวปฏิบัติ การให้คำปรึกษา แนะนำการกรอกแบบแสดงรายการ กำหนดเวลาและสถานที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี เป็นต้น นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีต้องมีความชัดเจนและแน่นอน โดยเฉพาะในด้านข้อกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติและเสียภาษีถูกต้อง ทำให้ช่วยลดปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นจากการเสียภาษีและเป็นการสร้างความมั่นใจในการลงทุนให้แก่ผู้ประกอบการโดยไม่ส่งผลกระทบต่อกลไกตลาดหรือการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมในการผลิตหรือการบริโภคของผู้เสียภาษี ที่ทำให้เกิด การสูญเสียทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องไม่เพิ่มภาระต้นทุนค่าใช้จ่ายให้กับผู้เสียภาษี และลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ ทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพียงพอที่จะนำไปใช้จ่ายเพื่อการพัฒนาประเทศในด้านต่าง ๆ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีที่ดีควรมีความยืดหยุ่น และสอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปได้เหมาะสม เช่น หากประเทศประสบภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ การจัดเก็บภาษีไม่ควรเป็นการสร้างภาระเพิ่มให้กับประชาชนผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยในขณะนั้น ในทางกลับกันหากประเทศมีเศรษฐกิจเจริญรุ่งเรือง ระบบภาษีที่ดีควรจัดเก็บรายได้ให้กับรัฐเพิ่มขึ้นในขณะที่ประชาชนมีรายได้สูงขึ้นในขณะนั้น เป็นต้น

ดังนั้น จึงไม่สมควรนำ วิธีการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่ เพิ่มรายได้ของรัฐ มาใช้ บังคับจัดเก็บเพราะ จะทำให้เกิดภาวะ กับผู้เสียภาษี และนำรายได้ไป ใช้ไม่เพียงพอ กับรายจ่าย ที่เกิดขึ้น

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีแนวความคิดมาจากการจัดแบ่งประเภท ภาษีตามลักษณะทางเศรษฐกิจ ซึ่งพิจารณาจากความมั่งคั่งร่ำรวยตามแนวความคิด ทางเศรษฐศาสตร์ ที่กำหนดประเภทภาษีจากการไหลเวียนของรายได้ ทรัพย์สินและ การบริโภค โดยฐานเงินได้สามารถวัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ได้ดีที่สุด ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากเงินได้ของผู้ประกอบธุรกิจในรูปแบบของกำไรสุทธิ

2.1.1.1 หลักความคุ้มครองสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี¹

สิทธิของผู้เสียภาษี หมายถึง สิทธิและหน้าที่อันชอบธรรมของ ผู้เสียภาษีอากรตามกฎหมายที่จะต้องกระทำการหรือไม่กระทำการใด ๆ ที่เป็นการขัดต่อ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ซึ่งสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษีมี่ดังนี้

1 สิทธิของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมี่สิทธิตามกฎหมาย คือ

ก. สิทธิตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง

พ.ศ.2539 ได้แก่

- (1) สิทธิที่จะได้รับการรับฟังจากฝ่ายปกครอง
- (2) สิทธิในการเข้าถึงข้อมูลข่าวสารที่จำเป็น
- (3) สิทธิในการได้รับคำแนะนำทางกฎหมาย

ข. สิทธิตามประมวลรัษฎากร

- (1) สิทธิการผ่อนชำระภาษี
- (2) สิทธิการยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน

ประเมิน

- (3) สิทธิการขอทุเลาการชำระภาษีอากรโดยจัดให้มีหลักประกัน

การชำระหนี้

- (4) สิทธิการขอลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร
- (5) สิทธิการขอคัดสำเนาเอกสาร

¹ เพราะมาตรา หันตรา และศุภลักษณะ ณ ฤดีจรัสวัลย์ “สิทธิของผู้เสียภาษี,” สรรพากรศาสตร์ 41, (มกราคม 2537) 15-24.

ค. สิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีอากรโดยอ้างอิงตามรายงานของ OECD อันเป็นผลสำรวจจากประเทศสมาชิก OECD ซึ่งเป็นกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้ว ในปี ค.ศ.1990 เรื่อง Taxpayers' Rights and Obligations: A Survey of the legal Situation in OECD Countries ซึ่งระบุสิทธิขั้นพื้นฐานที่ผู้เสียภาษีอากรพึงมี 6 ข้อ ได้แก่

(1) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง

(2) สิทธิในการอุทธรณ์

(3) สิทธิในการชำระภาษีเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด ดังนั้น

หากผู้เสียภาษีอากรชำระภาษีเกินไปก็ควรได้รับเงินภาษีที่ชำระเกินไปนั้นคืนพร้อมดอกเบี้ย

(4) สิทธิในการได้รับการปฏิบัติจากเจ้าพนักงานตามกฎหมาย

อย่างชัดเจนแน่นอน

(5) สิทธิส่วนบุคคล

(6) สิทธิในการรักษาความลับของผู้เสียภาษี

2 หน้าตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73 ซึ่งบัญญัติให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้รัฐมีรายได้นำมาใช้จ่ายภายในประเทศ รวมถึงสวัสดิการต่าง ๆ ส่งผลให้บุคคลมีหน้าที่และภาระความรับผิดชอบที่จะต้อง อดกระทำการ เช่น หน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษี การจัดทำเอกสารหลักฐานตามที่กฎหมายกำหนด การขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี การให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงานในการตรวจสอบภาษีอากร การปฏิบัติตามหมายเรียกทางภาษีอากร เป็นต้น

กฎหมายจะต้องให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอย่างเหมาะสม ไม่ค้ำึงถึงประโยชน์ของรัฐเพียงฝ่ายเดียว เช่น การเก็บภาษีจะต้องทำอย่างเหมาะสม เป็นธรรม²

2.1.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

เป็นหลักการที่มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมทางสังคม ที่กำหนดให้บุคคลมีโอกาสเท่าเทียมกัน³ ปรากฏอยู่ใน มาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550

² อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, “แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากร,” วารสารนิติศาสตร์ 26 (กันยายน 2539): 516-529.

หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายนั้น รองศาสตราจารย์

ดร. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ได้แสดงความเห็นว่า “หลักความเสมอภาคเป็นหลักทั่วไปที่ปรากฏในกฎหมายรัฐธรรมนูญของนานาประเทศ ซึ่งองค์กรต่าง ๆ ของรัฐรวมทั้งฝ่ายปกครอง ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน ...”

หลักความเสมอภาคทางกฎหมายภาษี หมายถึง บทบัญญัติ

กฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไปมิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมโดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ ดังนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติจึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร (ระบบภาษี) ที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสถานภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะการณ์ที่เปลี่ยนไป⁴

หากพิจารณาบทบัญญัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยการจัดกลุ่มให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ แล้วคำนวณและชำระภาษีจากจำนวนหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด จำนวนและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ เห็นได้ว่า บทบัญญัติมาตราดังกล่าวมีลักษณะของการเลือกปฏิบัติระหว่างผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแตกต่างกัน แต่เนื่องจากนิติบุคคลทั้งสองกลุ่มมีความแตกต่างกันในเรื่องการจัดทำบัญชีตามกฎหมาย สภาพเศรษฐกิจ ซึ่งเป็นการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน กรณีจึงเป็นไปตามหลักความเสมอภาค

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), หน้า 98.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 101.

ความเสมอภาคทางภาษี มีลักษณะที่สำคัญ 2 ประการคือ

1 . ความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ เป็นความเสมอภาคที่สามารถคำนวณพิสูจน์ได้ด้วยตัวเลข เช่น ความเสมอภาคตามสัดส่วนการถือครองที่ดินของผู้เสียภาษี เช่น ที่ดินจำนวน 10 ไร่ ชำระภาษี 1,000 บาท ที่ดินจำนวน 100 ไร่ ต้องชำระภาษี 10,000 บาท เป็นต้น สังเกตได้ว่า หลักเกณฑ์นี้จะมีความเสมอภาคก็ต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีรายได้และรายจ่ายจากที่ดินเท่ากัน แต่ในความเป็นจริงที่ดินแต่ละแปลงจะมีลักษณะการใช้ประโยชน์ที่แตกต่างกัน เช่น การใช้เพื่อเกษตรกรรม การพาณิชย์ การสาธารณะประโยชน์ เป็นต้น ซึ่งทำให้หลักการของความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ไม่อาจใช้ได้อย่างเป็นธรรม

2. ความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล เป็นความเสมอภาคที่กำหนดจำนวนภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี โดยพิจารณาจากสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัว ของผู้เสียภาษีแต่ละคน

ในเรื่องดังกล่าว ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวดล ได้ตั้งข้อสังเกตว่า เนื่องจากทฤษฎีว่าด้วยความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ที่กำหนดสัดส่วนของภาษีตามจำนวนตัวเลขที่แสดงถึงความอยู่ดีกินดีทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีไม่เป็นที่ยอมรับ จึงทำให้ทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงเกิดขึ้นมาแทน ในศตวรรษที่ 20 นักการคลังต่างเห็นพ้องกันว่า บุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกัน (คนโสดและผู้มีภาระครอบครัว) มีรายได้จำนวนเท่ากัน ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนเท่าเทียมกัน เพราะผู้มีภาระครอบครัวต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัว ความสามารถในการเสียภาษีจึงต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วย

2.1.1.3 หลักความชอบด้วยกฎหมายในการออกกฎหมายลำดับรองของกฎหมายภาษีอากร

การจัดทำกฎหมายลำดับรองมีความแตกต่างไปจากการตราพระราชบัญญัติ โดยเนื้อหาของกฎหมายลำดับรองจะต้องมีความสัมพันธ์ในทางเนื้อหาเชื่อมโยงกับกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจ ซึ่งรูปแบบโดยทั่วไปที่ปรากฏ คือ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับหรือประกาศ

กฎหมายลำดับรอง คือ การที่ฝ่ายนิติบัญญัติให้บุคคลอื่นทำการออกกฎข้อบังคับที่เป็นอำนาจของตนแทนตน และกฎ ข้อบังคับนั้น มีผลบังคับเสมือนหนึ่งว่า

ได้ออกโดยผู้มอบอำนาจ⁵ แต่ทั้งนี้ ฝ่ายนิติบัญญัติมิได้มอบอำนาจไปให้ฝ่ายบริหารออกกฎหมายโดยเด็ดขาด แต่จะมีการกำหนดนโยบาย ควบคุมและตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายบริหารได้

คณะกรรมการ Committee on Ministers' Power (1932) Cmnd 4060 ได้สรุปความจำเป็นและให้เหตุผลความจำเป็นในการให้อำนาจฝ่ายบริหารไว้ดังนี้⁶

1. เหตุผลในด้านเวลา ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถตรากฎหมายซึ่งเป็นรายละเอียดได้ทั้งหมด ทำได้แต่เพียงการกำหนดกรอบของสิทธิหน้าที่ของประชาชน หรือขอบเขตของการจำกัดสิทธิหรือหน้าที่ของประชาชน และมอบให้ฝ่ายบริหารไปกำหนดรายละเอียดเป็นกฎหมายลำดับรอง

2. พระราชบัญญัติหลายฉบับมีเนื้อหาเป็นเรื่องทางเทคนิค การกำหนดรายละเอียดไว้ในพระราชบัญญัติทุกเรื่องเป็นสิ่งที่ไม่สามารถทำได้ เนื่องจากใช้เวลาในการตรวจพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติมาก และทำให้เนื้อหาของพระราชบัญญัติยาว จึงควรมอบให้ฝ่ายบริหารซึ่งมีความชำนาญมากกว่าเป็นผู้กำหนดรายละเอียดเหล่านั้น

3. ความต้องการที่จะปรับกฎหมายให้เข้ากับสถานการณ์ ซึ่งโดยทั่วไปกฎเกณฑ์ในพระราชบัญญัติเป็นกฎเกณฑ์ที่เคร่งครัดตายตัว ขาดความยืดหยุ่น และไม่ทันสมัย ซึ่งการออกกฎหมายลำดับรองจะทำให้กฎเกณฑ์การบังคับใช้มีความทันสมัยมากขึ้น

4. ความจำเป็นรีบด่วน หากจะต้องมีการตรากฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติทุกเรื่องก็จะทำให้ไม่ทันต่อสถานการณ์ ซึ่งหากฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายได้ก็จะทำให้กฎหมายสามารถนำไปบังคับใช้ได้ทันเวลายิ่งขึ้น

การออกกฎหมายลำดับรองที่ถือว่ามีความสำคัญมากกว่าปกติที่สำคัญ ได้แก่ การออกกฎหมายลำดับรองโดยการลดหรือยกเว้นภาษีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้กระทำได้แต่จะมีกฎเกณฑ์หรืออัตราเท่าใดให้กำหนดเป็นพระราชกฤษฎีกา ซึ่งการออกกฎหมายลำดับรองที่เป็นพระราชกฤษฎีกาจะใช้ในกรณีที่สำคัญมากกว่าปกติ หรือเป็น

⁵ ธรรมนิติย์ สุมันตกุล, “การออกกฎหมายลำดับรอง,” เอกสารประกอบการฝึกอบรมหลักสูตรนักกฎหมายภาครัฐ รุ่นที่ 1, (คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2547), หน้า 1.

⁶ ธรรมนิติย์ สุมันตกุล, การจัดทำกฎหมายลำดับรองของฝ่ายปกครอง [ออนไลน์], 14 มกราคม 2554. แหล่งที่มา : <http://www.lawreform.go.th/lawreform/>

กรณีที่มีการขยายความพระราชบัญญัติ โดยจะต้องมีการลงพระปรมาภิไธย โดยพระมหากษัตริย์ ดังนั้น ฝ่ายบริหารจะต้องมีเหตุผลและความจำเป็นในการออกพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

โดยทั่วไปแล้ว การออกกฎหมายลำดับรองมีข้อยกเว้นที่สำคัญ คือ การออกกฎหมายที่มีผลเป็นการขยายหลักการของกฎหมายแม่บท รวมถึงการกำหนดภาชีอากรหรือค่าธรรมเนียมซึ่งกฎหมายแม่บทไม่อนุญาตให้กระทำ หรือการออกกฎหมายลำดับรองเพื่อเป็นการแก้ไขกฎหมายแม่บท การกำหนดเพื่อให้อำนาจฝ่ายบริหารโดยไม่จำกัดขอบเขต การยกเว้นเขตอำนาจศาล เป็นต้น นอกจากนี้แล้ว แนวปฏิบัติในการออกกฎหมายลำดับรองที่ปฏิบัติกันอยู่ในปัจจุบันนั้น มีข้อสังเกตว่า จะไม่มีการกำหนดโทษทางอาญาไว้ในกฎหมายลำดับรอง เนื่องจากการออกกฎหมายที่เป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลจะต้องได้รับความเห็นชอบจากรัฐสภา เว้นแต่ในกรณีภาวะฉุกเฉินหรือการสงคราม ซึ่งจะมีกฎหมายแม่บทบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารให้ฝ่ายบริหารสามารถกำหนดโทษทางอาญาไว้ได้อย่างชัดเจน

กฎหมายลำดับรองที่ปรากฏในประมวลรัษฎากร ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา คำสั่ง และระเบียบต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้ฝ่ายบริหารสามารถออกคำสั่งหรือระเบียบที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้ประมวลรัษฎากรสามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยที่ฝ่ายนิติบัญญัติไม่จำเป็นต้องออกกฎหมายใหม่ และในกรณีที่จำเป็น คำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวสามารถแก้ไขหรือยกเลิกได้โดยไม่ต้องผ่านฝ่ายนิติบัญญัติ

การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลไม่อาจทำได้ เว้นแต่โดยอาศัยบทบัญญัติแห่งกฎหมาย การจำกัดเก็บภาษีมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจของเขา ดังนั้น องค์การฝ่ายบริหารจะออกกฎหมายลำดับรองได้ต่อเมื่อมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ หรือกฎหมายแม่บทมอบอำนาจให้แก่องค์การฝ่ายบริหาร นอกจากนี้ กฎหมายลำดับรองต้องมีลักษณะใช้บังคับทั่วไป และต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้บังคับกับกรณีหรือบุคคลใดโดยเฉพาะ⁷

⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์. “ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงกฎหมายภาษีลำดับรอง : บทสรุปบทคัดย่อจากงานวิจัยระดับปริญญาเอก ณ The University of Edinburgh, The UK ศึกษาเปรียบเทียบกฎหมายภาษีลำดับรองของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ ” ใน สรรพากรศาสตร์ 1,55 (มกราคม 2551): หน้า64.

ประมวลรัษฎากร มีบทบัญญัติที่มอบอำนาจให้ฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายภาษีลำดับรองได้ คือ พระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง และระเบียบกระทรวงการคลังที่ออกโดยรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง และประกาศอธิบดี ประกาศกรมสรรพากรที่ออกโดยอธิบดี

การออกกฎหมายภาษีลำดับรองทำให้กฎหมายที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรสามารถปรับปรุงให้ทันตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม ทำให้สามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดในการทำงาน นอกจากนี้ กฎหมายลำดับรองยังช่วยอุดช่องว่างทางกฎหมาย ทำให้ลดการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ต้องแก้ไขกฎหมายได้ทันที่

2.1.2 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

2.1.2.1 หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

อดัม สมิท (Adam Smith) กำหนดหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากร โดยเห็นว่า รัฐไม่ควร เข้าแทรกแซงในทางเศรษฐกิจ ยกเว้นกิจการบางประเภทที่ต้องใช้เงินลงทุนเป็นจำนวนมาก หรือมีผลกระทบต่อประชาชนภายในรัฐจำนวนมาก และพบว่าความร่ำรวยและ ความมั่งคั่งของรัฐเกิดจากการทำงานของประชาชนในรัฐ ดังนั้น ประชาชนจึงมีหน้าที่ความรับผิดชอบต่อสังคมโดย การชำระภาษีเพื่อทำให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศชาติ จึง กำหนดหลักการภาษีอากรที่ดี ขึ้นเพื่อใช้ เป็นแนวทางในการกำหนดรูปแบบ ในการตรากฎหมายที่เกี่ยวข้อง ภาษีอากร และการจัดเก็บ ภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ หลักการดังกล่าวมีสาระสำคัญ 4 ประการ (Four Maxims regarding Taxes In general) ซึ่งได้กล่าวไว้ในหนังสือ เรื่องความมั่งคั่งของชนชาติ (The Wealth of Nations) (เป็นหลักที่ยอมรับกันในทุกประเทศเมื่อปลายศตวรรษที่ 18)⁸ ได้แก่

(1) หลักความเป็นธรรม

มีหลักเกณฑ์ที่สำคัญ คือ ประชาชนที่อยู่ภายใต้การปกครองของรัฐต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ ที่ได้รับ ซึ่งสัมพันธ์กับความสามารถของผู้เสียภาษี โดยกำหนด หลักเกณฑ์ที่บังคับได้ กับทุกคน ดังนั้น การตรากฎหมายเพื่อ ยกเว้นภาษีหรือการเพิ่มอัตราภาษี จะต้อง คำนึงถึงจำนวนภาษีขั้นต่ำที่

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 60.

ประชาชนต้องชำระอย่างเท่าเทียมกัน โดยวัดความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจจากรายได้ ความมั่งมี หรือการใช้จ่าย ของประชาชน ซึ่ง การพิจารณาหลักความยุติธรรมต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาค

นักเศรษฐศาสตร์แบ่งหลักความเป็นธรรม โดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี ออกเป็น 2 ลักษณะ ดังนี้⁹

(1) หลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) ได้แก่ การวัดความเป็นธรรมของการเสียภาษีในรูปตัวเงิน โดยผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เนื่องจากภาระค่าใช้จ่ายของรัฐต้องเฉลี่ยให้กับผู้เสียภาษีทุกคนอย่างเท่าเทียมกัน เช่น ประชาชนทุกคนต้องเสียภาษีการซื้อสินค้าเพื่อการบริโภคในอัตราร้อยละ 10 เป็นต้น

(2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principle) ได้แก่ การแบ่งความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลัก คือ

(ก) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) คือ ผู้ได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น เช่น การชำระค่าใช้ทางพิเศษ เป็นต้น

(ข) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability to Pay Principle) คือ การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษี โดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of Unity) ของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด

(2) หลักความแน่นอน

การกำหนดฐานภาษี เทคนิคการประเมินภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษี จะต้องมีความแน่นอนและสมเหตุสมผล เช่น รัฐต้องบัญญัติกฎหมายภาษี โดยกำหนดฐานภาษี วิธีการคำนวณ และการตรวจสอบภาษีอย่างชัดเจน โดยผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษีที่ตนต้องชำระได้ รวมทั้งมีการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน หลักความแน่นอนและความสะดวก จะต้องมีความเชื่อมโยงและสอดคล้องกันโดย จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีจำนวนเงินที่ต้องชำระไว้

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 62.

อย่างชัดเจน แน่นนอนและเฉพาะเจาะจง นอกจากนี้ รัฐจะต้องอำนวยความสะดวกในการชำระภาษีให้กับผู้เสียภาษี

(3) หลักความสะดวก

รัฐควรกำหนดเวลาและวิธีการในการชำระภาษีให้ชัดเจน รวมถึงการกำหนดให้ชำระภาษีในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมีความสะดวกมากที่สุด เช่น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องปิดงบการเงินในวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อหาผลกำไรขาดทุนของกิจการเพื่อเสนอต่อผู้ถือหุ้น จึงมีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิของกิจการ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ความสะดวกในการเดินทางไปชำระภาษี และ แบ่งเขตการให้บริการ อย่างชัดเจนเพื่อความสะดวกรวดเร็วในการตรวจสอบความถูกต้องของการเสียภาษี รูปแบบของ เอกสาร ที่ใช้ในการยื่นแบบ แสดงรายการ เพื่อเสียภาษีที่ เข้าใจง่าย ซึ่งปัจจุบัน กรมสรรพากรได้ปรับปรุงการบริการให้สอดคล้องกับหลักความสะดวก เช่น ให้บริการยื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากยิ่งขึ้น การออกให้บริการรับชำระภาษีในห้างสรรพสินค้า เป็นต้น

(4) หลักความประหยัด

รัฐและผู้เสียภาษีจะ ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุด ไม่ว่าจะเป็นค่าเดินทาง หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกิดจากการชำระภาษี เช่น ค่าถ่ายเอกสาร ค่าธรรมเนียมในการคัดค้นเอกสารเพิ่มเติมตามคำร้องขอของเจ้าพนักงานสรรพากร จึงต้องมีมาตรการควบคุมค่าใช้จ่ายทั้งด้านผู้เสียภาษีและรัฐ เพื่อให้เกิดประโยชน์ต่อระบบภาษีให้มากที่สุด โดยในปัจจุบัน ผู้เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ต และชำระภาษีผ่านบัตรเครดิตธนาคารพาณิชย์ หรือเพิ่มหน่วยรับชำระภาษีในห้างสรรพสินค้า เพื่ออำนวยความสะดวกและลดภาระค่าใช้จ่ายของกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี รวมไปถึงการจัดให้มีระบบการตรวจสอบที่มีประสิทธิภาพอีกด้วย

2.1.2.2 หลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน¹⁰

(1) หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรมและรัฐนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้ไปใช้จ่ายอย่างรอบคอบเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน ทำให้ประชาชนยินยอมปฏิบัติตามกฎหมายภาษี และเสียภาษี

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 64.

อย่างเต็มที่ ไม่มีการหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น ช่วยลดรายจ่ายในการจัดเก็บภาษีและการตรวจสอบ

(2) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง การบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่มีความเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างของรัฐ ทำให้การจัดเก็บภาษีได้ผลในทางปฏิบัติ เช่น ไม่ควรนำรูปแบบภาษีมาใช้จ่ายมาใช้กับรัฐที่ไม่มีระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ เป็นต้น

(3) หลักการทำรายได้ โดยภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญเป็นอันดับหนึ่งของประเทศ ดังนั้น ภาษีจึงต้องทำรายได้ให้แก่รัฐอย่างเพียงพอ นักการคลังยุคเก่าได้กำหนดสาระสำคัญของหลักการทำรายได้ คือ จำนวนรายได้ (หลังหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี) มากพอที่สามารถนำไปใช้จ่ายในการสาธารณะ จำนวนรายได้ประเภทภาษีต้องไม่ผันแปรไปตามลำดับการขึ้นลงหรือความเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์ทางเศรษฐกิจ การเพิ่มอัตราภาษีต้องไม่ทำให้เกิดปฏิกิริยาต่อต้านจากผู้เสีย

(4) หลักการยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีบางประเภทที่สามารถปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงของภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ซึ่งควรนำมาใช้เป็นเครื่องมือควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศ

2.2 แนวความคิดและหลักเกณฑ์เกี่ยวกับมาตรฐานการบัญชี

การบัญชีมีพัฒนาการและวิวัฒนาการการเปลี่ยนแปลงมาจากความต้องการของสังคม การค้าและพาณิชย์ในรูปแบบใหม่ โดยนักบัญชีจะมีการพัฒนา กฎและวิธีปฏิบัติสำหรับบันทึกรายการเหล่านั้น ซึ่งกฎ วิธีปฏิบัติ และแนวทางปฏิบัติทางการบัญชีเป็นที่มาของ หลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principle: GAAP)¹¹ ซึ่งหลักการบัญชีหรือมาตรฐานการบัญชี หมายถึง แนวทางที่แนะนำให้นักบัญชีใช้ยึดถือเป็นหลักปฏิบัติในการรวบรวม จดบันทึก จำแนก สรุปผล และรายงานเหตุการณ์เกี่ยวกับการเงิน

¹¹ นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันพชร, ทฤษฎีการบัญชี (กรุงเทพมหานคร : ทีพีเอ็น เพรส, 2552), หน้า 3-1.

พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ให้ความหมายของมาตรฐานการบัญชีไว้ว่า มาตรฐานการบัญชี หมายถึง หลักการบัญชีและวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่รับรองทั่วไป หรือมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น

มาตรฐานการบัญชีเป็นกฎเกณฑ์ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งระบุถึงข้อมูล ที่ควรแสดงไว้ในงบการเงินและวิธีการในการจัดทำและนำเสนอของงบการเงิน ในมาตรฐาน การบัญชีจะกำหนดเรื่องการรับรู้ การวัดมูลค่า และการเปิดเผยข้อมูลของรายการและ เหตุการณ์ทางการบัญชี มาตรฐานทางการบัญชีจะกำหนดว่าวิธีการบัญชีวิธีใดจะเป็น ที่ยอมรับ มาตรฐานการบัญชีที่มีการพัฒนาโดยคำนึงถึงความสอดคล้องกันระหว่าง วิธีปฏิบัติทางการบัญชีจริงกับมาตรฐานการบัญชี จะสามารถลดข้อขัดแย้งทางด้านแนวคิด และช่วยพัฒนาคุณภาพของข้อมูลทางการบัญชี¹² ซึ่งมาตรฐานการบัญชีมีความสำคัญ ต่อการจัดทำบัญชีและงบการเงิน กล่าวคือ งบการเงินที่จัดทำขึ้นภายใต้มาตรฐานการบัญชี เดียวกันเป็นที่น่าเชื่อถือของบุคคลที่ใช้งบการเงินโดยเฉพาะนักลงทุน ที่ต้องการความเชื่อมั่น ในการลงทุนโดยสามารถเปรียบเทียบงบการเงินของแต่ละกิจการ นอกจากนี้ ยังสามารถ ทำให้ผู้สอบบัญชีสามารถแสดงความเห็นต่องบการเงินในส่วนที่เป็นสาระสำคัญได้ อย่างถูกต้องตามที่ควร เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป และเป็นมาตรฐานเดียวกัน

ในประเทศไทย ได้มีการจัดตั้งคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี มีหน้าที่ในการพัฒนาและจัดทำมาตรฐานการบัญชีโดยใช้มาตรฐานการบัญชีระหว่าง ประเทศเป็นเกณฑ์ เพื่อเป็นแนวทางให้บุคคลฝ่ายต่าง ๆ โดยเฉพาะนักบัญชีใช้เป็นแนวทาง ในการจัดทำบัญชี นอกจากนี้ คณะกรรมการฯ ยังมีหน้าที่สรุปสาระสำคัญที่แตกต่างกัน ระหว่างมาตรฐานการบัญชีของไทยและมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ เพื่อระบุไว้ใน แถลงการณ์ที่แสดงไว้ในส่วนแรกของมาตรฐานการบัญชีแต่ละฉบับ

2.2.1 แนวความคิดทางการบัญชี

ผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีมีหลายฝ่ายไม่ว่าจะเป็นผู้บริหารกิจการ เจ้าหนี้ นักลงทุน หน่วยงานของรัฐบาล หรืออื่น ๆ ซึ่งในบางครั้งบุคคลที่ใช้ข้อมูลทางการบัญชี เหล่านี้มีความต้องการที่จะใช้ข้อมูลทางการบัญชีในทิศทางที่แตกต่างกัน เช่น ผู้บริหาร ต้องการแสดงผลการดำเนินงานที่มีกำไรน้อยกว่าความเป็นจริงหรือขาดทุน เพื่อที่จะได้เสีย ภาษีน้อยลง หรือไม่เสียภาษีเลย ในทางตรงกันข้ามกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของ

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 3-2.

รัฐบาลที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีก็ต้องการให้แสดงข้อมูลตามความเป็นจริง เพื่อจะได้จัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้อง รัฐบาลจะได้นำเงินมาพัฒนาประเทศต่อไป

ดังนั้น เพื่อให้ข้อมูลทางการบัญชีที่ฝ่ายบัญชีนำเสนอเชื่อถือได้และเป็นธรรมต่อผู้ใช้ข้อมูลทางการบัญชีทุกฝ่าย นักบัญชีจึงจำเป็นต้องจัดทำบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป (Generally Accepted Accounting Principles) ซึ่งหมายถึง ประเพณีนิยม กฎเกณฑ์ และวิธีการต่าง ๆ ซึ่งอธิบายให้ทราบถึงวิธีปฏิบัติทางการบัญชีที่ใช้กันโดยทั่วไปโดยใช้ แม่บทการบัญชี ซึ่งกำหนดขึ้นเพื่อวางแนวคิดพื้นฐานในการจัดทำและนำเสนองบการเงินแก่ผู้ใช้งบการเงินที่เป็นบุคคลภายนอก แนวความคิดและหลักการบัญชีต่าง ๆ เช่น การใช้ข้อสมมติทางบัญชี เช่น เกณฑ์คงค้าง หรือการดำเนินงานต่อเนื่อง นอกจากนี้ จะต้องพิจารณาถึงลักษณะเชิงคุณภาพของงบการเงิน โดยงบการเงินจะต้องเข้าใจง่าย เพื่อให้ผู้ใช้ข้อมูลสามารถ ใช้ข้อมูลในการตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ การคาดคะเนสิ่งที่จะเกิดขึ้นในอนาคต เพื่อช่วยยืนยันความถูกต้องของการตัดสินใจ เกณฑ์ในการคาดคะเนฐานะการเงินและผลการดำเนินงานในอนาคต รวมทั้งเรื่องอื่น ๆ ที่ผู้ใช้งบการเงินสนใจทำให้งบการเงินมีความน่าเชื่อถือ สามารถเปรียบเทียบข้อมูลในงบการเงินในรอบระยะเวลาต่างกันของกิจการเดียวกัน

2.2.2 หลักการรับรู้รายได้

รายได้ (Income) ตามความหมายในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอย่างอื่นที่ได้รับมาจากการใช้ความสามารถของมนุษย์ในการประกอบกิจการต่าง ๆ ทางเศรษฐกิจ อีกนัยหนึ่ง รายได้ หมายถึง รายรับที่ได้รับเข้ามาทั้งหมด ทั้งที่เป็นตัวเงินและมีใช่ตัวเงิน ซึ่งอาจพิจารณาได้ทั้งในลักษณะของส่วนรวมและส่วนย่อย รายได้ในลักษณะส่วนรวมเรียกว่า รายได้ประชาชาติ (National Income) ส่วนรายได้ในลักษณะย่อยเรียกว่า รายได้เฉลี่ยต่อหัว (Per capita Income) ซึ่งคำนวณได้โดยเอารายได้ประชาชาติหารด้วยจำนวนพลเมือง รายได้เฉลี่ยต่อหัวเป็นเครื่องวัดความร่ำรวยของคนอย่างหยาบ ๆ ชนิดหนึ่ง โดยทั่วไป รายได้จะมีชื่อเรียกแตกต่างกันดังนี้ คือ รายได้จากที่ดิน เรียกว่า “ค่าเช่า” รายได้จากแรงงาน เรียก “ค่าจ้าง” เป็นต้น

การจัดรายได้ทางเศรษฐศาสตร์ ทำให้สามารถครอบคลุมฐานภาษีอย่างกว้างขวาง มุ่งเน้นถึงภาพรวมของฐานะทางเศรษฐกิจของแต่ละคนเป็นหลัก และมูลค่าของทรัพย์สินส่วนใหญ่จะเป็นลักษณะอัตตวิสัย ซึ่งขึ้นอยู่กับการคาดการณ์ตามความพอใจของแต่ละคนเป็นหลัก ไม่ได้แยกแยะรายได้เกี่ยวกับการเงินออกจากรายได้ในภาพรวม

ทั้งหมด ทั้งนี้ เนื่องจากวัตถุประสงค์ในการแยกประเภทของรายได้แตกต่างกัน หากนักบัญชีต้องการข้อมูลหรือรายละเอียดเพิ่มเติมในการแยกแยะรายได้ ก็จะต้องคำนึงถึงความสะดวกในการใช้ข้อมูลประกอบด้วย

สำหรับในทางบัญชี Paton และ Littleton ได้ให้ความเห็นไว้ในหนังสือ An Introduction to Corporate Accounting Standards ว่า รายได้ หมายถึง ผลผลิตของกิจการ (Revenue is the product of the enterprise) ซึ่งสามารถวัดได้จากจำนวนสินทรัพย์ของกิจการที่เพิ่มขึ้น และรายได้ประจำงวด หมายถึง มูลค่ารวมที่สามารถจัดสรรได้ตามงวด รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อจำนวนรายได้สามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน (Objective Determination) ซึ่งเกิดจากการตกลงของบุคคลทั้งสองฝ่าย และถึงแม้จำนวนรายได้จะสามารถกำหนดมูลค่าได้แน่นอน แต่ก็ยังมีความไม่แน่นอนที่กิจการจะสูญเสียรายได้ส่วนนั้น ในกรณีนี้จะถือว่ารายได้จำนวนดังกล่าวยังไม่เกิดขึ้น

The American Accounting Association (AAA) ให้คำจำกัดความของรายได้ไว้ในปี ค.ศ. 1957 ว่า รายได้ หมายถึงจำนวนที่อธิบายได้จากราคาสินค้าหรือบริการ ซึ่งกิจการโอนไปให้ลูกค้าภายในงวดระยะเวลาหนึ่ง¹³

สภาวิชาชีพบัญชี ได้ให้คำนิยามคำว่า “รายได้” ไว้ในศัพท์บัญญัติว่า รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือหมายถึงมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากรูทกไปให้ลูกค้า ในระหว่างงวดเวลาหนึ่ง นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชี ยังให้คำนิยามของคำว่ารายได้ไว้ในแม่บทการบัญชีว่า “รายได้” คือ การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปกระแสเข้าหรือการเพิ่มค่าของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ไม่รวมเงินทุนที่ได้จากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ซึ่งรายการที่ถือเป็นรายได้รวมถึงรายการกำไร และรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ เช่น รายได้จากการขาย รายได้จากการให้บริการ รายได้ค่าธรรมเนียม ดอกเบี้ยรับ รายได้ค่าสิทธิ รายได้เงินปันผล รายการกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน รายการกำไรจากการขายทรัพย์สิน เป็นต้น

นอกจากนี้ มาตรฐานการบัญชี เรื่องการรับรู้รายได้ ได้ให้คำนิยามของคำว่า “รายได้” ไว้ว่า รายได้ หมายถึง กระแสเข้าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ (ก่อนหักค่าใช้จ่าย)

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 5-25.

ในรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ เมื่อกระแส เข้านั้นส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ ดังนั้น หากจะพิจารณาความหมายของ “รายได้” ตามความหมายในทางบัญชีจะเห็นได้ว่า หากกิจการมีทรัพย์สินสุทธิเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ การเพิ่มค่าของสินทรัพย์ การลดลงของหนี้สิน การเพิ่มขึ้นของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรูปกระแสเข้า อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ ยังรวมไปถึงกำไรและรายได้ที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมปกติของกิจการอันจะถือว่าเป็นรายได้ของกิจการ จึงทำให้กิจกรรมที่ก่อให้เกิดรายได้สามารถครอบคลุมฐานภาษีได้อย่างทั่วถึงเช่นกัน

2.2.2.1 การรับรู้รายได้

การรับรู้รายได้ หมายถึง การรวบรวมรายได้เข้าเป็นส่วนหนึ่งในงบกำไรขาดทุน¹⁴ ซึ่งจุดการรับรู้รายได้ว่ากิจการมีรายได้เกิดขึ้นเมื่อใดและกิจการควรจะบันทึกบัญชีในเวลาใดจะมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่ง เนื่องจากหากกิจการมีการบันทึกบัญชีไม่ถูกต้องก็จะส่งผลกระทบต่อรายได้และผลกำไรของกิจการนั้น ๆ

โดยปกติ รายได้เกิดขึ้นเมื่อกิจการมีรายการที่สำคัญเกิดขึ้น เช่น การส่งสินค้า การเก็บเงินจากลูกค้า โดยสามารถกำหนดมูลค่าของรายการนั้น ๆ ได้ อย่างชัดเจน แน่นนอน หรือสามารถประมาณการรายได้ที่เกิดขึ้นได้อย่างสมเหตุสมผล

การพัฒนาแนวความคิดของรายได้ ได้มีการพัฒนาอย่างต่อเนื่อง โดยในช่วงแรก Sprouse และ Moonitz ให้ความเห็นว่า รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อกิจกรรมหลัก สิ้นสุดลง และเกณฑ์ในการวัดมูลค่าสามารถกำหนดได้แน่นอน ซึ่งต่อมา Hendrisen เห็นด้วยกับแนวคิดของ Sprouse และ Moonitz ที่ว่ารายได้ควรรับรู้เมื่อกิจกรรมหลักหรืองานส่วนใหญ่ได้สำเร็จลง และการวัดมูลค่าของกิจกรรมนั้นไม่มีความลำเอียง และมีหลักเกณฑ์อย่างสมเหตุสมผล ซึ่ง AAA ได้ให้ความเป็นเกี่ยวกับกิจกรรมหลักหรือเหตุการณ์ สำคัญนี้เช่นกัน โดยยึดหลักการเกิดขึ้นแล้ว (Realization) ซึ่งเห็นว่ามูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้ควรมี การจัดสรรออกไปหลาย ๆ จุด หรืออาจกล่าวได้ว่ารายได้นั้นมิได้เกิดขึ้น ณ จุดใดจุดหนึ่ง ดังนั้นหากกิจการรายงานรายได้ ณ จุดใดจุดหนึ่ง ซึ่งเป็นจุดที่เกิดกิจกรรมหรือเหตุการณ์ ที่สำคัญแล้ว แต่หากต่อมาภายหลังปรากฏว่ากิจการนั้นได้มีกิจกรรมอื่นอีก กิจการจะต้อง แสดงถึงมูลค่าที่เพิ่มขึ้น ณ จุดเหล่านั้นด้วย¹⁵

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-5.

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 6-5.

แม้บททางการบัญชี ได้กำหนดการรับรู้รายได้ไว้ว่า กิจการสามารถรับรู้รายได้ในงบกำไรขาดทุนได้ก็ต่อเมื่อมีความเป็นไปได้ค่อนข้างแน่ที่ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตเพิ่มขึ้นอันเนื่องมาจากการเพิ่มของสินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน และเมื่อมูลค่าของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตนั้นสามารถวัดได้อย่างน่าเชื่อถือ หรืออีกนัยหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นพร้อมกับการรับรู้ส่วนที่เพิ่มขึ้นของสินทรัพย์หรือส่วนที่ลดลงของหนี้สิน เช่น กิจการขายสินค้าเป็นเงินสด 7,000 บาท รายได้ที่จะรับรู้เท่ากับ 7,000 บาท ซึ่งเท่ากับการรับรู้เงินสดที่เพิ่มขึ้น หรือกิจการมีหนี้สิน 8,000 บาท ต่อมาเจ้าหนี้ยกหนี้ให้ทั้งหมด รายได้ที่รับรู้จะเท่ากับ 8,000 บาท ซึ่งเท่ากับการลดลงของบัญชีหนี้

2.2.2.2 การวัดมูลค่าของรายได้

มาตรฐานการบัญชี เรื่อง การรับรู้รายได้ กำหนดว่า กิจการต้องวัดมูลค่าของรายได้โดยใช้มูลค่ายุติธรรม (Fair Value) ของสิ่งตอบแทนที่ได้รับหรือค้างรับ โดยกิจการจะนำเกณฑ์การรับรู้รายได้มาพิจารณาสำหรับส่วนประกอบแต่ละส่วนของเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจ ซึ่งมูลค่าของรายได้จะเป็นมูลค่าที่มีการแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการที่กำหนดจากจำนวนที่ตกลงระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายซึ่งอาจวัดได้จากเงินสดที่ได้รับในปัจจุบัน หรือจำนวนที่จะได้รับในอนาคต หรืออาจจะกล่าวได้ว่า มูลค่าของรายได้ คือ เงินสดหรือรายการเทียบเท่าเงินสดที่กิจการได้รับหรือค้างรับ ส่วนในกรณีที่กิจการขายสินค้าโดยมีส่วนลดทางการค้า และส่วนลดเงินสด เป็นกรณีที่กิจการยอมให้รายได้ส่วนหนึ่งขาดหายไปถ้าลูกหนี้ชำระหนี้ภายในเวลาที่กำหนดหรือซื้อสินค้าในปริมาณที่กิจการกำหนด กิจการจึงต้องบันทึกรายได้ของกิจการจากมูลค่าสุทธิที่ได้รับ

2.2.3 ข้อสมมติทางการบัญชี

โดยทั่วไปแล้ว มาตรฐานการบัญชีต่าง ๆ จะมีหลักการหรือแนวคิดพื้นฐานมาจากข้อสมมติทางการบัญชี ซึ่งจะทำให้นักบัญชีสามารถนำไปเป็นแนวทางในการบันทึกบัญชีที่ถูกต้องและนำไปเป็นหลักในการบันทึกบัญชีหรือการตรวจสอบบัญชีที่ยังไม่ได้กำหนดมาตรฐานการบัญชีรวมถึงใช้เป็นกรอบอ้างอิงเพื่อแก้ปัญหาทางการบัญชี ไม่ว่าจะเป็นเรื่องรายละเอียดปลีกย่อยที่มาตรฐานการบัญชียังไม่ครอบคลุม หรือ เป็นเรื่องใหม่ที่ยังไม่มีมาตรฐานการบัญชีกำหนดเรื่องนั้น ๆ ไว้ โดยข้อสมมติทางการบัญชีที่ปรากฏอยู่ในแม่บทการบัญชี กำหนดขึ้นเพื่อให้เข้าใจตรงกันก่อนการวางหลักเกณฑ์หรือกำหนดแนวปฏิบัติ ใช้เป็นแนวทางในการจดบันทึกรายการทางบัญชีและจัดทำงบการเงิน เป็นเครื่องกำหนดลักษณะของข้อมูลทางการบัญชี เช่น สินทรัพย์ หนี้สิน ทุน รายได้ และ

ค่าใช้จ่าย และถ้าหากมีข้อมูลใดในงบการเงินมีข้อสมมติฐานแตกต่างออกไปจากปกติ ก็ต้องมีการเปิดเผยรายการนั้นในงบการเงินด้วย

นอกจากนี้ข้อสมมติทางการบัญชียังช่วยให้ผู้ใช้งบการเงินเกิดความมั่นใจว่า งบการเงินนั้น ๆ จัดทำขึ้นโดยอาศัยหลักเกณฑ์หรือข้อกำหนดเดียวกัน ช่วยให้เข้าใจลักษณะ หน้าทีและข้อจำกัดของข้อมูลทางการบัญชีและงบการเงิน ทำให้สามารถเปรียบเทียบงบการเงินของแต่ละกิจการเพื่อนำไปใช้ประโยชน์ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ซึ่งข้อสมมติทางการบัญชีที่สำคัญ ได้แก่

2.2.3.1 หลักรอบระยะเวลา (Time period) เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ในการใช้ข้อมูลจากงบการเงินโดยไม่ต้องรอให้สิ้นสุดการประกอบกิจการ จึงกำหนดให้มีการแสดงข้อมูลของงบการเงินเป็นรอบระยะเวลาเท่า ๆ กันทุกงวด โดยการบัญชีจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางเศรษฐกิจสำหรับงวดเวลาที่ระบุไว้ ซึ่งงวดเวลาดังกล่าวอาจแตกต่างกันในแต่ละกิจการ เช่น รายไตรมาส หรือรายปี เป็นช่วงเวลาเท่า ๆ กันทุกงวด

2.2.3.2 หลักโดยประมาณ (Estimated) เมื่อมีการจัดทำงบการเงินเป็นรอบระยะเวลาช่วงสั้น ๆ กิจการจึงต้องมีการบันทึกบัญชีเพื่อแสดงผลการประกอบการในแต่ละงวดบัญชี ซึ่งในบางครั้งกิจกรรมที่เกิดขึ้นมีความต่อเนื่องจนไม่สามารถแบ่งแยกได้ชัดเจนว่า เป็นผลการประกอบการของรอบระยะเวลาใด จึงต้องมีการประมาณการเพื่อแสดงผลการประกอบการ เพื่อใช้ในการเสนองบการเงินให้ทันเวลา เนื่องจากถ้าหากผู้ใช้งบการเงินได้ข้อมูลที่ล่าช้าก็ไม่ทันกับการตัดสินใจ

2.2.3.3 หลักการเกิดขึ้นของรายได้ (Realization) เป็นข้อสมมติในการกำหนดหลักการในการบันทึกรายได้ซึ่งโดยทั่วไป รายได้จะเกิดขึ้นเมื่อกระบวนการที่ก่อให้เกิดรายได้สำเร็จแล้ว และการแลกเปลี่ยนได้เกิดขึ้นแล้ว

2.2.3.4 หลักการจับคู่รายได้และค่าใช้จ่าย (Matching) เป็นแนวทางในการตัดสินใจว่า รายการใดบ้างที่จะถือเป็นค่าใช้จ่ายในงวดบัญชีนั้น โดยกิจการจะบันทึกรายได้ตามหลักการเกิดขึ้นของรายได้อ่อนแล้วจึงนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ก่อให้เกิดรายได้นั้นนำมาเปรียบเทียบกับรายได้ของงวดบัญชีเดียวกัน กิจการจะรับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายโดยใช้เกณฑ์ความเกี่ยวพันโดยตรงระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับรายได้ที่มาจากรายการเดียวกัน ซึ่งกำหนดให้กิจการรับรู้รายได้ พร้อมกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากรายการหรือเหตุการณ์ทางบัญชีเดียวกัน เพื่อแสดงผลการดำเนินงานของกิจการในงวดใดงวดหนึ่งโดยไม่คำนึงถึงเงินสด

2.2.3.5 การดำเนินงานต่อเนื่อง (Continuity หรือ Going Concern)

นักบัญชีมีข้อสมมติว่า กิจการจะดำเนินงานต่อเนื่องไปเรื่อย ๆ และดำรงอยู่ต่อไปในอนาคต เพื่อให้ดำเนินงานตามแผนหรือเป้าหมายและข้อผูกพันที่กำหนดไว้จนสำเร็จ เพื่อประโยชน์ในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งจะต้องประเมินความสามารถในการดำเนินงานต่อเนื่องของกิจการเว้นแต่กรณีกิจการเลิกการประกอบกิจการ หรือมีสถานการณ์หรือเงื่อนไขอย่างหนึ่งอย่างใดที่ทำให้กิจการไม่สามารถดำเนินงานต่อเนื่องได้ หลักวิธีการบันทึกบัญชีก็ต้องมีการเปลี่ยนแปลงให้เหมาะสมส่งผลให้งบการเงินได้แสดงถึงผลการดำเนินงานและฐานะที่แท้จริงของกิจการ ซึ่งการวัดผลการดำเนินงานของกิจการจะทำได้ถูกต้องสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อการดำเนินงานของกิจการได้สิ้นสุดลง หากกิจการมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินงานต่อเนื่องไปโดยไม่มีกำหนดการที่จะรื้อวัดผลเมื่อเลิกกิจการจึงไม่เป็นประโยชน์ ดังนั้น นักบัญชีจึงจัดทำรายงานผลการดำเนินงานสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ เพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินได้ใช้ตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ

2.2.3.6 เกณฑ์คงค้าง (Accrual Basis) เป็นการพิจารณารับรู้รายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่าจะยังไม่ได้มีการชำระราคาเกิดขึ้นก็ตาม โดยรายการทางบัญชีจะรับรู้รายการและเหตุการณ์ทางการเงินก็ต่อเมื่อ เกิดเหตุการณ์นั้น ๆ ขึ้น ไม่ใช่เป็นการรับรู้รายการทางบัญชีเมื่อมีการจ่ายหรือรับเงินสดหรือรายการที่เทียบเท่าเงินสด ทั้งนี้ เพื่อให้งบการเงินของกิจการได้แสดงฐานะทางการเงินและผลการดำเนินงานที่แท้จริงของกิจการ ซึ่งกิจการจะต้องบันทึกบัญชีเพื่อรับรู้รายการ รายได้ค้างรับ รายได้รับล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย และค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า โดยจะเป็นการปรับปรุงงบการเงิน ณ วันสิ้นงวดเพื่อเปลี่ยนเกณฑ์เงินสด ไปเป็นเกณฑ์คงค้าง

2.2.3.7 ความสม่ำเสมอ (Consistency) เป็นเกณฑ์ที่กำหนดให้กิจการจะต้องใช้หลักการบัญชีเดียวกันเพื่อจัดทำงบการเงินของกิจการ ในทุก ๆ รอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้บุคคลทั่วไปสามารถเปรียบเทียบงบการเงินและเพื่อการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงข้อมูลทางการเงินที่เป็นนัยสำคัญในงบการเงินมากกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

2.3. หลักเกณฑ์ การบันทึกบัญชีของบริษัทจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับ บริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุนและบริษัทเครดิตฟองซิเอร์

เมื่อมีการประกอบกิจการ กิจการจะต้องมีการจดบันทึกบัญชีโดย บันทึก รายการค้าต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น เพื่อจำแนกและสรุปผลเพื่อให้ได้ข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ในการ ตัดสินใจในเรื่องต่าง ๆ โดยสามารถทำให้เจ้าของกิจการสามารถควบคุม และดูแลรักษา สินทรัพย์ของกิจการที่มีอยู่ไม่ให้สูญหาย มีข้อมูลเพียงพอที่จะนำมาใช้ในการตัดสินใจบริหาร กิจการได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ยังทำให้ผู้บริหาร และเจ้าของกิจการสามารถทราบ ผลการดำเนินงาน และฐานะทางการเงินของกิจการได้อย่างถูกต้อง นอกจากนี้ บุคคลภายนอก เช่น เจ้าหนี้ ผู้ที่ต้องการลงทุนในกิจการ เป็นต้น สามารถนำข้อมูลทางด้าน บัญชีดังกล่าวไปใช้ประโยชน์ในการตัดสินใจเรื่องต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับกิจการได้อีกด้วย

การจัดทำบัญชีในปัจจุบันนี้ นักบัญชีจะต้องจัดทำโดยอยู่ภายใต้ พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543 ซึ่งมาตรา 4 ของพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว กำหนดให้เฉพาะนิติบุคคลเท่านั้นที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี และกำหนดให้กิจการร่วมค้าตาม ประมวลรัษฎากร เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีด้วย โดยห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด เริ่มทำบัญชีตั้งแต่วันที่ได้รับการจดทะเบียน เป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย นิติบุคคล ที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมาย ต่างประเทศ ที่ประกอบธุรกิจ ในประเทศไทย เริ่มทำบัญชี ตั้งแต่วันที่เริ่มต้น ประกอบธุรกิจ ในประเทศไทย กิจการร่วมค้า ตามประมวลรัษฎากร เริ่มทำ บัญชีตั้งแต่วันที่ได้เริ่มต้นประกอบกิจการ สำหรับบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จด ทะเบียน ไม่ต้องจัดทำบัญชี เว้นแต่รัฐมนตรีโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีจะออก ประกาศให้เป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชี ซึ่งเมื่อเป็นผู้ที่มีหน้าที่จัดทำบัญชีแล้วจะต้อง ปฏิบัติ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการเกี่ยวกับวันเริ่มทำบัญชีครั้งแรก และวิธีการจัดทำบัญชีของบุคคล ธรรมดาหรือ ห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนนั้นตามที่อธิบดีกำหนด นอกจากนี้ยังได้กำหนด ความรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจโดยแบ่งแยกหน้าที่และความรับผิดชอบระหว่าง ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีและผู้ทำบัญชีอย่างชัดเจน

2.3.1 เกณฑ์การบันทึกบัญชีภายใต้กรอบมาตรฐานเดียวกันของบริษัทและ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป

บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป มีหน้าที่ต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไป ตามพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 โดย ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติ บุคคล บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่

ประกอบกิจการในประเทศไทย และกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำบัญชีดังต่อไปนี้

1 บัญชีรายวัน

- (1) บัญชีเงินสด
- (2) บัญชีธนาคาร แยกเป็นแต่ละเลขที่บัญชีธนาคาร
- (3) บัญชีรายวันซื้อ
- (4) บัญชีรายวันขาย
- (5) บัญชีรายวันทั่วไป

2 บัญชีแยกประเภท

- (1) บัญชีแยกประเภท สินทรัพย์ หนี้สินและทุน
- (2) บัญชีแยกประเภทรายได้และรายจ่าย
- (3) บัญชีแยกประเภทลูกหนี้
- (4) บัญชีแยกประเภทเจ้าหนี้

3. บัญชีสินค้า

4. บัญชีรายวัน บัญชีแยกประเภทอื่นและบัญชีแยกประเภทย่อยตามความจำเป็นแก่การทำบัญชีของธุรกิจ

