

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

CONTENTS

ปีที่ 60 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2556



- 59 บัญชี NPAs ภาษี ตอน ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ (จบ)
- 69 ฎีกาภาษี
- 85 เล่าเรื่องหนึ่ง ฟังเรื่องภาษี : The Cabin in the woods
- 103 ท่องโลกภาษี
- 113 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : หมวดการขอคืน
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 84 ถึงมาตรา 84/4

บรรณาธิการ สรรพการสารสัน

EDITOR

ช่วงนี้มีแต่ลด...!!

ทั้งการลดอัตราค่าการเติบโตทางเศรษฐกิจ ดัชนีหุ้นลดลงอย่างต่อเนื่อง การปรับลดการขยายตัวการส่งออก และปัจจัยรุมเร้าอื่นๆ สิ่งเหล่านี้ถือเป็นเสมือนสัญญาณเตือน บอกเราให้ระมัดระวัง เตรียมพร้อมรับสิ่งต่างๆ ใช้เงินในกระเป๋าอย่างมีสติ แม้จะมีปัจจัยภายนอกมากกระทบ เราก็รับมือได้อย่างแน่นอน

สรรพการสารสันฉบับเดือนสิงหาคมว่าด้วยเรื่อง **ภ.ง.ด.51 ยืนยันให้เป็น เห็นประเด็นตรวจสอบ** ซึ่งจะเวียนมาพบกับผู้ประกอบการทุกครึ่งปี กับประเด็นชวนคิด ถ้าแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ต้องทำอะไร หรือมีแนวทางแก้ไขได้หรือไม่.. ส่วนอีกมุม บันเทิงพลาดไม่ได้กับ “เล่าเรื่องหนัง ฟังเรื่องภาษี” ที่กลับมาพบคุณผู้อ่านแบบแหวกแนวจนคุณแม่และลูกต้องเสียวสันหลังวาบ เป็นจริงหรือไม่ติดตามอ่านได้ในฉบับ

สุดท้ายขอฝากคาถา “มีน้อยใช้น้อย มีมากใช้น้อย เหลือเก็บใช้หนี้ (และเสียภาษีอย่างถูกต้องด้วย)” ซึ่งจะช่วยให้คุณท่านก้าวผ่านทุกช่วงภาวะเศรษฐกิจได้แน่นอน....ฟันธง และคอนเฟิร์ม!!

● ● ● **บก.**

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพการสารสัน จิตรรมณี สุวรรณกุล

คณะกรรมการบริหารสรรพการสารสัน วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหาธนะกิติวงศ์

สุขจิต บุญจำลิกถนอม

อรรณพ บัวครั้น

กรีช วิบูลานุสาสน์

ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการอำนวยการ ปิ่นสาย สุรัสวดี

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วิจิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์ พุทธิพร วิชัยดิษฐ

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญกุล

ผู้สอบบัญชี สุชาติา กรวิทยาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพการสารสัน

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.สาโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพการสารสันสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดและในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพการสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษรจะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

“

ก.จ.ด. 51

ยื่นให้เป็น

เห็นประเด็นตรวจสอบ”

”

ความนำ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ จะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการ และชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง ได้แก่ **ครั้งแรก** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิหรือประมาณการกำไรสุทธิ สำหรับหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ และ **ครั้งที่สอง** บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

ของทั้งรอบระยะเวลาบัญชี และเมื่อคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เท่าใดแล้วก็เอาภาษีที่ชำระไว้ครั้งแรกมาหักออก จะได้ภาษีที่จะต้องชำระเพิ่มเติม โดยการคำนวณและเสียภาษีเงินได้สำหรับรอบหกเดือนแรกนั้นให้แยกออกเป็น 2 กรณีคือ กรณีที่หนึ่ง เสียจากประมาณการกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ทวิ (1) และกรณีที่สอง เสียตามกำไรสุทธิตามจำนวนจริงตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ทวิ (2) โดยผู้เขียนมีกรอบการนำเสนอ ดังนี้

● กับบุณก บุณรอด*

“สรรพากรสาส์น” ปีที่ 60 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2556

* นิตกร สำนักกฎหมาย กสสรรพากร

1. สาระสำคัญการยื่นรายการและการ เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด. 51)

1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครึ่งปี

1.2 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

1.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการ
เสียภาษีครึ่งปี

1.4 รอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องเสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

1.5 กำหนดเวลาสถานที่ยื่นแบบและชำระ
ภาษี

1.6 ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดง
รายการ ภ.ง.ด. 51

2. ประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่ น่าสนใจ

พิจารณาเนื้อหาในภาพรวมตามประมวล-
รัษฎากร ได้ดังนี้

1. สาระสำคัญการยื่น รายการและการเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด. 51)

1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ครึ่งปี¹

ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพื่อเสียภาษี

เงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ได้แก่ บริษัทหรือห้าง-
หุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้-
นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ เช่น บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยทั่วไป บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมาย
ต่างประเทศและเข้ามาประกอบกิจการใน
ประเทศไทยเพียงแห่งเดียวหรือเข้ามาประกอบ
กิจการในประเทศไทยในรูปของสาขา โดยกิจการ
ที่กระทำนั้นมิใช่กิจการขนส่งระหว่างประเทศ
เป็นต้น สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานอื่น
ไม่มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เว้นแต่ กรณี
ได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เสียภาษีจาก
ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายให้เสียภาษีในอัตรา
ร้อยละ 5 ของยอดรายรับ²

ข้อพิจารณา กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน-
นิติบุคคลไม่ว่าจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือ
ตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบ
กิจการในประเทศไทย โดยได้รับยกเว้นไม่ต้อง
เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นระยะเวลาตามที่
คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนกำหนด ในช่วง
เวลาที่ได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้
นิติบุคคลดังกล่าว ยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ
ภ.ง.ด.51 ตามปกติ เช่นเดียวกับบริษัทหรือ

¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์ แนวทางการวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล พิมพ์ครั้งที่ 4 กุมภาพันธ์ 2552 หน้า 494

² การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และกระทำการใน
ประเทศไทยตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เหตุผลเพราะการได้รับการส่งเสริมการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุนเป็นแต่เพียงการได้รับสิทธิประโยชน์ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น สำหรับหน้าที่ต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องจัดทำโดยทั่วไปก็ยังคงต้องดำเนินการ เช่น การยื่นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคล³

1.2 การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

1.2.1 การเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี

กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ที่มีโชบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2) ซึ่งในการเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ (ทั้งปี) จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ได้กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเท่าใดให้นำกึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ประมาณการได้นั้นมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากประมาณ-

การกำไรสุทธินั้น ใช้บังคับเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเท่านั้น สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีตามเกณฑ์อื่น ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีแต่อย่างใด ได้แก่ มูลนิธิ สมาคม บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศที่เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย

สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ (กรณีมีลูกจ้างผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีด้วย เนื่องจากเป็นกิจการที่ต้องชำระภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

การจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีสำหรับหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ต้องคำนึงถึงเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ด้วย ซึ่งสามารถนำผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันมาถือเป็นรายจ่ายได้

³ อ้างตาม 1 หน้า 411

1.2.2 การเสียภาษีจากการกำไรสุทธิของ รอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบ ระยะเวลาบัญชี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการเสียภาษีจากการ
กำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่
วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ได้แก่

- บริษัทจดทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วย
ตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย
- ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วย
การธนาคารพาณิชย์
- บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ บริษัท
เครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการ
ประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และ
ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ปฏิบัติ
หน้าที่ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่
อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด⁴

ในกรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์
ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือ
บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์หรือบริษัทเครดิต-
ฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจ
เงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิต-
ฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดี
กำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิ

ของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบ
ระยะเวลาบัญชีตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวล-
รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุน
สุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนนี้ คำนวณได้
โดยเอารายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่
กระทำในรอบระยะเวลา 6 เดือน หักด้วยรายจ่าย
ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา
65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี จึงเห็นได้ว่าการ
คำนวณเสียภาษีกรณีนี้จะตรงกับความจริงมาก
กว่าการคำนวณเสียภาษีจากการประมาณการ
กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ เพราะรายได้และ
รายจ่ายที่นำมาคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ
จะคำนวณเฉพาะรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้น
แล้วในรอบระยะเวลา 6 เดือนเท่านั้น แต่การ
คำนวณเสียภาษีจากการประมาณกำไรสุทธิหรือ
ขาดทุนสุทธิ จะต้องคำนึงถึงรายได้และรายจ่าย
ในช่วง 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี
ที่ยังไม่เกิดขึ้นด้วย ซึ่งอาจทำให้การประมาณการ
กำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิผิดพลาดก็ได้ หากมี
เหตุการณ์อย่างใดอย่างหนึ่งนอกเหนือจาก
การคาดหมายของบริษัทฯ เกิดขึ้น

ข้อพิจารณา การยื่นแบบแสดงรายการ
(ภ.ง.ด.51) ของบริษัทจดทะเบียน ธนาคาร
พาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์

⁴ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับ 128) เรื่องกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข สำหรับบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัท
เครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการ
ประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และ
ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ รวมถึงบริษัทหรือห้าง-
หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ
และเงื่อนไขตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับ 128) เรื่องกำหนด
หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับบริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ (2)
แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 พฤษภาคม
พ.ศ. 2546ให้นำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจาก
กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลา 6 เดือนหักด้วย
รายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ
และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวจะมีสิทธินำผล
ขาดทุนสุทธิทั้งจำนวนยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบ
ระยะเวลาบัญชีปัจจุบันมาถือเป็นรายจ่ายในการ
คำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรได้

ข้อสังเกต

1. โดยปกติผู้มีหน้าที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51
เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ได้แก่ บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษี
เงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิเท่านั้นแต่
ถ้าเป็นกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ต่างประเทศ รวมทั้งกิจการที่ดำเนินเป็นทางค้า
หรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การ
ของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้น
ตามกฎหมายของต่างประเทศที่กระทำกิจการทั้ง
ในประเทศอื่นๆ และในประเทศไทย หรือมีลูกจ้าง
หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการ
ประกอบกิจการในประเทศไทย⁵ ซึ่งเป็นเหตุให้ได้
รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ซึ่งกฎหมาย
ให้ถือว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการประกอบ
กิจการในประเทศไทย โดยปกติกิจการดังกล่าว
มีหน้าที่ต้องคำนวณและเสียภาษีเงินได้จาก
กำไรสุทธิ แต่ถ้าไม่สามารถคำนวณกำไรสุทธิจาก
กิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในประเทศ
ไทยในรอบระยะเวลาบัญชีได้โดยความเห็นชอบ
ของสรรพากร ผู้ประกอบกิจการดังกล่าวอาจขอ
เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดเงินได้
ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชี

