

## ภาษีเงินได้นิติบุคคล : ปิดบัญชีอย่างไร จึงปลอดภัยจากภาษี

ปัญหาการปิดงบการเงิน มีแง่มุมทางภาษีที่ต้องระมัดระวังหลายสถาน ซึ่งโดยโครงสร้างย่อมครอบคลุมถึงภาษีอากรทุกประเภท (ภาษีนิติบุคคล VAT ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และอากรแสตมป์) ซึ่งภาระภาษีเหล่านี้ล้วนมีส่วนสัมพันธ์กัน และเกี่ยวโยงกับการบันทึกบัญชี และการปิดงบทางบัญชีทั้งสิ้น!

### 1. ปิดบัญชี...ปิดอย่างไร ปิดทำไม?

งบดุล เป็นงบแสดงฐานะการเงิน ณ วันสิ้นรอบบัญชีหนึ่งๆ (ปกติคือ 31 ธันวาคม ของทุกปี) ว่ากิจการมีเงินสด ลูกหนี้ สินค้าคงเหลือ สินทรัพย์สุทธิ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น (ทุนจดทะเบียนซึ่งเรียกชำระแล้ว และกำไร (ขาดทุน) สะสม) เป็นเท่าใด งบกำไรขาดทุน เป็นงบแสดงผลการดำเนินงานที่เกิดขึ้นในระหว่างรอบปีบัญชี ว่ามีรายได้ รายจ่าย และกำไรขาดทุน อย่างไร

ถามว่าทำไมต้องปิดบัญชี?

เหตุผลก็คือ เพื่อสรุปฐานะการเงินและผลการดำเนินงานให้ผู้บริหารทราบ เพื่อประกอบการตัดสินใจ แก้ปัญหา และใช้เป็นข้อมูลในการวางแผนงานและการบริหารงานในอนาคต นั่นเอง

วิธีการปิดบัญชีก็คือ การสรุปรายการบัญชีต่างๆ ที่บันทึกไว้ในระหว่างปี เพื่อสรุปผลลัพธ์เป็นงบกำไรขาดทุนและงบดุล นั่นเอง

(1) สรุปบัญชีแยกประเภทรายได้และค่าใช้จ่ายต่างๆ เพื่อออกงบกำไรขาดทุนสำหรับปี

(2) ปิดบัญชีกำไรขาดทุน และบัญชีเงินปันผล ไปยังงบกำไรสะสม

(3) คำนวณยอดคงเหลือในบัญชีสินทรัพย์ หนี้สิน และส่วนของผู้ถือหุ้น เพื่อออกงบดุล ณ วันสิ้นปี (สมมติเป็นวันที่ 31 ธันวาคม 2545)

(4) สำหรับบัญชีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (ต้องยื่นแบบนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนมกราคมของปีถัดไป) และบัญชีภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องนำส่งภายในวันที่ 15 มกราคมของปีถัดไป และเงินประกันสังคมค้างจ่าย (ต้องนำส่งกรมแรงงานภายในวันที่ 15 มกราคมของปีถัดไป) ก็เป็นอีกส่วนหนึ่งที่ต้องสรุปยอดเพื่อรอนำส่งภาษีแก่ส่วนราชการที่เกี่ยวข้อง

ปัญหาที่นักบัญชีทั้งหลายมักประสบกันอยู่เสมอก็คือ การคำนวณกำไรสุทธิ (taxable profit) เพื่อยื่นแบบภาษีเงินได้นิติบุคคลภายใน 150 วันนับแต่วันสิ้นรอบบัญชี เกี่ยวโยงกับการปิดบัญชีเช่นกันนั้น จะต้องมีการปรับปรุงรายการต่างๆ มากมายที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้แตกต่างจากมาตรฐานการบัญชี ตัวอย่างเช่น

(ก) มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า การคำนวณรายได้รายจ่ายเพื่อการรัษฎากร จะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ ซึ่งเกณฑ์สิทธิในความหมายของกฎหมายจะกว้างขวางและแตกต่างจากเกณฑ์เงินคงค้าง (Accrual basis) ตามหลักการบัญชีอยู่หลายประการ