ในการบันทึกบัญชีนั้นกิจการจะต้อง ลงรายการในบัญชีเป็นภาษาไทย ด้วยหมึก หรือดีดพิมพ์ หรือดีพิมพ์ หรือวิธีอื่นใดที่ให้ผลทำนองเดียวกัน หรือจะลงเป็นภาษาต่างประเทศก็ได้ แต่ต้องมีภาษาไทยกำกับหรือจะลงรายการเป็นรหัสบัญชีก็ได้แต่ต้องมีคู่มือคำแปลรหัสที่เป็นภาษาไทยไว้ นอกจากนี้ต้องมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีที่สามารถแสดงความถูกต้องและครบถ้วนของรายการบัญชีและเป็นที่ยึดถือได้ ซึ่งอาจจะเป็นบันทึก หนังสือ หรือ เอกสารใดๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชี ซึ่งเอกสารเหล่านี้ อาจจะเป็น เอกสารที่จัดทำขึ้นโดยบุคคลภายนอก เช่น ใบกำกับภาษีซื้อ ใบเสร็จรับเงิน ใบรับสินค้า เป็นต้น เอกสารที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อออกให้แก่บุคคลภายนอก เช่น ใบกำกับภาษีขาย ใบส่งสินค้า ใบแจ้งหนี้ เป็นต้น เอกสารที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อใช้ในกิจการของตนเอง ทั้งนี้ เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีทุกประเภทต้องมีข้อความและรายการตามที่กำหนด โดยเฉพาะ การลงรายการในบัญชีรายวันและบัญชีสินค้าต้องมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีทุกรายการและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีนั้นต้องสามารถแสดงความถูกต้องครบถ้วนของ

รายการบัญชีทุกรายการตามความเป็นจริงและเป็นที่ยึดถือได้ ซึ่งในการบันทึกบัญชีนั้น ผู้ทำบัญชีจะต้อง ใช้เอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชี ที่จัดทำโดยบุคคลภายนอกหรือ เอกสารที่จัดทำขึ้นโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อออกให้แก่บุคคลภายนอกก่อน แต่ ไม่มี เอกสารดังกล่าว ก็สามารถใช้อีกสารที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจัดทำขึ้นเพื่อใช้ในกิจการของตนเองเพื่อใช้บันทึกบัญชีก็ได้

การจัดทำงบการเงินผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ยกเว้นบุคคลธรรมดา และ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียน ต้องจัดทำงบการเงินให้ถูกต้องตามรายการย่อ ที่กฎหมายกำหนด โดยนิติบุคคล จะต้องทำ แบบ งบดุล งบกำไรขาดทุน งบแสดงการเปลี่ยนแปลงส่วนของผู้ถือหุ้นงบกระแสเงินสด งบการเงินรวม หมายเหตุประกอบงบการเงิน งบการเงินเปรียบเทียบกับปีก่อน พร้อมคำอธิบายเพื่อให้ผู้ใช้งบการเงินเข้าใจและสามารถ ใช้ประโยชน์จากงบการเงินนั้นได้โดยงบการเงินที่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีได้จัดทำขึ้น ต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตเว้นแต่งบการเงินของ ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่มีทุนไม่เกินห้าล้านบาท สินทรัพย์รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท และรายได้รวมไม่เกินสามสิบล้านบาท ได้รับการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เมื่อจัดทำงบการเงินเสร็จแล้ว กิจการจะต้อง นำส่งงบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดย ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย และกิจการร่วม ค้าตามประมวลระงษการต้องนำส่ง งบการเงินต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้าภายใน 5 เดือน นับแต่วันปิดบัญชี สำหรับบริษัทจำกัด และบริษัทมหาชน เมื่อผู้สอบบัญชีได้ตรวจสอบและ รับรองงบการเงินแล้วต้องนำเสนอเพื่ออนุมัติในที่ประชุมใหญ่ โดยจะต้องจัดให้มีการ ประชุม เพื่ออนุมัติงบการเงินภายใน 4 เดือนนับแต่วันปิดบัญชี และต้องนำส่งงบการเงินต่อ กรมพัฒนาธุรกิจการค้าภายใน 1 เดือน นับแต่วันที่ได้รับอนุมัติจากที่ประชุมใหญ่

2.3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบความน่าเชื่อถือของการบันทึกบัญชีของบริษัท

จดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุนและบริษัท เครดิตฟองซิเอร์

ในการจัดทำงบการเงินซึ่งเป็นผลของการประมวลรายการบัญชีจำนวนมาก เข้าด้วยกันตามลักษณะหรือหน้าที่ของรายการบัญชีนั้น ๆ เพื่อนำมารวบรวมและแสดงเป็น รายการในงบการเงิน หรือเปิดเผยในงบการเงินเพื่อให้กิจการหรือบุคคลภายนอกใช้เป็น ข้อมูลในการประกอบการพิจารณาฐานะทางการเงิน ผลการประกอบกิจการในแต่ละ

รอบระยะเวลาบัญชี และการเปลี่ยนแปลงของฐานะทางการเงินเพื่อใช้ตัดสินใจในเชิงเศรษฐกิจ ซึ่งในการรับรู้ผลการดำเนินงานหรือข้อมูลของกิจการนั้นบุคคลภายนอกจะไม่สามารถรับรู้ข้อมูลเชิงลึกหรือข้อมูลบางประเภทของกิจการได้เท่าเทียมกับพนักงานหรือผู้บริหารของกิจการนั้นได้ ดังนั้น การรายงานและเปิดเผยข้อมูลของงบการเงินจึงเป็นการลดความเหลื่อมล้ำในการรับรู้ข้อมูลของกิจการเหล่านั้นได้ ซึ่งงบการเงินที่กิจการจัดทำขึ้นจะต้องมีความเหมาะสม เป็นที่ยอมรับ มีความน่าเชื่อถือและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้มากที่สุด ดังนั้น นักบัญชีจะต้องมีแนวทางในการจัดทำบัญชีและนำเสนองบการเงินอย่างเป็นมาตรฐานเดียวกัน โดยจะต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปไม่ว่าจะเป็นการรับรู้รายได้ การวัดค่า และการเปิดเผยข้อมูล โดยผู้บริหารของกิจการมีหน้าที่รับผิดชอบในการกำหนดข้อมูลที่จะต้องนำเสนอในงบการเงินเพื่อนำเสนอต่อผู้ถือหุ้น การสอบทานงบการเงินโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งจะต้องแสดงความเห็นว่างบการเงินดังกล่าวได้นำเสนอโดยถูกต้องตามที่ควรและปฏิบัติตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปซึ่งจะทำให้งบการเงินดังกล่าวมีความน่าเชื่อถือมากยิ่งขึ้น

การจัดทำงบการเงินของบริษัทจดทะเบียน ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุนและบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ก็อยู่ในหลักเกณฑ์เดียวกัน ตามที่กล่าวมาข้างต้น เพียงแต่ ธุรกิจขนาดเล็กหรือบริษัทจำกัดที่ไม่มีความจำเป็นและผู้ใช้งบการเงินไม่จำเป็นต้องใช้ประโยชน์ในการประกอบการตัดสินใจ ก็อาจไม่นำเสนองบการเงินบางประเภท เช่น งบกระแสเงินสด งบการเงินรวม แต่ในทางกลับกัน หากผู้บริหารเห็นว่าการเปิดเผยข้อมูลบางประเภทจะมีประโยชน์ต่อผู้ใช้งบการเงิน ก็อาจจะเปิดเผยข้อมูลนั้น ๆ ในงบการเงินด้วยก็ได้ ซึ่งงบการเงินไม่รวมถึงสิ่งต่อไปนี้

รายงานของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

รายงานของผู้บริหาร

สารจากประธาน

คำอธิบายและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหาร ซึ่งอธิบายถึงส่วนสำคัญของผลการดำเนินงานของกิจการ รวมทั้งฐานะการเงินและความไม่แน่นอนที่กิจการกำลังเผชิญอยู่ซึ่งรวมถึงการวิเคราะห์รายการเกี่ยวกับปัจจัยและอิทธิพลสำคัญที่มีผลต่อการดำเนินงานของกิจการ ซึ่งรวมถึงการเปลี่ยนแปลงสถานะแวดล้อมในการดำเนินธุรกิจ การตอบสนอง การเปลี่ยนแปลงของกิจการ นโยบายการลงทุนของกิจการเพื่อรักษาระดับและเพิ่มผลการดำเนินงานและนโยบายจ่ายเงินปันผล แหล่งเงินทุนของกิจการ นโยบายเกี่ยวกับโครงสร้าง

เงินทุน และนโยบายบริหารความเสี่ยง จุดเด่นและทรัพยากรของกิจการที่ไม่ได้สะท้อนอยู่ในงบดุลภายใต้ข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี รายการอื่นในลักษณะเดียวกันกับรายงานของผู้บริหาร สारจากประธาน คำอธิบายและการวิเคราะห์ของฝ่ายบริหารที่อาจปรากฏอยู่ในรายงานประจำปีหรือรายงานทางการเงิน

จะเห็นได้ว่า จากการศึกษาการควบคุมการจัดทำบัญชีที่เป็นมาตรฐานเดียวกัน ไม่ว่าจะเป็นกิจการขนาดใดจะอยู่ภายใต้กรอบหลักการการบันทึบบัญชีหลักเดียวกัน จะต่างกันก็เพียงแค่นาขนาดของกิจการและวัตถุประสงค์ของผู้ใช้งบการเงินที่ทำให้บัญชีจะต้องจัดทำรายละเอียดของงบการเงินที่แตกต่างกัน เพื่อเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินต่อผู้ใช้ประโยชน์ของงบการเงินที่แตกต่างกัน

2.4 การควบคุมมาตรฐานการบัญชี

ปัจจุบัน การบันทึบบัญชีที่ถูกต้องและเป็นมาตรฐานเดียวกันมีความสำคัญต่อการประกอบธุรกิจเป็นอย่างมาก จึงจำเป็นที่จะต้องมีการควบคุมการจัดทำบัญชีเพื่อให้เป็นมาตรฐานเดียวกัน ซึ่งในปัจจุบัน ได้มีการควบคุมมาตรฐานการบัญชีในหลาย ๆ ด้าน ดังนี้

2.4.1 การควบคุมโดยกฎหมาย

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่จัดทำบัญชีตามบทบัญญัติของกฎหมายซึ่งมีกฎหมายที่เกี่ยวข้องที่สำคัญกำหนดให้กิจการมีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งกฎหมายในประเทศไทยที่บัญญัติขึ้นเพื่อควบคุมนักบัญชี มีดังนี้

2.4.1.1 พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.2543

แต่เดิม มีกฎหมายที่ใช้ในการควบคุมการจัดทำบัญชี คือ ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 285 แต่เนื่องจากประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับดังกล่าว ใช้บังคับมาตั้งแต่ปี 2515 จนถึงปัจจุบันเป็นเวลากว่า 27 ปี จึงมีหลักการเกี่ยวกับการทำบัญชีหลายประการ ที่ยังไม่สอดคล้องกับความก้าวหน้าทางการบัญชี และไม่สอดคล้องกับสถานการณ์ทางเศรษฐกิจการค้า ที่เปลี่ยนแปลงไป รวมทั้งเพื่อให้มีการจัดทำบัญชีและงบการเงินให้เป็นไปตามความเป็นจริงเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี และสอดคล้องกับหลักปฏิบัติสากล ซึ่งจะทำให้กิจการและบุคคลภายนอกได้ใช้ข้อมูลทางการ บัญชีเพื่อประกอบการตัดสินใจทางธุรกิจได้อย่างมั่นใจ จึงได้มีการ แก้ไขปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยการ บัญชีมาเป็นลำดับ นับแต่ปี พ.ศ. 2534 เป็นต้นมา จนผ่านความเห็นชอบของรัฐสภาเมื่อวันที่ 15 มีนาคม 2543 และนำลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2543 ซึ่งจะมีผลบังคับใช้

ตั้งแต่วันที่ 10 สิงหาคม 2543 เป็นต้นไป โดยมุ่งหวังที่จะให้ทำให้คุณภาพของการจัดทำบัญชีของภาคธุรกิจมีมาตรฐานยิ่งขึ้น มีการเปิดเผยข้อมูลอย่างเพียงพอ ซึ่งจะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจการต่างประเทศโดยรวมและเป็นประโยชน์ต่อผู้ใช้ข้อมูลงบการเงิน อีกทั้งเป็นการยกมาตรฐานของนักบัญชีและให้นักบัญชีเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องเพื่อลดภาระของภาคเอกชนลง และสอดคล้องกับระบบการจัดทำบัญชีของภาคธุรกิจที่พัฒนาไปตามความเจริญก้าวหน้าทางเทคโนโลยี ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวมีสาระสำคัญคือกำหนดให้นิติบุคคลที่จดทะเบียน ตามกฎหมายไทยและต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยและกิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ส่วนบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนที่ไม่ได้จดทะเบียนจะต้องจัดทำบัญชีต่อเมื่อรัฐมนตรี โดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีประกาศในราชกิจจานุเบกษาให้เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี โดยให้ผู้ทำบัญชีต้องเข้ามามีส่วนร่วมรับผิดชอบในการจัดทำบัญชีของธุรกิจโดยแบ่งแยก หน้าที่และความรับผิดชอบระหว่างผู้ทำบัญชีและผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีให้ชัดเจน กล่าวคือ

กำหนดความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ในการจัดทำบัญชี และการทำบัญชีและงบการเงินให้ถูกต้องตามที่กฎหมายกำหนด และมีหน้าที่ต้องจัดส่งเอกสารประกอบการลงบัญชีให้ผู้ทำบัญชีเพื่อจัดทำบัญชีให้ถูกต้องตามความเป็นจริง และตามมาตรฐานการบัญชีและยื่นงบการเงินที่ได้รับการตรวจสอบและให้ความเห็นของผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแล้ว รวมทั้ง จัดให้มีผู้ทำบัญชีที่มีคุณสมบัติตามที่อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ประกาศกำหนดซึ่ง ผู้ทำบัญชี หมายถึง ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่ว่าจะได้กระทำในฐานะเป็นลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ ซึ่งได้แก่พนักงานบัญชีของบริษัท หรือ ผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระหรือสำนักงานรับทำบัญชี ต้องจัดทำบัญชีให้เป็นไปตามความจริงตามมาตรฐาน การบัญชี โดยมีเอกสารหลักฐานที่เกี่ยวข้องสนับสนุนรายการให้ถูกต้องครบถ้วน

โดยพระราชบัญญัติฉบับนี้ กำหนดให้อธิบดีกรมพัฒนาธุรกิจการค้า มีอำนาจกำหนดคุณสมบัติและเงื่อนไขของการเป็นผู้ทำบัญชีรวมทั้งกำหนดช้อยกเว้นให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี หรือผู้ทำบัญชีไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง หรือส่วนใดส่วนหนึ่ง และยกเว้นให้งบการเงินของห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ที่มี ทุน สินทรัพย์ หรือรายได้ ไม่เกินที่กำหนดในกฎกระทรวงไม่ต้องได้รับตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต นอกจากนี้ ได้ลดระยะเวลาการ จัดเก็บบัญชีและเอกสารประกอบการลงบัญชี ลงเหลือ 5 ปี

แต่ในกรณีจำเป็น อธิบดี กรมพัฒนาธุรกิจการค้า โดยความเห็นชอบของรัฐมนตรี ขยายระยะเวลาจัดเก็บได้แต่ต้องไม่เกิน 7 ปี

เนื่องจากปัจจุบันมีกิจการที่ใช้คอมพิวเตอร์ช่วยในการบันทึกบัญชีเป็นจำนวนมากพระราชบัญญัติฉบับนี้จึงได้ปรับปรุงข้อกำหนดต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับระบบการจัดทำบัญชีด้วยคอมพิวเตอร์ เพื่อให้สอดคล้องกับยุคสมัยที่เปลี่ยนไป เช่น การเก็บรักษาบัญชีการลงรายการในบัญชี เป็นต้น และมีการปรับปรุงบทกำหนดโทษให้เหมาะสมครอบคลุมถึงผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ผู้ทำบัญชี และ ผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยให้อธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายมีอำนาจเปรียบเทียบปรับได้สำหรับความผิดที่มี โทษปรับเพียงอย่างเดียว หรือมีโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน

ก) ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

ตามมาตรา 8 ของพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ.

2543

กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด บริษัทมหาชนจำกัด ที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่ประกอบธุรกิจในประเทศไทย กิจการร่วมค้าตามประมวลรัษฎากร เป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี และต้องจัดให้มีการทำบัญชีสำหรับการประกอบธุรกิจของตน แต่ถ้ามีการประกอบธุรกิจเป็นประจำในสถานที่หลายแห่งแยกจากกัน ให้ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดการธุรกิจในสถานที่นั้นเป็นผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีโดยมีรายละเอียด หลักเกณฑ์ และวิธีการตามที่ตามกฎหมายบัญชีไว้

หน้าที่และความรับผิดชอบที่สำคัญของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี

คือ จัดให้มีเอกสารประกอบการลงบัญชีซึ่งได้แก่ บันทึก หนังสือหรือเอกสารใด ๆ ที่ใช้เป็นหลักฐานในการลงรายการในบัญชีส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้ผู้ทำบัญชี โดยจะต้องจัดทำบัญชีต้องจัดให้มีการทำบัญชีนับแต่วันเริ่มทำบัญชี โดยกฎหมายกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัด เริ่มทำบัญชีนับแต่วันที่ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนบริษัทจำกัด หรือบริษัทมหาชนจำกัดนั้น ได้รับการจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย และต้องปิดบัญชีครั้งแรกภายในสิบสองเดือนนับแต่วันเริ่มทำบัญชีที่กำหนดตามกฎหมาย และปิดบัญชีในรอบสิบสองเดือนนับแต่วันปิดบัญชีครั้งก่อน เว้นแต่ได้รับอนุญาตจากสรรพากรใหญ่บัญชีหรือสรรพากรบัญชีให้เปลี่ยนรอบปีบัญชีแล้วอาจปิดบัญชีก่อนครบรอบสิบสองเดือน หรือปิดบัญชีพร้อมกับสำนักงานใหญ่ โดยจะต้องจัดทำงบการเงินและยื่นงบการเงินดังกล่าวต่อสำนักงานกลางบัญชีหรือสำนักงานบัญชีประจำท้องถิ่นภายในห้าเดือนนับแต่วันปิดบัญชี แต่สำหรับกรณีของบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัดที่

จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้ยื่นภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่บการเงินนั้นได้รับอนุมัติในที่ประชุมใหญ่ ซึ่งบการเงิน ที่ยื่นจะต้องได้รับการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต

ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องส่งมอบเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้แก่ผู้ทำบัญชีให้ถูกต้องครบถ้วน เพื่อให้บัญชีที่จัดทำขึ้นสามารถแสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงิน หรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชี โดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่ทำการ หรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำการผลิตหรือเก็บสินค้า เป็นประจำหรือสถานที่ที่ใช้เป็นที่ทำงานเป็นประจำ เว้นแต่ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีจะได้รับอนุญาตจากสารวัตรใหญ่บัญชีหรือสารวัตรบัญชีให้เก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ ณ สถานที่อื่นได้ โดยจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดและในระหว่างรอการอนุญาตให้ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้ในสถานที่ที่ยื่นขออนุญาตไปพลางก่อนได้ ในกรณีที่จัดทำบัญชีด้วยเครื่องคอมพิวเตอร์ แต่มีการเชื่อมโยงเครือข่ายคอมพิวเตอร์หรือเครื่องมืออื่นมายังสถานที่ทำการกฎหมาย ให้ถือว่าได้มีการเก็บรักษาบัญชีไว้ ณ สถานที่ ทำการแล้วโดยผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีต้องเก็บรักษาบัญชีและเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันปิดบัญชีหรือจนกว่าจะมีการส่งมอบบัญชีและเอกสาร

ข) ผู้ทำบัญชี คือ ผู้รับผิดชอบในการทำบัญชีของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีไม่ว่าจะกระทำในฐานะลูกจ้างของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีหรือไม่ก็ตาม กรณีเป็นพนักงานของผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี ได้แก่ ผู้อำนวยการฝ่ายบัญชี สมุห์บัญชี หัวหน้าแผนกบัญชี หรือผู้ดำรงตำแหน่งที่เรียกชื่ออย่างอื่นที่มีหน้าที่รับผิดชอบเช่นเดียวกับผู้ดำรงตำแหน่งดังกล่าว หากเป็นสำนักงานบริการรับทำบัญชี ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีได้แก่ หัวหน้าสำนักงานกรณีสำนักงานมิได้จัดตั้งในรูปคณะบุคคล ผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชีกรณีสำนักงานจัดตั้งในรูปคณะบุคคล กรรมการหรือผู้เป็นหุ้นส่วนซึ่งรับผิดชอบในการให้บริการรับทำบัญชี กรณีสำนักงานจัดตั้งในรูปนิติบุคคล เป็นผู้รับจ้างทำบัญชีอิสระ คือ ผู้ประกอบวิชาชีพ ผู้ช่วยผู้ทำบัญชี สำหรับกรณีที่ “ผู้ทำบัญชี” รับทำบัญชีเกินกว่า 100 ราย

ผู้ทำบัญชี มีหน้าที่จัดทำบัญชีเพื่อให้แสดงผลการดำเนินงานฐานะการเงินหรือการเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของ “ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชี” ที่เป็นอยู่ตามความเป็นจริงและตามมาตรฐานการบัญชีโดยมีเอกสารที่ต้องใช้ประกอบการลงบัญชีให้

ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งผู้ทำบัญชีจะต้อง ลงรายการบัญชีเป็นภาษาไทย โดยเขียนด้วยหมึก ดิน
พิมพ์ หรือดีพิมพ์ หรือทำด้วยวิธีอื่นใดที่ได้ผลในทำนองเดียวกัน หากลงรายการเป็น
ภาษาต่างประเทศให้มีภาษาไทยกำกับ หรือลงรายการเป็นรหัสบัญชีให้มีคู่มือคำแปลรหัสบัญชี
ที่เป็นภาษาไทยไว้

ผู้ทำบัญชีต้องเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ
ในทุกรอบสามปี โดยในแต่ละรอบต้องมีจำนวนชั่วโมงไม่น้อยกว่า 27 ชั่วโมงและต้องเป็น
กิจกรรมที่มีเนื้อหาที่เกี่ยวข้องกับการบัญชีไม่น้อยกว่า 18 ชั่วโมงซึ่งในแต่ละปีผู้ทำบัญชี
จะต้องเข้ารับการพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพไม่น้อยกว่า 6 ชั่วโมงและการนับจำนวน
ชั่วโมงทุกรอบระยะเวลาสามปีให้นับตามปีปฏิทิน โดยเริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม
พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป ในกรณีที่ผู้ทำบัญชีแจ้งการเป็นผู้ทำบัญชีต่ออธิบดี หลังวันที่
1 มกราคม พ.ศ. 2548 ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ของปีถัดจากปีผู้ทำบัญชีแจ้ง
การเป็นผู้ทำบัญชีเป็นต้นไป ทั้งนี้ ในรอบระยะเวลา แรกผู้ทำบัญชีสามารถนำชั่วโมงที่เข้ารับ
การพัฒนาความรู้ต่อเนื่องทางวิชาชีพ ตั้งแต่วันที่ประกาศฉบับนี้มีผลใช้บังคับ หรือตั้งแต่วันที่
แจ้งการเป็นผู้ทำบัญชีต่ออธิบดีภายหลังวันที่ 10 สิงหาคม 2547 แล้วแต่กรณี ไปนับรวมกับ
ชั่วโมงในรอบระยะเวลาแรกได้ โดยจะต้อง แจ้งรายละเอียดการพัฒนาความรู้ต่อเนื่อง
ทางวิชาชีพของผู้ทำบัญชีภายในหกสิบวันนับแต่วันสิ้นปีปฏิทินของทุกปี และจะต้องจัดเก็บ
หลักฐานการพัฒนาความรู้เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีไว้กับตนเองเป็นเวลาไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่
วันสิ้นปีปฏิทินของวันที่สิ้นสุดการอบรม

2.4.1.2 พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547

พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 เป็นกฎหมายใหม่
ที่ประกาศใช้ทดแทนพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 โดยกำหนดความหมายของ
คำว่า “วิชาชีพบัญชี” หมายถึง วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี ด้านการบัญชี
บริหาร ด้านการวางระบบบัญชี ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและเทคโนโลยี
การบัญชี ทั้งนี้ ในภายหน้าหากเห็นว่ามึบริการเกี่ยวกับการบัญชีด้านใดที่มีความสำคัญ
รัฐมนตรีว่าการกระทรวงพาณิชย์อาจออกกฎกระทรวงกำหนดบริการเกี่ยวกับการบัญชี
ด้านนั้นเพิ่มเติมขึ้นในค่านิยามวิชาชีพบัญชีก็ได้ เช่น การตรวจสอบภายใน เป็นต้น

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติ ฉบับนี้ยัง กำหนดให้มีคณะกรรมการ
ต่างๆ เพื่อกำกับดูแล การพัฒนาความรู้ ส่งเสริมมาตรฐานการประกอบวิชาชีพบัญชีให้มี
คุณภาพ และควบคุมจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี ซึ่งคณะกรรมการต่าง ๆ ได้แก่

คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีแต่ละด้าน และคณะกรรมการอื่น ๆ อีกด้วย ซึ่งจะกล่าวถึงเฉพาะคณะกรรมการที่มีหน้าที่สำคัญในการควบคุมมาตรฐานการบัญชีที่สำคัญ คือ

ก) คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบด้วยผู้ทรงคุณวุฒิที่คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชีแต่งตั้งจากผู้มีความรู้ความชำนาญ และประสบการณ์เกี่ยวกับการบัญชี มีจำนวนไม่น้อยกว่า 7 คน แต่ไม่เกิน 11 คน และผู้แทนจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้องอีก 6 หน่วยงาน ทำหน้าที่กำหนดมาตรฐานการบัญชี โดยมีแนวทางในการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คือ มาตรฐานการบัญชีต้องจัดทำเป็นภาษาไทย มาตรฐานการบัญชีที่คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีกำหนดและปรับปรุง จะใช้บังคับได้ก็ต่อเมื่อได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชี และประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว หากคณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชีได้รับแจ้งจากผู้ทำบัญชี ผู้มีหน้าที่ จัดทำบัญชี ผู้ใช้ข้อมูลทางการเงิน หรือหน่วยงานอื่นใดว่ามีปัญหาเกี่ยวกับการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีที่กำหนดไว้ ซึ่งอาจก่อให้เกิดความเสียหาย หรือการปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชีดังกล่าว ทำให้เกิดความเสียหายต่อเศรษฐกิจของประเทศหรือเป็นอุปสรรคต่อการประกอบกิจการ คณะกรรมการฯ ต้องดำเนินการตรวจสอบและรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องและกำหนด ปรับปรุง หรือพัฒนามาตรฐานการบัญชีโดยเร็ว

นอกจากนี้แล้ว พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ยังได้กำหนดให้มีการควบคุมการประกอบวิชาชีพบัญชี 2 ด้าน คือ

1.วิชาชีพด้านการสอบบัญชี

ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพสอบบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกสามัญของสภาวิชาชีพบัญชีและต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด และต้องได้รับใบอนุญาตจากสภาวิชาชีพบัญชี ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีไม่มีอายุแต่ต้องชำระค่าธรรมเนียมใบอนุญาตเป็นรายปี ปีละ 1,000 บาท ทั้งนี้ใบอนุญาตผู้สอบบัญชีอาจสิ้นผลได้ในหลายกรณี เช่น ขาดจากสมาชิกสภาฯ ขาดคุณสมบัติ ถูกเพิกถอนใบอนุญาต ไม่ชำระค่าธรรมเนียม ไม่เข้ารับการอบรมตามหลักเกณฑ์ที่สภาฯกำหนด เป็นต้น

2.วิชาชีพด้านการทำบัญชี

ผู้ที่ประกอบวิชาชีพเป็นผู้ทำบัญชีจะต้องเป็นสมาชิกสภา

วิชาชีพบัญชีหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีอย่างใดอย่างหนึ่งก่อนจึงจะสามารถประกอบวิชาชีพได้ และต้องมีคุณสมบัติและไม่มีลักษณะต้องห้ามตามที่กฎหมายกำหนด ทั้งนี้ค่าธรรมเนียมการขึ้นทะเบียนผู้ทำบัญชีปีละ 500 หรือ 300 บาท แล้วแต่คุณวุฒิ การศึกษาเช่นเดียวกับการเป็นสมาชิก สำหรับผู้ทำบัญชีที่ไม่มีคุณวุฒิด้านบัญชีโดยตรงแต่เป็นผู้ทำบัญชีตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 ที่แจ้งการทำบัญชีต่อกรมพัฒนาธุรกิจการค้า ซึ่งจะสามารถทำบัญชีให้แก่ธุรกิจได้จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 ก็ต้องไปขอขึ้นทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี และกรณีผู้ทำบัญชีกลุ่มนี้มีคุณสมบัติที่จะเป็นสมาชิกวิสามันท์ได้ก็สามารถเลือกการเป็นสมาชิกแทนการขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีก็ได้ แต่หากไม่ศึกษาต่อเพื่อให้มีคุณวุฒิทางบัญชีโดยตรง ไม่ว่าจะ เป็นสมาชิกวิสามันท์หรือขึ้นทะเบียนก็จะทำบัญชีได้จนถึงวันที่ 9 สิงหาคม 2551 เท่านั้น ทั้งนี้ผู้ทำบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามทั้งพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 โดยเมื่อจะเริ่มทำบัญชีต้องไปเป็นสมาชิกหรือขึ้นทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชีก่อน แล้วภายใน 60 วันนับแต่วันเริ่มทำบัญชีต้องไปแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการทำบัญชีที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้าซึ่งจะได้รับหมายเลขรหัสผู้ทำบัญชีต่อไป

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติวิชาชีพการบัญชี พ.ศ.2547

ยังกำหนดให้มีการควบคุม จรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี โดย สภาวิชาชีพบัญชี เป็นผู้จัดทำจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีขึ้นเป็นภาษาไทย และอย่างน้อย ต้องประกอบด้วยข้อกำหนดในเรื่อง ความโปร่งใส ความเป็นอิสระ ความเที่ยงธรรมและความซื่อสัตย์สุจริต ความรู้ความสามารถและมาตรฐานในการปฏิบัติงาน ความรับผิดชอบ ต่อผู้รับบริการและการรักษาความลับ ความรับผิดชอบต่อผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน หรือบุคคล หรือนิติบุคคลที่ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีปฏิบัติหน้าที่ให้ ซึ่ง ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี และต้องปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องตามที่ กฎหมายกำหนด หาก ไม่ปฏิบัติตามจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี หรือ ไม่ปฏิบัติหน้าที่ของตนตามมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชี หรือมาตรฐานอื่นใดที่เกี่ยวข้องที่กำหนดตามพระราชบัญญัตินี้ หรือเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรายงานผลการสอบบัญชีโดยระบุข้อความใดอันแสดงว่าตนไม่

รับผิดชอบในผลการตรวจสอบ หรือแสดงความไม่ชัดเจนในผลการตรวจสอบเพราะเหตุที่ตนมิได้ปฏิบัติหน้าที่โดยครบถ้วนที่พึงคาดหวังได้หรือโดยครบถ้วนตามมาตรฐานการสอบบัญชี ถือว่าเป็นการประพฤติผิดจรรยาบรรณ นอกจากนี้ เมื่อมีผู้กล่าวหาหรือปรากฏต่อคณะกรรมการจรรยาบรรณว่า ผู้ประกอบวิชาชีพบัญชีหรือผู้ซึ่งขึ้นทะเบียนไว้กับสภาวิชาชีพบัญชีประพฤติผิดจรรยาบรรณ คณะกรรมการจรรยาบรรณจะดำเนินการพิจารณาสอบสวน และการลงโทษ โดยเร็ว หากผลการสอบสวนปรากฏว่าผู้นั้นประพฤติผิดจรรยาบรรณ คณะกรรมการจรรยาบรรณ โดยจะต้อง การออกคำสั่งลงโทษหรือออกคำสั่งยกคำกล่าวหา ต้องแจ้งให้ผู้ถูกกล่าวหาหรือผู้กล่าวหาทราบเป็นหนังสือโดยเร็วด้วย จะต้องได้รับ โทษตามลำดับ คือ ตักเตือนเป็นหนังสือ ภาคทัณฑ์ พักใช้ใบอนุญาต พักการขึ้นทะเบียน หรือห้ามการประกอบวิชาชีพบัญชีด้านที่ประพฤติผิดจรรยาบรรณโดยมีกำหนดเวลาแต่ไม่เกิน 3 ปี เพิกถอนใบอนุญาต เพิกถอนการขึ้นทะเบียนหรือสั่งให้พ้นจากการเป็นสมาชิก โดยผู้กล่าวหาหรือผู้ซึ่งถูกคณะกรรมการจรรยาบรรณสั่งลงโทษมีสิทธิอุทธรณ์คำสั่งต่อคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีผ่านทางกรมพัฒนาธุรกิจการค้าได้ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับคำสั่ง ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีกำหนด และการอุทธรณ์คำสั่งไม่เป็นการทุเลาการปฏิบัติตามคำสั่งลงโทษ เว้นแต่คณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีจะสั่งเป็นอย่างอื่น ทั้งนี้ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการกำกับดูแลการประกอบวิชาชีพบัญชีให้ถือเป็นที่สุด

นิติบุคคลที่ประกอบกิจการให้บริการด้านวิชาชีพควบคุม เช่น นิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการให้บริการด้านการสอบบัญชีหรือด้านการทำบัญชีต้องต้องจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี โดยนิติบุคคลที่ให้บริการการสอบบัญชี หรือการทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 ใช้บังคับ ให้ยื่นจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชี ภายใน 1 ปี นับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ คือ ภายในวันที่ 22 ตุลาคม 2548 ทั้งนี้ ในกรณีที่นิติบุคคลนั้นให้บริการการสอบบัญชีหรือการทำบัญชีอยู่ก่อนวันที่ 23 ตุลาคม 2547 ซึ่งเป็นวันที่กฎหมายฉบับนี้ใช้บังคับ นอกจากกำหนดให้จดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีแล้ว โดยนิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามให้ครบถ้วนภายในระยะเวลาตามที่กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งต้องไม่เกินกว่าสามปี กรณีที่เป็นนิติบุคคลที่ให้บริการสอบบัญชี ก็ต้องดำเนินการให้บุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการให้บริการสอบบัญชีต้องเป็นผู้สอบบัญชีภายในสามปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับนั้น ก็คือภายในวันที่ 22 ตุลาคม 2550 นั้นเอง แต่หากให้บริการ

ภายหลังจากวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับให้ยื่นขอจดทะเบียนต่อสภาวิชาชีพบัญชีภายใน 30 วัน หลังจากการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลที่กรมพัฒนาธุรกิจการค้ากระทรวงพาณิชย์ แล้วเสร็จ โดยสภาวิชาชีพบัญชีได้กำหนดค่าจดทะเบียนนิติบุคคลไว้รายละเอียด 2,000 บาท และต้องยื่นขอต่ออายุทุก 3 ปี นับจากวันจดทะเบียนกับสภาวิชาชีพบัญชี โดยดำเนินการต่ออายุภายใน 3 เดือนก่อนใบทะเบียนหมดอายุ และนิติบุคคลนั้นต้องจัดให้มีหลักประกันเพื่อประกันความรับผิดชอบต่อบุคคลที่สามตามประเภท จำนวน หลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนด โดยกฎกระทรวง กรณีนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการให้บริการสอบบัญชี บุคคลซึ่งมีอำนาจลงนามผูกพันนิติบุคคลในการให้บริการสอบบัญชีต้องเป็นผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ในกรณีผู้สอบบัญชีต้องรับผิดชอบต่อบุคคลที่สาม นิติบุคคลซึ่งผู้สอบบัญชียื่นสังกัดอยู่ ต้องร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วม และหากยังไม่สามารถชำระค่าเสียหายได้ครบจำนวนให้หุ้นส่วนหรือกรรมการผู้มีอำนาจผูกพันนิติบุคคลนั้น ต้องร่วมรับผิดชอบจนครบจำนวนเว้นแต่พิสูจน์ได้ว่าตนมิได้มีส่วนรู้เห็นหรือยินยอมในการกระทำผิดที่ต้องรับผิดชอบ

บทกำหนดโทษตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 นี้ มีทั้งโทษฐานประพฤติผิดจรรยาบรรณตามที่ได้กล่าวมาแล้ว นอกจากนี้ ยังมีโทษทางอาญา ซึ่งมีทั้งโทษปรับและจำคุกอีกด้วย

2.4.2 การควบคุมโดยสถาบันทางวิชาชีพการบัญชี

การบัญชีทั้งในประเทศไทยและต่างประเทศได้มีการพัฒนามาอย่างต่อเนื่อง ตามสภาพแวดล้อมทางเศรษฐกิจ สังคม การเมืองและกฎหมาย โดยการพัฒนาระบบวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทยได้รับอิทธิพลมาจากสถาบันวิชาชีพการบัญชีจากต่างประเทศเป็นแม่แบบในการปฏิบัติมาอย่างต่อเนื่องและยาวนาน ซึ่งสถาบันวิชาชีพทางการบัญชีสามารถแบ่งออกได้ ดังนี้

2.4.2.1 สถาบันวิชาชีพการบัญชีในต่างประเทศ

การควบคุมมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทยส่วนหนึ่งได้รับอิทธิพลมาจากสถาบันวิชาชีพทางบัญชีในต่างประเทศหลายประเทศด้วยกัน แต่ในที่นี้จะขอกล่าวถึงสถาบันทางวิชาชีพการบัญชีในต่างประเทศที่มีผลต่อการควบคุมมาตรฐานการบัญชีในประเทศไทย ดังนี้

1. คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ

(International Accounting Standards Board หรือ IASB) ประกอบด้วย ตัวแทนจากองค์กรทางวิชาชีพจากประเทศต่าง ๆ โดยมีบทบาทในการกำหนดมาตรฐานการรายงาน

ทางการเงินระหว่างประเทศ (International Financial Reporting Standard หรือ IFRS) และมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards หรือ IAS) ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันทั่วโลก โดยมาตรฐานการบัญชีที่ออกโดย IASB มีอิทธิพลต่อการกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย กล่าวคือ สภาวิชาชีพบัญชีมีนโยบายกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย โดยอิงจากมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ประเทศไทยจำเป็นต้องกำหนดข้อปฏิบัติทางบัญชี IASB ไม่ได้กำหนด คณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีของไทยจะนำมาตรฐานการบัญชีของสถาบันอื่นมาประกอบการพิจารณาเพื่อกำหนดมาตรฐานการบัญชีของไทย

2. สหพันธ์นักบัญชีระหว่างประเทศ (International Federation of Accountants หรือ IFAC) เป็นองค์กรที่ประกอบด้วยตัวแทนจากองค์กรทางวิชาชีพของประเทศต่าง ๆ โดยมีบทบาทในการกำหนดมาตรฐานวิชาชีพสอบบัญชี ซึ่ง IFAC จะมีคณะกรรมการชุดต่าง ๆ หลายชุด เช่น คณะกรรมการมาตรฐานการสอบบัญชี มีหน้าที่กำหนดมาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standards on Auditing) คณะกรรมการการศึกษากำหนดมาตรฐานการศึกษาระหว่างประเทศ (International Education Standards) คณะกรรมการจรรยาบรรณ ซึ่งมีภารกิจในการกำหนดจรรยาบรรณของวิชาชีพ ซึ่งสภาวิชาชีพบัญชีได้พัฒนามาตรฐานวิชาชีพบัญชีของไทย โดยใช้มาตรฐานวิชาชีพของ IFAC เช่น มาตรฐานการสอบบัญชี มาตรฐานการศึกษา และจรรยาบรรณของผู้ประกอบวิชาชีพ

ในปี ค.ศ. 1981 IFAC และคณะกรรมการมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards Board: IASB) ได้ทำความตกลงกันภายใต้ข้อตกลงที่เรียกว่า “IASB/IFAC Mutual Commitments” โดย IFAC ยอมรับว่า IASB เป็นหน่วยงานเดียวที่รับผิดชอบและมีอำนาจในการกำหนดมาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standards: IAS หรือ International Financial Reporting Standards : IFRS) โดย IFAC ส่งเสริมและสนับสนุนให้มีการยอมรับและปฏิบัติตามมาตรฐานที่ IASB กำหนดไว้ นอกจากนี้ สมาชิกของ IFAC จะรวมถึงสมาชิกของ IASB โดยอัตโนมัติ

2.4.2.2 สถาบันวิชาชีพการบัญชีในประเทศไทย

ในประเทศไทยมีหน่วยงานที่ควบคุมวิชาชีพการบัญชีเพื่อให้ผู้ทำบัญชีสามารถทำบัญชีได้อย่างเป็นมาตรฐานเดียวกัน ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งสถาบันวิชาชีพการบัญชีที่สำคัญ ได้แก่

(1) สภาวิชาชีพบัญชี ในพระบรมราชูปถัมภ์ (Federation of Accounting Profession) เป็นองค์กรวิชาชีพบัญชีซึ่งเป็นที่ยอมรับจากผู้ที่เกี่ยวข้องและสาธารณชน และมีบทบาทนำในระดับภูมิภาคและนานาชาติ จัดตั้งขึ้นในปี พ.ศ.2548 ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 มีฐานะเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ประกอบด้วย คณะกรรมการสภาวิชาชีพบัญชี คณะกรรมการจรรยาบรรณ คณะกรรมการกำหนดมาตรฐานการบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการทำบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีบริหาร คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการวางระบบบัญชี คณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการบัญชีภาษีอากร และคณะกรรมการวิชาชีพบัญชีด้านการศึกษาและเทคโนโลยีการบัญชี โดยสภาวิชาชีพการบัญชีฯ มีภารกิจ คือ

1. กำหนดมาตรฐาน คุณภาพ และจรรยาบรรณวิชาชีพบัญชี ในระดับมาตรฐานสากล
2. กำกับดูแลผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชีให้เป็นไปตามมาตรฐานวิชาชีพ และตามที่กฎหมายกำหนด
3. พัฒนาผู้ประกอบการวิชาชีพบัญชี โดยให้ความรู้ความเข้าใจ การฝึกอบรม รวมถึงให้คำปรึกษา หรือออกแนวปฏิบัติให้มีความชัดเจน
4. ร่วมมือและประสานงานกับองค์กรต่างประเทศ เพื่อแลกเปลี่ยนความรู้ ประสบการณ์ และสร้างบทบาทในการเป็นองค์กรชั้นนำในระดับภูมิภาคและนานาชาติ
5. ผลักดันให้เกิดการพัฒนา และใช้ประโยชน์รายงานทางการเงิน เพื่อสร้างความน่าเชื่อถือ ความโปร่งใสและส่งเสริมบรรษัทภิบาลที่ดี
6. บทบาทในการบัญญัติกฎหมายและระเบียบข้อบังคับที่เกี่ยวข้องกับวิชาชีพบัญชี
7. เสริมสร้างความสามัคคี ความร่วมมือ เพื่อผดุงไว้ซึ่งเกียรติและศักดิ์ศรีของวิชาชีพบัญชี
8. มีภารกิจกำกับดูแลกิจการที่ดีในสภาวิชาชีพบัญชี

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชียังมีแนวทางการดำเนินงานที่สำคัญ คือ

1. การกำหนดมาตรฐานการบัญชี มาตรฐานการสอบบัญชีและมาตรฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับวิชาชีพบัญชีในทุก ๆ ด้าน รวมถึงการกำหนดจรรยาบรรณสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี
2. การจัดตั้งสถาบันฝึกอบรมวิชาชีพบัญชี โดยมหาวิทยาลัยเป็นผู้เชี่ยวชาญทั้งในและต่างประเทศ
3. การจัดทำฐานข้อมูลด้านวิชาการ เพื่อประโยชน์ในการเผยแพร่ความรู้ทางวิชาชีพบัญชีให้มีคุณภาพและมาตรฐานเดียวกัน โดยการพัฒนาและจัดทำสื่อการสอนวิชาการบัญชี โดยใช้เทคโนโลยีใหม่ ๆ
4. การประสานความร่วมมือกับภาครัฐและเอกชน สถาบันการศึกษาและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อพิจารณาคุณภาพมาตรฐานเกี่ยวกับวิชาชีพบัญชี ให้เป็นไปในทิศทางเดียวกัน เช่น การกำหนดเกณฑ์มาตรฐานทางการศึกษา การอบรม การรับรองคุณภาพการศึกษาด้านการบัญชี
5. การเพิ่มบทบาทของสภาฯ ในฐานะผู้นำองค์กรวิชาชีพระหว่างประเทศ โดยการเข้าร่วมเป็นกรรมการในองค์กรวิชาชีพบัญชีระหว่างประเทศต่าง ๆ และเข้าร่วมประชุมเพื่อแลกเปลี่ยนความคิดเห็นกับสถาบันและองค์กรต่าง ๆ ทั้งภายในและภายนอกประเทศ
6. การเผยแพร่และประชาสัมพันธ์กิจกรรมของสภาฯ สู่สาธารณชน โดยมุ่งเน้นการสร้างความรู้ ความเข้าใจอย่างถูกต้องเกี่ยวกับการบัญชี ให้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงในปัจจุบัน
7. การเพิ่มบทบาทในการให้คำแนะนำกับธุรกิจ SMEs ซึ่งเป็นฐานธุรกิจที่สำคัญของไทยให้มีประสิทธิภาพในการจัดทำบัญชี การเสนองบการเงิน การจัดการ และการนำระบบคอมพิวเตอร์มาใช้งาน
8. การจัดโครงสร้างการบริหารสภาฯ และจัดเตรียมบุคลากรที่มีคุณภาพและการเตรียมความพร้อมในการปฏิบัติงาน เพื่อการดำเนินงานอย่างมีประสิทธิภาพ ได้แก่ การจัดหาระบบข้อมูลที่ทันสมัย เพื่อรองรับการขึ้นทะเบียนการประกอบวิชาชีพบัญชีและอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพ การพัฒนา web site ของสภาฯ เพื่อใช้เป็นสื่อเผยแพร่ข้อมูลและประชาสัมพันธ์งานของสภาฯ พร้อมทั้ง

รับฟังความคิดเห็นจากผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี การพัฒนาระบบ e-Services เช่น การรับสมัครสมาชิก online การชำระเงิน online การเพิ่มศักยภาพของเจ้าหน้าที่ในการให้บริการแก่สมาชิก การบริหารงานสาขาให้สามารถบริการสมาชิกที่อยู่ในส่วนภูมิภาคได้อย่างมีประสิทธิภาพ

นอกจากนี้ สภาวิชาชีพบัญชีมีบทบาทสำคัญในการร่วมพัฒนาวิชาชีพทั้งในระดับภูมิภาคและระดับโลก สร้างบทบาทของนักบัญชีไทยให้เป็นที่ยอมรับในระดับนานาชาติ

(2) สำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาด

หลักทรัพย์ (ก.ล.ต.) มีอำนาจหน้าที่ในการวางนโยบาย ส่งเสริมและพัฒนา ตลอดจนกำกับดูแลในเรื่องธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรวมถึงการออกระเบียบ ข้อบังคับ ประกาศ คำสั่งหรือข้อกำหนดต่าง ๆ ซึ่งรวมถึงข้อกำหนดทางบัญชี

(3) สมาคมการบัญชีไทย มีบทบาทหน้าที่ที่สำคัญคือ

เสริมสร้างคุณธรรมและจริยธรรม พัฒนาความรู้ ความสามารถ ของผู้สอนวิชาทางการบัญชี พัฒนาการเรียนการสอนวิชาทางการบัญชี ส่งเสริมและเผยแพร่ผลงานวิจัยและผลงานวิชาการอื่น ๆ ทางการบัญชี เสนอแนวคิดเพื่อพัฒนาทางการบัญชีของประเทศไทย

(4) สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย

หรือ ส.บช. (The Institute of Certified Accountants and Auditors of Thailand)

จัดตั้งขึ้นโดย มีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์ร่วมกันของ

สมาชิก และเพื่อส่งเสริมวิชาชีพบัญชีในประเทศไทยให้อยู่ในมาตรฐานอันดีอันจะอำนวยประโยชน์ต่อสมาคมและประเทศชาติสืบไป ส.บช. มีส่วนสำคัญในการจัดทำมาตรฐานวิชาชีพและการปฏิบัติเพื่อให้มีมาตรฐานทัดเทียมกับต่างประเทศ โดยนำมาตรฐานบัญชีของต่างประเทศมาเป็นแนวทาง เช่น มาตรฐานการบัญชีระหว่างประเทศ (International Accounting Standard หรือ IAS) ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำมาตรฐานการบัญชีของไทย และใช้มาตรฐานการสอบบัญชีระหว่างประเทศ (International Standard on Auditing หรือ ISA) เป็นแนวทางในการจัดทำมาตรฐานการสอบบัญชีของไทย เป็นต้น

บทที่ 3

แนวความคิดและหลักการการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

3.1 เหตุผลและความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีอากร

3.1.1 ความหมาย ประวัติและความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรมีมาตั้งแต่ในอดีตตั้งแต่มีการก่อตั้งรัฐขึ้นมา โดยภาษีอากรในยุคแรก ๆ จะมีลักษณะเป็นแรงงานและสิ่งของ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรนั้นจะเป็นเพียงการระดมทรัพยากรในรูปแบบต่าง ๆ เพื่อนำมาใช้จ่ายภายในรัฐเป็นครั้งคราว ต่อมาการจัดเก็บภาษีอากรได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีอากรไปตามสภาพของความจำเป็นของรัฐ ซึ่งภายหลังรัฐมี วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อ การบริหารราชการของรัฐบาล ไม่ว่าจะเป็นด้านการ รักษาความมั่นคงของรัฐ การรักษาความสงบภายในรัฐ การให้บริการทางด้านสถานพยาบาลและสาธารณสุข ด้านการศึกษา การคมนาคม และอื่น ๆ รัฐจึงมีความจำเป็นที่จะต้องจัดหารายได้มาเพื่อใช้จ่ายในภารกิจดังกล่าวให้เพียงพอ ซึ่งในยุคนี้มีการใช้เงินตราเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยน การจัดเก็บภาษีได้กระทำในรูปแบบตัวเงินซึ่งมีความสะดวกมากกว่าการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของสิ่งของและแรงงาน มีการพัฒนารูปแบบการจัดเก็บภาษีโดยการรับบริจาค และให้เอกชนเข้ามาดำเนินการจัดเก็บภาษีซึ่งสร้างรายได้ที่แน่นอนให้กับรัฐและช่วยประหยัดค่าใช้จ่ายในการบริหารงานของรัฐ ต่อมา ในยุคที่ประชาชนให้ความสำคัญในเรื่องสิทธิและเสรีภาพและรัฐถูกจำกัดขอบเขตการใช้อำนาจ วิธีการจัดเก็บภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปโดยหากปีใดรัฐมีรายจ่ายน้อยก็จัดเก็บภาษีน้อย แต่ถ้าหากปีใดรัฐมีรายจ่ายมากรัฐก็สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

นอกจากนี้ ในยุคหลังการจัดเก็บภาษียังมีวัตถุประสงค์ที่เปลี่ยนไป การจัดเก็บภาษีจะให้ความสำคัญกับหลักการประชาธิปไตย การจัดเก็บภาษีจึงให้ความสำคัญกับหลักประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle to taxation)¹ โดยรัฐได้เริ่มมีการจัดเก็บโดยมีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าและการจัดเก็บภาษีการรับมรดก ซึ่งช่วยสร้างความเป็นธรรมและเท่าเทียมกันในสังคม นอกจากนี้ รัฐยังมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีที่ไม่ก่อให้เกิดภาระของประชาชนมากขึ้นกว่าเดิม รัฐต้องระวังไม่ให้เกิดภาระหนี้สินที่มาก

¹ วีรศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติ สำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร: โครงการผลิตตำราและเอกสารการสอนคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548), หน้า 80.

เกินไปเพราะจะทำให้เกิดภาวะภาษีกับประชาชนในอนาคต นอกจากนี้ รัฐมี วัตถุประสงค์ ประการอื่นอีกหลายประการ กล่าวคือ จัดเก็บภาษีอากร เพื่อเป็นการส่งเสริมความ เจริญเติบโตและคุ้มครองธุรกิจอุตสาหกรรมของประเทศ โดยเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดย่อม โดยวิธีตั้งกำแพงภาษี (Tariff Wall) สำหรับสกัดกั้นสินค้าเข้าชนิดที่ผลิตได้ภายในประเทศ ให้สูง ทำให้สินค้าต่างประเทศราคาแพงกว่าสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศ หรืออาจใช้วิธี ยกเว้นไม่เรียกเก็บภาษีขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่เป็นสาระสำคัญในการผลิตสินค้าในประเทศ หรือสินค้าประเภทเครื่องจักรเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการผลิต เพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง เป็นต้น ซึ่งการที่รัฐจัดเก็บภาษีในอัตราที่เพิ่มขึ้น เพื่อเป็นการควบคุมการบริโภคของ ประชาชนภายในประเทศ เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเพื่อซึ่งมีได้จำเป็น ต่อการครองชีพให้สูง ทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเพื่อย วนเกินไป นอกจากนี้ รัฐยังใช้การจัดเก็บภาษี เพื่อเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่ม คนร่ำรวยมาสู่คนยากจนซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่มให้น้อยลง เพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั่น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจน เสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่ คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง เช่น การกำหนดอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตรา ที่แตกต่างกันเพื่อแสดงให้เห็นว่า รัฐได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคนที่มีฐานะร่ำรวย ในอัตราที่แพงกว่าคนที่มีฐานะยากจน เป็นต้น นอกจากนี้ รัฐยังใช้นโยบายภาษีเพื่อ เป็น เครื่องมือควบคุมปริมาณเงินหมุนเวียนภายในประเทศของรัฐวิธีหนึ่งหรือที่เรียกว่า “นโยบาย การคลัง” ซึ่งถ้ารัฐเห็นว่าปริมาณเงินหมุนเวียนในระบบมีมากเกินไป อาจก่อให้เกิดปัญหา เงินเฟ้อตามมา รัฐก็จะเพิ่มอัตราภาษีที่เรียกเก็บให้สูงขึ้นเพื่อดึงเงินเข้าคลังแต่ในทางตรงกันข้าม ถ้ารัฐเห็นว่าปริมาณเงินทุนหมุนเวียน ในระบบมี น้อยเกินไปก็จะลดอัตราภาษีที่เรียกเก็บ ให้ต่ำลง ทำให้ประชาชนมีรายได้สำหรับจับจ่ายใช้สอยมากยิ่งขึ้น ปริมาณเงินหมุนเวียน ของประเทศก็จะคล่องตัวขึ้น

แนวความคิดพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ บริษัทมีสภาพ เป็นบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น จึงพึงถือได้ว่าบริษัทย่อมเป็น หน่วยงานภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นและควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ นิติบุคคลควบคู่กับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย² โดยเหตุผลในการจัดเก็บภาษี

² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช , เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 8-15 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 47.

