

บทที่ 7 ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภ.จ.ด.51)

ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี เป็นการยื่นแบบชำระภาษีล่วงหน้า (Advance tax payment) ยื่นชำระตามแบบ ภ.จ.ด.51

1. หลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี

“การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี” มาตรา 67 ทวิ ให้ความหมายว่า เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา มาตรา 68 ให้บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายในสองเดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของการรอบระยะเวลาบัญชี โดยแบ่งเป็น 2 กลุ่ม ดังนี้

กลุ่มที่ 1 ได้แก่ บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีจาก **“ประมาณการกำไรสุทธิ”**

กลุ่มที่ 2 ได้แก่ ธนาคาร สถาบันการเงิน บริษัทจดทะเบียนฯ และบริษัททั่วไปที่แสดงความจำนขอเสียภาษีเงินได้ครึ่งปีจาก **“กำไรสุทธิจริงใน**

6 เดือนแรกของการรอบบัญชี”

กำหนดการยื่นแบบ ภ.จ.ด.51 ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของการรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของการรอบบัญชี

1.1 การเสียภาษีเงินได้ครึ่งปีจาก “ประมาณการกำไรสุทธิ”

หลักเกณฑ์การจัดทำ “ประมาณการกำไรสุทธิ”

ขั้นตอนการจัดทำ “ประมาณการกำไรสุทธิ” มีดังนี้

- (1) ศึกษาสภาพแวดล้อมภายใน/ภายนอก ภาวะเศรษฐกิจไทย/โลก ศึกษาคู่แข่งชั้น ประเมินโอกาสทางการตลาด ศึกษาข้อมูลการขายในอดีต ฯลฯ
- (2) พยากรณ์ยอดขาย และประมาณการต้นทุนขาย และค่าใช้จ่ายในการขาย/บริหาร ในช่วง 4 เดือนสุดท้ายของการรอบปีบัญชี
- (3) จัดทำ “ประมาณการกำไรสุทธิสำหรับรอบบัญชี” โดยนำงบทดลองช่วง 8 เดือนแรก มารวมกับ ประมาณการ 4 เดือนหลัง
- (4) นำที่หนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ ไปยื่นแบบ ภ.จ.ด.51 ภายใน 2 เดือน นับจากวันสุดท้ายของการรอบระยะเวลา 6 เดือน

“เหตุอันสมควร” ตามมาตรา 67 ตี

กรณียื่นชำระภาษี โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทฯ ต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือที่ชำระขาดไว้ ตามแต่กรณี

เนื่องจากกฎหมายได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานใช้ดุลยพินิจพิจารณา **“เหตุอันสมควร”** ในแต่ละกรณี จึงอาจเกิดการเบี่ยงเบนได้ ดังนั้น กรมสรรพากรจึงวางบรรทัดฐานไว้เป็นเกณฑ์ ดังนี้

- ก. หากยื่น ภ.จ.ด.51 เสียภาษีไว้ไม่น้อยกว่าที่หนึ่งของ ภ.จ.ด.50 ของรอบบัญชีก่อน แม้จะประมาณการกำไรขาดไปเกินกว่า 25% ก็ให้ถือว่า **“มีเหตุอันสมควร”**
- ข. กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์การพิจารณา **“เหตุอันสมควร”** เบื้องต้นไว้ดังนี้
 - (1) กรณีเริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในรอบระยะเวลา 6 เดือนหลัง
 - (2) กรณียื่นเพิ่มเติม เพื่อปรับปรุงรายได้เพิ่มขึ้น จากผลการตรวจสอบกิจการ
 - (3) กรณีขายสินทรัพย์
 - (4) กรณีอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลง
 - (5) กรณีส่งออกสินค้าที่มีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า
 - (6) กรณีการรับจ้างที่ค่าจ้างไม่แน่นอน
 - (7) กรณีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศมีความผันผวน

กรณีปรับปรุงเหตุอันสมควร **สำหรับกิจการ BOI** ซึ่งประกอบกิจการทั้งได้รับยกเว้นภาษีและไม่ได้รับยกเว้นภาษี หากประมาณการกำไรสุทธิรวมขอทั้ง 2 ประเภทกิจการขาดไปไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิรวม ให้ถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร

กรณีที่ไม่ต้องยื่นแบบ ภ.จ.ด.51

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรอบระยะเวลาบัญชีแรก หรือรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้ายน้อยกว่า 12 เดือน ได้แก่กรณีต่อไปนี้