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรยินยอมให้แก่
เฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือ
กิจการของรัฐบาลต่างประเทศ ฯลฯ ที่ประกอบ
กิจการขนส่งระหว่างประเทศในประเทศไทย แต่
มีรายได้จากอื่นที่ไม่ใช่รายได้จากการขนส่ง
ระหว่างประเทศ เช่น รายได้ดอกเบียเงินฝาก
ดอกเบียตัวเงิน ค่าขายกระเป๋าเดินทาง เป็นต้น
ซึ่งรายได้ดังกล่าวโดยทั่วไปต้องคำนวณและ

⁵ อ้างตาม 1 หน้า 407-408

⁶ กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ วรรคสอง

เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ แต่เป็นเหตุสุดวิสัยที่ไม่อาจคำนวณกำไรสุทธิจึงยอมให้เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายได้ดังกล่าวในรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศ รวมทั้งกิจการของรัฐบาลต่างประเทศอื่นใดไม่อาจปฏิบัติเช่นที่กล่าวได้ ต้องคำนวณและเสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิเท่านั้น อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือปฏิบัติตามข้อ 5 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.13/2529 ไว้ว่า หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานพิสูจน์รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิก็ให้ถือว่ามียาจ่ายได้เท่ากับอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะสำหรับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2. กรณีเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนแรกให้แนบบการเงินพร้อมแบบ ภ.ง.ด.51 หากประกอบกิจการมากกว่าหนึ่งประเภทให้แนบบกำไรขาดทุนพร้อมแบบ ภ.ง.ด.51 แยกเป็นรายกิจการ ส่วนงบดุลยื่นพร้อมแบบ ภ.ง.ด.51 ของกิจการใดกิจการหนึ่งก็ได้

1.3 อัตรากำไรสุทธิได้นิติบุคคลสำหรับการเสียภาษีประจำปี

⁷ โปรดดูจากวิธีการออกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556

⁸ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 555)

⁹ อ้างตาม 8

การใช้อัตราในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการเสียภาษีประจำปี⁷

กรณีอัตรารายปกติ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีโดยทั่วไปต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ

กรณีลดอัตรากำไรสุทธิ ให้คำนวณภาษีดังนี้

(1) กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ⁸

(2) กรณีเป็นบริษัทที่มีหลักทรัพย์จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 แต่ไม่เกินวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของกำไรสุทธิ⁹

(3) กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาทและมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 30 ล้านบาท ให้คำนวณภาษีในอัตราดังนี้

กำไรสุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ
0 - 300,000 บาท	ยกเว้น
เกิน 300,000 - 1,000,000 บาท	15
เกิน 1,000,000 - ขึ้นไป	20

ทั้งนี้ สำหรับกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป¹⁰

(4) กรณีเป็นกิจการสำนักงานปฏิบัติการภูมิภาคให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิสำหรับรายได้ที่ได้รับจากวิสาหกิจในเครือหรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานฯ ดังต่อไปนี้

- รายได้จากการให้บริการของสำนักงานฯ ได้แก่ วิสาหกิจในเครือหรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานฯ

- ดอกเบี้ยรับทั้งนี้เฉพาะดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่สำนักงานฯ ได้กู้มาเพื่อให้อุปยืมต่อ

- ค่าสิทธิรวมทั้งค่าสิทธิที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องซึ่งได้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่นำผลการวิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีของสำนักงานฯ ไปใช้ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการแก่สำนักงานฯ วิสาหกิจในเครือหรือสาขาต่างประเทศของสำนักงานฯ ทั้งนี้ เฉพาะค่าสิทธิที่เกิดจากผลการวิจัยและ

พัฒนาเทคโนโลยีของสำนักงานฯ ที่กระทำขึ้นในประเทศไทย

(5) กรณีเป็นกิจการนำเข้าส่งออกไปนอกราชอาณาจักรในเขตปลอดอากรหรือระหว่างเขตปลอดอากรตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรที่ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 10 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป สำหรับรายได้จากการประกอบธุรกรรมการซื้อขายน้ำมันเชื้อเพลิงรวมถึงการซื้อขายน้ำมันเชื้อเพลิงตามสัญญาซื้อขายล่วงหน้าด้วย ทั้งนี้ บริษัทซึ่งประกอบกิจการที่มีรายได้จากการประกอบธุรกรรมและการซื้อขายน้ำมันเชื้อเพลิงได้แจ้งการเป็นผู้ได้รับอนุญาตจากกระทรวงพลังงานในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้ได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตั้งแต่นั้นเป็นต้นไป

(6) กรณีเป็นกิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจซึ่งประกอบด้วยจังหวัดนราธิวาส จังหวัดปัตตานี จังหวัดยะลา จังหวัดสงขลา เฉพาะในท้องที่อำเภอจะนะ อำเภอนาทวี อำเภอสะบ้าย้อย และอำเภอเทพา และจังหวัดสตูล และมีรายได้ที่เกิดขึ้นจากการผลิตสินค้า การขายสินค้าหรือการให้บริการในเขตพัฒนาพิเศษ

¹⁰ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 530) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 555) และ (ฉบับที่ 564)

เฉพาะกิจให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 3 ของกำไรสุทธิตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชี 2556 ที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงรอบระยะเวลาบัญชี 2557 ที่สิ้นสุดภายในหรือหลังวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการทั้งที่มีรายได้จากการประกอบกิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจและรายได้จากกิจการอื่นให้คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของแต่ละกิจการแยกต่างหากจากกัน หากรายจ่ายใดไม่สามารถแยกกันได้โดยชัดแจ้งว่าส่วนใดเป็นรายจ่ายของกิจการใดให้เฉลี่ยรายจ่ายดังกล่าวตามส่วนของรายได้ระหว่างรายได้จากการประกอบกิจการตั้งอยู่ในเขตพัฒนาพิเศษเฉพาะกิจและรายได้จากกิจการอื่น

(7) กรณีกิจการเป็นศูนย์กลางการจัดหาสินค้าเพื่อการผลิตระหว่างประเทศให้คำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 15 ของกำไรสุทธิ

กรณีได้รับอนุมัติจากกรมสรรพากรให้เสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายให้เสียภาษีในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับ

กรณีประกอบกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีตามกฎหมาย

1.4 รอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

1.4.1 รอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีได้แก่

1. รอบระยะเวลาบัญชีที่มีกำหนดเวลา 12 เดือน ดังนี้

- รอบระยะเวลาบัญชีแรก เฉพาะกรณีที่มีกำหนดเวลา 12 เดือนเท่านั้น

- รอบระยะเวลาบัญชีที่ดำเนินกิจการมาเป็นปกติ

- รอบระยะเวลาสุดท้ายเฉพาะกรณีที่มีกำหนดเวลา 12 เดือนเท่านั้น

2. รอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งโดยทั่วไปมีกำหนดเวลาน้อยกว่า 12 เดือน แต่หากรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัติดังกล่าว มีกำหนดเวลาเกินกว่า 6 เดือน ก็ให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ด้วย

1.4.2 รอบระยะเวลาบัญชีที่ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

1. สำหรับกิจการที่เพิ่งเริ่มตั้งขึ้นใหม่ในรอบระยะเวลาบัญชีแรกนั้น กิจการมีสิทธิเลือกกำหนดวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีจะเป็นวันใดก็ได้ โดยกำหนดให้รอบระยะเวลาบัญชีแรกมีกำหนดเวลาน้อยกว่า 12 เดือน

2. สำหรับกิจการที่ได้รับอนุญาตให้

เปลี่ยนแปลงวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี จะมีผลทำให้รอบระยะเวลาบัญชีนั้น มีกำหนดเวลาไม่เกินหกเดือน จึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.51

3. **กรณีเลิกกิจการ** ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 72 วรรค 2 ให้ถือว่าวันที่เจ้าพนักงานทะเบียนหุ้นส่วนบริษัทรับจดทะเบียนเลิกกิจการ นั้นเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เฉพาะกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีกรณีเลิกกิจการ มีกำหนดเวลาน้อยกว่า 12 เดือน

4. **กรณีควบกิจการเข้าด้วยกัน** ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 72 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้ควบเข้ากันนั้นได้เลิกกิจการ วันที่บริษัทได้ควบเข้ากันจึงเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี กำหนดเวลาของรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีเช่นนี้จึงมีลักษณะเช่นเดียวกับกรณีเลิกกิจการ

ข้อพิจารณา เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 พร้อมงบการเงินโดยมีผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหรือผู้สอบบัญชีภาษีอากรแล้ว แต่กรณีตรวจสอบและรับรองภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) โดยนำภาษีที่ชำระไว้ตาม ภ.ง.ด.51 มาหักออกก่อน

1.5 กำหนดเวลาสถานที่ยื่นแบบและชำระภาษี

ให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 พร้อมกับชำระภาษี (ถ้ามี) ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีต่อเจ้าพนักงาน ณ สถานที่ดังต่อไปนี้

1. สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

2. ธนาคารพาณิชย์ไทย ดังนี้

- ในกรุงเทพมหานครให้ยื่น ณ ธนาคารพาณิชย์ไทยหรือสาขาที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพมหานคร

- ในจังหวัดอื่นให้ยื่น ณ สำนักงานสาขาทุกสาขาของธนาคารพาณิชย์ไทยที่ตั้งอยู่ในจังหวัดนั้นๆ โดยผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบฯ และชำระภาษีที่ธนาคารในอำเภอท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมีย่านสำนักงานใหญ่ตั้งอยู่

การชำระภาษีที่ธนาคารจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ดังนี้

- ใช้แบบ ภ.ง.ด.51 ที่พิมพ์ชื่อและที่อยู่ ที่กรมสรรพากรจัดทำขึ้นและจัดส่งให้

- ยื่นแบบฯ และชำระภาษีภายในกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้น

- มีเงินภาษีที่จะต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบฯ และต้องเป็นการชำระภาษีทั้งจำนวนที่จะต้องชำระ

ข้อพิจารณา แบบ ภ.ง.ด.51 ที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นเกินกำหนดเวลา (โดยไม่ ได้รับค่าเดือนหรือค่าเรียกตรวจสอบไตสวน โดยตรงเป็นหนังสือ) ถือเป็นคำร้องขอลดเงิน เพิ่มด้วย บริษัทฯ จะได้รับอนุมัติให้ลดเงินเพิ่ม ตามระเบียบทันทีที่ยื่นแบบฯ โดยไม่ต้องทำ คำร้องเป็นหนังสือยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินอีก

1.6 การพิจารณาเหตุอันสมควรตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ และมาตรา 67 ตรี

กรณีอย่างไรจึงจะถือว่า “มีเหตุอันสมควร” นั้น กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537 และแนวทางปฏิบัติการกรมสรรพากรที่ มก.9/2550 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 28 ธันวาคม พ.ศ. 2550 เพื่อให้เจ้าพนักงาน สรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

