

ปัญหา ข้อกฎหมาย ภาษีอากร

และการวางแผนภาษีอากร
ที่นักบัญชีและนักบริหาร
ควรทราบ

(พิมพ์ครั้งที่ 2)

โดย...พศ.ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม
(สงวนลิขสิทธิ์)

เอกสารภาษีอากร

วารสารวิชาการทางกฎหมายบัญชีและภาษีอากรที่มียอดสมาชิกสูงสุด

TAX MAGAZINE



ท่านสามารถเสริมสร้างความรู้ความชำนาญในด้านกฎหมาย บัญชี และภาษีอากรได้จากสิทธิประโยชน์ต่าง ๆ ที่เรามอบให้ดังนี้

1. รับวารสาร **เอกสารภาษีอากร** เป็นประจำทุกเดือน ปีละ 12 เล่ม
2. รับฟรี! หนังสือประมวลรัษฎากร ฉบับสมบูรณ์ ปีละ 1 เล่ม
3. รับสิทธิเข้าสัมมนาของ บจ.ฝึกอบรมและสัมมนาธรรมนิติ ในราคาสมาชิก
4. รับสิทธิเข้าสัมมนาพิเศษสำหรับสมาชิก ปีละ 2 ครั้ง (ตามเงื่อนไขของบริษัทฯ)
5. รับส่วนลดในการเลือกซื้อหนังสือจาก "ร้านหนังสือธรรมนิติ"
6. รับสิทธิลงประกาศรับสมัครงานที่ www.jobdst.com ประกาศได้ไม่จำกัดตำแหน่ง นาน 6 เดือน มูลค่า 4,000 บาทฟรี!



- กฎหมายบัญชี
- บัญชีภาษีอากร
- การบัญชีธุรกิจ
- ภาษีสรรพากร
- การวางแผนภาษีสำหรับการประกอบธุรกิจ
- การบริหารธุรกิจ
- ขาวเศรษฐกิจการพาณิชย์
- มติ ครม.
- คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ
- ตอบข้อหารือกรมสรรพากร
- ประกาศ ระเบียบ คำสั่ง

ขอเรียนเชิญนักบัญชี เจ้าของกิจการ ผู้บริหาร นักธุรกิจ ผู้ลงทุน สมาชิกหนังสือ **เอกสารภาษีอากร** เพื่อท่านจะได้รับข้อมูลข่าวสาร ความรู้ด้านการจัดทำบัญชีของธุรกิจ กฎหมายบัญชีและภาษีอากร ที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจในยุคปัจจุบัน

สนใจสอบถามรายละเอียดเพิ่มเติมได้ที่

โทรศัพท์ (02) 555-0906-9 / E-mail : member@dharmniti.co.th

Download ใบสมัครหรือสมัคร Online ที่ www.dst.co.th



สมัครสมาชิกผ่าน ID LINE @dharmnitimember

ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากร
และการวางแผนภาษีอากร
ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ

ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากร และการวางแผนภาษีอากร ที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ

โดย ศุภลักษณ์ ตราธรรม
ISBN 978-616-302-164-9
พิมพ์ครั้งที่ 2 กุมภาพันธ์ 2562

เจ้าของ : บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด
ที่ปรึกษา : ดุลยทัศน์ พีชมงคล
: กิตติยา อาภากุลอนุ
กองบรรณาธิการ : ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง
พิสูจน์อักษร : ประนอม เพ็ชรสมัย
ออกแบบ : ศุภมาศ เนตรพล

ข้อมูลทางบรรณานุกรมของสำนักหอสมุดแห่งชาติ

National Library of Thailand Cataloging in Publication Data

ศุภลักษณ์ ตราธรรม.

ปัญหาข้อกฎหมายภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากรที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ.--

พิมพ์ครั้งที่ 2.-- กรุงเทพฯ : ธรรมนิติ เพรส, 2562. 460 หน้า.

1. กฎหมายรัชฎากร. I. ชื่อเรื่อง.

343.04

ISBN 978-616-302-164-9

จัดพิมพ์และจัดจำหน่ายโดย บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด

เลขที่ 178 อาคารธรรมนิติ ชั้น 4 ซอยเพิ่มทรัพย์ (ประชาชื่น 20) ถนนประชาชื่น

แขวงบางซื่อ เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800

โทรศัพท์ (02) 555-0700 ต่อ 713 โทรสาร (02) 555-0728

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

(ห้ามคัดลอกหรือถ่ายสำเนาส่วนหนึ่งส่วนใดของหนังสือเล่มนี้โดยไม่ได้รับอนุญาต มิฉะนั้นจะถือว่ามีความผิดตามกฎหมาย)

บุคคลหรือองค์กรใดสนใจสั่งซื้อหนังสือเล่มนี้จำนวนมาก ติดต่อฝ่ายขาย (02) 555-0926

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 2)

ในการพิมพ์ครั้งนี้ผู้เขียนได้แก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้หนังสือเล่มนี้มีความทันสมัย สามารถใช้ในการศึกษาและปฏิบัติงานได้ตามความเปลี่ยนแปลงของกฎหมาย ธุรกิจ การบริหาร และการบัญชี

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม

คำนำ

(พิมพ์ครั้งที่ 1)

หนังสือเล่มนี้เกิดขึ้นจากการที่ผู้เขียนได้รับเชิญให้บรรยายวิชา “การวางแผนภาษีอากร” (Tax Planning) และวิชา “สัมมนาการภาษีอากร” (Taxation Seminar) ให้แก่นักศึกษาปริญญาตรี และปริญญาโท คณะบริหารธุรกิจ คณะบัญชีและคณะนิติศาสตร์ ในมหาวิทยาลัยของรัฐและเอกชน ผู้เขียนจึงนำความรู้และประสบการณ์จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายภาษีอากรซึ่งได้พบปัญหาที่ผู้บริหารไม่เข้าใจขั้นตอนการปฏิบัติงานของนักบัญชีภาษีอากร และกรณีที่นักบัญชีและนักกฎหมายไม่ทราบหลักเกณฑ์และแนวทางปฏิบัติของกฎหมายภาษีอากร มาเป็นหัวข้อในการบรรยายให้ความรู้แก่นักศึกษาและผู้สนใจศึกษาทั่วไป ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการสร้างความรู้และความเข้าใจที่ตรงกัน และเพื่อความสะดวกในการกำหนดนโยบายของฝ่ายบริหาร ตลอดจนความร่วมมือในการปฏิบัติงานระหว่างนักกฎหมาย นักบัญชี และนักบัญชีภาษีอากร

ผู้เขียนหวังว่าหนังสือเล่มนี้จะเป็นประโยชน์แก่นิสิต นักศึกษา นักบัญชี นักบัญชีภาษีอากร นักกฎหมาย ผู้ปฏิบัติงาน และผู้ประกอบการโดยทั่วไป คุณความดีและประโยชน์ของหนังสือเล่มนี้ ผู้เขียนขอมอบแด่บิดาของผู้เขียน ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม ประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน ซึ่งเป็นผู้ประสิทธิ์ประสาทความรู้และเป็นแรงบันดาลใจให้ผู้เขียนได้ศึกษาและปฏิบัติงานด้านภาษีอากร และขอกราบขอบพระคุณมารดาของผู้เขียน อาจารย์วิรุณลักษณ์ ทรายธรรม (ข้าราชการครูบำนาญ) ซึ่งเป็นต้นแบบในการเป็นแม่ของลูกและแม่พิมพ์ของชาติให้แก่ผู้เขียน ทำให้ผู้เขียนรู้จักความเป็นครูทั้งจิตและวิญญาณ ท้ายนี้ ขอขอบพระคุณอาจารย์ทุกสถาบันการศึกษาที่ได้มอบวิชาความรู้ที่ทำให้ผู้เขียนนำมาใช้เพื่อการดำรงชีพ และมีโอกาสถ่ายทอดให้แก่บุคคลอื่น และขอบคุณนิสิต นักศึกษา รวมถึงผู้เข้าอบรมสัมมนา และผู้ร่วมปฏิบัติงานทุกท่านที่ทำให้ผู้เขียนมีเรื่องราวและประสบการณ์ดีๆ นำมาถ่ายทอดในหนังสือเล่มนี้.