เงินได้นิติบุคคลก็เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาอย่างเดียวยังไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่กันไปด้วยก็จะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีเงินได้ โดยการสะสมรายได้ไว้ในบริษัท แม้ว่ารายได้เหล่านี้เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษี แต่อย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่าได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไปแล้ว ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผล ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม นอกจากนี้หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นหรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผลก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเงินปันผลออกมาจะทำมูลค่าของหุ้นสูงขึ้น เมื่อขายไปก็จะได้กำไรมากขึ้น แต่จะเสียภาษีน้อยลงเมื่อเทียบกับกรณีที่เสียจากเงินปันผลหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ จึงนับเป็นช่องทางหลีกเลี่ยงภาษีได้อีกวิธีหนึ่ง ดังนั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวจึงจำเป็นต้องมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาด้วย³

3.1.1.1 ความหมายของคำว่า “ภาษีอากร”

ในยุคเริ่มแรก Thomas Hobbs (1651)⁴ ได้กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง ” ซึ่งสอดคล้องกับความเห็นของ Sir William Petty (1677) ซึ่งกล่าวว่า “เป็นที่ยอมรับกันทั่วไปแล้วว่า ประชาชนควรจะมีส่วนช่วยออกค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตามส่วนร่วมและผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้จากสันติสุขในหมู่มหาชน นั่นก็คือประชาชนควรออกค่าใช้จ่ายของรัฐบาลตามที่ดินที่มีและความมั่งคั่งของแต่ละคน” นอกจากนี้ Adam Smith (1776) กล่าวถึงภาษีอากรไว้ว่า “ประชาชนของรัฐทุกคนควรมีส่วนช่วยออกเงินสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงกับสัดส่วนความสามารถของแต่ละคนมากที่สุด กล่าวอีกนัยหนึ่งคือ ควรมีส่วนช่วยในการออกเงินสนับสนุนให้แก่รัฐตามรายได้ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับภายใต้การได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 48.

⁴ วีรศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, หน้า 9.

หากพิจารณาความหมายของภาษีอากรทั้งสามประการข้างต้น จะเห็นลักษณะร่วมกันประการหนึ่งก็คือ การจัดเก็บภาษีอากรนั้นอิงอยู่บนพื้นฐานของผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อประชาชนได้รับประโยชน์จากการให้บริการของรัฐในเรื่องความมั่นคงและความปลอดภัยในเรื่องอื่นก็ตาม ประชาชนต้องชำระภาษีให้รัฐบาลเพื่อการจัดบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับจากบริการประเภทต่าง ๆ นั้นเอง⁵

MEHL I. BELTRAME ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ในหนังสือ *Science et technique fiscals* ว่า เป็นเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือตามกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของ (ประชาชน) ผู้เสียภาษีเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ⁶

พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ให้ความหมายไว้ว่า ภาษี คือ เงินที่รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคล เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนคำว่า อากร หมายถึง ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรรณพ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม กล่าวไว้ว่า คำนิยามของภาษีอากร แบ่งออกเป็น 2 ประเภท ได้แก่⁷

(1) ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากราษฎร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี

(2) ภาษี คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนของรัฐบาล

หากพิจารณาความหมายของภาษีอากรข้างต้น จะเห็นได้ว่า ภาษีอากร ในยุคแรก มีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเพื่อการดำเนินงานของรัฐบาลเพื่อใช้ในการบริการสาธารณะ และการใช้จ่ายภาครัฐ และใช้ในเรื่องอื่น ๆ โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการเฉพาะ ต่อมาในยุคหลัง ได้มีผู้ให้

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 9.

⁶ อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์* 1, 22 (2535) : 8.

⁷ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย,

ความหมายของคำว่า ภาษีอากรเปลี่ยนไปในปลายศตวรรษที่ 19 คือ ภาษีอากรมีลักษณะของการบังคับจัดเก็บ แต่ไม่จำเป็นต้องอิงอยู่กับผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับเสมอไป

3.1.1.2 ประวัติและความเป็นมาในการจัดเก็บภาษีอากร

ในสังคมยุคโบราณ หน้าที่หลักของรัฐคือการก่อสร้างระบบชลประทาน คลองส่งน้ำ ฝายกั้นน้ำเพื่อใช้ในการเกษตรและกสิกรรม การป้องกันการรุกรานจากชนเผ่าอื่น รวมถึงการดูแลความเป็นอยู่ของประชาชนในช่วงฤดูกลางที่ประสบปัญหาขาดแคลนหรือประสบภัยพิบัติและโรคภัยตามธรรมชาติ อันส่งผลให้ความมั่นคงและปลอดภัยของประชาชนในยุคนี้อยู่ในระดับต่ำ⁸ รัฐจะต้องดำเนินการดูแลความสงบเรียบร้อยและดูแลการจัดเก็บภาษีในด้านต่าง ๆ ในยุคนี้ การจัดเก็บภาษีจะอยู่ในรูปของสิ่งของและแรงงาน ต่อมาเมื่อมีการใช้เงินเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนได้มีการจัดเก็บภาษีในรูปของตัวเงิน โดยภาษีที่จัดเก็บในสมัยนี้จะเป็นไปเพื่อตอบแทนการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่รัฐและใช้เลี้ยงกองทัพ ต่อมา ประชาชนเริ่มมีความเชื่อถือในสิทธิและเสรีภาพมากขึ้น มีการใช้เงินตราในการแลกเปลี่ยนอย่างแพร่หลายมากขึ้น การจัดเก็บภาษีจึงกระทำในรูปของตัวเงินและทำให้การบริหารจัดการเกี่ยวกับภาษีมีความสะดวกมากขึ้นทำให้มีการจัดเก็บภาษีทั้งในรูปทางตรงและทางอ้อม เมื่อรัฐมีความเข้มแข็งก็สามารถจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น มีระบบเศรษฐกิจที่เข้มแข็งและก่อให้เกิดระบบเศรษฐกิจแบบเสรีนิยม⁹ มีพัฒนาการทางการคลังที่เกิดขึ้น คือ การจัดทำงบประมาณที่รัฐพยายามให้อยู่ในขอบเขตของความสามารถในการจัดหารายได้ของรัฐ โดยรัฐจะต้องพิจารณาถึงความจำเป็นในการใช้งบประมาณควบคู่ไปกับการพิจารณาความจำเป็นของรัฐ มีการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อให้สอดคล้องกับภารกิจของรัฐ นอกจากนี้ รัฐยังมีการควบคุมการใช้จ่ายโดยการกำหนดกฎระเบียบในการใช้จ่าย การจัดทำบัญชีรายรับและรายจ่าย แบ่งหน้าที่ความรับผิดชอบของข้าราชการที่ปฏิบัติงานและมีการตรวจสอบระหว่างกัน ต่อมา ประชาชนมีสิทธิมีเสียงในการปกครองเพิ่มมากขึ้นและได้มีการเรียกร้องให้รัฐจัดเก็บภาษีและใช้จ่ายของรัฐเกิดขึ้นเท่าที่จำเป็นไม่ควรก่อให้เกิดการบิดเบือนกลไกของตลาด ซึ่งต่อมาได้พัฒนามาสู่ระบบการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

⁸ วีรศักดิ์ เครือเทพ, การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติ สำหรับนักรัฐประศาสนศาสตร์, หน้า 63.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 74.

การเก็บภาษีอากรในประเทศไทยคาดว่าจะพัฒนาการมาจากผลของการก่อสร้างราชอาณาจักรในยุคแรก ๆ ของชนชาติไทย ที่ต้องมีการรบพุ่งเป็นสงครามกับเพื่อนบ้านใกล้เคียง เมื่อขณะจะมีการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินกลับมาแล้วให้ประเทศผู้แพ้ที่อยู่ภายใต้การปกครองจัดส่งเครื่องบรรณาการ ซึ่งลักษณะการได้มาซึ่งรายได้และทรัพย์สินข้างต้นเป็นการนำรายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร ถือว่าเป็นรูปแบบการเก็บภาษีประเภทหนึ่ง นอกจากนี้ ยังมีการเกณฑ์แรงงานภายในประเทศ เพื่อเข้ามาทำนุบำรุงประเทศ ทั้งในด้านการก่อสร้างถาวรวัตถุ การขุดคลอง ถนนหนทางต่าง ๆ เพื่อให้ประเทศมีความเข้มแข็ง และพัฒนาความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดีขึ้น ซึ่งการเกณฑ์แรงงาน ถือเป็นรูปแบบการเก็บภาษีที่ไม่เป็นตัวเงินรูปแบบหนึ่ง ต่อมา เมื่อมีการพัฒนาจนมีการนำระบบเงินตรามาใช้ในการแลกเปลี่ยน ถ้าผู้ที่ถูกเกณฑ์เป็นแรงงานต้องการประกอบอาชีพเป็นอิสระก็อาจนำเงินตราที่หามาได้มาขอใช้ให้กับรัฐหรือเจ้าขุนมูลนายเพื่อขอความเป็นอิสระในการประกอบอาชีพ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นของการจัดเก็บภาษีในเวลาต่อมา

สมัยสุโขทัย เป็นยุคที่สังคมไทยเริ่มก่อตัวขึ้นเป็นชุมชนเล็ก ๆ กระจายตัวตามที่ราบลุ่มในการประกอบอาชีพทางการเกษตรเพื่อการยังชีพ การจัดเก็บภาษีอากรในยุคนี้จะจัดเก็บในรูปของสิ่งของ คือ ผลผลิตทางการเกษตร การจัดเก็บในรูปของแรงงานเพื่อใช้ในกองทัพ การสร้างสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น ผู้มีหน้าที่จัดเก็บคือเจ้าเมืองต่าง ๆ

สมัยกรุงศรีอยุธยา มีความอุดมสมบูรณ์เป็นอย่างมาก มีการทำการค้าขายกับต่างประเทศกันอย่างมากมาย ในสมัยสมเด็จพระรามาธิบดี สมเด็จพระนเรศวรมหาราช สมเด็จพระนารายณ์มหาราช และสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถ บ้านเมืองมีความเจริญรุ่งเรืองมาก ในสมัยนี้มีการจัดเก็บภาษีอากร เรียกว่า ส่วยสาอากร ซึ่งแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 4 ประเภท คือ จังกอบ อากร ส่วย และฤชา ซึ่งจะเห็นว่ามีการจัดเก็บภาษีทั้งในรูปของการบังคับจัดเก็บ โดยจะได้รับประโยชน์ในทางอ้อม คือ กรณีจังกอบและส่วย ส่วนอีกกรณีหนึ่ง คือ ในรูปที่ผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับผลประโยชน์จากรัฐโดยตรง คือ อากรและฤชา นอกจากนี้ ในสมัยกรุงศรีอยุธยายังมีการปฏิรูประบบการปกครองแผ่นดินครั้งใหญ่ในสมัยสมเด็จพระบรมไตรโลกนาถ ทั้งในด้านการวางระเบียบทางการคลัง การส่วยสาอากร ฯลฯ โดยแบ่งการบริหารการปกครองออกเป็น 4 ส่วน เรียกว่า จตุสดมภ์ ซึ่งใช้เป็นรูปแบบการปกครองต่อเนื่องมาจนกระทั่งในสมัยรัชกาลที่ 3 มีการกำหนดให้มีการปรับปรุงรูปแบบ

การจัดเก็บโดยการนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้ กล่าวคือ รัฐบาลจะมอบอำนาจสิทธิขาดในการจัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้นให้เจ้าภาษีนายอากรไปดำเนินการ เมื่อถึงเวলাกำหนดจะต้องนำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บมาส่งให้ครบจำนวนตามที่ประมูลไว้ ต่อมา ในสมัยรัชกาลที่ 4 รัฐบาลไทยต้องทำสนธิสัญญายอมให้นานาประเทศมีการซื้อขายสินค้ากับราษฎรได้อย่างเสรี ทั้งนี้ให้เสียภาษีตามพิกัดอัตราที่กำหนดไว้ในสนธิสัญญา ทำให้ผลประโยชน์รายได้ภาษีของรัฐบาลตกต่ำลงเป็นอย่างมาก รัฐบาลในขณะนั้นจึงขาดแคลนเงินทุนเพื่อนำมาทำนุบำรุงประเทศให้มีความทันสมัย จึงได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ขึ้นโดยมีการจัดเก็บจากผลผลิตเพื่อเพิ่มรายได้ให้มากขึ้นแล้ว ยังมีการจัดเก็บภาษีเพื่อวัตถุประสงค์อื่น ๆ เช่น ภาษีฝิ่น ภาษีปลาสด ภาษีปลาทุ และอากรมหรสพ เป็นต้น ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้มีการตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จุลศักราช 1235 และได้โปรดเกล้าตั้งสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้น เพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับเก็บเงินผลประโยชน์รายได้ภาษีอากรของแผ่นดินมารวมไว้ในที่แห่งเดียว มิให้แยกย้ายกระจัดกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่าง ๆ ดังที่เคยเป็นมาแต่ก่อน ให้หน่วยงานราชการทุกแห่งนำส่งเงินผลประโยชน์เข้าสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นรายได้แผ่นดิน ให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีผลประโยชน์แผ่นดิน และตรวจตราการเก็บภาษีอากรของหน่วยงานต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างรัดกุม ไม่รั่วไหลดังแต่ก่อน ซึ่งนับเป็นต้นกำเนิดของกระทรวงการคลังในปัจจุบัน ต่อมาในปี พ.ศ. 2418 ได้โปรดเกล้าให้ตราพระราชบัญญัติกรมพระคลังมหาสมบัติ จุลศักราช 1237 ตั้งกรมพระคลังมหาสมบัติ แยกงานการคลังออกจากงานการต่างประเทศ ซึ่งเวลานั้นรวมกันอยู่เป็นราชการในกรมท่า และต่อมาในปี พ.ศ. 2433 ได้ยกฐานะกรมพระคลังมหาสมบัติ เป็นกระทรวงพระคลังมหาสมบัติ โดยมีเปลี่ยนแปลงวิธีการเก็บภาษีอากรเสียใหม่จากระบบเจ้าภาษีนายอากร มาเป็นทางราชการเป็นผู้เก็บเอง โดยในช่วงแรกได้ทดลองให้เทศบาลบางแห่งจัดเก็บภาษีอากรเอง ปรากฏว่าได้ผลดีสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้เพิ่มขึ้นกว่าแต่ก่อนมาก จึงโปรดให้เลิกวิธีการเรียกประมูลรับเหมาผูกขาดเก็บภาษีอากรจากราษฎรโดยสิ้นเชิง และให้เทศบาลเก็บเองเหมือนกันหมดทุกมณฑล นอกจากนี้ยังทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ยกเลิกภาษีชนิดที่เป็นโทษแก่ราษฎร และภาษีอากรบางประเภทที่ทำรายได้ให้กับรัฐบาลไม่มากนัก และเป็นภาระแก่คนที่มีรายได้น้อย เช่น ภาษีอากรภายใน อากรบ่อนเบี้ย เป็นต้น ต่อมาในสมัยรัชกาลที่ 7 มีการเปลี่ยนแปลงการปกครอง และรัฐบาลในขณะนั้น ได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญ of ภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ รวมทั้งได้มีการวาง

แนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ซึ่งได้แก่การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมาย การจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 ทั้งนี้ โดยกระทรวงการคลังได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป

ต่อมา ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรหลายครั้ง โดยครั้งสำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีประกาศใช้ พ.ร.บ. แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขหลักการจัดเก็บจากเดิมโดยได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นการปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง โดยครั้งหลังสุดในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้า ที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรมและไม่สนับสนุนต่อภาคการส่งออกของประเทศ ในขณะเดียวกันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การปรับปรุงอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจภายในประเทศมาอย่างต่อเนื่อง เป็นต้น โดยการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรนั้น มีทั้งการยกเลิกภาษีที่ไม่เหมาะสม การเพิ่มภาษีประเภทใหม่ขึ้น และการแก้ไขเพิ่มเติมข้อความเดิมให้ทันสมัยและรัดกุมยิ่งขึ้น

3.1.2 ความจำเป็นของการจัดเก็บภาษีอากร

เมื่อมนุษย์รวมกลุ่มกันเกิดเป็นรัฐทำให้เกิดความต้องการร่วมกันภายในรัฐนั้น ๆ เช่น การดูแลรักษาความสงบเรียบร้อย การป้องกันการรุกรานจากชนเผ่าอื่น การอำนวยความสะดวกในการดำรงชีวิตในด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านสาธารณสุข ด้านการศึกษา เป็นต้น ซึ่งรัฐจะต้องเข้ามาเป็นผู้ทำหน้าที่ตอบสนองความต้องการต่าง ๆ เหล่านี้ให้ครบถ้วน จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องจัดหาทรัพยากรมาเพื่อใช้ในการบริหารงานภาครัฐ จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน โดยในยุคแรก ๆ จะเป็นการจัดเก็บในรูปของเครื่องราชบรรณาการ แรงงาน ตัวเงิน ซึ่งต่อมาได้พัฒนามาเป็นระบบเจ้าภาษีนายอากร และกลายเป็นระบบจัดเก็บภาษีอากรตามรูปแบบในปัจจุบัน เพื่อนำมาเป็นรายจ่ายของรัฐ ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยในสังคม การลงทุนเพื่อพัฒนาโครงสร้างของประเทศ การพัฒนาสังคมและคุณภาพชีวิตและสวัสดิการทางสังคม เป็นต้น

3.1.2.1 ความเป็นมาทางเศรษฐกิจ

หลังจากวิกฤติน้ำมันครั้งที่ 2 เมื่อปี 2522 เป็นต้นมา ประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกประสบปัญหาเศรษฐกิจอย่างหนักทั้งเนื่องจากภาวะเศรษฐกิจชะงักงัน ปัญหาการว่างงาน ปัญหาเงินเฟ้อ ปัญหาการขาดดุลการชำระเงิน และปัญหาความผันผวนของภาวะอัตราดอกเบี้ยและอัตราแลกเปลี่ยน¹⁰ ซึ่งทุกประเทศจะต้องมีมาตรการทางเศรษฐกิจเพื่อปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจให้เข้ากับภาวะผันผวนของเศรษฐกิจโลกได้อย่างเหมาะสม ซึ่งในประเทศไทยก็ประสบกับปัญหาหลายด้านเช่นกัน เช่น ปัญหาภาวะเศรษฐกิจอยู่ในภาวะตกต่ำ การค้าชะลอตัว ปริมาณการค้าปลีกลดลงอย่างต่อเนื่องจากปีก่อน ราคาพืชผลทางการเกษตรตกต่ำ การส่งออกชะลอตัว มีการว่างงานเพิ่มขึ้น ฐานะการคลังอยู่ในภาวะขาดดุล รัฐบาลจัดเก็บรายได้ลดลง ซึ่งรัฐบาลได้ดำเนินมาตรการเศรษฐกิจที่สำคัญหลายประการซึ่งเป็นมาตรการที่สอดคล้องกับความเป็นจริง ได้แก่ การปรับราคาน้ำมัน ปรับราคาบริการสาธารณูปโภค ปรับโครงสร้างอัตราดอกเบี้ย ปรับค่าเงินบาท ปรับอัตราและโครงสร้างภาษีอากร¹¹ ทำให้มีความจำเป็นจะต้องปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรให้สอดคล้องกับสภาพทางเศรษฐกิจและการประกอบกิจการของภาคเอกชน จึงทำให้มีการปรับปรุงแก้ไขกฎหมายภาษีสรรพากร โดยเฉพาะภาษีเงินได้นิติบุคคล สาเหตุเนื่องจากการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในเดือนเมษายน 2524 และผลจากการชะลอตัวทางด้านเศรษฐกิจทำให้กำไรสุทธิของนิติบุคคลต่ำกว่าที่ประมาณการไว้ แต่ในทางกลับกัน รัฐบาลมีรายจ่ายเพิ่มขึ้นโดยมีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ซึ่งแต่เดิมกำหนดให้เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มียอดรายรับเกินกว่า 50 ล้านบาท หรือทุนจดทะเบียนเกินกว่า 10 ล้านบาท ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบ 6 เดือนแรกของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีการแก้ไขให้ทุกบริษัท จัดทำประมาณการกำไรสุทธิโดยไม่มีข้อจำกัดเรื่องรายรับหรือทุนที่จดทะเบียน¹² ดังนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทุกรายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ไม่ว่าจะ มีเงินทุนหรือยอดรายรับหรือยอดขายเท่าใด โดยให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุน

¹⁰ ชัยวัฒน์ วิบูลย์สวัสดิ์, “กลยุทธ์และมาตรการในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในทศวรรษ 1980,” *ดัชนีรายงานเศรษฐกิจรายเดือน*, ปีที่ 23 พ.ศ. 2526 (2527) หน้า 27.

¹¹ เรื่องเดียวกัน หน้า 31.

¹² กรมสรรพากร กระทรวงการคลัง, “รายงานประจำปีงบประมาณ พ.ศ.2525” หน้า 11.

สุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำ หรือจะกระทำในรอบระยะเวลาบัญชี และให้ยื่นรายการและชำระภาษีภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบกำหนดครั้งรอบระยะเวลา บัญชี (6 เดือน) โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยให้ใช้บังคับสำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป¹³

3.1.2.2 ความเป็นมาทางสังคมและการเมือง

ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 ประชาชน ส่วนใหญ่ไม่ได้เข้าไปมีส่วนร่วมในทางการเมืองเท่าใดนัก การเปลี่ยนแปลงทางการเมือง โดยเฉพาะการปฏิวัติรัฐประหารที่เกิดขึ้นบ่อยครั้งเป็นเพียงการต่อสู้แย่งชิงอำนาจของกลุ่ม การเมืองต่าง ๆ จึงทำให้มีการกล่าวขวัญกันในบรรดานักวิชาการทางรัฐศาสตร์ว่านับตั้งแต่ เปลี่ยนแปลงการปกครอง พ.ศ. 2475 เป็นต้นมา การเมืองไทยหาได้มีการปกครองระบอบ ประชาธิปไตยไม่ หากแต่เป็นการเมืองการปกครองของบุคคลกลุ่มหนึ่งที่เรียกว่าเป็นชนชั้นนำ ที่ผลัดเปลี่ยนหมุนเวียนกันขึ้นมา โดยมุ่งคำนึงผลประโยชน์ของตนเองและพวกพ้อง คนกลุ่มน้อยหรือชนชั้นนำที่ขึ้นมาปกครองส่วนใหญ่ ได้แก่ กลุ่มข้าราชการ อันได้แก่ ข้าราชการทหารและข้าราชการพลเรือนระดับสูง¹⁴ ส่งผลให้ระบบราชการเข้มแข็ง บดบัง บทบาทและอิทธิพลของนักการเมืองที่มาจากการเลือกตั้ง แต่ระบบดังกล่าวได้เสื่อมลง ภายหลังเหตุการณ์ 14 ตุลาคม พ.ศ. 2516 ต่อมา รัฐบาลได้เน้นระบบเศรษฐกิจแบบทุนนิยม (Capitalist Economy) เป็นหลักมากขึ้น ทำให้โครงสร้างของระบบเศรษฐกิจไทยได้เข้าสู่ ระบบทุนนิยมอย่างรวดเร็ว ทำให้กลุ่มเศรษฐกิจขนาดใหญ่มีอำนาจผูกขาดเศรษฐกิจ มากขึ้น¹⁵ และควบคุมกลไกของรัฐอย่างเปิดเผย ได้มีการพัฒนาระบบเศรษฐกิจจนทำให้ ประเทศไทยก้าวเข้าสู่การเป็นประเทศอุตสาหกรรมและกลุ่มธุรกิจได้มีการสนับสนุนการเมือง หรือพรรคการเมืองใหญ่ ๆ โดยได้รับผลตอบแทนเป็นประโยชน์ทางธุรกิจและมีนักธุรกิจ เข้ามามีส่วนร่วมทางการเมืองมากขึ้น ทำให้มีนักธุรกิจเข้ามามีอำนาจและแสวงหา ผลประโยชน์จากอำนาจและธุรกิจการเมืองทำให้การเมืองในยุคนี้มีพรรคการเมือง

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

¹⁴ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาวิวัฒนาการทางการเมืองไทย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2551), หน้า 640.

¹⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม “การผูกขาดทางเศรษฐกิจและการครอบงำทางการเมืองในประเทศไทย” วารสารธรรมศาสตร์ 10, 3 (กันยายน 2524) หน้า 36.

หลายพรรค รัฐบาลจะเป็นรัฐบาลผสมหลายพรรคทำให้การเมืองไม่มีเสถียรภาพเท่าที่ควร สถานะทางการเมืองของรัฐบาลขึ้นอยู่กับสถานะความผันผวนทางเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งหากช่วงใดที่ประเทศมีภาวะเศรษฐกิจเข้มแข็งสถานะทางการเมืองก็จะอยู่ในภาวะเกินดุล แต่ถ้าหากช่วงใดอยู่ในภาวะเศรษฐกิจซบเซา รัฐบาลไม่สามารถลดรายจ่ายภาครัฐได้ ส่งผลให้สถานะทางการเมืองอยู่ในภาวะซบเซาไปด้วย ซึ่งในยุคนั้นเกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำทั่วโลก มีประชากรว่างงานมากมาย ทำให้รัฐบาลเก็บภาษีเพื่อนำมาพัฒนาประเทศได้ไม่เพียงพอ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บได้ต่ำกว่าประมาณการเป็นจำนวนมาก เงินคงคลังมีจำนวนน้อย รัฐบาลในสมัยนั้นจึงมีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้ล่วงหน้าเพื่อนำมาใช้จ่ายและพัฒนาประเทศ

3.1. 2.3 เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี

การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการขยายตัวทางธุรกิจต่าง ๆ ในประเทศไทยได้มีการขยายตัวอย่างรวดเร็วในช่วงปี พ.ศ.2510 ถึงปี พ.ศ.2532 การดำเนินธุรกิจส่วนใหญ่จะอยู่ในรูปของนิติบุคคล แต่ถ้าหากพิจารณาถึงรายได้ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วพบว่าจำนวนน้อยกว่าภาษีประเภทอื่น สาเหตุหลักเนื่องจากการบริหารการจัดเก็บและโครงสร้างของภาษีในขณะนั้นทำให้มีการหลบเลี่ยงภาษีกันเป็นจำนวนมาก ผู้มีหน้าที่เสียภาษีส่วนใหญ่ไม่ได้เสียภาษีให้ครบถ้วนโดยมีการจัดทำงบการเงินเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ถูกต้องกับความเป็นจริง ทำให้มีการยื่นงบการเงินเพื่อเสียภาษีโดยมีกำไรที่ต่ำกว่าความเป็นจริงอย่างมาก ซึ่งจากการวิเคราะห์ของกรมสรรพากรพบว่าได้มีการหลบเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราส่วนที่เกินกว่าร้อยละ 50 ประกอบกับ ในปี 2524 ภาระหนี้ต่างประเทศเพิ่มสูงขึ้นและทุนสำรองระหว่างประเทศลดลง เนื่องจากมีการให้เงินอุดหนุนแก่รัฐวิสาหกิจในรูปเงินชดเชยการขาดทุน และเงินสมทบโครงการเงินกู้ในระดับสูง เงินสำรองทางการเหลือเพียง 2,500 ล้านดอลลาร์สหรัฐ สถานะการคลังอยู่ในภาวะขาดดุล¹⁶ รัฐบาลได้นำเงินกู้จากสถาบันการเงินเอกชนต่างประเทศมาใช้อุดหนุนแทนเงินงบประมาณ ส่งผลให้รัฐบาลทำการเจรจาขอกู้เงินจาก

¹⁶ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์ , กระบวนการกำหนดนโยบายเศรษฐกิจในประเทศไทย : บทวิเคราะห์เชิงประวัติศาสตร์เศรษฐกิจการเมือง พ.ศ. 2475-2530 (กรุงเทพ มหานคร : สมาคมสังคมศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2531)

กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (IMF) เป็นครั้งแรก โดย IMF ยื่นเงื่อนไขให้ไทยปรับปรุงกลไกการหารายได้เพิ่มของรัฐบาลไทยเปลี่ยนแปลงการบริหารการจัดเก็บภาษีการค้าและภาษีเงินได้ จึงได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล เนื่องจากในขณะนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจดทะเบียนที่ประกอบกิจการธนาคารพาณิชย์ ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ สามารถคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี จึงแก้ไขให้นิติบุคคลดังกล่าวคำนวณเสียภาษีกลางปีโดยคำนวณจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อให้ถูกต้องตามความเป็นจริงมากขึ้น พร้อมทั้งได้มีการปรับปรุงบทลงโทษ กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีกลางปี โดยแสดงกำไรสุทธิขาดหรือยื่นรายการเกินกำหนดเวลา เพื่อให้มีความผิดเช่นเดียวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ยื่นรายการและชำระภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิ

3.2 สภาพปัญหาที่นำมาสู่การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการประมาณการกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร

3.2.1 หลักการและเหตุผลในการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

การที่รัฐบาลได้มีการปรับเปลี่ยนวิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากวิธีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละครั้งเป็นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละสองครั้งมีเหตุผลที่สำคัญ คือ เพื่อให้มีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเร็วขึ้นกว่าเดิม ซึ่งนอกจากจะเป็นการบรรเทาภาระของผู้เสียภาษีแล้ว ยังทำให้รัฐบาลมีเงินใช้จ่ายเร็วขึ้นกว่าเดิมเป็นปีละสองครั้ง ซึ่งในแง่การคลังถือว่าการบริหารการเงินที่ดี เนื่องจากมีความสอดคล้องกันระหว่างการไหลเข้าและไหลออกของเงิน ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีก่อนให้เกิดผลดี ดังนี้

3.2.1.1 ทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แนวความคิดที่สำคัญประการหนึ่งก็คือโดยเหตุที่รัฐได้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี รัฐจึงมีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.1.2 การบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักการจัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีโดยจะต้องคำนวณ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผลการประกอบกิจการจำนวนมากจะต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นจำนวนมากเช่นกัน ดังนั้น รัฐจึงมีแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี โดยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ระหว่างรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าเพื่อเป็นการบรรเทาภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้ประกอบการบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในคราวเดียวกันเป็นจำนวนมาก

3.2.1.3 การส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี

การที่ผู้เสียภาษีบรรเทาภาระภาษีโดยการแบ่งชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ทำให้ไม่ต้องชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตอนปลายปีเพียงครั้งเดียว เป็นการ ส่งเสริมและสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี ลดแรงกดดันในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร และลดภาระหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี หรือการติดตามจัดเก็บภาษีในภายหลังได้อีกด้วย

3.2.1.4 ความรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี เป็นการ จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าที่ทำให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ รัฐบาลสามารถใช้จ่ายเงินในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติได้อย่างราบรื่น อันจะก่อให้เกิดสภาพคล่อง และลดภาวะการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ

3.2.2 หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักการจัดเก็บจากกำไรสุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ในบางครั้งจึงเรียกกันว่า ภาษีกำไร (profit tax) ซึ่งในประเทศไทยเป็นภาษีที่หารายได้ให้กับรัฐเป็นจำนวนมาก และนับเป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญในระบบภาษีอากรของประเทศทั้งในแง่ของการเป็นแหล่งรายได้และการเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรของรัฐ¹⁷ ซึ่งวิธีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องคำนวณตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดเพื่อความสะดวกในการกำกับดูแลของรัฐให้คำนวณกำไรสุทธิที่พึงต้อง

¹⁷ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารประกอบการสอนศุติวิชา กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 8-15, หน้า 47.

เสียภาษีให้เหมาะสมเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีกับรัฐ โดยแนวคิดพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีก็คือ บริษัทมีสภาพบุคคลตามกฎหมายซึ่งแยกต่างหากจากผู้ถือหุ้น ดังนั้น ฟังถือได้ว่าบริษัทย่อมเป็นหน่วยทางภาษีอากรที่แยกจากบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นและควรมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁸ นอกจากนี้ เหตุผลที่สำคัญอีกประการหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างเดียวโดยไม่จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปด้วยจะทำให้การเลี่ยงการเสียภาษีได้โดยสะดวกได้ไว้ในบริษัท แม้ว่ารายได้เหล่านี้เมื่อมีการจัดสรรออกมาเป็นเงินปันผลในอนาคตแล้วจะต้องเสียภาษีอย่างน้อยที่สุดก็เท่ากับว่าได้มีการชะลอเวลาเสียภาษีออกไป ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างบริษัทที่จ่ายเงินปันผลออกมาและบริษัทที่ไม่จ่ายเงินปันผลออกมา ไม่ว่าจะด้วยเหตุใดก็ตาม นอกจากนี้ หากระบบภาษีใดไม่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายหุ้นหรือเก็บในอัตราต่ำกว่าภาษีเงินได้ที่เก็บจากเงินปันผลก็จะพบว่าผลของการสะสมกำไรไว้ในบริษัทโดยไม่จ่ายเงินปันผลออกมาจะทำให้มูลค่าของหุ้นสูงขึ้น

3.3 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีตามประมวลรัษฎากร

เดิมประมวลรัษฎากร ปี พ.ศ. 2482 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้เพียงปีละ 1 ครั้ง โดยกำหนดไว้ในมาตรา 68 มาตรา 69 และมาตรา 70 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 โดยให้บริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายใน 90 วัน นับแต่วันที่ ๗ ประชุมใหญ่อนุมัติบัญชีและงบดุลทุกปี โดยแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ต้องเสียภาษีตามมาตรา 65 และยอดเงินต่าง ๆ ตามมาตรา 67 ซึ่งต่อมาได้แก้ไขเพิ่มเติม พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502

“มาตรา 68 ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด พร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ”

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 47.

ต่อมาเมื่อ ในปี พ.ศ.2524 ได้มีการออก พระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524 เพื่อกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นรายการและชำระภาษีเงินงวดหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

มาตรา 67 ทวิ “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตาม มาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง จัดทำ ประมาณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือ จะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับ ชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายในหกสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของ รอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้คำนวณและชำระภาษี จากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ต้องมีเงินทุน ที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาทหรือมียอดรายรับ หรือ ยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบัน ไม่น้อยกว่า ห้าสิบล้านบาท

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีตาม วรรคหนึ่งแล้ว ให้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีต่อไป แม้ภายหลังจะมีเงินทุนยอดรายรับ หรือยอดขายต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในวรรคสอง

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสี่ มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า สิบสองเดือน”

ในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้มีเหตุผล คือ ความจำเป็นในการ ปรับปรุงประมวลรัษฎากร เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบันและป้องกัน การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งในยุคเริ่มแรกจะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี จะกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีเหมือนกัน หมด โดยให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีเงินทุนที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาทหรือมียอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบัน ไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาท คำนวณและชำระภาษี จากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งการจัดเก็บภาษี

เงินได้นิติบุคคลครึ่งปีดังกล่าวส่งผลดีต่อภาครัฐก็คือทำให้รัฐจัดเก็บรายได้มากขึ้น ผลดีต่อผู้เสียภาษีก็คือมีวิธีการคำนวณที่ง่ายทำให้เกิดความสะดวกกับผู้เสียภาษี สามารถบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้เสียภาษีที่เดิมจะต้องจ่ายในตอนปลายปีเพียงครั้งเดียวก็สามารถแบ่งจ่ายได้ถึงปีละ 2 ครั้ง

นอกจากนี้ พระราชกำหนดฉบับดังกล่าวยังได้กำหนดโทษกรณีที่ไม่ได้ยื่นรายการและชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีโดยประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ดังนี้

มาตรา 67 ตริ “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิหรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มวรรคหนึ่งให้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

ต่อมา ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2525 ตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525 โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ว่าจะมีเงินทุนที่ชำระแล้วหรือยอดรายรับหรือยอดขายเท่าใดต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 2 ครั้ง และต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี กำไรสุทธิเท่านั้น โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบ

ระยะเวลาบัญชีโดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ภาษีที่ต้องชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน

ในการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว ได้ให้เหตุผลไว้ในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ก็คือ “โดยที่มีความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพเหตุการณ์ในปัจจุบันกับให้ความเป็นธรรมในสังคมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรบางกรณี...”

ต่อมาภายหลังได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม (ฉบับที่ 31) พ.ศ. 2534 กฎหมายเพื่อแก้ไขโดยให้ยกเลิกมาตรา 67 ทวิ และมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 26 พ.ย. 2534 เป็นต้นไป โดยมีการจัดกลุ่มผู้เสียภาษีออกเป็น 2 กลุ่ม และกำหนดให้มีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลออกเป็น 2 วิธี คือ กลุ่มแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กลุ่มที่สอง บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดแล้วให้คำนวณ และชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

“มาตรา 67 ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออาเภอ ณ ที่ว่าการอาเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(1) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (2) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวน

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(2) ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้ ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน”

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวยังได้แก้ไขบทบัญญัติ มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีกลุ่มแรก que แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 และกำหนดให้ผู้เสียภาษีกลุ่มที่สองที่ไม่ยื่นรายการหรือยื่นรายการและชำระภาษี ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20

“มาตรา 67 ตรี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการ และชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษี ตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้

ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรี”

โดยในการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวได้แสดง เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ “โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี มีการเปลี่ยนแปลงที่สำคัญ คือ ในช่วงแรกกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ต่อมา ได้แบ่งประเภทของผู้มีหน้าที่เสียภาษีออกเป็น 2 ประเภท คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปเสียภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิ และให้ บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากกำไรสุทธิจริง ซึ่งการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวส่งผลคือ ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้ก่อนกำหนดเวลา ป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเพื่อพัฒนาประเทศได้ก่อนกำหนดเวลา นอกจากนี้ ยังเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีอากร รวมถึงอำนวยความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีที่เป็น บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากกำไรสุทธิจริง เนื่องจากบริษัทเหล่านี้ต้องจัดทำและส่งงบการเงินรายไตรมาสและราย 6 เดือน ซึ่งเป็นงบที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว จึงสามารถนำงบการเงินดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีโดยที่บริษัทเหล่านี้ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิอีก ทำให้เกิดความสะดวกและความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

ตัวอย่างเช่น ผู้เสียหายอาจเห็นว่า ในทางบัญชี การถือเป็นรายได้ของบริษัท ตามกฎข้อบังคับของกรมการประกันภัยใช้สูตร ส่วน ต่อ 24 แต่กรมสรรพากรให้ถือว่า ร้อยละ 60 ของเบี้ยประกันภัยเป็นรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงทำให้ไม่สามารถประมาณการภาษีได้อย่างถูกต้อง แต่กรณีดังกล่าวเจ้าพนักงานสรรพากรเห็นว่า ไม่ใช่เหตุอันสมควร¹⁹ นอกจากนี้ ยังมีข้อโต้แย้งอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นอีกมากมายระหว่างผู้เสียหายกับเจ้าพนักงานประเมิน เช่น กรณีการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี จากจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ของผู้เสียหาย²⁰ เหล่านี้ย่อมส่งผลให้เกิดภาระกับผู้เสียหายในการชี้แจงข้อเท็จจริงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ทำให้ผู้เสียหายต้องเสียเวลาและรับภาระค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นซึ่งขัดกับหลักความประหยัด

แต่ถ้าหากจะพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐภายหลังที่มีการออกกฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี จะเห็นได้ว่าการที่รัฐออกกฎหมายดังกล่าวเจตนารมณ์ก็เพื่อปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ใน ขณะนั้น และเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเห็นได้จากเหตุผลในการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว ที่บันทึกไว้ว่า “*โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้*” โดยการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวได้มีการปรับปรุงให้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีอย่างเหมาะสม โดยกำหนดให้กิจการที่ไม่ได้มีการตรวจสอบงบการเงินระหว่างกาลคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีจากประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และกำหนดให้กิจการที่มีการตรวจสอบงบการเงินระหว่างกาลคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีจากกำไรสุทธิจริง ซึ่งเป็นการปรับปรุงกฎหมายให้เกิดความเหมาะสมและเป็นธรรมต่อผู้เสียหายอากรยิ่งขึ้น

เห็นได้ว่า การเริ่มจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีตั้งแต่ปี พ.ศ.2525 เป็นต้นมา มีวัตถุประสงค์เพื่อนำเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้ล่วงหน้า จึงได้เริ่มต้นจัดเก็บจากกิจการขนาดใหญ่ที่มีผลการประกอบการดี โดยกำหนดให้เป็นบริษัทที่มี เงินทุนที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาทหรือมียอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปีปัจจุบัน ไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาท แต่การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติเนื่องจากจัดเก็บ

¹⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/6762” 9 กรกฎาคม 2544.

²⁰ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/8899” 28 ตุลาคม 2552.

เฉพาะกลุ่มผู้เสียหายที่มีทุนชำระแล้วไม่น้อยกว่าสิบล้านบาท หรือรายได้ก่อนหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาท กรมสรรพากรจึงได้แก้ไขกฎหมายในปี พ.ศ. 2525 โดยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากกิจการทุกขนาดแต่ยังคงวิธีการจัดเก็บแบบเดิมอยู่คือ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น นับว่า วิธีการดังกล่าวทำให้เกิดความสะดวกกับผู้เสียหายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีในระดับหนึ่ง และเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม

ซึ่งการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีรอบระยะเวลาบัญชี สามารถแบ่งวิธีการคำนวณได้ ดังนี้

3.3.1 การเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี

นอกจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษี โดยจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งปี ซึ่งได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่ได้กระทำ หรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อได้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเท่าใด ให้คำนวณและชำระภาษีภาษีเงินได้นิติบุคคลจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อเสียภาษีสำหรับ หกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งกรณีดังกล่าว บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันมาถือเป็นรายจ่ายได้²¹

จะ เห็นได้ว่า การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ครึ่งปี กฎหมายบังคับเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ เท่านั้น ส่วนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีตามเกณฑ์อื่น เช่น การเสียภาษีจาก ยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิแต่อย่างใด

²¹ ไพจิตร โจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (กรุงเทพมหานคร: บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2553) หน้า 2-328.

3.3.1.1 ผู้เสียหาย

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

ก. บริษัทจำกัด

ข. ห้างหุ้นส่วนจำกัด

ค. ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยมีสาขาไม่ว่าจะอยู่ในหรือนอกประเทศไทย จะต้องนำกำไรสุทธิของสาขามารวมกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่เพื่อเสียหายเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีหน้าที่เสียหายเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย ได้แก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ได้แก่

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว จะต้องนำกำไรสุทธิเฉพาะที่ได้จากการกระทำการกิจการในประเทศไทยมาเสียหายเงินได้นิติบุคคล

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบุคคลผู้จ้างเป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียหายเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว ตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางการค้าหรือหากำไรระหว่าง บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล บุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ มูลนิธิหรือสมาคมที่มีรายได้ หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งกิจการร่วมค้านั้น จะต้องประกอบด้วยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร่วมกับบุคคลประเภทหนึ่งประเภท

ได้ก็ได้ โดยถือว่ากิจการร่วมค้าถือเป็นหนึ่งหน่วยภาษี แยกต่างหากจากผู้ที่มาร่วมค้ากัน มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแม้ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลก็ตาม²² นอกจากนี้ การที่บริษัทเข้าร่วมโครงการและรับค่าตอบแทนร่วมกันแต่แบ่งแยกงานกันทำและแบ่งแยก ค่าตอบแทนกันชัดเจน ไม่มีการร่วมกันลงทุน ไม่มีการตกลงแบ่งผลกำไรขาดทุน กรณีนี้ ผู้เข้าร่วมโครงการแต่ละบริษัทจะต้องยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะของตนเท่านั้น

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีตามเกณฑ์อื่น ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี เช่น มูลนิธิ สมาคม บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการขนส่ง ระหว่างประเทศที่เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

3.3.1.2 วิธีการคำนวณภาษี

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างกว้าง ได้แก่ เงินได้ หรือรายได้ ส่วนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลในความหมายอย่างแคบ ได้แก่ กำไรสุทธิ หรือ เงินได้หรือรายได้หรือรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ซึ่งกำไรสุทธิที่มาจากรายได้ก่อนหัก รายจ่ายจะต้องคำนวณตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ในประมวล รัษฎากร²³

การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อที่จะหาฐานภาษีที่ต้องเสีย จากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ จะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง ในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ผู้ประกอบการจะต้อง จัดทำกำไรสุทธิล่วงหน้าก่อนสิ้นรอบระยะ ะเวลาบัญชี โดยนำรายได้ ที่เกิดขึ้นจริงในครึ่งปีแรกบวกด้วยการคาดหมายว่ารายได้รายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในครึ่งปีหลัง ของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งการคาดหมายจะถูกต้องแม่นยำเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับปัจจัย หลายประการที่ผู้เสียภาษีจะต้องคำนึง เช่น การคำนวณรายได้ โดยรายได้ที่นำมาใช้ในการ คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยังไม่ได้มีการให้คำนิยามไว้แต่อย่างใด มีเพียงคำนิยามในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ได้ให้หมายความของคำว่า “เงินได้ พึ่งประเมิน” ซึ่งหมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีและให้หมายความรวมถึงถึง ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่

²² ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม , หลักกฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร : สถาบัน T.Trailing enter, 2549), หน้า145.

²³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 149.

ผู้จ่ายเงินหรือผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษี ตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย ซึ่งรายได้ที่จะนำมาคำนวณกำไรสุทธินั้นมักจะมีปัญหาอยู่เสมอ เช่น รายได้รับล่วงหน้าที่เกิดจากการรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการที่ผู้ขายสินค้าหรือบริการ ยังมิได้ส่งมอบสินค้าหรือให้บริการยังไม่เสร็จสิ้น เมื่อดำเนินการเสร็จสิ้นแล้วกิจการก็ต้องบันทึกบัญชีเพื่อรับรู้รายได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป แต่กรณีดังกล่าวประมวล รัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง กำหนดให้รับรู้รายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิ วันแต่เป็นการขาย สินค้าหรือให้บริการบางประเภทที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดวิธีการรับรู้รายได้แตกต่างกัน ก็ให้รับรู้รายได้ตามวิธีการนั้น ๆ จะเห็นได้ว่า รายได้รับล่วงหน้าที่เกิดจากการได้รับมานั้นไม่ต้อง นำมารับรู้เป็นรายได้ทั้งจำนวน แต่ให้รับรู้รายได้ตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกรมสรรพากร ได้มีแนวคำวินิจฉัยในเรื่องดังกล่าวไว้ เช่น ผู้รับเหมาก่อสร้างจะต้องนำเงินจ่ายล่วงหน้าที่ได้รับจากผู้ว่าจ้าง มารับรู้รายได้ตามส่วนของงานที่ทำแล้วเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ใช่ นำเงินจ่ายล่วงหน้าที่ได้รับมาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ได้รับเงินดังกล่าวทั้งจำนวน²⁴ หรือเงินมัดจำที่กิจการเรียกเก็บจากลูกค้า ในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน จะต้องบันทึกรับรู้รายได้จากการขายสินค้าเมื่อได้โอนความเสี่ยง และค่าตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญของความเป็นเจ้าของสินค้านั้นให้ผู้ซื้อ²⁵

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยวิธีการ ประมาณกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท รวยทรัพย์ จำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชี 2555 บริษัทฯ มีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในเดือน มกราคม – มิถุนายน 2555 จำนวน 20,000,000 บาท รายจ่าย ที่เกิดขึ้นจริง 25,984,000 บาท โดยบริษัทฯ คาดคะเนว่า ในเดือน กรกฎาคม – ธันวาคม 2555 บริษัทฯ จะมีรายได้ 30,000,000 บาท และค่าใช้จ่าย 17,916,000 บาท โดยบริษัทฯ มีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จำนวน 100,000 บาท บริษัทฯ จึงต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งปี ดังนี้

รายได้ (บาท)

รายได้ที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	20,000,000	
รายได้จากการประมาณการ 6 เดือนหลัง	<u>30,000,000</u>	50,000,000

หัก ค่าใช้จ่าย

²⁴ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/3427” 11 พฤศจิกายน 2541.

²⁵ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/3490” 30 เมษายน 2545.

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	25,984,000	
ค่าใช้จ่ายจากการประมาณการใน 6 เดือนหลัง	<u>17,916,000</u>	<u>43,900,000</u>
ประมาณการกำไรสุทธิ		6,100,000

หัก ผลขาดทุนจากงวดบัญชีก่อน		100,000
ประมาณการกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี		6,000,000
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ		3,000,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคล = $300,000 \times 30\%$		900,000

จากตัวอย่างที่ 1 จะเห็นได้ว่า รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี 2555 จำนวน 43,000,000 บาท เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นจากการประมาณการรายได้ตลอดทั้งปี ซึ่งประกอบด้วยรายได้ที่เกิดขึ้นจริงบวกด้วยรายได้ที่เกิดจากการประมาณการ โดยจะต้องนำรายได้ค้างรับ และรายได้รับล่วงหน้ามาปรับปรุงในการจัดทำประมาณการด้วย ส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี 2555 จำนวน 43,900,000 บาท ซึ่งรายจ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิและ 65 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ บริษัทฯ ต้องคำนวณรายการปรับปรุงทางบัญชีเมื่อสิ้นงวดบัญชีอีกด้วย เช่น ค่าเสื่อมราคา รายจ่ายค้างจ่าย และรายจ่ายจ่ายล่วงหน้า เมื่อนำรายได้และค่าใช้จ่ายมาหักลบกัน ก็จะได้ผลกำไรที่บริษัทฯ คาดหมายว่าจะเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จำนวน 6,100,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2 จากตัวอย่างที่ 1 หากจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วมีผลขาดทุนสุทธิ บริษัทฯ จะต้องคำนวณประมาณการกำไรสุทธิครึ่งปี ดังนี้ รายได้ (บาท)

รายได้ที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	20,000,000	
รายได้จากการประมาณการ 6 เดือนหลัง	<u>30,000,000</u>	50,000,000

หัก ค่าใช้จ่าย		
ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	25,984,000	
ค่าใช้จ่ายจากการประมาณการใน 6 เดือนหลัง	<u>25,000,000</u>	<u>50,984,000</u>
ประมาณการขาดทุนสุทธิ		(984,000)
กึ่งหนึ่งของประมาณการขาดทุนสุทธิ		(492,000)
ภาษีเงินได้นิติบุคคล		-

ตัวอย่างที่ 3 ในกรณีที่บริษัทฯ มีเครดิตภาษีจากการประกอบกิจการใน
 ครั้งปีแรก ซึ่งเป็นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรีส มาตรา 69 ทวิ มาตรา
 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องนำภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังกล่าวมาหักออกจาก
 การคำนวณประมาณการกำไรสุทธิด้วย ดังนี้
 รายได้

รายได้ที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	20,000,000	
รายได้จากการประมาณการ 6 เดือนหลัง	<u>30,000,000</u>	50,000,000

หัก ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	25,984,000	
ค่าใช้จ่ายจากการประมาณการใน 6 เดือนหลัง	<u>17,916,000</u>	<u>43,900,000</u>
ประมาณการกำไรสุทธิ		6,100,000

หัก ผลขาดทุนจากงวดบัญชีก่อน

		<u>100,000</u>
ประมาณการกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี		6,000,000
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ		3,000,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคล = $300,000 \times 30\%$		900,000
หัก เครดิตภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี	100,000	
ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี	500,000	

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่าวิธีการคำนวณประมาณการกำไรสุทธิ
 ครั้งปีมีหลายวิธี ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีส่งผลให้มีวิธีการคำนวณประมาณการ
 กำไรสุทธิที่ไม่เหมือนกัน ทำให้เกิดข้อพิจารณาว่ากิจการจะต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ
 อย่างไรให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด โดยนำรายได้และค่าใช้จ่ายของกิจการ
 ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี มาบวกกับรายได้และ
 ค่าใช้จ่ายที่คาดว่าจะเกิดขึ้นในรอบระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งในการ
 คำนวณกำไรสุทธินั้นจะต้องเป็นกำไรสุทธิที่ได้จากรายได้ของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ
 หักด้วยรายจ่ายของกิจการภายใต้เงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ ซึ่งมีข้อพิจารณา
 เกี่ยวกับการประมาณการรายได้และรายจ่าย ดังนี้

1. รายได้ กิจการจะต้องประมาณการรายได้ของครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี
 หลังโดยจะต้องคำนึงถึง รายได้ซึ่งประกอบด้วย รายได้ที่เกิดจากการประกอบกิจการหรือ
 รายได้หลัก และรายได้อื่น รวมถึงนโยบายการตลาดในครึ่งปีหลังประกอบด้วย นอกจากนี้

กิจการจะต้องอาศัยข้อมูลหรือสถิติรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนประกอบเพื่อนำมาปรับปรุงให้รายได้ในครึ่งปีหลังใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด ส่วนรายได้อื่น เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล กิจการจะต้องอาศัยข้อมูลหรือสถิติเดิมจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรวมไปถึงนโยบายของกิจการเพื่อนำรายได้เหล่านี้มาจัดทำประมาณการให้ถูกต้องมากที่สุด

2. รายจ่าย การพิจารณารายจ่ายในการประมาณการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี จะต้องคำนึงถึงรายจ่ายต่าง ๆ เช่น ต้นทุนขาย กล่าวคือ การประมาณการต้นทุนขายสำหรับกิจการซื้อมาขายไปหรือต้นทุนขายของกิจการผลิตสินค้า จะทำโดยการนำต้นทุนจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนมาคำนวณโดยใช้ยอดขายเป็นหลัก แต่หากเป็นกรณีที่กิจการประสบปัญหาทางเศรษฐกิจหรือกรณีที่ต้นทุนการผลิตสูงขึ้น การประมาณการรายจ่ายในกรณีนี้จะต้องคำนึงถึงวัตถุประสงค์ระหว่างงวดและสินค้าคงเหลือปลายงวดรวมด้วย นอกจากนี้ รายจ่ายที่ต้องคำนึงในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิอีกประเภทหนึ่งก็คือ รายจ่ายในการขายและบริหาร ซึ่งหากเป็นรายจ่ายที่ผันแปรได้ก็จะต้องประมาณการโดยเปรียบเทียบกับยอดขาย ทั้งนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายและค่านายหน้าประกอบด้วย ส่วนรายจ่ายขายและบริหารส่วนที่เป็นรายจ่ายคงที่ก็จะประมาณการโดยอาศัยสถิติของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนเป็นหลัก

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการคลาดเคลื่อนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่เหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี การชำระภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชียังกล่าว ให้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือน ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีรอบระยะเวลาบัญชีแต่อย่างใด

3.3.2 การเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

แต่เดิม การเสียภาษีของงวดหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีจะใช้วิธีประมาณการกำไรสุทธิและเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทุกบริษัทจะต้องเสียภาษีจากกึ่งหนึ่ง

ของประมาณการกำไรสุทธิเหมือนกันหมด ต่อมา ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการเสียภาษี จากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนเพิ่มเติมโดยให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 26 พฤศจิกายน พ.ศ. 2534 เป็นต้นไป โดยกำหนดให้บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

การคำนวณเสียภาษีกรณีนี้จะตรงกับความเป็นจริงมากกว่า การคำนวณภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพราะรายได้และค่าใช้จ่ายที่นำมาคำนวณภาษีนั้นจะนำรายได้และค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงในรอบ 6 เดือน มาคำนวณเท่านั้น

3.3.2.1 ผู้เสียภาษี

กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ (2) ได้แก่

- (1) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- (2) ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์
- (3) บริษัทหลักทรัพย์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์
- (4) บริษัทเงินทุน ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน
- (5) บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

(6) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ซึ่งกรณีดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดไว้ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 128) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรโดยได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลที่คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรก
ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยกำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประสงค์จะ
คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบ
ระยะเวลาบัญชี จะต้องจัดให้มีการสอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินเมื่อครบกำหนด
ระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ผู้สอบทานงบต้องเป็น
ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากร
กำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร โดย
ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแนบงบการเงินดังกล่าว
และหนังสือรับรองของผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินตามด้วย เว้นแต่กรณียื่นแบบ
แสดงรายการภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตไม่ต้องแนบงบการเงินและหนังสือรับรอง
ดังกล่าว แต่ต้องจัดทำและเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการ

3.3.2.2 วิธีการคำนวณภาษี

มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา
บัญชีตามหลักเกณฑ์สิทธิ กล่าวคือ รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยัง
ไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จะต้องนำมารวมคำนวณโดยถือเป็นรายได้ และให้
นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว
มารวมคำนวณเป็นรายจ่าย²⁶ ซึ่งคำว่า “รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ” ตาม
มาตรา 65 นี้ พิภพ วีระพงษ์ ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “เป็นถ้อยคำที่ไม่ชัดเจนว่าจะถือวันใด
กล่าวคือจะถือวันถึงกำหนดชำระตามกฎหมายเป็นหลักหรือจะนำหลักเกณฑ์ทางบัญชี
มาปรับใช้ ดังเช่นในกรณีของเงินล่วงหน้าที่ผู้รับเหมาก่อสร้างได้รับก่อนที่จะเริ่มสัญญา
ซึ่งยังไม่จำเป็นต้องรับรู้เป็นรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิแต่อย่างใด แม้ว่าจะถึงกำหนดชำระ
ก็ตาม แต่ผู้รับเหมาจะต้องนำเงินล่วงหน้ามาจัดสรรตามส่วนของเงินค่าจ้างที่ถึงกำหนด
ชำระในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนของงานที่ทำเสร็จ เพื่อคำนวณภาษีเงินได้
นิติบุคคล”

รายได้ตามคำนิยามในแม่บทการบัญชี หมายถึง การเพิ่มขึ้น
ของประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปของกระแสเข้าหรือการเพิ่มของ

²⁶ พิภพ วีระพงษ์, การคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ, 65 ตริ.,
(กรุงเทพมหานคร: หจก.โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2538), หน้า 1.