1.6.1 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537

ตามที่บทบัญญัติมาตรา 67 ทวิ (1) แห่ง ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จากกำไรสุทธิจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วให้คำนวณ และชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการ

กำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและในกรณีที่ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวได้แสดง ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มี เหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระ ขาด ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แม้ต่อมาจะได้มีหนังสือที่ กค 0810/6379 ลงวันที่ 27 เมษายน 2533 เรื่อง แนวทางการ พิจารณา “เหตุอันสมควร” ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือปฏิบัติแล้วก็ตาม แต่ในระยะเวลาต่อมาการพิจารณา “เหตุอัน สมควร” ก็ยังเป็นเรื่องยุ่งยากสับสนและไม่สามารถแสดงได้ว่าความ “สมควร” เกิดขึ้นจริง และโดยที่การเสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิ เป็น เพียงการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นแบบ แสดงรายการประจำปี

ฉะนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกในการ พิจารณา “เหตุอันสมควร” ดังกล่าวกรมสรรพากร จึงมีคำสั่งเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็น แนวทางปฏิบัติเพิ่มเติมดังต่อไปนี้

“กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดง รายการเสียภาษีครึ่งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

เสียหายซึ่งเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ แล้วให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร”

1.6.2 แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่
มก.9/2550

การพิจารณาเหตุอันสมควร ในกรณีที่จะ ถือว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นรายการ และชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวล- รัษฎากร โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลา บัญชีนั้นโดยมีเหตุอันสมควร ซึ่งไม่ต้องรับผิดชอบ เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวล- รัษฎากรมีแนวทาง ดังนี้

1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดง รายการเสียหายซึ่งปีใดไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เสียหายซึ่งเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่ แล้วถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร¹¹

2. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากการประกอบกิจการ โดยมีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตาม มาตรา 67 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร¹²

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในรอบ ระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี ที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ (รายได้ จากการประกอบกิจการ ไม่รวมถึง การนำเงินไป หาประโยชน์โดยฝากธนาคาร บริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ หรือซื้อพันธบัตรหรือหลักทรัพย์ ที่ได้รับมาก่อนไม่ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้หรือ รอบระยะเวลาบัญชีก่อน)

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล เพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่เพื่อปรับปรุง รายได้เพิ่มขึ้นตามข้อเท็จจริงของผลการตรวจ สภาพกิจการ

- กรณีมีการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการ ประกอบกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี 6 เดือน หลังของรอบระยะเวลาบัญชี และมีกำไรจากการ ขายทรัพย์สินดังกล่าว

- อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

- การส่งสินค้าออกมีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้าหรือมีการยกเลิกการ ควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

- การรับจ้างที่มีค่าจ้างไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับผู้ว่าจ้างและความยากง่ายของงานที่ทำ

- อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ

¹¹ มก. 9/2550 ข้อ 2

¹² มก. 9/2550 ข้อ 3

เปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

3. ในการพิจารณาเหตุอันสมควรให้
เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาและเสนอความ
เห็นต่อผู้มีอำนาจในการพิจารณาอนุมัติ¹³ ดังนี้

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 ของ
แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.9/2550 ให้
พิจารณาและเสนอความเห็นต่อผู้อำนวยการสำนัก
บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ หรือผู้อำนวยการ
สำนักตรวจสอบภาษีกลาง หรือสรรพากรพื้นที่
แล้วแต่กรณีพิจารณาอนุมัติ

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 2 ของ
แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.9/2550 แต่มี
เหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ของ
แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.9/2550 ให้
พิจารณาเบื้องต้นว่ามีเหตุอันสมควรหรือไม่เหตุ
อันสมควรแล้วเสนอความเห็นจากการพิจารณา
ดังกล่าวผ่านสำนักมาตรฐานการกำกับและตรวจ
สอบภาษีเพื่อพิจารณาเสนออธิบดีกรมสรรพากร
อนุมัติสำหรับสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่
และสำนักตรวจสอบภาษีกลางหรือให้เสนอความ
เห็นต่อสรรพากรภาคพิจารณาอนุมัติสำหรับ
สำนักงานสรรพากรพื้นที่แล้วแต่กรณี

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ไม่มีเหตุอันสมควรตามที่กำหนดไว้ตามข้อ 3 ของ
แนวทางปฏิบัติการสรรพากรที่ มก.9/2550 แต่
เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่ามิเหตุอัน
สมควรให้เสนอความเห็นผ่านสำนักมาตรฐาน
การกำกับและตรวจสอบภาษีเพื่อขออนุมัติอธิบดี
กรมสรรพากรเป็นแต่ละกรณีสำหรับสำนัก
บริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่และสำนักตรวจสอบ
ภาษีกลางหรือให้เสนอความเห็นเพื่อขออนุมัติ
สรรพากรภาคเป็นแต่ละกรณีสำหรับสำนักงาน
สรรพากรพื้นที่ แล้วแต่กรณี

4. กรณีปรับปรุงเหตุอันสมควรสำหรับ
บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ได้รับการ
ส่งเสริมการลงทุนซึ่งประกอบกิจการทั้งที่ได้รับ
ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลและไม่ได้รับยกเว้น
ภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วปรากฏว่าประมาณการ
กำไรสุทธิรวมของทั้งสองประเภทกิจการขาดไป
ไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิรวมซึ่งได้จาก
การประกอบกิจการและประมาณการกำไรสุทธิ
ของกิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
ขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิของ
กิจการที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล
เช่นเดียวกันถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา
67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

5. กรณีมีเหตุที่ไม่สามารถปฏิบัติตาม
แนวทางปฏิบัตินี้ได้ ให้เสนอข้อเท็จจริงและ

¹³ มก. 9/2550 ข้อ 4

¹⁴ มก. 9/2550 ข้อ 5

ความเห็นต่ออธิบดีเพื่อวินิจฉัยสั่งการ¹⁵

ข้อพิจารณา กรณีอย่างไรจึงจะถือว่า “มีเหตุอันสมควร” นั้นย่อมพิจารณาแล้วแต่ข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไปเช่น กรณีมีเหตุอันสมควร เช่น เป็นกรณีที่บริษัทฯ ไม่อาจคาดการณ์ได้ล่วงหน้าและเป็นเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นหลังจากบริษัทฯ ได้ยื่นประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 แล้ว ถือได้ว่า บริษัทฯ ได้ยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

หากพิจารณาแนวทางการพิจารณาของศาลฎีกา ต้องมีเหตุการณ์เหนือความคาดหมายของผู้ประกอบกิจการเช่นนั้นเกิดขึ้นมิใช่เหตุการณ์ปกติทางการค้า เป็นพฤติการณ์พิเศษของการประกอบกิจการและหลักสุจริตในการพิจารณา

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6432/2549**
วินิจฉัยว่า เงินได้จากการประกอบการทุกประเภทย่อมมีความไม่แน่นอน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการตามลักษณะของกิจการแต่ละประเภทประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี จึงบัญญัติให้ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีคลาดเคลื่อนได้ไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ การที่โจทก์

ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 โดยไม่ปรากฏพฤติการณ์พิเศษนั้นจึงยังไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดให้โจทก์เสียเงินเพิ่มได้โดยไม่ต้องเรียกโจทก์ไปสอบถามก่อนเพราะโจทก์มีหน้าที่ต้องประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีที่ถูกต้องแท้จริงพร้อมกับส่งมอบพยานหลักฐานไปให้เจ้าพนักงานตรวจสอบ เมื่อโจทก์ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีขาดไปเกินร้อยละ 25 จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ขาดไป

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8315/2543**
วินิจฉัยว่า กรณีที่จะถือว่าการจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยมีเหตุอันสมควรนั้นต้องมีเหตุการณ์เหนือความคาดหมายของผู้ประกอบกิจการเช่นนั้นเกิดขึ้นมิใช่เหตุการณ์ปกติทางการค้าส่งผลให้การประมาณการผิดพลาดไป การที่โจทก์จัดทำประมาณการกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 สูงกว่ารอบระยะเวลาบัญชีปีที่ผ่านมามากกว่าเท่าตัวมิใช่เหตุผลจะอ้างได้ว่าโจทก์จัดทำประมาณการกำไรสุทธิขาดไปโดยมีเหตุอันสมควร

1.7 ความรับผิดชอบเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51

¹⁵ มก. 9/2550 ข้อ 7

ความรับผิดชอบทางแพ่ง ในกรณีบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการเสียหาย งวด 6 เดือนหรือยื่นรายการเกินกำหนดเวลา หรือยื่นรายการไม่ครบถ้วน จะต้องรับผิดชอบ เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ตรี ซึ่ง บัญญัติไว้ดังนี้¹⁶

1. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ทัวไป¹⁷

(1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหรือ

(2) ยื่นรายการและชำระภาษีโดยแสดง ประमाणการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจาก กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดย ไม่มีเหตุอันสมควร

ผลของการฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (1) เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของ จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือกึ่งหนึ่งของ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชี นั้น หรือภาษีที่ชำระขาด

คำอธิบาย กรณีการเสียภาษีจากกึ่งหนึ่ง ของประมาณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ เรียกเก็บเงินเพิ่ม โดยแยกกรณีความผิดออกได้ ดังนี้

● กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายใน

2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา หกเดือนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงาน ประเมินอาลั้งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของ กึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียเมื่อสิ้นรอบ ระยะเวลาบัญชี

● กรณียื่นรายการและชำระภาษีเมื่อพ้น

กำหนดเวลา 2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบ ระยะเวลาหกเดือนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้า- พนักงานประเมินอาลั้งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 ที่ยื่น (ใช้บังคับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2524 เป็นต้นไป จากร้อยละ 20 ของประมาณการ กำไรสุทธิ)

● กรณียื่นรายการและชำระภาษีภายใน

2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลาหก เดือนแล้ว แต่แสดงประमाणการกำไรสุทธิขาด ไปเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำใน รอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาลั้งให้เสียเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป

2. กรณีนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2)

(1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหรือ

(2) ยื่นรายการและชำระภาษีไว้ไม่

¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี

¹⁷ กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (1)

ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป

ผลของการฝ่าฝืนประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2) เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือภาษีที่ชำระขาด

คำอธิบาย กรณีการเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

ในการเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนดังกล่าว หากบริษัทซึ่งมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษี ไม่ยื่นรายการภายในกำหนดเวลา หรือยื่นรายการภายในกำหนดเวลาแต่ชำระภาษีขาดไป เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจเรียกเก็บเงินเพิ่ม โดยแยกกรณีความผิดได้ดังนี้

- กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีภายใน 2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลาหกเดือน เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้ เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