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ฤกษ์ลักษณ์ ทรายธรรม

บทที่ 1

ความสำคัญของการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) ที่มีผลต่อการประกอบธุรกิจ	10
1.1 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536 (คดี อายิโนะโมะไตะ)	12
1.2 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 (คดี Pizza Hut)	16
1.3 กรณีศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547 (คดี ปูนซีเมนต์ไทย)	21
1.4 หลักการวางแผนภาษีอากร	28
1.5 บทสรุป	31

บทที่ 2

ปัญหาความแตกต่างของสัญญาทางธุรกิจที่นักบัญชีและนักบริหารควรทราบ	32
2.1 ความแตกต่างระหว่างสัญญาผลิตเพื่อจำหน่าย (ขายสินค้า) กับสัญญารับจ้างผลิต (จ้างทำของ)	34
2.2 ความแตกต่างระหว่างสัญญาเช่าพื้นที่กับสัญญาให้บริการใช้พื้นที่	46
2.3 ความแตกต่างระหว่างสัญญาจ้างออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์ กับสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์	66
2.4 บทสรุป	82
2.5 ตารางสรุปภาระภาษีในการทำสัญญาทางธุรกิจ	83

บทที่ 3

ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีในการแยก/ไม่แยกสัญญาในทางธุรกิจ	84
3.1 การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจขายสินค้าพร้อมบริการติดตั้ง	85
3.2 การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์และให้บริการต่างๆ	90
3.3 การแยก/ไม่แยกสัญญาในธุรกิจขายบ้านพร้อมที่ดิน	100
3.4 บทสรุป	108

บทที่ 4

ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีธุรกิจระหว่างประเทศในยุค AEC	110
4.1 กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement)	112
อัตราภาษีในกลุ่มประเทศอาเซียน	143
4.2 กลยุทธ์การเลือกประเภทของสัญญาให้ถูกต้อง	144

สารบัญ

4.3 กลยุทธ์การแยกสัญญาธุรกิจระหว่างประเทศ	150
4.4 ไม่ทำสัญญาที่เป็นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)	162
4.5 บทสรุป	169

บทที่ 5

ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีของกิจการร่วมค้า (Joint Venture)

และกิจการร่วมทำ (Consortium)	172
5.1 ลักษณะของกิจการร่วมค้า (Joint Venture)	174
5.2 ภาระภาษีของกิจการร่วมค้า (Joint Venture)	181
5.3 ภาระภาษีของเงินส่วนแบ่งกำไร/เงินปันผล	181
5.4 กิจการร่วมทำ (Consortium)	187
5.5 บทสรุป	190

บทที่ 6

ปัญหาภาษีและการวางแผนภาษีในธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์

	192
6.1 หลักการวางแผนภาษีธุรกิจขายอสังหาริมทรัพย์	193
6.2 ภาระภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์	198
6.3 กลยุทธ์การวางแผนภาษีในธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์	247
6.4 การจัดทำแผนภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์	283
6.5 การปฏิบัติตามแผนภาษีการขายอสังหาริมทรัพย์ (Implementation)	283
6.6 การประเมินผลการปฏิบัติตามแผนภาษีอากร (Evaluation)	284
6.7 บทสรุป	284
บทความเรื่อง “ประเด็นภาษีเปรียบเทียบการรับโอน/การขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดก กรณีเจ้ามรดกตายก่อนและหลังจาก พ.ร.บ.ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีผลใช้บังคับ”	286

บทที่ 7

การวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์

	319
7.1 รูปแบบธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์	320
7.2 หลักการวางแผนภาษีธุรกิจให้เช่าอสังหาริมทรัพย์	321
7.3 บทสรุป	374

เช่าพื้นที่วางตู้ ATM 19 พฤศจิกายน 2553 ให้ธนาคารวางตู้ ATM
กค 0702 (กม)/9129

- ไม่มีการส่งมอบการครอบครอง
- ไม่ขวางกั้นพื้นที่เช่า

บทที่ 8

พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558	375
8.1 บทนำ	376
8.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีการรับมรดกในประเทศไทย	383
8.3 กรณีไม่อยู่ในบังคับการเสียภาษีการรับมรดก (มาตรา 3)	384
8.4 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 40) พ.ศ. 2558	386
8.5 ผู้ได้รับยกเว้นภาษีการรับมรดก	387
8.6 ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก	388
8.7 มูลค่าทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีการรับมรดก	388
8.8 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สิน	389
8.9 อัตราภาษีที่จัดเก็บ	389
8.10 การยื่นแบบแสดงรายการภาษีการรับมรดก	393
8.11 ผลของการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ	396
8.12 ผลการประเมิน	396
8.13 การผ่อนชำระภาษี	396
8.14 อำนาจยึด อาศัย ขายทอดตลาด	397
8.15 การอุทธรณ์ภาษีการรับมรดก	397
8.16 บทกำหนดโทษ	398
8.17 บทสรุป	399

บทที่ 9

ตัวอย่างแผนภาษีธุรกิจโรงแรม	400
9.1 ชื่อของแผน	402
9.2 วัตถุประสงค์และเป้าหมายของแผน	403
9.3 รูปแบบการจัดองค์กรธุรกิจ	404
9.4 ลักษณะและขั้นตอนการดำเนินธุรกิจ	406

สารบัญ

9.5 ระบบบัญชีและระบบเอกสารของธุรกิจโรงแรม	409
9.6 ภาษีอากรแต่ละประเภทและค่าธรรมเนียมต่างๆ ที่ธุรกิจโรงแรมต้องเสีย	413
9.7 กลยุทธ์ที่จะทำให้การวางแผนภาษีอากรของธุรกิจโรงแรมประสบความสำเร็จ	414
9.8 แผนการเสียภาษีอากรของธุรกิจโรงแรม	422
9.9 บทสรุป/ข้อเสนอแนะ	427
9.10 ผู้รับผิดชอบแผน	429

บทที่ 10

ตัวอย่างแผนภาษีธุรกิจโฆษณา	430
10.1 ชื่อแผน	431
10.2 วัตถุประสงค์และเป้าหมายของแผน	431
10.3 รูปแบบการจัดองค์กร	431
10.4 ลักษณะและขั้นตอนการดำเนินธุรกิจ	435
10.5 ระบบบัญชีและระบบเอกสารของกิจการ	441
10.6 ภาษีอากรที่ธุรกิจโฆษณาต้องเสีย	446
10.7 กลยุทธ์ที่จะทำให้การวางแผนภาษีอากรของกิจการที่จะวางแผนภาษีอากรให้ประสบความสำเร็จ	449
10.8 แผนการเสียภาษีอากรของธุรกิจโฆษณา	451
10.9 บทสรุป	451
10.10 ผู้รับผิดชอบแผน	452