สินทรัพย์ หรือการลดลงของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของเพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินทุนที่ได้รับจากผู้มีส่วนของเจ้าของ และให้รวมถึง รายได้จากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ และรายการกำไรที่อาจเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการ และรายการกำไรที่อาจเกิดขึ้นจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ซึ่งให้รวมถึงกำไรที่ยังไม่เกิดขึ้นด้วย เช่น กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี²⁷ ซึ่งรายได้ที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีนั้น อาจจะมีรายได้ที่สอดคล้องหรือไม่สอดคล้องกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีหรือไม่ก็ได้

รายได้ที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคลไม่มีการกำหนดความหมายของคำว่า “รายได้” ไว้ในประมวลรัษฎากร แต่จะหมายรวมถึง เงินได้พึงประเมินซึ่งมีการกำหนดค่านิยามไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรายได้ที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะแบ่งออกเป็น

1. รายได้จากกิจการ ได้แก่ รายได้จากการดำเนินงานตาม

วัตถุประสงค์ที่จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์

2. รายได้เนื่องจากกิจการ ได้แก่ รายได้ที่มีได้เกิดจาก

การประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ รายได้เนื่องจากกิจการนี้อาจจะไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้ แต่ถ้าหากเกิดขึ้นแล้วต้องนำมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย²⁸

การวัดผลการดำเนินงานของกิจการตามหลักการบัญชี

จะต้องมีการรวบรวมค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นของกิจการ โดยคำว่า “ค่าใช้จ่าย” ตามหลักการบัญชีมีความหมายทำนองเดียวกับคำว่า “รายจ่าย” ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร

ค่าใช้จ่าย ตามแม่บทการบัญชี หมายถึง การลดลงของ

ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจ ในรอบระยะเวลาบัญชีในรูปแบบของกระแสออก หรือการลดค่าของสินทรัพย์ หรือการเพิ่มขึ้นของหนี้สิน อันส่งผลให้ส่วนของเจ้าของลดลง ทั้งนี้ ไม่รวมถึง

²⁷ ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1, (กรุงเทพมหานคร : ปิ่นเกล้า การพิมพ์), หน้า 7-10.

²⁸ ไพจิตร โจนวนิช, ทุมพร เสนุไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-016.

การแบ่งปันส่วนทุนให้กับผู้มีส่วนร่วมในส่วนของเจ้าของ และให้รวมถึง ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการดำเนินกิจกรรมตามปกติของกิจการ รายการขาดทุนที่เป็นไปตามค่านิยมของค่าใช้จ่ายซึ่งอาจจะเกิดจากกิจกรรมตามปกติของกิจการหรือไม่ก็ได้ ซึ่งรวมถึงขาดทุนที่ยังไม่เกิดขึ้น เช่น ขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดจากการตีราคาทรัพย์สินหรือหนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศให้เป็นเงินตราไทย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี²⁹

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชื่อนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชื่อนั้นและ ให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชื่อนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของ รอบระยะเวลา บัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตรี มาตรา 70 ตรี มาตรา 74 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้และรายจ่ายทางบัญชีมาคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีแล้วทำการปรับปรุงให้เป็นกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

1. รายได้จากการประกอบกิจการ	xxxx
2. หัก ต้นทุนขาย	xxxx
3. กำไรขั้นต้น	xxxx
4. หัก รายจ่ายขายและบริหาร	xxxx
5. กำไรสุทธิทางบัญชี	xxxx
6. บวก รายได้ที่ให้ถือเป็นรายได้ตามประมวลรัษฎากร	xxxx
รายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร	xxxx
รายจ่ายส่วนที่เกินร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ	xxxx

²⁹ ยุพดี ศิริวรรณ, การบัญชีภาษีอากร, หน้า 8-2.

7. หัก			
8. บวก			

การคำนวณภาษีและอัตราภาษี

(1) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิและต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล และยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

ก. การคำนวณเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ได้มี บัญญัติไว้ในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวล รัษฎากรดังนี้

(1) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นอกจากที่กล่าวใน (2) ให้จัดทำประมาณการกำไร สุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้ว ให้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(2) ในกรณีบริษัทจดทะเบียนธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการ ธนาคารพาณิชย์หรือ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ หรือ บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณ และชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลา บัญชีตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ

อนึ่ง อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนด หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบ ระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังต่อไปนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประสงค์จะคำนวณและชำระภาษี จากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องจัดให้ มีการสอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินเมื่อครบกำหนดระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรก ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้แนบบการเงินดังกล่าวและหนังสือรับรองของผู้สอบทานงบ แสดงสถานะทางการเงินตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีด้วย เว้นแต่กรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตไม่ต้องแนบบ การเงินและหนังสือรับรองดังกล่าว แต่ต้องจัดทำและเก็บรักษาไว้ ณ สถานประกอบการ

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตาม ข้อ 1 จะต้องมิใช่บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์

3. ผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติ บุคคลตาม 2 ต้องเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่มีคุณสมบัติและปฏิบัติตามระเบียบที่ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

4. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประสงค์จะปฏิบัติตาม ข้อ 1 ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ยื่นคำร้องเป็นหนังสือขอความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดง สถานะทางการเงินต่ออธิบดีกรมสรรพากรอย่างช้าภายใน 90 วันนับแต่วันแรกของรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ยื่นคำร้องนั้น และให้เริ่มปฏิบัติตาม 1 ตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับ อนุมัติเป็นต้นไป หากประสงค์จะเลิกปฏิบัติตาม 1 ให้แจ้งความประสงค์ต่ออธิบดี กรมสรรพากรก่อน หรือจะแสดงความประสงค์ให้ปรากฏไว้ในแบบแสดงรายการขณะที่ยื่น รายการก็ได้

(2) หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประสงค์จะเปลี่ยนแปลง หรือแต่งตั้งผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินเพิ่มเติมจากที่อธิบดีกรมสรรพากรให้ความ เห็นชอบไว้ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยื่นขอความเห็นชอบพร้อมแจ้งรายชื่อ

ของผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินรายใหม่ที่เปลี่ยนแปลงหรือแต่งตั้งเพิ่มเติมแล้วแต่กรณี ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

(3) กรณีผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขาดคุณสมบัติการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตตแห่งประมวลรัษฎากร และอธิบดีกรมสรรพากรไม่ให้ความเห็นชอบหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงิน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินรายใหม่ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรไม่ให้ความเห็นชอบหรือเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว แล้วแต่กรณี

กรณีผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ เนื่องจากมิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมติ รัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินที่ถูกเพิกถอนการให้ความเห็นชอบรายเดิมต่ออธิบดีกรมสรรพากรได้อีกเมื่อพ้นกำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันที่อธิบดีกรมสรรพากรเพิกถอนการให้ความเห็นชอบ ผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินรายนั้น

ผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินรายใดถูกอธิบดีกรมสรรพากรเพิกถอนการให้ความเห็นชอบแล้ว 2 ครั้ง อธิบดีกรมสรรพากรจะไม่พิจารณาให้เป็นผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินอีก

การยื่นขอความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินตาม (1) (2) และ (3) ของวรรคหนึ่ง ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้แบบขอความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ตามแบบแนบท้ายประกาศนี้ ทั้งนี้อธิบดีกรมสรรพากรจะให้ผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินดังกล่าวจัดส่งแนวการตรวจสอบบัญชี (AUDIT PROGRAM) และข้อมูลอื่นเพื่อประกอบการพิจารณาด้วยก็ได้

บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ที่ประสงค์จะคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อได้ดำเนินการตามข้อ 2 และข้อ 4 แล้ว ให้ถือว่าบริษัทบริหารสินทรัพย์นั้นได้รับความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินจากอธิบดีกรมสรรพากรตามวรรคหนึ่งแล้ว

5. อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงิน ในกรณีที่ผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินขาดคุณสมบัติการเป็นผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชี หรือมิได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

6. ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีที่ได้รับความเห็นชอบให้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้สิ้นสุดลงเมื่อ

(1) ผู้ตรวจสอบและรับรองบัญชีรายนั้นขาดคุณสมบัติตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีซึ่งออกตามความในมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากร

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเปลี่ยนแปลงผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงิน

(3) อธิบดีกรมสรรพากรเพิกถอนการให้ความเห็นชอบผู้สอบทานงบแสดงสถานะทางการเงินรายนั้น

(4) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น แสดงความประสงค์ไม่คำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

7. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้รับความเห็นชอบผู้สอบบัญชีจากอธิบดีกรมสรรพากรตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 43) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2535 แก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 49) ลงวันที่ 28 กันยายน พ.ศ. 2536 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 67) ลงวันที่ 13 สิงหาคม พ.ศ. 2550 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้

(ฉบับที่ 78) ลงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2542 ให้ถือว่าเป็นผู้ได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรตามประกาศฉบับนี้

กิจการที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยเสียจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริง จะต้องมีการจัดทำงบกำไรขาดทุนและงบดุลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือนแรก และงบดังกล่าวจะต้องมีการรับรองโดยผู้สอบบัญชีที่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นชอบ โดยมีวิธีการคำนวณตามตัวอย่างดังต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท พุดหอม จำกัด ประกอบกิจการขายสินค้า มีรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม – 31 ธันวาคม ของทุกปี ในเดือนมกราคม – มิถุนายน 2555 มีรายได้ที่เกิดขึ้นจริง จำนวน 10,000,000 บาท รายจ่าย 7,000,000 บาท มีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี จำนวน 2,000,000 บาท

รายได้ (มกราคม – มิถุนายน) 10,000,000 บาท

หัก รายจ่าย (มกราคม – มิถุนายน) 7,000,000 บาท

กำไรสุทธิ 3,000,000 บาท

หัก ขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปี 2,000,000 บาท

กำไรสุทธิ 1,000,000 บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี 300,000 บาท

จากตัวอย่างข้างต้น จะเห็นได้ว่า รายได้และรายจ่ายของบริษัทฯ เป็นรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง โดยได้มีการปรับปรุงรายการต่าง ๆ ทางบัญชี เช่น รายได้ค้างรับและรายได้รับล่วงหน้าแล้ว นอกจากนี้ รายจ่ายที่เกิดขึ้นได้มีการปรับปรุงรายการทางบัญชี เช่น ค่าใช้จ่ายค้างจ่ายและค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า รวมถึงรายการปรับปรุงตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 2 หากบริษัทฯ มีผลขาดทุนสุทธิ ให้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

รายได้ (มกราคม – มิถุนายน) 10,000,000 บาท

หัก รายจ่าย (มกราคม – มิถุนายน) 11,000,000 บาท

ขาดทุนสุทธิ 1,000,000 บาท

หัก ขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปี 2,000,000 บาท

ขาดทุนสุทธิ 3,000,000 บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี - บาท

ตัวอย่างที่ 3 หากบริษัทฯ มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เศรฐ
 มาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ในครั้งรอบระยะเวลาบัญชีแรก จำนวน
 50,000 บาท ให้คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

รายได้ (มกราคม	– มิถุนายน)	10,000,000 บาท
	หัก รายจ่าย (มกราคม – มิถุนายน)	<u>7,000,000</u> บาท
กำไรสุทธิ	3,000,000 บาท	
	หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี	<u>2,000,000</u> บาท
กำไรสุทธิ	1,000,000 บาท	
ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี	300,000 บาท	

หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี 50,000 บาท
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องชำระ 250,000 บาท
 จะเห็นได้ว่า การคำนวณเพื่อเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา
 หกเดือน นับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีนี้ จะตรงกับความเป็นจริงมากกว่าการ
 คำนวณเสียภาษีจากการประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพราะรายได้และรายจ่ายที่
 นำมาคำนวณหากำไรสุทธิตามวิธีนี้จะนำรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบระยะเวลาหกเดือนมา
 คำนวณ ทำให้กิจการไม่ต้องรับภาระเกี่ยวกับเบี้ยปรับอีกจำนวนร้อยละ 20 เพิ่มเติม

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีนี้ให้ถือเป็นเครดิตในการเสีย
 ภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี คือ เอาไปหักออกจากภาษีที่ต้องเสียจาก
 กำไรสุทธิของทั้งรอบระยะเวลาบัญชี สำหรับ กรณีที่ภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เสียไว้ครั้งรอบ
 ระยะเวลาบัญชีสูงกว่าภาษีที่จะต้อง เสียทั้งรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
 นิติบุคคลก็มีสิทธิขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินได้

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบ
 ระยะเวลาบัญชีสุดท้าย น้อยกว่า 12 เดือน ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้
 นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

ข. การคำนวณ ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ เมื่อสิ้นรอบ
 ระยะเวลาบัญชี การคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้คำนวณกำไร
 สุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากร โดยนำกำไรสุทธิดังกล่าวคูณด้วยอัตรา
 ภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออก

มาแล้วปรากฏว่า ไม่มีกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถ้าการจัดทำบัญชีของบริษัทได้จัดทำขึ้นตามหลักบัญชีโดยไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขในประมวลรัษฎากรเมื่อจะคำนวณภาษีบริษัทจะต้องปรับปรุงกำไรสุทธิดังกล่าวให้เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากรแล้วจึงคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังนี้

ตัวอย่าง บริษัท กขค จำกัด มีรายได้และรายจ่าย สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม – 31 ธันวาคม 2554 รายได้จำนวน 21,000,000 บาท และรายจ่ายจำนวน 16,000,000 บาท รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 1,000,000 บาท ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จำนวน 2,000,000 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 200,000 บาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 250,000 บาท มีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับปี 2554 ดังนี้

รายได้ 21,000,000 บาท

หัก รายจ่าย 16,000,000 บาท

กำไรสุทธิก่อนรายการปรับปรุงตามประมวลรัษฎากร 5,000,000 บาท

บวก รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีรี้ 1,000,000 บาท

กำไรสุทธิ 6,000,000 บาท

หัก ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี 2,000,000 บาท

กำไรสุทธิที่นำไปคำนวณภาษี 4,000,000 บาท

คูณ ภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% 1,200,000 บาท

หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 200,000 บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ 1,000,000 บาท

(2) อัตราภาษี เงินได้นิติบุคคล ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลร้อยละ 30 โดยอัตราภาษีดังกล่าวได้มีการลดอัตราภาษีดังนี้

1 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่ได้จากการประกอบกิจการวิเทศธนกิจ ตามประกาศกระทรวง การคลัง เรื่อง การประกอบกิจการวิเทศธนกิจของธนาคารพาณิชย์ ลงวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือที่จะมีการแก้ไขเพิ่มเติมต่อไป และตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

และประกาศในราชกิจจานุเบกษา ตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 260) พ.ศ.2535 ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 10 ตุลาคม พ.ศ.2535

2.ลดอัตราภาษีสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ดังนี้

2.1 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ และคงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 300 ล้านบาท เป็นเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 6 กันยายน 2544 ทั้งนี้ เฉพาะบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ก่อนวันที่ 6 กันยายน 2544

2.2 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้ เป็นเวลาห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่บริษัทที่มีหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ตั้งแต่วันที่ 6 กันยายน 2544

(1) ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ตามข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยการรับหลักทรัพย์จดทะเบียนใน “ตลาดหลักทรัพย์ใหม่”

(2) ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นอกเหนือจากกรณีตาม (1)

โดยบริษัทที่จะได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้ต้องปฏิบัติให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข คือ จะต้องนำหลักทรัพย์ของตนมาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2548 ไม่เคยมีหลักทรัพย์จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในระหว่างระยะเวลาสามปีก่อนการจดทะเบียนหลักทรัพย์กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ไม่เป็นบริษัทที่ควบเข้ากันกับบริษัทที่ได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้ตาม มาตรา 3 หรือรับโอนกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนจากบริษัทดังกล่าว ในระหว่างระยะเวลาสามปีก่อนการจดทะเบียนหลักทรัพย์กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และไม่รับโอนกิจการทั้งหมดหรือบางส่วนจากบริษัทที่

ได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา 3 อยู่ก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับ ตลอดระยะเวลาที่บริษัทได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้ หากมีการรับโอนกิจการดังกล่าว ให้ถือว่าบริษัทนั้นหมดสิทธิที่จะได้รับการลดอัตราภาษีเงินได้ตั้งแต่วันที่รับโอนกิจการ

2.3 ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นเวลาสามรอบระยะเวลา

บัญชีต่อเนื่องกัน นับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่บริษัทนั้นมีหลักทรัพย์มาจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์

1. ร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจด

ทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ว่าด้วยการรับหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ

2. ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่นำหลักทรัพย์

มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์นอกเหนือจากกรณี ตาม (1)

2.4 ลดอัตราภาษีเงินได้และคงจัดเก็บในอัตราดังต่อไปนี้เป็นเวลา

สามรอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551

(1) ร้อยละยี่สิบของกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินยี่สิบล้านบาท

สำหรับบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามข้อบังคับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยว่าด้วยการรับหลักทรัพย์จดทะเบียนใน “ตลาดหลักทรัพย์เอ็มเอไอ”

(2) ร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินสามร้อยล้าน

บาทสำหรับบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ นอกเหนือจากกรณีตาม (1)

บริษัทที่จะได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้

จะต้องเป็นบริษัท

ที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์ ก่อนวันที่พระราชกฤษฎีกานี้ใช้บังคับและไม่เคยได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 467) พ.ศ. 2550 หรือไม่ใช่สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา

3 (1) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 460) พ.ศ. 2549 ในกรณีที่บริษัทได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อได้ใช้สิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลครบห้ารอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกัน ตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวแล้ว ให้ได้รับสิทธิในการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกานี้ แต่ไม่เกินรอบระยะเวลาบัญชี 2553 ที่สิ้นสุดในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2553

3. ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท

3.1 ร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่เกิน 1 แสนห้าหมื่นบาท แต่ไม่เกิน 1 ล้านบาท

3.2 ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ เฉพาะส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท แต่ไม่เกิน 3 ล้านบาท

การลดอัตราภาษีดังกล่าวใช้บังคับแก่กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นไป

สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท เฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้บังคับตั้งแต่ รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551

4. ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ สำหรับบริษัทที่ประกอบกิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาค

5. ลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คงจัดเก็บในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิ ให้แก่บริษัทที่ได้รับอนุญาตให้ค้าน้ำมันเชื้อเพลิงเฉพาะเพื่อการนำเข้าและส่งออกป้อนอู่ราชนาวิกกรมในเขตปลอดอากร หรือระหว่างเขตปลอดอากร

บทที่ 4
หลักการการจดทะเบียนภาษีเงินได้นิติบุคคล
ของประเทศออสเตรเลีย

4.1 บททั่วไป

4.1.1 ความทั่วไปเกี่ยวกับระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ในการบริหารการจดทะเบียนภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย ไม่ว่าจะภาษีเงินได้ หรือภาษีมูลค่าเพิ่ม จะเป็นอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรออสเตรเลีย โดยมีอธิบดีเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด โดยในการเสียภาษี ได้มีกฎบัตรของผู้เสียภาษี ซึ่งได้มีการทบทวนเมื่อปี ค.ศ. 2003 ขึ้นใหม่เพื่อกำหนดสิทธิและหน้าที่ของผู้เสียภาษี ตัวแทนผู้เสียภาษี และกรมสรรพากรออสเตรเลีย โดยในกฎบัตรนี้จะครอบคลุมปรัชญา เป้าหมายของกรมสรรพากรออสเตรเลียในการจดทะเบียนภาษีเพื่อให้เกิดความชอบธรรมและอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐภายใต้กฎหมาย และนอกจากนี้ยังระบุถึงการจัดการกองทุนและการให้บริการสาธารณะต่างๆ ของรัฐอีกด้วย โดยมีกรมสรรพากรออสเตรเลียเป็นผู้รับผิดชอบ

ระบบภาษีอากรของประเทศออสเตรเลีย

ระบบภาษีของประเทศออสเตรเลียเกิดจากการมีส่วนร่วมของประชาชน และภาระหน้าที่ตามกฎหมาย โดยมีกรมสรรพากรเป็นผู้รับผิดชอบและช่วยเหลือผู้เสียภาษี ให้เข้าใจสิทธิหน้าที่ของตน ทั้งนี้ผู้เสียภาษีก็น่าจะมีสิทธิที่จะคาดหวังว่ากรมสรรพากรจะต้องช่วยเหลือผู้เสียภาษีได้อย่างเต็มที่ซึ่งหากผู้เสียภาษีไม่พอใจในการพิจารณาหรือคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรผู้เสียภาษีก็น่าสามารถร้องขอให้มีการทบทวนได้

ภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรหลักของประเทศออสเตรเลียที่รวมทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บในอัตราก้าวหน้ามีอัตรากำหนดตั้งแต่ 0 – 45% โดยจะเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาที่มีรายได้จากทุกแหล่งทั่วโลก โดยบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้เกินกว่า 6,000 เหรียญออสเตรเลียมีหน้าที่ยื่นแบบชำระภาษีสำหรับเงินที่ได้ทั้งปี (ระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม – 30 มิถุนายน) ภายในวันที่ 31 ตุลาคม ของปีเดียวกัน เว้นแต่ผู้มีเงินได้นั้นอยู่ภายใต้โปรแกรม Tax Agent Lodgment หรือได้รับสิทธิขยายเวลาการยื่นแบบชำระภาษี ทั้งนี้ประเทศออสเตรเลียไม่มีการยื่นแบบรวมกันของคู่สมรส

ในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล นิติบุคคลที่ทำธุรกิจในออสเตรเลีย หรือมีศูนย์กลางการบริหารงานในออสเตรเลีย หรือมีอำนาจสั่งการบริหาร หรือมีผู้ถือหุ้นซึ่งมีสิทธิออกเสียงซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย (Resident of Australia) มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้จากทุกแหล่งทั่วโลกอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล 30% ซึ่งนิติบุคคลสามารถใช้การยื่นแบบแบบกลุ่ม (Consolidated Returns) สำหรับบริษัทขนาดใหญ่และบริษัทขนาดกลาง (บริษัทที่มีรายได้เกินกว่า 10 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย หรือมีการลงทุนสูงกว่า 50 ล้านดอลลาร์ออสเตรเลีย) ยื่นแบบแสดงรายการวันสุดท้าย คือ วันที่ 15 มกราคมและบริษัททั่วไปยื่นแบบแสดงรายการวันสุดท้ายคือวันที่ 28 กุมภาพันธ์

ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศออสเตรเลีย หรือ Good and services tax (GST) จัดเก็บจากการขายสินค้าและการให้บริการในอัตรา 10% อย่างไรก็ตามมีสินค้าหรือบริการบางประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น การให้บริการทางการเงิน และ การส่งออกสินค้าจะเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอัตรา 0% บุคคลที่ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บุคคลที่มีเงินได้เกินกว่า 75,000 เหรียญออสเตรเลียต่อปี สำหรับบุคคลที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์ก็สามารถขอจดทะเบียนเพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้

ภาษีสรรพสามิต

จัดเก็บจากสินค้าบางชนิดที่รัฐต้องการควบคุมการบริโภค เช่น สุรา น้ำมัน เป็นต้น โดยจัดเก็บตามมูลค่าของสินค้า (Ad-valorem Tax) ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับชนิดของสินค้า

4.1.2 การเสียภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลีย

การเสียภาษีเงินได้ของประเทศออสเตรเลียเป็นระบบประเมินตนเอง โดยขั้นตอนในการจัดเก็บจะเริ่มจากการยื่นประเมินตนเอง (self-assessment) ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอันเป็นการแสดงถึงมูลเหตุในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อให้กรมสรรพากรออสเตรเลียสามารถคำนวณตรวจสอบการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องมีในปีนั้น ๆ ได้

- การยื่นแบบและระบบการประเมิน (Lodgment and assessment system)

ขั้นตอนแรกของการประเมินก็คือการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ต่อจากนั้นกรมสรรพากรออสเตรเลีย จึงจะมีอำนาจในการตรวจสอบความถูกต้องและดำเนินการประเมินภาษีในรูปแบบต่าง ๆ สำหรับการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบหรือยื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ไม่ถูกต้อง

เมื่อกรมสรรพากรขอسترเลียได้รับแบบประเมิน กรมสรรพากร
 ขอسترเลียก็มีหน้าที่พิจารณาตรวจสอบความถูกต้องของแบบแสดงรายการผู้มีหน้าที่เสีย
 ภาษีที่ยื่นเข้ามาว่ารายการใดถูกต้องหรือไม่ อย่างไร อย่างไรก็ดีระบบภาษีประเมินตนเองนั้น
 โดยปกติกรมสรรพากรขอسترเลียจะยอมรับข้อมูลซึ่งผู้เสียภาษีได้แสดงเข้ามา และแม้ว่าผู้
 เสียภาษีจะเป็นหน่วยภาษีประเภทอื่นไม่ว่าจะเป็นบริษัท ก็อยู่ในหลักเกณฑ์เช่นเดียวกัน

สำหรับนิติบุคคลจะอยู่ภายใต้ระบบ PAYG Instalment System^{*}

การส่งหนังสือแจ้งการประเมิน

ภายใต้ข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีเงินได้ส่วนที่ 4A ข้อที่ 35 ถึง 40 (Income
 Tax Regulation) กำหนดว่าหนังสือแจ้งการประเมินอาจถูกส่งถึงผู้เสียภาษีตามที่อยู่ทาง
 อิเล็กทรอนิกส์ ทางไปรษณีย์ และ ที่อยู่ปัจจุบันตามที่อยู่เสียภาษีระบุไว้ในกรณีที่ผู้เสียภาษี
 เลือกให้ส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังที่อยู่ตามวิธีใดวิธีหนึ่งข้างต้น เจ้าหน้าที่
 กรมสรรพากรจะต้องดำเนินการตามรูปแบบและวิธีการของการส่งดังกล่าวอย่างเคร่งครัด ใน
 คดี Guastalegname ศาลตัดสินว่า อธิบดีกรมสรรพากรไม่ได้ส่งหนังสือแจ้งการประเมิน
 ให้แก่ผู้เสียภาษีอย่างถูกต้องเนื่องจากชื่อบริษัทตัวแทนผู้เสียภาษีไม่ได้ถูกระบุไว้ในหนังสือ
 แจ้งการประเมิน หรือคดี Shail ศาลตัดสินว่า การส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังตู้ไปรษณีย์
 ของผู้เสียภาษีที่สำนักงานไปรษณีย์ (ซึ่งถูกให้โดยผู้เสียภาษี) ไม่ถือว่าเป็นการส่งหนังสือแจ้ง
 การประเมินโดยชอบด้วยกฎหมายเพราะไม่ใช่ที่อยู่ทางไปรษณีย์ (Postal address) และ ที่
 อยู่จริงทางกายภาพ (Physical address) ที่อยู่ทางไปรษณีย์ และที่อยู่จริงทางกายภาพ เป็น
 คำที่สามารถใช้แทนกันได้ ในกรณีของบ้านที่พักอาศัย ส่วนที่อยู่ตามตู้ไปรษณีย์ไม่ใช่ที่อยู่
 แท้จริงเพราะโดยปกติเป็นที่อยู่สำหรับส่งจดหมายเท่านั้นในกรณีซึ่งหนังสือแจ้งการประเมิน
 ถูกส่งอย่างถูกต้อง ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แม้ว่าตามความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีจะ
 ไม่ทราบถึงการแจ้งการประเมินดังกล่าว เช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีอยู่นอกประเทศในขณะที่
 เอกสารถูกส่งไป เป็นต้น¹

^{*} PAYG คือ Pay As You Go ซึ่งเป็นแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลรูปแบบ
 ใหม่ที่ประเทศออสเตรเลียเริ่มนำมาใช้เมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2000 จากการปฏิรูประบบภาษีพร้อมๆ กับ
 การนำภาษีมูลค่าเพิ่ม (GST) มาใช้ โดยมาแทนที่แนวคิดเดิมที่จะเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก Pay As
 You Earn

¹ Robin Woellener ,Stephen Barkozy and others, Australian Taxation
 Law.(Sydney:CCH Australian limited,2007),pp.1867

สำหรับการส่งหนังสือแจ้งการประเมินในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่อยู่ในประเทศ ออสเตรเลีย หรือ ไม่ปรากฏตัว Taxation Administration Act 1953 กำหนดว่าในกรณีที่ กรมสรรพากรต้องการที่จะส่งเอกสารใด ๆ อันเกี่ยวกับกระบวนการพิจารณาไปยังบุคคลหนึ่ง บุคคลใด เพื่อเรียกให้ชำระหนี้ภาษีอากร หากหลังจากที่อธิบดีกรมสรรพากรมีการไต่สวน ตามสมควรแล้ว พบว่าผู้เสียภาษีไม่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหรือไม่มีตัวแทนอยู่ในประเทศ ออสเตรเลีย ซึ่งจะสามารถส่งเอกสารไปให้ได้ หรือไม่สามารถพบตัวผู้เสียภาษี อธิบดี กรมสรรพากรสามารถส่งเอกสารโดยไม่ต้องให้ศาลอนุมัติ โดยส่งทางไปรษณีย์หรือจดหมาย ปิดผนึก โดยจดหมายนั้นระบุที่อยู่ของผู้เสียภาษีที่หนึ่งที่ได้กักได้ในประเทศออสเตรเลีย รวมทั้งที่ตั้งทำการธุรกิจในประเทศออสเตรเลียของผู้เสียภาษีที่อธิบดีกรมสรรพากรทราบ ล่าสุด

- กระบวนการประเมินภาษี

กระบวนการประเมินภาษี คือกระบวนการที่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะเข้า ตรวจสอบความถูกต้องในการยื่นแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีว่าได้มีการยื่นแบบแสดง รายการและชำระภาษีไว้ถูกต้องหรือไม่ หากการยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี ถูกต้องแล้วเจ้าพนักงานก็ไม่มีอำนาจประเมินภาษีแต่อย่างใด แต่หากการแสดงรายการและ การชำระภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าหน้าที่ประเมินก็จะใช้อำนาจประเมินภาษีไปยังผู้เสียภาษีให้ต้อง รับผิดทางภาษี โดยอาจต้องชำระภาษีเพิ่มขึ้น รวมทั้งอาจได้รับโทษทางภาษี ได้แก่ เบี้ย ปรับหรือเงินเพิ่ม ดังนั้นสิ่งสำคัญในระบบประเมินภาษีด้วยตนเอง คือ ระบบการให้คำแนะนำ หรือคำวินิจฉัยเกี่ยวกับภาษี หรือ Ruling System ทั้งนี้ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมั่นใจได้ว่าแบบ แสดงรายการในการประเมินภาษีตนเองจะกระทำได้อย่างถูกต้อง และไม่ต้องกังวลว่าตนจะ ถูกประเมินภาษีเพิ่มเติมหรือได้รับโทษทางภาษี ระบบการให้คำแนะนำหรือคำวินิจฉัย เกี่ยวกับภาษีของประเทศออสเตรเลียจึงมีความสำคัญ

- การชำระภาษี

ส่วนใหญ่แล้วการชำระหนี้ภาษีอากรจะกระทำโดยการส่งเช็คทางไปรษณีย์ ไปยังกรมสรรพากร อย่างไรก็ตามภายใต้ข้อ 18 (2) แห่งข้อกำหนดเกี่ยวกับการบริหารภาษี อากร ปี ค.ศ. 1976 (Taxation Administration Regulations 1976) ยินยอมรับการชำระหนี้ ภาษีอากรโดยวิธีอื่นได้หลากหลาย รวมทั้ง การอนุญาตให้อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดวิธีการ อื่นๆ ที่เหมาะสม อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกข้อกำหนดว่าผู้เสียภาษีสามารถชำระหนี้ภาษี อากรโดยการอนุญาตให้กรมสรรพากรหักเงินในบัญชีธนาคารชำระโดยตรงในวันที่ถึงกำหนด

ชำระภาษี เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากร เห็นชอบในการผ่อนชำระหนี้ภาษีอากร การชำระหนี้ภาษีอากรดังกล่าวต้องชำระเป็นเงินก้อน บุคคลผู้ซึ่งชำระหนี้ภาษีอากรต้องให้ข้อมูลซึ่งระบุถึงจำนวน และลักษณะของการชำระเงินรวมทั้งชนิดของหนี้ภาษีอากร ทั้งนี้อธิบดีกรมสรรพากรไม่มีหน้าที่ในการออกไปเสร็จเว้นแต่ผู้เสียภาษียุ่ขอ

เวลาสำหรับการชำระภาษี ในกรณีของผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีโดยวิธีอื่น นอกจากผู้เสียภาษีที่ยื่นประเมินตนเองทั้งหมด ภาษีเงินได้ต้องชำระภาษีภายในกำหนดเวลา 21 วัน หลังจากวันที่ครบกำหนดชำระตามที่ระบุในราชกิจจานุเบกษา หรือภายใน 21 วันหลังการส่งหนังสือแจ้งการประเมินไปยังผู้เสียภาษีแล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลังสุด หรือมีฉะนั้น ภาษีเงินได้จะถึงกำหนดชำระภายใน 21 วันหลังจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อตามสมควรว่าผู้เสียภาษีอาจจะเดินทางออกนอกประเทศออสเตรเลีย ก่อนหนี้ภาษีถึงกำหนด อธิบดีกรมสรรพากรอาจแจ้งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีก่อนเวลาสำหรับการชำระ ซึ่งการเรียกเงินเพิ่ม และเบี้ยปรับ จะนับจากวันถึงกำหนดชำระที่อธิบดีแจ้งในหนังสือดังกล่าว

4.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

4.2.1.1 บริษัท

ตามคำนิยามที่กำหนดไว้ใน Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA 1997) ได้ให้คำจำกัดความไว้ ดังนี้

- (ก) บริษัทหรือกิจการที่จดทะเบียน หรือ
- (ข) สมาคมหรือคณะบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนอื่น ๆ ไม่รวมถึงห้างหุ้นส่วน หรือกิจการร่วมค้าที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งกำไร (non-entity Joint venture)

1. ถิ่นที่อยู่ของบริษัท จากการตีความจากแนวทางการตัดสินของผู้พิพากษา (Case Law) S 6 และคำจำกัดความใน S6 ของ Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA 1936) บัญญัติว่า จะถือว่ากิจการเป็นบริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

- (ก) เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศออสเตรเลีย
- (ข) เป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจในประเทศออสเตรเลียและมีกิจการจัดการและควบคุมที่เป็นศูนย์กลางในประเทศออสเตรเลีย

(ค) เป็นบริษัทที่ดำเนินธุรกิจในประเทศออสเตรเลียและมีอำนาจการออกเสียงเป็นของผู้ถือหุ้นที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ทุกประเภทไม่ว่าจะได้จากแหล่งเงินได้ประเภทใดก็ตาม และถิ่นที่อยู่ยังเกี่ยวข้องกับประเด็นทางภาษีอื่น ๆ เช่น การเครดิตภาษี (imputation) การยื่นแบบรวมของกลุ่มบริษัท (consolidation) และการลดหย่อนภาษี (rollover relief concessions)²

2. ตัวแทนด้านภาษีของบริษัท (Public officer) บริษัททุกบริษัทที่ดำเนินธุรกิจในประเทศออสเตรเลีย หรือมีรายได้จากทรัพย์สินในประเทศออสเตรเลียต้องแต่งตั้งตัวแทนด้านภาษีของบริษัท (Public officer) โดยบริษัทต้องดำเนินการ ตามที่บัญญัติไว้ใน Section 252 ของ ITAA 1936 ดังนี้

(ก) แต่งตั้งตัวแทนภายใน 3 เดือนตั้งแต่วันที่เริ่มดำเนินธุรกิจ หรือมีรายได้ในประเทศออสเตรเลีย

(ข) เจ้าหน้าที่สามารถติดต่อตัวแทนได้ตลอดเวลา

(ค) แจ้งชื่อและที่อยู่ของตัวแทนต่อเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นลายลักษณ์อักษร

ถ้าหากบริษัทถ้าไม่ปฏิบัติตามเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น ต้องเสียค่าปรับวันละ 110 ดอลลาร์ออสเตรเลีย

การดำเนินการทางเอกสารของตัวแทนมีผลเสมือนกับการดำเนินการของบริษัท โดยตัวแทนสามารถชี้แจงเกี่ยวกับหน้าที่และข้อปฏิบัติของบริษัท ภายใต้ ITAA 1936 , ITAA 1997 หรือ Taxation Administration Act 1953 (TAA 1953) และจะต้องจ่ายค่าปรับ (Penalties) เช่นเดียวกับบริษัท โดยเจ้าหน้าที่สรรพากรสามารถออกไปแจ้งการตรวจ (serve a notice) ต่อดรรมาการบริษัท (director) เลขานุการบริษัท (secretary) พนักงานบริษัท ทนายความ หรือตัวแทนบริษัท และบุคคลเหล่านี้จะรับผิดชอบเสมือนเป็นบริษัทหรือตัวแทน (Public officer)

ตัวแทนด้านภาษีของบริษัทต้องเป็นบุคคลอายุตั้งแต่ 18 ปีขึ้นไป มีถิ่นที่อยู่ตามปกติ (ordinarily resident) ในประเทศออสเตรเลีย หรือในท้องที่ที่กำหนด และมีความเข้าใจถึงหน้าที่ของการเป็นตัวแทนด้านภาษีบริษัท

² RL Deutsch, ML Friezer and others, Australian Tax Handbook 2007. (Sydney: Thomson,2007), pp 969.

อย่างไรก็ตาม ผลของ s 252 (1)(f) ของ ITAA 1936 ตาม case law ของ Lean v Brandy (1937) 58 CLR 328 กล่าวว่า ตัวแทนบริษัททางภาษีไม่ต้องรับผิดชอบต่อจำนวนภาษีที่ต้องชำระของบริษัท

ในคดีของ Reynolds v DCT (1984) 15 ATR 1073 ศาลตัดสินว่า s (252)(1)(f) ของ ITAA 1936 ไม่มีผลต่อความรับผิดชอบทางด้านอาญาของบริษัทต่อการกระทำที่ไม่ได้อยู่ภายใต้อำนาจของกรรมการหรือพนักงานของบริษัท หรือแม้กระทำได้ อำนาจ แต่ไม่ได้เป็นหน้าที่ของบุคคลเหล่านั้น ในคดีนี้ศาลได้ตัดสินว่าพนักงานของบริษัท ไม่ได้เป็นผู้ต้องรับผิดชอบต่อการไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่หักจากเงินเดือนพนักงานศาล ได้พิจารณาว่า s252 ของ ITAA 1936 จะสามารถบังคับพนักงานของบริษัทรับผิดชอบต่อการทำผิดของบริษัทในกรณีที่ตัวแทนบริษัทผู้นั้นมีส่วนร่วมในการทำผิดดังกล่าวจากการให้บริการแก่บริษัท

บุคคลที่มีส่วนร่วมในการบริหารบริษัทจะต้องรับผิดชอบโดยจะต้องรับผิดชอบต่อเช่นเดียวกับบริษัทได้กระทำความผิดทางภาษี เนื่องจากการที่บุคคลนั้นไม่ได้ดูแลให้ คำแนะนำที่ถูกต้องทำให้บริษัทปฏิบัติตามกฎหมายไม่ถูกต้องแต่บุคคลนั้นอาจใช้สิทธิโต้แย้ง ได้ภายใต้ s 8Y(2) (แต่การโต้แย้งนี้ ไม่รวมถึงการดำเนินคดีภายใต้ Pt 2.4 ของกฎหมาย อาญา) ดังนั้น เห็นได้คดีของ Reynolds ตาม s 8Y ของ TAA พนักงานของบริษัทอาจ รับผิดชอบต่อเบี้ยปรับของบริษัทตามกรณีนี้

กรรมการของบริษัทถูกตัดสินว่ากระทำความผิดฐานไม่ยื่นแบบ แสดงรายการภาษีของบริษัทตนเอง ในคดีของ Buist v FCT (1988) 19 ATR 1165 และ กรรมการของบริษัทถูกตัดสินว่ากระทำความผิดภายใต้ s8Y สำหรับการไม่นำส่งภาษีของบริษัท ซึ่งกรรมการดังกล่าวจะถูกทั้งปรับและถูกให้จ่ายภาษีขายที่เหลือจากเงินของกรมเองด้วย

ความรับผิดชอบส่วนบุคคลภายใต้ Div 9 ใน Pt 6 ของ ITAA 1936 เกี่ยวกับการไม่นำส่งภาษี (เช่น ภาษีหัก ณ ที่จ่าย PAYG) จะตกอยู่ที่กรรมการของบริษัท ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายห้างหุ้นส่วนและบริษัท (Corporations Act 2001)³

4.2.1.2 บริษัทในรูปแบบของสหกรณ์ (Co-operative companies)⁴

³ Ibid., pp 964.

⁴ Ibid., pp 969-970.

เป็นกฎหมายภาษีอากรที่บัญญัติขึ้นโดยเฉพาะ ปรากฏอยู่ใน ss 117-121 ของ ITAA 1936 ซึ่งใช้บังคับกับสหกรณ์และผู้ถือหุ้น ทำให้มีวิธีการเสียภาษีต่างไปจากบริษัทและผู้ถือหุ้นประเภทอื่น ๆ

s117 ของ ITAA 1936 ได้บัญญัติความหมายของสหกรณ์ไว้ ดังนี้

(ก) จำกัดจำนวนหุ้นซึ่งจะต้องถือ หรือถือในนามของผู้ถือหุ้น

(ข) ไม่สามารถซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์ หรือในที่ซื้อขาย

สาธารณะ และรวมถึงเป็นบริษัทที่ไม่มีการลงทุนในหุ้น, และ

(ค) จัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการดำเนินธุรกิจซึ่งมีวัตถุประสงค์หลักหรือข้อใดข้อหนึ่งหรือมากกว่าหนึ่งข้อ ดังต่อไปนี้

1. การได้สินค้าหรือสัตว์ต่าง ๆ เพื่อใช้หรือแบ่งสรรระหว่างผู้ถือหุ้น

2. การได้สินค้าหรือสัตว์ต่าง ๆ จากผู้ถือหุ้นสำหรับ เพื่อใช้ในารแบ่งสรร

3. การเก็บ การทำการตลาด การบรรจุหีบห่อ หรือดำเนินการต่าง ๆ

เกี่ยวกับสินค้าของผู้ถือหุ้น

4. การให้บริการแก่ผู้ถือหุ้น และ

5. ได้รับทุนจากผู้ถือหุ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้กู้เงินแก่ผู้ถือหุ้น

เพื่อซื้อที่ดินหรืออาคารเพื่อใช้เป็นที่อยู่ ที่อยู่อาศัยและการลงทุนในธุรกิจ

ในคดี

Brookton Co-operative Society Ltd v FCT (1981) 11

ATR 880 ศาลสูงได้ตัดสินว่า วัตถุประสงค์หลักของบริษัท จะพิจารณาจากการดำเนินงานระหว่างปีภาษีนั้น ๆ ไม่ใช่พิจารณาจากวัตถุประสงค์ในขณะที่ตั้งบริษัท

ในกรณีที่บริษัทมีธุรกิจหลายประเภท เจ้าหน้าที่จะพิจารณาว่า ถ้าวัตถุประสงค์หลักหรือวัตถุประสงค์ใดวัตถุประสงค์หนึ่งของบริษัทเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ระบุไว้ในข้อ (ค) ข้างต้น ซึ่งในข้อหาหรือ R 1999/14 ได้วินิจฉัยไว้ว่า วัตถุประสงค์หลักหรือวัตถุประสงค์ต้องพิจารณาจากกิจกรรมของบริษัทปีต่อไป บริษัทที่ประกอบกิจการโดยการออกเงินกู้ให้แก่ผู้ถือหุ้นจะไม่ถือว่าเป็นการจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการให้บริการแก่ผู้ถือหุ้น ดังนั้น หากจะตีความให้บริษัทอยู่ในรูปแบบสหกรณ์เพื่อวัตถุประสงค์ทางภาษีเงินได้ บริษัทต้องแสดงให้เห็นว่าเงินกู้ยืมนั้นจัดทำขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ที่ระบุไว้ในข้อ (c)(v) ของ s117 ITAA 1936

ข้อยกเว้น

อย่างไรก็ตาม บริษัทฯ จะไม่ถือเป็นสหกรณ์ในปีภาษีที่มีการประกอบธุรกิจและมีสมาชิกน้อยกว่าร้อยละ 90 ของธุรกิจทั้งหมด ตาม s118 ของ ITAA

1936 ในการทดสอบว่าบริษัทจะเข้าหลักเกณฑ์เป็นสหกรณ์ตามประเภทของสหกรณ์ข้างต้น นั้น จะต้องพิจารณาแยกต่างหากจากกัน เช่น บริษัทที่

(ก) ซื้อสินค้าหรืออื่น ๆ ในตลาดเปิดทั่วไปเพื่อขายให้แก่สมาชิก และ

(ข) ซื้อสินค้าหรืออื่น ๆ จากสมาชิกเพื่อขายในตลาดเปิดทั่วไป

หากมียอดขายในข้อ (ก) และยอดซื้อในข้อ (ข) ในระหว่างปีภาษี และมีสมาชิกไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ถือว่าบริษัทดังกล่าวเป็นสหกรณ์ในปีภาษีภาคนั้น

นอกจากนี้ เครดิตยูเนียนไม่นับรวมเป็นสหกรณ์ และในกรณีที่เข้าเงื่อนไขของสหกรณ์ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น รายได้จากดอกเบี้ยเงินกู้สมาชิกที่มาจากเครดิตยูเนียนขนาดเล็ก (ไม่รวมขนาดกลางและขนาดใหญ่) จะได้รับยกเว้นภาษีภายใต้ข้อกำหนดของ s 23G

การจัดเก็บภาษีบริษัท และผู้ถือหุ้น

เงินที่สหกรณ์ได้รับไม่ว่าจะได้รับจากผู้ถือหุ้น หรือบัญชีของบริษัท

ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากสหกรณ์ ตาม s 119 สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตาม s 120 ของ ITAA 1936

โดยทั่วไป บริษัทจะต้องเสียภาษีเงินได้จากกำไรรวมโดยไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายจากเงินปันผลที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้น แต่เงินได้พึงประเมินของสหกรณ์สามารถหักค่าใช้จ่ายตาม s 120(1) ของ ITAA 1936 รวมถึงการจ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทดอกเบี้ยหรือเงินปันผลจากหุ้นหรือส่วนลดหรือโบนัสจากธุรกิจที่ผู้ถือหุ้น

สหกรณ์ที่มีวัตถุประสงค์หลักในการนำสินค้าหรือสัตว์ที่ได้มาจากผู้ถือหุ้นเพื่อใช้หรือแจกจ่าย สามารถหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้เหมือนกับกับการชำระเงินกู้รัฐบาลเพื่อนำไปซื้อทรัพย์สินในการดำเนินธุรกิจ โดยมีเงื่อนไขว่า ร้อยละ 90 ของเงินทุนที่ชำระแล้วนั้นมาจากผู้ถือหุ้นของบริษัทที่เป็นเจ้าของสินค้า ตาม s120(1)(c) ของ ITAA 1936

ส่วนลดหรือโบนัสที่คำนวณจากการซื้อสินค้าของผู้ถือหุ้นของสหกรณ์ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้น เว้นแต่เป็นการซื้อเพื่อขายต่อหรือสินค้านั้นเป็นสินค้าสำหรับใช้ในการดำเนินธุรกิจที่ทำให้เกิดเงินได้ที่ต้องเสียภาษี : ตาม s120(2) ของ ITAA 1936

4.2.1.3 เครดิตยูเนียน

5

ตามความหมายใน s23G(1) ของ ITAA1936 หมายถึง บริษัทที่เป็นสถาบันเพื่อการรับฝากเงินตามวัตถุประสงค์ตามกฎหมายธนาคาร (Banking Act 1959) และดำเนินการภายใต้ s 66 ของกฎหมายธนาคาร และเรียกว่า เครดิตยูเนียน หรือสหกรณ์เครดิต (credit society) แต่เครดิตยูเนียนจะไม่รวมถึงสหกรณ์ออมทรัพย์เพื่อการเคหะ (a building society)

เครดิตยูเนียนแบ่งเป็น ขนาดเล็ก ขนาดกลาง และขนาดใหญ่ เครดิตยูเนียนขนาดเล็กจะได้รับการยกเว้นเครดิตภาษีบางส่วน ขณะที่เครดิตยูเนียนขนาดกลางจะเสียภาษีในอัตราที่ได้รับลดหย่อนเป็นพิเศษ สำหรับเครดิตยูเนียนที่ให้บริการเงินฝากแก่ผู้เกษียณอายุ (retirement savings account :RSAs) จะเสียภาษีในอัตราพิเศษ

1. เครดิตยูเนียนขนาดเล็ก มีเงินได้พึงประเมินสำหรับปีภาษีน้อยกว่า 50,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย (ตามความหมายใน s6H(5))

เงินได้ของเครดิตยูเนียนขนาดเล็กจากรายได้ดอกเบี้ยเงินกู้ที่ได้รับจากสมาชิก จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภายใต้ s 23G(2) แต่ไม่ยกเว้นรายได้อื่นๆ เช่น ดอกเบี้ยจากผู้ที่ไม่ได้เป็นสมาชิก เงินได้จากการลงทุน เป็นต้น : ข้อหาหรือ IT 361 และ IT 2224

SECTION 23G(3) เป็นบทบัญญัติที่ต้องการป้องกันการใช้

ข้อยกเว้นในกรณีที่มีการดำเนินธุรกิจไม่ตรงกับวัตถุประสงค์ของข้อยกเว้นนั้น เครดิตยูเนียนที่ต้องการจะใช้ข้อยกเว้นต้องไม่มีธุรกรรมแปลกไปจากปกติของเครดิตยูเนียน เช่น เครดิตยูเนียนทำธุรกรรมในทางที่ไม่ปกติ หรือไม่ทำกำไรที่มากผิดปกติข้อสงสัยในผลกำไรที่มากผิดปกติจะพิจารณาโดยการเปรียบเทียบกับผลการดำเนินการของเครดิตยูเนียนอื่น ๆ ในปีภาษีนั้น ๆ สำหรับการพิจารณาว่าธุรกรรมนั้นผิดปกติหรือไม่จากเงื่อนไขในการให้และยืมเงินการนำเงินไปลงทุนและความสัมพันธ์ระหว่างเครดิตยูเนียนและสมาชิกผู้ให้และยืมเงินร่วมกันกับหลักฐานและข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องอื่น ๆ

2. เครดิตยูเนียนขนาดกลางและขนาดใหญ่

เครดิตยูเนียนขนาดกลางจะมีเงินได้น้อยกว่า 150,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย และจะเสียภาษีในอัตราไม่เกินร้อยละ 45 ของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในส่วนที่เกิน 49,999 ดอลลาร์ออสเตรเลีย หักส่วนลดหรือเครดิตภาษี ตาม s23(6) ของกฎหมายอัตรา

⁵ Ibid., pp 970-971.

