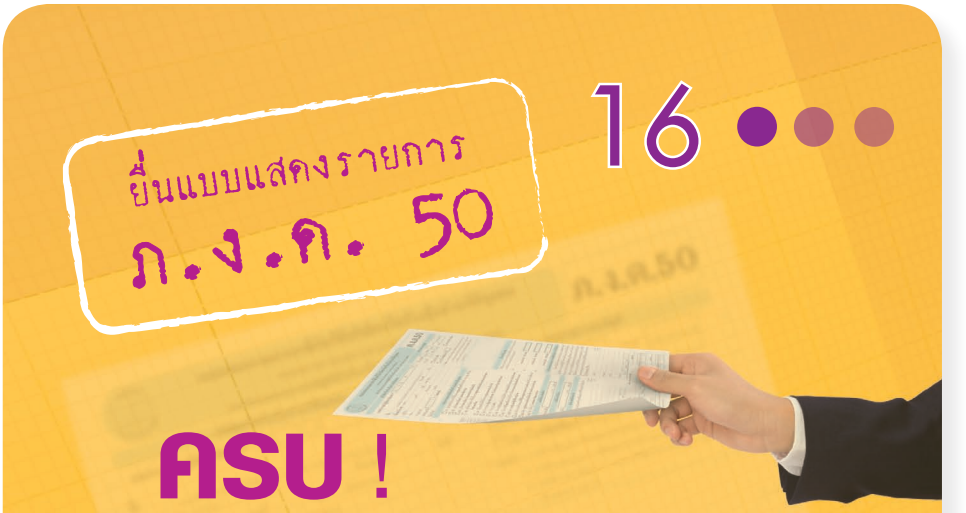
สารบัญ CONTENTS

สรรพากรสาส์น

ปีที่ 60 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม พ.ศ. 2556



16

ครบ !

จบแล้วจริงหรือ ?

55 วิเคราะห์รายได้ช่วง 2 ไตรมาสแรก ประจำปีงบประมาณ 2556 *(ตุลาคม 2555 – มีนาคม 2556)*

75 บัญชี NPAEs กับภาษี *ตอน เหตุการณ์ภายหลังรอบระยะเวลารายงาน*

81 **ฎีกาภาษี**

93 คุณธรรมกับการวางแผนภาษี *ตอน : การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ - การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี*

121 **คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร** : *หมวดรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (3) (13)*

บทบรรณาธิการ EDITOR

สรรพากรสาส์น

รู้หรือไม่? วันแรงงาน (May Day) นั้น มีขึ้นเพื่อเตือนใจให้ทุกคนตระหนักถึงผู้ใช้แรงงาน ซึ่งมีบทบาทสำคัญทั้งด้านเศรษฐกิจและสังคม แต่คำว่า “Mayday” ในอีกความหมายคือ สัญญาณแจ้งเหตุร้าย (มาจากคำว่า “m’aider” ในภาษาฝรั่งเศสที่แปลว่า ช่วยฉันด้วย) ซึ่งหลายท่านอาจเคยได้ยินในภาพยนตร์ การที่มีวันหยุดเยอะๆ ก็ทำให้ใช้จ่ายอะไรมากขึ้น หวังว่าคงไม่มีใครร้อง Mayday Mayday Mayday กันในเดือนนี้นะ

เรื่องจากปกสรรพากรสาส์นฉบับนี้ *“ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ครบ จบแล้วจริงหรือ?”* การยื่นแบบฯ ตามกำหนด ใช่ว่าจะหมดปัญหา เพราะมีกรณีให้ศึกษาอย่างมากมาย เช่น รายรับรายจ่ายที่นำมาคำนวณถูกต้องหรือไม่ ความเข้าใจเรื่องกำไรสุทธิทางบัญชีและทางภาษีอากรตรงกันหรือไม่ และถ้าไม่สามารถยื่นแบบฯ ได้ตามกำหนดต้องรับผิดประการเดียวเลยหรือไม่ แก้ข้อสงสัยกันได้จากบทความนี้ นอกจากนี้ *บทความวิเคราะห์รายได้ในช่วง 2 ไตรมาสแรกประจำปีงบประมาณ 2556* ยังช่วยให้ท่านผู้อ่านเห็นภาพรวมด้านรายรับของรัฐบาลเพื่อนำไปต่อยอดทางเศรษฐกิจที่เกี่ยวเนื่องได้อีก

และก็ปิดฉากลงไปแล้วกับโครงการ *“หนังสั้น สำนึกยาว”* ซึ่งมีผู้ให้ความสนใจส่งผลงานมาทั้งหมด 117 เรื่อง และได้ผู้ชนะเลิศรางวัลผลงานสร้างสรรค์เป็นที่น่าประทับใจ โครงการนี้จัดเป็นปีที่ 2 เพื่อเสริมสร้างทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษี เพราะสุดท้ายภาษีจะกลับคืนมาในรูปของการพัฒนาเพื่อขยายความเติบโตให้กับทุกภาคส่วนของสังคมนั่นเอง

บก.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร
ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี
ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่
ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น จิตรมณี สุวรรณพูล
คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น วัชราภรณ์ มาตยานันท์
ทัศนีย์ มหาธนะกิติวงศ์
สุขจิต บุญรำลึกถนอม
อรรณพ บัวครื้น
กริช วิปุลานุสาสน์
ปิ่นสาย สุรัสวดี
บรรณาธิการอำนวยการ ปิ่นสาย สุรัสวดี
บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกูล
คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนไสย มงคล ขนาดนิด
เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร
กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์ พุทธิพร วิชัยดิษฐ
ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์
ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล
วันทนีย์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชื่มโรจน์ประเสริฐ
ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญางกูร
ผู้สอบบัญชี สุชาดา กรวิทยาศิลป

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น
ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร
เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน
เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400
โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559
www.sanpakornsarn.com
E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรินทร์การพิมพ์ จำกัด
299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ
อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์น สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสาส์นแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

กัมปนาท บุญรอด*

ยื่นแบบแสดงรายการ
ภ.ง.ด. 50

ครบ ! จบแล้วจริงหรือ ?

ประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้นิติบุคคลที่ประกอบธุรกิจมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและชำระภาษีเงินได้ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ โดยการยื่นแบบฯ นั้นมีหลายกรณี อาทิ ยื่นแบบจากฐานกำไรสุทธิ ฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ฐานเงินได้บางประเภทที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ฐานกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบฯ ไปโดยเข้าใจว่าครบถ้วนแล้ว แต่อาจยังมีประเด็นต่างๆ ตามมาในภายหลัง ทั้งการไม่ได้ปรับปรุงกำไรสุทธิทางบัญชีให้เป็นกำไรสุทธิทางภาษีอากร หรือการนำเอารายจ่ายต้องห้ามมารวมคำนวณกำไรสุทธิ แม้แต่การยื่นเอกสารประกอบที่ไม่ครบถ้วนสมบูรณ์ก็อาจทำให้เกิดปัญหาที่ผู้ประกอบการไม่ควรมองข้าม ผู้เขียนจึงได้รวบรวมสาระสำคัญรวมทั้งปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกับประเด็นดังกล่าวพร้อมแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกา โดยนำเสนอกรอบของเนื้อหาดังนี้

1. สาระสำคัญโดยสังเขป ในประเด็นการกำหนดกำไรสุทธิ รอบระยะเวลาบัญชี และการยื่นแบบแสดงรายการ

"สรรพากรสาส์น" ปีที่ 60 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2556
* นิติกร สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

2. ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ แบ่งออกเป็น 5 ประเด็น

ประเด็นที่ 1 การรับรู้รายได้ รายจ่าย

ประเด็นที่ 2 เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ

ประเด็นที่ 3 รายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม

ประเด็นที่ 4 กำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิทางภาษีอากร

ประเด็นที่ 5 ปัญหาที่อาจพบได้จากการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50

สาระสำคัญโดยสังเขป

● ***นิยามของกำไรสุทธิ***

รายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ***หักด้วย*** รายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

(3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้า หรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศองค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

(4) กิจการร่วมค้า

รอบระยะเวลาบัญชี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งๆ ไว้ดังนี้

(1) รอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไปตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รอบระยะเวลาบัญชีสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องเท่ากับ 12 เดือนโดยจะเริ่มต้นและสิ้นสุดลงเมื่อใดก็ได้

(2) รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 12 เดือนกรณีที่กฎหมายยอมให้รอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 12 เดือน ได้มีเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้ คือ

2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้ แต่รอบระยะเวลาบัญชีต่อไปต้องเท่ากับ 12 เดือน

2.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็น

สมควรและสั่งอนุญาตซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่ได้รับอนุญาตให้เปลี่ยนจะน้อยกว่า 12 เดือน

2.3 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกันให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเลิกเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

2.4 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเลิกกันรอบระยะเวลาบัญชีที่ควบเข้ากันจึงเป็นไปตาม 2.3 ซึ่งอาจน้อยกว่า 12 เดือน

ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการและยังชำระบัญชีไม่เสร็จ หากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้นจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ถือว่าบริษัทยังมีสภาพเป็นนิติบุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

(3) รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน รอบระยะเวลาบัญชีอาจขยายออกไปมากกว่า 12 เดือนก็ได้ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีได้ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีภายใน 30 วันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิกอธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้ ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีรอบนี้อาจเกิน 12 เดือนก็ได้

<u>กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล</u>

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิโดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าวให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใดแม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์และวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป

<u>การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี</u>

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ

และชำระภาษีดังนี้

(1) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบจะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) ตามแบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือนนับจากวันสุดท้ายของทุก 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

(2) การเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษี (ถ้ามี) ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

ประเด็นปัญหาที่น่าสนใจ

ประเด็นที่ 1 การรับรู้รายได้รายจ่าย

ในการกำหนดปริมาณรายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ต้องพิจารณาตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528ฯ ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 รวมทั้งการตีความต่างๆ ที่เกี่ยวข้องด้วย

1. รายได้[1] รายได้ในการนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่มีการกำหนดความหมายของคำว่า “รายได้” ไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ความหมายของรายได้จะรวมถึงเงินได้พึงประเมินซึ่งมีการกำหนดคำนิยามไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบททั่วไปด้วยรายได้ที่จะต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกได้ 2 กรณี คือ