บทที่

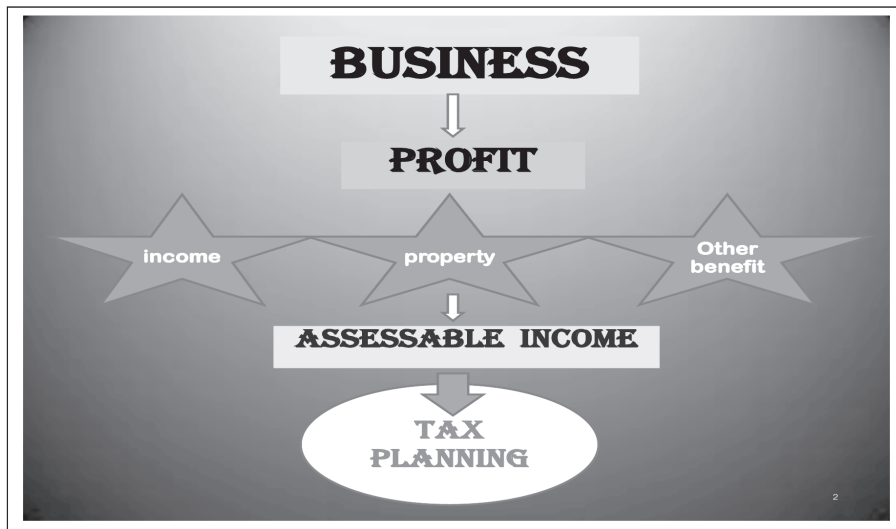
1

.....

ความสำคัญของการวางแผนภาษีอากร
(Tax Planning)
ที่มีผลต่อการประกอบธุรกิจ

ในการประกอบธุรกิจ สิ่งที่คุณประกอบการมุ่งประสงค์คือผลประโยชน์ (Benefit) หรือผลกำไร (Profit) ซึ่งไม่ว่าจะมาในรูปแบบของเงินได้ (Income) ทรัพย์สิน (Properties) หรือประโยชน์อย่างอื่น (Other Benefit) ที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ก็ล้วนแต่ก่อให้เกิดสิ่งที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งเป็นเงินได้ที่เข้าข่ายต้องเสียภาษี

ด้วยเหตุนี้ ก่อนการประกอบการหรือประกอบธุรกิจ หรือในระหว่างการประกอบธุรกิจหรือจะเลิกประกอบธุรกิจ หรือแม้แต่ก่อนมีเงินได้ ผู้ประกอบการหรือผู้มีเงินได้จึงควรพิจารณาประเด็นปัญหาในทางภาษีอากรและหาวิธีการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) คือ การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วนตามกฎหมาย ในขณะที่เดียวกันหาวิธีการในการประหยัดภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษีโดยชอบด้วยกฎหมาย¹ และไม่ขัดต่อจริยธรรม ซึ่งในฐานะนักบริหารก็ต้องให้ความสำคัญกับการวางแผนภาษีอากรเพื่อประโยชน์ในการกำหนดนโยบาย และในฐานะนักบัญชีภาษีอากรที่ต้องทำงานให้แก่ผู้ประกอบการก็ต้องให้ความสำคัญกับประเด็นปัญหาข้อกฎหมายและการวางแผนภาษีอากรดังกล่าวเช่นเดียวกัน (ศึกษาความหมายของการวางแผนภาษีอากรเพิ่มเติมได้ที่บทที่ 6)



¹ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, การวางแผนภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, ตุลาคม 2553), หน้า 2.

กรณีศึกษาต่อไปนี้เป็นตัวอย่างความสำคัญของการวางแผนภาษีอากร

กรณีศึกษาที่ 1.1 (คดี อายุโนะโมะโตะ)

บริษัท อ. ประกอบกิจการผลิตผงชูรสเพื่อจำหน่าย ได้ทำสัญญากับบริษัท อ.เซลล์ ซึ่งเป็นบริษัทในเครือ ให้บริษัท อ.เซลล์ ทำการจัดจำหน่ายผงชูรสให้ โดยบริษัท อ.เซลล์ จะได้รับค่าตอบแทนในการบริหารจัดการขายผงชูรสดังกล่าว (เรียกว่า ค่าคอนซายน์मेंท์ฟี (Consignment Fee)) ในอัตราคงที่แน่นอนตายตัวทุกเดือน เช่น เดือนละ 10 ล้านบาท

ทั้งนี้ ไม่ว่าบริษัท อ.เซลล์ จะขายผงชูรสได้มากน้อยเพียงใดก็ตาม

นอกจากนี้ เพื่อให้บริษัท อ.เซลล์ ไม่คิดค่าตอบแทนในการขายผงชูรสมากขึ้น บริษัท อ. จะต้องนำรถบรรทุกจำนวน 60 คัน มาให้บริษัท อ.เซลล์ ใช้ในการขนส่งผงชูรสไปจำหน่าย มิเช่นนั้น อ.เซลล์ จะต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดซื้อ จัดจ้าง หรือเช่ารถบรรทุกมาใช้ ซึ่งอาจทำให้ต้องเรียกเก็บค่าบริการจากบริษัท อ. เพิ่มขึ้น

หลังจากทำสัญญาแล้ว มีการปฏิบัติตามข้อตกลงดังกล่าว ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ตรวจสอบและประเมินภาษีบริษัท อ.เซลล์ อ้างว่าการได้ใช้รถบรรทุกฟรีถือว่าบริษัท อ.เซลล์ มีเงินได้เกิดขึ้น

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง

โดยฟ้องกรมสรรพากรกับพวกเป็นจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง

บริษัท อ.เซลล์ อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหาในทางภาษีอากร

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การที่บริษัท อ.เซลล์ ได้ใช้ประโยชน์จากรถบรรทุก โดยไม่ต้องเสียค่าตอบแทนให้แก่บริษัท อ. ถือว่าบริษัท อ.เซลล์ ได้รับประโยชน์ที่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งอยู่ในความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และถือเป็นส่วนหนึ่งของ “รายได้” ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย ดังนั้น การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย พิพากษายืน” (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536)

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 39 “เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษี ในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์ อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินได้ค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่น ออกแทนให้.....