ภาษีปี 1986 (Income Tax Rates Act 1986) เมื่อเครดิตยูเนียนขนาดกลางมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตั้งแต่ 150,000 ดอลลาร์ออสเตรเลียขึ้นไป ซึ่งจำนวนดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ใช้แบ่งประเภทเครดิตยูเนียนขนาดกลางและขนาดใหญ่ ซึ่งเครดิตยูเนียนทั้งขนาดกลางและขนาดใหญ่จะเสียภาษีเหมือนกัน

เครดิตยูเนียนขนาดใหญ่เป็นเครดิตยูเนียนประเภทอื่น ๆ ทั่วไป ซึ่งจะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 30 เหมือนรูปแบบบริษัทปกติ ทั้งนี้ เครดิตยูเนียนขนาดกลางและขนาดใหญ่ไม่ได้รับการยกเว้นรายได้ดอกเบี้ยเหมือนเครดิตยูเนียนขนาดเล็ก

4.2.1.4 บริษัทที่ไม่แสวงหาผลกำไรและองค์กรจดทะเบียน ⁶

บริษัทที่ไม่แสวงหากำไร ตามคำจำกัดความใน s3(1) ของกฎหมายอัตราภาษี (the Rates Act) ต้องเสียภาษีในอัตราดังนี้

เงินได้ตั้งแต่ 0- 416 ดอลลาร์ออสเตรเลีย ไม่ต้องเสียภาษี

เงินได้เกิน 416 แต่ไม่เกิน 915 ดอลลาร์ เสียภาษีร้อยละ 55 ในส่วนที่เกิน

416 ดอลลาร์ หลังจากหักส่วนลดหรือเครดิตภาษีแล้ว

เงินได้พึงประเมินเกิน 915 ดอลลาร์ เงินได้ทั้งหมดต้องเสียตามอัตราภาษีที่บริษัทเสียปกติ ตาม s23 Rate Act

ในคดี AAT Case 5544 (1989) 21 ATR 3117 ได้ตัดสินว่า บริษัทไม่มีข้อความ "ห้ามการแบ่งผลประโยชน์ให้แก่สมาชิก" ในเอกสารการจัดตั้งบริษัท ไม่เข้าลักษณะเป็นบริษัทที่ไม่แสวงหาผลกำไรตาม s3(1) ของ Income Tax (Companies, Corporate Unit Trust and Superannuation Funds Act 1982

4.2.1.5 หน่วยงานอื่น ๆ ที่ต้องเสียภาษีในลักษณะเดียวกับบริษัท ⁷

หน่วยลงทุนในสินทรัพย์ของบริษัท (Corporate unit trusts) ตาม Div 6B ใน Pt3 ของ ITAA 1936 และ หน่วยลงทุนในทรัพย์สินของบุคคลทั่วไป (public trading trust) ตาม Div 6C ใน Pt3 ของ ITAA1936 ต้องเสียภาษีเหมือนกับบริษัท โดยผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการเสียภาษีจากรายได้ที่ได้จากหน่วยลงทุน คือ ผู้ดูแลผลประโยชน์ (trustee) เมื่อผู้ถือหน่วยลงทุนได้รับผลตอบแทนจากการลงทุนจะต้องเสียภาษีในส่วนจากรายได้นั้น แต่ทั้งหน่วยลงทุนในสินทรัพย์ของบริษัท (Corporate unit trusts) และหน่วยลงทุนในทรัพย์สินของบุคคลทั่วไป (public trading trust) สามารถขอเครดิตภาษีได้

⁶ Ibid., pp 971.

⁷ Ibid., pp 972.

4.2.2 วิธีการคำนวณภาษี

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบริษัทไม่จำเป็นต้องมีจำนวนเท่ากับเงินได้ทางบัญชี หรือกำไรสุทธิที่ต้องรายงานต่อผู้ถือหุ้นตามกฎหมายบริษัท การคำนวณเงินได้ทางบัญชีของบริษัทต้องเป็นไปตามมาตรฐานการบัญชี ขณะที่เงินได้ที่ต้องเสียภาษีต้องคำนวณตามกฎหมายที่กำหนดไว้ใน ITAA 1997 และ ITAA 1936 ที่กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและวิธีการหักค่าใช้จ่าย เนื่องจากรายได้ทางภาษีบางประเภทอาจไม่ต้องรวมในกำไรหรือขาดทุนทางบัญชี เช่น อัตราค่าเสื่อมราคาทางภาษี และทางบัญชีที่ต่างกัน ภาษีต้องห้ามทางภาษีซึ่งบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชี เช่น หนี้สงสัยจะสูญ ค่าใช้จ่ายที่จ่ายให้ลูกจ้างกรณีไม่ใช้วันหยุด (holiday pay) หรือวันหยุดกรณีลูกจ้างที่ทำงานกับบริษัทมาเป็นเวลานาน (long service leave) เงินบริจาค รายได้ทางบัญชีที่ได้รับยกเว้นทางภาษี เช่น รายได้ตาม Div 50 ITAA 1997 และรายจ่ายทางภาษีที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายทางบัญชี เช่น ค่าวิจัยและพัฒนา

ในรูปแบบของการเสียภาษีแบบประเมินตนเอง ไม่กำหนดให้บริษัทแสดงรายละเอียดในแสดงรายการภาษี แต่ผู้เสียภาษียังจำเป็นต้องบันทึกบัญชีภาษีในบัญชีบริษัทเพื่อคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในรูปแบบแสดงรายงานแบบย่อ (simplified tax return) และต้องเก็บเอกสารหลักฐานเพื่อการตรวจสอบจากเจ้าหน้าที่สรรพากร

4.2.2.1 อัตราภาษี⁸

บริษัทจะเสียภาษีในอัตราเดียวคือร้อยละ 30 ซึ่งเป็นอัตราภาษีทั่วไปที่ใช้กับบริษัทจำกัด บริษัทมหาชน บริษัทที่มีถิ่นที่อยู่ และไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ ออสเตรเลีย ห้างหุ้นส่วนจำกัด หน่วยลงทุนในสินทรัพย์ของบริษัท (Corporate unit trusts) และหน่วยลงทุนในทรัพย์สินของบุคคลทั่วไป (public trading trust)

สำหรับบริษัทประกันชีวิต เครดิตยูเนียน และบริษัทที่ไม่แสวงหากำไร จะเสียภาษีในอัตราพิเศษ ดังนี้

บริษัทประกันชีวิต ระดับทั่วไป ร้อยละ 30

ธนาคาร Credit Unions -ขนาดเล็ก ร้อยละ 30

⁸ Company tax rates, [online] 27/4/2555 [online], 27 เมษายน 2555 แหล่งที่มา <http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/44266.htm>

- ขนาดกลาง ร้อยละ 45

- ขนาดใหญ่ ร้อยละ 30

บริษัทที่ไม่มีผลประโยชน์

รายได้ 0 - 416 ไม่ต้องเสียภาษี

รายได้ 416-915 ร้อยละ 55

4.2.2.2 ระบบการชำระภาษีแบบ PAYG (Pay As You Go)

การยื่นแบบแสดงรายการ การคำนวณและการจัดเก็บภาษีบริษัท ในประเทศออสเตรเลียเป็นระบบการประเมินตนเอง (self assessment) บริษัทมีหน้าที่ยื่นรายละเอียดโดยย่อเกี่ยวกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในแบบแสดงรายการเสียภาษีบริษัท ประจำปีโดยมีเจ้าหน้าที่สรรพากรเป็นผู้ตรวจสอบความถูกต้อง โดยบริษัทจะต้องชำระภาษี ภายใต้ระบบ PAYG instalment system ภาษีที่ชำระแต่ละงวดจะคำนวณโดยการใช้อัตราภาษีสำหรับการชำระเป็นงวดกับเงินได้ที่ได้รับจริงตามปกติของบริษัทสำหรับแต่ละงวด (ปกติเป็นรายไตรมาส) โดยเจ้าหน้าที่สรรพากรจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีชำระเป็นงวด ภายใต้ระบบการชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายชำระเป็นงวด (PAYG instalment System) ภาษีที่ชำระแต่ละงวดซึ่งโดยปกติจะจ่ายชำระเป็นรายไตรมาส เจ้าหน้าที่พนักงานสรรพากรจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดโดยกำหนดจากอัตราภาษีที่ชำระครั้งล่าสุด แต่บริษัทอาจใช้อัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดที่แตกต่างไปจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดได้ สำหรับบริษัทขนาดเล็กที่ไม่ต้องจัดทำรายงานภาษี GST (Goods Service Tax) ประจำเดือนและมีรายได้น้อยกว่า 8,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย สามารถเลือกชำระภาษี ณ วันสิ้นปีเพียงครั้งเดียว

บริษัทมีหน้าที่ต้องนำส่งแบบแสดงรายการแสดงรายได้ก่อนหรือในวันที่ยื่นแบบแสดงรายการ การประเมินภาษีดังกล่าวไม่ได้เป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง แต่เสมือนว่าถูกประเมินโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรในวันที่ยื่นแบบตาม s 166A(2) ภายใต้ระบบการชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายชำระเป็นงวด (PAYG Instalment System) ภาษีที่ชำระแต่ละงวดซึ่งโดยปกติจะจ่ายชำระเป็นรายไตรมาส (quarterly) เจ้าพนักงานสรรพากรจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดโดยกำหนดจากอัตราภาษีที่ชำระครั้งล่าสุด แต่บริษัทอาจใช้อัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดที่แตกต่างไปจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดได้ สำหรับบริษัทขนาดเล็กที่ที่ไม่

⁹ Australia Corporate Tax, [online], 27 เมษายน 2555 แหล่งที่มา <http://www.taxrates.cc/html/australia-tax-rates.html>

ต้องจัดทำรายงานภาษี GST (Goods service Tax) ประจำเดือนและมีรายได้ไม่น้อยกว่า 8,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย สามารถเลือกชำระภาษี ณ วันสิ้นปีเพียงครั้งเดียว

1. ไตรมาสแรกประกอบด้วย 3 เดือนแรกของปีภาษีนั้น
2. ไตรมาสที่สองประกอบด้วยเดือนที่ 4, 5, 6 ของปีภาษีนั้น
3. ไตรมาสที่สามประกอบด้วยเดือนที่ 7, 8, 9 ของปีภาษีนั้น
4. ไตรมาสที่สี่ประกอบด้วยเดือนที่ 10, 11, 12 ของปีภาษีนั้น

การชำระภาษีเป็นงวดจะครบกำหนดชำระในวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาส แต่อย่างไรก็ตามผู้ชำระภาษีรายไตรมาสสามารถขอขยายระยะเวลาการชำระภาษี BAS (Business Activity Statement) จากวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นจนถึงวันที่ 25 ของเดือนถัดไป (เช่นเลื่อนให้ 1 อาทิตย์) ถ้าวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นอยู่ในเดือนธันวาคม ซึ่งวันครบกำหนดชำระจะเป็นวันที่ 28 กุมภาพันธ์ ของปีถัดไป ในกรณีที่วันครบกำหนดชำระเป็นวันเสาร์ อาทิตย์ หรือวันหยุดราชการ วันครบกำหนดชำระจะเป็นวันทำการถัดไป ตาม s 8AAZMB ของ TAA และถ้าหากวันครบกำหนดชำระเป็นวันหยุดราชการของรัฐใดรัฐหนึ่ง หรือเขตปกครองหนึ่ง การยื่นระยะเวลาการชำระภาษีจะใช้กับทั่วประเทศ¹⁰

ตัวอย่าง Hellisa Pty Ltd. ผู้ชำระภาษีรายไตรมาส มีรอบบัญชีสิ้นสุด 30 มิถุนายน มีระยะเวลาไตรมาสและวันครบกำหนดชำระภาษี ดังนี้

ไตรมาสที่ 1 เริ่มตั้งแต่ 1 ก.ค. – 30 ก.ย. กำหนดชำระ 21 ต.ค. ขยายได้จนถึงวันที่ 28 ต.ค.

ไตรมาสที่ 2 เริ่มตั้งแต่ 1 ต.ค.– 31 ธ.ค. กำหนดชำระ 21 ม.ค. ขยายได้จนถึงวันที่ 28 ม.ค.

ไตรมาสที่ 3 เริ่มตั้งแต่ 1 มค – 31 มี.ค. กำหนดชำระ 21 เม.ย. ขยายได้จนถึงวันที่ 28 เม.ย.

ไตรมาสที่ 4 เริ่มตั้งแต่ 1 เม.ย.– 30 มิ.ย. กำหนดชำระ 21 ก.ค. ขยายได้จนถึงวันที่ 28 ก.ค.

สำหรับผู้เสียภาษีที่ใช้วิธี ประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax) ถ้าเจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระในงวดนั้นแก่ผู้เสียภาษีหลังวันสุดท้ายของรอบไตรมาส จะถึงกำหนดชำระในวันที่ 21 ภายหลังจากได้รับใบแจ้งนั้นแล้ว

¹⁰ RL Deutsch, ML Friezer and others, Australian Tax Handbook 2007, pp.1476-1477

วิธีการคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระในแต่ละไตรมาส

ในการคำนวณจำนวนเงินที่ต้องชำระแต่ละไตรมาส ผู้เสียภาษีสามารถใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้.

1. วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) หรือ
2. วิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method)

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่มีคุณสมบัติครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ที่ต้องใช้วิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) มีหน้าที่ต้องชำระภาษีโดยวิธีดังกล่าวโดยปริยาย เว้นแต่ได้เลือกใช้วิธีอื่นแล้ว สังเกตได้ว่า ผู้เสียภาษีที่มีสิทธิเครดิตภาษีจากเงินภาษีที่ได้ชำระเป็นงวดไว้แล้ว ไม่ว่าจะจ่ายจริงหรือก็ตาม¹¹

1. วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method)

ผู้ชำระภาษีเป็นรายไตรมาสจะใช้วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) เพื่อคำนวณหาเงินภาษีที่ควรต้องชำระในไตรมาสต่าง ๆ ได้ ในกรณีที่ไม่ว่าเข้าหลักเกณฑ์ตามวิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) หรือเข้าหลักเกณฑ์ตามวิธีการประมาณภาษีจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ได้ แต่ผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) แทน

จำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละงวดสามารถคำนวณได้โดยใช้สูตร ดังนี้

จำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละงวด = อัตราภาษีชำระเป็นงวด x เงินได้ของผู้เสียภาษีในรอบบัญชีนั้น

อัตราภาษีชำระเป็นงวด หมายถึง อัตราภาษีชำระเป็นงวดครั้งสุดท้ายที่กำหนดโดยเจ้าพนักงานสรรพากร หรืออัตราภาษีชำระเป็นงวดที่ผู้เสียภาษีได้เลือกไว้ โดยผู้เสียภาษีจะต้องบันทึกรายได้ที่เกิดขึ้นในแต่ละงวดเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรตรวจสอบภายหลัง

ตัวอย่าง [53 360 10]

Jerry's Eyeware Pty Ltd. มีรอบบัญชีสิ้นสุดวันที่ 30 มิถุนายน มีภาษีที่ต้องชำระครั้งล่าสุด 136,490 ดอลลาร์ (ไม่รวมภาษีจากกำไรจากการขายทรัพย์สิน) ซึ่งมีเงินได้ก่อน

¹¹ Ibid., pp.1747.

หักค่าใช้จ่าย 1,706,125 ดอลลาร์ เจ้าหน้าที่สรรพากรกำหนดอัตราภาษีชำระเป็นงวดเท่ากับ ร้อยละ 8 จะต้องเสียภาษี ดังนี้

ไตรมาส ที่ 1 วันที่ 1 ก.ค. – 30 ก.ย. รายได้จากการขายและเงินได้อื่น 468,300
ภาษีที่ชำระรายงวด 37,464 วันชำระภาษี 28 ต.ค.

ไตรมาส ที่ 2 วันที่ 1 ต.ค. – 31 ธ.ค. รายได้จากการขายและเงินได้อื่น 632,400
ภาษีที่ชำระรายงวด 50,592 วันชำระภาษี 28 ม.ค.

ไตรมาส ที่ 3 วันที่ 1 ม.ค. – 31 มี.ค. รายได้จากการขายและเงินได้อื่น 378,100
ภาษีที่ชำระรายงวด 30,248 วันชำระภาษี 28 เม.ย.

ไตรมาส ที่ 4 วันที่ 1 เม.ย. – 30 มิ.ย. รายได้จากการขายและเงินได้อื่น 539,700
ภาษีที่ชำระรายงวด 43,176 วันชำระภาษี 28 ก.ค.

ผู้เสียภาษีอาจเลือกใช้อัตราภาษีรายงวดที่แตกต่างกัน (a varied instalment rate) ได้ ภายใต้ s 45-205 ผู้ชำระภาษีเป็นรายไตรมาสที่เลือกใช้วิธีการประมาณเงินได้เพื่อชำระ ภาษีเป็นงวด (instalment income method) เนื่องจากไม่เข้าเกณฑ์การใช้การประมาณภาษี จากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) จะต้องใช้วิธีเดียวกัน ตลอดทั้งปีภาษีนั้นและปีถัดไป นอกจากวันสิ้นสุดของไตรมาสแรก ตาม s 45-125(5) เว้นแต่ ในกรณีที่เปลี่ยนเป็นผู้ชำระภาษีแบบรายปีตอนสิ้นรอบไตรมาสแรกของปีภาษีนั้น หรือผู้เสีย ภาษีเลือกวิธีการประมาณภาษีจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ตาม s 45-126(6) และ (7)¹²

ตัวอย่าง Theodosiades' Religious Artefacts Pty Ltd เป็นผู้เสียภาษีที่ชำระภาษี แบบรายไตรมาส มีรอบบัญชีสิ้นสุด 30 มิถุนายน และอยู่ในระบบชำระภาษีแบบรายงวด (the PAYG instalment system) ในปีภาษี 2549-2550 ก่อนสิ้นสุด 30 กันยายน 2550 ผู้ เสียภาษีก็ถูกประเมินว่ามีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ต้องเสียภาษีโดยใช้วิธีการประมาณภาษี จากจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method)

ในกรณีที่ ผู้เสียภาษีไม่มีคุณสมบัติตามหลักเกณฑ์ต้องใช้วิธี การประมาณ ภาษีจากจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีชำระภาษีแบบรายงวด (the PAYG instalment system) ไปทั้งปีภาษี 2550-2551 เช่น กันยายน 2550, ธันวาคม 2550, มีนาคม 2551 และมิถุนายน

¹² Ibid., pp.1748.

2551 ต้องคำนวณภาษีโดยใช้ วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) สำหรับปีภาษี 2551-2552 ผู้เสียภาษีก็ต้องใช้วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) เช่นเดียวกัน ยกเว้น งวด ณ วันที่ 30 กันยายน 2551 เมื่อผู้เสียภาษีเข้าหลักเกณฑ์ที่สามารถใช้วิธีการประมาณภาษีจากจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) (และไม่ได้เลือกใช้วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) หรือกลายเป็นผู้ชำระภาษีแบบรายปี (an annual payer)

ในกรณีที่ ผู้เสียภาษีนั้นมีคุณสมบัติเข้าเกณฑ์สามารถใช้วิธีการประมาณภาษีจากจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) และเลือกใช้วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) แทน ก็จะต้องใช้วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) ไปตลอดทั้งปี 2550-2551 และปีภาษี 2551-2552 เว้นแต่ จะเข้าหลักเกณฑ์และกลายเป็นผู้ชำระภาษีแบบรายปี ณ วันที่ 30 กันยายน 2551 ซึ่งเป็นไตรมาสแรกของปีภาษี 2551-2552 หรือเลือกกลับมาใช้วิธีการประมาณภาษีจากจากรายได้หลังปรับปรุงผลิตภัณฑ์มวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ก่อนวันที่ถึงกำหนดชำระภาษีสำหรับงวด กันยายน 2551 ในวันที่ 21 ตุลาคม 2551 สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ได้เป็นผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นรายไตรมาสหรือชำระภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นงวด ตามกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม (deferred BAS payers) และ วันที่ 28 ตุลาคม 2551 สำหรับผู้เสียภาษีที่เป็น deferred BAS payers

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (Instalment income)¹³

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (instalment income) ตามคำจำกัดความใน s 45-120(1) คือ เงินได้จากกิจการปกติ (ordinary income) ที่ได้รับระหว่างงวด ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีของงวดภาษีนั่นซึ่งตามคำจำกัดความใน s 6-5 ITAA 1997 เป็นเงินได้ตามแนวคิดกิจการที่เป็นปกติวิสัย (ordinary concepts) กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนที่ได้รับจากชำระค่าสินค้าที่มีไว้ขาย (trading stock)

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (instalment income) ไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่มของสินค้าที่ต้องเสียภาษีไม่รวมเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด

¹³ Ibid., pp.1749.

(instalment income) จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายระหว่างงวด ยกเว้นภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ไม่มี Tax file number (TFN) หรือ Australian Business Number (ABN)

1. เงินได้รวม (Gross income) เป็นเงินได้ของกิจการที่ยังไม่หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ซึ่งเป็นเงินได้ปกติของกิจการ เช่น

- รายได้จากการขาย
- ค่าบริการ
- ดอกเบี้ยที่ได้รับ หรือที่เดบิตอยู่ในบัญชีธนาคาร
- ค่าเช่ารับ
- เงินปันผลที่ได้รับหรือได้รับในนามของผู้เสียภาษี แต่ไม่ใช่เครดิตภาษีจาก

เงินปันผล

- ค่าสิทธิ
- เงินบำนาญที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ (foreign pensions) และ
- เงินได้พึงประเมิน ที่ไม่ใช่ส่วนลดให้กับพนักงานหรือผู้บริหารในการซื้อหุ้น

ของบริษัท ตาม Div 13A Pt3 ของ ITAA 1936

โดยทั่วไป ถ้าผู้เสียภาษีใช้เกณฑ์คงค้าง จะต้องใช้วิธีการชำระภาษีเป็นงวด (PAYG instalment) แต่กิจการจะใช้เกณฑ์เงินสดถ้าไม่ได้จดทะเบียน หรือไม่ได้อยู่ในหลักเกณฑ์ต้องจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรืออยู่ในเกณฑ์และได้เลือกใช้เกณฑ์เงินสด สำหรับภาษีมูลค่าเพิ่ม และจำนวนเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดในงวดนั้นได้รวมอยู่ในเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (instalment income) ถึงแม้ว่ามีจำนวนเงินที่เป็นเงินได้พึงประเมินของงวดก่อนหรืองวดถัดไปรวมอยู่ด้วย

2. ส่วนลดและเงินมัดจำค่าสินค้า เมื่อกิจการได้รับเงินมัดจำค่าสินค้า (lay-bys) ผู้ขายต้องคำนวณเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (instalment income) ในราคาเต็ม ไม่รวมส่วนลดเงินสด ส่วนลูกค้าที่ได้รับส่วนลด ก็ต้องนำส่วนลดนั้นรวมเป็นเงินได้เป็นงวด (instalment income) ในกรณีที่เป็นส่วนลดการค้า เงินได้รายงวด คำนวณโดยใช้ราคาที่ยกส่วนลดแล้ว

ผู้เสียภาษีที่ใช้เกณฑ์เงินสด ต้องนำเงินที่รับได้ล่วงหน้า (lay-bys) มารวมเป็นเงินได้รายงวด (instalment income) สำหรับผู้เสียภาษีที่ใช้เกณฑ์คงค้าง เงินมัดจำ (ที่ไม่ได้รับคืน) จะรวมเป็นเงินได้รายงวดเมื่อได้รับชำระเงินแต่จะยังไม่นำมารวมเป็นเงินได้ราย

งวด จนกว่าจะมีการชำระเงินงวดสุดท้าย โดยนำจำนวนเงินที่เหลือทั้งหมดมารวมเป็นรายได้รายงวด ตามข้อหารือที่ TR95/7

3. ผู้ผลิตพืชผลทางการเกษตรบางประเภท (primary producers) เงินฝากค่าจัดการฟาร์ม สามารถนำมาหักเงินได้รายงวดได้ (แต่หักแล้วไม่ต่ำกว่าศูนย์) ขณะที่เงินที่ถอนจากบัญชีนั้นต้องนำมารวมเป็นเงินได้รายงวด s 45-120(4),(5) ในกรณีการขายสินค้าการเกษตรเนื่องจากมีเหตุจำเป็น หรือในกรณีที่มีสัตว์ตาย (the forced disposal of lives stock) ตาม Subdiv 385-E ของ ITAA 1997 จำนวนที่ต้องเสียภาษีในปีที่มีการขายดังกล่าวเท่านั้นที่รวมในเงินได้รายงวด (instalment income) ส่วนที่เหลือจะกลายเป็นเงินได้อื่นตามกฎหมาย (statutory income)

4. กองทุนสำรองเลี้ยงชีพและ Approved deposit fund (ADFs) มาตรา 45-120(2) ให้ความหมายของเงินได้รายงวด (instalment income) ของ ADFs ที่เข้าเกณฑ์กองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เข้าเกณฑ์ และหน่วยลงทุนเงินสำรองเลี้ยงชีพแบบ pooled ต่างกันออกไปเงินได้รายงวดของแต่ละงวดจะรวมเงินได้อื่นตามกฎหมาย (statutory income) เมื่อปันส่วนอย่างสมเหตุสมผลในงวดนั้น และเป็นเงินได้พึงประเมินของ ปีภาษีของเงินได้รายงวด (instalment income) นั้น

5. กิจการประกันชีวิต เงินได้พึงประเมินที่ได้รับในงวด (instalment income) ของกิจการประกันชีวิต คือ เงินได้ตามกฎหมายทุกประเภทที่ปันส่วนอย่างสมเหตุสมผลในงวดนั้นและ อยู่ในกรรมกรรมสำหรับผู้เกษียณอายุหรือออกจากงานของเงินได้ต้องเสียภาษี และเงินได้ตามกฎหมายอื่น ๆ (statutory income) ที่นำมารวมเป็นเงินได้ตามปกติของกิจการ (ordinary income) ตาม s45-120(2A) โดยไม่รวมกำไรจากการขายทรัพย์สินสุทธิ

6. กำไรขาดทุนจากปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน เงินได้รายงวดโดยทั่วไปจะใช้เงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย (gross income) มากกว่าเงินได้สุทธิ (net income) อย่างไรก็ตาม กำไรขาดทุนจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนสุทธิสามารถนำมาใช้กับผู้เสียภาษีที่ทำธุรกิจ ถ้า บัญชีกำไรขาดทุนจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนใช้เกณฑ์สุทธิ และเกณฑ์สุทธินี้ใช้ในแบบแสดงรายการภาษีด้วย

เมื่อกำไรจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนรวมขาดทุนจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนที่มีนัยสำคัญแล้ว จะต้องนำจำนวนเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่าย (gross amount) มาใช้แทน (Practice Statement PS LA 2005/17) เช่น ถ้ากิจการมีกำไรและ

ขาดทุนจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนเป็น 250,000 ดอลลาร์ และ 200,000 ดอลลาร์ ตามลำดับ เงินได้รายงวดจะต้องใช้กำไรจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนจำนวน 250,000 ดอลลาร์เท่านั้น (ไม่ใช้การหักลบกับขาดทุนจากการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยน)

อัตราภาษีชำระรายงวด (instalment rate)¹⁴

S 450320(1) กำหนดสูตรที่ใช้ในการคำนวณอัตราภาษีชำระรายงวด ดังนี้

$$\frac{\text{ภาษีที่ชำระที่คำนวณมาจากการชำระครั้งล่าสุด (Taxpayer's notional tax)} \times 100}{\text{ฐานเงินได้พึงประเมินของครั้งล่าสุด (Base assessment instalment income)}}$$

ในการคำนวณจะใช้เป็นทศนิยม 2 ตำแหน่ง ถ้าทศนิยมตำแหน่งที่ 3 ตั้งแต่ 5 ขึ้นไปให้ปัดขึ้น

ฐานเงินได้พึงประเมินของครั้งล่าสุด (Base assessment instalment income) คือ จำนวนเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษีสำหรับฐานเงินได้พึงประเมิน (โดยทั่วไปเป็นการประเมินครั้งล่าสุด) ซึ่งเป็นการคำนวณโดยเจ้าหน้าที่ให้เป็นเงินได้รายงวดของปีภาษีนั้น s 45-320(2) และ (3) ในกรณีที่ตัวหารหรือฐานของสูตรเป็นศูนย์ อัตราภาษีรายงวด คือ อัตราศูนย์ ตาม s45-320(1) Notional tax

จำนวนเงินรายงวดและอัตราภาษีรายงวดจะมีการปรับปรุงทุกครั้งที่มีการยื่นแบบรายการแสดงภาษี (a tax return) หรือมีการปรับปรุงแบบรายการแสดงภาษีครั้งล่าสุดซึ่งอัตราภาษีรายงวด (the instalment rate) จะต้องแจ้งต่อผู้เสียภาษี และอาจแจ้งมาพร้อมกับใบแจ้งการประเมินภาษี

ภาษีที่พึงชำระซึ่งคำนวณมาจากการชำระภาษีครั้งล่าสุด (Notional tax)¹⁵

เนื่องจากกฎการชำระเงินเป็นรายไตรมาสใช้กับผู้เสียภาษีทุกคน เช่น บุคคลธรรมดา บริษัท และกองทุน Notional tax จึงเป็นแนวคิดที่มีความซับซ้อนเป็นอย่างมาก

เมื่อผู้เสียภาษีได้รับเงินจากภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายภายใต้ระบบหักภาษี ณ ที่จ่าย (ยกเว้นจำนวนเงินที่ไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี TFN และทะเบียนการค้า ABN) ภาษีที่พึงชำระซึ่งคำนวณมาจากการชำระภาษีครั้งล่าสุด (Notional tax) จะหักด้วย ภาษี

¹⁴ Ibid., pp.1751.

¹⁵ Ibid., pp.1751-1752.

หลังปรับปรุง (adjusted tax) ของรายได้หลังปรับปรุงที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย (adjusted withholding income) ซึ่งโดยทั่วไปจะหมายถึงเงินเดือนและค่าจ้าง

รายได้หลังปรับปรุงที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย (adjusted withholding income) ของปีฐาน (ปีล่าสุดที่มีการประเมินภาษี) คือ จำนวนเงินรวมที่อยู่ในเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายเหล่านั้น (ยกเว้นจำนวนเงินที่ไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี TFN และ ทะเบียนการค้า ABN) หักด้วยค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับจำนวนเหล่านั้นตาม s 45-335

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีหลังปรับปรุง ตามความหมายใน s 45-330(1) คือ เงินได้พึงประเมินรวมของปีฐาน ดังนี้

- กำไรจากการจำหน่ายทรัพย์สินสุทธิของปีภาษีนั้น
- เงินลดหย่อนของปีภาษีนั้นแต่ไม่รวมขาดทุนทางภาษี และ
- ขาดทุนทางภาษีที่สามารถยกไปใช้ในปีภาษีถัดไป หรือในกรณีที่เป็นบริษัทจดทะเบียน (บริษัท ห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน ทรัสต์ (corporate unit trust หรือ public trading trust)) หรือบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทที่ยื่นแบบรวมซึ่งมีขาดทุนทางภาษีโอนมา ภายใต้ Subdiv 707-A ของ ITAA 1997 (ดู [30 200]) จะต้องใช้ขาดทุนดังกล่าว หรือขาดทุนทางภาษีที่นำมาหักจากฐานภาษีแล้วแต่จำนวนใดจะน้อยกว่า ตาม s45-330(2A)

ในกรณีของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เข้าเกณฑ์ ADFs และ PSTs ที่เข้าเกณฑ์ เงินได้พึงประเมินหลังปรับปรุง ปีฐานจะรวมกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์ด้วย ตาม s 45-330(2)

ในกรณีของบริษัทประกันชีวิต s 45-330(3)-(5) กำหนดหลักการเฉพาะสำหรับการคำนวณ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีหลังปรับปรุง เป็นผลรวมของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของกรรมวิธีประเภทสามัญ (the ordinary class)

สำหรับการประเมินฐานรายได้ คำนวณบนพื้นฐาน ดังนี้

เงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับกรรมวิธีไม่รวมกำไรจากการจำหน่ายสินทรัพย์

บวก ค่าลดหย่อนจากขาดทุนทางภาษีจากกรรมวิธีประเภทสามัญที่ใช้ในการคำนวณการประเมินฐานรายได้

หัก ใช้จำนวนที่น้อยกว่าระหว่างขาดทุนทางภาษีจากกรมธรรม์ประเภทสามัญ ที่สามารถยกไปใช้ในงวดหน้า หรือค่าลดหย่อนจากขาดทุนทางภาษีจากกรมธรรม์ประเภทสามัญที่ใช้ในการประเมินฐานรายได้ที่นำไปหักออกจากการคำนวณฐานเงินได้

บวก เงินได้ที่ต้องเสียภาษีของกรมธรรม์ เพื่อผู้ที่ออกจางานหรือเกษียณอายุ (the complying superannuation class) ของการประเมินฐานเงินได้

บวก ค่าลดหย่อนจากขาดทุนทางภาษีจาก ของกรมธรรม์ เพื่อผู้ที่ออกจางานหรือเกษียณอายุ (the complying superannuation class) ที่ใช้ในการคำนวณการประเมินฐานเงินได้

หัก ใช้จำนวนที่น้อยกว่าระหว่าง ขาดทุนทางภาษีจากกรมธรรม์ เพื่อผู้ที่ออกจางานหรือเกษียณอายุ (the complying superannuation class) ที่สามารถยกไปใช้ในงวดหน้า หรือค่าลดหย่อนจากขาดทุนทางภาษีจากกรมธรรม์ประเภทสามัญที่ใช้ในการประเมินฐานรายได้ที่นำไปหักออกจากการคำนวณฐานเงินได้

การเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสำหรับการชำระภาษีรายงวด (Varying the instalment rate)¹⁶

ผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีเป็นรายไตรมาสโดยใช้ วิธีการประมาณภาษีจากเงินได้ที่รับรายงวด (instalment income method) อาจเลือกเปลี่ยนอัตราภาษีสำหรับการชำระภาษีรายงวด ได้ตาม s45-205 ซึ่งจะนำไปใช้ในไตรมาสถัดไปในปีภาษีนั้น ยกเว้น ผู้เสียภาษีเลือกใช้อัตราก่อน (อัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงนี้ไม่ได้นำมาใช้ในไตรมาสถัดไปได้โดยอัตโนมัติ) s 45-205(3)-(4) ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ โนโบแจ้งเงินได้รายงวด (the instalment income notice) เมื่อต้องการใช้อัตราก่อนชำระรายงวดที่เลือกเองเพื่อคำนวณภาษีชำระรายไตรมาส ถ้าอัตราภาษีที่เลือกใช้ต่ำเกินไป (ต่ำกว่า 85% ของอัตราภาษีที่ควรต้องใช้) อาจจะต้องเสียเงินเพิ่ม (general interest charge (GIC))

ถ้าผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีไปแล้วหนึ่งไตรมาสหรือมากกว่านั้น ก่อนที่จะเปลี่ยนอัตราภาษี เครดิตภาษีที่ชำระจากไตรมาสก่อนเปลี่ยนอัตราภาษีนี้สามารถนำมาใช้ตาม s 45-215(1)

¹⁶ Ibid., pp.1753.

ตัวอย่าง เจ้าหน้าที่ได้แจ้งอัตราภาษีของบริษัท Azra's Dental Supplies Pty Ltd. เท่ากับ 10% ทำให้ภาษีที่ควรชำระในไตรมาสแรกของเงินได้ 100,000 ดอลลาร์เท่ากับ 10,000 ดอลลาร์ (10% x 100 000)

แต่เนื่องจากในเดือนกรกฎาคมบริษัทมียอดขายลดลงอย่างมากเมื่อเทียบกับไตรมาสเดียวกันของปีที่แล้ว และมีต้นทุนเพิ่มขึ้น บริษัทจึงเลือกเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเป็น 8% เครดิตที่เปลี่ยนแปลงไปเป็นดังนี้

ขั้นที่ 1 ภาษีที่ชำระในงวดแรก เท่ากับ 10,000 ดอลลาร์

ขั้นที่ 2 บริษัทใช้อัตราภาษีที่เจ้าหน้าที่กำหนดให้ในการคำนวณภาษีในงวดแรก

บริษัทไม่มีเครดิตภาษีที่จะนำมาหักภาษีที่ชำระในขั้นที่ 1 ดังนั้นคงเหลือ 10,000 ดอลลาร์

ขั้นที่ 3 เงินได้รายงวด 100,000 ดอลลาร์ จากไตรมาสแรกคูณด้วยอัตราภาษีที่

เปลี่ยนแปลง 8% เท่ากับ 8,000 ดอลลาร์

ขั้นที่ 4 ขั้นที่ 1 - ขั้นที่ 2 คือ 10,000 - 8,000 = 2 000 ดอลลาร์

ขั้นที่ 5 จำนวนเครดิตภาษีเท่ากับ 2 000 ดอลลาร์

ดังนั้น มีภาษีที่ต้องชำระของไตรมาสที่สอง เท่ากับ 9,600 ดอลลาร์ (8% x 120,000)

และอาจเครดิตภาษีได้ 2,000 ดอลลาร์

2. วิธีการประมาณภาษีที่ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวลรวม (the GDP-adjusted notional tax method)¹⁷

s 45-130 กำหนดไว้ว่า ผู้เสียภาษีรายงวดที่เข้าหลักเกณฑ์การใช้วิธี การประมาณภาษีที่ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวลรวม (the GDP-adjusted notional tax method) จะเสียภาษีโดยใช้วิธีนี้โดยปริยาย ยกเว้นได้เลือกใช้วิธีคำนวณโดยใช้ อัตราภาษีรายงวด (the instalment income method) เจ้าหน้าที่จะคำนวณภาษีให้ผู้เสีย ภาษีโดยไม่จำเป็นต้องคำนวณเงินได้จริงของแต่ละไตรมาส ผู้ที่อยู่ในเกณฑ์สามารถใช้การ ประมาณภาษีที่ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวลรวม (the GDP-adjusted notional tax method) ประกอบด้วย

- บุคคลธรรมดา

¹⁷ Ibid., pp.1753-1758.

- บริษัท, กองทุนสำรองเลี้ยงชีพของผู้สูงอายุ และหน่วยธุรกิจอื่นที่เสียภาษีแบบบริษัทที่มีรายได้มากกว่า 1 ล้านบาทต่อปี ในปีภาษีที่ผ่านมา และไม่ได้เป็นผู้จดทะเบียนภาษีสินค้าและบริการ (GST) และมีภาษีที่คาดว่าจะชำระน้อยกว่า 8,000 ดอลลาร์ หน่วยธุรกิจเหล่านี้มีสิทธิเป็นผู้เสียภาษีรายปีแต่ไม่เลือกวิธีการดังกล่าว

ผู้เสียภาษีรายปีไม่สามารถใช้วิธีประมาณการภาษีตามอัตรา GDP รัฐบาลได้ประกาศว่าตั้งแต่วันที่ 1 กรกฎาคม 2007 จำนวนภาษีขั้นต่ำในการผ่อนชำระ 1 ล้านบาท จะเพิ่มขึ้นเป็น 2 ล้านบาท และต้องเป็นผู้จดทะเบียน GST จึงจะได้รับอนุญาตให้ใช้วิธีประมาณการภาษีตามอัตรา GDP เพื่อผ่อนชำระเป็นรายไตรมาส กำหนดเวลาของการได้รับพิจารณาสิทธิและการเลือกใช้วิธี

ผู้เสียภาษีรายไตรมาสจะได้รับสิทธิให้ใช้วิธีปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP ซึ่งจะได้รับการพิจารณา ก่อนวันสิ้นสุดของ

- ไตรมาสแรกของปีภาษี - ถ้าผู้นั้นได้อยู่ในระบบการผ่อนชำระในปีที่แล้ว และไม่ถูกเพิกถอนอัตรา

- งวดไตรมาสที่ผู้นั้นได้รับแจ้งถึงอัตราจากเจ้าพนักงานครั้งแรก ถ้าผู้เสียภาษีไม่เคยอยู่ในระบบผ่อนชำระ

- งวดไตรมาสที่จดทะเบียน ถ้าผู้เสียภาษีได้จดทะเบียน GST (ภาษีสินค้าและบริการ)

อย่างไรก็ตาม สิทธิของผู้เสียภาษีรายไตรมาสที่ใช้วิธีปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP ซึ่งต้องการเลือกใช้วิธีรายได้ผ่อนชำระนั้น จะต้องเลือกภายในวันที่ถึงกำหนดผ่อนชำระ (โดยไม่ต้องพิจารณาถึงความแตกต่างตาม s 45 -112(3) ด้วยหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการพิจารณาสิทธิข้างต้น ตาม s 45-125

เมื่อใดที่ผู้เสียภาษีรายไตรมาสได้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นต่อเนื่องไปสำหรับงวดที่เหลือในปีภาษีปัจจุบัน และจะต้องใช้สำหรับปีภาษีถัดไปด้วยจนถึงสิ้นสุดงวดแรกของปีภาษีนั้น (s 45-130)

ในทำนองเดียวกัน เมื่อผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีรายได้ผ่อนชำระ ก็ต้องใช้วิธีนี้สำหรับงวดที่ค้างเหลือในปีปัจจุบัน ในการเปลี่ยนไปเป็นวิธีปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP นั้นจะสามารถกระทำได้เมื่อเริ่มต้นปีภาษีหรือเริ่มต้นในงวดที่ผู้นั้นได้ขอเป็นผู้ชำระแบบรายไตรมาสผู้เสียภาษีไม่สามารถเปลี่ยนแปลงวิธีระหว่างนี้กับวิธีรายได้ผ่อนชำระภายในปีภาษีเดียวกันได้

ตัวอย่าง บริษัท Shamara's Fine Wines (ผู้เสียภาษี) มีรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด 30 มิถุนายน

ถ้าผู้เสียภาษีอยู่ในระบบผ่อนชำระในปี 2006-2007 มีสิทธิใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP สำหรับปีภาษี 2007-2008 ซึ่งได้รับอนุมัติเมื่อวันที่ 30 กันยายน 2007 (เป็นไตรมาสแรกของปีภาษี) ถ้าผู้เสียภาษีที่มีสิทธิใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แต่ต้องการใช้วิธีผ่อนชำระแทน การเลือกใช้จะต้องกระทำ ณ วันที่ 21 ตุลาคม 2007 หรือ 28 ตุลาคม 2007 สำหรับผู้ยื่น BAS ล่าช้า

กรณีที่ผู้เสียภาษีได้เข้าสู่ระบบผ่อนชำระครั้งแรกในปีภาษี 2006-2007 (สมมติว่าเจ้าพนักงานได้แจ้งอัตราผ่อนชำระต่อผู้เสียภาษีครั้งแรก เมื่อวันที่ 4 ตุลาคม 2006) ได้รับอนุมัติสิทธิเมื่อวันที่ 31 ธันวาคม 2007 (เป็นไตรมาสแรกที่แจ้งอัตราครั้งแรก) ถ้าผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิให้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แต่ต้องการใช้วิธีผ่อนชำระแทน จะต้องเลือกในวันที่ มกราคม 2007 หรือ 28 กุมภาพันธ์ 2007 สำหรับผู้ยื่น BAS ล่าช้า

กรณีที่ผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ชำระรายปีและได้ยกเลิกแล้ว เพราะได้จดทะเบียน GST เมื่อ 4 กรกฎาคม 2007 (สมมติว่ายังคงต้องชำระภาษีตามงวด) ได้รับสิทธิ ณ 30 กันยายน 2007 (เป็นไตรมาสที่ผู้เสียภาษียกเลิกเป็นผู้ชำระรายปี) ถ้าผู้เสียภาษีที่ได้รับสิทธิให้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แต่ต้องการใช้วิธีผ่อนชำระแทนการเลือกจะต้องกระทำ ณ วันที่ 21 ตุลาคม 2007 หรือ 28 ตุลาคม สำหรับผู้ยื่น BAS ล่าช้า

ถ้าผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาให้มีสิทธิใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP (และไม่เลือกใช้วิธีผ่อนชำระ) จะต้องใช้วิธีนั้นตลอดปีภาษี 2006-2007 และใช้ต่อเนื่องไปในปี 2007-2008 จนถึง 30 กันยายน 2007 ซึ่งจะหมดสิทธิใช้วิธีนี้หรือจะเลือกใช้วิธีผ่อนชำระหรือเปลี่ยนเป็นผู้ชำระรายปี

จำนวนที่ต้องชำระแต่ละไตรมาส

จำนวนในการผ่อนชำระแต่ละไตรมาสของผู้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะชำระปีละ 2 ครั้งหรือ 4 ครั้ง ซึ่งจะเป็นไปตามวิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP ซึ่งคำนวณตาม s 45-405 และการแจ้งผู้เสียภาษีตาม s 45-112(1)(a)

1. กรณีที่ชำระ 2 งวดต่อปี

ได้รับอัตราผ่อนชำระครั้งแรกในไตรมาสที่ 2 ตาม s 45-402(4) มีจำนวนการผ่อนชำระ ดังนี้

ไตรมาสที่ 1- ศูนย์

ไตรมาสที่ 2- ศูนย์

ไตรมาสที่ 3- 50% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP

ไตรมาสที่ 4- 75% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

ได้รับอัตรากำไรผ่อนชำระครั้งแรกในไตรมาสที่ 3 ตาม s 45-402(5) มีจำนวนการผ่อนชำระดังนี้

ไตรมาสที่ 1- ศูนย์

ไตรมาสที่ 2- ศูนย์

ไตรมาสที่ 3- 25% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP

ไตรมาสที่ 4- 50% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

ได้รับอัตรากำไรผ่อนชำระครั้งแรกในไตรมาสที่ 4 ตาม s 45-402(6) มีจำนวนการผ่อนชำระ ดังนี้

ไตรมาสที่ 1- ศูนย์

ไตรมาสที่ 2- ศูนย์

ไตรมาสที่ 3- ศูนย์

ไตรมาสที่ 4- 25 % ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP

ได้รับอัตรากำไรผ่อนชำระครั้งแรกในไตรมาสอื่น ๆ ตาม s 45-402(3) มีจำนวนการผ่อนชำระดังนี้

ไตรมาสที่ 1- ศูนย์

ไตรมาสที่ 2- ศูนย์

ไตรมาสที่ 3- 75% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP

ไตรมาสที่ 4- 100% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

2. กรณีที่ชำระ 4 งวดต่อปี ตาม s 45-400 มีจำนวนการผ่อนชำระแต่ละไตรมาส ดังนี้

ไตรมาสที่ 1- 25% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP

ไตรมาสที่ 2- 50% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

ไตรมาสที่ 3- 75% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

ไตรมาสที่ 4- 100% ของภาษีหลังปรับปรุงด้วยอัตรา GDP หักยอดชำระงวดก่อนของปีภาคนั้น

ภาษีประมาณการที่ปรับปรุงตามอัตรา GDP ตามมาตรา s 45-405 มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับที่เจ้าพนักงานกำหนด เว้นแต่รายได้ที่ต้องเสียภาษีและรายได้หลังหักภาษี ที่ปรับปรุงแล้ว (ถ้ามี) มีจำนวนเพิ่มขึ้นตามสูตรการคำนวณต่อไปนี้ ตาม s 45-405(2)

$$\text{จำนวนเริ่มต้น} \times (1 + \text{อัตราการเปลี่ยนแปลง GDP})$$

จำนวนเริ่มต้น หมายถึงจำนวนรายได้ที่ต้องเสียภาษีหลังปรับปรุงของปีฐาน หรือรายได้หลังหักภาษีหลังปรับปรุงสำหรับปีฐาน

อัตราการเปลี่ยนแปลง GDP หมายถึง จำนวนร้อยละของการเปลี่ยนแปลงในอัตราผลิตภัณฑ์มวลรวมในประเทศออสเตรเลีย หรือ GDP ของปีปัจจุบันและปีก่อน ถ้าค่าที่ได้มีค่าติดลบ จำนวนร้อยละจะเท่ากับศูนย์

การผันแปรของจำนวนภาษีที่ปรับตามอัตรา GDP ผ่อนชำระ

ผู้เสียภาษีอาจจะเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีที่ประมาณการตามอัตรา GDP ด้วยการประมาณการภาษีจากค่ามาตรฐานในปีภาษี และคำนวณ (ตามมาตรา 45-M) จำนวนภาษีที่จะชำระ s 45-112(1)(b) ภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานจะนำมาใช้แทนภาษีที่ปรับตามอัตรา GDP ซึ่งผู้เสียภาษีต้องชี้แจงว่าทำไมจำนวนภาษีจากสองวิธีจึงมีความแตกต่าง เช่น เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการลงทุน มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือการหยุดกิจการ หรืออยู่ในหรือออกจากระบบ Simplified Tax System (STS)

ผู้เสียภาษีต้องแจ้งเจ้าพนักงานด้วยแบบที่ได้รับอนุมัติถึงภาษีที่ประมาณการจากค่ามาตรฐานก่อนวันถึงกำหนดชำระค่างวดตาม s 45-112(2) สำหรับงวดชำระต่อไปในปี เจ้าพนักงานจะคำนวณจากภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐาน (ถ้าหากยังมีความเหมาะสม) และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ตาม s 45-112(1)(c) ผู้เสียภาษีมีภาระต้องชำระเงินเพิ่ม (GIC) ถ้าภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานต่ำกว่าร้อยละ 85 ของอัตราค่ามาตรฐานที่คำนวณโดยเจ้าพนักงาน

ภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานสำหรับงวดชำระใดจะไม่สามารถเปลี่ยนแปลงได้ถ้าได้มีการแจ้งต่อเจ้าพนักงานแล้ว s 45-415(2) อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถประมาณการจำนวนภาษีจากค่ามาตรฐานใหม่สำหรับงวดชำระถัดไป s 45-415(3) จำนวนผ่อนชำระคำนวณตาม s 45-410 (สำหรับผู้เสียภาษีที่ชำระปีละ 4 งวด) และ s 45-412 (สำหรับผู้เสียภาษีที่ชำระปีละ 2 งวด) ได้แก่ ผู้ผลิตสินค้าหลัก และผู้เชี่ยวชาญพิเศษ โดยมีขั้นตอน ดังนี้

1. จำนวนงวดที่ผ่อนชำระ 4 งวด

ถ้าผู้เสียภาษีมีการเปลี่ยนแปลงในงวดต่าง ๆ มีภาษีที่ต้องชำระ ดังนี้

งวดที่ 1 จำนวนร้อยละ 25 ของภาษีที่ต้องชำระของประมาณการ

งวดที่ 2 จำนวนร้อยละ 50 หักด้วยจำนวนที่ชำระในงวดก่อน

งวดที่ 3 จำนวนร้อยละ 75 หักด้วยจำนวนที่ชำระงวดก่อน (บวกกลับ ยอดเครดิต)

งวดที่ 4 จำนวนร้อยละ 100 หักด้วยจำนวนชำระงวดก่อน (บวกกลับ ยอดเครดิต)

2. จำนวนที่ผ่อนชำระ 2 งวด

ถ้าผู้เสียภาษีมีการเปลี่ยนแปลงในงวดต่าง ๆ มีภาษีที่ต้องชำระ ดังนี้

งวดที่ 1 ของปีภาษี (ไตรมาสที่ 3) จำนวนร้อยละ 75

งวดที่ 2 ของปีภาษี (ไตรมาสที่ 4) จำนวนร้อยละ 100 หักด้วยจำนวนชำระงวดก่อน

ถ้าจำนวนที่คำนวณตาม s 45-410 หรือ s 45-412 (ที่สามารถใช้ได้) ไม่เป็นค่าบวก จำนวนที่จะผ่อนชำระจะเท่ากับศูนย์ ในกรณีเช่นนี้ ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องตามแบบที่อนุวัติในวันก่อนหรือวันที่ถึงกำหนดชำระงวดเพื่อนำจำนวนที่ติดลบมาเป็นเครดิตตาม s 45-420 จำนวนดังกล่าวจะเครดิตออกจาก RBA ของผู้เสียภาษี

ตัวอย่าง Whiting's Golf Equipment Pty Ltd (สิ้นรอบ 30 มิถุนายน) ได้ตัดสินใจเปลี่ยนแปลงการผ่อนงวดในช่วงไตรมาสที่ 2 เนื่องจากทางบริษัทฯ ไม่ได้คาดหวังว่าจะมีรายได้มากในปีนั้น ภาษีที่ประมาณการตามอัตรา GDP เท่ากับ 15,000 ดอลลาร์ บริษัทฯ ได้ประมาณการภาษีจากค่ามาตรฐาน จำนวน 9,000 ดอลลาร์ โดยได้ประมาณในช่วงไตรมาสที่ 2 ตัวอย่างเช่น ไตรมาสที่ผ่อนชำระ 31 ธันวาคม สมมติว่าผู้เสียภาษีจ่าย 4 งวดต่อปี ผลที่ได้มี ดังนี้

- ผู้เสียภาษีจ่ายงวดแรก จำนวน 3,750 ดอลลาร์ สำหรับงวด 30 กันยายน
- ยอดรวมภาษีทั้งหมดสำหรับงวดไตรมาสที่ 2 (ไตรมาส 31 ธันวาคม) เท่ากับ $(50\% \times 9,000) - 3,750$ ดอลลาร์ = 750 ดอลลาร์

ผลกระทบของมาตรฐานการรายงานงบการเงินระหว่างประเทศ (IFRS)

บริษัทต่าง ๆ ในออสเตรเลีย ต้องจัดทำงบการเงินภายใต้พระราชบัญญัตินิติบุคคล 2001 โดยต้องปฏิบัติตาม IFRS สำหรับรอบบัญชีที่เริ่มหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2005 เป็นต้นไป

กรมสรรพากรได้จัดทำคู่มือเผยแพร่ทางเว็บไซต์ ซึ่งแนะนำให้บริษัทที่ปฏิบัติตาม IFRS จะต้องยื่นแบบและจ่ายภาษี โดยใช้วิธีดังต่อไปนี้

- PAYG instalment amount ผู้เสียภาษีสามารถจ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ก่อนกำหนดชำระ หรือเปลี่ยนแปลง (และจ่าย) จำนวนค้างยอดผ่อนชำระก่อนกำหนด ถ้าหากมีการเปลี่ยนแปลงจำนวนค้างยอดผ่อนชำระ ควรประเมินถึงผลของ IFRS ต่อรายการที่เกี่ยวข้องเมื่อมีการประมาณภาษีสำหรับปีนั้น ๆ

- PAYG instalment rate สำหรับผู้เสียภาษีที่ยังมีข้อกำหนดของ IFRS อยู่ นอกเหนือการควบคุม ก็ควรประเมินถึงผลของ IFRS ต่อรายการที่เกี่ยวข้อง เมื่อมีการรายงานการผ่อนชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย (PAYG) และยังคงอาจเปลี่ยนแปลงอัตราการผ่อนชำระหากต้องการ สะท้อนให้เห็นจำนวนภาษีที่สามารถชำระได้ สำหรับการคืนภาษีเงินได้ที่เกี่ยวข้อง และในกรณีที่ข้อกำหนดใน IFRS ได้มีการแก้ไขแล้ว การคืนภาษีประจำปีที่เกี่ยวข้องสามารถปรับเปลี่ยนได้

ผู้เสียภาษีซึ่งแจ้งความประสงค์ที่จะปฏิบัติตามกฎหมายใหม่จะได้รับการดำเนินการที่สมเหตุสมผลสำหรับค่าปรับ หลักเกณฑ์นี้ยังรวมถึงเงินเพิ่ม (ค่าปรับแปรผัน) ด้วย บริษัทที่แจ้งความประสงค์ที่จะปฏิบัติตาม IFRS ทั้งการจัดทำรายงานและผลจากการคืนภาษีเงินได้ จะได้ลดหย่อนค่าปรับต่าง ๆ ซึ่งหากบริษัทที่แจ้งความประสงค์ที่จะปฏิบัติตาม IFRS และทบทวนเพื่อแก้ไขข้อผิดพลาดต่าง ๆ จะได้ค่าปรับเพื่อปรับปรุงลดลงให้เท่ากับอัตราพื้นฐาน หลักเกณฑ์นี้ยังรวมถึงผู้ที่ยื่นแบบตามมาตรฐานรายงานก่อนหน้าหรือผู้ที่ใช้การประมาณการภาษีที่รอข้อแนะนำเรื่อง IFRS การปรับปรุงลดหนี้สินทางภาษีของลูกค้านักค้าอาจเอื้อประโยชน์ทางด้านดอกเบี้ย

