

วิเคราะห์ข้อหาหรือเกี่ยวกับปัญหาทางภาษีอากรของกรมสรรพากรตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

สวรส กัญญักขจร¹

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อวิเคราะห์ปัญหาทางภาษีอากรของผู้ประกอบการในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร ปัญหาที่เกิดขึ้นเนื่องจาก อนุमतานั้นมีความไม่ชัดเจน นิติบุคคลไม่เข้าใจในอนุमतานั้น ผู้วิจัยเก็บข้อมูลโดยใช้ข้อหาหรือบนเว็บไซต์ของกรมสรรพากรเริ่มในเดือนมกราคมพ.ศ.2540 ถึงเดือนมิถุนายน 2560 ผลวิจัยพบว่า ข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่มีประชาชนสอบถามเข้ามามีจำนวนทั้งสิ้น 4,672 ข้อหาหรือ แบ่งเป็นข้อหาหรือที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลมีจำนวนมากที่สุด รองลงมาคือข้อหาหรือเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อหาหรือที่เป็นเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเป็นข้อหาหรือของมาตรา 65 ทวิ และ65 ตรีมากที่สุด ในส่วนของมาตรา 65 ทวิเป็นข้อหาหรือที่เป็นอนุมาตราข้อ 4 มากที่สุด รองลงมาคือข้อหาหรือที่เป็นอนุมาตราข้อ 2 และมาตรา 65 ตรีเป็นข้อหาหรือที่เป็นอนุมาตราข้อ 13 มากที่สุดจำนวน140 เรื่องคิดเป็นร้อยละ32.04 รองลงมาคือข้อหาหรือที่เป็นอนุมาตราข้อ 3

คำสำคัญ: ประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้ประกอบการ รายจ่ายต้องห้าม

¹อาจารย์ประจำคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยเกษมบัณฑิต

ที่อยู่: 1761 ถนนพัฒนาการ เขตสวนหลวง กทม. 10250

Email: patamalady@hotmail.com

Analysis of Problems of Section 65 bis and 65 ter in the Revenue Code of the Revenue Department

Sawaros Kanyapakkajon¹

Abstract

The main objective of this research was to identify and analyze the tax problems of entrepreneurs on the calculation of net profit for corporate income tax under Section 65 bis and Section 65 ter of the Revenue Code. The researcher collected information that appeared on the website of the Revenue Department during January 1997 to June 2017. It was revealed that there were 4,672 inquiries to the Revenue Department, the largest number of inquiries being concerned with corporate income tax and the VAT questions being the second most mentioned. The discussion on corporate income tax in Section 65 bis and 65 ter was also most frequently discussed. In Section 65 bis, the most discussed subsection was Article 4, and the second was Article 2. Moreover, subsection 13 in Section 65 ter was the most discussed subsection while the second was the discussion on subsection 3.

Key words: Revenue code, corporate income tax, entrepreneur, forbidden expenses

¹ Faculty Of Business Administration ,Kasem Bundit University
Address: 1761 Pattanakarn Road, Suanluang, Bangkok 10250
Email: patamalady@hotmail.com