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1708/2536

บริษัท อ. เซลล์ (ประเทศไทย) จำกัด

โจทก์

กรมสรรพากรกับพวก

จำเลย

โจทก์ประกอบการค้าประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทนตามบัญชีอัตราภาษีการค้า โดยรับฝากขายสินค้าผงซุสและผลิตภัณฑ์ผลพลอยได้ต่างๆ จากการผลิตผงซุสให้แก่บริษัท อ. โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นเงิน ซึ่งเรียกว่า “ค่าบริการดำเนินการจัดธุรกิจให้กับผู้อื่น” หรือ คอนซายน์เมนต์ฟี (consignmentfee) เป็นรายเดือนตามอัตราแน่นอนที่กำหนดไว้ในสัญญา โดยไม่คำนึงถึงยอดขายสินค้าว่าจะเป็นจำนวนเท่าใด จึงเป็นกรณีพิเศษแตกต่างไปจากการเป็นตัวแทนนายหน้าตามธรรมดา และการที่โจทก์รับสินค้าฝากขายดังกล่าวนี้โจทก์ได้รับเปอร์เซ็นต์การขายเป็นค่าตอบแทน แสดงว่า ตามปกติธรรมดาค่าตอบแทนย่อมคิดตามผลของงาน กล่าวคือ ค่าตอบแทนขึ้นอยู่กับปริมาณสินค้าที่จำหน่ายไป ถ้าจำหน่ายได้มาก ค่าตอบแทนย่อมสูงขึ้น แต่หากโจทก์จำหน่ายสินค้าที่รับฝากจากบริษัท อ. มากขึ้นไม่ว่าจำนวนเท่าใด โจทก์ก็จะไม่ได้ค่าตอบแทนมากขึ้น ซึ่งเหตุที่มีการกำหนดค่าตอบแทนแน่นอนตายตัวก็เนื่องจากบริษัท อ. ได้มอบรถยนต์ของตนจำนวน 60 - 70 คันต่อเดือนให้โจทก์ใช้เป็นยานพาหนะในการจำหน่ายสินค้าโดยไม่เสียค่าตอบแทนนั่นเอง อันเป็นเครื่องบ่งชี้ว่า หากบริษัท อ. ไม่ได้ให้รถยนต์โจทก์ใช้โดยไม่เสียค่าตอบแทนแล้ว โจทก์จะต้องมีรายจ่ายเกี่ยวกับยานพาหนะในการประกอบกิจการ และย่อมเป็นการแน่นอนว่าการกำหนดค่าบริการหรือค่าตอบแทนอันเป็นรายรับหรือเงินได้ของโจทก์จะต้องสูงขึ้น เพราะต้องคิดคำนวณต้นทุนในเรื่องยานพาหนะเพิ่มขึ้นและคงไม่กำหนดค่าตอบแทนเป็นจำนวนแน่นอนตายตัวเช่นนี้

ดังนั้น การที่บริษัท อ. ได้ให้โจทก์ใช้รถยนต์โดยไม่เสียค่าตอบแทนนั้น จึงเป็นส่วนหนึ่งของค่าตอบแทนหรือค่าบริการที่บริษัท อ. ให้แก่โจทก์นอกเหนือไปจากค่าตอบแทนที่กำหนดไว้เป็นตัวเงินตายตัวตามสัญญา ถือได้ว่าเป็นประโยชน์ที่โจทก์ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งจะต้องนำมาคำนวณหาภาษีสุทธิต่อปีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้นเห็นได้ชัดว่าในการทำสัญญาทางธุรกิจ ผู้ประกอบการจะคำนึงถึงแต่ผลประโยชน์ต่างตอบแทนในทางธุรกิจหรือความสัมพันธ์ระหว่างบริษัทในเครือแต่เพียงอย่างเดียวไม่ได้ ผู้ประกอบการหรือคู่สัญญาพึงต้องระมัดระวังการให้ประโยชน์ในลักษณะต่างๆ แก่กัน แม้ประโยชน์ดังกล่าวนั้นอาจไม่ใช่จำนวนเงินหรือรายได้เป็นตัวเลข หรือไม่ใช่การให้ทรัพย์สินแก่กัน การให้ประโยชน์ที่สามารถคำนวณเป็นมูลค่า ก็ทำให้ฝ่ายที่รับประโยชน์มีภาระภาษีเกิดขึ้นได้ในลักษณะเดียวกัน

นอกจากนี้ในบางกรณีฝ่ายผู้ให้ประโยชน์ก็อาจถูกตรวจสอบประเมินภาษีจากกรมสรรพากร โดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ได้ ถ้าเป็นการโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย แต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 65 ทวิ (4) “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

ด้วยเหตุนี้ ในฐานะนักบริหารธุรกิจ จึงควรระมัดระวังการกำหนดผลประโยชน์ในทางธุรกิจ ซึ่งอาจถือเป็นประโยชน์ในทางภาษีอากรได้ และในฐานะนักกฎหมายก็พึงระมัดระวังการร่างถ้อยคำในสัญญาในลักษณะดังกล่าว ส่วนนักบัญชีอากรควรมีส่วนร่วมในการพิจารณาและให้ข้อคิดเห็นว่าประโยชน์ในลักษณะดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินและเป็นรายได้ในทางภาษีอากร ควรพิจารณาปรับเปลี่ยนการให้ประโยชน์ในลักษณะดังกล่าว เช่น ฝ่ายผู้ให้ใช้ประโยชน์ ควรมีการคิดค่าตอบแทนจากการให้ใช้ประโยชน์ เพราะแม้จะถือเป็นรายได้ของผู้ให้ใช้ประโยชน์ แต่ก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายของฝ่ายผู้รับประโยชน์ หรือหากต้องการให้ใช้ประโยชน์โดยไม่มีการคิดค่าตอบแทน ฝ่ายผู้รับประโยชน์ก็ควรนำประโยชน์ดังกล่าวมาคำนวณและบันทึกเป็นรายได้ในทางภาษีอากร เพื่อไม่ให้มีประเด็นปัญหาในการถูกตรวจสอบและประเมินภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มดังเช่นกรณีบริษัท อ. เซลล์ ดังกล่าว

กรณีศึกษาที่ 1.2 (คดี Pizza Hut)

บริษัท P (Franchisor) จัดทะเบียนในประเทศสหรัฐอเมริกา ได้ทำสัญญาอนุญาตให้บริษัท ดี (Franchisee) ซึ่งจดทะเบียนในประเทศไทยใช้สิทธิในแฟรนไชส์พิซซาฮัท (Franchise Agreement) โดยบริษัท ดี ต้องจ่ายค่าแฟรนไชส์ขั้นต้นเป็นจำนวนเงิน 90,000 ดอลลาร์สหรัฐ และต้องจ่ายค่าบริการรายไตรมาสในอัตราร้อยละ 4 ของยอดขายในแต่ละไตรมาสให้บริษัท P ด้วย

นอกจากนี้ตามเงื่อนไขข้อตกลงในสัญญา บริษัท ดี ต้องใช้โฆษณาและส่งเสริมการขายเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 3.5% ของยอดขายรวม โดยบริษัท P เป็นผู้พิจารณาเนื้อหาวัสดุ และรูปแบบในการโฆษณา และมีอำนาจตัดสินใจการทำโฆษณาดังกล่าวแต่เพียงฝ่ายเดียว

เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ประเมินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และภาษีมูลค่าเพิ่มบริษัท ดี

บริษัท ดี อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

บริษัท ดี อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลางโดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษายกฟ้อง