- กรณียื่นรายการและชำระภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลา 2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลาหกเดือน เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

- กรณียื่นรายการและชำระภาษีภายใน 2 เดือนนับแต่วันครบกำหนดรอบระยะเวลา

¹⁸ หนังสือที่ กค 0702/1209 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2552

หกเดือนแล้วแต่ชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป เจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ชำระขาดไป

กรณีการคำนวณเงินเพิ่มสำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51¹⁸

กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 เกินกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเงินเพิ่มดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ ตามข้อ 16 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ทวิ มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาลงลดได้ ดังต่อไปนี้

1. กรณีบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงโดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มได้ แต่ต้องเสียในอัตราและตามเงื่อนไขดังนี้

- ถ้าชำระภายใน 2 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการให้เสียร้อยละ 0.01 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

- ถ้าชำระภายใน 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

2. กรณีอื่นนอกจาก 1. ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

ตัวอย่างที่ 1¹⁹ โจทก์ยื่นแบบแสดงภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2539 ประมาณการกำไรสุทธิจำนวน 67,312.04 บาท ต่อมาเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวว่ามีกำไรสุทธิจำนวน 171,106.70 บาท ซึ่งโจทก์แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป 103,794.66 บาท คิดเป็นร้อยละ 60.66 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยโจทก์มิได้นำสืบให้ปรากฏเหตุอันสมควรที่ทำให้ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่

กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โจทก์จึงต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี

ตัวอย่างที่ 2²⁰ กรณีบริษัทฯ มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหากบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มโดยให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนดตามข้อ 16(2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

ข้อสังเกตที่น่าสนใจ²¹

1. กรณียื่น ภ.ง.ด.51 ประมาณการกำไรสุทธิภายในกำหนดเวลาแล้ว ต่อมาได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมภายในกำหนดเวลาอีกเพื่อปรับปรุงประมาณการกำไรสุทธิ กรณีดังกล่าวการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติม ไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด และในการคำนวณเงินเพิ่มให้พิจารณาทั้ง ภ.ง.ด.51 และ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติม

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1232/2551

²⁰ หนังสือที่ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544

²¹ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนโสม สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 341-342

เปรียบเทียบกับ ภ.ง.ด.50

2. กรณียื่น ภ.ง.ด.51 ประมาณการกำไรสุทธิภายในกำหนดเวลา และได้มีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมเกินกำหนดเวลาเพื่อปรับปรุงประมาณการกำไรสุทธิ การยื่น ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมดังกล่าว ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมนั้น ตามมาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง (ลดลงได้ตามคำสั่ง ท.ป.81/2542^{๒๒}) และในการคำนวณเงินเพิ่มให้พิจารณาทั้ง ภ.ง.ด.51 และ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมที่ยื่นเกินกำหนดเวลาเปรียบเทียบกับ ภ.ง.ด.50

3. กรณีบริษัทฯ ไม่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพื่อประมาณการกำไรสุทธิไว้เลย เมื่อบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ของรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน กรณี

ถือว่าไม่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง (ลดลงได้ตามคำสั่ง ท.ป.81/2542^{๒๒}) ซึ่งมีวิธีคำนวณเงินเพิ่มดังนี้^{๒๒}

$$\text{เงินเพิ่ม} = \frac{\text{กำไรสุทธิจริงตาม ภ.ง.ด.50} \times \text{อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล} \times \text{อัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง}}{2}$$

ความรับผิดทางอาญา

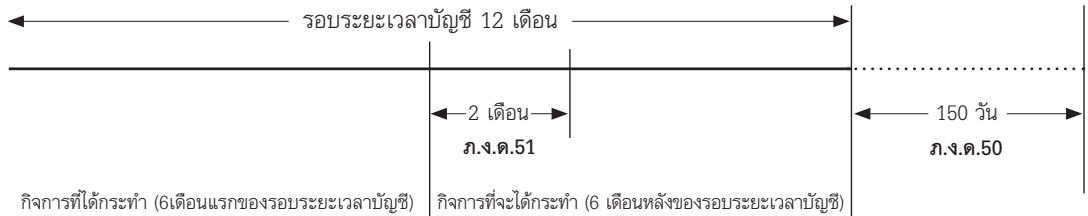
กรณีไม่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 หรือไม่ยื่นภายในกำหนดเวลาต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย

การคำนวณฐานภาษี

1. กรณีเสียภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร
 - (1) ประมาณการยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
 - (2) หัก ประมาณการรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
 - (3) คงเหลือ ประมาณการ กำไรสุทธิ ขาดทุนสุทธิ
 - (4) หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
 - (5) หัก ประมาณการกำไรสุทธิที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย
 - (6) ประมาณการ กำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี ขาดทุนสุทธิ
 - (7) กึ่งหนึ่งของประมาณการ กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี ขาดทุนสุทธิ ▶
2. กรณีเสียภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนแรก ตามมาตรา 67 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร
 - (1) กำไรสุทธิ ขาดทุนสุทธิ ของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนแรก
 - (2) หัก ขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน
 - (3) หัก กำไรสุทธิที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย
 - (4) กำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษี ขาดทุนสุทธิ ▶
3. กรณีเสียภาษีจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย
 - ยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนแรก ▶

^{๒๒} หนังสือที่ กค 0811(กม)/576 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2539

แผนผังแสดงการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด.51)²³



รายได้จริงจากการประกอบกิจการ + รายได้จากการประมาณการ = ประมาณการรายได้

หัก รายจ่ายจริงจากการประกอบกิจการ + รายจ่ายจากการประมาณการ = ประมาณการรายได้

ประมาณการกำไรสุทธิ (ขาดทุนสุทธิ) = xxx บาท

หัก ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65 ตี (12)) = xxx บาท

ก. ตามแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร²⁴

ประมาณการกำไรสุทธิ (ขาดทุนสุทธิ) = xxx บาท

คิดเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล = xxx บาท

(กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ คูณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ (ชำระไว้เกิน) = xxx บาท

ข. ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา²⁵

ประมาณการกำไรสุทธิ (ขาดทุนสุทธิ) = xxx บาท

คิดเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคล = xxx บาท

(กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ คูณอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล)

หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกๆ = xxx บาท

ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ (ชำระไว้เกิน) = xxx บาท

²³ อ้างตาม 1 หน้า 507

²⁴ มติ กพอ. ครั้งที่ 2/2552 วันที่ 17 สิงหาคม 2552 (ระเบียบวาระที่ 2.2), หนังสือที่ กค 0702/10098 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2552 และหนังสือที่ กค 0702 /8899 ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2552

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7055/2544

2. ประเด็นปัญหาและ แนววินิจฉัยที่น่าสนใจ

2.1 ประเด็นปัญหา

เรื่องที่ 1 การเปรียบเทียบประมวลการ
กำไรสุทธิเพื่อพิจารณาเหตุอันสมควรตาม
ประมวลรัษฎากรมาตรา 67 ตรี

ประเด็นปัญหา ปัญหาเกี่ยวกับการ
พิจารณาว่าผู้ประกอบการยื่นประมวลการ
กำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไร
สุทธิที่ได้จากการประกอบกิจการตามมาตรา
67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ กรณีที่
ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 ฉบับเพิ่มเติม
ปรับปรุงประมวลการกำไรสุทธิภายหลังจาก
ที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ของรอบระยะเวลา
บัญชีดังกล่าวแล้วและต่อมาผู้ประกอบการ
ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติมปรับปรุงกำไรสุทธิ
ที่ได้จากการประกอบกิจการของรอบระยะเวลา
บัญชีเดียวกันผู้ประกอบการต้องประมวลการ
กำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของ
กำไรสุทธิที่ได้รับจากการประกอบกิจการ
อีกครั้งหรือไม่ ทำให้เกิดปัญหาว่าการพิจารณา
ดังกล่าวต้องนำประมวลการกำไรสุทธิตาม
แบบ ภ.ง.ด. 51 และกำไรสุทธิที่ได้จากการ
ประกอบกิจการตามแบบ ภ.ง.ด. 50 ฉบับใดมา
เปรียบเทียบ

แนววินิจฉัย²⁶

1. กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ต้องจัดทำประมวลการกำไรสุทธิหรือขาดทุน
สุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้
กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น
และต้องคำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่ง
หนึ่งของประมวลการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลา
บัญชีดังกล่าวตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่ง
ประมวลรัษฎากรก็เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บ
ภาษีก่อนกำหนดเวลาตามมาตรา 68 แห่ง
ประมวลรัษฎากร ซึ่งหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน-
นิติบุคคลนั้น ได้แสดงประมวลการกำไรสุทธิ
ขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะ
เวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียเงินเพิ่ม
อีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา
67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีที่ผู้ประกอบการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51
ฉบับเพิ่มเติมเพื่อปรับปรุงประมวลการกำไรสุทธิ
ภายหลังจากที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ของรอบ
ระยะเวลาบัญชีดังกล่าวแล้ว ผู้ประกอบการ
สามารถกระทำได้ แต่เมื่อเป็นการยื่นแบบ
ภ.ง.ด.51 ฉบับที่ 2 เกินกำหนดเวลาตามมาตรา
67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ประกอบการ
ดังกล่าวต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20

²⁶ หนังสือที่ กค 0702/7228 ลงวันที่ 6 กันยายน 2554

ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมตาม มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. เมื่อถือว่าการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมเป็นการยื่นแบบตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร การพิจารณาเปรียบเทียบ ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มี เหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวล รัษฎากรหรือไม่ จึงต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับ ภ.ง.ด.51 ทั้งสองฉบับ โดยหากนำมาเปรียบเทียบกับ ภ.ง.ด.50 แล้วปรากฏว่าประมาณการกำไร สุทธิยังขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มีเหตุอัน สมควรผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีก ร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดไป

4. กรณีที่ผู้ประกอบการได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 เพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงกำไรสุทธิที่ได้ จากการประกอบกิจการของรอบระยะเวลา บัญชีเดียวกันย่อมสามารถกระทำได้หากเห็นว่ แบบ ภ.ง.ด.50 ที่ตนยื่นไว้มีข้อผิดพลาดในการ พิจารณาว่าผู้ประกอบการได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 หรือไม่ ต้องพิจารณาถึงแบบ ภ.ง.ด.50 ฉบับหลังที่ผู้ประกอบการได้ยื่นเพิ่มเติมด้วย เพราะเป็นข้อเท็จจริงที่ผู้ประกอบการได้แจ้งมา ซึ่งหากเจ้าพนักงานประเมินมิได้นำข้อเท็จจริง

