บทที่ ๕

สรุปการวิจัยและข้อเสนอแนะ

การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งรัฐบาลเก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น จะต้องอาศัยการจดบันทึกทางการบัญชีเป็นส่วนสำคัญ ทั้งนี้เพราะภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นรัฐมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บอยู่ ๕ วิธีด้วยกัน คือ

๑. หลักเกณฑ์การจัดเก็บจากกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

๒. หลักเกณฑ์การจัดเก็บจากรายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

๓. หลักเกณฑ์การจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คือการให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายพร้อมทั้งนำส่งอำเภอ

๔. หลักเกณฑ์การจัดเก็บจากการจำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศ

๕. หลักเกณฑ์การจัดเก็บอย่างบุคคลธรรมดา

การที่รัฐต้องมีหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลถึง ๕ วิธีด้วยกันดังกล่าวมานี้ ก็เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และเพื่อให้ผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการค้าได้มีโอกาสเสียภาษีโดยทั่วหน้ากัน พร้อมทั้งก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ทั้งนี้เพราะเงินได้บางประเภทนั้นไม่อาจจะคำนวณกำไรสุทธิได้เป็นต้น

รายได้ซึ่งเป็นภาษีเงินได้นิติบุคคลของรัฐนั้น ส่วนใหญ่ได้จากการจัดเก็บจากกำไรสุทธิ ซึ่งการคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นนอกจากจะต้องอาศัยการคำนวณตามหลักวิชาการบัญชีแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่บัญญัติไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ, ๖๕ ตรี, ๗๐ ตรี และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) ลงวันที่ ๓๐ สิงหาคม พ.ศ. ๒๕๐๐ ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรอีกด้วย ดังได้กล่าวไว้ในบทที่ ๓ แล้ว

เนื่องจากบทบัญญัติ ๓ บท พร้อมทั้งพระราชกฤษฎีกาที่กล่าวมานี้เองที่

เป็นมูลเหตุที่ทำให้ยอดกำไรสุทธิในงบรายได้ (บัญชีกำไรขาดทุน) ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและยอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เท่ากัน ดังนั้นจึงเป็นสิ่งจำเป็นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องบันทึกรายการรายได้รายจ่ายต่าง ๆ ในบัญชีหรือวางรูปบัญชีให้เหมาะสมที่สุดที่จะแสดงผลการดำเนินกิจการที่แท้จริง และในขณะเดียวกันก็เป็นการสะดวกและประหยัดเวลาในการที่จะเก็บตัวเลขต่าง ๆ มาคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้ประกอบการค้าอาจจะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งได้ดังนี้.-

๑. ควรวางรูปบัญชีหรือบันทึกรายการในบัญชีให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร เช่น หักค่าเสื่อมราคาตามวิธีและอัตราที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกา เป็นต้น

๒. บันทึกรายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่างนี้ในบัญชีย่อย (Subsidiary records) เพื่อประกอบบัญชีแยกประเภทรายได้รายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

๓. บันทึกรายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่างนี้ในบัญชี ในบัญชีแยกประเภทรายได้และรายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ

๔. ทำบัญชีขึ้น ๒ ชุด ชุดหนึ่งบันทึกรายการต่าง ๆ ให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร เพื่อจะได้เก็บตัวเลขต่าง ๆ มาคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทันที อีกชุดหนึ่งบันทึกรายการรายได้รายจ่ายต่าง ๆ เพื่อแสดงผลการดำเนินกิจการที่แท้จริง

การที่ผู้ประกอบกิจการค้าจะเลือกบันทึกรายการต่าง ๆ ในวิธีใดนั้น ผู้เขียนเห็นว่า

๑. ถ้าผู้ประกอบการค้าเป็นธุรกิจขนาดเล็ก และไม่มีรายการต่าง ๆ ที่จะก่อให้เกิดผลแตกต่างระหว่างยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีและยอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ก็ควรจะบันทึกรายการในบัญชี หรือวางรูปบัญชีให้สอดคล้องกับบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร เช่น หักค่าเสื่อมราคาตามวิธีและอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา ไม่นำรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลมาเป็นรายจ่ายก่อนคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ เป็นต้น เพราะเป็นการประหยัด

เวลาและค่าใช้จ่ายในการลงบัญชีและสะดวกในการเก็บตัวเลขต่าง ๆ มาคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อแสดงผลการดำเนินกิจการและเพื่อเสียภาษีเงินได้