บริษัท ดี อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหาในทางภาษีอากร

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ขอด้วยกฎหมายหรือไม่

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การที่บริษัท ดี ต้องจัดทำโฆษณาส่งเสริมการขายภายใต้แบรนด์พืชชาของบริษัท P นั้น แม้เป็นธรรมเนียมประเพณีในทางธุรกิจที่บริษัท ดี ผู้รับแฟรนไชส์ต้องดำเนินการจัดทำโฆษณาอยู่แล้ว แต่จากเนื้อหาของสัญญาดังกล่าว กำหนดให้บริษัท ดี ต้องนำยอดขายจำนวน 3.5% มาจัดทำโฆษณาส่งเสริมการขาย และให้อำนาจกับบริษัท P เพียงบริษัทเดียวในการพิจารณาเนื้อหา วัสดุ และรูปแบบการโฆษณา จึงถือว่าบริษัท P ได้รับประโยชน์โดยตรงจากการโฆษณาดังกล่าว และถือเป็นส่วนหนึ่งของรายได้ค่าแฟรนไชส์ที่บริษัท P ได้รับจากบริษัท ดี และโดยเหตุที่บริษัท P เป็นนิติบุคคลต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่ใช่สำนักงานสาขาในประเทศไทยและไม่มีตัวแทนประกอบกิจการในประเทศไทย) เมื่อบริษัท P ได้รับรายได้ค่าแฟรนไชส์ทั้งในส่วน of ค่าแฟรนไชส์ขั้นต้น ค่าบริการรายไตรมาส และประโยชน์จากการโฆษณาดังกล่าว บริษัท ดี ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวและเป็นผู้ให้ประโยชน์กับบริษัท P จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายในอัตรา 15% และนำส่งกรมสรรพากรท้องถิ่นภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้ ทั้งนี้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงขอด้วยกฎหมาย พิพากษายืน”

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 70 “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอาเภอท้องถิ่นพร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

นอกจากนี้ การที่บริษัท P อนุญาตให้บริษัท ดี ในประเทศไทยใช้สิทธิในแฟรนไชส์ ถือว่าบริษัท P ให้บริการในราชอาณาจักรแก่บริษัท ดี ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 77/2 วรรคสาม ประกอบมาตรา 77/1 (10) บริษัท ดี ผู้รับบริการจึงมีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 83/6 (2) ตามแบบ ภ.พ.36 ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ให้บริษัท P

ประมวลรัษฎากร

มาตรา 77/1 (10) “บริการ” หมายความว่า การกระทำใดๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่เป็นการขายสินค้า

มาตรา 77/2 “การกระทำกิจการดังต่อไปนี้ในราชอาณาจักร ให้อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามบทบัญญัติในหมวดนี้

- (1) การขายสินค้าหรือการให้บริการโดยผู้ประกอบการ
- (2) การนำเข้าสินค้าโดยผู้นำเข้า

การให้บริการในราชอาณาจักรให้หมายถึงบริการที่ทำในราชอาณาจักร โดยไม่คำนึงว่าการใช้บริการนั้นจะอยู่ในต่างประเทศ หรือในราชอาณาจักร (วรรคสอง)

การให้บริการที่ทำในต่างประเทศ และได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร ให้ถือว่าการให้บริการนั้นเป็นการให้บริการในราชอาณาจักร (วรรคสาม)”

มาตรา 83/6 “เมื่อมีการชำระราคาสินค้าหรือราคาค่าบริการให้กับผู้ประกอบการดังต่อไปนี้ ให้ผู้จ่ายเงินค่าซื้อสินค้าหรือค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษี

- (1)
- (2) ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและมีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552

บริษัท ด. จำกัด (มหาชน) โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

แม้สัญญาแพรนไฮส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. จะไม่เข้าลักษณะเป็น “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แต่ก็มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา ซึ่งจัดเป็นค่าแห่งสิทธิอื่นๆ ทำนองเดียวกับค่าแห่งก๊อปปี้และค่าแห่งลิขสิทธิ์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) การโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแพรนไฮส์ระหว่างโจทก์กับบริษัท พ. เจ้าของแพรนไฮส์เป็นข้อตกลงที่กำหนดให้โจทก์ต้องปฏิบัติตามที่ได้การควบคุมและดุลพินิจของบริษัทดังกล่าวโดยเฉพาะ โจทก์ในฐานะผู้รับแพรนไฮส์ไม่มีอิสระที่จะทำการโฆษณาตามรูปแบบและเนื้อหาตามที่โจทก์ต้องการ ดังนั้น งบโฆษณาและส่งเสริมการขายที่โจทก์มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบ แม้โจทก์จะมีได้จ่ายให้แก่บริษัทดังกล่าวโดยตรงก็ตาม แต่ก็เป็นประโยชน์ที่บริษัทดังกล่าวได้รับโดยไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาสินค้าภายใต้ “เครื่องหมาย” ของตนตามรูปแบบและเนื้อหาที่ตนพอใจ จึงถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 การที่โจทก์ต้องใช้งบโฆษณาและส่งเสริมการขายตามสัญญาแพรนไฮส์ก็เพื่อตอบแทนการที่บริษัท พ. ยินยอมให้โจทก์เป็นผู้รับแพรนไฮส์ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัท พ. ได้รับประโยชน์หรือ “เงินได้พึงประเมิน” ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของค่าแพรนไฮส์นอกเหนือจากที่ได้ตกลงไว้ในสัญญา เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา อันเป็นค่าแห่งก๊อปปี้ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (3) การที่โจทก์จ่ายเงินค่าแพรนไฮส์ที่เข้าลักษณะเป็นค่าตอบแทนในการใช้สิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) ให้แก่บริษัท พ. ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศมิได้เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย ย่อมเข้าลักษณะเป็นการชำระค่าบริการให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้ให้บริการในต่างประเทศและได้มีการใช้บริการนั้นในราชอาณาจักร โจทก์ผู้จ่ายเงินค่าบริการมีหน้าที่นำส่งเงินภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัท พ. ผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีตามมาตรา 83/6 (2) แห่งประมวลรัษฎากร คำว่า “เงินได้พึงประเมินตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 70 ต้องถือตามความหมายที่มาตรา 39 ได้กำหนดนิยามเอาไว้ ซึ่ง “...ให้หมายความรวมถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน...ด้วย” แม้มาตรา 70 จะมีได้บัญญัติไว้โดยชัดแจ้งว่าให้หมายความรวมถึงประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับก็ตาม

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้นเป็นอีกกรณีศึกษาหนึ่งที่แสดงให้เห็นว่า การระบุประโยชน์ที่อาจคำนวณได้เป็นเงิน ต้องถือเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมินและเป็นรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้บริษัท P ไม่ได้รับเป็นตัวเงิน แต่ก็ได้รับประโยชน์จากการที่ไม่ต้องไปดำเนินการโฆษณาเอง ค่าโฆษณาจำนวน 3.5% ของยอดขายที่ บริษัท ดี นำไปหักเป็นค่าใช้จ่าย จึงถือเป็นเงินได้ของบริษัท P ด้วย

อย่างไรก็ตาม เมื่อการโฆษณาเป็นธรรมเนียมประเพณีทางธุรกิจที่ผู้รับแฟรนไชส์ต้องดำเนินการ ฉะนั้น หากไม่มีการระบุจำนวนตัวเลขในการจัดทำโฆษณา และไม่ให้ผู้ให้แฟรนไชส์ (Franchisor) มีอำนาจพิจารณาเนื้อหา วัสดุ และรูปแบบของการโฆษณา น่าจะไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มอันเป็นเงินได้พึงประเมินของบริษัท P ผู้ให้แฟรนไชส์

(ศึกษาเพิ่มเติม : “คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุเรื่องผู้รับแฟรนไชส์ออกค่าโฆษณาและส่งเสริมการขายถือเป็นเงินได้ของผู้ให้แฟรนไชส์หรือไม่” โดย ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ผศ.ดุลลยลักษณ์ ตราชูธรรม)