ดังกล่าวมาพิจารณา ผู้ประกอบการสามารถยก ข้อเท็จจริงนั้นขึ้นต่อสู้ในชั้นอุทธรณ์ได้และหาก นำมาเปรียบเทียบแล้วปรากฏว่า ประมาณการ กำไรสุทธิที่ผู้ประกอบการได้ยื่นตามแบบ ภ.ง.ด.51 ยังขาดไปเกินร้อยละ 25 โดยไม่มี “เหตุอันสมควร” ผู้ประกอบการยังต้องรับผิดชอบ เงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดไป

เรื่องที่ 2 กรณีการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหา การพิจารณาเหตุอัน สมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวล- รัษฎากร ตามคำร้องขอเงินเพิ่มถือเป็นคำสั่ง ทางปกครอง ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติ วิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 หรือไม่

แนววินิจฉัย²⁷ หนังสือแจ้งไม่อนุ้มถึงด เงินเพิ่มของกรมสรรพากร กรณีบริษัทฯ ของด เงินเพิ่มโดยอ้างเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่คำสั่งทางปกครอง ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เนื่องจากตามมาตรา 67 ตรี วรรค สลาม แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดี กรมสรรพากรโดยอนุ้มัติรัสมนตรีว่าการกระทรวง การคลังออกระเบียบกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อการ งดเงินเพิ่มภาษีตามมาตรา 67 ตรี วรรคสาม

²⁷ หนังสือที่ กค 0702/2532 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2551

แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นจำนวนเงินเพิ่มที่ต้องเสียในกรณีนี้จึงเป็นหน้าที่ของบริษัทฯ ที่ต้องเสียตามกฎหมาย เมื่อกรมสรรพากรพิจารณาไม่อนุมัติให้งดเงินเพิ่มตามที่บริษัทฯ ร้องขอจึงไม่มีผลกระทบต่อสถานภาพสิทธิหรือหน้าที่ของบริษัทฯ ที่เคยมีมาก่อนแต่อย่างใด เป็นเพียงการบอกกล่าวให้บริษัทฯ ชำระเงินเพิ่มตามจำนวนที่แจ้งให้ทราบเท่านั้น หากบริษัทฯ ไม่ชำระเจ้าพนักงานประเมินจะต้องประเมินเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป กรณีจึงไม่ใช่คำสั่งทางปกครองและไม่อาจอุทธรณ์ได้ตามมาตรา 44 แห่งพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว หากบริษัทฯ ไม่เห็นด้วยกับผลการพิจารณาของเจ้าพนักงานประเมิน บริษัทฯ สามารถยื่นคำร้องให้ทบทุนการพิจารณาของเงินเพิ่มได้

เรื่องที่ 3 กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติม

ประเด็นปัญหา ในการพิจารณาว่า บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีโดยแสดงผลประมาณการขาดเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิปลายงวดหรือไม่ จะต้องนำแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) ฉบับเพิ่มเติม มารวมพิจารณาหรือไม่ และกรณีดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบชำระ

เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

แนววินิจฉัย²⁸

1. กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ประมาณการกำไรสุทธิภายในกำหนดเวลาและได้มีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมซึ่งเกินกำหนดเวลาตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรในการพิจารณาว่า บริษัทฯ ยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ จะต้องนำแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมดังกล่าว มารวมพิจารณาเปรียบเทียบด้วย

2. กรณีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับเพิ่มเติม เป็นการยื่นแบบตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เกินกำหนดเวลา บริษัทฯ จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อสังเกต กรณียื่นเพิ่มเติมให้ระบุด้วยว่า ยื่นเพิ่มเติมครั้งที่เท่าไร และให้แสดงรายการพร้อมทั้งคำนวณภาษีใหม่ทั้งหมด และนำภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วตามแบบ ภ.ง.ด.51 (ที่ยื่นไว้เดิม) มาหักออก

เรื่องที่ 4 กรณีนิติบุคคลยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับแรกไว้ไม่ถูกต้อง

²⁸ หนังสือที่ กค 0706/11035 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2550

ประเด็นปัญหา บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2542 ในวันที่ 31 สิงหาคม 2542 ผิดพลาดคลาดเคลื่อนไป ดังนี้

1.1 แสดงยอด “ประมาณการกำไรสุทธิทั้งปี” โดยแสดงผิดลงในช่อง “ภาษีเงินได้ร้อยละ 30 ของกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ” แล้วคำนวณย้อนกลับขึ้นไปหายอดประมาณการกำไรสุทธิซึ่งไม่ถูกต้อง

1.2 แสดงยอดรายได้ก่อนหักรายจ่ายซึ่งเป็นยอดรายได้ทั้งสิ้นของโครงการทั้งหมดซึ่งไม่ถูกต้อง

บริษัทฯ ได้ขอใช้สิทธิขยายเวลาการชำระภาษีจำนวน 18,955,412.54 บาท ภายในวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2543 ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การขยายเวลาการชำระภาษีอากรสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 บริษัทฯ จึงขอยกเลิกแบบ ภ.ง.ด. 51 และขอยกเว้นการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนดังกล่าว เพราะตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายมากกว่าภาษีที่ต้องชำระทั้งภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีและสิ้นปี ทั้งนี้ บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 (ฉบับแก้ไข) แล้วเมื่อ

วันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2543 โดยไม่มีภาษีที่ต้องชำระแต่อย่างใด

แนววินิจฉัย²⁹

1. บริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 ภายในกำหนดเวลาสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อวันที่ 31 สิงหาคม 2542 โดยได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษีของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 และกึ่งหนึ่งของประมาณการคำนวณเป็นเงินภาษีที่ต้องชำระ ทั้งนี้ บริษัทฯ ยังมีได้ชำระภาษีจำนวนดังกล่าวพร้อมกับการยื่นแบบฯ เนื่องจากได้ใช้สิทธิการขยายเวลาการชำระภาษีอากรสำหรับการยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ภายในเดือนกุมภาพันธ์ 2543 ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 26 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 (ภายในกำหนดระยะเวลาแปดเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว) จึงถือว่าการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 (ฉบับแรก) สมบูรณ์ตามมาตรา 11 และมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ดังนั้น การยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 (ฉบับแก้ไข) จึงไม่มีผลลบล้างหน้าที่ชำระภาษี

²⁹ หนังสือที่ กค 0811(กม.07)/พ.1121 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2543

ตามกฎหมายตามแบบ ภ.ง.ด. 51 (ฉบับแรก) แต่อย่างไร

2. ในการยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2542 บริษัทฯ มีสิทธินำภาษีที่ได้ชำระไว้แล้วตามแบบ ภ.ง.ด. 51 มาหักออกหากมีภาษีชำระไว้เกินบริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

เรื่องที่ 5 กรณีการพิจารณาเหตุอันสมควรและการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหา

1. กรณีบริษัทยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 จำนวนสองฉบับ โดยฉบับแรกยื่นภายในกำหนดเวลาและฉบับที่สองยื่นเกินกำหนดเวลาในการเปรียบเทียบแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรได้นำแบบที่ยื่นภายในกำหนดเวลาเพียงฉบับเดียวมาเปรียบเทียบกับแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.50 เพื่อคำนวณเงินเพิ่มที่จะต้องรับผิดร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาด กรณีดังกล่าวถูกต้องหรือไม่

2. ในการประมาณการกำไรสุทธิ ตาม

มาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร หากจะต้องนำแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สอง ซึ่งยื่นเกินกำหนดเวลามาพิจารณาด้วย กรณีดังต่อไปนี้ถูกต้องหรือไม่

2.1 กรณีบริษัทฯ ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สองเกินกำหนดเวลา โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.50 บริษัทฯ จะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระเพิ่มเติม ตามมาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากถือว่าบริษัทฯ ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

2.2 กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สองเกินกำหนดเวลา และยังแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 บริษัทฯ จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 กรณีไม่ยื่นแบบภายในกำหนดเวลาด้วยหรือไม่

แนววินิจฉัย³¹

1. กรณีตาม 1. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด.51 โดยการประมาณการกำไรสุทธิตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 จำนวนสองฉบับ ฉบับแรกยื่นภายในกำหนดเวลา

³⁰ เที่ยงตามหนังสือที่ กค 0811/03406 ลงวันที่ 19 เมษายน 2542 และหนังสือด่วนที่สุดที่ กค 0814/01682 ลงวันที่ 22 กุมภาพันธ์ 2542

³¹ หนังสือที่ กค 0706(กม.10)/126 ลงวันที่ 29 มกราคม 2546

และฉบับที่สองยื่นเกินกำหนดเวลานั้น การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดไว้ว่ากรณีแสดง ประमाणการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจาก กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มี เหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวน เงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่ง ประมวลรัษฎากรหรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงิน ภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือ ของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ดังนั้น กรณีที่จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ดังกล่าวนั้นจะต้องพิจารณาเปรียบเทียบกับ รายการประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 กับกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจาก กิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีที่ต้องยื่น รายการตามแบบ ภ.ง.ด.50 แต่เมื่อมีการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 สองฉบับ โดยฉบับแรกยื่นภายใน กำหนดเวลาและฉบับที่สองยื่นเกินกำหนดเวลา การเปรียบเทียบดังกล่าวต้องนำแบบ ภ.ง.ด.51 ทั้งสองฉบับมาพิจารณาด้วย ทั้งนี้ การยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมเป็นครั้งที่สองเป็นสิทธิที่ผู้เสีย ภาษีจะกระทำได้ซึ่งไม่มีข้อกำหนดต้องห้ามไว้ ในประมวลรัษฎากร โดยการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51

เพิ่มเติมเกินกำหนดเวลาถือว่าผู้เสียภาษีไม่ยื่น รายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม นั้น ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีตาม 2.1 กรณีผู้เสียภาษียื่น แบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สองเกินกำหนดเวลาและ เมื่อนำมารวมพิจารณาเปรียบเทียบกับแบบ ภ.ง.ด.50 แล้วปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิ ขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 นั้น ถือว่าผู้เสียภาษีไม่ ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่ม อีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติมตามที่ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สอง ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

3. กรณีตาม 2.2 กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สองเกินกำหนดเวลาและเมื่อนำ มารวมพิจารณาเปรียบเทียบกับแบบ ภ.ง.ด.50 แล้วปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิยังขาดไป เกินร้อยละ 25 นั้น ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสีย เงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ต้องชำระ เพิ่มเติมตามที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่สองและ ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระ ขาดไปจากที่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ทั้งสองฉบับ มาพิจารณาเปรียบเทียบกับแบบ ภ.ง.ด.50 แล้ว

ปรากฏว่าประมาณการกำไรสุทธิยังขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ

เรื่องที่ 6 กรณีขอผ่อนชำระภาษีกลางปี

ประเด็นปัญหา บริษัทขอผ่อนชำระภาษีเงินได้กลางปี 2540 (ภ.ง.ด.51) ในวันที่ 31 สิงหาคม 2540 เป็นเงินประมาณ 1,500,000 บาท เป็นระยะเวลา 3 งวดโดยไม่เสียเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ โดยบริษัทฯ ได้วางหนังสือประกันจากธนาคารเพื่อค้ำประกันการชำระเงินภาษีดังกล่าว