- *รายได้จากกิจการ* ได้แก่ รายได้จากการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ที่จดทะเบียนไว้ต่อกระทรวงพาณิชย์
- *รายได้เนื่องจากกิจการ* ได้แก่ รายได้ที่มิได้เกิดจากการประกอบธุรกิจตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากมีการดำเนินงานของกิจการ รายได้เนื่องจากกิจการนี้อาจจะไม่เกิดขึ้นเลยก็ได้ แต่ถ้าหากเกิดขึ้นแล้วต้องนำมาถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย เช่น รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าสำนักงาน กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราเงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่

2. รายจ่าย[2] ได้แก่ จำนวนเงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปสำหรับกิจการไม่ว่าจะจ่ายไปในการประกอบกิจการเพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรง เช่น ซื้อสินค้ามาขายหรือซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้า หรือเกี่ยวกับด้านอื่นๆ ของกิจการ เช่น รายจ่ายทางด้านบริหารจัดการ การแบ่งประเภทรายจ่ายอาจแบ่งเป็นรายจ่ายที่เป็นต้นทุนขายสินค้าหรือบริการ รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (รายจ่าย

[1] ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวาณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 2-019

[2] อ้างตาม 1 หน้า 2-034-035

ฝ่ายทุน) และรายจ่ายในการดำเนินงานรายจ่ายในการขายการบริหาร (โดยหลักทางบัญชีส่วนมากคือ หลัก Matching Process (Reutrue vs. Cost) ภายใต้ข้อจำกัดของกฎหมายภาษีอากร

รายจ่ายมีความสำคัญในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะจะมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนของกิจการ ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติกำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับรายจ่ายต้องห้ามมิให้นำไปหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้หลายกรณีด้วยกัน ซึ่งมีผลให้รายจ่ายทางด้านบัญชีกับรายจ่ายทางด้านภาษีอากรบางกรณีจะแตกต่างกัน กล่าวคือ รายจ่ายบางอย่างในการคำนวณกำไรสุทธิในทางภาษีอากรห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย แต่ทางด้านบัญชีไม่มีข้อห้ามการบันทึกเป็นรายจ่าย เช่น เงินบริจาคการกุศลสาธารณะตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักเป็นรายจ่ายได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ แต่ในทางบัญชีไม่มีข้อห้ามในการหักเป็นรายจ่ายสำหรับเงินบริจาคเป็นต้น

3. การรับรู้รายได้รายจ่าย[3]

ในการบันทึกบัญชีวิธีการรับรู้รายได้รายจ่ายมีหลักเกณฑ์ทางบัญชีหลายกรณีด้วยกัน เพื่อที่จะให้การประกอบกิจการแต่ละกิจการนำหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่สอดคล้องกับกิจการของตนไปใช้ได้อย่างเหมาะสม หลักเกณฑ์ในการรับรู้รายได้รายจ่ายในทางบัญชีที่ยอมรับทั่วไป ตัวอย่างเช่น เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เกณฑ์การผ่อนชำระ (Installment Method) เกณฑ์สัญญาระยะยาว (Long term contract method) เกณฑ์เฉลี่ยรายได้ (Average Income Method) เกณฑ์ผสม (Hybrid Method) เป็นต้น

ในทางภาษีอากรการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้ รายจ่ายไว้โดยเฉพาะตามมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม ดังนี้

“การคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ในกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีทางการบัญชีเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคสองก็ได้ และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีแล้ว

[3] อ้างตาม 1 หน้า 2-038-039

ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดีกำหนดเป็นต้นไป”

สรุปได้ว่า การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้รายจ่าย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์บัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่ในการรับรู้รายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทจะต้องบันทึกรับรู้รายได้รายจ่ายตามเกณฑ์สิทธิหรือเกณฑ์อื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติ ตามมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

เพราะฉะนั้น ในการศึกษาเกี่ยวกับการรับรู้รายได้รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงแยกพิจารณาหลักเกณฑ์การรับรู้รายได้รายจ่ายได้ 2 เกณฑ์ดังนี้

(1) เกณฑ์สิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง

(2) เกณฑ์ที่อธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 วรรคสาม[4]

4. ปัญหาเกี่ยวกับขอบเขตของเงินได้ที่จะต้องนำมารวมในการคำนวณกำไรสุทธิ[5]

ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรถือว่าเงินได้ทุกอย่างที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับแม้จะเป็นเงินได้ที่มิใช่ผลอันเกิดจากกิจการโดยตรง เช่น เงินได้จากการขายอาคารสำนักงานก็ถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย จึงมีปัญหาว่าเงินได้ที่บริษัทได้รับมาจากกิจการที่มิใช่วัตถุประสงค์ที่จดแจ้งไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิหรือเงินได้ที่รับจากการฝ่าฝืนกฎหมาย หรือเงินได้ที่รับมาโดยมีข้อผูกพันบางประการ เช่นนี้จะถือว่าเป็นเงินได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือไม่

ตัวอย่างที่ 1 บริษัท เอ เป็นบริษัทต่างประเทศ เข้ามาเปิดสาขาประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างในประเทศไทยโดยไม่ได้รับอนุญาตซึ่งเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบอาชีพของคนต่างด้าวบริษัท เอ มีเงินได้จากกิจการดังกล่าวจะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่

สำหรับปัญหานี้ บริษัท เอ จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิจะเป็นเงินจากกิจการที่ไม่อยู่ในวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือเป็นเงินได้ที่ได้รับมาเพราะกระทำกิจการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายอื่นก็ตาม เพราะการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรการจัดเก็บจากเงินได้ตามข้อเท็จจริงเมื่อเงินได้นั้นเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วก็ย่อมต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ทั้งหมด

[4] คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528ฯ ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528

[5] วิทย์ ตันตยกุล ศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 7-78

ตัวอย่างที่ 2 บริษัท ข. ได้เลิกกิจการจึงได้โอนงานทั้งหมดพร้อมทั้งลูกจ้างไปให้บริษัท ค. ซึ่งในการโอนลูกจ้างมานั้น บริษัท ข. ได้โอนเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพลูกจ้างที่บริษัท ข. ได้สะสมเก็บไว้เพื่อจ่ายให้ลูกจ้างเมื่อออกจากงานมาด้วย โดยตกลงว่าให้บริษัท จ. จ่ายให้เมื่อลูกจ้างออกจากบริษัท ค. ดังนี้ เงินกองทุนที่รับมาจะถือเป็นเงินได้ที่บริษัท ค. จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่

สำหรับปัญหานี้ เงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่รับมาดังกล่าวมิใช่เป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ เป็นการรับมาโดยมีข้อผูกพันว่าจะต้องจ่ายต่อไปหรือเป็นการรับผ่านมือเข้ามาเท่านั้น จึงไม่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้

➲ ตัวอย่างแนววินิจฉัยที่น่าสนใจเรื่องการรับรู้รายได้และรายจ่าย

▶ ***คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2744/2544***[6] เกณฑ์สิทธิคือเกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่าย โดยรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับเงินสดหรือจ่ายเงินสดออกไปแล้วหรือไม่ ดังนั้นรายได้และรายจ่ายเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วหากยังไม่ได้รับหรือจ่ายเงินจะถือเป็นรายได้ค้างรับหรือจ่ายค้างจ่าย และต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิด้วยในทำนองเดียวกันหากรายได้ใดได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายใดได้จ่ายล่วงหน้าเป็นค่าสินค้าหรือบริการโดยที่ยังไม่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการนั้นก็ยังไม่ถือเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่รับและจ่ายจึงไม่ต้องนำรายได้รับล่วงหน้าหรือรายจ่ายล่วงหน้าดังกล่าวไปรวมคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65

โจทก์เป็นบริษัทจำกัดประกอบกิจการก่อสร้าง เมื่อไม่ได้ขออนุมัติจากกรมสรรพากรเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิและวิธีการทางบัญชี โจทก์จึงต้องใช้เกณฑ์สิทธิโดยนำรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้รับเงินมาก็ตาม ทั้งนี้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ข้อ 2 และข้อ 4.4 ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 โจทก์ได้รับค่าจ้างและค่าจ้างล่วงหน้าจำนวน 12,735,817.50บาท และโจทก์ได้นำมาคำนวณเป็นรายได้ตามส่วนของงานที่ทำเสร็จในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 แล้วคงเหลือค่าจ้างล่วงหน้าที่โจทก์รับมาแล้วแต่โจทก์ยังไม่มีผลงานให้แก่ผู้ว่าจ้างอยู่อีกจำนวน 2,707,215.10 บาทโจทก์ไม่ต้องนำค่าจ้าง

[6] นอกจากนี้โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1438/2548

รับล่วงหน้าดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 การรับรู้รายได้ของโจทก์เป็นการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528

▶ ***คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542***[7] การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิของบริษัทนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง บัญญัติให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยตามหลักเกณฑ์สิทธินั้นมีหลักสำคัญอยู่ว่า รายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่จะต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน สามารถลงบัญชีรับรู้ได้เมื่อรายจ่ายค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 ของโจทก์ยังไม่เป็นที่แน่นอนว่าคณะกรรมการบริษัทและที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นจะอนุมัติให้จ่ายค่าตอบแทนหรือไม่ ทั้งไม่เป็นการแน่นอนว่าจะจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเท่าใด สิทธิของกรรมการที่จะเรียกร้องให้บริษัทจ่ายค่าตอบแทนแก่กรรมการจะเกิดขึ้นต่อเมื่อที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นมีมติเห็นชอบให้จ่ายค่าตอบแทนตามจำนวนที่คณะกรรมการบริษัทอนุมัติ ดังนั้น แม้ว่าค่าตอบแทนกรรมการในการบริหารงานของปี 2535 จะสัมพันธ์กับรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่ก็ไม่ใช่รายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้หรือเป็นต้นทุนของรายได้โดยตรงและยังไม่เป็นการแน่นอนว่าโจทก์มีหน้าที่ต้องจ่ายค่าตอบแทนกรรมการดังกล่าวนั้นหรือไม่จึงถือไม่ได้ว่ารายจ่ายนั้นได้เกิดขึ้นแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 โจทก์จึงไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าวมาลงบัญชีหรือตั้งเป็นค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2535 แต่อย่างใด แต่โจทก์สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 ได้ เพราะหน้าที่ของโจทก์ในการจ่ายเงินเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นคือหลังจากที่ที่ประชุมใหญ่สามัญผู้ถือหุ้นให้ความเห็นชอบในการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่กรรมการเมื่อถือเป็นรายจ่ายของปี 2536 โจทก์ก็ไม่จำต้องนำรายจ่ายนี้ไปปรับปรุงเป็นรายจ่ายของปี 2535 ในการยื่นเพื่อเสียภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.50 แต่ประการใด