ตัวอย่าง 1 บริษัท ก จำกัด ได้รับเงินมัดจำ 10% ค่าเฟอร์นิเจอร์จากนาย A เป็นเงิน 10,000 บาท ในการบันทึกบัญชี บริษัทจะไม่รับรู้รายได้สำหรับเงินมัดจำ 10,000 บาท ดังกล่าว แต่ในการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) กรณีนี้จะต้องถือเงินมัดจำเป็นรายได้เพื่อการรัษฎากร

(ข) มาตรา 65 ทวิ (1) ถึง (14) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ (taxable profit) ไว้แตกต่างจากหลักการบัญชีหลายประการ อาทิเช่น

- o การคำนวณค่าเสื่อมราคารถยนต์นั่ง (Benz E240 ราคา 4 ล้านบาท) จะนำมาตัดค่าเสื่อมราคาทางภาษีอากรได้เพียงไม่เกิน 1 ล้านบาท (ม.65 ทวิ (2))
- o การตัดจำหน่ายหนี้สูญ จะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 186 เช่น กรณีมูลหนี้ต่อรายเกินกว่า 500,000 บาท จะต้องเป็นกรณีที่คดีความถึงที่สุดและลูกหนี้ไม่มีเงินชำระหนี้ (ม.65 ทวิ (9))
- o เงินปันผล ที่บริษัทไทยได้รับจากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย จะนำมาถือเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งเท่านั้น (ม.65 ทวิ (10))

(ค) มาตรา 65 ตริ (1) ถึง (20) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติ 20 กรณีของรายจ่ายต้องห้ามไว้ อาทิ

- o เงินช่วยงานบวช งานแต่งงาน งานกฐิน และของขวัญปีใหม่ ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (3) เพราะเข้าข่ายรายจ่ายส่วนตัว และให้โดยเสน่หา (ฎีกาที่ 2761/2524)
- o บริษัทผู้นำเข้าเครื่องกีฬา นำสินค้าเครื่องกีฬาไปแจกให้แก่นักกีฬาทีมชาติ จะถือเป็นรายจ่ายส่วนตัวและเป็นการให้โดยเสน่หา ตามนัยมาตรา 65 ตริ (3) เช่นกัน
- o ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี สามารถถือเป็นรายจ่ายทางภาษีอากรได้ตามนัยมาตรา 65 ตริ (12) ซึ่งจะต่างจากหลักการบัญชีที่ถือผลขาดทุนสุทธิของปีก่อนๆ อยู่ในงบกำไรสุทธิ
- o เงินค่าซื้อวัสดุก่อสร้าง ซึ่งมีใบเสร็จ 43 ฉบับมาแสดง แต่พิสูจน์ไม่ได้ว่ามีผู้รับเงินโดยอ้างว่าเลิกกิจการไปแล้ว ย่อมถือเป็นรายจ่ายที่พิสูจน์ผู้รับไม่ได้ ตามนัยมาตรา 65 ตริ (18) (ฎีกาที่ 3594/2534)

นี่เป็นเพียงตัวอย่างเพียงเล็กน้อย ของข้อผิดพลาดที่มักมีการตรวจพบอยู่เสมอ บางประเด็นมีเม็ดเงินไม่สูง ก็คงไม่กระทบมากมาย แต่ถ้าเป็นประเด็นใหญ่ และมียอดเงินที่ผิดพลาดจำนวนมาก บริษัทก็ต้องรับผิดชอบภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับ 1 เท่า และเงินเพิ่มอีก 1.5% ต่อเดือน...ทุนจะหาย กำไรจะหด และน้ำตาจะเซ็ดหัวเข่าก็เพราะเจ้าค่าปรับนี้แหละคุณ!

## 2. ข้อผิดพลาดทางภาษี...ป้องกันและแก้ไขอย่างไร?

ภาษีดี รวบรวมล้อมคอก กับ สี่ห้ายังรู้พลาด นักปราชญ์ยังรู้พลั้ง ย่อมเกิดขึ้นได้ในวงการอื่น ซึ่งเมื่อเกิดแล้วก็บอกว่าจะแก้ไขให้แก้ตัวใหม่แล้วกัน แต่สำหรับในวงการภาษีอากร บริษัททั้งหลายจะยอมให้เกิดข้อผิดพลาดแล้วตามล้างตามแก้กันไม่ได้เลย เพราะค่าปรับค่าดอกเบี้ย (แถมยังมีโทษสูงชะด่วย ไม่คุ้มหรอก!)