แนววินิจฉัย³² กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการประมาณการกำไรสุทธิ ภ.ง.ด.51 ตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และขอผ่อนชำระภาษีอากรเป็น 3 งวด ซึ่งตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร พ.ศ. 2539 กระทำได้ดังนี้

1. ต้องยื่นคำร้องตามแบบ ท.ป.2 หนึ่งชุด ณ สำนักงานสรรพากรอำเภอที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่
2. แนบเอกสารเกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น ขอบยอดเงินคงเหลือในธนาคารที่ยังมีบัญชีกันอยู่ งบกำไรขาดทุน งบดุลและหลักประกัน เช่น หนังสือค้ำประกันของธนาคาร
3. ต้องชำระภาษีอากรงวดแรกทันทีที่ยื่นคำร้อง ส่วนงวดต่อไป ให้ชำระภายในเวลาที่

ได้รับอนุมัติเนื่องจากการขอผ่อนชำระภาษีอากรนั้นเป็นการเร่งรัดภาษีอากรวิธีหนึ่งเมื่อผู้เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีอากรออกเป็น 3 งวดๆ ละเท่าๆ กัน งวดแรกชำระภาษีอากรพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 จึงเป็นการชำระภาษีภายในกำหนดเวลา เฉพาะงวดที่ 2 และงวดที่ 3 ถือว่ามีได้เป็นการชำระภาษีภายในกำหนดเวลา บริษัทฯ ผู้เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากรการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ทริแห่งประมวลรัษฎากรจะต้องเป็นกรณีที่บริษัทฯ ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือยื่นรายการและชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร กรณีผู้เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

³² หนังสือที่ กค 0811(กม)/1281 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2541

จึงไม่เข้าลักษณะที่จะต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร การเรียกเก็บ เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร จะเรียกเก็บได้เฉพาะกรณีที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนและ ประเมินภาษีเงินได้

เรื่องที่ 7 จำนวนเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีประเมิน ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่ง ประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหา กรณีการประเมินภาษี เงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) แห่งประมวล- รัษฎากรต้องคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ หากต้องคำนวณ จะใช้วิธีการคำนวณอย่างไร

แนววินิจฉัย³³ กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ถูกประเมินโดยให้เสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อน หักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย ใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างไร จะมากกว่า ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวล- รัษฎากร เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ ต้องเสียภาษีจากฐานกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใช้อัตราภาษีตามที่ กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา 67

แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ยื่นแบบเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ และ มาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร การที่ถูก ประเมินให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับ ก่อนหักรายจ่ายดังกล่าวเนื่องจากไม่ยื่นรายการ ซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษี หรือมิได้ทำ บัญชี หรือไม่นำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นมา ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการได้ส่วน

ข้อพิจารณา วินิจฉัยในทำนองเดียวกันกับ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8829/2550 และคำ- พิพากษาศาลฎีกาที่ 402/2551

เรื่องที่ 8 สิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติ- บุคคลกับการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหา กรณีการคำนวณเงินเพิ่ม ตามมาตรา 67 ตีรี้ แห่งประมวลรัษฎากร จะได้รับสิทธิลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระ- ราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 471) พ.ศ. 2551 หรือไม่

ประเด็นดังกล่าว กรมสรรพากรได้วินิจฉัย ว่า³⁴ กรณีดังกล่าวไม่ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลดังกล่าวหลุดพ้นจากหน้าที่ที่ต้องยื่น แบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด และยังคง

³³ หนังสือที่ กค 0702/2171 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2556

³⁴ หนังสือที่ กค 0702/2171 ลงวันที่ 8 มีนาคม 2556

มีหน้าที่ต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรและหากเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 471) พ.ศ. 2551 ก็มีสิทธิได้รับการยกเว้นและลดอัตราภาษีตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว

เรื่องที่ 9 การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรกับภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย

ประเด็นปัญหา การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ให้คำนวณเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ขาด โดยไม่ต้องนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาหักออกก่อนใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย³⁵ กรณีการคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรให้คำนวณเงินเพิ่มอัตราร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดโดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนภาษีเงินได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

แต่เนื่องจากในปี 2544 ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7055/2544 วินิจฉัยว่า มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่ง

ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี เช่นนี้เมื่อปรากฏว่าโจทก์มีภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายจะนำมาหักได้ตามกฎหมายโดยรอบระยะเวลาหกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ซึ่งแบบ ภ.ง.ด.51 ของจำเลยในองค์การคำนวณภาษีก็ยินยอมให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในรายการที่ 4 แล้วจึงนำมาถือเป็นภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเพิ่มเติมในรายการที่ 5 เช่นนี้โจทก์ยอมนำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่โจทก์ได้จ่ายไปมาหักได้การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำหลักเกณฑ์ตามวรรคสอง ข้อ 2 ตามหนังสือที่ กค 0810/13103 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2532 เรื่องข้อความเข้าใจในการขอยกเว้นเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เบี้ยปรับตามมาตรา 22, 26 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และกรณีไม่ยื่นประมาณการกำไรสุทธิ ซึ่งแปลความตามมาตรา 67 ตรี ในทางที่เป็นผลร้ายแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรจึงไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกา

แต่กรมสรรพากรไม่เห็นด้วยกับคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7055/2544 ที่ให้นำภาษีเงินได้หัก

³⁵ หนังสือที่ กค 0702/10098 ลงวันที่ 4 ธันวาคม 2552
หนังสือที่ กค 0702 /8899 ลงวันที่ 28 ตุลาคม 2552

ณ ที่จ่ายมาหักจากภาษีที่ต้องเสียก่อนคำนวณเงินเพิ่ม เพราะเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีเจตนาเป็นบทกำหนดโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หากให้นำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมาหักก่อนคิดเงินเพิ่มจะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 ภายในกำหนดเวลาและบทกำหนดโทษตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จะไม่มีสภาพบังคับได้³⁶ ดังนั้นการคิดเงินเพิ่มในกรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีให้คำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร จากภาษีที่ต้องชำระทั้งสิ้นโดยไม่ต้องคำนึงถึงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามข้อ 2 ของหนังสือที่ กค 0801/13103 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2532 เรื่อง ข้อความเข้าใจในการขอยกเว้นเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี การเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 27 เบี้ยปรับตามมาตรา 22 มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 และกรณีไม่ยื่นประมาณการกำไรสุทธิ และหนังสือที่ กค 0802/266 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2534

อย่างไรก็ดี มีนักวิชาการทางภาษีอากรได้ให้ความเห็นในประเด็นดังกล่าวไว้ว่า ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี ให้คิดเงินเพิ่ม

ร้อยละ 20 ดังนี้

1. ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี (1)

2. ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดตามมาตรา 67 ตรี ยังกำหนดอีกว่าแล้วแต่กรณีตามมาตรา 67 ตรี บอกร้อย 2 กรณีที่ต้องคิดเงินเพิ่ม คือ

(1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ตรี (1) กัย

(2) ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ตรี (1) ขาดไปเกินร้อยละ 25

ในกรณีที่ (1) ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีหมายถึง ผู้เสียไม่ได้มีการชำระภาษีเลย การคิดเงินเพิ่มเห็นควรใช้ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี (1) ไม่มีกรณีของการชำระภาษีขาด

ในกรณีที่ (2) ยื่นรายการและชำระภาษีหมายถึง ยื่นรายการแต่คำนวณแล้วไม่มีภาษีต้องเสีย หรือยื่นแบบแล้วแต่ชำระไว้ขาดการคิดเงินเพิ่มเห็นควรใช้ร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาด

ดังนั้นในการประเมินของเจ้าพนักงานหรือการยื่นแบบล่าช้าของผู้เสียภาษีเองต้องดำเนิน

³⁶ มติ กพอ. ครั้งที่ 2/2552 วันที่ 17 สิงหาคม 2552 (ระเบียบวาระที่ 2.2)

ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดตามที่คำพิพากษาได้กล่าวไว้

เรื่องที่ 10 กรณียื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 และชำระภาษีช้ากว่ากำหนดเวลาหรือยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติม เพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีให้เสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของเงินภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 ที่ยื่นล่าช้าหรือยื่นเพิ่มเติมนั้นแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีอีก เพราะเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี เป็นบทบัญญัติพิเศษที่กำหนดให้ใช้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีเท่านั้น จึงไม่ต้องนำบทบัญญัติเกี่ยวกับเงินเพิ่มทั่วไปตามมาตรา 27 มาใช้บังคับอีก ซึ่งจะเป็นการซ้ำซ้อนและไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรม³⁷

ปัญหามีว่า หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการประมาณกำไรสุทธิ (ภ.ง.ด. 51) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ ภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด แต่มิได้ชำระภาษีไว้ครบถ้วนโดยชำระเพียงบางส่วนกรณีดังกล่าว บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี (ร้อยละ

20) หรือต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 (ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน) ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไป

ในเรื่องดังกล่าว กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า³⁸ ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 โดยมีเหตุผลดังนี้ แม้ว่าบทบัญญัติตามมาตรา 67 ตรีจะเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการคำนวณเงินเพิ่มสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ปฏิบัติฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ แต่บทบัญญัตินี้ดังกล่าวเป็นข้อกำหนดสำหรับการปฏิบัติฝ่าฝืนในบางกรณีเท่านั้น ได้แก่

- กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง)
- กรณียื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิโดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 67 ตรี วรรคหนึ่ง)
- กรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) โดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 67 ตรี วรรคสอง)
- กรณียื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร (มาตรา 67 ตรี วรรคสอง)

³⁷ อ้างตาม 1 หน้า 419

³⁸ หนังสือที่ กค 0811/ก.1720 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2543

ดังนั้น หากเป็นกรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการแต่ไม่ชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งไม่เข้ากรณีใดกรณีหนึ่งตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่อบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้วแต่มีได้ชำระภาษีให้ครบถ้วน จึงต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 ซึ่งเป็นบทบัญญัติทั่วไปตามประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ประเด็นปัญหา³⁹ กรณีที่บริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 พร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วน ภาษีส่วนที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างบริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 ดังกล่าวมีภาษีที่ต้องชำระประมาณ 43 ล้านบาทเศษ และต่อมาบริษัทฯ มีกำไรสุทธิน้อยกว่าตามที่ได้ประมาณการไว้ ซึ่งเมื่อคำนวณกำไรสุทธิให้ถูกต้องแล้วบริษัทฯ มีภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 ประมาณ 4.3 ล้านบาทเศษ หากกรมสรรพากรจะคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีค้างชำระถึงเดือนธันวาคม 2547 ก็สมควรคำนวณจากยอดภาษีประมาณ 4.3 ล้านบาทเศษ มิใช่คำนวณจากยอดภาษีที่แสดงไว้