<u>สรุป</u> การบันทึกบัญชีรับรู้รายได้รายจ่ายบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิรับรู้รายได้ตามหลักเกณฑ์บัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่ในการรับรู้รายได้รายจ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องรับรู้รายได้รายจ่ายตามมาตรา 65 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ว่า ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็น

[7] นอกจากนี้โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4808/2546

รายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น[8] *อย่างไรก็ดี การรับรู้รายได้หรือรายจ่ายตามหลักเกณฑ์สิทธินั้นมีหลักสำคัญอยู่ว่า รายได้หรือรายจ่ายนั้นจะต้องมีความแน่นอนที่ผู้ประกอบการมีสิทธิจะได้รับชำระหรือมีหน้าที่จะต้องจ่าย อีกทั้งยังต้องเป็นจำนวนที่แน่นอน สามารถลงบัญชีรับรู้ได้* [9]

หลักเกณฑ์สิทธิ์ทางภาษีมีหลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้รายได้รายจ่ายเมื่อรายการการค้าเกิดขึ้นโดยไม่ยึดถือเรื่องการชำระราคา ตัวอย่างเช่น การขายสินค้าให้รับรู้รายได้เมื่อโอนความเสี่ยงและผลตอบแทนที่เป็นสาระสำคัญให้ผู้ซื้อแล้ว (การส่งมอบ) การให้บริการให้รับรู้รายได้ตามขั้นตอนความสำเร็จของงานหรือเมื่องานเสร็จ หรือการให้สินเชื่อให้รับรู้รายได้ดอกเบี้ยตามเกณฑ์สัดส่วนของเวลา โดยคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนที่แท้จริงของสินทรัพย์ (Effective yield) ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์สิทธิ์สำหรับกิจการบางประเภทไว้เป็นการเฉพาะในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.1/2528ฯ ลงวันที่ 28 สิงหาคม พ.ศ. 2528 เช่น การหยุดรับรู้รายได้ดอกเบี้ยจากการให้สินเชื่อของสถาบันการเงิน รายได้จากการฝากขาย รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

<u>ประเด็นที่ 2 เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ</u>

ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร หมวด 3 ภาษีเงินได้ ส่วน 3 การเก็บภาษีจากบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งหลักการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือปรับปรุงกำไรขาดทุนทางบัญชีให้เป็นกำไรขาดทุนทางภาษีด้วยรายการต่างๆ ที่เป็นผลมาจากการที่ข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรทำให้กำไรขาดทุนทางบัญชีมีความแตกต่างจากกำไรขาดทุนเพื่อคำนวณภาษี

การคำนวณหากำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร กำหนดให้กำไรสุทธิคำนวณมาจากรายได้ของกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี ดังนั้น เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรจึงจะแยกพิจารณาเป็น 3 ด้าน[10] คือ

1. เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิด้าน<u>รายได้</u>ตามมาตรา 65 ทวิ

[8] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2744/2544, คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4808/2546 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1438/2548

[9] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542

[10] สุรชัย สุกปลั่ง เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีธุรกิจและการภาษีอากร 1 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 11-31

2. เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิด้านรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ

3. เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิด้านรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี

การคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้และรายจ่ายนี้มีข้อที่ต้องพิจารณาอยู่หลายประการ[11] กล่าวคือ

ประการแรก การคำนวณกำไรสุทธิจากรายได้และรายจ่ายนั้นต้องคำนวณเป็นระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งกฎหมายกำหนดให้คำนวณตามรอบระยะเวลาบัญชี จึงต้องทำความเข้าใจเรื่องรอบระยะเวลาบัญชีเสียก่อน

ประการที่สอง กิจการหรือการกระทำที่ทำให้เกิดรายได้และรายจ่ายมักจะต่อเนื่องกินระยะเวลาหนึ่งไม่สำเร็จลงโดยทันที เช่น การซื้อขายเมื่อตกลงทำสัญญาซื้อขายแล้วในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง การชำระราคาภายหลังในอีกรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งจึงเกิดปัญหาว่าจะถือว่าเกิดรายได้ขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ส่วนด้านรายจ่ายซึ่งอาจเกิดข้อผูกพันในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งและชำระในอีกรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่งจึงเกิดปัญหาว่าจะถือว่าเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีใดจึงจะสัมพันธ์กับรายได้ (Matching)

ประการที่สาม รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิอาจมีความหมายได้แตกต่างกัน จึงต้องทำความเข้าใจกันว่า รายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณมีขอบเขตเพียงใด

ประการที่สี่ กฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิซึ่งอาจทำให้กำไรสุทธิตามกฎหมายแตกต่างจากกำไรสุทธิทางบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ปัจจัยที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล[12]

1. ข้อมูลจากงบกำไรขาดทุนประจำปี

2. ความถูกต้องและครบถ้วนของเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี

3. ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

ประเด็นที่ 3 รายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม

รายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่ม

1. รายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) รายจ่ายที่เป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการถือเป็นต้นทุน (ไม่รวมภาษีซื้อ)

[11] วิทย์ ตันตยกุล ศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 7-12

[12] ผู้ช่วยศาสตราจารย์สุขุมาลย์ ชำนิ รองศาสตราจารย์กัลยาณี กิตติจิตต์ เอกสารการสอนชุดวิชา การสอบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการวางแผนภาษี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 383-384

(2) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ (ไม่รวมภาษีซื้อ)

(3) รายจ่ายในการขายหรือให้บริการ (รายจ่ายในการดำเนินงาน) ให้ลงเป็นรายจ่ายได้ เว้นแต่เป็นรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี (ไม่รวมภาษีซื้อ)

2. รายจ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

การซื้อของรายจ่ายดังต่อไปนี้นำไปหักภาษีขายได้ (เว้นแต่ที่เป็นภาษีซื้อต้องห้าม)

(1) รายจ่ายที่เป็นต้นทุนสินค้าหรือบริการ

(2) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

(3) รายจ่ายในการขายหรือให้บริการ (รายจ่ายในการดำเนินงาน)

3. รายจ่ายที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามและภาษีซื้อต้องห้าม

(1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3)

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 82/5(3)

4. ภาษีซื้อต้องห้าม

(1) ภาษีซื้อต้องห้ามที่นำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้

- กรณีไม่มีใบกำกับภาษี
- รายการในใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปรายการไม่ครบ
- รายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการ
- ผู้ออกไม่มีสิทธิออกใบกำกับภาษี

(2) ภาษีซื้อต้องห้ามที่นำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้

- ภาษีซื้ออันเกิดจากค่ารับรอง
- ภาษีซื้อตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ

➲ ตัวอย่างภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและภาษีซื้อต้องห้าม

ตัวอย่างที่ 1[13] การคำนวณรายได้และรายจ่ายเพื่อหากำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นจะต้องนำรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหักด้วยรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้นตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ต้องนำรายได้ที่โจทก์ได้รับจากการสร้างถนนมารวมเป็นรายรับของโจทก์และต้องนำรายจ่ายที่บริษัท ศ. ซึ่งได้รับมอบจากโจทก์ให้เป็นผู้ดำเนินการแทนได้จ่ายไปตามโครงการก่อสร้างถนนมาคิดคำนวณเป็นรายจ่ายของโจทก์ด้วย

โจทก์ไม่ได้เป็นผู้ก่อสร้างถนน แต่โจทก์ให้บริษัท ศ. รับช่วงไปทั้งโครงการโจทก์จึงนำรายจ่ายของบริษัท ศ. มาหักได้เท่านั้น ส่วนค่าใช้จ่ายอื่นที่ไม่เกี่ยวข้องกับการก่อสร้างของ

[13] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 633/2552

โครงการดังกล่าวเป็นรายจ่ายของโจทก์เองและเป็นรายจ่ายต้องห้าม ภาษีซื้อที่เกิดจากรายจ่ายต้องห้ามดังกล่าวจึงเป็นภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้นำมาหักในการคำนวณภาษีตามมาตรา 82/3 ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/5 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2[14] กรณีบริษัทฯ ก่อสร้างถนนลาดยางเพื่อซ่อมแซมถนนซึ่งชำรุดเสียหายเนื่องจากการขนย้ายแร่ของบริษัทฯ รายจ่ายอันเกิดจากการก่อสร้างถนนดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรและไม่ถือเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อสาธารณประโยชน์ ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1(8) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44)ฯ ลงวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2535 และมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างถนนดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อจากรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะจึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

ตัวอย่างที่3[15] กรณีบริษัทฯ ได้จ่ายค่าเดินทางให้แก่ชาวต่างชาติที่เดินทางเข้ามาทำงานในราชอาณาจักรเป็นครั้งแรกและเป็นไปตามข้อกำหนดในสัญญาจ้างหากค่าเดินทางดังกล่าวที่บริษัทฯ ได้จ่ายไปตามข้อสัญญา เป็นไปเพื่อประโยชน์แก่กิจการของบริษัทฯ โดยตรง ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการ บริษัทฯ มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรและภาษีซื้อที่กรมศุลกากรเรียกเก็บจากชาวต่างชาติในนามบริษัทฯ รวมทั้งภาษีซื้อค่าบริการของบริษัท Shipping ที่เรียกเก็บจากชาวต่างชาติในนามบริษัทฯ ซึ่งเป็นไปตามข้อสัญญาจ้างและเกี่ยวข้องกับกิจการของบริษัทฯ บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีซื้อดังกล่าวไปหักออกจากภาษีขายได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/3 และมาตรา 82/5 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นที่ 4 กำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิภาษีอากร

การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องอาศัยปัจจัยต่างๆ ได้แก่ กำไรขาดทุนทางบัญชี ความถูกต้องและ