๒. ถ้าเป็นธุรกิจขนาดใหญ่ และมีรายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่าง (Difference) ระหว่างยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีและยอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้เป็นจำนวนมาก ก็ควรจะบันทึกรายการต่าง ๆ ที่ก่อให้เกิดความแตกต่างนั้นในบัญชีแยกประเภทย่อย (Subsidiary records) เพื่อประกอบบัญชีแยกประเภทรายได้รายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ หรือบันทึกลงในบัญชีแยกประเภทรายได้รายจ่ายซึ่งอยู่ในระบบบัญชีของกิจการ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีและหาผลการดำเนินกิจการได้แล้ว (ยอดกำไรสุทธิ) ให้นำยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีนี้ไปกรอกในแบบ ภ.ง.ด.๙ แล้วนำรายการต่าง ๆ ในบัญชีแยกประเภทเหล่านี้มาปรับปรุง (adjust) กับยอดกำไรสุทธิทางการบัญชีในแบบ ภ.ง.ด. ๙ ก็จะได้ยอดกำไรสุทธิเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ส่วนการทำบัญชีขึ้น ๒ ชุดนั้น ผู้เขียนเห็นว่าในประเทศไทยเราอาจนำมาใช้ไม่ได้ ทั้งนี้เพราะสมุดบัญชีทุกเล่มที่ต้องทำตามพระราชบัญญัติการบัญชีนั้นจะต้องมีตราประทับของสำนักงานกลางบัญชี กระทรวงเศรษฐการ ดังนั้นในการที่จะนำสมุดบัญชีไปประทับตรา ๒ ชุดนั้น ผู้เขียนเข้าใจว่าสำนักงานกลางบัญชีคงไม่ยอม เพราะการที่ยอมให้มีบัญชี ๒ ชุดนี้ อาจจะเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบการค้าถือโอกาสทำบัญชีชุดหนึ่งเพื่อไว้ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรตรวจสอบโดยเฉพาะ ซึ่งบัญชี ๒ ชุดนี้ อาจจะลงรายรับและรายจ่ายไม่สัมพันธ์กันก็ได้

ส่วนการบันทึกรายได้ซึ่งถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายนั้น ควรบันทึกการรับเงินในสมุดเงินสดเต็มจำนวนตามใบเสร็จรับเงิน และลงรายการจ่ายภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนี้ในสมุดเงินสดตามจำนวนเงินในใบเสร็จรับเงินที่หน่วยราชการหรือองค์การของรัฐบาลออกให้จำนวนภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนี้ จะนำไปหักจากยอดภาษีเงินได้ที่ผู้ประกอบการค้าต้องเสีย ซึ่งถ้ายอดภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียมากกว่า ผู้ประกอบการค้าก็จะชำระภาษีเพิ่มเติมในส่วนที่ยังมิได้ชำระนั้น แต่ถ้ายอดภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมากกว่าภาษีเงินได้ที่จะต้องเสียจากผลการประกอบกิจการค้าแล้ว ผู้ประกอบกิจการค้ามีสิทธิจะขอคืนภาษีส่วนที่ได้ถูกหักไว้ หรือชำระไว้เกิน

นี้ได้โดยยื่นคำร้องต่อชิบดีกรมสรรพากร

สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องยื่นงบดุลบัญชีการค้าหรือบัญชีทำการ บัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีรายได้ก่อนหักรายจ่าย พร้อมด้วยแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด เช่น ภ.ง.ค. ๕, ภ.ง.ค. ๕ ก, ภ.ง.ค. ๕ ก, ภ.ง.ค. ๕ ง, ภ.ง.ค. ๕ ก แล้วแต่กรณีต่อสำเภอท้องถิ่นที่สถานการค้านั้นตั้งอยู่ หรือกองคลังกรมสรรพากร ภายใน ๑๕๐ วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งรอบระยะเวลาบัญชีตามปกติมี ๑๒ เดือน

การยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมทั้งงบการเงินนี้ นิติบุคคลจะต้องยื่นภายใน ๑๕๐ วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ว่านิติบุคคลจะมีกำไรสุทธิที่จะต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ก็ตาม หรือมิได้ประกอบกิจการค้าในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ถ้ามิได้ประกอบกิจการค้าก็ให้หมายเหตุไว้ในแบบแสดงรายการนั้นว่า ไม่ได้ประกอบกิจการค้า เป็นต้น

ฉะนั้น เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ทราบถึงหน้าที่ต่าง ๆ ที่จะต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร และทราบถึงหลักการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ถูกต้อง และได้เลือกวิธีการบันทึกรายการในบัญชีเกี่ยวกับรายการต่าง ๆ ที่ทำให้ยอดกำไรสุทธิทางการบัญชี และยอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่เท่ากันได้เหมาะสมแล้ว ก็จะเป็นการง่ายและสะดวกในการที่จะคำนวณหายอดกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ถูกต้อง ซึ่งนอกจากจะเป็นการประหยัดรายจ่ายของนิติบุคคลในขั้นที่จะต้องจ่ายเงินเพิ่มภาษีเงินได้แล้ว รัฐบังได้รายได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยมาใช้พัฒนาประเทศตั้งแต่เริ่มแรกด้วย.