ถ้าบริษัทไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการ หรือจ่ายภาษีภายในเวลาที่กำหนด เพราะการนำ IFRS ไปปฏิบัติ สามารถขอขยายเวลาได้ การขอขยายเวลานั้น จะถูกพิจารณาแล้วแต่กรณี

ถ้าบริษัทไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการและจ่ายภาษีภายในกำหนดเวลา สามารถขอ ขยายเวลาในช่วงสั้น แต่ ต้องสามารถชี้แจงได้ว่าได้ปฏิบัติทุกขั้นตอนตาม

มาตรฐานบัญชีใหม่ภายใต้ IFRS ซึ่งอาจอนุมัติขยายเวลาให้หากรายได้วันมีจำนวนมาก หรือมีการแจ้งความประสงค์ขอขยายเวลาในระยะยาว บริษัทยังคงต้องชี้แจงว่าบริษัท สามารถปฏิบัติตามภาระหน้าที่จนถึงเวลาที่กำหนด

ผู้เสียภาษีเป็นรายปี

ผู้มีสิทธิเลือกที่จะจ่ายรายปีได้

ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะจ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับปี ครั้งเดียว ถ้า

- ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้จดทะเบียนหรือต้องจดทะเบียน หรือไม่ใช่หุ้นส่วนของ บริษัทที่จดทะเบียนหรือต้องจดทะเบียน, สำหรับภาษีสินค้าและบริการ

- เจ้าหน้าที่ได้ประมาณภาษีไว้ น้อยกว่า 8,000 ดอลลาร์ และ

- (สำหรับบริษัท) ไม่ใช่บริษัทที่มีกลุ่มในเครือ หรือผู้มีส่วนร่วมในกิจการร่วม ค้าที่มีภาษีสินค้าและบริการ (Div 51 GST Act)

ผู้เสียภาษี BAS ที่ขยายเวลาตามหลักเกณฑ์นั้น ไม่สามารถเป็นผู้เสียภาษี รายปีได้ และบริษัทใหญ่ในกลุ่มบริษัทไม่สามารถเลือกเป็นผู้เสียภาษีรายปีได้

ผู้เสียภาษีต้องแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ หากต้องการจะเลือกเป็นผู้เสียภาษีรายปี โดยใช้แบบที่ได้รับการรับรอง จะต้องไม่ช้ากว่าวันเริ่มไตรมาสแรกที่ผ่านมาของรอบบัญชีที่ต้องจ่าย สำหรับรอบบัญชีที่ถึงกำหนด ไตรมาสแรกที่ผ่านมาหมายถึงไตรมาสแรกของรอบบัญชี ถ้า ผู้เสียภาษีอยู่ในระบบผ่อนชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายแล้ว งวดชำระไตรมาสจะสิ้นสุดวันที่ 30 กันยายน สำหรับผู้มีรอบบัญชีสิ้นสุด 30 มิถุนายน ซึ่งจะต้องเลือกภายในวันที่ 21 ตุลาคม อย่างไรก็ตาม ถ้าผู้เสียภาษีเข้าระบบผ่อนชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นครั้งแรก ไตรมาสแรกที่ผ่านมา คือไตรมาสที่ผู้เสียภาษีได้รับแจ้งเจ้าหน้าที่ถึงอัตราการผ่อนชำระเป็นครั้งแรก

การเลือกที่จะเป็นผู้เสียภาษีรายจ่ายนั้น ทำเพียงแค่ครั้งเดียว (ไม่ต้องเลือก ทุกปี) ยกเว้น ผลการประเมินการพัฒนาของผู้เสียภาษีครั้งต่อมา มีคุณสมบัติเหมาะสมที่จะ จ่ายภาษีรายปีในครั้งเดียว หรือการประเมินการพัฒนาทำให้ผู้เสียภาษีกลับเข้าสู่ระบบการ ผ่อนชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย (และมีคุณสมบัติที่จะจ่ายภาษีรายปีในครั้งเดียว) หลังจากการ ประเมินครั้งแรก เป็นผลให้ถอนผู้เสียภาษีออกจากระบบ

ผู้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายรายปี ยังคงต้องยื่นขอคืนภาษีเงินได้สำหรับรอบ บัญชี และมีสิทธิเครดิตสำหรับการจ่ายค่างวดภาษีหัก ณ ที่จ่าย

การชำระภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

ในกรณีที่มิได้ชำระตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขตามที่กำหนดไว้ข้างต้นผู้เสียภาษี จะไม่สามารถเลือกชำระเป็นรายปีได้ หรือเมื่อผู้เสียภาษีเลือกที่จะชำระภาษีเป็นรายไตรมาส โดยการยื่นคำร้องต่อ Commissioner ภายในกำหนดเวลาการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีรายไตรมาส ในปีภาษีที่เกี่ยวข้องตาม s 45-150 และ s 45-155 ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งจากเจ้าพนักงานสรรพากรว่ามีภาษีเงินได้ตั้งแต่ 8,000 ดอลลาร์ หรือผู้เสียภาษีเลือกชำระภาษีแบบรายไตรมาส จะยังไม่เป็นผู้เสียภาษีรายไตรมาสจนกว่าจะสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในทางกลับกัน ผู้เสียภาษีที่แจ้งความจำนงไม่เป็นผู้เสียภาษีแบบรายปี ไม่ถือว่าเป็นผู้เสียภาษีแบบรายไตรมาสจนกว่าจะถึงกำหนดไตรมาสแรกของปีภาษีถัดไป อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีสามารถเปลี่ยนมาเป็นผู้เสียภาษีแบบรายปีเมื่อปฏิบัติตามเงื่อนไขใน s 45-140 และเลือกที่จะเสียภาษีแบบรายปีตาม s 45-150(3)

กำหนดเวลาการยื่นแบบรายปี

กำหนดเวลาการยื่นแบบรายปีตามเงื่อนไขจะปรับใช้กับภาษีทุกประเภทที่เลือกชำระภาษีแบบรายปี เช่น บุคคลธรรมดา ทรัสต์ บริษัท กองทุน เป็นต้น โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 21 ของเดือนที่สี่ นับจากวันสิ้นสุดปีภาษี (วันที่ 21 ตุลาคม)

การกำหนดเวลาการเสียภาษีแบบรายปีในวันที่ 21 ตุลาคม และการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีแบบรายปีในวันที่ 31 ตุลาคม มีระยะเวลาใกล้เคียงกันมาก ซึ่งอาจทำให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ เพราะฉะนั้น จึงควรดำเนินการยื่นเสียภาษีแบบรายงวดให้เสร็จสิ้นก่อนยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีภาษีที่ต้องชำระ เพื่อนำเครดิตภาษีตามหลักเกณฑ์ของ PAYG มาใช้ได้

สำนักงานสรรพากรจะส่งหนังสือแจ้งการชำระภาษี PAYG ในช่วงปลายเดือนมิถุนายน ถึงต้นเดือนกรกฎาคม ของทุกปี แต่จะไม่ส่งหนังสือแจ้งดังกล่าวหากผู้เสียภาษีไม่มีภาษีต้องชำระ

วิธีการคำนวณเพื่อเสียภาษีแบบรายปี

ภายใต้บทบัญญัติของ s 45-114 ผู้เสียภาษีสามารถเลือกวิธีการคำนวณเพื่อชำระภาษีแบบรายปี ดังนี้

1. ใช้สูตรการคำนวณของเจ้าพนักงานสรรพากร
2. จำนวนภาษีล่าสุดที่ได้รับแจ้งจาก Commissioner ก่อนสิ้นปีภาษี ตาม s 45-320(5) หรือ

3. จำนวนภาษีตามประมาณการของผู้เสียภาษี ซึ่งจะใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีในปีที่เกี่ยวข้อง แต่ต้องพิสูจน์ถึงการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของเงินได้ในปีภาษีที่เกี่ยวข้อง เช่น การเปลี่ยนแปลงทางการค้า การลงทุน เป็นต้น

บทกำหนดโทษในกรณีที่ชำระภาษี PAYG ต่ำกว่าความเป็นจริง

ในกรณีที่มีการเสียภาษีแบบรายไตรมาส และแบบรายปีต่ำกว่าความเป็นจริง ต้องระวางโทษตาม Pt 4-25 in Sch 1 to TAA และเงินเพิ่มแต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้คำนวณภาษีตามที่ได้รับแจ้งจากสำนักงานสรรพากร หรือประมาณการว่าจะไม่มีรายรับใด ๆ ในปีนั้น แต่ในกรณีที่เสียภาษีไม่เป็นไปตามประมาณการผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มเงินเพิ่มดังกล่าวสามารถงดหรือลดได้โดยกรมการภาษี ตามความเป็นธรรมและเหมาะสม

วิธีการเสียภาษีภายใต้ระบบ Instalment Income

ในกรณีที่มีการกำหนดอัตราในการเสียภาษีต่ำกว่าร้อยละ 85 ของเกณฑ์ Instalment Rate ที่กำหนดไว้ใน s 45-230(1) ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่ม (GIC) ซึ่งเงินเพิ่มดังกล่าวสามารถลดได้ โดยพิจารณาจากรายได้ของผู้เสียภาษีและประเมินภาษีในปีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งการพิจารณาเงินเพิ่มต้องพิจารณาจากจำนวนภาษีที่ชำระขาดซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในกรณีที่ประมาณการต่ำเกินไป จากนั้นให้พิจารณาถึงจำนวนวันที่ยังไม่ได้ชำระภาษีให้ครบตามกำหนด ตาม s 45-230(3) ผู้เสียภาษีมีสิทธิปรับปรุงรายการให้ถูกต้อง โดยการยื่นแบบรายงานในไตรมาสที่ 4

ผู้เสียภาษีรายไตรมาสที่ใช้วิธีการ ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวบรวมอาจต้องเสียเงินเพิ่มหากจำนวนภาษีไม่เป็นไปตามเกณฑ์การประมาณการ ผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มหากเกณฑ์การประมาณการต่ำกว่าร้อยละ 85 ของเกณฑ์ที่กำหนดโดยคณะกรรมการด้านภาษี ตาม s 45-365(1) และเงินเพิ่มคิดจากสูตรที่กำหนดตาม s 45-232

4.3 บทวิเคราะห์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย เป็นการจัดเก็บโดยวิธีการให้ผู้เสียภาษีทำการประเมินตนเอง ซึ่งไม่ได้กำหนดให้มีการแสดงรายละเอียดของการประกอบกิจการในรูปแบบแสดงรายการภาษี แต่ผู้เสียภาษีต้องบันทึกบัญชีภาษีในบัญชี

บริษัทเพื่อคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีในระบบแสดงรายการแบบย่อ และต้องมีการจัดเก็บเอกสารหลักฐานเพื่อรอการตรวจจากเจ้าหน้าที่สรรพากร บริษัทมีหน้าที่ต้องนำส่งแบบแสดงรายการแสดงรายได้ก่อนหรือในวันที่ครบกำหนด การประเมินภาษีดังกล่าวไม่ได้เป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง แต่เสมือนว่าถูกประเมินโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรในวันที่ยื่นแบบ

ภายใต้ระบบการชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย ชำระเป็นงวด (PAYG instalment System) ภาษีที่ชำระแต่ละงวดซึ่งโดยปกติจะจ่ายชำระเป็นรายไตรมาส (quarterly) เจ้าพนักงานสรรพากรจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดโดยกำหนดจากอัตราภาษีที่ชำระครั้งล่าสุด แต่บริษัทอาจใช้อัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดที่แตกต่างไปจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดก็ได้ สำหรับบริษัทขนาดเล็กที่ไม่ต้องจัดทำรายงานภาษี GST (Goods Service Tax) ประจำเดือนและมีรายได้น้อยกว่า 8,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย สามารถเลือกชำระภาษี ณ วันสิ้นปีเพียงครั้งเดียว

กำหนดการชำระภาษี มีดังนี้

1. ไตรมาสแรกประกอบด้วย 3 เดือนแรกของปีภาษีนั้น
2. ไตรมาสที่สองประกอบด้วยเดือนที่ 4, 5, 6 ของปีภาษีนั้น
3. ไตรมาสที่สามประกอบด้วยเดือนที่ 7, 8, 9 ของปีภาษีนั้น
4. ไตรมาสที่สี่ประกอบด้วยเดือนที่ 10, 11, 12 ของปีภาษีนั้น

การชำระภาษีเป็นงวดจะครบกำหนดชำระในวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาส แต่อย่างไรก็ตามผู้ชำระภาษีรายไตรมาสสามารถขอขยายระยะเวลาการชำระภาษี BAS (Business Activity Statement) จากวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นจนถึงวันที่ 28 ของเดือนถัดไป (เช่นเลื่อนให้ 1 อาทิตย์) ถ้าวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นอยู่ในเดือนธันวาคม ซึ่งวันครบกำหนดชำระจะเป็นวันที่ 28 กุมภาพันธ์ ของปีถัดไป ในกรณีที่วันครบกำหนดชำระเป็นวันเสาร์ อาทิตย์ หรือวันหยุดราชการ วันครบกำหนดชำระจะเป็นวันทำการถัดไป ตาม s 8AAZMB ของ TAA และถ้าหากวันครบกำหนดชำระเป็นวันหยุดราชการของรัฐใดรัฐหนึ่ง หรือเขตปกครองหนึ่ง การยืดระยะเวลาการชำระภาษีจะใช้กับทั่วประเทศ¹⁸

¹⁸ ibid, pp.1476-1477.

ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณจำนวนเงินที่จะต้องชำระรายไตรมาส ได้ 2 วิธี คือ

1. วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) จะใช้สำหรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามวิธีที่ 2 หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกคำนวณโดยวิธีนี้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะใช้อัตราที่เจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งหรือเลือกอัตราชำระภาษีเองก็ได้ โดยจะใช้อัตราที่แตกต่างกันในแต่ละงวดก็ได้ แต่เมื่อได้เลือกวิธีการคำนวณภาษีตามวิธีเงินได้รายงวดแล้วก็ต้องใช้วิธีเดียวกันตลอดปีภาษีนี้และปีภาษีถัดไป เว้นแต่กรณีที่ได้เปลี่ยนเป็นผู้ชำระภาษีแบบรายปีตอนสิ้นรอบไตรมาสแรกของปีภาษีนั้น หรือเลือกวิธีการคำนวณเป็นวิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม

เงินได้พึงประเมินที่ใช้ในการคำนวณเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการปกติที่ได้รับระหว่างงวด โดยไม่รวมถึงภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายระหว่างงวด เป็นต้น

ผู้เสียภาษีอาจเลือกเปลี่ยนอัตราภาษีสำหรับการชำระภาษีรายไตรมาส ซึ่งจะนำไปใช้ในไตรมาสถัดไปในปีภาษีนั้น ยกเว้น ผู้เสียภาษีเลือกใช้อัตราอื่น ซึ่งอัตราภาษีที่เปลี่ยนแปลงนี้ไม่ได้นำมาใช้ในไตรมาสถัดไปได้โดยอัตโนมัติ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ โนใบแจ้งเงินได้รายงวด หากต้องการใช้อัตราภาษีชำระรายงวดที่เลือกเองเพื่อคำนวณภาษีชำระรายไตรมาส ถ้าอัตราภาษีที่เลือกใช้ต่ำเกินไป (ต่ำกว่า 85% ของอัตราภาษีที่ควรต้องใช้) อาจจะต้องเสียเงินเพิ่ม (general interest charge (GIC))

2. วิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method)

เป็นผู้เสียภาษีรายงวดที่เข้าหลักเกณฑ์การใช้วิธี การประมาณภาษีที่ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวล เว้นแต่ได้เลือกใช้วิธีคำนวณโดยใช้อัตราภาษีรายงวด เจ้าหน้าที่จะคำนวณภาษีให้ผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็นต้องคำนวณเงินได้จริงของแต่ละไตรมาส

สิทธิของผู้เสียภาษีรายไตรมาสที่ใช้วิธีปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP ซึ่งต้องการเลือกใช้วิธีรายได้ผ่อนชำระนั้น จะต้องเลือกภายในวันที่ถึงกำหนดผ่อนชำระ (โดยไม่ต้องพิจารณาถึงความแตกต่างตาม s 45 -112(3) ด้วยหลักเกณฑ์เดียวกับการพิจารณาสิทธิข้างต้น ตาม s 45-125

เมื่อใดที่ผู้เสียภาษีรายไตรมาสได้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แล้ว จะต้องใช้วิธีนั้นต่อเนื่องไปสำหรับงวดที่เหลือในปีภาษีปัจจุบัน และจะต้องใช้สำหรับปีภาษี

ถัดไปด้วยจนถึงสิ้นสุดงวดแรกของปีภาษีนั้น ในทำนองเดียวกัน เมื่อผู้เสียภาษีได้เลือกวิธี
รายได้ผ่อนชำระ ก็ต้องใช้วิธีนี้สำหรับงวดที่คงเหลือในปีปัจจุบัน ในการเปลี่ยนไปเป็นวิธี
ปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP นั้นจะสามารถกระทำได้เมื่อเริ่มต้นปีภาษีหรือเริ่มต้นใน
งวดที่ผู้นั้นได้ขอเป็นผู้ชำระแบบรายไตรมาสผู้เสียภาษีไม่สามารถเปลี่ยนแปลงวิธีระหว่างนี้
กับวิธีรายได้ผ่อนชำระภายในปีภาษีเดียวกันได้

จำนวนในการผ่อนชำระแต่ละไตรมาสของผู้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา
GDP ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะชำระปีละ 2 ครั้งหรือ 4 ครั้ง ซึ่งจะเป็นไปตามวิธีปรับปรุงภาษี
ตามอัตรา GDP ซึ่งคำนวณตามกฎหมาย

ภาษีประมาณการที่ปรับปรุงตามอัตรา GDP มีวิธีการคำนวณ
เช่นเดียวกับที่เจ้าพนักงานกำหนด ถ้าหาก ผู้เสียภาษีอาจจะเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีที่
ประมาณการตามอัตรา GDP ด้วยการประมาณการภาษีจากค่ามาตรฐานในปีภาษี และ
คำนวณจำนวนภาษีที่จะชำระ ภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานจะนำมาใช้แทนภาษีที่
ปรับตามอัตรา GDP ซึ่งผู้เสียภาษีต้องชี้แจงว่าทำไมจำนวนภาษีจากสองวิธีจึงมีความ
แตกต่าง เช่น เกิดจากการเปลี่ยนแปลงการลงทุน มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือการหยุด
กิจการ หรืออยู่ในหรือออกจากระบบ Simplified Tax System (STS) เป็นต้น และต้องแจ้ง
เจ้าพนักงานถึงภาษีที่ประมาณการจากค่ามาตรฐานก่อนวันถึงกำหนดชำระค่างวด สำหรับ
งวดชำระต่อ ๆ ไปในปี เจ้าพนักงานจะคำนวณจากภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐาน (ถ้า
หากยังมีความเหมาะสม) และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีมีภาระต้องชำระเงินเพิ่ม
(GIC) ถ้าภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานต่ำกว่า ร้อยละ 85 ของอัตราค่ามาตรฐานที่
คำนวณโดยเจ้าพนักงาน

เห็นได้ว่าในประเทศออสเตรเลีย ไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครึ่งปีอย่างประเทศไทย แต่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายไตรมาสซึ่ง การจัดเก็บ
ภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยวิธีการดังกล่าว ทำให้รัฐสามารถนำเงินภาษีที่จัดเก็บได้มาใช้ได้
อย่างทันทั่วทั้งที่ไม่ต้องรอการจ่ายชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี
ซึ่งเป็นไปตามหลักการทำได้ กล่าวคือ เป็นการจัดเก็บภาษีที่มีการทำรายได้ดี และจาก
การที่กฎหมายกำหนดให้มีวิธีการคำนวณภาษีหลายวิธีทำให้การจัดเก็บภาษีมีความยืดหยุ่น
เนื่องจากผู้เสียภาษีสามารถเลือกวิธีการคำนวณที่เหมาะสมกับกิจการของตนเองได้
นอกจากนี้ ยังสามารถกำหนดอัตราในการชำระภาษีได้เอง หากในไตรมาสใดผู้เสียภาษีเห็น
ว่าอัตราดังกล่าวไม่เหมาะสมก็สามารถเปลี่ยนแปลงอัตราในการคำนวณในไตรมาสนั้นได้

นอกจากนี้ การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละไตรมาสกฎหมายกำหนดให้ใช้เงินได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบบัญชีนั้นมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีจึงทำให้ภาษีที่ต้องชำระในแต่ละไตรมาสมีความคลาดเคลื่อนน้อยกว่าการประมาณการรายได้และรายจ่ายในรอบ 6 เดือนหลังของประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยวิธีการดังกล่าวไม่มีความเหมาะสมกับประเทศไทย เนื่องจาก

1. การจัดเก็บภาษีอากรในประเทศออสเตรเลีย มีหน่วยจัดเก็บภาษี

(Australian Taxation Office ATO) ที่มีประสิทธิภาพ ได้มีการทบทวนกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรโดยจัดตั้งหน่วยงานตรวจสอบติดตามปัญหาในการบริหารจัดการเก็บภาษี (The Office of Inspector-General of Taxation) ปรับปรุงระบบการประเมินตนเอง ลดข้อจำกัดของกฎหมายภาษีอากรลงประมาณ ร้อยละ 30 เพิ่มบริการอิเล็กทรอนิกส์ในการติดต่อกับ ATO และให้มีบริการที่ “ง่าย ถูก สามารถปฏิบัติเองได้” มีโปรแกรมการบริการที่เป็น “Making It Easier To Comply” Program มีการจัดให้มีช่องทางเฉพาะ “User Pathway” ใช้เทคโนโลยีที่เหมาะสม เช่น “เทคโนโลยีเกี่ยวกับการบริหารลูกค้าสัมพันธ์” เป็น “สามารถเข้าสู่ระบบได้ง่าย” กลยุทธ์สำคัญ คือ สามารถปฏิบัติเองได้ ที่กล่าวมานี้เพื่อ ให้บรรลุดัตถุประสงค์ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร มีการบริหารจัดการเก็บภาษีที่เป็นรูปแบบที่เหมาะสม และหลายประเทศได้นำไปใช้เป็นตัวอย่งเพื่อการศึกษา ATO ได้เก็บข้อมูลรายละเอียดของผู้เสียภาษี และวิเคราะห์ปัจจัยในพฤติกรรมความเสี่ยงภาษีโดยโครงสร้างแบบจำลองการยินยอมการเสียภาษี (Compliance Model)¹⁹

2. การจัดเก็บภาษีอากรภายในรัฐจะต้องเป็นระบบเดียวกัน และจะต้องเป็นรูปแบบที่สอดคล้องกันเพื่อนำมาบังคับจัดเก็บได้อย่างเหมาะสม ซึ่งหากมีการนำระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลียมาปรับใช้กับประเทศไทยจะทำให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี เนื่องจาก หากพิจารณาตามหลักความสะดวกรวดเร็วของ Adam Smith แล้ว วิธีการชำระภาษีต้องทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความสะดวกมากที่สุด ถ้าหากมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายไตรมาสจะเป็นการเพิ่มภาระกับผู้เสียภาษีมากกว่าเดิมที่ต้องชำระปีละ 2 ครั้ง นอกจากนี้ ยังทำให้เกิดความยุ่งยากในการชำระภาษี ซึ่งเป็น

¹⁹ ทฤษฎีและแนวคิดที่เกี่ยวกับภาษีอากร .[Online], 24 พฤษภาคม 2555. แหล่งที่มา <http://www.idis.ru.ac.th/report/index.php?topic=6283.0>

ภาวะทางด้านภาษีที่เพิ่มขึ้น จึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายไตรมาสไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

3. วิธีการคำนวณและการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการชำระเป็นรายไตรมาส โดยคำนวณจากเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) ซึ่งผู้เสียภาษีจะใช้อัตราที่เจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งหรือเลือกอัตราการชำระภาษีเอง โดยจะใช้อัตราที่แตกต่างกันในแต่ละงวดก็ได้ ภาษีที่ชำระแล้วในแต่ละงวดถือเป็นเครดิตภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถนำไปใช้ในวันสิ้นปี เห็นได้ว่าวิธีการคำนวณตามวิธีการนี้หากเจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งอัตราภาษีที่ไม่เหมาะสมกับกิจการจะทำให้การเสียภาษีมีความคลาดเคลื่อน กล่าวคือในกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดอัตราให้กับผู้เสียภาษีในอัตราที่สูงหรือต่ำกว่าที่จะต้องชำระจริง ทำให้เป็นการเพิ่มภาระกับผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีกำหนดอัตราภาษีเองโดยกำหนดในอัตราที่สูงหรือต่ำเกินไปก็จะทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีเช่นเดียวกัน

สำหรับ วิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ผู้เสียภาษีที่เข้าหลักเกณฑ์การคำนวณเพื่อเสียภาษีรายไตรมาสโดยวิธีนี้จะต้องปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะชำระปีละ 2 ครั้งหรือ 4 ครั้ง ซึ่งจะเป็นไปตามวิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP ซึ่งคำนวณตามกฎหมาย โดยผู้เสียภาษีสามารถเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีที่ประมาณการตามอัตรา GDP ด้วยการประมาณการภาษีจากค่ามาตรฐานในปีภาษี และคำนวณจำนวนภาษีที่จะชำระ ภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานจะนำมาใช้แทนภาษีที่ปรับตามอัตรา GDP แต่จะต้องชี้แจง สาเหตุของการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้น และ แจ้งเจ้าพนักงานถึงภาษีที่ประมาณการจากค่ามาตรฐานก่อนวันถึงกำหนดชำระค่างวด สำหรับงวดชำระต่อ ๆ ไปในปี เจ้าพนักงานจะคำนวณจากภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานและแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ซึ่งถ้าหากเป็นกิจการที่มีผลการประกอบการที่ไม่สอดคล้องกับอัตรา GDP ทำให้การเสียมีความคลาดเคลื่อนไม่ใกล้เคียงกับความเป็นจริง

ถ้าเปรียบเทียบกับการประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีของประเทศไทยซึ่งใช้วิธีการประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการ กับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลทุกไตรมาสซึ่งใช้วิธีการคำนวณจากเงินได้เป็นรายงวด หรือวิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม เห็นได้ว่า ระบบกฎหมายภาษีของประเทศออสเตรเลียมีการจัดเก็บภาษีโดยใช้ฐานภาษีจากรายได้ที่เกิดขึ้น

จริงซึ่งทำให้เกิดความคลาดเคลื่อนน้อยกว่าการประมาณการรายได้ของประเทศไทย จึงควรปรับปรุงกฎหมายของประเทศไทยเพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีมีความถูกต้องตรงกับความเป็นจริงมากขึ้น แต่ถ้าหากเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเดิมปีละ 2 ครั้ง เป็นปีละ 4 ครั้ง ตามแบบของประเทศออสเตรเลียจะทำให้เป็นการเพิ่มภาระกับผู้เสียภาษีมากขึ้นไป เนื่องจาก ระยะเวลาในการชำระภาษีสั้นกว่าเดิม ประกอบกับผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ทุกเดือน และภาษีดังกล่าวสามารถนำไปเป็นเครดิตภาษี ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากมีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลปีละ 4 ครั้ง ก็ต้องนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ไปเครดิตภาษี ซึ่งจะทำให้วิธีการคำนวณภาษีมีความซับซ้อนมากยิ่งขึ้น ซึ่งปัญหาดังกล่าวไม่เกิดขึ้นกับระบบภาษีของประเทศออสเตรเลีย เนื่องจาก ในระบบกฎหมายของประเทศออสเตรเลียไม่มีระบบภาษีหัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น จึงไม่ควรนำวิธีการจัดเก็บภาษีรายไตรมาสของประเทศออสเตรเลียมาใช้กับประเทศไทย เพราะทำให้เกิดภาระกับผู้เสียภาษีตามที่กล่าวมาแล้ว ทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

บทที่ 5

สภาพปัญหาและผลกระทบจากการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

เดิมรัฐมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ต่อมา มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายโดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี รัฐจึงสามารถนำภาษีเงินได้มาใช้ก่อนล่วงหน้าทำให้เกิดสภาพคล่องทางการเงินการคลังของประเทศ และเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษี ในการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล จากเดิมผู้เสียภาษีต้องจ่ายค่าภาษีเงินได้นิติบุคคล เพียงครั้งเดียวเป็นจำนวนมาก เมื่อมีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถแบ่งเบาภาระโดยจ่ายค่าภาษีปีละ 2 ครั้ง การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้ชำระไปนั้น ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี เงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี นอกจากนี้ยังเป็นการสร้างความสมัครใจให้แก่ผู้เสียภาษีและทำให้เกิดความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกด้วย

จากการศึกษาพบว่า การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวทำให้เกิดปัญหาในหลายกรณี ดังนี้

1. วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปกับบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่อธิบดีกำหนด

2. การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิโดยกฎหมายกำหนดรายได้ที่คาดว่าจะได้

รับล่วงหน้าในช่วงหกเดือนหลังมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

3. การตีความทางกฎหมายกรณี “เหตุอันสมควร” ไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนให้ผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการพิจารณา

จากสาเหตุที่กล่าวมาเป็นสภาพปัญหาและผลกระทบในการจัดทำประมาณการ

กำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งสามารถแบ่งออกเป็นปัญหาในด้านต่าง ๆ ได้ ดังนี้

5.1 ปัญหาในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ

5.1.1 ความแตกต่างของวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว กำหนดวิธีการคำนวณภาษีโดยให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ และชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ต่อมาในปี พ.ศ.2535 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยมีเหตุผลในการแก้ไขว่า “*โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล...*” กฎหมายดังกล่าว กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ 2 วิธี ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

วิธีที่ 1 มาตรา 67 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ กรณีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีนี้ กฎหมาย กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี โดยจะต้องคำนึงถึงเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร จึงสามารถหักผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ก่อนปีปัจจุบันมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเพียงกึ่งหนึ่ง มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2554 บริษัทฯ มีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในเดือน มกราคม- มิถุนายน 2555 จำนวน 20,000,000 บาท รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริง 25,984,000 บาท โดยบริษัทฯ คาดคะเนว่า ในเดือน กรกฎาคม - ธันวาคม 2554 บริษัทฯ จะมีรายได้ 30,000,000 บาท และรายจ่าย 17,916,000 บาท โดยบริษัทฯ มีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จำนวน 100,000 บาท บริษัทฯ จะต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

1. รายได้

รายได้ที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	20,000,000	
รายได้จากการประมาณการ 6 เดือนหลัง	<u>30,000,000</u>	50,000,000 บาท

2. หัก รายจ่าย

รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก	25,984,000	
รายจ่ายจากการประมาณการใน 6 เดือนหลัง	<u>17,916,000</u>	<u>43,900,000</u> บาท
ประมาณการกำไรสุทธิ		6,100,000 บาท

3. หัก ผลขาดทุนจากงวดบัญชีก่อน

ประมาณการกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี		6,000,000 บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ		3,000,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคล = 300,000 × 30%		<u>90,000</u> บาท

จากตัวอย่างที่ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิของกิจการโดยนำรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบ 6 เดือนแรก มารวมกับรายได้ที่กิจการประมาณการว่าจะได้รับในรอบ 6 เดือนหลัง เพื่อคำนวณกำไรสุทธิตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้วเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ

วิธีที่ 2 มาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในช่วงเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกรณีนี้ กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด * นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วย

* ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 128) เรือง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

รายนายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร แล้วคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก จำกัด ในรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ.2555 บริษัทฯ มีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในเดือน มกราคม – มิถุนายน 2555 จำนวน 20,000,000 บาท รายนายที่เกิดขึ้นจริง 19,000,000 บาท โดยบริษัทฯ มีผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน จำนวน 100,000 บาท บริษัทฯ จึงต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

1. รายได้

รายได้ที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก

หลังจากการปรับปรุงตามกฎหมาย 20,000,000 บาท

2. หัก รายนาย

รายนายที่เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนแรก

หลังจากการปรับปรุงตามกฎหมาย 19,000,000 บาท

กำไรสุทธิ

1,000,000 บาท

3. หัก ผลขาดทุนจากงวดบัญชีก่อน

100,000 บาท

กำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี

900,000 บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคล = $900,000 \times 30\%$

270,000 บาท

จากตัวอย่างที่ 2 กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือน โดยนำรายได้ออกจากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้สามารถคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงของกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนได้อย่างถูกต้องตรงกับความเป็นจริง

เมื่อเปรียบเทียบการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจะมีผลกระทบต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือ ตามตัวอย่างที่ 1 ผู้เสียภาษีจัดทำประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้ว ต่อมาเกิดเหตุการณ์ที่ส่งผลกระทบต่อรายได้อและรายจ่ายของกิจการอย่างป็นนัยสำคัญโดยที่ไม่สามารถป้องกันหรือหลีกเลี่ยงได้ ทำให้คาดการณ์จำนวนรายได้อและรายจ่ายใน 6 เดือนหลังผิดพลาด ผู้เสียภาษีจึงต้องรับผิดเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ตามมาตรา 67 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร

การกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกันมีเจตนารมณ์ที่สำคัญ คือ เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเห็นได้ว่า มาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ บริษัทจดทะเบียนธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุนบริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีรั้งสอดคล้องกับการจัดทำบัญชีของของผู้เสียภาษีดังกล่าวเนื่องจาก

1. บริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ มาตรา 56 แห่งพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กำหนดให้จัดทำและส่งงบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานของบริษัทต่อสำนักงาน คณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์**

** พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 มาตรา 56 “ให้บริษัทที่ออกหลักทรัพย์ตามมาตรา 32 มาตรา 33 หรือมาตรา 34 จัดทำและส่งงบการเงินและรายงานเกี่ยวกับฐานะการเงิน และผลการดำเนินงานของบริษัทต่อสำนักงาน ดังต่อไปนี้

- (1) งบการเงินรายไตรมาสที่ผู้สอบบัญชีได้สอบทานแล้ว
- (2) งบการเงินประจำงวดการบัญชีที่ผู้สอบบัญชีตรวจสอบและแสดงความเห็นแล้ว
- (3) รายงานประจำปี
- (4) รายงานการเปิดเผยข้อมูลอื่นใดเกี่ยวกับบริษัทตามที่คณะกรรมการกำกับตลาด

ทุนประกาศกำหนด

งบการเงินและรายงานตามวรรคหนึ่ง ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการที่คณะกรรมการกำกับตลาดทุนประกาศกำหนด การกำหนดดังกล่าวให้ค้ำถึงมาตรฐานที่คณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชีตามกฎหมายว่าด้วยผู้สอบบัญชีได้ให้ความเห็นชอบไว้แล้วด้วย”

¹ พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ.2551 “ มาตรา 67 ให้สถาบันการเงินจัดทำงบการเงินทุกรอบระยะเวลาหกเดือนและรอบระยะเวลาสิบสองเดือนอันเป็นรอบปีบัญชีของสถาบันการเงินนั้น ตามแบบที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด และต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในรอบปีบัญชีนั้นด้วย

2. ธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัท

เครดิตฟองซิเออร์ ตามมาตรา 67 แห่งพระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ. 2551 กำหนดให้จัดทำงบการเงินทุกรอบระยะเวลาหกเดือนและรอบระยะเวลาสิบสองเดือนและต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในรอบปีบัญชีนั้น ***

ให้สถาบันการเงินประกาศงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามวรรคหนึ่ง ที่ผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและรับรองความถูกต้องโดยกรรมการของสถาบันการเงินไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาของสถาบันการเงินนั้น รวมทั้งในสื่อใด ๆ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้เสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยด้วย

การจัดทำงบการเงินสำหรับงวดบัญชีในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของปีบัญชีตามวรรคหนึ่ง การตรวจสอบและการแสดงความเห็นตามวรรคหนึ่ง และการประกาศและการเสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยตามวรรคสอง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในสามเดือนนับแต่วันสิ้นงวดบัญชี

การจัดทำงบการเงินสำหรับงวดประจำปีบัญชีตามวรรคหนึ่ง การตรวจสอบและการแสดงความเห็นตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนเสนอที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และการประกาศและการเสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยตามวรรคสอง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในยี่สิบเอ็ดวันนับแต่วันที่ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินแล้ว ทั้งนี้ ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินการทั้งหมดต้องไม่เกินสี่เดือนนับแต่วันสิ้นปีบัญชีนั้น

บทบัญญัติตามมาตรานี้มิให้ใช้บังคับกับสาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศ”

*** พระราชบัญญัติธุรกิจสถาบันการเงิน พ.ศ.2551 “ มาตรา 67 ให้สถาบันการเงินจัดทำงบการเงินทุกรอบระยะเวลาหกเดือนและรอบระยะเวลาสิบสองเดือนอันเป็นรอบปีบัญชีของสถาบันการเงินนั้น ตามแบบที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และต้องมีการตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีที่ธนาคารแห่งประเทศไทยให้ความเห็นชอบเป็นผู้สอบบัญชีในรอบปีบัญชีนั้นด้วย

ให้สถาบันการเงินประกาศงบการเงินที่จัดทำขึ้นตามวรรคหนึ่ง ที่ผ่านการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีและรับรองความถูกต้องโดยกรรมการของสถาบันการเงินไว้ในที่เปิดเผย ณ สำนักงานใหญ่และสำนักงานสาขาของสถาบันการเงินนั้น รวมทั้งในสื่อใด ๆ ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้เสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยด้วย

การจัดทำงบการเงินสำหรับงวดบัญชีในรอบระยะเวลาหกเดือนแรกของปีบัญชีตามวรรคหนึ่ง การตรวจสอบและการแสดงความเห็นตามวรรคหนึ่ง และการประกาศและการเสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยตามวรรคสอง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในสามเดือนนับแต่วันสิ้นงวดบัญชี

การจัดทำงบการเงินสำหรับงวดประจำปีบัญชีตามวรรคหนึ่ง การตรวจสอบและการแสดงความเห็นตามวรรคหนึ่ง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จก่อนเสนอที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้น และการประกาศ

3. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประสงค์จะคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องจัดให้มีการสอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินเมื่อครบกำหนดระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 128)ฯ ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

เห็นได้ว่าข้อมูลทางการเงินและบัญชีของกิจการเหล่านี้มีการรับรองและตรวจสอบโดยได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยใช้กำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา 6 เดือน ทำให้ผู้เสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(2) มีความสะดวก แต่ผู้เสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิ(1) ไม่มีกฎหมายบังคับให้จัดทำงบการเงินรายไตรมาสหรือราย 6 เดือน จึงต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิทำให้เกิดความสะดวกในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และยังช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับกับการรับรองงบการเงินของผู้เสียภาษีอีกด้วย

อย่างไรก็ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน กล่าวคือ บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากครึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ แต่บริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตามที่อธิบดีกำหนด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นในรอบ 6 เดือน ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่กฎหมายบังคับให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากครึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิคาดการณ์รายได้และรายจ่ายในครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหลังผิดพลาดต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหาที่เกิดจากการกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกัน คือ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความประสงค์

และการเสนอต่อธนาคารแห่งประเทศไทยตามวรรคสอง ให้ดำเนินการให้แล้วเสร็จภายในสี่สิบเอ็ดวันนับแต่วันที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นอนุมัติงบการเงินแล้ว ทั้งนี้ ระยะเวลาที่ใช้ในการดำเนินการทั้งหมดต้องไม่เกินสี่เดือนนับแต่วันสิ้นปีบัญชีนั้น

บทบัญญัติตามมาตรานี้มิให้ใช้บังคับกับสาขาของธนาคารพาณิชย์ต่างประเทศ”

จะเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี แต่เมื่อไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดจะต้องรับผลอย่างไร

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) ภายในกำหนดเวลา โดยคำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่จากการตรวจสอบพบว่าบริษัทฯ ไม่ได้ ยื่นคำร้องขอความเห็นชอบเพื่อแต่งตั้งผู้สอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 90 วัน จึงถือว่าไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนด กรมสรรพากรได้วินิจฉัย ดังนี้

1. บริษัทฯ ยื่นแบบฯ ภ.ง.ด.51 ภายในกำหนดเวลาแล้ว จึงไม่ต้องรับผิดชอบในความผิดสำหรับกรณีการยื่นแบบแสดงรายการเกินกำหนดเวลา

2. บริษัทฯ ได้ยื่นแบบเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงจากงวดหกเดือนแรก แต่ไม่ได้ปฏิบัติตามประกาศ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด คือ ว่าบริษัทฯ ไม่ได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลงวดหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี มีผลเท่ากับบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่มีสิทธิเสียภาษีจากกำไรสุทธิและถือว่าไม่ได้มีการแสดงประมาณการกำไรสุทธิใน แบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51

3. การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี มีวิธีการคำนวณดังนี้

เงินเพิ่ม = ((กำไรสุทธิจริงตาม ภ.ง.ด.50 x อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล) ÷ 2) x อัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี

4. ภาษีที่บริษัทฯ ได้ชำระแล้วตามแบบ ภ.ง.ด.51 บริษัทฯ สามารถนำไปหักออกจากรายได้ที่ ต้องเสียเมื่อสิ้นรอบบัญชีได้³

จากความเห็นของกรมสรรพากรกรณีดังกล่าว ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษี กล่าวคือ ในเมื่อกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องปฏิบัติ เว้นแต่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

³ กรมสรรพากร “หนังสือที่ กค 0802(กม)/1913” 4 ตุลาคม 2537.

ที่มีความพร้อมในการเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือน นับแต่วันแรก
 ของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ(2) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถเลือกวิธีการ
 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยการคำนวณจากกำไรสุทธิได้
 แต่ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่อธิบดีกำหนดซึ่งเป็นบทยกเว้น
 หลักกฎหมายทั่วไป เมื่อบริษัท ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดี
 กำหนด จึงไม่เข้ากรณีข้อยกเว้นที่จะเลือกเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี
 จากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา
 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากรได้ กรณีจึงเข้าหลักกฎหมายทั่วไปที่กำหนดให้บริษัทหรือ
 ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากกึ่งหนึ่ง
 ของประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวล
 รัษฎากรแล้ว การที่กรมสรรพากรมีความเห็นว่าผู้เสียภาษียังไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51
 จึงไม่น่าจะถูกต้อง

5.1.2 ข้อจำกัดของการคาดการณ์การเพิ่มขึ้นของรายได้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีหลัง
 เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี
 (แบบ ภ.ง.ด. 51) ผู้เสียภาษีจะต้องจัดทำการประมาณการกำไรสุทธิให้ใกล้เคียงกับ
 ความเป็นจริง โดยต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงประกอบ ดังนี้

การประมาณการ รายได้ ต้องคำนึงว่า กิจกรรมมีรายได้ ประเภทใด และพิจารณา
 ถึงแนวโน้มอัตราการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ในช่วง 6 เดือนแรกและ 6 เดือนหลัง
 ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน เพื่อประกอบการคำนวณประมาณการรายได้ โดยต้อง
 พิจารณาเหตุการณ์พิเศษประกอบ เช่น ภาวะเศรษฐกิจ การเมือง สังคม สิ่งแวดล้อมและ
 ภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้น นอกจากนี้ต้องพิจารณา ถึงการลงทุน ของกิจการ สภาพเศรษฐกิจ
 ที่มีผลกระทบต่อ กิจการ อย่างเป็นนัยสำคัญ นโยบายการบริหารงานของ กิจการที่ เป็น
 ตัวกำหนดรายได้ของ กิจการอย่าง ชัดเจน เช่น นโยบายการผลิตสินค้า นโยบายการตลาด
 หรือการส่งเสริมการขาย การผลิตสินค้า การขยายหรือลดสาขา เพื่อนำข้อมูลดังกล่าว
 ประกอบการคำนวณประมาณการรายได้ให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด

การประมาณการ รายจ่าย กิจการจะต้องคำนึงถึงความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และ
 รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แล้วจึงเทียบเคียงกับอัตรากำไรสุทธิ เพื่อเปรียบเทียบ
 ว่ามีความเหมาะสมมากน้อยเพียงใด รายจ่ายที่จะเกิดขึ้นในรอบ 6 เดือนหลังที่มีผลกระทบ

ต่อการประกอบการอย่างมีนัยสำคัญ เช่น การซื้อเครื่องจักรเพื่อผลิตสินค้าตัวใหม่
ของกิจการ การจ่ายค่าสัมปทาน การส่งเสริมการขาย เป็นต้น

สิ่งที่สำคัญอีกประการหนึ่ง คือ ข้อมูลทางบัญชีและงบการเงินที่มีการบันทึกไว้ ใน
รอบระยะเวลาบัญชีก่อน ซึ่งกิจการสามารถนำมาพิจารณาประกอบการจัดทำประมาณการ
กำไรสุทธิ หากกิจการ ไม่มีการบันทึกบัญชีไว้ หรือบันทึกไว้แต่ไม่สมบูรณ์เพียงพอ ทำให้
การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาด แต่ถ้ากิจการมีข้อมูลทางบัญชีที่ถูกต้องแม่นยำ
สามารถนำข้อมูลดังกล่าวจัดทำประมาณการกำไรสุทธิได้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง

แต่หากมีเหตุการณ์ที่ไม่สามารถคาดการณ์เหตุการณ์ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต อันจะ
ส่งผลกระทบต่อประกอบการกิจการ เช่น ความ ผันผวนทางการเมือง เศรษฐกิจและสังคม
สภาวะภัยธรรมชาติที่เกิดขึ้นและมีความรุนแรงเพิ่มมากขึ้นเรื่อย ๆ เช่น เหตุการณ์น้ำท่วม
คลื่นยักษ์สึนามิ หรือเหตุการณ์อื่น ๆ ในประเทศ เป็นต้น เป็นข้อจำกัดของการคาดการณ์
รายได้และรายจ่ายของกิจการ ที่ทำให้ประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาด

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ทำสัญญาประกันภัยสินค้าไว้ ต่อมาวันที่ 5 กรกฎาคม
2533 สินค้าของ บริษัท ที่เก็บไว้ในคลังสินค้าได้รับความเสียหายจากพายุฝน วันที่ 30
สิงหาคม 2533 บริษัท ยื่นประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ .ง.ด. 51 มีกำไรสุทธิ
ที่ต้องคำนวณภาษี 776,000 บาท ต่อมา บริษัท ได้รับการชดเชยค่าเสียหายจาก
บริษัทประกันภัยจำนวน 3 ครั้ง ดังนี้

ครั้งแรก วันที่ 27 กันยายน 2533 จำนวนเงิน 5,000,000 บาท

ครั้งที่ 2 วันที่ 3 ธันวาคม 2533 จำนวนเงิน 5,000,000 บาท

ครั้งที่ 3 วันที่ 17 ธันวาคม 2533 จำนวนเงิน 4,970,008 บาท

ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัท ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 แสดงกำไรสุทธิจำนวน

7,216,154.75 บาท ทำให้ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ

กรณีดังกล่าว บริษัทฯ มีข้อจำกัดในการคาดการณ์การเพิ่มขึ้นของรายได้ครั้งรอบ
ระยะเวลาบัญชีหลัง เนื่องจากกิจการมีรายได้เพิ่มขึ้นภายหลังจากยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี แม้ว่ากิจการจะนำข้อมูลหรือสถิติในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ
มาประกอบการคำนวณก็ไม่สามารถคาดการณ์ถึงรายได้ที่เกิดขึ้นได้ แต่กรมสรรพากร
มีความเห็นในเรื่องดังกล่าวว่า ผู้เสียภาษีควรจะต้องรู้ถึงรายได้ที่จะเกิดขึ้น จึงไม่มีเหตุอันสมควร
ที่จะได้รับยกเว้นโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ศาลฎีกาเห็นว่า ในวันที่โจทก์ทำการประมาณการกำไรสุทธิ โจทก์ยังไม่ทราบมูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงว่ามีจำนวนเงินเท่าใดและไม่สามารถคาดการณ์ล่วงหน้าได้ว่าจะได้รับชดเชยค่าเสียหายจากบริษัทประกันภัยเป็นจำนวนเงินเท่าใด การที่โจทก์ประมาณการผิดพลาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ จึงมีเหตุอันควร⁴ ดังนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถคาดการณ์ถึงรายได้ที่ใกล้เคียงกับรายได้ที่แท้จริง ทำให้ต้องรับโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี หากรัฐต้องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อนำเงินภาษีมาใช้ล่วงหน้า ควรกำหนดที่มาของรายได้และรายจ่ายให้ชัดเจน ไม่ต้องคาดการณ์รายได้และรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นของกิจการ สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

5.2 ข้อจำกัดในการวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร

ในการ จัดทำประมาณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้วคำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามหรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มี เหตุอันสมควรบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

“เหตุอันสมควร” เป็นเงื่อนไขที่กำหนดให้ในมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นเหตุบรรเทาให้ผู้เสียภาษีที่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือยื่นรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 จึงให้ อำนาจ เจ้าพนักงานประเมิน ใช้ดุลพินิจ วินิจฉัย เรื่อง “เหตุอันสมควร” เพื่อให้เกิดความยืดหยุ่น และทำให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากขึ้น

⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547.

ตัวอย่างแสดงวิธีการคำนวณเพื่อเปรียบเทียบการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 แสดงประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม -31 ธันวาคม 2553 มีกำไรสุทธิ 500,000 บาท และยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ไว้จำนวน 550,000 บาท

วิธีการคำนวณประมาณการกำไรสุทธิ

กำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด. 50 550,000 บาท

ประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 500,000 บาท

ประมาณการกำไรสุทธิขาดไป 50,000 บาท

กำไรสุทธิ 550,000 บาท ประมาณการขาดไป 50,000 บาท

กำไรสุทธิ 100 บาท ประมาณการขาดไป $= (50,000 \div 550,000) \times 100$

บริษัทประมาณการขาดไปร้อยละ 9

การคำนวณข้างต้นแสดงให้เห็นว่าบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปไม่เกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของบริษัท บริษัทจึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แต่อย่างใด

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ก จำกัด ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 แสดงประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม -31 ธันวาคม 2553 มีกำไรสุทธิ 500,000 บาท และยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ไว้จำนวน 2,000,000 บาท

วิธีการคำนวณประมาณการกำไรสุทธิ

กำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด. 50 2,000,000 บาท

ประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 500,000 บาท

ประมาณการกำไรสุทธิขาดไป 1,500,000 บาท

กำไรสุทธิ 2,000,000 บาท ประมาณการขาดไป 1,500,000 บาท

กำไรสุทธิ 100 บาท ประมาณการขาดไป $= (1,500,000 \div 2,000,000) \times 100$

บริษัทประมาณการขาดไปร้อยละ 75

ตัวอย่างกรณีบริษัทฯ แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของบริษัท ถ้าหากการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ตามวิธีการคำนวณดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 500,000 บาท

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ 250,000 บาท

(1) คำนวณภาษีร้อยละ 30 75,000 บาท

(2) กำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 2,000,000 บาท

กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิ 1,000,000 บาท

(3) คำนวณภาษี ร้อยละ 30 300,000 บาท

บริษัทชำระภาษีขาดไป $= (1) - (3)$ 225,000 บาท

บริษัทต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด 45,000 บาท

5.2.1 การที่บทบัญญัติกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรวินิจฉัยในเรื่อง เหตุอันสมควร

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี กฎหมายได้บัญญัติ “เหตุอันสมควร” ขึ้นเพื่อเป็นช่องทางให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่า การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 มีเหตุอันสมควรหรือไม่ กรณีไม่มีเหตุอันสมควรก็ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 20 แต่กรณีมีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไม่ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีกแต่อย่างใด ซึ่งเดิม กรมสรรพากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเรื่อง “เหตุอันสมควร” ไว้แต่อย่างใด เจ้าพนักงานสรรพากรจึงพิจารณาโดยใช้ข้อเท็จจริงแต่ละกรณี

ตัวอย่างที่ 1 บริษัทฯ แสดงประมาณการกำไรสุทธิในการคำนวณภาษีเงินได้กลางปี 2526 ขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น เนื่องจากภาวะการส่งออกในระยะ 4 เดือนหลังดีขึ้นมากจนไม่อาจคาดหมายได้มาก่อนทำให้การประมาณกำไรสุทธิผิดพลาด ทำให้บริษัทฯ ผลิตและจำหน่ายผลิตภัณฑ์ได้สูงกว่าที่คาดการณ์ไว้ เป็นเหตุให้มีกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ โดยมีเหตุอันสมควร⁵

ตัวอย่างที่ 2 บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบกิจการให้เช่าโกดังและเป็นนายหน้ารับขนสินค้าทางทะเล ได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลา บัญชี 2526 จำนวน 1,888,730.54 บาท โดยคำนวณจากยอดกำไรทั้งปี 4,721,826.36 บาท แต่ปรากฏว่าบริษัทฯ ได้ยื่นประมาณการ กำไรสุทธิไว้ว่าจะมีกำไร 2,000,000.- บาท จึงเป็นการยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไป 2,721,826.36 บาท ซึ่งเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ โดยสาเหตุ

⁵ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/28” 2 มกราคม 2527.

เนื่องจากพ่อค้าในประเทศสั่งสินค้าเข้าเพิ่มขึ้นจนกระทั่งธนาคารแห่งประเทศไทยต้องเข้าควบคุมการสั่งสินค้าเข้า ซึ่งเป็นการนอกเหนือความคาดหมายและการควบคุมของบริษัทฯ ถือได้ว่ามีเหตุอันสมควร⁶

ตัวอย่างที่ 3 บริษัทฯ ยื่นประมาณการกำไรสุทธิสำหรับระยะเวลาบัญชีปี 2526 ไว้ 30,000,000 บาท แต่กำไรสุทธิจริง 58,658,990 บาท จึงเป็นการยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการ แต่เนื่องจากบริษัทฯ มีข้อพิพาทแรงงานกับพนักงานขายจนกระทั่งมีการนัดหยุดงานและปลดพนักงานขายออกเกือบหมด ทำให้ยอดขายในเดือนสิงหาคมลดต่ำลง ทำให้คาดว่ายอดขายในช่วงปลายปีจะลดต่ำลง 80-100 ล้านบาท และบริษัทฯ จะต้องรับภาระดอกเบี้ยเพิ่มขึ้น แต่เหตุการณ์ได้เริ่มสงบลง ในปลายเดือนกันยายนประกอบกับสภาวะอากาศที่หนาวเย็นในปลายเดือนตุลาคมทำให้ยอดขายของบริษัทฯ ช่วงปลายปีสูงขึ้น เมื่อข้อพิพาทสงบลงเร็วกว่าที่คาด ภาระด้านดอกเบี้ยก็ไม่สูงขึ้นอีกทั้งไม่มีการลดค่าเงินบาท ต้นทุนสินค้าจึงไม่สูงขึ้นอย่างที่คาดไว้ จากเหตุการณ์ดังกล่าวเป็นผลให้ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 กรมสรรพากรถือว่ามีเหตุอันสมควร⁷

เห็นได้ว่า ถ้ามีเหตุการณ์พิเศษดังตัวอย่างข้างต้นเกิดขึ้นและส่งผลกระทบต่อรายได้และรายจ่ายของกิจการทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถคาดการณ์รายได้ของครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีหลังได้อย่างถูกต้องแม่นยำ กรมสรรพากรถือว่าเหตุดังกล่าวเป็น "เหตุอันสมควร" ซึ่งการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน แน่นนอน แต่ใช้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาพิจารณาว่ากรณีดังกล่าวเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ ดังนั้น เพื่อลดความสับสนของเจ้าพนักงานสรรพากร กรมสรรพากรจึง ได้กำหนด แนวทางการพิจารณา "เหตุอันสมควร" โดยกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร ทั้งนี้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา "เหตุอันสมควร" กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 และได้มีหนังสือ

⁶ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค 0802/13899" 5 ตุลาคม 2527.