บทนำ

การทำธุรกิจเมื่อผู้ประกอบการจัดตั้งธุรกิจในรูปแบบของนิติบุคคลนั้น ไม่ว่าจะเป็นบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนจำกัดมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานทางการเงินตามมาตรฐานรายงานทางการเงินของสภาวิชาชีพบัญชีซึ่งมีการรับรู้รายได้ รายจ่าย สินทรัพย์ หนี้สินตลอดจนกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีตามแนวทางของวิชาชีพบัญชี(Federation of Accounting Professions, 2017) แต่เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีนิติบุคคลต้องนำผลกำไรสุทธิยื่นชำระภาษีซึ่งเป็นหน้าที่ของกรมสรรพากรดูแลให้นิติบุคคลคำนวณภาษีและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร (Revenue Department, 2017) ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นิติบุคคลรับรู้รายได้และรายจ่ายตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตีซึ่งมีการรับรู้แตกต่างจากทางสภาวิชาชีพบัญชีทั้งในเรื่องของเงื่อนไข จำนวนเงิน ระยะเวลา ตลอดจนเรื่องที่ทางบัญชีไม่รับรู้ แต่ทางภาษีสามารถรับรู้ได้ เช่น ตามมาตรา 65 ตี (อนุมาตราข้อ12)เรื่องผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีในทางภาษีให้ถือเป็นรายจ่ายได้ แต่ในทางบัญชีไม่สามารถคิดเป็นค่าใช้จ่ายเนื่องจากหลักการของมาตรฐานรายงานทางการเงินไม่ได้กล่าวไว้ให้จัดทำ เป็นต้น มีผลทำให้กำไรสุทธิทางบัญชีแตกต่างจากกำไรสุทธิทางภาษี ดังนั้นนิติบุคคลควรต้องศึกษาและทราบปัญหาของทั้งสองมาตรานี้ตลอดจนแนวทางปฏิบัติที่ถูกต้องเพื่อผู้ประกอบการสามารถคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้อย่างถูกต้องตามความประสงค์ของประมวลรัษฎากร

วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาของผู้ประกอบการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากข้อหารือตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี
2. เพื่อวิเคราะห์ข้อกฎหมายที่นิติบุคคลมีข้อหารือมากที่สุด
3. เพื่อวิเคราะห์แนวทางปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้องจากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

นิยามศัพท์

ข้อหารือ หมายถึง คำถามต่างๆที่ประชาชนสงสัยสอบถามมายังกรมสรรพากร เมื่อเจ้าหน้าที่ได้ตอบหนังสือข้อหารือ (Ruling) จะมีแนววินิจฉัยว่าควรเป็นไปในทางใด ซึ่งหนังสือตอบข้อหารือให้กับประชาชนผู้เสียภาษีนั้นมีลักษณะเป็นการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือเป็นการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเท่านั้นมิใช่เป็นการสั่งการให้บุคคลหนึ่งบุคคลใดต้องเสียภาษีหรือได้รับสิทธิไม่ต้องเสียภาษี เพราะหน้าที่ในการเสียภาษีต้องเป็นไปตามข้อกฎหมายไม่ใช่เป็นไปตามหนังสือตอบข้อหารือ (Vasusirikul, 2017)

มาตรา 65 ทวิ หมายถึง ข้อกฎหมายที่กำหนดวิธีการรับรู้รายได้รายจ่ายตลอดจนทรัพย์สินหนี้สินและทุนของกิจการ ประกอบด้วยอนุมาตรา 14 ข้อ (Revenue Department, 2017)

มาตรา 65 ตี หมายถึง ข้อกฎหมายที่กำหนดให้รายจ่ายที่กำหนดไว้ห้ามถือเป็นรายจ่ายของกิจการซึ่งหมายถึงรายจ่ายต้องห้ามประกอบด้วยอนุมาตรา 20 ข้อ (Revenue Department, 2017)

ทบทวนวรรณกรรม

จากการศึกษาผลงานวิจัยของ Previti, Palatnik and Seda (2017) ได้กล่าวว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลมีผลต่อระบบภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างยิ่งโดยควรต้องมีการปฏิรูประบบภาษีครั้งใหญ่ในหลายๆประเด็น เช่นเรื่องภาษีเงินได้รอการตัดบัญชี การวิเคราะห์ถึงสภาพหนี้สินของบริษัทอย่างแท้จริงตลอดจนการเลือกการรับรู้รายได้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Celebi and Hodzic (2017) ได้วิจัยถึงผลการลดอัตราภาษีเป็นเครื่องมือในการดึงดูดให้บริษัทต่างๆให้ความสนใจกิจกรรมด้านการวิจัยและพัฒนาเพื่อความยั่งยืนในธุรกิจและลดการเคลื่อนย้ายทุนไปในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำกว่า