ประมาณ 43 ล้านบาทเศษ กรณีดังกล่าวจะต้องคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร จากยอดภาษีจำนวนใด

แนววินิจฉัย บริษัทฯ มีหน้าที่ยื่นรายการประมาณการกำไรสุทธิ (แบบ ภ.ง.ด.51) พร้อมกับชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับตั้งแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีโดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งรอบระยะเวลาบัญชี (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิพร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วน ภาษีส่วนที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณเงินเพิ่มจากเงินภาษีตามที่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 จำนวนเงินประมาณ 43 ล้านบาทเศษ แม้ต่อมาบริษัทฯ จะมีกำไรสุทธิน้อยกว่าตามที่ได้ประมาณการไว้ก็ไม่มีผลลบล้างจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 ฉบับที่ได้ยื่นไว้แล้ว เนื่องจากถือว่าการยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 มีผลสมบูรณ์ตามมาตรา 11 และมาตรา 67 ตรี แห่ง

³⁹ หนังสือที่ กค 0706/373 ลงวันที่ 17 มกราคม 2551

ประมวลรัษฎากรแล้ว อย่างไรก็ตาม การชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีสิทธิที่จะนำภาษีที่ชำระไว้ตามแบบ ภ.ง.ด.51 ไปถือเป็นเครดิตภาษีตามแบบ ภ.ง.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2547 และหากการคำนวณภาษีปรากฏว่า บริษัทฯ มีภาษีที่ชำระไว้เกิน บริษัทฯ ก็มีสิทธิที่จะยื่นคำร้องขอคืนภายในสามปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลายื่นรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 27 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 11 การประมาณกำไรสุทธิขาดไปเป็นจำนวนเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิจริง ทั้งรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร เมื่อต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ดังกล่าวแล้ว เจ้าพนักงานประเมินจะประเมินให้เสียเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 ได้หรือไม่⁴⁰

การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ทรี เป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับกรณีการเสียภาษีงวดแรกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว ดังนั้น ความรับผิดในกรณียื่นเสียภาษีงวดแรกเดือนของรอบระยะเวลาบัญชีผิดพลาด จึงต้องนำบทบัญญัติประมวลรัษฎากร

มาตรา 67 ทรี มาใช้บังคับทุกกรณี ไม่อาจนำบทบัญญัติทั่วไปในเรื่องความรับผิดชอบเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรมาตรา 22 มาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 มาบังคับใช้ได้

ในกรณีที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรทั้งกรณีที่ตรวจสอบการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีและทั้งรอบระยะเวลาบัญชีในคราวเดียวกัน ในส่วนของการประเมินภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่อาจที่จะประเมินเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 และมาตรา 26

เรื่องที่ 12 การยื่นแบบแสดงรายการพร้อมการชำระเงินเพิ่มผิดแบบ

ประเด็นปัญหา บริษัทได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 แสดงรายการประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีโดยประมาณการกำไรสุทธิขาดไป คิดเป็นร้อยละ 60.19 ซึ่งเป็นกรณีบริษัทฯ แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 บริษัทฯ ได้ชำระเงินเพิ่มแล้ว พร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 โดยไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมเพื่อชำระเงินเพิ่มดังกล่าว อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบริษัทฯ ไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงการชำระเงินเพิ่มตามแบบ ภ.ง.ด.51 หากแต่ได้ชำระเงินเพิ่มไปพร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ไว้แล้ว บริษัทฯ จึงขอให้กรมสรรพากร

⁴⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7055/2544 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542

อนุโลมให้การยื่นแบบ ภ.ง.ด.50 ที่นำเงินเพิ่มไปรวมชำระ โดยให้ถือว่าเป็นการชำระตามแบบ ภ.ง.ด.51 ด้วยได้หรือไม่ อย่างไร

แนววินิจฉัย⁴¹ กรณีบริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น บริษัทฯ ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระไว้ขาดตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามข้อเท็จจริงบริษัทฯ ได้ชำระเงินเพิ่มดังกล่าวโดยนำไปรวมไว้ในแบบ ภ.ง.ด.50 จึงให้ถือว่าได้ชำระเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว อย่างไรก็ดี เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีของบริษัทฯ ขอให้บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ง.ด.51 เพิ่มเติมด้วย โดยหมายเหตุว่า เป็นการยื่นแบบแสดงรายการเพิ่มเติม สำหรับเงินเพิ่มที่ต้องชำระเพิ่มเติมได้ชำระไว้แล้วตามแบบ ภ.ง.ด.50 และให้ระบุเลขที่ วัน เดือน ปี ที่ออกใบเสร็จการชำระเงินตามแบบ ภ.ง.ด.50 ดังกล่าว โดยไม่ต้องชำระเงินเพิ่มอีก

เรื่องที่ 13 กรณีภาษีที่ค้างชำระจากแบบแสดงรายการตามประมาณการกำไรสุทธิ (ภ.ง.ด.51)

ประเด็นปัญหา บริษัทฯ ได้ยื่นแบบแสดง

รายการภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 โดยแสดงประมาณการว่ามีกำไรสุทธิและในการคำนวณภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิปรากฏว่า บริษัทฯ มีภาษีที่ต้องชำระจำนวน 14,916,275.22 บาท แต่ได้ยื่นชำระไว้เพียง 100,000 บาท จึงมีภาษีค้างชำระจำนวน 14,816,275.22 บาท อย่างไรก็ตาม บริษัทฯ มีผลการดำเนินงานตลอดปี 2540 มียอดขาดทุนสุทธิจำนวน 923,913,548.83 บาท เมื่อบริษัทฯ ไม่มีภาษีต้องเสีย แม้จะมีได้ชำระภาษีกลางปีหรือชำระไว้บางส่วน ภาษีดังกล่าวก็มีใช้ภาษีอากรซึ่งต้องเสียและไม่ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร จึงขอให้พิจารณาสั่งระงับการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับภาษีกลางปีที่ค้างชำระ และพิจารณาสั่งระงับการยึดทรัพย์ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นดังกล่าว กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า⁴² บริษัทฯ มีหน้าที่ยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีโดยให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 67 ตรี แห่ง

⁴¹ หนังสือที่ กค 0706/9110 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2549

⁴² หนังสือที่ กค 0811/3519 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2543

ประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงต้องชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาการที่บริษัทฯ ได้ยื่นประมาณการกำไรสุทธิภายในกำหนดเวลาพร้อมกับชำระภาษีเพียงบางส่วนเท่านั้น ภาษีส่วนที่ค้างชำระจึงเป็นหนี้ภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรและเพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้างอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของบริษัทฯ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2 แนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่น่าสนใจ

เรื่องที่ 1⁴³ การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการในภายหลังจากที่ถูกประเมินให้ชำระภาษีและเงินเพิ่มแล้ว ไม่มีผลทำให้การประเมินที่ชอบเสียไปและเมื่อทำการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโจทก์ในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 และปี 2544 แล้ว เจ้าพนักงานประเมินได้นำภาษีที่คำนวณได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 ไปคำนวณเงินเพิ่มในกรณีที่โจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 ครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) ตามมาตรา 67 ทวิ (1) ใน

อัตราร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น กับนำภาษีที่คำนวณได้สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 ไปคำนวณกลับเป็นกำไรสุทธิ แล้วนำกำไรสุทธิที่ได้ไปเทียบกับประมาณการตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2544 ครึ่งปี (ภ.ง.ด.51) ที่โจทก์ได้ยื่นไว้ตามมาตรา 67 ทวิ (1) ซึ่งแสดงประมาณการขาดทุนสุทธิไว้ อันเป็นการแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร โจทก์ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ต้องมาตรา 67 ตรีวรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินเพิ่มจำนวน 90,205.51 บาท และ 76,683.70 บาท ตามลำดับแล้วประเมินให้โจทก์ชำระเงินเพิ่มดังกล่าวก็ชอบด้วยกฎหมายแล้วเช่นกัน เพราะการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี วรรคแรกนี้มีใช้ใช้เฉพาะกับการประเมินภาษีจากกำไรสุทธิโดยวิธีปกติตามมาตรา 65 เท่านั้น แต่ยังใช้กับการประเมินภาษีโดยวิธีพิเศษตามมาตรา 71 (1) ด้วย การที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มนั้น

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 402/2551

ชอบด้วยกฎหมายแล้ว

เรื่องที่ 2⁴⁴ กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2537 และ ปี 2538 นั้น โจทก์มีหน้าที่ยื่นรายการเพื่อชำระ ภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามประมวล- รัษฎากร มาตรา 67 ทวิ ซึ่งหากโจทก์ไม่ยื่น รายการหรือยื่นรายการโดยแสดงประมาณการ กำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงาน ประเมินอาจประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่ม ได้ทันทีเมื่อพ้นกำหนดยื่นรายการหรือเมื่อโจทก์ ยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลา บัญชีนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตริ โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกโจทก์มาไต่สวน ตรวจสอบตามมาตรา 19 และ 23 แต่อย่างใด

โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) (ภ.ง.ด.51) สำหรับรอบระยะเวลา บัญชีปี 2537 ถึง 2539 โดยแสดงผล ขาดทุนสุทธิทั้งสามรอบระยะเวลาบัญชี แต่โจทก์ ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว ฉะนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษี เงินได้นิติบุคคลโจทก์ทั้งสามรอบระยะเวลาบัญชี ดังกล่าวในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อน หักรายจ่ายใดๆ หรือยอดขายก่อนหักรายจ่าย

ใดๆ ของรอบระยะเวลาบัญชีแล้วแต่อย่างใด จะมากกว่าตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวล- รัษฎากร เมื่อได้จำนวนภาษีที่ต้องชำระแล้วจึง คำนวณกลับเป็นกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี นั้นๆ ซึ่งปรากฏว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) สำหรับรอบ ระยะเวลาบัญชี 2537 ถึง 2539 โดยแสดงผล ขาดทุนสุทธิอันเป็นการประมาณการกำไรสุทธิ ขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิดังกล่าวโดย ไม่มีเหตุอันสมควร การที่เจ้าพนักงานประเมิน ทำการประเมินให้โจทก์รับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ จึงชอบแล้ว ส่วน แบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2540 นั้น โจทก์ ไม่ได้ยื่น โจทก์จึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสีย ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ตามประมวล- รัษฎากร มาตรา 67 ตริ วรรคหนึ่ง

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) ตามมาตรา 67 ทวิ นั้น เป็นการเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตาม มาตรา 68 โดยภาษีที่ชำระนี้ให้ถือเป็นเครดิตใน การคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 68 ฉะนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคล (ครึ่งปี) ที่ต้องชำระ