[14] หนังสือที่ กค 0702/135 ลงวันที่ 9 มกราคม 2555

[15] หนังสือที่ กค 0702/6285 ลงวันที่ 30 กันยายน 2551

ครบถ้วนของเอกสารประกอบการบันทึกบัญชี ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับเงื่อนไขที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเมื่อนำปัจจัยเหล่านั้นมาเป็นข้อมูลประกอบกัน จะสามารถคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้โดยอาศัยหลักการคำนวณคือ ปรับปรุงกำไรขาดทุนทางบัญชีให้เป็นกำไรขาดทุนทางภาษีด้วยรายการต่างๆ ที่เป็นผลมาจากการที่ข้อกำหนดในประมวลรัษฎากรทำให้กำไรขาดทุนทางบัญชีมีความแตกต่างจากกำไรขาดทุนเพื่อคำนวณภาษี

ขั้นตอนการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี[16] สามารถสรุปได้ 2 ขั้นตอน

1. นำกำไรขาดทุนทางบัญชี ซึ่งได้มาจากงบกำไรขาดทุนประจำปีมาเป็นรายการตั้งต้นเพื่อเตรียมทำการปรับปรุงให้เป็นกำไรขาดทุนทางภาษี

2. พิจารณาว่ามีรายการใดที่ทำให้กำไรขาดทุนทางบัญชี มีความแตกต่างจากกำไรขาดทุนทางภาษีแล้วนำมารายการนั้นมาปรับปรุงกับกำไรขาดทุนทางบัญชีที่ได้จากขั้นตอนที่ 1 เพื่อให้ได้กำไรขาดทุนเพื่อคำนวณภาษี

ความหมายของกำไรสุทธิทางบัญชีและกำไรสุทธิภาษีอากร[17]

1. กำไรสุทธิทางบัญชี หมายถึง จำนวนเงินหรือมูลค่าที่แสดงผลการประกอบการของกิจการที่กระทำใน 1 ระยะเวลาบัญชี โดยมีรายละเอียดของรายการต่างๆ ปรากฏตามงบกำไรขาดทุน โดยแสดงถึงการสรุปรายการเกี่ยวกับรายได้และรายจ่ายทั้งสิ้นของกิจการ และรายจ่ายจะรวมถึงภาษีเงินได้นิติบุคคลที่กิจการมีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นด้วย เนื่องจากภาษีเงินได้ดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของภาระรายจ่ายของกิจการ โดยการบันทึกรายการต่างๆ จะเป็นไปตามหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป และท้ายสุดกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีจะถูกปิดบัญชีเข้าบัญชีกำไรขาดทุนสะสมเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไปนักบัญชีหรือผู้ต้องการใช้งบการเงินจะให้ความสำคัญต่อการบันทึกรายการทางบัญชีที่เกิดขึ้นและการจัดทำงบการเงินที่สามารถสะท้อนความจริงที่เกิดขึ้นได้อย่างมีประสิทธิภาพและใกล้เคียงความเป็นจริงมากที่สุด เช่น งบกำไรขาดทุนจะสามารถแสดงผลประกอบการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

[16] ผู้ช่วยศาสตราจารย์สุขุมาลย์ ชำนิ รองศาสตราจารย์กัลยาณี กิตติจิตต์ เอกสารการสอนชุดวิชา การสอบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการวางแผนภาษี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 387

[17] สุรชัย สุกปลั่ง เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีธุรกิจและการภาษีอากร 1 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 11-23-25

ว่า กิจการมีความสามารถในการดำเนินธุรกิจและสามารถทำกำไรให้กิจการเพียงใด เนื่องจากงบกำไรขาดทุนที่สะท้อนตามความเป็นจริงได้มากที่สุดย่อมเป็นข้อมูลที่มีประสิทธิภาพที่สุดของผู้ใช้งบกำไรขาดทุนนั้น

2. กำไรสุทธิทางภาษีอากร หมายถึง จำนวนเงินหรือมูลค่าที่เป็นฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล *(ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง)* โดยกำไรสุทธิทางภาษีอากรนั้นจะต้องคำนวณตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 มาตรา 65 ตรี และมาตรา 65 ทวิ จะเห็นว่า กำไรสุทธิทางภาษีอากรให้ความสำคัญในเรื่องของการบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้ได้อย่างมีประสิทธิภาพภายใต้เงื่อนไขแห่งความเสมอภาคและเป็นมาตรฐานเดียวกันของทุกกิจการ กำไรสุทธิทางภาษีอากรจึงให้ความสำคัญและเน้นความถูกต้องและชัดเจนของรายการทางบัญชีและการคำนวณให้ได้มาซึ่งฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล อันได้แก่กำไรสุทธิ และต้องเป็นกำไรสุทธิที่เป็นตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากรที่ได้บัญญัติไว้

กำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิทางภาษีอากร อาจมีจำนวนที่เท่ากันหรือแตกต่างกันก็ได้ โดยในทางปฏิบัติเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการปิดบัญชีและจัดทำงบการเงินแล้ว เพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นไปด้วยความถูกต้องตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจต้องนำกำไรสุทธิทางบัญชีมาทำการปรับปรุงรายการบางรายการ เพื่อให้เป็นไปตามเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรก่อน แล้วจึงนำกำไรสุทธิที่คำนวณได้นั้นมาแสดงรายการในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ เช่น ผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ในทางบัญชีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะไม่นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิในแต่ละรอบระยะเวลาทางบัญชี เนื่องจากกำไรหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีเป็นการวัดผลการดำเนินกิจการใน 1 รอบระยะเวลาทางบัญชีเท่านั้น แต่ในทางภาษีอากรบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหน้ามาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้แต่ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ตรี(12) เป็นต้น[18]

มูลเหตุสำคัญที่ทำให้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักบัญชีการเงินกับหลักบัญชีภาษีอากรแตกต่างกัน[19]

[18] วิทย์ ตันตยกุล ศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 7-19

[19] ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรภาษีเงินได้นิติบุคคล เล่ม 2 หน้า 359-361

1. รายได้บางรายการ หลักบัญชีการเงินไม่ถือเป็นรายได้ แต่หลักบัญชีภาษีอากรถือเป็นรายได้ ผลก็คือทำให้กิจการมีรายได้ทางภาษีอากรมากกว่าทางบัญชี

รายได้ที่หลักบัญชีการเงินไม่ถือเป็นรายได้ แต่หลักบัญชีภาษีอากรถือเป็นรายได้ ได้แก่

● รายได้ที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งสินค้าออกไปต่างประเทศแม้จะไม่ได้ส่งไปขาย ประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ตรี ก็ให้ถือเป็นการขายและให้ถือราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ส่งไปนั้น

● รายได้ที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนด[20] ได้แก่ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยแต่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4)

2. รายได้บางรายการ หลักบัญชีการเงินถือเป็นรายได้ แต่หลักบัญชีภาษีอากรไม่ถือเป็นรายได้ ผลก็คือทำให้กิจการมีรายได้ทางภาษีอากรน้อยกว่ารายได้ทางบัญชี ได้แก่ กรณีที่กฎหมายยกเว้นให้รายได้ที่กิจการได้รับไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีบางส่วน เช่น กรณีที่บริษัทจำกัดซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินปันผลนั้นมารวมเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีทั้งหมดหรือกึ่งหนึ่งตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10)

3. รายจ่ายบางรายการ หลักบัญชีการเงินถือเป็นรายจ่าย แต่หลักบัญชีภาษีอากรไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายหรือยอมให้ถือเป็นรายจ่ายเพียงบางส่วน ผลก็คือทำให้กิจการมีรายจ่ายทางภาษีอากรน้อยกว่ารายจ่ายทางบัญชี ได้แก่ กรณีที่รายจ่ายนั้น เป็นรายจ่ายที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (1) ถึง (20) ห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีทั้งหมดหรือบางส่วน

4. รายจ่ายบางรายการ หลักบัญชีภาษีอากรยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้มากกว่าหลักบัญชีการเงิน ผลก็คือทำให้กิจการมีรายจ่ายทางบัญชีได้แก่ รายจ่ายที่กฎหมายกำหนดให้หักได้มากกว่าปกติ เช่น รายจ่ายที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายไปเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างของตนเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมในสถานศึกษาหรือสถานฝึกอบรมในวิชาชีพที่ทางราชการ

[20] โปรดดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5524/2534

จัดตั้งขึ้นหรือที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด

5. ทรัพย์สินและหนี้สินบางรายการหลักบัญชีการเงินกับหลักบัญชีภาษีอากรถือปฏิบัติแตกต่างกัน เช่น การหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินหรือการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ หลักบัญชีการเงินจะถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี แต่หลักบัญชีภาษีอากรให้ถือปฏิบัติตามพระราชกฤษฎีกาและกฎกระทรวงตามลำดับ

6. การรับรู้รายได้และรายจ่ายในบางกรณีหลักการบัญชีการเงินกับหลักบัญชีภาษีอากรถือปฏิบัติแตกต่างกัน ผลก็คือ ทำให้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีกับทางบัญชีแตกต่างกัน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณกำไรสุทธิในการปฏิบัติทางบัญชีของตนแตกต่างไปจากเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ จะต้องปรับปรุงจำนวนกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย โดยนำรายจ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้หักกลับมาเป็นรายได้ซึ่งจะมีผลทำให้กำไรสุทธิสูงขึ้น และในกรณีที่ได้นำรายการใดเป็นรายได้ตามบัญชีของตน แต่กฎหมายลดหย่อนให้ เช่นที่เกี่ยวกับเงินปันผล ก็ควรตัดรายการนั้นออกซึ่งจะมีผลทำให้กำไรสุทธิลดน้อยลง

แนวทางการปรับปรุงกำไรขาดทุนทางบัญชีเพื่อให้ได้กำไรขาดทุนเพื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล[21] คือ

1. นำรายการดังต่อไปนี้ไปปรับปรุงบวกเข้ากับกำไรขาดทุนทางบัญชี

- รายการที่กำไรขาดทุนทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ แต่กำไรขาดทุนทางภาษีถือเป็นรายได้
- รายการที่กำไรขาดทุนทางบัญชีถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่กำไรขาดทุนทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย

2. นำรายการดังต่อไปนี้ไปปรับปรุงหักออกจากกำไรขาดทุนทางบัญชี

- รายการที่กำไรขาดทุนทางบัญชีถือเป็นรายได้ แต่กำไรขาดทุนทางภาษีไม่ถือเป็นรายได้
- รายการที่กำไรขาดทุนทางบัญชีไม่ถือเป็นค่าใช้จ่าย แต่กำไรขาดทุนทางภาษีถือเป็นรายจ่าย

<u>ประเด็นที่ 5 ปัญหาที่อาจพบได้จากการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50</u>

กฎหมายได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการตามแบบ ภ.ง.ด.50 ชำระภาษีเงินได้ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมกับการยื่นงบดุล บัญชีกำไรขาดทุน หรือบัญชีรายรับ

[21] ผู้ช่วยศาสตราจารย์สุขุมาลย์ ชำนิ รองศาสตราจารย์กัลยาณี กิตติจิตต์ เอกสารการสอนชุดวิชา การสอบบัญชี การบัญชีภาษีอากร และการวางแผนภาษี มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 387-389

ก่อนหักรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้แล้วแต่กรณี เพื่อชำระภาษีต่อสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาตามท้องที่ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งอยู่ แต่ในทางปฏิบัติ เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบฯ พร้อมกับชำระภาษีแล้ว อาจมีปัญหาต่างๆ เกิดขึ้นหลายกรณีดังตัวอย่างต่อไปนี้

5.1 ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างไรบ้างที่ถือว่าเป็นการยื่นแบบฯ ที่สมบูรณ์ ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหา การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีดังต่อไปนี้ เป็นการยื่นแบบฯที่สมบูรณ์ ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่[22]

1. การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 โดยไม่ได้แนบงบการเงิน

2. การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตซึ่งขาดคุณสมบัติ (ตายหรือขาดต่ออายุ) เป็นผู้ลงนามในงบการเงิน

3. การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินแต่ผู้สอบบัญชีรับอนุญาตไม่ลงชื่อในงบการเงิน

4. การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินแต่ต่อมาผู้สอบบัญชีรับอนุญาตปฏิเสธการลงลายมือชื่อภายหลัง

5. การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินแต่ปรากฏว่าชื่อผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการไม่ตรงกับที่แสดงไว้ในงบการเงิน

แนววินิจฉัย มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่าภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 เกี่ยวกับรายรับ รายจ่ายกำไรสุทธิและรายการอื่นๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว แล้วแต่กรณี ดังนั้นกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ภายในกำหนดเวลาแล้วแม้จะมีเหตุการณ์ตาม 1 ถึง 5 ดังกล่าวก็ตามแต่ก็ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นได้ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายในกำหนดเวลา

[22] หนังสือที่ กค 0706/1476 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2547, หนังสือที่ กค 0706(กม.07)/363 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2551 และหนังสือ กค 0702 (กม.09)/1342 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2551

ตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อพิจารณา[23]

1. ความในประมวลรัษฎากร มาตรา 68 เป็นข้อกำหนดให้มีการชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

2. ความในประมวลรัษฎากร มาตรา 69 เป็นข้อกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีและกำหนดให้ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่ายหรือบัญชีรายรับรายจ่ายก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองพร้อมกับการยื่นรายการด้วย ส่วนการจัดทำบัญชีงบดุล บัญชีทำการ และบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 นั้น มาตรา 68 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี

ปัญหา กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 โดยไม่แนบงบการเงินที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต แห่งประมวลรัษฎากรตรวจสอบและรับรองบัญชี ถือว่าเป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 68 และมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าว มีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

แนววินิจฉัย ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ

ตามมาตรา 17 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า การยื่นรายการให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีอากรต่างๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ หรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัยผู้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ภายในกำหนดเวลา แต่ไม่ได้แนบงบการเงิน กรณีถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 ภายในกำหนดเวลาแล้วเพียงแต่แบบแสดงรายการดังกล่าวไม่สมบูรณ์ ตามมาตรา 68

[23] ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวาณิช ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 2-326

แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นจะถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้

➲ ตัวอย่างกรณียื่นงบการเงินไม่สมบูรณ์ตามกฎหมาย[24]

ปัญหา กรมทะเบียนการค้า (ปัจจุบันคือกรมพัฒนาธุรกิจการค้า) ได้ตรวจพบว่างบการเงินของบริษัทฯ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2535 เป็นงบการเงินที่ไม่สมบูรณ์ ตามมาตรา 1197 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประกอบกับมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติผู้สอบบัญชี พ.ศ. 2505 เนื่องจากงบการเงินดังกล่าว มิได้ตรวจสอบและรับรองการสอบบัญชีโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาต เพราะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตได้ยืนยันต่อสำนักงาน ก.บช. กรมทะเบียนการค้าว่ามิได้เป็นผู้ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีของบริษัทฯ ในรอบบัญชีดังกล่าวแต่อย่างใด กรณีตามข้อเท็จจริงจะถือได้ว่า บริษัทฯ ได้ยื่นรายการแต่ไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องรับผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรในเบื้องต้นเท่านั้นและไม่ต้องรับผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรได้ เนื่องจากยังพิสูจน์ไม่ได้ว่า บริษัทฯ รู้อยู่หรือจงใจแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ความเห็นดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัย

การยื่นรายการนั้น ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร และในการยื่นรายการที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 66 และมาตรา 67 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากจะต้องยื่นตามแบบที่อธิบดีกำหนดแล้ว ยังต้องยื่นพร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่าย ที่มีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวแล้วแต่กรณีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีดังกล่าว หากผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดีการพิจารณาว่าบริษัทฯ จะผิดตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่นั้น นอกจากจะต้องพิจารณาตาม 1. ดังกล่าวแล้ว ยังมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาอีกว่า แม้ว่าในกรณีดังกล่าวจะปรากฏข้อเท็จจริงว่า ผู้ลงนามในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาตจะปฏิเสธว่า มิได้เป็นผู้ลงลายมือชื่อรับรองการสอบบัญชีดังกล่าว

[24] หนังสือที่ กค 0811(กม)/543 ลงวันที่ 29 พฤศจิกายน 2539

ก็ตามแต่ในความเป็นจริงได้มีการส่งงบการเงินให้กรมสรรพากรแล้วเพียงแต่มีปัญหาว่า เอกสารดังกล่าวเป็นเอกสารปลอมตามมาตรา 264 แห่งประมวลกฎหมายอาญา หรือการใช้เอกสารดังกล่าวทำให้มีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ซึ่งก็จะต้องไปดำเนินคดีกันในความผิดฐานนั้นๆ ต่อไป แต่ไม่ถือว่ามีความผิดตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ฉะนั้น จึงควรให้เจ้าหน้าที่ทำการตรวจสอบเพื่อให้ได้ข้อเท็จจริงว่าเป็นไปตามความผิดฐานนั้นๆ หรือไม่ต่อไป

5.2 กรณีการกรอกข้อมูลในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52 และ 55 ไม่ครบถ้วน[25]

กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยกรอกรายการไม่ครบถ้วนตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาจะปฏิเสธการรับแบบแสดงรายการดังกล่าวได้หรือไม่และหากไม่สามารถปฏิเสธการรับแบบแสดงรายการได้ จะถือว่าผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรและมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

<u>แนววินิจฉัย</u> หากผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรได้ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52 และ 55 ภายในกำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนด ย่อมถือว่าผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรได้ยื่นรายการภายในเวลาที่กำหนดไว้ตามกฎหมายแล้วการกรอกรายการในแบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52 และ 55 ไว้ไม่ครบถ้วนหรือไม่ถูกต้องตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดถือไม่ได้ว่า ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร อันจะมีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรและเจ้าหน้าที่ไม่สามารถปฏิเสธการรับแบบแสดงรายการในกรณีดังกล่าวได้

<u>ปัญหา</u> เจ้าหน้าที่สามารถแก้ไขหรือกรอกรายการเพิ่มเติมบนแบบแสดงรายการของผู้เสียภาษีจากข้อมูลงบดุล บัญชีทำการและกำไรขาดทุนที่ผู้เสียภาษีแนบมากับแบบแสดงรายการดังกล่าวโดยกำหนดรหัสพิเศษในแนวทางปฏิบัติให้ชัดเจนเพื่อประโยชน์ในการบันทึกข้อมูลได้หรือไม่

<u>แนววินิจฉัย</u> เจ้าหน้าที่งานให้รหัสไม่สามารถแก้ไขหรือกรอกรายการเพิ่มเติมในแบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52 และ 55 ได้แต่สามารถหมายเหตุโดยกำหนดรหัสลงในแบบ ภ.ง.ด.50, 51, 52 และ 55 เพื่อประโยชน์ในการบันทึกข้อมูลได้โดยต้องไม่เป็นการแก้ไขหรือกรอกรายการเพิ่มเติมในแบบดังกล่าว

[25] หนังสือที่ กค 0702(กม.05)/1626 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2553

5.3 การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล

สิทธิในการขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธินั้น รอบระยะเวลาบัญชีใดที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรสุทธิที่คิดคำนวณเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียไว้ต่ำกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ถูกหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายไว้ก็เท่ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นชำระภาษีไว้เกินกว่าที่จะต้องเสียจริงตามประมวลรัษฎากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มีสิทธิขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ชำระไว้เกินได้ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด โดยมีขั้นตอนดังนี้[26]

1. ยื่นคำร้องขอคืนภาษีโดยใช้แบบ ค. 10

2. การยื่นคำร้องตามแบบ ค. 10 ให้ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาตามท้องที่ที่ผู้มีสิทธิขอคืนมีภูมิลำเนาหรือ ณ สถานที่อื่นตามที่อธิบดีกำหนด

3. การขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ขอคืนโดยยื่นคำร้องภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

4. บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีสิทธิได้รับดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอากรที่ได้รับคืนโดยไม่ทบต้น

ตัวอย่าง[27] กรณีนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.51 และได้นำส่งภาษีไปแล้ว เมื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 ปรากฏว่า ไม่มีภาษีต้องชำระ จะขอคืนภาษีที่นำส่งไปแล้วได้หรือไม่

หากการคำนวณภาษีปรากฏว่า นิติบุคคลมีภาษีที่ชำระไว้เกินก็มีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาที่พิจารณาต่อไปมีว่า ในเรื่องการคำนวณดอกเบี้ยตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากรเป็นอย่างไร[28]