กรณีศึกษาที่ 1.3 (คดีปูนซีเมนต์ไทย)

บริษัท ป. กำหนดเงื่อนไขและหลักเกณฑ์การจ่ายเงินโบนัสให้กับพนักงานของบริษัทฯ ไว้ในระเบียบสวัสดิการของบริษัทฯ โดยระบุว่า ในรอบระยะเวลาบัญชีใดที่บริษัทมีผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จะจัดสรรเงิน 20% ของผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแบ่งจ่ายเป็นโบนัสให้แก่พนักงาน

ปรากฏว่า ในรอบระยะเวลาบัญชี ปี 2558 บริษัทฯ มีผลกำไร 100 ล้านบาท บริษัทฯ จึงนำผลกำไร 20 ล้านบาท มาแบ่งจ่ายเป็นโบนัสให้แก่พนักงานของบริษัทฯ และหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ

กรมสรรพากรตรวจสอบและประเมินภาษี บริษัทฯ โดยอ้างว่าผลกำไร 20 ล้านบาทเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ

บริษัทฯ อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

บริษัทฯ อุทธรณ์ต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลย

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมิน

และคำวินิจฉัยอุทธรณ์

กรมสรรพากรอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ประเด็นปัญหาในทางภาษีอากร

การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่?

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า “การจ่ายเงินโบนัสของโจทก์เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี เพราะเป็นการใช้ผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายเงินโบนัสของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์จึงชอบด้วยกฎหมาย พิพากษากลับให้ยกฟ้องโจทก์ (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547)

คำว่า “ผลกำไร” มาตรา 65 ตรี(19) มิได้ใช้คำว่า “กำไรสุทธิ” ฉะนั้น จึงมีความหมายกว้าง การกำหนดรายจ่ายจากผลกำไรจึงเป็นผลกำไรที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลคำนวณขึ้นและใช้ผลกำไรจากการคำนวณขึ้นนั้นเป็นฐานในการกำหนดรายจ่ายประเภทนี้ขึ้นโดยไม่จำเป็นจะต้องเป็นกำไรสุทธิในการเสียภาษีของกิจการ²

²ศิริพร ปิตุักษ์พงษา, กัมปนาท บุญรอด, บทความเรื่อง “รายจ่ายใดๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว” สรรพากรสาส์น ปีที่ 57 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2553.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 850/2547

บริษัท ป. จำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย

การจ่ายเงินโบนัสของโจทก์เป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เพราะเป็นการใช้ผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายโบนัสของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (19) โจทก์ไม่สามารถนำรายจ่ายดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิได้ เงินเพิ่มเกิดจากการไม่ชำระภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา ผู้ชำระภาษีจึงต้องเสียเงินเพิ่ม และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 27 มิได้บัญญัติให้ศาลมีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มนี้ได้ การพิจารณาให้ใช้ค่าฤชาธรรมเนียมแทนคู่ความอีกฝ่ายหนึ่งเท่าใด เพียงไรนั้น เป็นดุลพินิจของศาลที่จะกำหนดให้ เมื่อศาลภาษีอากรกลางเห็นว่าจำเลยขณะคดีเกือบเต็มฟ้องจึงพิจารณาให้ค่าฤชาธรรมเนียมเป็นพับ ย่อมเป็นการสมควรแล้ว

ข้อคิดเห็น

จากกรณีศึกษาข้างต้น การกำหนดจ่ายเงินโบนัส รวมถึงค่าตอบแทนใดๆ ในทางธุรกิจ พึงต้องระมัดระวังไม่กำหนดการจ่ายโดยอิงกับผลกำไร ไม่ว่าจะเป็นกำไรจากการประกอบกิจการ กำไรสุทธิ หรือกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี เพราะรายจ่ายในลักษณะดังกล่าวแม้มีการจ่ายไปจริงในทางบัญชี แต่ก็ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในทางภาษีอากร ไม่อาจนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ในกรณีที่นำไปหักออกจากรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ต้องบวกกลับเป็นรายได้ ทำให้ต้องเสียภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

หมายเหตุ :

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4127/2530

การคำนวณกำไรสุทธิ ในรอบระยะบัญชีปี พ.ศ. 2520 โจทก์หักค่าใช้จ่ายส่วนหนึ่งเป็นเงินค่าธรรมเนียมการบริหารงานให้แก่บริษัทที่รับบริหารงานให้โจทก์ เป็นเงิน 3,798,000 บาท เจ้าพนักงานประเมินให้ถือเป็นรายจ่ายได้เพียง 300,000 บาท แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งหมดและมีคำสั่งให้โจทก์เสียภาษี

เพิ่มและเงินเพิ่มอีกรวม 78,210.44 บาท นั้น เมื่อโจทก์ได้ยื่นฟ้องเป็นอีกคดีหนึ่งจึงไม่ชอบที่จะพิจารณาในคดีนี้อีก การที่ใบหุ้นสูญหายทำให้สิทธิในการเป็นผู้ถือหุ้นระงับหรือหมดไปไม่ สิทธิในหุ้นของโจทก์มีอย่างใดก็คงมีอยู่อย่างนั้น ดังนั้นโจทก์จะตีราคาหุ้นสำหรับใบหุ้นที่หายแล้วลงจำหน่ายเป็นหนี้สูญเพื่อคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (9) หาได้ไม่

ค่าบริการเพิ่ม (Incentive Fee) ซึ่งโจทก์จะต้องจ่ายให้แก่บริษัทที่รับบริหารงานให้โจทก์โดยมีข้อตกลงกันว่า โจทก์จะต้องจ่ายให้เป็นเงินจำนวนเท่ากับเงินที่โจทก์มีพอ หลังจากที่ได้จ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นในอัตราร้อยละ 30 ของทุนที่จดทะเบียนแล้วอันเป็นรายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ (19) จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 949/2509

การจ่ายบำเหน็จกรรมการของบริษัทที่กำหนดให้จ่ายได้ไม่เกิน 1 ใน 10 ของเงินปันผล หรือไม่เกินร้อยละ 5 ของกำไรสุทธิ แล้วแต่อย่างไหนจะน้อยกว่า และเงินรางวัลเจ้าหน้าที่ซึ่งบริษัทจะจ่ายให้เป็นรายตัวตั้งแต่ร้อยละ 0.10 ถึง 2.00 ของกำไรสุทธินั้นเป็นเงินที่กำหนดให้จ่ายโดยคำนวณจากกำไรสุทธิ *แม้ไม่ได้ระบุว่าให้จ่ายจากกำไรสุทธิ ก็มีผลในทางกฎหมายและในทางปฏิบัติเหมือนกับกรณีที่ระบุให้จ่ายจากเงินกำไรสุทธินั่นเอง* จึงเป็นเงินรายจ่ายต้องห้ามตามความในมาตรา 65 ตริ (19) (ประชุมใหญ่ ครั้งที่ 14/2509)

(3) เลขที่หนังสือ : กค 0702/2311

วันที่ : 18 เมษายน 2554

เรื่อง : ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีรางวัลตอบแทนพนักงานและพนักงานรับเหมาจ้าง