⁷ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค 0802/15449" 20 พฤศจิกายน 2527.

ข้อความเข้าใจไว้ว่า การพิจารณาประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 ให้นำมาเปรียบเทียบกับแบบ ภ.ง.ด.50 ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่ประมาณการกำไรสุทธิถัดขึ้นไปหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี⁸

ดังนั้น แนวทางการ วินิจฉัยเรื่อง “เหตุอันสมควร” ของเจ้าพนักงานสรรพากร ในภายหลังจึงเป็นการปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537 ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 กล่าวคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว กรมสรรพากรจะถือว่าเป็นกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดย มีเหตุอันสมควร และ นอกจากนี้ยังได้วางหลักการพิจารณาเรื่อง “เหตุอันสมควร” เพิ่มเติมคือ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องมีเหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งเกิดขึ้นภายหลังการประมาณการกำไรสุทธิของกิจการ และ เหตุการณ์นั้นมีผลทำให้กำไรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเปลี่ยนแปลงโดยเพิ่มขึ้นเป็นจำนวนมากถือว่ามีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท ก จำกัด ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลปี 2547 (ภ.ง.ด.50) จำนวน 398,386,545.00 บาท และยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2548 (ภ.ง.ด.51) จำนวน 250,000,000.00 บาท จึงเข้าลักษณะบริษัทฯ จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร⁹

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท อ จำกัด ประกอบกิจการจำหน่ายไก่สดชำแหละได้ยื่นเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทฯ ได้ยื่น เสียไว้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว

ปี 2544

กำไรสุทธิ	= 10,000,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ร้อยละ 30)	= 3,000,000 บาท

⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/03822” 7 มีนาคม 2538.

⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706(กม.02)/3106” 7 ตุลาคม 2550.

ปี 2545

ประมาณการกำไรสุทธิทั้งปี	= 12,000,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ร้อยละ 30)	= 3,600,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด.51)	= 1,800,000 บาท
กำไรสุทธิ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี	= 20,000,000 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ร้อยละ 30)	= 6,000,000 บาท

บริษัทฯ ประมาณการกำไรสุทธิในปี 2545 ขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ แต่จากการเปรียบเทียบการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี 2544 กับการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีในปี 2545 ปรากฏว่า

ปี 2544 กึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคล 3,000,000 บาท = 1,500,000 บาท

ปี 2545 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี = 1,800,000 บาท

ถือว่าเป็นกรณีที่บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2545 โดยมีเหตุอันสมควรบริษัทฯ จึงไม่ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระไว้ขาด ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

การกำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวทำให้กรมสรรพากรและเจ้าพนักงานสรรพากร มีความสะดวกในการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีและลดความผิดพลาดของผู้เสียภาษีในการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ลงไปได้บ้าง แต่ปัญหาของผู้เสียภาษียังไม่หมดไป ทำให้หลักเกณฑ์ดังกล่าว ยังคงเป็นภาระกับผู้เสียภาษี ดังนี้

1. กรณีที่ผู้เสียภาษีประสบผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน แต่ได้ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2537 ทำให้เกิดภาระในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ยื่นไปแล้ว

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้าง มีกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 จำนวน 9,000,000 บาท ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 ถ้าหากบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

กำไรสุทธิประจำปี 2553 9,000,000 บาท

เครื่องหนึ่งของกำไรสุทธิปี 2553 4,500,000 บาท

คุณ อัตราภาษีร้อยละ 30

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีปี 2554 1,350,000 บาท

แต่ผลการประกอบการในรอบระยะเวลาบัญชี 2554 บริษัทฯ ไม่มีรายได้ แต่มี

รายจ่ายจำนวน 1,000,000 บาท ทำให้ในรอบระยะเวลาบัญชี 2554 บริษัทฯ ประสบผล

ขาดทุนจำนวน 1,000,000 บาท จึงสามารถคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบ

ระยะเวลาบัญชี ดังนี้

รายได้ - บาท

รายจ่าย 1,000,000 บาท

ขาดทุนสุทธิ 1,000,000 บาท

คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลร้อยละ 30 - บาท

หัก ภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 1,350,000 บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องขอคืน 1,350,000 บาท

ดังนั้น การที่บริษัทฯ ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน

1,350,000 บาท ทำให้เสียเวลาและเกิดภาระค่าใช้จ่ายในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลและ

ทำให้ผู้เสียภาษีถูกตรวจสอบภาษีอากรอีกด้วย

2. กรณีที่ผู้เสียภาษีประสบผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ทำให้กิจการ

ไม่สามารถจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี โดยยื่นเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี

ปีที่ผ่านมา เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31

สิงหาคม 2537 ได้ จึงเห็นได้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ได้ลดภาระในการจัดทำ

ประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีให้กับผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

3. กรณีที่ผู้เสียภาษีจัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่

ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2537

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 ไม่มีสภาพ

เป็นบทบังคับเป็นกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตาม แต่เป็นแนวปฏิบัติภายในของ

กรมสรรพากรเอง¹⁰ และไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ครอบคลุมทุกกรณี จึงทำให้มีผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว แต่ใช้วิธีการประมาณการกำไรสุทธิเพื่อให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด เมื่อจัดทำประมาณการผิดพลาดจะส่งเรื่องให้กรมสรรพากรวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ประกอบกิจการนำเข้าและจำหน่ายอะไหล่และรถยนต์ จดทะเบียนนิติบุคคลในปี 2541 เริ่มประกอบกิจการในปี 2542 บริษัทฯ ยังไม่สามารถตกลงกับตัวแทนจำหน่ายเดิมได้และราคารถยนต์ที่นำเข้าบางรุ่นอยู่ในระหว่างการพิจารณาของกรมศุลกากร ทำให้ในช่วง 8 เดือนแรกของปี 2542 ก่อนการยื่นแบบครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จำหน่ายรถยนต์ได้เพียง 226 คัน ภายหลังจากบริษัทฯ ได้ยื่นแบบครึ่งปีของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 ปรากฏว่า บริษัทฯ ทำความตกลงกับตัวแทนจำหน่ายเดิมได้และราคารถยนต์ที่นำเข้าส่วนใหญ่ได้รับการพิจารณาจากกรมศุลกากร ประกอบกับลูกค้าได้เริ่มสั่งซื้อรถยนต์ของบริษัทฯ เนื่องจากรถยนต์ของบริษัทฯ ขายตลาดมาเป็นเวลานานมีผลทำให้ยอดขายของบริษัทฯ ในช่วงเวลา 4 เดือนหลังของปี 2542 สูงถึง 866 คัน กรณีดังกล่าวเป็นกรณีที่บริษัทฯ ไม่อาจคาดการณ์ได้ล่วงหน้าและเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากบริษัทฯ ยื่นประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 แล้ว กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าบริษัทฯ ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ โดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

ถึงแม้ว่ากรมสรรพากรได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2537 แต่อย่างไรก็ดี คำสั่งดังกล่าวไม่สามารถยุติปัญหาในการพิจารณา กรณีเหตุอันสมควรทั้งหมด กรมสรรพากร จึงได้กำหนด แนวทางปฏิบัติที่ มก .1/2546 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ.2546 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากร พิจารณากรณีเหตุอันสมควรให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน โดยให้ถือว่า กรณีมีเหตุอันสมควรคือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน

¹⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 3691/2545.

¹¹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/9136” 18 กันยายน 2544.

รอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว นอกจากนี้ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการโดยมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ ถือว่ามีเหตุอันสมควร คือ

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีให้นำกำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าว หักออกจากกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของรอบระยะเวลาบัญชี หากปรากฏว่ากำไรสุทธิที่เหลือเป็นผลให้ประมาณการกำไรสุทธิที่ยื่นเสียภาษีไว้ขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จัดทำประมาณการไว้โดยมีเหตุอันสมควร

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ (รายได้จากการประกอบกิจการ ไม่รวมถึง การนำเงินไปหาประโยชน์โดยฝากธนาคาร บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ที่ได้รับมาก่อนไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้หรือรอบระยะเวลาบัญชีก่อน)

(3) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

(4) การส่งสินค้าออกมีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า หรือมีการยกเลิกการควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

(5) การรับจ้างที่มีค่าจ้างไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับผู้ว่าจ้างและความยากง่ายของงานที่ทำ

(6) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

ต่อมา กรมสรรพากร เห็นว่ามี เงื่อนไขหลายประการที่น่าจะถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับหน่วยงานของกรมสรรพากรบางแห่ง ยังมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของแนวทางปฏิบัติ กรมสรรพากรที่ มก.1/2546ฯ ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ. 2546 กรมสรรพากรจึงได้กำหนดแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก.9/2550 เรื่องการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2550 มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้พิจารณากรณีที่จะถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งแนวทาง

ปฏิบัติดังกล่าวมีหลักเกณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงไปจากแนวทางปฏิบัติที่ มก.1/2546ฯ ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ.2546 คือ

1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่เพื่อปรับปรุงรายได้เพิ่มขึ้น ตามข้อเท็จจริงของผลการตรวจสอบกิจการ

2. กรณีปรับปรุงเหตุอันสมควร สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ปรากฏว่า ประมาณการกำไรสุทธิรวมของทั้งสองประเภทกิจการขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิรวมซึ่งได้จากการประกอบกิจการ และประมาณการกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ต่อมา กรมสรรพากรเห็นว่า มี เงื่อนไขหลายประการที่ ไม่สอดคล้องกับกรณีเหตุอันสมควรและ เพื่อให้การปฏิบัติเกี่ยวกับการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นไปในทางเดียวกันจึงได้ยกเลิกแนวปฏิบัติเดิมและออก แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มก.28/2555 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2555 โดยมีหลักเกณฑ์ที่เปลี่ยนแปลงไปจากแนวทางปฏิบัติที่ มก.9/2550ฯ ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2550 คือ

1. การพิจารณาว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำหรือไม่ ให้เปรียบเทียบแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) กับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ฉบับหลังสุดที่ได้ยื่นเพิ่มเติมของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

2. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในช่วงระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ทั้งนี้ คำว่า “รายได้จากการประกอบกิจการ” ในที่นี้ ไม่รวมถึง เงินได้ประเภทดอกเบี้ย

3. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจโดยวิธีใด ยกเว้น การตรวจสอบตามหมายเรียก

การปรับปรุงแนวทางปฏิบัติมีผลดีคือ ทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาในเรื่อง “เหตุอันสมควร” ที่ชัดเจน ไม่สร้างความสับสนในการพิจารณาเรื่องเหตุอันสมควร แต่แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเป็นเพียงแนวทางที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติเป็นการภายในไม่ได้ประกาศให้บุคคลภายนอกทราบเป็นการทั่วไป และไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายให้เจ้าพนักงานสรรพากรต้องปฏิบัติ ดังนั้นจึงทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี

ศาลฎีกาได้วางหลักในเรื่อง “เหตุอันสมควร” ไว้ว่า ต้องมีเหตุการ์ณเหนือความคาดหมายของผู้ประกอบ บการเช่นนั้นเกิดขึ้น มิใช่เหตุการ์ณปกติทางการค้าส่งผลให้การประมาณการผิดพลาดไป การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน สูงกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปีที่ผ่านมามากกว่าเท่าตัว มิใช่เหตุผลจะอ้างได้ว่าจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปโดยมีเหตุอันสมควร¹² ต่อมา ศาลฎีกาได้วางหลักเพิ่มเติมอีกว่า เหตุอันสมควรคือ การที่ผู้ประกอบการ ประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 จึงต้องมีพฤติการณ์พิเศษนอกเหนือความคาดหมายของการประกอบกิจการเกิดขึ้นเสียก่อน เมื่อ ไม่ปรากฏว่าพฤติการณ์พิเศษนั้นเกิดขึ้น¹³ นอกจากนี้ หากผู้ประกอบการไม่ทราบว่ากิจการจะมีรายได้นอกเหนือความคาดหมายเกิดขึ้นภายใน 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี จึงมีเหตุอันควรที่กิจการจะประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25¹⁴

แต่ถ้ากิจการรู้อยู่แล้วว่ารายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแน่นอน เช่น รายได้จากกำไรค่าปรึกษาบริษัทในเครือ การชำระเงินกองทุนเลี้ยงชีพซึ่งกิจการควรจะรู้ว่าจะต้องชำระเมื่อใด กรณีเช่นนี้จึงไม่ถือว่ามีเหตุอันสมควร

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ประมาณการรายได้ไว้จำนวน 291,265,000 บาท มีผลขาดทุนสุทธิ 766,294.04 บาท ต่อมา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นปี โดยแสดงกำไรสุทธิ 1,928,263.85 บาท ทำให้บริษัทฯ ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปร้อยละ 139.74 ของกำไรสุทธิ ศาลฎีกาเห็นว่า เงินกองทุนเลี้ยงชีพเป็นนโยบายของบริษัทฯ ที่จะต้องทราบว่าชำระเมื่อใด และบริษัทฯ ควรมีเหตุผลในการประมาณการผลขาดทุนหรือกำไรโดยแน่นอน แม้จะนำเงินกองทุนดังกล่าวไปตัดเป็นรายจ่ายโดยหักจากกำไรสุทธิ

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8315/2543

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6432/2543

¹⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547

ที่บริษัทแสดงไว้ในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลปลายปีแล้วยังมีกำไรสุทธิไม่ขาดทุนตามที่บริษัทฯ ประมาณการไว้ ข้ออ้างเกี่ยวกับรายได้จากการให้คำปรึกษาและบริการธุรกิจแก่บริษัทในเครือ โดยอ้างว่าเป็นการเริ่มต้นดำเนินการปีแรก จึงประมาณการรายจ่ายไว้สูงนั้นเป็นข้ออ้างที่ปราศจากเหตุผล เพราะบริษัทไม่ได้ให้รายละเอียดในการประมาณการรายจ่ายต่าง ๆ ว่า มีรายจ่ายอะไรจำนวนเท่าใด แม้หากจะคลาดเคลื่อนก็ไม่น่าจะคลาดเคลื่อนเป็นจำนวนมากเช่นนี้ การที่บริษัทฯ ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 จึงเป็นไปได้โดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁵

หากพิจารณาคำพิพากษาอื่น ๆ ที่ศาลฎีกาเคยพิพากษาไว้ จะเห็นว่า แนวทางการพิจารณาของศาลฎีกา คือ ผู้ประกอบการต้องมีความสุจริตในการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 มีพฤติการณ์พิเศษ นอกเหนือจากความคาดหมายของผู้ประกอบกิจการ และมีเหตุการณ์เกิดขึ้นโดยมิใช่เป็นเหตุการณ์ปกติทางการค้า จึงจะถือว่าผู้ประกอบการประมาณการกำไรสุทธิขาดเกิน ร้อยละ 25 โดยมีเหตุอันสมควร หากกรมสรรพากรกำหนดให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรพิจารณาตามแนววินิจฉัยของศาลฎีกา ดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดผลดี คือ เป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถใช้ดุลพินิจในเรื่องเหตุอันสมควรได้อย่างเต็มที่

ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรสามารถใช้ดุลพินิจในการพิจารณาในเรื่อง เหตุอันสมควร แต่กรมสรรพากรกำหนดแนวทางการพิจารณาให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติตามเป็นเพียงแนวทางปฏิบัติที่ไม่มีสภาพบังคับดังเช่นกฎหมาย นอกจากนี้กรมสรรพากรไม่ได้วางหลักเกณฑ์ใด ๆ ให้ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติกรณีประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีอย่างเหมาะสม

5.2.2 การเพิ่มภาระการพิสูจน์ให้กับผู้เสียภาษีที่จัดทำประมาณการ

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่ง ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

¹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เป็นรายการ หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัท หรือ

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร เพื่อเรียกเก็บเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ซึ่งหากผู้เสียภาษีต้องการจะได้แย้งอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการเรียกเก็บเงินเพิ่มดังกล่าว จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีเหตุอันสมควร กรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

แนวทางการพิสูจน์ที่สำคัญประการหนึ่งก็คือ การหาหรือเรื่องเหตุอันสมควรไปยังกรมสรรพากร ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมในระดับหนึ่ง แต่มีข้อพิจารณาว่าการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมทุกกรณีหรือไม่

ตัวอย่าง บริษัท ก. จำกัด ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 11 มีนาคม 2549 สิ้นสุดวันที่ 10 มีนาคม 2550 แสดงยอดรายได้ จำนวน 60,429,707.14 บาท กำไรสุทธิ 2,927,165.57 บาท ภาษี 631,791.39 บาท โดยเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15 และ 25 ของกำไรสุทธิ เนื่องจากมีทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท เครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 625,758.68 บาท คงเหลือภาษีที่ชำระเพิ่ม 6,032.71 บาท

รายได้	60,429,707.14 บาท
กำไรสุทธิ	2,927,165.57 บาท
ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษี	631,791.39 บาท
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	625,758.68 บาท
ภาษีที่ต้องชำระ	6,032.71 บาท

แต่บริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี(ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีข้างต้น โดยบริษัทฯ มีเครดิตภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจำนวน 261,194.68 บาท

กรมสรรพากร มีความเห็นว่า กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 11 มีนาคม 2549 สิ้นสุดวันที่ 10 มีนาคม 2550 แต่มิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลา บัญชี (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว บริษัทฯ จึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จากจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย¹⁶

แต่ข้อเท็จจริงทำนองเดียวกัน ศาลฎีกามีความเห็นว่า ว่า มาตรา 67 ตรี บัญญัติให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แสดงประมาณกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของ กิ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแต่เมื่อปรากฏว่า บริษัทฯ มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจะนำมาหักได้ตามกฎหมาย ในรอบระยะเวลาหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งแบบ ภ.ง.ด. 51 ของกรมสรรพากร ในช่องการคำนวณภาษีก็นิยามให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในรายการที่ 4 แล้ว จึงนำมาถือเป็นภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติมในรายการที่ 5 จึงนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายไปมาหักได้¹⁷

แต่คำพิพากษาของศาลฎีกาดังกล่าวที่ ประชุมของคณะกรรมการพิจารณาปัญหา ภาษีอากรและข้อหาหรือภาษีอากร (ก.พ.ก.) มีมติไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 7055/2544 โดยให้เหตุผลว่า เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีเจตนา เป็นบทกำหนดโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร หากให้นำ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาหักก่อนคิดเงินเพิ่มจะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ยื่นแบบ แสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 ภายในกำหนดเวลาและบทกำหนดโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะไม่มีสภาพบังคับได้¹⁸

นอกจากนี้ ในการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรก็ได้ยึดแนวทางดังกล่าวมาตลอด ตัวอย่างเช่น “การที่ห้างฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับ

¹⁶ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/8899” 28 ตุลาคม 2552.

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกา 7055/2544

¹⁸ คณะกรรมการพิจารณาปัญหาภาษีอากรและข้อหาหรือภาษีอากร (ก.พ.ก.) “การประชุมครั้งที่ 11/2551 ระเบียบวาระที่ 3.2,” 30 มิถุนายน 2551.

รอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 11 มีนาคม 2549 สิ้นสุดวันที่ 10 มีนาคม 2550 แต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ห้างฯ จึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จากจำนวนภาษีที่ต้องชำระโดยไม่คำนึงถึงภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย¹⁹ นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังมีความเห็นว่า “เนื่องจากการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี

เป็นบทกำหนดโทษ ดังนั้น ในการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตราดังกล่าว ให้คำนวณในอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้น โดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพราะหากให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักก่อนคิดเงินเพิ่ม จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 ภายในกำหนดเวลา และมีผลทำให้บทกำหนดโทษตามมาตรา 67 ตรี ไม่มีสภาพบังคับ²⁰”

เห็นได้ว่า การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในบางกรณีมีความเห็นแย้งกับความเห็นของศาลฎีกา ทำให้ผู้เสียภาษียังคงมีภาระในการพิสูจน์โดยไม่อาจทราบได้ว่าเหตุใดบ้างที่จะเป็นกรณีเหตุอันสมควร

5.3 ผลกระทบจากการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร

5.3.1 ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากร

จากการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ตั้งแต่เริ่มแรก โดยกำหนดโทษไว้ ตามหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษี
2. ยื่นรายการและชำระภาษีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร²¹

¹⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค0702/8899” 28 ตุลาคม 2552.

²⁰ กรมสรรพากร “หนังสือที่ กค 0702(กม.09)/2479” 17 พฤศจิกายน 2552.

²¹ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, (ศูนย์ศึกษา

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงิน
ภาษี

ที่ต้องชำระหรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือ
ของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี เงินเพิ่ม ดังกล่าว ให้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้
ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี

การที่ เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี มีอัตราที่สูงมากถึงร้อยละ 20 เหตุผลเนื่องมาจาก
ในการร่างกฎหมายมาตราดังกล่าวผู้ร่างมีเจตนาให้ เงินเพิ่มดังกล่าว เป็นเบี้ยปรับแต่เพราะ
เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ 26 ในสมัยนั้นเรียกว่าเงินเพิ่มจึงได้ร่าง กฎหมายโดยเรียกเป็น
เงินเพิ่ม เพื่อให้สอดคล้องกัน แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 22
และมาตรา 26 โดยเปลี่ยนคำว่า "เงินเพิ่ม" เป็น " เบี้ยปรับ" แต่มาตรา 67 ตรีไม่ได้
แก้ไขตามจึงยังคงเรียกเบี้ยปรับในมาตรา 67 ตรี เป็นเงินเพิ่มเรื่อยมาจนปัจจุบัน

การปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ
ระยะเวลาบัญชีในปี พ.ศ.2535 และมีการปรับปรุงแก้ไขมาตรา 67 ตรี ให้มีความสอดคล้อง
กับมาตรา 67 ทวิ แต่ยังคงเนื้อหาส่วนใหญ่ไว้เหมือนเดิม กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีแสดง
ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือยื่นรายการ
ไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวน
ภาษีที่ต้องชำระ

ปัจจุบันอธิบดีโดยอนุวัติรัฐมนตรี ได้กำหนดระเบียบการลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี
แห่งประมวลรัษฎากร ไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์
การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และ ภาษีธุรกิจเฉพาะ
ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวล
รัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม 2542 โดยให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน
ของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด แต่เจ้าพนักงานประเมินจะ
พิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณีที่เห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนา
หลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี

ตัวอย่าง กองทุน ก แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ
โดยไม่มีเหตุอันสมควร กองทุนฯ ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้อง
ชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวล
รัษฎากร กรณีดังกล่าวกรมสรรพากรไม่มีอำนาจลดเงินเพิ่มให้แก่กองทุนฯ แต่เนื่องจาก

กองทุนฯ ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ ส่วนด้วยดีจึงลดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากรลงคงให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ ตามข้อ 15 และข้อ 16 ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542²²

การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกิน ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร มีสาเหตุจากหลายประการ กล่าวคือ

ประการแรก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ยื่นรายการ หรือยื่นรายการไม่ครบถ้วนก็จะต้องได้รับโทษทาง แพ่งโดยเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือ ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

ตัวอย่าง การยื่นประมาณการกำไรสุทธิเพิ่มเติมหลังวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี แต่ก่อนการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 กรณีถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการ และชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระเพิ่มเติมนั้นตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร²³

ประการที่สอง บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยมีเหตุอันสมควร บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็จะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20

ตัวอย่าง บริษัทฯ แสดงประมาณการกำไรสุทธิไว้ 43,234,338.-บาท คำนวณภาษี ร้อยละ 40 จากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการเป็นเงินภาษี 8,646,867.-บาท แต่เมื่อสิ้น รอบระยะเวลาบัญชีบริษัทฯ มีกำไรสุทธิ 82,840,462.66 บาท จึงเป็นกรณี บริษัทฯ ประมาณ การกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิทั้งรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอัน สมควรซึ่งหากบริษัทฯ นำกำไรสุทธิจำนวนนี้มาประมาณการแล้วการคำนวณภาษีร้อยละ 40

²² กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/4132” 2 พฤษภาคม 2544.

²³ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802(กม)/474” 9 มีนาคม 2537.

จากจำนวนกิ่งหนึ่งของจำนวนดังกล่าวจะเป็นเงินภาษี 14,568,092.55 บาท แต่บริษัทฯ
คำนวณภาษีไว้เพียง 8,048,807.60 บาท บริษัทฯ ประมาณการคลาดเคลื่อนเป็นเหตุให้
ชำระขาดไปเป็นเงินทั้งสิ้น 3,921,224.93 บาท บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 20
ของภาษีที่ชำระขาดจำนวนนี้ ซึ่งคำนวณเป็นเงินเพิ่มได้ทั้งสิ้น 784,244.99 บาท ทั้งนี้ตาม
มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร²⁴

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นแบบแสดงรายการประมาณกำไรสุทธิ
ตามมาตรา 67 ทวิ ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่มิได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนโดยชำระ
เพียงบางส่วน กรณีดังกล่าวบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี หรือต้อง
รับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไป ในเรื่องดังกล่าว
กรมสรรพากรวินิจฉัยว่าต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร²⁵

ตัวอย่าง บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 ปี 2540 มีภาษีที่ต้องชำระ
จำนวน 14,916,275.22 บาท แต่ยื่นชำระไว้ 100,000 บาท จึงมีภาษีค้างชำระจำนวน
14,816,275.22 บาท ปี 2540 มีผลขาดทุนสุทธิจำนวน 923,913,548.83 บาท การที่บริษัทฯ
ยื่นประมาณการกำไรสุทธิภายในกำหนดเวลาพร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วน ภาษีส่วน
ที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องเสีย
เงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27
แห่งประมวลรัษฎากร²⁶

เมื่อเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แล้วจะเรียกเก็บ
เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกไม่ได้ตามหนังสือที่ กค 0723/ว.3956
เรื่อง ข้อความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร
ลงวันที่ 10กรกฎาคม 2551 นอกจากนี้ ยังไม่สามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22
แห่งประมวลรัษฎากรได้อีกเนื่องจาก มาตรา 67 ทวิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิด
ไว้โดยเฉพาะแล้ว หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดง
ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินให้
ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันที โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวน

²⁴ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/1474,” 30 มกราคม 2530.

²⁵ ไพจิตร โจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร , หน้า 2-334

²⁶ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0811/3519” 3 พฤษภาคม 2543.

ตรวจสอบตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ
ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร²⁷

เงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

ตัวอย่าง ในรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ.2542 บริษัท ก
จำกัด ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดง
ประมาณการกำไรสุทธิไว้ 70,000 บาท ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 5,000 บาท แต่กำไรสุทธิ
ที่บริษัทยื่นรายการตาม ภ.ง.ด.50 และชำระภาษีเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเท่ากับ 100,000 บาท

กำไรสุทธิ 100,000 บาท ประมาณการขาด 30,000 บาท

กำไรสุทธิ 100 บาท ประมาณการขาด $= \frac{30,000}{100,000} \times 100$ 30

บริษัทแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเป็นจำนวนร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิจริง

ประมาณการกำไรสุทธิทั้งรอบระยะเวลาบัญชีแสดงไว้ 70,000 บาท

กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ 35,000 บาท

(1) คำนวณภาษี 30% 10,500 บาท

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย 5,000 บาท

ภาษีที่ต้องชำระเพิ่ม 5,500 บาท

(2) กำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี 100,000 บาท

กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิ 50,000 บาท

(3) คำนวณภาษี 30% 15,000 บาท

บริษัทชำระภาษีขาดไป (3)-(1) 4,500 บาท

ต้องเสียเงินเพิ่ม 20% ของภาษีที่ชำระขาดเป็นเงิน 900 บาท

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

ให้เจ้าพนักงานประเมินคำนวณกำไรสุทธิจากเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 71(1)

แห่งประมวลรัษฎากร คือคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดขายหรือรายได้ ได้ผลลัพธ์

เท่าใดให้นำจำนวนกึ่งหนึ่งมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล²⁸

โดยมีวิธีการคำนวณ ดังนี้

²⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 1809/2542

²⁸ ปรีดี บุญยัง, การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล, หน้า 5-5

- (1) คำนวณกำไรสุทธิจากเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร
- (2) คำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดกึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิตาม (1)
- (3) คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในอัตราร้อยละ 20 ของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่คำนวณได้ตาม (2)

ตัวอย่าง ภาษีที่ประเมิน โดยอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2529 จำนวน 60 บาท

วิธีการคำนวณ

$$\text{กำไรสุทธิของบริษัท} = \frac{60 \times 100}{30}$$

$$= 200 \text{ บาท}$$

$$\text{จำนวนภาษีตามมาตรา 67 ทวิ} = (\text{กำไรสุทธิ} \div 2) \times \text{อัตราภาษี}$$

$$= \frac{200}{2} \times \frac{30}{100}$$

$$= 30 \text{ บาท}$$

$$\text{เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตี} = \text{จำนวนภาษี} \times \text{อัตราร้อยละ 20}$$

$$= \frac{30 \times 20}{100}$$

$$= 6 \text{ บาท}$$

ปัญหาที่น่าสนใจประการหนึ่งก็คือ กรณีผู้เสียภาษีไม่ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และแบบ ภ.ง.ด.51 ไว้ เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แล้วอำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า เมื่อสามารถคำนวณจำนวนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระทั้งปีได้แล้วจึงนำกึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิดังกล่าวมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี แต่ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) จึงทำให้มีปัญหว่า เจ้าพนักงานประเมินจะใช้กำไรสุทธิจำนวนใด

ตัวอย่าง บริษัท ก จำกัด ไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และแบบ ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แห่งประมวล

รัฐสภากร บริษัทฯ ไม่ได้นำส่งเอกสารหลักฐานเพื่อให้ตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมินจึงได้ประเมินโดยใช้อำนาจตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยประเมินรายได้จำนวน 500,000 บาท ภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 25,000 บาท

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

$$\begin{aligned} \text{ภาษีที่ประเมินตามมาตรา 71(1) จำนวน} &= 25,000.- \text{ บาท} \\ \text{กำไรสุทธิ ณ วันสิ้นปี} &= \frac{25,000 \times 100}{30} = 83,333.33 \text{ บาท} \\ \text{จำนวนภาษีตามมาตรา 67 ทวิ} &= \frac{83,333.33}{2} \times 30\% = 12,500.- \text{ บาท} \end{aligned}$$

ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) โดยแสดงยอดขายจำนวน 500,000 บาท และกำไรสุทธิจำนวน 20,000 บาท กรณีเช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินจะใช้กำไรสุทธิตามที่เจ้าพนักงานประเมินคำนวณจำนวน 83,333.33 บาท หรือกำไรสุทธิตามที่บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล จำนวน 20,000 บาท เพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

มีความเห็นเป็น 2 นัย คือ

นัยที่ 1 ใช้กำไรสุทธิตามที่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบจำนวน 83,333.33 บาท เนื่องจาก เมื่อเจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วผู้เสียภาษีไม่ยื่นบัญชีเอกสารหลักฐานให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ตามมาตรา 71(1) เห็นได้ว่า มาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมากเป็นพิเศษ และมีลักษณะเป็นการลงโทษผู้เสียภาษี กล่าวคือ การที่เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจตามมาตรา 71(1) นี้ เนื่องจากผู้เสียภาษีขัดขืนกฎหมาย ระเบียบ คำสั่งของอธิบดีหรือเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งการจัดเก็บภาษีจะมีลักษณะเด็ดขาดคือ เก็บในอัตราร้อยละ 5 โดยไม่สามารถลดหย่อนได้²⁹ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและประเมินภาษีเสร็จสิ้น ถือได้ว่าภาษีของกิจการมีการตรวจสอบความถูกต้องแล้ว ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี จึงต้องใช้กำไรสุทธิที่คำนวณได้ภายหลังการตรวจสอบ เพราะหากใช้

²⁹ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 2-347

กำไรสุทธิจำนวน 20,000 บาท ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ในการคำนวณ จะทำให้การออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่มีผลบังคับใช้กับผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลา

บัญชี 2 ใช้กำไรสุทธิจำนวน 20,000 บาท ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ที่ผู้เสียภาษียื่นภายหลังการตรวจสอบ เนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีอากรประเมิน ผู้เสียภาษีมีหน้าที่และความรับผิดชอบยื่นรายการและชำระภาษีด้วยตนเอง เช่น การคำนวณภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย³⁰ แต่หากผู้เสียภาษีปฏิบัติไม่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด กฎหมายบัญญัติให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบความถูกต้องของภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ในระหว่างการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน จึงต้องใช้กำไรสุทธิตามที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี

กรณีดังกล่าว ผู้เขียนเห็นพ้องกับความเห็นบัญชี 2 เนื่องจาก การประเมินภาษีกรณีดังกล่าวเป็นการประเมินในกรณีที่ผู้เสียภาษี ไม่นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานอื่นมาให้เจ้าพนักงานประเมินทำการไต่สวนตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อำนาจตามมาตรา 71(1) เพื่อ ประเมินภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี แล้วแต่อย่างใด จะมากกว่า ถ้ายอดรายรับก่อนหักรายจ่าย หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวไม่ปรากฏ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยอาศัยเทียบเคียงกับยอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนนั้นขึ้นไป ถ้ายอดในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนไม่ปรากฏให้ประเมินได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งการประเมินด้วยวิธีดังกล่าว เห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินยังไม่ได้ตรวจสอบว่ากิจการมีรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นจำนวนเท่าใด และกิจการได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ ดังนั้น เมื่อผู้เสียภาษียื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ภายหลังการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อแสดงผลการดำเนินงานของกิจการ จึงควรใช้กำไรสุทธิดังกล่าวเพื่อเปรียบเทียบว่ากิจการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 หรือไม่

³⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 7-001.

แต่ถ้าเป็นกรณีและผู้เสียหายนำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่ จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมาส่งมอบให้เพียงพอแก่การตรวจสอบเพื่อ หากำไรสุทธิของกิจการ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบและประเมินภาษีเสร็จสิ้น ถือได้ ว่าเป็นภาษีที่ถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด กรณีจึงสามารถ นำกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นภายหลังการตรวจสอบมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้ง รอบระยะเวลาบัญชี

5.3.2 ผลกระทบต่อภาครัฐ

เนื่องจากรัฐมีหน้าที่ในการบริหารประเทศ และให้บริการสาธารณะ แก่ประชาชน เช่น บริการทางด้านการศึกษา สาธารณสุข การป้องกันประเทศ การรักษา ความสงบภายในประเทศ เป็นต้น รัฐจึงต้องจัดหารายได้นำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการของรัฐ ดังกล่าวให้เพียงพอ โดยเฉพาะภาษีอากรซึ่งจัดเก็บโดยกรมสรรพากรเป็นแหล่งเงินได้ ที่สำคัญของประเทศ ซึ่งการใช้มาตรการทางกฎหมายที่เหมาะสมถูกต้องเป็นธรรมก็จะทำให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น นอกจากนี้ การเปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมิน สามารถใช้ดุลพินิจในการพิจารณาในเรื่อง “เหตุอันสมควร ” เปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่ สรรพากรใช้ดุลพินิจในทางที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม ทำให้เกิดผลร้ายกับผู้เสียภาษีอย่าง หลีกเลียงไม่ได้ และยังส่งผลให้เกิดการหาประโยชน์มิชอบของเจ้าพนักงานสรรพากรอีกด้วย ดังนั้น จะเห็นได้ว่าหากการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของกฎหมาย ภาษีอากรแล้วจะไม่ก่อให้เกิดการเสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษี ทำให้มีการ หลีกเลียงภาษีอากรเพิ่มขึ้น และยังก่อให้เกิดการโต้แย้งอันจะนำไปสู่การฟ้องร้องต่อศาล ทำให้รัฐต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย เพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ ยังทำให้รัฐ จัดเก็บภาษีอากรได้ ไม่แน่นอน ไม่สามารถวางแผนการใช้จ่ายและการหารายรับ เพื่อให้รัฐบาลบริการการคลังได้ อย่างมีประสิทธิภาพภายในขอบเขตของงบประมาณที่จัดทำขึ้น

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

สมมติฐานของการวิจัยนี้ได้กำหนดว่า “การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ระหว่างบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ธนาคาร บริษัทหลักทรัพย์และบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปยังไม่มีความเป็นธรรมและเหมาะสม จึงควรศึกษาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางแก้ไขในเรื่องดังกล่าวให้ถูกต้องและเหมาะสมยิ่งขึ้น” จากสมมติฐานดังกล่าว สามารถแบ่งประเด็นปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อนำไปสู่การแก้ปัญหาดังกล่าวได้ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ปัญหาในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ

ประเด็นที่สอง ข้อจำกัดในการวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร

ประเด็นที่สาม ผลกระทบจากการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร

จากการศึกษาวิจัยพบว่า

ประเด็นที่หนึ่ง ปัญหาในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ มีประเด็นปัญหาดังนี้

1. ความแตกต่างของวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

โดยกฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไร ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

วิธีที่ 1 มาตรา 67 ทวิ(1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจากประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ โดยจัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ของกิจการจากรายได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบ 6 เดือนแรก มารวมกับรายได้ที่กิจการประมาณการว่าจะได้รับในรอบ 6 เดือนหลัง เพื่อคำนวณกำไรสุทธิตอนสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีแล้วเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี จากกึ่งหนึ่งของประมาณกำไรสุทธิ

วิธีที่ 2 มาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจาก

กิจการในช่วงเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยนำรายได้จากกิจการหรือ
 เนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ใน
 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แล้วคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ทำ
 ให้สามารถคำนวณกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงของกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนได้อย่าง
 ถูกต้องตรงกับความเป็นจริง

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่แตกต่างกันทำให้เกิด
 เกิดผลกระทบต่อผู้เสียภาษี คือ ทำให้เกิดความแตกต่างระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน กล่าวคือ
 บริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจาก
 ครั้งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ แต่บริษัทจดทะเบียน ธนาคาร บริษัทหลักทรัพย์ บริษัท
 เครดิตฟองซิเอร์และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนตามที่อธิบัตินี้กำหนด เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้ง
 รอบระยะเวลาบัญชีจากกำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นในรอบ 6 เดือน ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่กฎหมาย
 บังคับให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีจากครั้งหนึ่งของประมาณการกำไร
 สุทธิคาดการณ์รายได้และรายจ่ายใน ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีหลังผิดพลาดต้องรับผิดเงินเพิ่ม
 ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนอกจากนี้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มี
 ความประสงค์จะเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบ
 ระยะเวลาบัญชี แต่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบัตินี้กำหนด
 กรมสรรพากรถือว่าผู้เสียภาษี ไม่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลงวดหกเดือนแรกของรอบ
 ระยะเวลาบัญชี ทำให้ต้องรับผิดเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ซึ่งทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับ
 ผู้เสียภาษี

2 ข้อจำกัดของการคาดการณ์การเพิ่มขึ้นของรายได้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชีหลัง

การจัดทำการประมาณการกำไรสุทธิให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง ผู้เสียภาษีต้อง
 นำข้อมูลทางบัญชีที่ถูกต้องแม่นยำทั้งในด้านรายได้และรายจ่ายของกิจการมาประกอบการ
 จัดทำประมาณการให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด แต่ในกรณีที่เกิดเหตุการณ์ที่ไม่
 สามารถคาดการณ์ในอนาคตที่ส่งผลกระทบต่อประกอบการ ทำให้ประมาณการกำไร
 สุทธิผิดพลาด เช่น กิจการมีรายได้เพิ่มขึ้นภายหลังจากยื่นภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ
 ระยะเวลาบัญชี แม้ว่ากิจการจะนำข้อมูลหรือสถิติในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ มา
 ประกอบการคำนวณก็ไม่สามารถคาดการณ์ถึงรายได้ที่เกิดขึ้นได้ ทำให้ต้องรับโทษตาม
 มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี หากรัฐต้องการ
 จัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีเพื่อนำเงินภาษีมาใช้ล่วงหน้า

ควรกำหนดที่มาของรายได้และรายจ่ายให้ชัดเจน ไม่ต้องคาดการณ์รายได้และรายจ่ายที่จะเกิดขึ้นของกิจการ สอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

ประเด็นที่สอง ข้อจำกัดในการวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร

1 การให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากรวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร

กฎหมายบัญญัติ “เหตุอันสมควร” ขึ้นเพื่อเป็นช่องทางให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้ดุลพินิจในการพิจารณาว่า การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 มีเหตุอันสมควรหรือไม่ กรณีไม่มีเหตุอันสมควรก็ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มจำนวนร้อยละ 20 แต่กรณีมีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีก ซึ่งการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานสรรพากรไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน แน่นนอน แต่ใช้ข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นมาพิจารณาว่า กรณีดังกล่าวเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ ต่อมา กรมสรรพากรได้ออก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา"เหตุอันสมควร" กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 โดยกำหนดแนวทางไว้ว่า ผู้เสียภาษีที่ยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา ให้ถือว่าเหตุอันสมควร ทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีความสะดวกในการตรวจสอบความถูกต้องของการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีและลดความผิดพลาดของผู้เสียภาษีในการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ลงไปได้บ้าง แต่หลักเกณฑ์ดังกล่าวยังคงเป็นภาระกับผู้เสียภาษี กล่าวคือ หากผู้เสียภาษียื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา เพื่อให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว แต่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีประสบผลขาดทุนเป็นการเพิ่มภาระในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีที่ยื่นไปแล้ว ทำให้เสียเวลาและเกิดภาระค่าใช้จ่ายในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลและทำให้ผู้เสียภาษีถูกตรวจสอบภาษีอากรอีกด้วย แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีประสบผลขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ทำให้กิจการไม่สามารถจัดทำประมาณการกำไรสุทธิตามหลักเกณฑ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537ฯ ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2537 ได้ จึงเห็นได้ว่าคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ได้ลดภาระในการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีให้กับผู้เสียภาษีแต่อย่างใด ประกอบกับคำสั่งดังกล่าวไม่มีสภาพเป็นบทบังคับเป็นกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตาม แต่เป็นแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากรซึ่งไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควรที่ครอบคลุมทุกกรณี จึงทำให้มีผู้เสียภาษีที่ประมาณการกำไรสุทธิผิดพลาดจะต้อง

ส่งเรื่องให้กรมสรรพากรวินิจฉัยในเรื่องเหตุอันสมควร โดย กรมสรรพากร ได้กำหนดแนวทางปฏิบัติที่ มก .28/2555 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2555 เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากร พิจารณากรณีเหตุอันสมควรให้เป็นไปในแนวทางเดียวกัน ทำให้เจ้าพนักงานสรรพากรมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาในเรื่อง “เหตุอันสมควร” ที่ชัดเจน ไม่สร้างความสับสนในการพิจารณา แต่เป็นเพียงแนวทางที่กำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติเป็นการภายในไม่ได้ประกาศให้บุคคลภายนอกทราบเป็นการทั่วไป และไม่มีสภาพบังคับเป็นกฎหมายให้เจ้าพนักงานสรรพากรต้องปฏิบัติ นอกจากนี้กรมสรรพากรไม่ได้วางหลักเกณฑ์ใด ๆ ให้ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติกรณีประมาณการกำไรสุทธิครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีอย่างเหมาะสม จึงทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรกับผู้เสียภาษี

2. การเพิ่มภาระการพิสูจน์ให้กับผู้เสียภาษีที่จัดทำประมาณการ

หากผู้เสียภาษีต้องการจะได้แย้งอำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเหตุอันสมควรกรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แนวทางการพิสูจน์ที่สำคัญคือ การหาหรือเรื่องเหตุอันสมควรไปยังกรมสรรพากร ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมในระดับหนึ่ง แต่การตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรในบางกรณีมีความเห็นแย้งกับความเห็นของศาลฎีกา ทำให้ผู้เสียภาษียังคงมีภาระในการพิสูจน์โดยไม่อาจทราบได้ว่าเหตุใดบ้างที่จะเป็นกรณีเหตุอันสมควร

ประเด็นที่สาม ผลกระทบจากการให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร

1. ผลกระทบต่อผู้เสียภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานสรรพากรตรวจพบว่าผู้เสียภาษีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือยื่นรายการไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร และไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยมีเหตุอันสมควร ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระ แต่เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณางดหรือลดเงินเพิ่มให้ได้เฉพาะกรณี ที่เห็นว่า บุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี แต่ในการคำนวณเงินเพิ่มดังกล่าวทำให้เกิดความยุ่งยากกับผู้เสียภาษี เช่น ในกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการประมาณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

แต่มีได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนโดยชำระเพียงบางส่วน กรณีดังกล่าวบริษัท ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี หรือต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ตรี ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไป ในเรื่องดังกล่าวกรมสรรพากรวินิจฉัยว่าต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หรือในกรณีที่เรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แล้วจะเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรอีกไม่ได้ตามหนังสือที่ กค 0723/ว.3956 เรื่อง ซ้อมความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2551 นอกจากนี้ ยังไม่สามารถเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรได้อีก ซึ่งหลักเกณฑ์เหล่านี้เป็นเพียงการวางแนวทางของกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรใช้เป็นแนวทางในการพิจารณา ผู้เสียภาษีไม่สามารถนำมาโต้แย้งการวินิจฉัยของเจ้าพนักงานสรรพากรได้แต่อย่างใด

2. ผลกระทบต่อภาครัฐ

การที่กฎหมายกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลพินิจในการพิจารณาในเรื่อง “เหตุอันสมควร” นอกจากจะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับความเป็นธรรมมากขึ้นแต่ในทางกลับกัน ยังเป็นการเปิดโอกาสให้เจ้าหน้าที่สรรพากรใช้ดุลพินิจในทางที่ไม่ถูกต้องและไม่เป็นธรรม ทำให้เกิดการหาประโยชน์โดยมิชอบของเจ้าพนักงานสรรพากรอีกด้วย ทำให้ผู้เสียภาษีได้รับผลร้ายอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ซึ่งหากมีการใช้มาตรการทางกฎหมายที่เหมาะสมถูกต้องเป็นธรรมก็จะทำให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีมากขึ้น จึงเห็นได้ว่าหากการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักการพื้นฐานของกฎหมายภาษีอากรแล้วจะไม่ได้ก่อให้เกิดการเสียภาษีด้วยความสมัครใจของผู้เสียภาษี ทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรเพิ่มขึ้น และยังก่อให้เกิดการโต้แย้งอันจะนำไปสู่การฟ้องร้องต่อศาลทำให้รัฐต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่าย เพิ่มมากขึ้น นอกจากนี้ ยังทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้ไม่แน่นอนไม่สามารถวางแผนการใช้จ่ายและการหารายรับเพื่อให้รัฐบาลบริการการคลังได้อย่างมีประสิทธิภาพภายในขอบเขตของงบประมาณที่จัดทำขึ้น

เห็นได้ว่า การให้อำนาจเจ้าพนักงานสรรพากร ใช้ดุลพินิจมีผลกระทบทั้งในด้านผู้เสียภาษีและการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ ดังนั้น จึงควรกำหนดมาตรการทางกฎหมาย เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถตรวจสอบการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากรทำให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากยิ่งขึ้น

จากการศึกษา การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศออสเตรเลีย พบว่าเป็นการจัดเก็บโดยวิธีการให้ผู้เสียภาษีทำการประเมินตนเอง ซึ่งไม่ได้กำหนดให้มีการแสดง

รายละเอียดของการประกอบกิจการในรูปแบบแสดงรายการภาษี แต่ผู้เสียภาษีต้องบันทึกบัญชีภาษีในบัญชีบริษัทเพื่อคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีในรูปแบบแสดงรายการแบบย่อ และต้องมีการจัดเก็บเอกสารหลักฐานเพื่อรอการตรวจจากเจ้าหน้าที่สรรพากร บริษัทมีหน้าที่ต้องนำส่งแบบแสดงรายการแสดงรายได้ก่อนหรือในวันที่ครบกำหนด การประเมินภาษีดังกล่าวไม่ได้เป็นรายการที่เกิดขึ้นจริง แต่เสมือนว่าถูกประเมินโดยเจ้าหน้าที่สรรพากรในวันที่ยื่นแบบ

ภายใต้ระบบการชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายชำระเป็นงวด (PAYG instalment System) ภาษีที่ชำระแต่ละงวดซึ่งโดยปกติจะจ่ายชำระเป็นรายไตรมาส (quarterly) เจ้าพนักงานสรรพากรจะเป็นผู้กำหนดอัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดโดยกำหนดจากอัตราภาษีที่ชำระครั้งล่าสุด แต่บริษัทอาจใช้อัตราภาษีที่ชำระเป็นงวดที่แตกต่างไปจากที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดก็ได้ สำหรับบริษัทขนาดเล็กที่ไม่ต้องจัดทำรายงานภาษี GST (Goods service Tax) ประจำเดือนและมีรายได้ไม่ต่ำกว่า 8,000 ดอลลาร์ออสเตรเลีย สามารถเลือกชำระภาษี ณ วันสิ้นปีเพียงครั้งเดียว

การชำระภาษีเป็นงวดจะครบกำหนดชำระในวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาส แต่อย่างไรก็ตามผู้ชำระภาษีรายไตรมาสสามารถขอขยายระยะเวลาการชำระภาษี BAS (Business Activity Statement) จากวันที่ 21 ของเดือนถัดจากวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นจนถึงวันที่ 28 ของเดือนถัดไป ถ้าวันสุดท้ายของรอบไตรมาสนั้นอยู่ในเดือนธันวาคม ซึ่งวันครบกำหนดชำระจะเป็นวันที่ 28 กุมภาพันธ์ ของปีถัดไป ในกรณีที่วันครบกำหนดชำระเป็นวันเสาร์ อาทิตย์ หรือวันหยุดราชการ วันครบกำหนดชำระจะเป็นวันทำการถัดไป และถ้าหากวันครบกำหนดชำระเป็นวันหยุดราชการของรัฐใดรัฐหนึ่งหรือเขตปกครองหนึ่ง การขยายระยะเวลาการชำระภาษีจะใช้กับผู้เสียภาษีทั่วประเทศ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณจำนวนเงินที่จะต้องชำระรายไตรมาส ได้ 2 วิธี คือ

1. วิธีเงินได้เป็นรายงวด (instalment income method) จะใช้สำหรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เข้าหลักเกณฑ์ตามวิธีที่ 2 หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีเลือกคำนวณโดยวิธีนี้ ซึ่งผู้เสียภาษีจะใช้อัตราที่เจ้าพนักงานสรรพากรแจ้งหรือเลือกอัตราชำระภาษีเองก็ได้ โดยจะใช้อัตราที่แตกต่างกันในแต่ละงวดก็ได้ แต่เมื่อได้เลือกวิธีการคำนวณภาษีตามวิธีเงินได้รายงวดแล้วก็จะต้องใช้วิธีเดียวกันตลอดปีภาษีนี้และปีภาษีถัดไป เว้นแต่กรณีที่ได้เปลี่ยนเป็นผู้ชำระภาษีแบบรายปีตอนสิ้นรอบไตรมาสแรกของปีภาษีนั้น หรือเลือกวิธีการคำนวณเป็นวิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม เงินได้พึงประเมินที่ใช้ในการคำนวณ

เป็นเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการปกติที่ได้รับระหว่างงวด โดยไม่รวมถึง
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายระหว่างงวด เป็นต้น

2.วิธีประมาณจากการปรับปรุงภาษีมวลรวม (GDP-adjusted notional tax method) ผู้เสียภาษีรายงวดที่เข้าหลักเกณฑ์การใช้วิธี การประมาณภาษีที่ชำระรายงวดโดยปรับปรุงรายได้จากรายได้มวล รวม เว้นแต่ ได้เลือกใช้วิธีคำนวณโดยใช้อัตราภาษีรายงวด
เจ้าหน้าที่จะคำนวณภาษีให้ผู้เสียภาษีโดยไม่จำเป็นต้องคำนวณเงินได้จริงของแต่ละไตรมาส
สิทธิของผู้เสียภาษีรายไตรมาสที่ใช้วิธีปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP
ซึ่งต้องการเลือกใช้วิธีรายได้ผ่านชำระนั้น จะต้องเลือกภายในวันที่ถึงกำหนดผ่านชำระ (โดย
ไม่ต้องพิจารณาถึงความแตกต่างโดยมีในการพิจารณาเช่นเดียวกับสิทธิข้างต้น

เมื่อผู้เสียภาษีรายไตรมาสได้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา GDP แล้ว
จะต้องใช้วิธีนั้นต่อเนื่องไปสำหรับงวดที่เหลือในปีภาษีปัจจุบัน และจะต้องใช้สำหรับปีภาษี
ถัดไปด้วยจนถึงสิ้นสุดงวดแรกของปีภาษีนั้น ในทำนองเดียวกัน เมื่อผู้เสียภาษีได้เลือกวิธี
รายได้ผ่านชำระ ก็ต้องใช้วิธีนี้สำหรับงวดที่คงเหลือในปีปัจจุบัน ในการเปลี่ยนไปเป็นวิธี
ปรับปรุงจำนวนภาษีตามอัตรา GDP นั้นจะสามารถกระทำได้เมื่อเริ่มต้นปีภาษีหรือเริ่มต้นใน
งวดที่ผู้นั้นได้ขอเป็นผู้ชำระแบบรายไตรมาสผู้เสียภาษีไม่สามารถเปลี่ยนแปลงวิธีระหว่างนี้
กับวิธีรายได้ผ่านชำระภายในปีภาษีเดียวกันได้

จำนวนในการผ่านชำระแต่ละไตรมาสของผู้ใช้วิธีปรับปรุงภาษีตามอัตรา
GDP ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะชำระปีละ 2 ครั้งหรือ 4 ครั้ง ซึ่งจะเป็นไปตามวิธีปรับปรุงภาษี
ตามอัตรา GDP ซึ่งคำนวณตามกฎหมาย

ภาษีประมาณการที่ปรับปรุงตามอัตรา GDP มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับที่
เจ้าพนักงานกำหนด ถ้าหากผู้เสียภาษีอาจจะเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีที่ประมาณการตาม
อัตรา GDP ด้วยการประมาณการภาษีจากค่ามาตรฐานในปีภาษี และคำนวณจำนวนภาษีที่
จะชำระ ภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐานจะนำมาใช้แทนภาษีที่ปรับตามอัตรา GDP ซึ่งผู้
เสียภาษีต้องชี้แจงว่าทำไมจำนวนภาษีจากสองวิธีจึงมีความแตกต่าง เช่น เกิดจากการ
เปลี่ยนแปลงการลงทุน มีการลดลงอย่างมีนัยสำคัญ หรือการหยุดกิจการ หรืออยู่ในหรือออก
จากระบบ Simplified Tax System (STS) เป็นต้น และต้องแจ้งเจ้าพนักงานถึงภาษีที่
ประมาณการจากค่ามาตรฐานก่อนวันถึงกำหนดชำระค้างงวด สำหรับงวดชำระต่อไป ในปี
เจ้าพนักงานจะคำนวณจากภาษีประมาณการจากค่ามาตรฐาน (ถ้าหากยังมีความ
เหมาะสม) และแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบ ผู้เสียภาษีมีภาระต้องชำระเงินเพิ่ม (GIC) ถ้าภาษี

ประมาณการจากค่ามาตรฐานต่ำกว่า ร้อยละ 85 ของอัตราค่ามาตรฐานที่คำนวณโดย
เจ้าพนักงาน

เห็นได้ว่าในประเทศออสเตรเลีย ไม่ได้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครึ่งปีอย่างประเทศไทย แต่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นรายไตรมาส ซึ่งการคำนวณ
ภาษีเงินได้นิติบุคคลในแต่ละไตรมาสกฎหมายกำหนดให้ใช้เงินได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบบัญชี
นั้นมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีจึงทำให้ภาษีที่ต้องชำระในแต่ละไตรมาสมีความ
คลาดเคลื่อนน้อยกว่าการประมาณการรายได้และรายจ่ายในรอบ 6 เดือนหลังของประเทศ
ไทย ดังนั้น จึงควรปรับปรุงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีโดยใช้รายได้
ที่เกิดขึ้นจริงเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งจะทำให้
การเสียภาษีมีความคลาดเคลื่อนน้อยลง ทำให้มีความเหมาะสมและเป็นธรรมกับผู้เสียภาษี
มากขึ้นและสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. แก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายเพื่อปรับปรุงหลักเกณฑ์วิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

1.1 การแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายโดยกำหนดให้การคำนวณภาษีเงินได้
นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีหลักเกณฑ์ วิธีการที่ชัดเจน แน่นนอน สอดคล้องกับการ
กำหนดฐานภาษี การคำนวณภาษีและการจัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นแนวความคิดพื้นฐานในการ
กำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากร

การกำหนดฐานภาษี คือ การกำหนดสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องมีการเสียภาษี¹
เมื่อรัฐออกกฎหมายเพื่อกำหนดฐานภาษีจะต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ กรอบความคิดทาง
สังคมวิทยาและแนวความคิดเกี่ยวกับการจำแนกประเภทฐานภาษีที่สอดคล้องกับหลักการ
บริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith ที่วางแนวให้ฝ่ายนิติบัญญัติต้องเลือกประเภทภาษีที่
เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีและระบบภาษีที่มีอยู่เดิม²

ฐานภาษีที่สำคัญที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ ฐานกำไรสุทธิ ที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 142.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 144.