ปัญหา กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินโดยสรุปข้อเท็จจริงได้ ดังนี้

1. บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2546 เมื่อวันที่ 31 พฤษภาคม 2547 มีกำไรสุทธิจำนวน 2,686,616.52 บาท ภาษีต้องชำระจำนวน 671,654.13 บาท หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจำนวน 6,254,595.20 บาท

[26] สุรชัย สุกปลั่ง เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีธุรกิจและการภาษีอากร 1 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 11-64

[27] หนังสือที่ กค 0702/1283 ลงวันที่ 3 เมษายน 2551

[28] หนังสือที่ กค 0702(กม.06)/ 2132 ลงวันที่ 8 ตุลาคม 2552

มีภาษีชำระไว้เกินจำนวน 5,573,941.07 บาท บริษัทฯ ไม่ได้ลงนามแจ้งความประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกินและบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม ดังนี้

1.1 บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม ครั้งที่ 1 เมื่อวันที่ 1 กันยายน 2547 เพื่อปรับปรุงรายการเงินปันผลที่บริษัทฯ นำมาถือเป็นรายได้ ซึ่งเงินปันผลดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีอากร บริษัทฯ จึงมีผลขาดทุนสุทธิจำนวน 35,920,283.05 บาท ไม่มีภาษีต้องชำระหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 6,245,595.20 บาท มีภาษีชำระไว้เกินจำนวน 6,245,595.20 บาท บริษัทฯ ได้ลงนามแจ้งความประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน

1.2 บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม ครั้งที่ 2 แต่เจ้าพนักงานฯ ได้ตรวจสอบเอกสารของบริษัทฯ ปรากฏว่า ไม่พบว่ามีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ครั้งที่ 2 แต่อย่างใด

1.3 บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม ครั้งที่ 3 เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2549 เพื่อปรับปรุงประเด็นตามที่เจ้าพนักงานฯ ตรวจพบความผิดบางรายการ บริษัทฯ ยอมรับว่าปฏิบัติไม่ถูกต้อง โดยยังมีประเด็นค่าลิขสิทธิ์ที่ยังหาข้อยุติไม่ได้เจ้าพนักงานฯ จึงได้ตรวจสอบเพิ่มเติม นอกจากนั้น บริษัทฯ ยังได้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ถูกหักไว้ และได้รับหลักฐานหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย หลังจากที่บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ฉบับปกติและ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติมครั้งที่ 1 มาใช้เป็นเครดิตภาษีเพิ่มเติม จำนวน 528,201.16 บาท ทำให้มียอดภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายทั้งสิ้น จำนวน 6,773,796.36 บาท ผลจากการปรับปรุงตามประเด็นที่เจ้าพนักงานฯ ตรวจพบ ทำให้บริษัทฯ มีกำไรสุทธิต้องเสียภาษี จำนวน 2,850,279.05 บาท มีภาษีต้องชำระจำนวน 712,569.76 บาท หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จำนวน 6,773,796.36 บาท มีภาษีชำระไว้เกินจำนวน 6,061,226.60 บาท บริษัทฯ ได้ลงนามแจ้งความประสงค์ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน

<u>แนววินิจฉัย</u> ดอกเบี้ยที่จะให้แก่ผู้ได้รับคืนเงินภาษีอากร ตามมาตรา 4 ทศ แห่งประมวลรัษฎากรต้องเป็นไปตามเงื่อนไขในกฎกระทรวงฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)ฯ ลงวันที่ 20 พฤษภาคม พ.ศ. 2526 ซึ่งกรณีของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการคืนเงินภาษีอากรที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 1(1)(ก) แห่งกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ดังนั้นหากปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 และยื่นคำร้องขอคืนภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด บริษัทฯ จึงมีสิทธิได้รับดอกเบี้ย โดยให้เริ่มคิดดอกเบี้ยตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดระยะเวลา 3 เดือนนับแต่วัน

สิ้นกำหนดระยะเวลายื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ฉบับปกติ แต่ระงับการคิดดอกเบี้ยให้ในระหว่างเวลาที่เจ้าพนักงานฯ เรียกเอกสารหรือหลักฐานเพิ่มเติมเพื่อตรวจสอบว่าได้ถูกหักหรือเสียภาษีอากรเกินกว่าที่ต้องเสียจนถึงวันที่ได้ปฏิบัติตามคำสั่งของเจ้าพนักงานฯ ตามข้อ 2 แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 161 (พ.ศ. 2526)ฯ ลงวันที่ 20 พฤษภาคม พ.ศ. 2526

5.4 วันถึงกำหนดชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล หมายถึง วันที่เริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นต้นไปหรือให้นับตั้งแต่วันที่ยื่นแบบแสดงรายการอย่างไร

<u>แนวคำพิพากษาศาลฎีกา</u>[29] วินิจฉัยไว้ว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัดมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร หนี้ค่าภาษีอากรของห้างจึงอาจบังคับตามสิทธิเรียกร้องได้ในวันถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีอายุความในการบังคับสิทธิเรียกร้องหนี้ค่าภาษีอากรดังกล่าวจึง*เริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีเป็นต้นไป* มิใช่นับแต่วันที่ห้างยื่นแบบแสดงรายการ

เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งการประเมินแก่โจทก์ซึ่งเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการของห้าง โจทก์มิได้อุทธรณ์การประเมินภาษีของห้างดังกล่าวและมิได้นำเงินค่าภาษีอากรตามการประเมินไปชำระหนี้ค่าภาษีอากรดังกล่าวจึงเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งอธิบดีของจำเลยมีอำนาจยึดอายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรได้โดยมิต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งตามมาตรา 12 วรรคสอง โดยเจ้าพนักงานของจำเลยมีสิทธิยึดทรัพย์โจทก์ได้ภายใน 10 ปี นับแต่วันครบกำหนดชำระภาษีตามการประเมิน

<u>ข้อสังเกต</u> *จากคำวินิจฉัยของศาลฎีกาในประเด็นดังกล่าว ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้ให้ความเห็นในหมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาว่า*

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหนึ่ง ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วถ้ามิได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ได้รับมอบหมายหรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ตามมาตรา 12 วรรคสองถึงวรรคหก โดยไม่ต้องฟ้องคดีต่อ

[29] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5751/2548

ศาลกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลในคดีนี้มีปัญหาว่า วันถึงกำหนดชำระภาษีหมายถึงครบกำหนดชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานประเมิน หากหมายถึงวันที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการหรือวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการ การที่เจ้าพนักงานของกรมสรรพากรยึดทรัพย์สินของโจทก์ก็เป็นการกระทำโดยไม่มีอำนาจ ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะเป็นกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันดังกล่าว แต่ถ้าหมายถึงวันครบกำหนดชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของเจ้าพนักงานประเมิน ก็เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย เพราะไม่พ้นกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันดังกล่าว

วันถึงกำหนดชำระภาษีตามปัญหาหมายถึงวันครบกำหนดชำระภาษีตามหนังสือแจ้งการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน เพราะประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ตรี บัญญัติว่า "ภายใต้บังคับมาตรา 18 ทวิ ในกรณีเจ้าพนักงานประเมินให้เสียภาษี บุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องชำระภาษีนั้น พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามที่บัญญัติไว้ในหมวดนี้ ภายในสามสิบวันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน" กรณีในคดีนี้วันถึงกำหนดชำระภาษีจึงได้แก่วันที่ครบกำหนด 30 วันนับแต่โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน

ปัญหา กำหนดเวลาบังคับคดี 10 ปี นั้น อาศัยบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดประมวลรัษฎากร มาตรา 12 และมาตราอื่นมิได้บัญญัติให้บังคับคดีหนี้ภาษีอากรค้างภายในกำหนดเวลากี่ปี ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นว่าต้องบังคับคดีภายใน 10 ปี โดยอาศัยประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 ที่บัญญัติว่า "ถ้าคู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายแพ้คดี (ลูกหนี้ตามคำพิพากษา) มิได้ปฏิบัติตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลทั้งหมดหรือบางส่วน คู่ความหรือบุคคลซึ่งเป็นฝ่ายชนะคดี (เจ้าหนี้ตามคำพิพากษา) ชอบที่จะร้องขอให้บังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้นได้ภายในสิบปีนับแต่วันมีคำพิพากษาหรือคำสั่งโดยอาศัยและตามคำบังคับที่ออกตามคำพิพากษาหรือคำสั่งนั้น" การอ้างมาตรา 271 ของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรหนี้มีข้อโต้แย้งว่า มาตรา 271 เป็นบทบัญญัติที่ใช้สำหรับการบังคับคดีตามคำพิพากษาหรือคำสั่งของศาล แต่การบังคับคดีหนี้ภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 เป็นการบังคับคดีตามคำสั่งของฝ่ายบริหารจึงไม่น่าจะนำมาตราดังกล่าวมาใช้บังคับได้แม้มาตรา 12 วรรคสี่ จะบัญญัติให้นำประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้บังคับก็คงให้นำมาใช้บังคับเฉพาะวิธีการยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของ

ผู้ค้างชำระภาษีอากรเท่านั้น มิได้บัญญัติให้นำกำหนดเวลาบังคับคดี 10 ปี ตามมาตรา 271 มาใช้บังคับด้วย

เมื่อการอ้างประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 271 มีข้อโต้แย้งดังกล่าว การอ้างอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ที่มีบัญญัติว่า “สิทธิเรียกร้องของรัฐที่จะเรียกเอาค่าภาษีอากรให้มีกำหนดอายุความ10 ปี...” จะเป็นการถูกต้องหรือไม่

อายุความ 10 ปี ตามมาตรา 193/31 น่าจะใช้สำหรับการประเมินภาษีซึ่งเป็นขั้นตอนก่อนการบังคับคดีหนี้ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 12 กล่าวคือ หากเจ้าพนักงานประเมินจะประเมินภาษีต้องกระทำภายใน 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ เพราะการประเมินภาษีนั้นเป็นการใช้สิทธิเรียกร้องของรัฐในการเรียกเอาค่าภาษีอากร ถ้าเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีแล้วไม่มีการชำระภายใน 30 วันนับแต่วันที่ผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก็เป็นหนี้ภาษีอากรค้างที่เจ้าพนักงานผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 จะบังคับคดีต่อไปเมื่ออ้างอายุความ 10 ปี ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 ไม่ได้เช่นนี้ และไม่มีบทบัญญัติมาตราใดที่จะอ้างได้ดีกว่าประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาตรา 271