ข้อกฎหมาย : มาตรา 40 (1) มาตรา 50 (1) และมาตรา 65 (19) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัทฯ ได้มีนโยบายจ่ายเงินรางวัลตอบแทนประจำปี 2553 เพื่อกระตุ้นให้เกิดประสิทธิภาพในการทำงาน ลดงานเสียจากการผลิต และเพื่อให้สอดคล้องกับกฎหมาย

คุ้มครองแรงงานที่กำหนดไว้ว่า สวัสดิการที่จัดให้กับพนักงานของบริษัทฯ จะต้องจัดให้กับพนักงานรับเหมาแรงงานด้วย ดังนั้น จึงกำหนดให้ทุกคนที่ปฏิบัติงานในบริษัทฯ มีสิทธิได้รับเงินค่าตอบแทนโดยจ่ายเงินให้กับพนักงานรับเหมาแรงงานโดยไม่ผ่านบริษัทรับเหมาแรงงานคู่สัญญา เนื่องจากบริษัทฯ ต้องการที่จะจูงใจให้พนักงานรับเหมาแรงงานนั้นมีความตั้งใจที่จะปฏิบัติงานร่วมกับบริษัทฯ นานๆ เพื่อลดปัญหาการลาออก และเข้าใหม่ของพนักงานซึ่งมีผลเสียต่อกระบวนการผลิต และให้พนักงานรับเหมาแรงงานมีสวัสดิการเหมือนหรือใกล้เคียงกับพนักงานประจำของบริษัทฯ ด้วย ดังนั้น พนักงานและพนักงานรับเหมาแรงงานในบริษัทฯ หากอยู่ในเงื่อนไขที่กำหนด มีสิทธิที่จะได้รับเงินรางวัลดังกล่าว โดยมีการจ่ายเป็นเงินสดให้กับทุกคน เงินรางวัลจะคำนวณโดยอิงกับผลกำไรขาดทุนทุก 3 เดือนมาเป็นฐานการคำนวณรางวัลให้กับพนักงานในอัตราร้อยละ 3 จากฐานกำไรก่อนหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผลดำเนินงานทุกไตรมาส (3 เดือน) แต่ถ้าในไตรมาสใด บริษัทฯ ประสบผลขาดทุน ก็จะไม่มีการจ่ายเงินตอบแทนดังกล่าว จึงขอทราบว่า

1. การจ่ายเงินจูงใจเพื่อเป็นสวัสดิการของพนักงานบริษัทฯ ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้หรือไม่

2. เงินรางวัลที่จ่ายให้แก่พนักงานรับเหมาแรงงาน บริษัทฯ ได้จ่ายเป็นเงินสดให้แก่พนักงานโดยตรง โดยไม่ได้ผ่านบริษัทรับเหมาแรงงาน ถือเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทฯ ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย

1. เงินรางวัลที่จ่ายให้แก่พนักงานในการเพิ่มประสิทธิภาพในการทำงานเป็นรายบุคคล เงินรางวัลที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร พนักงานต้องนำเงินรางวัลดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีที่ได้รับและบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ตามข้อเท็จจริงหากปรากฏว่า เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว บริษัทฯ มีผลกำไรและการจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ เป็นการกำหนดจ่ายโดยอิงกับผลกำไรทุกไตรมาสมาเป็นฐานในการคำนวณเงินรางวัล ดังนั้น แม้การกำหนดจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ จะมีได้กำหนดจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี แต่เป็นที่เห็น

ได้กำหนดจากผลกำไรเป็นฐานในการกำหนดการจ่ายเงินรางวัลของบริษัทฯ อีกทั้งหากไม่มีผลกำไร บริษัทฯ จะไม่จ่ายเงินรางวัล จึงเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำรายจ่ายดังกล่าวมาคำนวณกำไรสุทธิได้

ข้อแนะนำการกำหนดจ่ายค่าตอบแทน เงินโบนัสหรือรางวัลตอบแทนใดๆ

ผู้ประกอบการควรกำหนดจ่ายค่าตอบแทนต่างๆ โดยคิดคำนวณจากยอดขายหรือกรณีการจ่ายเงินโบนัสหรือรางวัลตอบแทนใดๆ แก่ลูกจ้างพนักงานของบริษัท บริษัทควรคำนวณเงินที่จะจ่ายโดยการประเมินผลการทำงาน of พนักงาน โดยไม่คำนึงว่าบริษัทมีกำไรหรือไม่ ทั้งนี้ ตามหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 6706/3899 ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2549, กค 0706/5091 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2549 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538

เลขที่หนังสือ : กค 0706/3899

วันที่ : 8 พฤษภาคม 2549

เรื่อง : ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีกำหนดจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการ

ข้อกฎหมาย : มาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือ

บริษัทฯ ประกอบกิจการรับจ้างผลิตและส่งออกสินค้าเบาะรองนั่งเด็กในรถยนต์ บริษัทฯ ได้มีมติที่ประชุมผู้ถือหุ้นกำหนดจะจ่ายเงินบำเหน็จกรรมการในอัตราร้อยละ 4 ของยอดขายในส่วนที่เกิน 1 ล้านบาทเหรียญต่อเดือน โดยกำหนดจ่ายทุกเดือน หากยอดขายเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด บริษัทฯ จึงขอทราบว่าเป็นเงินบำเหน็จกรรมการที่บริษัทฯ ได้จ่ายให้กรรมการถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินบำเหน็จกรรมการดังกล่าวเป็นการจ่ายบำเหน็จโดยกำหนดจ่ายจากยอดขายของกิจการ มิได้กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว บริษัทฯ มีสิทธินำเงินบำเหน็จกรรมการที่จ่ายไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตี (19) แห่งประมวลรัษฎากร
เลขคู่ : 69/34161

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2891/2538

เงินโบนัสพิเศษที่โจทก์จ่ายหาได้กำหนดขึ้นจากผลกำไรที่ได้รับในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีไม่ แต่เป็นการจ่ายโดยคำนึงถึงผลการปฏิบัติงานของบริษัทโดยรวมแล้วนำมาจัดสรรให้แก่พนักงาน รายจ่ายเงินโบนัสพิเศษของโจทก์จึงมิใช่รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (19)

เลขที่หนังสือ : กค 0706/5091 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2549

ข้อหารือ

บริษัท ส. จำกัด ประกอบกิจการซื้อขายวัสดุก่อสร้างทุกประเภท บริษัทฯ จึงขอทราบภาระภาษีอากรตามข้อเท็จจริง ดังนี้

บริษัทฯ ได้รับพนักงานที่มีประสบการณ์ในด้านต่างๆ เช่น ฝ่ายบริหาร ฝ่ายจัดซื้อ-จัดขายฝ่ายบัญชี และฝ่ายการเงิน เป็นต้น มาจากบริษัทที่เกี่ยวข้องกัน โดยพนักงานที่บริษัทฯ รับมาดังกล่าว จะได้รับสิทธิประโยชน์ในด้านต่างๆ ไม่น้อยไปกว่าที่เคยได้รับจากบริษัทเดิม เพื่อเป็นการสร้างขวัญกำลังใจให้แก่พนักงานและจงใจให้พนักงานมีความมุ่งมั่นในการทำงาน บริษัทฯ จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาจ่ายเงินโบนัสแก่พนักงาน โดยจะพิจารณาและประเมินผลการทำงานของพนักงานแต่ละคนในช่วงที่ผ่านมาในรอบปีนั้นจากคะแนนที่หัวหน้างานประเมินตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดไว้ และบริษัทฯ จะกำหนดจ่ายเงินโบนัสตามผลการประเมินดังกล่าว