บัญญัติไว้ว่า “เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้ คือ กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี ฯลฯ” และได้กำหนดวิธีการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เป็นเกณฑ์ในการคำนวณทั้งรายได้และรายจ่าย โดยกำหนดว่ารายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระเงินในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งเป็นไปตามหลักการบัญชีเกี่ยวกับความสัมพันธ์ของรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี (Matching Process of Cost VS.Revenue)³

ดังนั้น เมื่อรัฐมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีจึงควรบัญญัติกฎหมายโดยกำหนดให้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีสอดคล้องกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยใช้ฐานกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้รูปแบบของภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชีมีความสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith

การบันทึบบัญชีตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปเพื่อรับรู้รายได้รายจ่ายของกิจการมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างกันไป โดยกิจการสามารถเลือกวิธีการบันทึบบัญชีเพื่อให้เหมาะสมกับลักษณะการประกอบกิจการได้ เช่น เกณฑ์เงินสด เกณฑ์สิทธิ เกณฑ์การผ่อนชำระ เกณฑ์เฉลี่ยรายได้ เกณฑ์ผสม เป็นต้น ปัญหาสำคัญในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี คือ การกำหนดฐานภาษีที่ไม่สอดคล้องกับฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ฐานภาษีของการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ ฐานกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้ ใช้เกณฑ์สิทธิ ในการคำนวณรายได้และรายจ่าย ซึ่งมีวิธีการคำนวณโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็น

³ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร, หน้า 2-19

รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น จึงเห็นได้ว่า เกณฑ์การรับรู้รายได้โดยใช้เกณฑ์สิทธิจะพิจารณาว่าสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็ให้รับรู้เป็นรายได้ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นมาหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น⁴ ดังนั้น การรับรู้รายได้เพื่อกำหนดฐานภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยใช้เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณเพื่อรับรู้รายได้ของกิจการตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปจึงสามารถกำหนดรายได้ที่เกิดขึ้นของกิจการในรอบระยะเวลาบัญชีได้อย่างชัดเจน แน่นนอน แต่การกำหนดฐานภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบ

ระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป กฎหมายกำหนดให้ใช้วิธีการประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ผู้เสียภาษีจึงต้องประมาณการรายได้ที่จะเกิดขึ้นในรอบ 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริง ซึ่งรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่ยังไม่เกิดขึ้นจริง ไม่สามารถคำนวณได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป จึงทำให้การกำหนดฐานภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกันกับฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่สอดคล้องกับโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรที่ดีและหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith จึงควรปรับปรุงแก้ไขกฎหมายในเรื่องดังกล่าวเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีมากขึ้น

1.2 แนวทางการแก้ไขมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้ว ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาท มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีเพียงครั้งเดียว

(2) กำหนดให้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้ว ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกินสามสิบล้าน บาท ค่ารวมและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2-039.

การกำหนดจำนวนทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี จำนวน ห้าล้านบาท และจำนวนรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการ จำนวน สามสิบล้านบาท มีวัตถุประสงค์เพื่อให้สอดคล้องกับพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวล ฎีกาว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554 ที่ได้ปรับปรุงการ ลดอัตราและยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม รวมทั้งปรับปรุงการลดอัตราภาษีเงินได้ สำหรับกำไรสุทธิของบริษัทที่นำหลักทรัพย์มาจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรา รัษฎากร (ฉบับที่ 467) พ.ศ. 2550 เพื่อเป็นการเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันของ ประเทศและจูงใจการลงทุนในด้านต่าง ๆ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการลงทุนจากต่างประเทศ อัน เป็นการกระตุ้นเศรษฐกิจของประเทศ ตลอดจนให้มีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับกำไร สุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่สอดคล้องกัน

การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวมีผลดี คือ การกำหนดหลักเกณฑ์ให้กิจการที่มี ทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการ ขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาท ไม่ต้องจัดทำ ประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีความสัมพันธ์กับความสามารถในการเสีย ภาษีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เป็นวิสาหกิจขนาดกลางและขนาดย่อม และ สอดคล้องกับ ข้อ 1 ของกฎกระทรวง ว่าด้วยการยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการ ตรวจสอบและแสดงความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต พ.ศ. 2544 วันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2544 ซึ่งกำหนดให้ ผู้มีหน้าที่จัดทำบัญชีซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนที่จัดตั้งขึ้นตาม กฎหมายไทยที่มีทุนไม่เกิน 5 ล้านบาท รายได้รวมไม่เกิน 30 ล้านบาท และสินทรัพย์รวมไม่ เกิน 30 ล้านบาท ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดให้งบการเงินได้รับการตรวจสอบและแสดง ความเห็นโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ดังนั้น การแก้ไขกฎหมายโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อยกเว้น ให้กิจการที่มีมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินห้าล้านบาทและมี รายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินสามสิบล้านบาท ไม่ ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชี จึงมีความเป็นธรรมสอดคล้องกับ หลักการบริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith แต่กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องจัดทำ ประมาณการกำไรสุทธิครั้งรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

นิติบุคคล ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งทำให้รัฐมีรายได้เพียงพอเพื่อนำไปใช้จ่ายในการ
สาธารณณะ สอดคล้องกับหลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน

มีข้อที่น่าสังเกตประการหนึ่งก็คือ การกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคลซึ่งมีทุน ที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกินห้าล้านบาทและมี
รายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกินสามสิบล้าน บาท
คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบ
ระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ กิจการจึงต้องจัด
ให้มีการรับรองและตรวจสอบโดยได้รับความเห็นชอบจากผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งเป็นการ
เพิ่มภาระและค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น อย่างไรก็ตาม รัฐสามารถจัดเก็บภาษีจาก
ประชาชนภายในประเทศโดยใช้อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนได้ตาม
กฎหมาย โดยรัฐต้องกำหนดวิธีการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสม สะดวกและเป็น
ธรรมทั้งทางด้านผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ของรัฐ และทำให้รัฐได้รับเงินภาษีไปพัฒนา
ประเทศอย่างเพียงพอ

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงควรแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ ดังนี้
มาตรา 67 ทวิ “เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา
ตามมาตรา 68 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบ
ระยะเวลาบัญชีเกินห้าล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบ
ระยะเวลาบัญชีเกินสามสิบล้านบาท คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา
หกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ
มาตรา 65 ตริ และยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่า
การอำเภอท้องที่ ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรก
ของรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ
ตามมาตรา 68

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบ
ระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน”

1.3 แนวทางแก้ไขมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

ในการร่างกฎหมายมาตรา 67 ตริ เดิมผู้ร่างมีเจตนาให้เงินเพิ่มดังกล่าวเป็น
เบี้ยปรับแต่เนื่องจากเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรในสมัย

นั้นเรียก “เงินเพิ่ม” ผู้ร่างกฎหมายจึงต้องร่างมาตรา 67 ตรี ให้สอดคล้องกับมาตรา 22 และ มาตรา 26 ต่อมาภายหลังในปี พ.ศ.2525 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายสองมาตรา ดังกล่าวโดยแก้ไขคำว่า “เงินเพิ่ม” เป็น “เบี้ยปรับ” โดยไม่ได้แก้ไขถ้อยคำในมาตรา 67 ตรี ตามไปด้วย จึงทำให้ผู้ใช้กฎหมายทั้งเจ้าพนักงานสรรพากรและผู้เสียภาษีมีความสับสนในความหมายของคำว่า “เงินเพิ่ม” ในมาตรา 67 ตรี ดังกล่าว จึงไม่สอดคล้องกับหลักการ บริหารภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith ดังนั้น เพื่อลดความสับสนจึงควรแก้ไขกฎหมายให้มีความชัดเจน เข้าใจง่าย ไม่ยากต่อการตีความ โดยแก้ไขมาตรา 67 ตรี ดังนี้

มาตรา 67 ตรี “ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการ และชำระภาษี หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ ไว้ไม่ถูกต้อง ทำให้จำนวน ภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสีย เบี้ยปรับ อีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี เบี้ยปรับ ตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่ อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

2. การสนับสนุนการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานสรรพากรและการเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชีของผู้เสียภาษี โดยมีมาตรการส่งเสริมให้มีการเสียภาษี เพิ่มขึ้น โดยการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องให้มีความชัดเจน เข้าใจง่ายและบุคคลโดยทั่วไปสามารถตีความได้ถูกต้อง เพื่อสร้างความ สม่ครใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งถ้าหากผู้เสียภาษีเสียภาษีด้วยความสม่ครใจและมีความ เข้าใจถึงประโยชน์ของการเสียภาษีทำให้รัฐสามารถประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีอากรอีกด้วย

การใช้วิธีการตาม que ผู้เขียนได้นำเสนอ ก็จะสามารถแก้ปัญหาในเรื่องการเสียภาษีเงิน ได้ครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐมี ประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นและยังทำให้การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลา บัญชีที่มีความชัดเจนเป็นธรรมกับผู้เสียภาษีที่สุจริต ช่วยลดรายจ่ายในด้านการตรวจสอบภาษี อากรของรัฐ ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีใกล้เคียงกับที่ผู้เสียภาษีชำระให้กับรัฐซึ่งไปไปตาม หลักความประหยัดของ Adam Smith

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กมลชัย รัตนสกาวงศ์. หลักกฎหมายปกครองสหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมัน. กรุงเทพมหานคร :
โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย , 2544.

กองบรรณาธิการ, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี. เอกสารภาษีอากรฉบับธรรมเนียม 25, 295
(เมษายน 2549) : 50 – 51.

กฤตยา ตติรังสรรค์สุข. เศรษฐศาสตร์มหภาคเบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่ง
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2541.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 7.
กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2543.

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักกฎหมายว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพ. พิมพ์ครั้งที่ 2.
กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2548.

เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชนว่าด้วยรัฐ รัฐธรรมนูญ และกฎหมาย.
พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2548.

ขจร พรหมกสิกร. การภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: ไทยวัฒนาพานิช, 2523.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. ข้อเสนอแนะเกี่ยวกับการปรับปรุงกฎหมายภาษีลำดับรอง : บทสรุปบทคัดย่อ
จากงานวิจัยระดับปริญญาเอก ณ The University of Edinburgh, The UK ศึกษา
เปรียบเทียบกฎหมายภาษีลำดับรองของประเทศไทยและประเทศอังกฤษ. สรรพากร
สาส์น. 55,1 (มกราคม 2551): 63-73.

ชวินทร์ ลาภพิทักษ์พงษ์. ปัญหาการกำหนดรายได้. _____ วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชัยวัฒน์ วิบูลย์สวัสดิ์. กลยุทธ์และมาตรการในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจในทศวรรษ
1980. ดัชนีรายงานเศรษฐกิจรายเดือน 23 (2526) : 27-32.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 2 (ภาษีเงินได้นิติบุคคล). กรุงเทพมหานคร:
สถาบัน ที.เทรนนิงเซ็นเตอร์, 2550.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 14. กรุงเทพมหานคร:
สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. นโยบายภาษีอากรกับหน้าที่ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาล. ดูเฉพาะ 2528 (มกราคม – กุมภาพันธ์ 2528) : 12-20
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ข้อเสนอเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษี. วารสารยุติธรรมปริทัศน์ 2 (ธันวาคม 2551-มกราคม 2552) : 25-34
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแตกต่างกับการคำนวณกำไรสุทธิตามหลักการบัญชีอย่างไร?. ดูเฉพาะ 36,3 (2544) : 4-31
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. เสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ตามมาตรา 67 ตี แล้ว ต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 อีกหรือไม่. ภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ 5, 60 (กันยายน 2542) : 69-72
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. การตีความกฎหมายภาษีอากรต่อตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์. วารสารยุติธรรมปริทัศน์ , 4 (เมษายน – พฤษภาคม 2552) : 4-13
- ชาญชัย แสงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 14. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2551.
- ชาญชัย แสงศักดิ์. คำอธิบายกฎหมายว่าด้วยวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2549.
- ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร สถาบัน ที.เทรนนิง เซ็นเตอร์, 2550.
- เดชาธร พงษ์ถมมา. รายจ่ายแผ่นดินที่เป็นภาษีเงินได้ในประมวลรัษฎากร. วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2552.
- ธนบูรณ์ ใจตั้งมั่น. ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ปีนี้มีอะไรใหม่. สรรพากรสาร 49, 7 (กรกฎาคม 2545) : 17-23 .
- ธนาคารแห่งประเทศไทย รายงานเศรษฐกิจรายเดือน (กันยายน – ธันวาคม) 2534 : 210-255
- ธนาคารแห่งประเทศไทย. รายงานเศรษฐกิจรายเดือน (กันยายน – ธันวาคม) 2525 : 189-205
- นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะ และศิลปพร ศรีจันเพชร. ทฤษฎีการบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2552.
- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 1 วิวัฒนาการทางปรัชญาและลักษณะของกฎหมายมหาชนยุคต่างๆ. พิมพ์ครั้งที่ 9. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์ มหาวิทยาลัย, 2550.

- บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 3 ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2538.
- ปรีดี บุญยงค์. ภาษีเงินได้นิติบุคคล. กรุงเทพมหานคร: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร. 2532.
- ปรีดี บุญยงค์. ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ กรุงเทพมหานคร : ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษีอากร, 2534.
- พรสรัญ รุ่งเจริญกิจกุล. มาตรฐานการสอบบัญชีที่รับรองทั้งระบบ. การเงินการธนาคาร 21, 245 (กันยายน 2545) : 152-154.
- พรพรรยา สิงขรบุตร. ปัญหาภาษีเงินได้เชิงสันนิษฐานตามมาตรา 49 เปรียบเทียบกับประเทศออสเตรเลีย. _____ วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551
- พิภพ วีระพงษ์. การคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ, 65 ตริ. กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2537.
- เพรามาตร หันตรา และศุภลักษณ์ ฤดีจรัสวัลย์. สิทธิของผู้เสียภาษี. สรรพากรสาส์น (มกราคม 2537) : 15-24.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประจำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษี สรรพากร. กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์, 2549.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. นนทบุรี: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 8-16. นนทบุรี: สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2547.
- เมธากุล เกียรติกระจาย ศิลปพร ศรีจันเพชร. ทฤษฎีการบัญชี เล่ม 1. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็นเพรส, 2547.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. กระบวนการกำหนดนโยบายเศรษฐกิจในประเทศไทย : บทวิเคราะห์เชิง ประวัติศาสตร์เศรษฐกิจการเมือง พ.ศ. 2475-2530. กรุงเทพมหานคร : สมาคม สังคมศาสตร์แห่งประเทศไทย, 2531.
- รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. คำนิยามภาษีอากร : พรหมแดนแห่งความรู้. สรรพากรสาส์น (กันยายน – ตุลาคม 2527) : 93-129.
- รวุวรรณ ดีประชา. การคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีในการดำเนินคดีภาษีอากร วิทยานิพนธ์ ปริญญามหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2549.

วีระศักดิ์ เครือเทพ. การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ: หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับนักรัฐ
ประศาสนศาสตร์. กรุงเทพมหานคร : โครงการตำราและเอกสารการสอน คณะรัฐศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

ศิลปพร ศรีจันเพชร. แม่บทการบัญชี : เรื่องที่นักบัญชีควรรู้. ภาษีบัญชีและกฎหมายธุรกิจ 73
(ตุลาคม 2543) : 107-112.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร _____ พิมพ์ครั้งที่ 3
กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547.

สถาบันวิจัยและให้คำปรึกษาแห่งมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. บทบาทของศาลภาษีอากรในการ
คุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21. กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์,
2552.

สรรพากร,กรม. ประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], 2555. แหล่งที่มา:

<http://www.rd.go.th/publish/674.0.html> [8 พฤษภาคม 2555]

สรรพากร,กรม. คำสั่งกรมสรรพากร [ออนไลน์], 2555. แหล่งที่มา:

<http://www.rd.go.th/publish/1598.0.html> [8 พฤษภาคม 2555]

สรรพากร,กรม. ประวัติการจัดเก็บภาษี [ออนไลน์], 2555. แหล่งที่มา:

<http://www.rd.go.th/publish/3453.0.html> [8 พฤษภาคม 2555]

สุชาย ยังประสิทธิ์กุล. การสอบบัญชี. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: ทีพีเอ็น เพรส, 2552.

สุพัฒน์ อุปนิชิต. กลยุทธ์การทำบัญชีให้มีประสิทธิภาพ. พิมพ์ครั้งที่ 1 กรุงเทพมหานคร:
สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2533.

สุมนา เศรษฐนันท์. สรุปสาระสำคัญของ พ.ร.บ.การบัญชี 2543. วารสารนักบัญชี. 3 (เมษายน-
กรกฎาคม 2543) : 106-113.

เสาวลักษณ์ กาญจนะ. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร วิทยานิพนธ์นิติศาสตร์
มหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา. ประมวลรัษฎากร [ออนไลน์], แหล่งที่มา :

<http://web.krisdika.go.th/data/law/law4/%bb08/%bb08-20-9999-update.pdf>

[8 พฤษภาคม 2555]

อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษี หลักความเสมอภาคในระบบกฎหมาย
ภาษีอากรของไทย รายงานการวิจัย. กรุงเทพมหานคร: คณะกรรมการวิจัยและสัมมนา
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550.

อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. แนวคิดในการจัดเก็บภาษีหลายประเภท. วารสารนิติศาสตร์ 26, 3 (กันยายน 2539) : 516-529.

อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบกฎหมาย ภาษีอากรของไทย. เสนอคณะกรรมการวิจัยและสัมมนา คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.

ภาษาอังกฤษ

Australian Taxation office. Company tax rates [Online]. 2011. Available from:

<http://www.ato.gov.au/businesses/content.aspx?doc=/content/44266.html>.

[8 May 2011]

Deutsch, R.L., Frezer, M.L., Fullerton, I.G., Manley, P.J., Snape, T.J.. Australian Tax Handbook 2007. Perth: Thomson, 2007.

Tax Rate. Australia Tax Rates [Online]. 2011. Available

from: <http://www.taxrates.cc/html/australia-tax-rates.html>. [8 May 2011]

Woellner, R., Barkoczy, S., Murphy, S., and Evans, C., Australian Taxation Law.

Sydney: CCH Australian limited, 2009.

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก



พระราชกำหนด

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘)

พ.ศ. ๒๕๒๔

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๓๑ มีนาคม พ.ศ. ๒๕๒๔

เป็นปีที่ ๓๖ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๕๑ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกำหนดขึ้นไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกำหนดนี้เรียกว่า “พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๒๔”

มาตรา ๒ พระราชกำหนดคนให้ใช้บังคับตั้งแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่

(๑) บทบัญญัติมาตรา ๓ แห่งพระราชกำหนดคนให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. ๒๕๒๔ ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป

(๒) บทบัญญัติมาตรา ๔ แห่งพระราชกำหนดคนให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. ๒๕๒๕ ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. ๒๕๒๖

(๓) บทบัญญัติมาตรา ๕ แห่งพระราชกำหนดคนให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๒๔ เป็นต้นไป

(๔) บทบัญญัติมาตรา ๖ แห่งพระราชกำหนดคนให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๔ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความในวรรคสามของมาตรา ๔๒ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๒๒) พ.ศ. ๒๕๑๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และ (๒) เป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากรยะเวลาที่ทำงานตามระเบียบหรือรูปคดีกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือไม่

ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเท่ากับ ๔,๐๐๐ บาท คุณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้พึงประเมิน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายอ้อยละ ๕๐ ของเงินที่เหลือนั้น แต่ถ้าเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จจำนวนหนึ่งและเงินบำนาญอีกจำนวนหนึ่ง ให้ถือว่าเฉพาะเงินที่จ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จเป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน และให้ลดค่าใช้จ่ายจำนวน ๔,๐๐๐ บาท ลงเหลือ ๒,๐๐๐ บาท”

มาตรา ๔ ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งและวรรคสองของมาตรา ๔๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๒๓ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“มาตรา ๔๑ ทวิ ให้ผู้ได้เงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๔) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษีร้อยละ ๓๕ ของเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับ

เครดิตภาษีที่คำนวณได้ตามความในวรรคหนึ่งให้นำมารวมคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามเกณฑ์ในมาตรา ๔๘ เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้นำเครดิตภาษีที่คำนวณได้ดังกล่าวหักออกจากภาษีที่ต้องเสีย ถ้ายังขาดหรือเหลือเท่าใด ให้ผู้ได้เงินได้เสียภาษีสำหรับจำนวนที่ขาด หรือมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เหลือนั้นคืน”

มาตรา ๕ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๖๑ ทวิ และมาตรา ๖๑ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๖๗ ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๘ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายในหกสัปดาห์นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดตามวรรคหนึ่ง ต้องมีเงินทุนที่ชำระแล้วของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปัจจุบันไม่น้อยกว่าสิบล้านบาท หรือมียอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปัจจุบัน ไม่น้อยกว่าห้าสิบล้านบาท

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้มีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีต่อไป แม้ภายหลังจะมีเงินทุนยอดรายรับหรือยอดขายต่ำกว่าที่กำหนดไว้ในวรรคสอง

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๘

ความในวรรคหนึ่ง วรรคสอง และวรรคสาม มิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบล้านบาท

“มาตรา ๖๑ ตริ ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๑ ทวิ หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๑ ทวิ โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละยี่สิบห้าของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอกร้อยละ ๒๐ ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๑ ทวิ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นค่าภาษี และอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี”

มาตรา ๖ ให้ยกเลิกความใน (ก) ของ (๒) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๒๓ และให้ใช้ความต่อไปนแทน

- “(ก) ภาษีจากกำไรสุทธิ
- (๑) บริษัทจดทะเบียน ร้อยละ ๓๐
- (๒) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- นอกจาก (๑) ร้อยละ ๔๐”

มาตรา ๑ ให้ยกเลิกความในประเภทการค้า ๘. แห่งบัญชีอัตราภาษีการค้า ท้ายหมวด ๔ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

ประเภทการค้า	รายการที่ประกอบการค้า	ผู้ประกอบการค้า ที่ มี หน้าที่ เสีย ภาษี การค้า	อัตราภาษี ร้อยละของ รายรับ
๘. การขนส่ง	การรับขนไม่ว่าด้วยวิธี การใด ๆ หรือการรับ จ้างด้วยยานพาหนะ (ก) การรับขนคนโดย สาร (ข) การขนนอกจาก (ก)	ผู้รับจ้าง ผู้รับจ้าง	๒.๐ ๐.๕

มาตรา ๘ บทบัญญัติในวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ของมาตรา ๔๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๖) พ.ศ. ๒๕๒๓ ที่ถูกยกเลิกโดยพระราชกำหนดนี้ให้ยังคงใช้บังคับได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำ พ.ศ. ๒๕๒๔ ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. ๒๕๒๕

มาตรา ๙ การยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๑ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดนี้ เฉพาะรอบระยะ

ฉบับพิเศษ หน้า ๗

เล่ม ๕๘ ตอนที่ ๕๐

ราชกิจจานุเบกษา

๓๑ มีนาคม ๒๕๒๔

เวลาบัญชีดังต่อไปนี้ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณและชำระภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิดังนี้

(๑) รอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลง ในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๔ ให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนร้อยละ ๒๐ ของประมาณการกำไรสุทธิ

(๒) รอบระยะเวลาบัญชีที่สิ้นสุดลง ในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๒๕ ให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนร้อยละ ๓๓ ของประมาณการกำไรสุทธิ

มาตรา ๑๐ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูยกเลิหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดนี้ ให้ยังคงใช้บังคับได้ต่อไป เฉพาะในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่ หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ

มาตรา ๑๑ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกำหนดนี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ตีนสุตานนท์

นายกรัฐมนตรี

ฉบับพิเศษ หน้า ๘

เล่ม ๘๘ ตอนที่ ๕๐

ราชกิจจานุเบกษา

๓๑ มีนาคม ๒๕๒๔

หมายเหตุ:- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ โดยที่ความ
จำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากร เพื่อให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์
ในปัจจุบันและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งจะต้องพิจารณาโดยด่วนและลับ
เพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน และโดยที่กรณีที่เกิดขึ้นในระหว่างที่ปิดสมัย
ประชุมรัฐสภา และเป็นกรณีฉุกเฉินมีความจำเป็นต้องรักษาความมั่นคง
ในทางเศรษฐกิจ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดฉบับนี้

ภาคผนวก ข



พระราชกำหนด

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑)

พ.ศ. ๒๕๒๕

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๕ ตุลาคม พ.ศ. ๒๕๒๕

เป็นปีที่ ๓๗ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๑๕๗ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกำหนดขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกำหนดนี้เรียกว่า “พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕”

มาตรา ๒ พระราชกำหนดนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ
ในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่

(๑) บทบัญญัติมาตรา ๑๑ และมาตรา ๑๒ ว่าด้วยภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. ๒๕๒๖
ที่จะต้องยื่นรายการใน พ.ศ. ๒๕๒๗ เป็นต้นไป

(๒) บทบัญญัติมาตรา ๑๓ ว่าด้วยภาษีเงินได้บริษัทและห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ.
๒๕๒๖ เป็นต้นไป

(๓) บทบัญญัติมาตรา ๑๔ ว่าด้วยภาษีการค้าให้ใช้บังคับสำหรับ
รายรับตั้งแต่เดือนพฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๒๕ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓ จตุศ แห่งประมวล
รัษฎากร

“มาตรา ๓ จตุศ ในกรณีที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา ๓๓
ตรีศ มาตรา ๕๐ มาตรา ๖๕ ทวิ มาตรา ๖๘ บัณรส และมาตรา ๖๘
สตตรส ให้ผู้ทำหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง
ก่อน ไม่ว่าการจ่ายเงินนั้นจะเกิดขึ้นจากคำสั่งหรือคำบังคับของศาลหรือ
ตามกฎหมายหรือเหตุอื่นใดก็ตาม”

มาตรา ๔ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๑๒ แห่งประมวลรัษฎากร
และให้ใช้ความต่อไปแทน

“มาตรา ๑๒ ภาษากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษากรค้าง

เพื่อให้ได้รับชำระภาษากรค้าง ให้อธิบดีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษากรหรือนำส่งภาษากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือส่งอำนาจดังกล่าวอธิบดีจะมอบให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้

ในจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ให้ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจเช่นเดียวกับอธิบดีตามวรรคสอง ภายในเขตท้องที่จังหวัดหรืออำเภอนั้น แต่สำหรับนายอำเภอ นั้น จะใช้อำนาจสั่งขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด

วิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน ให้ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งโดยอนุโลม ส่วนวิธีการอายัดให้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

เงินที่ได้จากการขายทอดตลาดดังกล่าว ให้หักค่าธรรมเนียมค่าใช้จ่ายในการยึดและขายทอดตลาดและเงินภาษากรค้าง ถ้ามีเงินเหลือให้คืนแก่เจ้าของทรัพย์สิน”

มาตรา ๕ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๑๒ ทวิ และมาตรา ๑๒ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา ๑๒ ทวิ เมื่อได้มีคำสั่งยึดหรืออายัดตามมาตรา ๑๒ แล้วห้ามผู้ใดทำลาย ย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดดังกล่าว

มาตรา ๑๒ ตรี เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการตามมาตรา ๑๒ ให้ผู้มีอำนาจตามมาตรา ๑๒ หรือสรรพากรจังหวัดมีอำนาจ

(๑) ออกหมายเรียกผู้ต้องรับผิดชอบชำระภาษีอากรค้าง และบุคคลใด ๆ ที่มีเหตุอันควรเชื่อว่าจะเป็นผู้รับผิดชอบแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาให้ด้วยคำ

(๒) ส่งบุคคลดังกล่าวใน (๑) ให้นำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอันอันจำเป็นแก่การจัดเก็บภาษีอากรค้างมาตรวจสอบ

(๓) ออกคำสั่งเป็นหนังสือให้เจ้าพนักงานสรรพากรทำการตรวจค้นหรือยึดบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอันของบุคคลดังกล่าวใน (๑)

การดำเนินการตาม (๑) หรือ (๒) ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่าเจ็ดวันนับแต่วันได้รับหมายเรียกหรือคำสั่ง การออกคำสั่งและทำการตาม (๓) ต้องเป็นไปตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด”

มาตรา ๖ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นหมวด ๑ ทวิ คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร มาตรา ๑๓ ทวิ มาตรา ๑๓ ตรี มาตรา ๑๓ จัดว่า มาตรา ๑๓ เบญจ มาตรา ๑๓ ฉ มาตรา ๑๓ สัตต และมาตรา ๑๓ อัญญ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร

“หมวด ๑ ทวิ

คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร

มาตรา ๑๓ ทวิ ให้มีคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรประกอบด้วย ปลัดกระทรวงการคลังเป็นประธานกรรมการ อธิบดีกรมสรรพากร อธิบดี

กรมศุลกากร อธิบดีกรมสรรพสามิต ผู้อำนวยการสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง เลขานุการคณะกรรมการกฤษฎีกา และผู้ทรงคุณวุฒิอีกจำนวนสามคนซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการ

ให้คณะกรรมการแต่งตั้งข้าราชการสังกัดกระทรวงการคลังเป็นเลขานุการและผู้ช่วยเลขานุการ

มาตรา ๑๓ ตริ ให้กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งตามมาตรา ๑๓ ที่มีวาระอยู่ในตำแหน่งคราวละสามปี กรรมการซึ่งพ้นจากตำแหน่งตามวาระอาจได้รับแต่งตั้งเป็นกรรมการอีกได้

มาตรา ๑๓ จัตวา นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระตามมาตรา ๑๓ ตริ กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) รัฐมนตรีให้ออก
- (๔) เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นบุคคลล้มละลาย

(๕) ได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก เว้นแต่เป็นโทษสำหรับความผิดที่ได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษ

ในกรณีที่กรรมการพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ ให้รัฐมนตรีแต่งตั้งผู้อื่นเป็นกรรมการแทน

กรรมการซึ่งได้รับแต่งตั้งตามวรรคสอง อยู่ในตำแหน่งได้เพียงเท่ากำหนดเวลาของผู้ซึ่งตนแทน

มาตรา ๑๓ เบื้อง การประชุมคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาอากร ต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมด จึงเป็นองค์ประชุม

ถ้าประธานกรรมการไม่อยู่ในที่ประชุม ให้กรรมการเลือกกรรมการ คนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุม

มติของคณะกรรมการให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มี เสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ ประชุมออกเสียงเพิ่มจนออกเสียงหนึ่งเป็นเสียงขาด

มาตรา ๑๓ ฉ ให้กรรมการในคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาอากรเป็น เจ้าพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา”

มาตรา ๑๓ สัตต คณะกรรมการตามมาตรา ๑๓ ทวิ มีอำนาจ

(๑) กำหนดขอบเขตในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน และพนักงานเจ้าหน้าที่

(๒) กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และระยะเวลาในการตรวจสอบ และประเมินภาษีอากร

(๓) วินิจฉัยปัญหาเกี่ยวกับภาษีอากรที่กรมสรรพากรขอความเห็น

(๔) ให้คำปรึกษาหรือเสนอแนะแก่รัฐมนตรีในการจัดเก็บภาษี

อากร

การกำหนดตาม (๑) และ (๒) เมื่อได้รับความเห็นชอบจาก คณะรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้เจ้าพนักงาน ประเมินและพนักงานเจ้าหน้าที่ปฏิบัติตาม

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภายใน (๓) ให้เป็นที่
ที่สุด และในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัยในภายหลัง คำวินิจฉัย
เปลี่ยนแปลงนั้นมีให้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง เว้นในกรณีที่คำพิพากษา
อันถึงที่สุดมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงคำวินิจฉัย ก็ให้เจ้าพนักงานประเมิน
หรือพนักงานเจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจดำเนินการตามคำพิพากษาในส่วนที่เป็น
โทษย้อนหลังได้เฉพาะบุคคลซึ่งเป็นคู่ความในคดีนั้น

มาตรา ๑๓ อนุภูมิ กรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ซึ่งมีส่วนได้
เสียในเรื่องใดที่ต่อวินิจฉัยตามมาตรา ๑๓ สัตต (๓) จะเข้าร่วม
ประชุมหรือลงมติในเรื่องนั้นมิได้”

มาตรา ๑ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๓๕ ทวิ แห่งประมวล
รัษฎากร

“มาตรา ๓๕ ทวิ ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา ๑๒ ทวิ ต้องระวางโทษ
จำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท

ในกรณีผู้กระทำความผิดตามวรรคหนึ่งเป็นนิติบุคคล กรรมการ
ผู้จัดการ ผู้จัดการ หรือผู้แทนของนิติบุคคลนั้น ต้องรับโทษตามบทบัญญัติ
ไว้ในวรรคหนึ่งด้วย เว้นแต่จะพิสูจน์ได้ว่า ตนมิได้มีส่วนในการกระทำ
ความผิดของนิติบุคคลนั้น”

มาตรา ๘ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๓๖ แห่งประมวลรัษฎากร
ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ.
๒๕๘๒ และให้ใช้ความต่อไปแทน

“ มาตรา ๓๖ ผู้ใดโดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการ ท่ออกตามมาตรา ๑๒ ตริ มาตรา ๑๕ มาตรา ๒๓ หรือ มาตรา ๓๒ หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ”

มาตรา ๘ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๔๘ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๒๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ มาตรา ๔๘ ทวิ ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาที่พึงได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามปกติ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามราคาที่พึงได้รับจากการขายตามปกติ ตามราคาในวันที่โอนนั้น แต่ต้องไม่เกินจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนหรือจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ”

มาตรา ๑๐ ให้ยกเลิกความในวรรคสองของมาตรา ๕๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๒๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ ภายใต้นี้กำหนดหักไว้ตามมาตรา ๕๐ (๕) และ (๖) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนและห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรูดยอมให้ทำหรือบันทึกไว้ จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มี การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ให้ นำส่งตามวรรคหนึ่ง ”

มาตรา ๑๑ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา ๕๖ ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“ มาตรา ๕๖ ตรี เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา ๕๖ ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตามมาตรา ๕๖ มาตรา ๕๗ มาตรา ๕๗ ทวิ และมาตรา ๕๗ ตรี ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา ๔๐ (๖) (๗) หรือ (๘) ไม่ว่าจะ มีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปี

การยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณภาษีตามมาตรา ๔๘ โดยหักลดหย่อนตามมาตรา ๔๗ ให้กึ่งหนึ่ง และชำระภาษีก่อนพร้อมกับการยื่นรายการนั้นต่อเจ้าพนักงานตามมาตรา ๕๖

ภาษีชำระตามวรรคสอง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๕๗ จัตวา ”

มาตรา ๑๒ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๖๔ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๑๖ และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“ มาตรา ๖๔ เว้นแต่กรณีตามมาตรา ๑๘ ทวิ ถ้าภายในเวลาที่
ตามบทบัญญัติแห่งส่วนนี้จำนวนตั้งแต่ ๓,๐๐๐ บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียด
ภาษีจะชำระเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ก็ได้ คือ

(๑) ในกรณีที่ต้องเสียตามมาตรา ๕๖ ตริ หรือมาตรา ๕๗ จัดว
งวดที่หนึ่งต้องชำระตามกำหนดในมาตราดังกล่าว งวดที่สองต้องชำระ
ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระ
ภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

(๒) ในกรณีอื่น งวดที่หนึ่งต้องชำระภายในสามสัปดาห์นับแต่วัน
ได้รับแจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน งวดที่สองต้องชำระภายในหนึ่งเดือนนับ
แต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง และงวดที่สามต้องชำระภายในหนึ่ง
เดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง

ถ้าภายในงวดใดงวดหนึ่ง มิได้ชำระภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้
ต้องเสียภาษีหมดสิทธิ์ที่จะชำระภาษีเป็นรายงวด และให้นำมาตรา ๒๓
มาใช้บังคับ ”

มาตรา ๑๓ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๖๑ ทวิ แห่งประมวล
รัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวล
รัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปแทน

“ มาตรา ๖๑ ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนด
เวลาตามมาตรา ๖๔ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จัดทำประมาณ
การกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้

กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ภาษีที่ชำระตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๘

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีแรกหรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่าสิบสองเดือน”

มาตรา ๑๔ ให้ยกเลิกคำนิยามคำว่า “ผลติ” ในมาตรา ๑๗ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๕) พ.ศ. ๒๕๐๘ และให้ใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน

“ “ผลติ” หมายความว่า ทำการเกษตรหรืออุตสาหกรรมชาติประกอบ แปรรูป แปรสภาพสินค้า หรือทำการอย่างใดอย่างหนึ่งใหม่จนซึ่งสินค้าไม่ว่าด้วยวิธีใด ๆ รวมทั้งการทำใหม่จนซึ่งของการค้าหรือเครื่องหมายการค้าสำหรับสินค้านั้น ไม่ว่าจะทำเองหรือตกลงให้ผู้อื่นทำ”

มาตรา ๑๕ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูกลบเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดนี้ ให้ยังคงใช้บังคับต่อไปเฉพาะในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชกำหนดนี้ใช้บังคับ

มาตรา ๑๖ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกำหนดนี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ตีนสุตานนท์
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ:— เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกำหนดฉบับนี้ คือ โดยที่ความจำเป็นต้องปรับปรุงประมวลรัษฎากร ให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน กับให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมและป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรบางกรณี ซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยค่านและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดินและเป็นกรณีฉุกเฉินที่ความจำเป็นรีบด่วนในอันจะรักษาความมั่นคงในทางเศรษฐกิจ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกำหนดนี้

ภาคผนวก ค



พระราชบัญญัติ

แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๑)

พ.ศ. ๒๕๓๔

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๐ พฤศจิกายน พ.ศ. ๒๕๓๔

เป็นปีที่ ๔๖ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราช
โองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำ
แนะนำและยินยอมของสภานิติบัญญัติแห่งชาติ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า “พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๑) พ.ศ. ๒๕๓๔”

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศ

เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๕ ราชกิจจานุเบกษา ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

ในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป เว้นแต่บทบัญญัติมาตรา ๓ และมาตรา ๔ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดในหรือหลังวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๓๔ เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้ยกเลิกความใน (๑๐) ของมาตรา ๖๕ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๔) พ.ศ. ๒๕๒๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๑๐) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงสิ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมาย โดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดคนนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ ๒๕ ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงิน

ปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็เงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจึ้นวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือได้โอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มีเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา ๖๕ ตรี (๒) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามความในวรรคสอง ”

มาตรา ๔ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (ก) ของมาตรา ๖๕ ตรี (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒

“(ก) เงินสำรองที่กั้ไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญ สำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อของธนาคาร หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ เฉพาะส่วนที่ตั้งเพิ่มจึ้นจากเงินสำรองสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่เงินสำรองดังกล่าวเมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกินร้อยละ ๓ ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบ

เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๕ ราชกิจจานุเบกษา ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

ระยะเวลาบัญชีและเงินสำรองส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ต้องไม่เกินร้อยละ ๒๕ ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือร้อยละ ๐.๒๕ ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นแล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

ยอดหนี้จากการให้สินเชื่อตามวรรคหนึ่ง ไม่ให้รวมถึงหนี้จากการให้สินเชื่อที่ให้กับรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หนี้จากการให้สินเชื่อที่รัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้ค้ำประกัน หนี้จากการให้สินเชื่อระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขาหรือระหว่างสาขาด้วยกัน หนี้จากการให้สินเชื่อระหว่างสถาบันการเงินหรือระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และหนี้จากการให้สินเชื่ออื่นที่รัฐมนตรีกำหนดและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เงินสำรองส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ดั่งลดลงซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น ”

มาตรา ๕ ให้ยกเลิกความในวรรคหนึ่งของมาตรา ๖๗ ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๑) พ.ศ. ๒๕๒๕ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๕ ราชกิจจานุเบกษา ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

“มาตรา ๖๗ ทวิ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา ๖๘ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(๑) ในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจากที่กล่าวใน (๒) ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

(๒) ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตริ”

มาตรา ๖ ให้ยกเลิกความในมาตรา ๖๗ ตริ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๘) พ.ศ. ๒๕๒๔ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๕ ราชกิจจานุเบกษา ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

“มาตรา ๖๗ ตี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ ๒๕ ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๑) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) ไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ ๒๐ ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา ๖๗ ทวิ (๒) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี”

มาตรา ๗ ให้ยกเลิกความใน (๑) ของมาตรา ๙๔ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๑) การตีราคาทรัพย์สิน

(ก) ในกรณีที่เลิกบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ตีตามราคาตลาดในวันเลิก

(ข) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากันให้ตีตามราคาตลาดในวันที่ควบเข้ากัน แต่ไม่ให้ถือว่าราคาดังกล่าว เป็นรายได้หรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมอันได้ควบเข้ากันนั้น และให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันถือราคาของทรัพย์สินนั้นตาม ราคาที่ปรากฏในบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมในวันที่ ควบเข้ากันเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิจนกว่า จะได้มีการจำหน่ายทรัพย์สินนั้นไป ทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไร สุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุน ที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น และห้ามมิให้นำผลขาดทุนสุทธิ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเดิมมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(ค) ในกรณีที่มีการโอนกิจการระหว่างบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วยกันโดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้โอนกิจการต้องจดทะเบียนเลิกและมีการชำระบัญชีในรอบระยะเวลา บัญชีที่โอนกิจการนั้น ให้ตีตามราคาตลาดในวันที่จดทะเบียนเลิกและ ให้นำความใน (ข) มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

เล่ม ๑๐๘ ตอนที่ ๒๐๕ ราชกิจจานุเบกษา ๒๕ พฤศจิกายน ๒๕๓๔

มาตรา ๘ บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่ถูยกยกเลิกหรือแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัตินี้ ให้ยังคงใช้ต่อไปเฉพาะในการปฏิบัติจัดเก็บภาษีอากรที่ค้างอยู่ หรือที่พึงชำระก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา ๙ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

อานันท์ ปันยารชุน

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ:- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงประมวลรัษฎากรให้เหมาะสมกับสภาพและเหตุการณ์ในปัจจุบัน เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ภาคผนวก ง

แนวทางปฏิบัติการสรรพากร

ที่ มก. 1/2546

เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้การพิจารณากรณีที่จะถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษี ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นไปในแนวทางเดียวกัน และสอดคล้องกับการแบ่งส่วนราชการใหม่ กรมสรรพากรจึงกำหนดแนวทางเพื่อถือปฏิบัติในการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิก

- (1) บันทึกที่ กค 0814/3892 – 3893 และหนังสือที่ กค 0814/3894 ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2539
- (2) บันทึกที่ กค 0814/2873 ลงวันที่ 11 เมษายน 2543
- (3) บันทึกที่ กค 0814/ก. 45, ว.ก. 46 และหนังสือที่ กค 0814/ว.ก. 47 ลงวันที่ 9 เมษายน 2544

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีใดไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการโดยมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

- (1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้มีการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี ให้นำกำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าว หักออกจากกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีของรอบระยะเวลาบัญชี หากปรากฏว่ากำไรสุทธิที่เหลือเป็นผลให้ประมาณการกำไรสุทธิที่ยื่นเสียภาษีไว้ขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้จัดทำประมาณการไว้โดยมีเหตุอันสมควร

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ (รายได้จากการประกอบกิจการ ไม่รวมถึง การนำเงินไปหาประโยชน์โดยฝากธนาคาร บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ที่ได้รับมาก่อนไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้หรือรอบระยะเวลาบัญชีก่อน)

(3) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

(4) การส่งสินค้าออกมีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า หรือมีการยกเลิกการควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

(5) การรับจ้างที่มีค่าจ้างไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับผู้ว่าจ้างและความยากง่ายของงานที่ทำ

(6) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

ข้อ 4 ในการพิจารณาเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติ ดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 ให้พิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้อำนวยการสำนักตรวจ-สอบภาษีกลาง หรือสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี พิจารณาอนุมัติ

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 แต่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ให้พิจารณาเบื้องต้นว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ เหตุอันสมควร แล้วเสนอความเห็นจากการพิจารณาดังกล่าวผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีเพื่อพิจารณาเสนออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือให้เสนอความเห็นต่อสรรพากรภาคพิจารณาอนุมัติสำหรับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 แต่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่ามีความเหตุอันสมควร ให้เสนอความเห็นผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีเพื่อขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากรเป็นแต่ละกรณีสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือให้เสนอความเห็นเพื่อขออนุมัติสรรพากรภาคเป็นแต่ละกรณีสำหรับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี

ข้อ 5 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีรักษาการตามแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 6 ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ที่ลงในแนวทางปฏิบัตินี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ. 2546

ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล
(นายศุภรัตน์ ควัฒน์กุล)
อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก จ

แนวทางปฏิบัติการสรรพากร

ที่ มก. 9 / 2550

เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้การพิจารณากรณีที่จะถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งไม่ต้องรับผิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นไปในแนวทางเดียวกัน จึงกำหนดแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกแนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.1/2546 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 2 มิถุนายน พ.ศ.2546

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีใดไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 3 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากการประกอบกิจการ โดยมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ (รายได้จากการประกอบกิจการ ไม่รวมถึง การนำเงินไปหาประโยชน์โดยฝากธนาคาร บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ หรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ที่ได้รับมาก่อนไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้หรือรอบระยะเวลาบัญชีก่อน)

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่เพื่อปรับปรุงรายได้เพิ่มขึ้น ตามข้อเท็จจริงของผลการตรวจสอบสภาพกิจการ

(3) กรณีมีการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือนหลัง ของรอบระยะเวลาบัญชี และมีกำไรจากการขายทรัพย์สินดังกล่าว

(4) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

(5) การส่งสินค้าออกมีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า หรือมีการยกเลิก การควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

(6) การรับจ้างที่มีค่าจ้างไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับผู้ว่าจ้างและความยากง่ายของงานที่ทำ

(7) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

ข้อ 4 ในการพิจารณาเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาและเสนอความเห็น ต่อผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติ ดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 ให้ พิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้อำนวยการ สำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี พิจารณาอนุมัติ

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 แต่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ให้พิจารณาเบื้องต้นว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่ เหตุ อันสมควร แล้วเสนอความเห็นจากการพิจารณาดังกล่าวผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและ ตรวจสอบภาษี เพื่อพิจารณาเสนออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาด ใหญ่และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือให้เสนอความเห็นต่อสรรพากรภาคพิจารณาอนุมัติ สำหรับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 แต่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่ามีเหตุอันสมควร ให้เสนอความเห็นผ่านสำนักมาตรฐาน การกำกับและตรวจสอบภาษี เพื่อขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากรเป็นแต่ละกรณี สำหรับสำนัก บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือให้เสนอความเห็นเพื่อขออนุมัติ สรรพากรภาคเป็นแต่ละกรณี สำหรับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี

ข้อ 5 กรณีปรับปรุงเหตุอันสมควร สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการ ส่งเสริมการลงทุน ซึ่งประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษี เงินได้นิติบุคคลแล้ว ปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิรวมของทั้งสองประเภทกิจการขาดไปไม่เกิน ร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิรวมซึ่งได้จากการประกอบกิจการ และประมาณการกำไรสุทธิของกิจการที่ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับ ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวล รัษฎากร

ข้อ 6 ระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ หรือทางปฏิบัติใดที่ขัดแย้งกับคำสั่งนี้ ให้ถือปฏิบัติตามแนวทางและตัวอย่างการคำนวณที่แนบท้ายแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 7 กรณีมีเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัตินี้ได้ ให้เสนอข้อเท็จจริงและความเห็นต่ออธิบดีเพื่อวินิจฉัยสั่งการ

ข้อ 8 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีรักษาการตามแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 9 ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ที่ลงในแนวทางปฏิบัตินี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2550

พิชาติ เกษเรือง

(นายพิชาติ เกษเรือง)

รองอธิบดี ปฏิบัติราชการแทน

อธิบดีกรมสรรพากร

ภาคผนวก ฉ

แนวทางปฏิบัติการสรรพากร

ที่ มก.28/2555

เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้การพิจารณากรณีที่จะถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เป็นไปในแนวทางเดียวกัน จึงกำหนดแนวทางปฏิบัติในการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกแนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.9/2550 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ.2550

ข้อ 2 การพิจารณาว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำหรือไม่ ให้เปรียบเทียบแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) กับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ฉบับหลังสุดที่ได้ยื่นเพิ่มเติมของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน

ข้อ 3 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 4 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้ ถือว่ามีเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ในช่วงระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ทั้งนี้ คำว่า “รายได้จากการประกอบกิจการ” ในที่นี้ ไม่รวมถึง เงินได้ประเภทดอกเบี้ย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจโดยวิธีใด ยกเว้น การตรวจสอบตามหมายเรียก

(3) มีกำไรจากการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการในช่วงระยะเวลา 6 เดือนหลัง ของรอบระยะเวลาบัญชี

(4) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

(5) การส่งออกสินค้ามีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า หรือมีการยกเลิกการควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

(6) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

ข้อ 5 ในการพิจารณาเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติ ดังนี้

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยมีเหตุอันสมควร ตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ให้พิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้อำนวยการสำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี เพื่อพิจารณาอนุมัติ

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยมีเหตุอันสมควร ตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 4 สำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง ให้เสนอความเห็นผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี เพื่อพิจารณาเสนออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ และสำหรับสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ให้เสนอความเห็นต่อสรรพากรภาคพิจารณาอนุมัติ แล้วแต่กรณี

(3) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 และ 4 แต่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาจากข้อเท็จจริงอื่นๆ แล้ว เห็นว่ามีเหตุอันสมควร สำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่และสำนักตรวจสอบภาษีกลาง ให้เสนอความเห็นผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษี เพื่อขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากร ส่วนสำนักงานสรรพากรพื้นที่ให้เสนอความเห็นเพื่อขออนุมัติสรรพากรภาค แล้วแต่กรณี

ข้อ 6 กรณีปรับปรุงเหตุอันสมควรแล้ว สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ซึ่งประกอบกิจการทั้งที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมาณการกำไรสุทธิรวมของทั้งสองประเภทกิจการ ต้องขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิรวมซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และประมาณการกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องขาดไป

ไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเช่นเดียวกัน ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตีร แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 7 กรณีมีเหตุอย่างอื่นนอกเหนือจากแนวทางปฏิบัตินี้ ให้เสนอข้อเท็จจริงและความเห็นต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อวินิจฉัยสั่งการ

ข้อ 8 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจสอบภาษีรักษาการตามแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 9 แนวทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับแนวทางปฏิบัตินี้ ให้ถือปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัตินี้

ข้อ 10 ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันที่ลงในแนวทางปฏิบัตินี้เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2555

สาธิต รั้งศิริ

(นายสาธิต รั้งศิริ)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นางสาวจุฑารัตน์ สุทธิศิริ เกิดเมื่อวันที่ 30 เมษายน พ.ศ.2513 สำเร็จการศึกษา
คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ปัจจุบันรับราชการ ตำแหน่งนิติกรชำนาญการ
สำนักสืบสวนและคดี กรมสรรพากร