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8829/2550

ตามมาตรา 67 ทวิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใดจึงเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 68 โดยกฎหมายให้นำภาษีที่ชำระให้ตอนครึ่งปีมาเป็นเครดิตสำหรับภาษีที่ต้องเสียทั้งรอบระยะเวลาบัญชี

เรื่องที่ 3⁴⁵ เงินได้จากการประกอบการทุกประเภทย่อมมีความไม่แน่นอน ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับปัจจัยหลายประการตามลักษณะของกิจการ แต่ละประเภทประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทริ จึงบัญญัติให้ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีคลาดเคลื่อนได้ไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ การที่โจทก์ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 โดยไม่ปรากฏพฤติการณ์พิเศษนั้น จึงยังไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดให้โจทก์เสียเงินเพิ่มได้ โดยไม่จำเป็นต้องเรียกโจทก์ไปสอบถามก่อนเพราะโจทก์มีหน้าที่ต้องประมาณการกำไรสุทธิครั้งที่ถูกต้องแท้จริงพร้อมกับส่งมอบพยานหลักฐานไปให้เจ้าพนักงานตรวจสอบ เมื่อโจทก์ประมาณการกำไรสุทธิครั้งปีขาดไปเกินร้อยละ 25 จึงต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ขาดไป

เรื่องที่ 4⁴⁶ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม

มาตรา 67 ทริ แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีหน้าที่ยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ตามมาตรา 67 ทริ แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกโจทก์มาไว้ส่วนตรวจสอบตามมาตรา 19 และมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6432/2549

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3673/2552

เรื่องที่ 5⁴⁷ โจทก์ทำสัญญาประกันภัยสินค้าไว้กับบริษัทประกันภัยเมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม 2533 สินค้าของโจทก์ที่เก็บไว้ในคลังสินค้าได้รับความเสียหายจากพายุฝนเมื่อวันที่ 5 กรกฎาคม 2533 และโจทก์ได้ยื่นประมาณการค่าไถ่สุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 ต่อจำเลยเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2533 แม้ว่าการยื่นประมาณการค่าไถ่สุทธิจะได้กระทำหลังจากที่โจทก์ทราบว่าสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าได้รับความเสียหายจากพายุฝนและทราบถึงจำนวนสินค้าที่เก็บไว้ในคลังสินค้าแล้วก็ตาม แต่ก็ยังไม่อาจทราบจำนวนค่าเสียหายที่แท้จริงจนกว่าจะมีการสำรวจความเสียหายก่อน ดังนั้นในวันที่ยื่นประมาณการค่าไถ่สุทธิจึงยังไม่ทราบแน่ชัดว่าสินค้าของโจทก์ได้รับความเสียหายเท่าใดและไม่ทราบว่าจะมีรายได้ที่จะได้รับจากค่าเสียหายที่บริษัทประกันภัยจะชดเชยให้เพียงใด อีกทั้งไม่ทราบว่าบริษัท ประกันภัยจะไม่รับเอาสินค้าที่ได้รับความเสียหายไปจึงทำให้โจทก์มีกำไรจากการขายซากทรัพย์เพิ่มขึ้นอีก การที่โจทก์ยื่นประมาณการค่าไถ่สุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 ขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งจะได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการจึงมีเหตุสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4812/2547

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1001/2544

เรื่องที่ 6 จำเลยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 เมื่อวันที่ 11 สิงหาคม 2540 และแจ้งเลิกประกอบกิจการเมื่อวันที่ 16 กันยายน 2540 จึงแสดงได้ว่าในรอบระยะเวลาบัญชีนี้จำเลยประกอบกิจการเต็มทั้งรอบระยะเวลาบัญชี จำเลยจึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการประมาณการค่าไถ่สุทธิและชำระภาษีจากกึ่งหนึ่งของประมาณการค่าไถ่สุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 สำหรับรอบระยะเวลาหกเดือน เมื่อปรากฏว่าจำเลยไม่ยื่นแบบดังกล่าวตามมาตรา 67 ทวิ (1) จำเลยจึงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸

เรื่องที่ 7 การที่จำเลยไม่มาพบและส่งบัญชีเอกสารสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตามหมายเรียกให้แก่เจ้าพนักงานตรวจสอบ ทำให้จำเลยต้องเสียภาษีเงินได้โดยคำนวณจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ ในอัตราร้อยละ 5 คิดเป็นเงินภาษีจำนวน 9,997,338.10 บาท เมื่อนำภาษีจำนวนดังกล่าวมาคำนวณกลับเป็นกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจำเลยจะมีกำไรสุทธิจำนวน 33,324,460.33 บาท กึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิเท่ากับ 16,662,230.07 บาท เมื่อ

คุณด้วยอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้วคิดเป็นภาษีที่จำเลยต้องชำระสำหรับรอบระยะเวลาหกเดือนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ จำนวน 4,997,669.05 บาท อันถือได้ว่าเป็นการคำนวณภาษีสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีหกเดือนที่ถูกต้องแล้ว เมื่อจำเลยยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลของรอบระยะเวลาหกเดือนระบุว่า ไม่มีรายได้และภาษีที่ต้องชำระจึงเป็นกรณีที่จำเลยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวโดยไม่มีเหตุสมควร จำเลยจึงต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตริ ซึ่งได้กำหนดบทลงโทษโดยให้ผู้เสียภาษีชำระเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ไว้เป็นการเฉพาะแล้ว การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้จำเลยชำระเบี้ยปรับอีกจึงเป็นการซ้ำซ้อน ประกอบกับการเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22 จะต้องเป็นกรณีการยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องและมีการตรวจสอบได้ส่วนแล้วจึงประเมินภาษีเพิ่มตามที่ตรวจพบตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และ 20 เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินให้จำเลยเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1808/2542

แห่งประมวลรัษฎากร อีกต้องเพิกถอนการประเมินในส่วนของเบี้ยปรับนี้เสีย⁴⁹

เรื่องที่ 8 เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2533 โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภ.ง.ด.50 ระบุผลกำไรจากการขายที่ดินเป็นรายได้ของโจทก์ ทั้งยังแสดงค่าใช้จ่ายจากการขายที่ดินดังกล่าวหักออกจากราคาที่ดินไว้อีกด้วย ซึ่งโจทก์ขายที่ดินรายนี้ตั้งแต่วันที่ 8 มิถุนายน 2533 ก่อนที่โจทก์จัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ซึ่งโจทก์ต้องยื่นรายการภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี (คือวันที่ 1 มกราคม 2533) โดยโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ภ.ง.ด.51 เมื่อวันที่ 30 สิงหาคม 2533 แสดงว่าโจทก์รู้อยู่แล้วว่ารายได้จากการขายที่ดินในคดีนี้ถือเป็นเงินได้ที่โจทก์ต้องนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีข้ออ้างของโจทก์ที่อ้างว่าโจทก์ขายที่ดินอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์ซึ่งไม่ถือว่าเป็นรายได้ที่ได้จากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของโจทก์จึงไม่นำรายได้ส่วนนี้ไปแสดงประมาณการกำไรสุทธิจึงไม่มีเหตุอันสมควรในการยื่นประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2533 ขาดไปเกินร้อยละ

25 ของกำไรรัฐติดตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁰

เรื่องที่ 9 มาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 68 จึงให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วยื่นรายการเพื่อชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยให้ยื่นชำระภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าว และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ก็จะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

ของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี จึงถือได้ว่าการฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดชอบไว้โดยเฉพาะแล้ว อีกประการหนึ่ง มาตรา 67 ทวิ เป็นเรื่องของการประมาณการ และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงานประเมินจะทราบและประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.50 เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 กรณีจึงมิใช่เรื่องแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องและมีการออกหมายเรียกไต่สวนตรวจสอบแล้วจึงประเมินภาษีเพิ่มตามที่ตรวจพบดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 19 และมาตรา 20 เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินให้โจทก์เสียเบี้ยปรับตามมาตรา 22⁵¹

เรื่องที่ 10 ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 134/2541

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542 หลักที่ได้คือ ในกรณีที่มีการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีอากรทั้งกรณีที่ตรวจสอบการเสียภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชีและทั้งรอบระยะเวลาบัญชีในคราวเดียวกัน ในส่วนของการประเมินภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่อาจที่จะประเมินเบี้ยปรับปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 และมาตรา 26 การคำนวณเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี เป็นบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับกรณีการเสียภาษีงวดหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเป็นบทบัญญัติในเรื่องดังกล่าวไว้โดยเฉพาะแล้ว ดังนั้น ความรับผิดในกรณียื่นเสียภาษีงวดหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีผิดพลาด จึงต้องนำบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตรี มาใช้บังคับทุกกรณี ไม่อาจนำบทบัญญัติทั่วไปในเรื่องความรับผิดเบี้ยปรับปรับตามประมวลรัษฎากร มาตรา 22 มาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 มาบังคับใช้ได้

ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 68 หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควรจะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี โดยต้องเสียเงินเพิ่มอัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณีจึงถือได้ว่าการฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดไว้โดยเฉพาะแล้วทั้งเป็นเรื่องของการประมาณการซึ่งหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงานประเมินจะทราบและประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อมีการยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 68 และมาตรา 69 ตอนสั้นรอบระยะเวลาบัญชี⁵²

เรื่องที่ 11 ข้อความในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายชัดเจนว่าบทมาตรานี้บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา

68 จึงให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีแล้วยื่นรายการเพื่อชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้ยื่นชำระภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวและหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควร ก็จะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี ซึ่งกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นหรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี ดังนั้น การฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดไว้โดยเฉพาะแล้วหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการหรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 เจ้าพนักงานประเมินอาจประเมินให้ชำระภาษีพร้อมเงินเพิ่มได้ทันทีเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการหรือเมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นยื่นชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลตามแบบ ภ.ง.ด.

⁵² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 956/2544

50 เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาไต่สวนตรวจสอดดั่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และมาตรา 23 แต่ประการใด⁵³

สรุป

นิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นรายการและชำระภาษีสำหรับระยะเวลาหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่คำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีโดยมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.50 พร้อมด้วยบัญชีงบดุลบัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุน และบัญชีรายรับรายจ่าย ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้าย

ของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 มาตรา 68 และมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร

ถ้านิติบุคคลไม่ยื่นรายการตามแบบ ภ.ง.ด.51 ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 67 ตริแห่งประมวลรัษฎากร และกรณีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.50 เกินกำหนดเวลาตามกฎหมาย นิติบุคคลนั้นต้องรับผิดเสียค่าปรับอาญาตามมาตรา 17 และมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร



⁵³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7826/2543

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542