- (1) กรณีจัดตั้งใหม่ เริ่มจดทะเบียนจัดตั้งในปีแรกโดยมีรอบบัญชีไม่เต็ม 12 เดือน
- (2) กรณีเลิกกิจการ ซึ่งมีรอบบัญชีสุดท้ายไม่ถึง 12 เดือน เช่น เลิกกิจการ
- (3) กรณีเปลี่ยนแปลงรอบบัญชี โดยได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวันสุดท้ายของการรอบบัญชี
- (4) กรณีควบกิจการ
- (5) กรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน กรณีเลิกกิจการและอยู่ระหว่างชำระบัญชี

วางแผนภาษี : การยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 (จากประมาณการกำไรสุทธิ)

การลงโทษกรณียื่นแบบ ภ.ว.ด.51 โดยเสียภาษีช้าขาด ไม่ได้ลงโทษกรณีประมาณการรายได้หรือรายจ่ายผิดพลาด ดังนั้นมีข้อแนะนำในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 ดังนี้

- (1) อาศัยสิทธิประโยชน์ตามคำสั่ง ป.50/2537 ที่ว่า “เสียภาษีครั้งปี ไร่ไม่ต่ำกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลปีก่อน”
- (2) กรณีคาดว่าจะมีผลประกอบการปลายปีเป็น “ขาดทุนสุทธิ” ก็ไม่ต้องกังวลกับผลการยื่นแบบครั้งปี เพราะไม่มีโอกาสเสียเงินเพิ่มเลย
- (3) กรณีตั้งกิจการใหม่หรือบริษัททั่วไป การยื่นเสียภาษีครั้งปีให้สูงกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีที่ประมาณการย่อมปลอดภัยกว่า

ตัวอย่างการเสียภาษีครั้งปีจาก “ประมาณการกำไรสุทธิ”

❶ บริษัท ก.อุตสาหกรรม จำกัด ประมาณการกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 25x2 เท่ากับ 100,000 บาท บริษัทฯ จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากประมาณการกำไรสุทธิ ดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิปี 25x2	100,000	บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการ	50,000	บาท
ดังนั้น บริษัทฯ ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 เสียภาษีเป็นเงิน		
อัตราภาษี 20% (50,000 x 20%)	10,000	บาท

สมมติว่า บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 25x2 มีกำไรสุทธิจริง 145,000 บาท

กำไรสุทธิตาม ภ.ว.ด.50	145,000	บาท
ประมาณการกำไรสุทธิ ภ.ว.ด.51	100,000	บาท
ประมาณการต่ำไป	45,000	บาท
ประมาณการต่ำไป (%)	$\frac{45,000}{145,000} \times 100$	31.03% ของกำไรสุทธิตาม ภ.ว.ด.50

กรณีนี้ประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ต้องคำนวณเงินเพิ่มตาม มาตรา 67 ตรี

กำไรสุทธิตาม ภ.ว.ด.50	145,000	บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการ	72,500	บาท
❶ คิดเป็นภาษี 20% ของ 72,500 (72,500 x 20%)	14,500	บาท
❷ ยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 ไร่	10,000	บาท
เสียภาษีขาดไป ❶ - ❷	4,500	บาท
เงินเพิ่ม 20% (4,500 x 20%)	900	บาท

❷ บริษัท ก.อุตสาหกรรม จำกัด ประมาณการกำไรสุทธิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 25x2 เท่ากับ 90,000 บาท บริษัทฯ จะต้องยื่นแบบเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากประมาณการกำไรสุทธิ ดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิปี 25x2	90,000	บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการ	45,000	บาท
ดังนั้น บริษัทฯ ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 เสียภาษีเป็นเงิน		
อัตราภาษี 20% (45,000 x 20%)	9,000	บาท

สมมติว่า บริษัทฯ ยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 25x2 มีกำไรสุทธิจริง 95,000 บาท

กำไรสุทธิตาม ภ.ว.ด.50	95,000	บาท
ประมาณการกำไรสุทธิ ภ.ว.ด.51	90,000	บาท
ประมาณการต่ำไป	5,000	บาท
ประมาณการต่ำไป (%)	$\frac{5,000}{95,000} \times 100$	5.26% ของกำไรสุทธิตาม ภ.ว.ด.50

กรณีนี้ไม่ต้องชำระเงินเพิ่มตาม มาตรา 67 ตรี เนื่องจากประมาณการกำไรสุทธิขาดไปไม่เกินร้อยละ 25

1.2 การเสียภาษีเงินได้ครั้งปีจาก “กำไรสุทธิจริง”