การนับอายุความการเปรียบเทียบปรับอาญาการยื่นรายการภาษีแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีกรณีเป็นวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นรายการภาษีวันหยุดราชการ[30]

ปัญหา การนับอายุความการเปรียบเทียบปรับอาญา กรณีการยื่นรายการภาษี แบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม 2550 ถึง 31 ธันวาคม 2550 วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นรายการภาษี แบบ ภ.ง.ด.50 ของปี 2550 คือวันที่ 29 พฤษภาคม 2551 โดยต้องการทราบว่า

1. กรณีวันที่ 29 พฤษภาคม 2551 เป็นวันหยุดราชการ เช่น วันเสาร์วันอาทิตย์หรือเป็นวันหยุดนักขัตฤกษ์ หรือหยุดโดยรัฐบาลเช่นกรณีเมื่อเดือนเมษายน 2552 มีเหตุการณ์ไม่สงบของบ้านเมืองก็ให้เลื่อนไปในวันทำการถัดไปเป็นวันที่ 30 หรือ 31 พฤษภาคม 2551 หรือถ้ามีเหตุการณ์ไม่สงบดังตัวอย่างข้างต้น ก็อาจจะเป็นวันที่ 1 หรือ 2 มิถุนายน 2551

2. ตามข้อ 1 วันที่ 29 พฤษภาคม 2551 เป็นวันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการยื่นรายการภาษี แบบ ภ.ง.ด.50 และเป็นวันธรรมดาหรือวันทำการของทางราชการการเริ่มนับอายุความ

[30] หนังสือที่ กค 0702/5808ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2552

เปรียบเทียบปรับทางอาญาจะเริ่มนับอย่างไร

3. การสิ้นสุดของอายุความเปรียบเทียบปรับอาญา 1 ปีซึ่งค่าปรับอาญาไม่เกิน 2,000 บาทนั้น จะสิ้นสุดในวันที่ 29 พฤษภาคม 2552 หรือ 28 พฤษภาคม 2552 หากได้ยื่นรายการภาษีแบบ ภ.ง.ด.50 ของปี 2550 ในวันที่ 30 พฤษภาคม 2552 ถือว่าหมดอายุความแล้วใช่หรือไม่

<u>แนววินิจฉัย</u>

1. กรณีตาม 1.บริษัทฯ มีรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม 2550 ถึง 31 ธันวาคม 2550 บริษัทฯ จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร หากเดือนกุมภาพันธ์ 2551 มีระยะเวลาจำนวน 29 วัน บริษัทฯ ต้องยื่นภายในวันที่ 29 พฤษภาคม 2551 ถ้าหากวันสุดท้ายของระยะเวลาเป็นวันหยุดทำการตามประกาศเป็นทางการหรือตามประเพณีให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นหากวันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเป็นวันหยุดราชการ เช่น วันเสาร์วันอาทิตย์ หรือเป็นวันหยุดนักขัตฤกษ์ หรือหยุดโดยรัฐบาลกำหนดให้เป็นวันหยุดราชการให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา

2. กรณีตาม 2. และ 3. หากผู้มีเงินได้ใดไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาและตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้นั้นมีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร โทษดังกล่าวมีอายุความหนึ่งปีตามมาตรา 95 แห่งประมวลกฎหมายอาญาซึ่งในคดีอาญาถ้ามิได้ฟ้องและได้ตัวผู้กระทำความผิดมายังศาลภายในกำหนดดังกล่าวนับแต่วันกระทำความผิดเป็นอันขาดอายุความและตามประมวลกฎหมายอาญาไม่ได้บัญญัติถึงวิธีการกำหนดนับระยะเวลาอายุความคดีอาญาไว้โดยเฉพาะการนับระยะเวลาอายุความคดีอาญาจึงอยู่ในบังคับของหลักทั่วไปตามมาตรา 193/3 วรรคสองแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งกำหนดมิให้นับวันแรกแห่งระยะเวลานั้นรวมเข้าด้วยกันจึงเริ่มนับอายุความในวันรุ่งขึ้น ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นรายการภาษีแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2550 ในวันที่ 30 พฤษภาคม 2552 จึงไม่ขาดอายุความ

5.5 กรณีขอขยายเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)[31]

กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 68 และมาตรา 69 นั้น หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีได้ทันภายในกำหนดเวลาก็อาจยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากรขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีออกไปได้ หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรก็จะขยายเวลาให้โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัฏฐ การขอขยายเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีดังกล่าวหากมิได้รับอนุมัติ ผู้เสียภาษีนอกจากจะต้องรับผิดทางอาญาในฐานไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาแล้ว ยังจะต้องรับผิดทางแพ่งด้วย หากมีเงินภาษีต้องเสียโดยจะต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27[32]

หลักเกณฑ์สำคัญประมวลรัษฎากรมาตรา 3 อัฏฐ วรรคหนึ่ง กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งขยายกำหนดเวลาได้แต่เฉพาะมีเหตุจำเป็นหรือผู้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติมิได้อยู่ในประเทศไทย กรณีต่อไปนี้

(1) กำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ

(2) กำหนดเวลาการแจ้งรายการต่างๆ

(3) กำหนดเวลาการอุทธรณ์

(4) กำหนดเวลาการเสียภาษี

ดังนั้น หากไม่ใช่กรณีดังกล่าวแล้ว อธิบดีกรมสรรพากรไม่สามารถขยายกำหนดระยะเวลาได้ เนื่องจากไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรไว้

สำหรับกรณีอื่นๆ นอกเหนือจากนี้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นเป็นการสมควรให้ขยายกำหนดเวลายื่นรายการดังกล่าวก็ย่อมกระทำได้ตามมาตรา 3 อัฏฐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีข้อจำกัดดังเช่นประมวลรัษฎากร มาตรา 3 อัฏฐ วรรคหนึ่ง อย่างไรก็ดี กรณีที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจที่จะขยายกำหนดเวลาดังกล่าวตามมาตรา 3 อัฏฐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “กำหนดเวลาต่างๆ ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรนี้ เมื่อรัฐมนตรีเห็นเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลานั้นออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้” จากถ้อยคำของบทบัญญัติในกฎหมาย มีคำว่า “...จะขยาย...” และ “...ก็ได้” เป็นกรณีในเรื่องดุลพินิจ

[31] หนังสือที่ กค 0702(กม.11)/385 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2552, หนังสือที่ กค 0706(กม.05)/1204 ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2548 และหนังสือที่ กค 0706/220 ลงวันที่ 12 มกราคม 2549

[32] อ้างตาม 1 หน้า 2-326-327

ตัดสินใจว่าจะใช้อำนาจหรือไม่ และคำว่า "...ตามความจำเป็น..." เป็นกรณีดุลพินิจเลือกกระทำโดยกฎหมายให้กรอบเป็นขอบเขตกว้างๆ ว่า ในขอบเขตกว้างๆ นี้กระทำได้ โดยการใช้อำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ดังนั้น ในการพิจารณาว่าเป็นการสมควรจะขยายหรือเลื่อนกำหนดเวลาออกไปอีกตามความจำเป็นแก่กรณีก็ได้นั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจใช้ดุลพินิจ เมื่อกฎหมายให้อำนาจตัดสินใจอย่างอิสระที่จะกระทำการอย่างหนึ่งอย่างใดหรือไม่กระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งในบรรดาทางเลือกที่ชอบด้วยกฎหมายตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 3 อัฏฐ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร[33]

➲ **ตัวอย่างแนววินิจฉัย**

กรณีขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50)[34]

ปัญหา บริษัทฯ ได้ยื่นคำร้องลงวันที่ 10 มิถุนายน 2554 ขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2553 ถึงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2554 ออกไปจนถึงวันที่ 31 ตุลาคม 2554 โดยชี้แจงว่า เนื่องจากบริษัทฯ มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร พนักงาน ผู้ทำบัญชี และผู้ถือหุ้นใหญ่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบรายการโดยละเอียดและถูกต้องครบถ้วนตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไป ทำให้บริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินได้ ภายในวันที่ 30 มิถุนายน 2554 ข้อเท็จจริงมีต่อไปว่า บริษัทฯ ยังมิได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2553 ถึงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2554 แต่อย่างใด

แนววินิจฉัย กรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มีนาคม 2553 ถึงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2554 ภายในหนึ่งร้อยห้าสิบวันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร คือภายในวันที่ 28 กรกฎาคม 2554 โดยชี้แจงว่าเนื่องจากบริษัทฯ มีการเปลี่ยนแปลงผู้บริหาร พนักงาน ผู้ทำบัญชี และผู้ถือหุ้นใหญ่จำเป็นต้องทำการตรวจสอบรายการโดยละเอียดและถูกต้องครบถ้วนตามมาตรฐานบัญชีที่รับรองทั่วไปทำให้บริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ได้ภายในกำหนดเวลา ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลา ตามมาตรา 3 อัฏฐ แห่งประมวลรัษฎากร

[33] กัมปนาท บุญรอด รู้หลักเกณฑ์ ขยายกำหนดเวลา สรรพากรสาส์นปีที่ 56 ฉบับที่ 1 ประจำเดือนมกราคม 2552 หน้า 31-32

[34] หนังสือที่ กค 0702/1462 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2555

กรณีขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50[35]

ปัญหา บริษัทฯ ขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2553 โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ดังนี้

บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ภายในวันที่ 31 พฤษภาคมของทุกปีมาโดยตลอดเมื่อวันที่ 19 พฤษภาคม 2553 ได้มีเหตุการณ์ชุมนุมเคลื่อนไหวทางการเมืองที่บริเวณสี่แยกราชประสงค์อันเป็นที่ตั้งสำนักงานใหญ่ของบริษัทฯ ทำให้บริษัทฯ จำเป็นต้องขนย้ายเอกสารสำคัญต่างๆ อันได้แก่ เอกสารรายการแสดงภาษีซื้อภาษีขายใบเสร็จรับเงินจากคู่ค้าและลูกค้าของบริษัทฯ รวมทั้งเอกสารราชการที่สำคัญเกี่ยวกับการจัดเตรียมงบประมาณและด้านภาษีอากรอื่นๆ ไปเก็บรักษาไว้ในสถานที่ที่ปลอดภัยอย่างเร่งด่วนแต่ปรากฏว่ามีเอกสารสำคัญที่เกี่ยวกับการจัดทำงบการเงินและเอกสารเกี่ยวกับภาษีอากรสูญหายไประหว่างการขนย้ายเป็นเหตุให้บริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2553 ได้ทันภายในวันที่ 31 พฤษภาคม 2554 บริษัทฯ จึงขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ดังกล่าวออกไปอีก 60 วันนับแต่วันที่ 31 พฤษภาคม 2554 โดยขอให้พิจารณางดเว้นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่าช้าด้วย

ต่อมาบริษัทฯ ได้แจ้งข้อเท็จจริงเพิ่มเติมว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี พ.ศ. 2553 แล้วเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2554 โดยไม่มีภาษีที่ต้องเสีย และบริษัทฯ ได้ชำระค่าปรับกรณียื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย ตามหลักฐานใบเสร็จรับเงิน

แนววินิจฉัย กรณีบริษัทฯ ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุดวันที่ 31 ธันวาคม 2553 ออกไปอีก 60 วันนับจากวันที่ครบกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 นั้น เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2554 โดยไม่มีภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้นเมื่อไม่มีประเด็นเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่มีเหตุที่จะต้องพิจารณาคำร้องขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 3 อัฏฐ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

กรณีขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50

[35] หนังสือที่ กค 0702/1124 ลงวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2555

สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี[36]

ปัญหา บริษัทฯ มีรอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคมถึง 31 ธันวาคมของทุกปี และเมื่อวันที่ 16 มกราคม 2554 บริษัทฯ ได้ถูกเพลิงไหม้สถานประกอบการ เนื่องจากไฟฟ้าลัดวงจรทำให้เครื่องมือและบัญชีเอกสารได้รับความเสียหาย โดยบริษัทฯ ได้ไปดำเนินการลงบันทึกประจำวัน ณ สถานีตำรวจไว้เป็นหลักฐานและได้แนบบันทึกดังกล่าวพร้อมรูปถ่ายสถานประกอบการที่ถูกเพลิงไหม้มาเพื่อประกอบพิจารณาดำเนินการ ปัจจุบันบริษัทฯ ได้ย้ายสำนักงานที่ทำการชั่วคราวไปอยู่เพชรเกษม โดยขณะนี้อยู่ระหว่างการจัดหาที่ทำการใหม่บริษัทฯ ยื่นเรื่องขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2553 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2553 เมื่อวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2554 โดยชี้แจงว่า บริษัทฯ ไม่สามารถจัดทำงบการเงินเพื่อยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ได้ทันภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด จึงขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีจากเดิม ในวันที่ 30 พฤษภาคม 2554 ออกไปตามที่เห็นสมควร

แนววินิจฉัย บริษัทฯ ไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 ตามกำหนดเวลาได้เนื่องจากเกิดเพลิงไหม้อาคารสำนักงาน ทำให้เอกสารทางบัญชีได้รับความเสียหายถือได้ว่าบริษัทฯ มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อัฏฐ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2553 ออกไป โดยให้บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการฯ ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือจาก สท.กทม. ทั้งนี้ บริษัทฯ ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

5.6 การบังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมาย กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

ก. การบังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายต่อผู้เสียภาษี[37]

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายอาจต้องรับโทษดังนี้

ความรับผิดทางแพ่ง

1. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มเนื่องจากความผิด

[36] หนังสือที่ กค 0702/3414 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2554

[37] วิทย์ ตันตยกุล ศาสตราจารย์เจริญ ธฤติมานนท์ กฎหมายภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร) หน้า 7-75-76

พลาดเกี่ยวกับแบบแสดงรายการและรายงาน

● ถ้ายื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ในการประเมินภาษีผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 1 เท่าของเงินภาษีที่ค้างชำระ[38]

● ถ้าไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ในการประเมินภาษีผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระ[39]

2.เงินเพิ่มเนื่องจากการชำระภาษีเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดเรียกเก็บใน 2 กรณี คือ

● ยื่นแบบแสดงรายการซึ่งมีภาษีต้องเสียแต่ไม่ชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน[40]

● ได้รับการแจ้งการประเมินแล้ว ไม่นำเงินภาษีไปชำระภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

โทษทางอาญา

1. ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 กล่าวคือ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 ภายในกำหนดเวลา เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท[41]

2. โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท[42]

3. ผู้ใดเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ[43]

ข. <u>ข้อปฏิบัติของเจ้าพนักงาน</u>

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการพร้อมกับชำระภาษีแล้ว แต่เป็นการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน หรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษี กฎหมายให้อำนาจกับเจ้าพนักงานประเมินที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ โดย

[38] ประมวลรัษฎากร มาตรา 22
[39] ประมวลรัษฎากร มาตรา 26
[40] ประมวลรัษฎากร มาตรา 27
[41] ประมวลรัษฎากร มาตรา 35
[42] ประมวลรัษฎากร มาตรา 37
[43] ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ

อายุความการประเมินภาษีจะกระทำได้ภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่วันยื่นหรือวันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

การประเมินเรียกเก็บภาษีนี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาทำการไต่สวนตรวจสอบเกี่ยวกับรายการที่ยื่นหรือไม่ได้ยื่นเสียภาษีไว้ได้ ซึ่งการดำเนินการเกี่ยวกับการไต่สวนตรวจสอบข้างต้นสามารถกระทำได้ 2 กรณี[44] คือ

1. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้ว

เมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้ใดแสดงรายการตามแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ยื่นไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน นับแต่วันส่งหมาย

ทั้งนี้ การออกหมายเรียกดังกล่าวต้องกระทำภายใน 2 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ ไม่ว่าการยื่นรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง เว้นแต่กรณีปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันสมควรสงสัยว่า ผู้ยื่นรายการมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษีอากร อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกดังกล่าวเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นรายการ แต่กรณีขยายเวลาเพื่อประโยชน์การคืนภาษีอากรให้ขยายได้ไม่เกินกำหนดเวลาตามที่มีสิทธิขอคืนภาษีอากร[45]

หากการตรวจสอบตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปพร้อมเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 (หนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป) และเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 (ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป)

2. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้

กฎหมายกำหนดให้อำเภอหรือเจ้าพนักงานประเมินแล้วแต่กรณี มีอำนาจออกหมายเรียกตัว

[44] สุรชัย สุกปลั่ง เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีธุรกิจและการภาษีอากร 1 (ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1) มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช สาขาวิทยาการจัดการ หน่วยที่ 9-15 หน้า 11-62-63

[45] ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

ผู้ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย[46]

การออกหมายเรียกในกรณีนี้จะมีอายุความการออกหมายเรียก 10 ปีนับแต่วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการหรือวันที่ครบกำหนดที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไป แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง

หากการตรวจสอบตามหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินพบว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมาย พร้อมเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 26 (สองเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมาย) และเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 (ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของจำนวนภาษีที่ต้องเสียตามกฎหมาย)

➲ ตัวอย่างแนววินิจฉัย

ตัวอย่างที่ 1[47] กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 และ 69 แห่งประมวลรัษฎากร หากกรณีมีเหตุใดเหตุหนึ่งตามมาตรา 71(1) ที่ทำให้ไม่ทราบยอดกำไรสุทธิที่ชัดแจ้ง แม้จะยื่นเอกสารอื่นๆ ให้แก่เจ้าพนักงานไว้เพื่อตรวจสอบแล้วถ้ายังไม่ได้ความชัดแจ้งเกี่ยวกับภาษีที่ต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรได้

ตัวอย่างที่ 2[48] โจทก์ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร และการออกหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรชอบแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีโจทก์ตามมาตรา 24 หรือมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากรแล้วแต่กรณี โดยถือแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2527 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2527 ข้อ 3 แม้คำสั่งดังกล่าวจะมิใช่กฎหมาย แต่ก็เป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร

[46] ประมวลรัษฎากร มาตรา 23
[47] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3673/2552
[48] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 995/2540

หมายเหตุ เรื่องนี้ โจทก์อ้างว่านำแบบ ภ.ง.ด.50 ไปยื่นต่อเจ้าพนักงาน ยังทำบัญชีและงบดุลไม่เสร็จ ไม่เรียบร้อย ไม่มีผู้ตรวจสอบบัญชีลงชื่อรับรอง ถือว่าเป็นกรณีที่ไม่ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี และไม่ปรากฏว่าเจ้าพนักงานได้รับไว้ อันจะถือว่าเป็นการยื่นรายการแล้วแต่รายการไม่ถูกต้อง

ตัวอย่างที่ 3[49] โจทก์ไม่ได้ยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีพร้อมด้วยบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุน บัญชีรายรับและรายจ่าย หรือบัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายที่มีบุคคลตามมาตรา 3 สัตต ตรวจสอบและรับรองในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวตามมาตรา 68 และ 69 ทั้งได้ความจากทางนำสืบของจำเลยว่าโจทก์ไม่นำส่งสมุดบัญชีและเอกสารประกอบการบันทึกบัญชีหรือเอกสารใดๆ ที่เพียงพอจะแสดงให้รู้ว่าโจทก์มีรายได้และรายจ่ายจำนวนใด จึงไม่อาจคำนวณหากำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อประเมินภาษีตามวิธีปกติได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า จึงชอบด้วยประมวลรัษฎากรมาตรา 71(1) โดยมิต้องคำนึงว่าโจทก์ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีดังที่โจทก์อุทธรณ์หรือไม่

สรุป

กรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยมีรายจ่ายบางประเภทที่ไม่สามารถนำมารวมเพื่อคำนวณกำไรสุทธิได้เพราะเป็นรายจ่ายต้องห้าม ซึ่งจะส่งผลทำให้บริษัทหรือนิติบุคคลต้องทำการปรับปรุงรายการในกำไรสุทธิทางบัญชีแล้วจึงนำกำไรสุทธิที่ได้ (กำไรสุทธิทางภาษีอากร) มาแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ ต่อไป

[49] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8829/2550