เคล็ดวิชามีดังนี้ครับ

(1) ต้องเข้าใจประเด็นแห่งภาษีหลักๆ (major tax issues) ของกิจการของเรา

เรื่องนี้พูดง่ายแต่ปฏิบัติยากและจับประเด็นดังกล่าวได้ยากครับ ตัวอย่างเช่น

- o กรณีผู้ให้บริการ (Consignee หรือ Forwarder) จ่ายค่าบริการเกี่ยวกับการขนส่งสินค้าขาออกและการขนส่งสินค้าขาเข้า ที่มีได้ระบุไว้ในบิลออฟเลดิง (Bill of Lading หรือ B/L) ให้กับสายการบินเรือไทย หรือสายการบินเรือต่างประเทศ ผู้ให้บริการซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตรา 3% (แต่ถ้าระบุค่าบริการใน B/L สำหรับการขนส่งสินค้าขาออก คงมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเพียง 1% เท่า

นั้น)...ดังนั้นวิธีการระบุรายการในเอกสาร B/L จึงมีผลต่ออัตราภาษี ณ ที่  
จ่าย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/0115 ลว.22 ต.ค. 2544)

o กิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ จัดโปรแกรมส่งเสริมการขายโดยแถมรถยนต์  
Honda Civic 1 คัน ต่อ 1 unit ของบ้านเดี่ยวที่มีราคาเกิน 5 ล้านบาทขึ้นไป...  
กรณีจะต้องเสีย VAT สำหรับรถยนต์ที่แถมและจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อสำหรับ  
รายจ่ายร่วม (joint cost) ซึ่งโดยทั่วไปบริษัทผู้ขายมักไม่ทราบและปฏิบัติผิด  
พลาดอยู่เสมอ

(2) ต้องค้นหาแนวคำวินิจฉัยในประเด็นภาษีให้เกิดข้อยุติว่าในแต่ละทางเลือกหรือ  
แต่ละประเด็นภาษี มีบรรทัดฐานในการวินิจฉัยปัญหาอย่างไร ทั้งนี้เพื่อจะได้ปฏิบัติ  
ได้ถูกต้องตามแนวทางที่กรมสรรพากรกำหนด เช่นค้นคว้าจากคำพิพากษาศึกษา  
หรือคำวินิจฉัยภาษีของกรมสรรพากร (private letter ruling) เป็นต้น

(3) ต้องวางแผนภาษีให้ชัดเจน โดยพยายามหลีกเลี่ยงแนวทางที่คลุมเครือ (grey  
area) เช่นกรณีผลิตสินค้าตามคำสั่งจ้างโดยไม่เคยผลิตขายสินค้าทำนองเดียว  
กันเป็นปกติธุระนั้น กรมสรรพากรถือเป็นบริการตามมาตรา 77/1(10) มิใช่การ  
ขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8) เป็นต้น...หากมีความไม่ชัดเจนดังกล่าว ก็จะต้อง  
ทำข้อหารือเพื่อให้เกิดข้อยุติเสียก่อน

(4) ต้องติดตามและศึกษาการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายภาษี ให้ทันเหตุการณ์อยู่  
เสมอ

ส่งท้าย

อ่านบทความมาถึงตอนส่งท้ายแล้ว เชื่อว่าท่านผู้อ่านหลายท่านก็ยังคงต้องขมวด  
คิ้ว และมีปริศนีย์ในหัวใจว่า งงงวย และไม่ get หรือยิ่งเง็ง และเกร็งเข้าไปอีก  
ทำนอง รู้...สู้ไม่รู้ในเนื้อหา และหลับหูหลับตาเขียนแบบ ดังเช่นที่เคยปฏิบัติมาอย่าง  
ทุกปี ก็ดูจะสบายใจกว่ากันเยอะเลย! นิทานเรื่องนี้ บอกให้รู้ว่ากฎหมายภาษีของ  
บ้านเรายังต้องมีการคิดใหม่ ทำใหม่ อีกแยะเชียวนะครับท่านอธิบดี

**แหล่งที่มา หนังสือพิมพ์กรุงเทพธุรกิจ**