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

กำหนดให้นิติบุคคล 4 กลุ่ม มีหน้าที่ยื่น ภ.ว.ด.51 จากกำไรสุทธิจริง ได้แก่

- (1) ธนาคาร
- (2) สถาบันการเงิน
- (3) บริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์
- (4) บริษัท/ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป ซึ่งได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร

ขั้นตอนการยื่นคำร้อง เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีจากกำไรสุทธิจริง

- (1) ต้องให้มีการสอบทานงบการเงินในรอบ 6 เดือนแรก โดยผู้สอบบัญชี
- (2) ผู้สอบบัญชีต้องมีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพสอบบัญชี CPA License
- (3) บริษัทฯ ต้องเป็นผู้ยื่นคำร้องขอความเห็นชอบ “ผู้สอบบัญชี” ต่ออธิบดีกรมสรรพากรภายใน 90 วัน นับแต่วันแรกขอรอบบัญชี

บทกำหนดโทษ กรณียื่นแบบ ภ.ว.ด.51 ผิดพลาด

มาตรา 67 ตรี กรณีที่ยื่นรายการและชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระของภาษีที่ชำระขาด

การวางแผนภาษี : การยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 (กำไรสุทธิจริง)

- (1) ต้องมีระบบบัญชีที่ดี และมีการปิดงบการเงินเป็นรายเดือนหรือรายไตรมาส เพื่อการบริหารอยู่แล้วเป็นปกติธุระ
- (2) ต้องเข้าใจหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการคำนวณกำไรสุทธิ ตามประมวลรัษฎากร
- (3) ธุรกิจของกิจการดังกล่าวมีความผันผวนสูง ยากต่อการคาดการณ์ยอดขาย/รายได้ในอนาคต เพราะมีปัจจัยที่ไม่แน่นอนเป็นตัวแปรอยู่มาก เช่น ธุรกิจรับเหมาก่อสร้างที่ต้องประมูลงานกับส่วนราชการ ธุรกิจที่ต้องพึ่งพิงปัจจัยภายนอกประเทศเป็นส่วนใหญ่ ธุรกิจค้าระหว่างประเทศในสถานะที่ค่าเงินไม่มีเสถียรภาพ เป็นต้น

2. การยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 ของ SMEs

เนื่องจากกรมสรรพากรมีการลดและยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนชำระแล้วไม่เกิน 5 ล้านบาท สำหรับกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีหลังวันที่ 1 มกราคม 2551 เป็นต้นมา ดังนี้

SMEs ทุนจดทะเบียนไม่เกิน 5 ล้านบาท และรายได้ไม่เกิน 30 ล้านบาท		ในอดีต (2551-2554)	2555	2556
กำไรสุทธิ 0 – 150,000		ยกเว้น	ยกเว้น	ยกเว้น
กำไรสุทธิ 150,001 – 1,000,000		15%	15%	15%
กำไรสุทธิ 1,000,001 – 4,000,000		25%	23%	20%
กำไรสุทธิ 4,000,001 ขึ้นไป		30%		

มีประเด็นว่า บริษัท SMEs ดังกล่าวต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีอย่างไร

ตัวอย่าง การคำนวณภาษี กรณี SMEs มีประมาณการกำไรสุทธิ 5,000,000 บาท ตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร (ในช่วงเวลานั้น) เป็นดังนี้

ประมาณการกำไรสุทธิที่ต้องเสียภาษีทั้งปี	5,000,000	บาท
กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ	2,500,000	บาท
ภาษีที่คำนวณได้	502,500	บาท

วิธีคำนวณภาษี (โดยใช้ฐานการคำนวณภาษีที่กึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ คือ 2,500,000 บาท)

ฐานภาษี	กำไรสุทธิ	อัตรากำไร	ภาษีที่คำนวณได้
0 – 150,000	150,000	ยกเว้น	0
150,001 – 1,000,000	850,000	15%	127,500 บาท
1,000,001 – 2,500,000	1,500,000	25%	375,000 บาท
รวมภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปีที่ต้องชำระ			502,500 บาท

ประเด็นความเห็น “หลักเกณฑ์การคำนวณภาษีของกรมสรรพากร”

- (1) การคำนวณภาษีของ SMEs ตามอัตราก้าวหน้า ควรคำนวณจาก “ประมาณการกำไรสุทธิทั้งปี” (5 ล้านบาท) ได้เป็นภาษีที่ต้องชำระเท่าใด จึงค่อยหาร 2 เป็นภาษีที่ต้องชำระตามแบบ ภ.ว.ด.51
- (2) การคำนวณภาษีตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ตามที่แสดงข้างต้นใช้ฐาน 2.5 ล้านบาท จะทำให้ภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ว.ด.51 ขาดไปเกิน 25% ของกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ว.ด.50 เสมอ

3. การยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 เพิ่มเติม

ในทางปฏิบัติ มักมีประเด็นโต้แย้งกันอยู่เสมอ ในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 เพิ่มเติม โดยอาจเป็นการยื่นแบบปรับปรุงความผิดพลาดเอง หรือโดยถูกเจ้าพนักงานฯ แจ้งให้ยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 เพิ่มเติม เพื่อชำระภาษีมิได้นิติบุคคลเพิ่มเติมตามผลการตรวจสอบภาษี (ตามหนังสือเชิญพบหรือจากการตรวจปฏิบัติกรม)

3.1 กรณียื่นแบบ ภ.ว.ด.51 จากประมาณการกำไรสุทธิ ขาดไปเกินกว่า 25% สรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ ดังนี้

- 1. กรณีที่ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อยื่นแบบแสดงรายการภาษีมิได้นิติบุคคลครั้งปี ภ.ว.ด.51 ตามหลักเกณฑ์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.50/2537 ชำระภาษีมิได้นิติบุคคลครั้งปี ถึงกึ่งหนึ่งของภาษีที่ชำระไว้แล้วตามแบบ ภ.ว.ด.50 ย่อมถือเป็นเหตุอันสมควร
- 2. กรณีถูกตรวจสอบโดยปรากฏข้อเท็จจริงว่า ยื่นประมาณการกำไรสุทธิแสดงผลขาดทุนสุทธิ แต่เมื่อสิ้นรอบบัญชีมีกำไรสุทธิ จึงเป็นการยื่นประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ต้องเสียเงินเพิ่ม

3.2 กรณียื่นแบบ ภ.ว.ด.51 จากกำไรสุทธิจริง หากภายหลังมีการตรวจพบความผิดพลาดในการยื่นแบบ (ไม่ว่าจะโดยการตรวจพบเอง หรือจากการตรวจของเจ้าพนักงานฯ) ต้องมีการปรับปรุงการยื่นแบบ ดังนี้

- 1. หากเป็นความผิดพลาดที่เกิดขึ้นในช่วง 6 เดือนแรก ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 เพื่อปรับปรุงความผิดพลาด ดังนี้
 - กรณียื่นสูงไป สามารถนำยอดเงินภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ว.ด.51 ทั้งจำนวน ไปเครดิตในการยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 ตอนปลายปีได้ โดยไม่ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 เพิ่มเติม
 - กรณียื่นต่ำไป ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 เพิ่มเติม เพื่อนำส่งภาษีเพิ่มเติม พร้อมชำระเงินเพิ่ม 1.5% ต่อเดือน
- 2. กรณีความผิดพลาดเกิดขึ้นในช่วง 6 เดือนหลัง ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 เพื่อปรับปรุงความผิดพลาด ดังนี้
 - กรณีชำระไว้เกิน บริษัทฯ มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลายื่นแบบฯ
 - กรณีชำระไว้ขาด บริษัทฯ ต้องยื่นแบบ ภ.ว.ด.50 เพิ่มเติม เพื่อนำส่งภาษีเพิ่มเติม พร้อมชำระเงินเพิ่ม 1.5% ต่อเดือน

4. การยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 กิจการ BOI

บริษัทที่ประกอบกิจการที่ประเภทได้รับการส่งเสริมการลงทุน (BOI) และไม่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน (Non BOI) ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบ ภ.ว.ด.51 โดยจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้ง BOI และ Non BOI รวมกัน และคำนวณภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิ

กรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกิน 25% ของกำไรสุทธิรวม หากเป็นการประมาณการกำไรสุทธิของ Non BOI ขาดไปไม่ว่าจะเกิน 25% หรือไม่ ต้องเสียเงินเพิ่มอีก 20%

กรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปไม่เกิน 25% ของกำไรสุทธิรวม ไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม แม้ว่าจะประมาณกำไรสุทธิของ Non BOI ขาดไปเกินกว่า 25%

BOI	Non BOI	รวม	กรณีประมาณการกำไรสุทธิรวม
เกิน 25%	เกิน 25%	เกิน 25%	ประมาณการกำไรสุทธิรวมขาดไปเกิน 25% ต้องเสียเงินเพิ่ม 20%
เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	เกิน 25%	
ไม่เกิน 25%	เกิน 25%	เกิน 25%	
ไม่เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	ประมาณการกำไรสุทธิรวมขาดไปไม่เกิน 25% ไม่ต้องเสียเงินเพิ่ม 20%
เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	
ไม่เกิน 25%	เกิน 25%	ไม่เกิน 25%	