บริษัทฯ จึงขอทราบว่า บริษัทฯ มีสิทธินำเงินโบนัสที่จ่ายให้แก่พนักงานตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดโดยไม่คำนึงว่า บริษัทฯ จะมีกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่

แนววินิจฉัย

กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินโบนัสให้แก่พนักงานตามหลักเกณฑ์ที่บริษัทฯ กำหนดโดยไม่คำนึงว่า บริษัทฯ จะมีกำไรหรือขาดทุนหรือไม่ บริษัทฯ มีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่งประมวลรัษฎากร

1.4 หลักการวางแผนภาษีอากร

จากกรณีศึกษาทั้งสาม ก่อนการประกอบการหรือก่อนการทำสัญญาทางธุรกิจ ผู้ประกอบการจึงควรให้ความสำคัญกับการวางแผนภาษีอากร โดยคำนึงถึงหลักในการวางแผนภาษีอากร 7 ประการสำคัญ³ ดังนี้

1. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับภาษีอากรและค่าธรรมเนียมต่างๆ

ภาษีอากรและค่าธรรมเนียมที่จัดเก็บอยู่ในประเทศไทย

- | | |
|---|---------------------------|
| 1.1 อากรแสตมป์ | 1.6 ภาษีสรรพสามิต |
| 1.2 ค่าธรรมเนียม | 1.7 ภาษีศุลกากร |
| 1.3 ภาษีเงินได้ | 1.8 ภาษีโรงเรือนและที่ดิน |
| 1.4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม | 1.9 ภาษีบำรุงท้องที่ |
| 1.5 ภาษีธุรกิจเฉพาะ | 1.10 ภาษีป้าย |
| 1.11 ภาษีการรับมรดก (ศึกษาเพิ่มเติมจากบทความภาษีการรับมรดกของผู้เขียนท้ายหนังสือ) | |

³ ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม, อ้างแล้ว, หน้า 50-69.

หมายเหตุ

ในปี พ.ศ. 2563 การเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินและภาษีบำรุงท้องที่ที่ต้องเสียตามพระราชบัญญัติภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง พ.ศ. 2561

2. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับระบบบัญชีและเอกสาร

2.1 ศึกษาระบบบัญชี ผังบัญชี นโยบายบัญชี วิธีการบันทึกบัญชี

2.2 ศึกษารูปแบบและเอกสารประกอบการลงบัญชี เช่น ใบกำกับภาษี ใบเสร็จรับเงิน ใบแจ้งหนี้ ใบส่งสินค้า

2.3 ศึกษาเอกสารและสัญญาต่างๆ

2.4 จัดเก็บรักษาเอกสารและบัญชี

(ศึกษาเพิ่มเติมจาก พระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 และมาตรฐานการบัญชี)

3. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกิจการหรือธุรกรรมหรือสัญญาของกิจการที่จะวางแผน

ตามหลักการข้อนี้ ผู้ประกอบการต้องมีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทของกิจการหรือประเภทของสัญญาที่จัดทำ เช่น ทำธุรกิจ/สัญญาซื้อขาย หรือสัญญาจ้างทำของ ทำธุรกิจ/สัญญาให้เช่าพื้นที่ หรือให้บริการใช้พื้นที่ หรือทำสัญญารับจ้างออกแบบโปรแกรมคอมพิวเตอร์หรือสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เพราะประเภทของธุรกิจและสัญญาที่ทำขึ้นนั้น ย่อมมีความแตกต่างกันในประเด็นของภาระภาษีและการวางแผนภาษีอากร

หลักการในข้อนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในบทที่ 2 ต่อไป

4. มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกลยุทธ์ในการวางแผนภาษีอากร

- 4.1 กลยุทธ์การเลือกองค์กรธุรกิจ (Business Organization) ในการประกอบการ/ทำสัญญา
- 4.2 กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร
- 4.3 กลยุทธ์ที่ทำให้เสียภาษีในอัตราต่ำ
- 4.4 กลยุทธ์การใช้สิทธิลดหย่อนภาษี
- 4.5 กลยุทธ์การใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายในทางภาษี (Expenditure) และค่าเสื่อมราคา (Depreciation)
- 4.6 กลยุทธ์การยืดเวลาการเสียภาษี
- 4.7 กลยุทธ์ที่ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีส่งหน้า
- 4.8 กลยุทธ์การแยกสัญญา/ไม่แยกสัญญาเพื่อประหยัดภาษี
- 4.9 กลยุทธ์การใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน
- 4.10 ไม่ทำสัญญาที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion)

หลักการในข้อนี้ ผู้เขียนจะได้นำเสนอในบทต่อๆ ไป

5. ดำเนินการวางแผนภาษีอากรและทำแผนภาษีอากร (Tax Plan)

- 5.1 ดำเนินการวางแผนภาษีอากรโดยใช้ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร ระบบบัญชีและเอกสาร และกลยุทธ์ในการวางแผนภาษีอากรให้เป็นประโยชน์
- 5.2 ดำเนินการทำแผนภาษีอากร (Tax Plan) จากการวางแผนภาษีอากรในข้อ 5.1 ดังกล่าว ซึ่งแผนภาษีอากรนั้นควรมีการกำหนดให้ปิดอากรแสดงมบปีในตราสารให้ถูกต้องครบถ้วนและชัดเจน, ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด, หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน, เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มและออกไปกำกับภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน และเก็บรักษาเอกสารต่างๆ ไว้เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 5 ปี นับแต่วันปิดบัญชี

6. ปฏิบัติตามแผนภาษีอากรที่ทำไว้ (Implementation)

เมื่อได้ทำแผนภาษีอากร (Tax Plan) แล้ว ต้องมีการปฏิบัติตามแผนภาษีอากรที่ทำไว้ โดยมีผู้รับผิดชอบแผน เช่น ฝ่ายบัญชีและการเงิน เพื่อติดตามและควบคุมให้มีการปฏิบัติงานตามแผนที่กำหนดไว้ และเพื่อพิจารณาปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสม

7. ประเมินผลการปฏิบัติตามแผนภาษีอากร (Evaluation)

เมื่อมีการปฏิบัติตามแผนภาษีอากรแล้ว ต้องมีการประเมินผลเพื่อให้ทราบว่าการวางแผนภาษีอากรนั้นบรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายที่กำหนดไว้หรือไม่ และมีอุปสรรคและปัญหา รวมทั้งแนวทางในการแก้ไขปรับปรุง ซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการปฏิบัติงานและการบริหารงาน และการกำหนดนโยบายในอนาคตด้วย

ควรศึกษาเพิ่มเติม “หลักการวางแผนภาษีอากร” จากหนังสือ “การวางแผนภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4” ของศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราวุฒธรรม

1.5 unสรุป

ก่อนการประกอบธุรกิจ ในระหว่างการประกอบธุรกิจหรือจะเลิกประกอบธุรกิจ ผู้ประกอบการควรจะวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) เพื่อให้การเสียภาษีอากรเป็นไปโดยถูกต้องครบถ้วนและประหยัดโดยชอบด้วยกฎหมายและไม่ขัดต่อจริยธรรม.