จากการศึกษางานวิจัยของ Bernard and Nachbar (2018) พบว่าการรับรู้รายได้จากการขายหุ้นจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งทำให้คนสนใจนิยมลงทุนในตลาดทุนมากกว่าตลาดเงิน สอดคล้องกับงานวิจัยของ Gokcay (2017) กล่าวถึงการเก็บภาษีจากรายได้ของบริษัทต่างชาติซึ่งดำเนินการแตกต่างกันทั้งทางด้านทรัพย์สินและหนี้สิน

จากการศึกษาผลงานวิจัยของ Mihaela, Lulia (2017) ได้กล่าวถึงความแตกต่างของรายได้รวมและกำไรทางภาษีตลอดจนสาเหตุของความแตกต่างโดยวิเคราะห์ตั้งแต่ ค.ศ.2011 ถึง ค.ศ.2016 และ ผลงานวิจัยของ Bauer, Kourouxous and Krenn (2018) ที่กล่าวว่าผลกระทบของภาษีเงินได้นิติบุคคลระหว่างหน่วยงานที่เป็นเจ้าของและหุ้นส่วนของบริษัทสามารถสร้างความขัดแย้งได้เนื่องจากภาษีที่เกิดจากค่าจ้างโบนัส

จากผลงานวิจัยของ Patcharee (2010) ได้ศึกษาเปรียบเทียบความแตกต่างระหว่าง

มาตรา 65 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร และ วิธีปฏิบัติทางบัญชี และผลงานวิจัยของ Wannee and Wittawat (2014) ได้กล่าวถึงรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรีที่มีผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลในหลายประเด็น

จากการทบทวนวรรณกรรมทำให้ผู้วิจัยเกิดข้อคำถามวิจัยว่า มาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรีนั้นมีสาเหตุใดบ้างที่นิติบุคคลเกิดข้อสงสัยไม่สามารถปฏิบัติตามตัวบทกฎหมายได้อย่างเข้าใจจึงมีข้อหารื้อเข้ามาสู่กรมสรรพากร

ระเบียบวิธีการวิจัย

งานวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัย โดยวิธีการวิเคราะห์ข้อมูลเอกสาร (Documentary Analysis) การวิเคราะห์เนื้อหา (Content Analysis) การตีความ (Interpretative) และ สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive Statistics) ข้อมูลที่รวบรวมนั้นสืบค้นจากข้อมูลออนไลน์ (www.rd.go.th) ที่เผยแพร่โดยกรมสรรพากร

วิธีดำเนินการเก็บรวบรวมข้อมูล

ผู้วิจัยได้นำ Print out ข้อหารื้อทั้งหมดทุกปี พ.ศ. เพื่อทำการแยกข้อหารื้อออกเป็นประเภทต่าง ๆ ตามกฎหมายภาษีทั้ง 7 ประเภท จากนั้นทำการแยกข้อหารื้อที่เป็นเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลแยกตามมาตรา 65 (ทวิ) และ มาตรา 65 (ตรี) เพื่อทำการหาความถี่ของข้อหารื้อในแต่ละอนุมาตรา และพัฒนากระดานทำการเพื่อจัดหมวดหมู่ของข้อหารื้อว่าเกิดจากสาเหตุใดบ้างแล้วนำมาวิเคราะห์เพื่อจัดกลุ่มปัญหาของข้อหารื้อ มีขั้นตอนดังต่อไปนี้

1. ผู้วิจัยทำการคัดเลือกปัญหาข้อหารื้อรายปีทุกปีโดยเก็บข้อมูลตั้งแต่ เดือนมกราคม 2540 ถึงเดือนมิถุนายน 2560 แบ่ง

ตามประเภทภาษีทั้ง 7 ประเภทแห่งประมวล
รัษฎากร ของกรมสรรพากร

2. ทำการคัดเลือกข้อหาหรือเฉพาะ
ปัญหาของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวกับมาตรา
65 ทวิโดยแบ่งตามอนุมาตราจำนวน 14
อนุมาตรา ทำการจำแนกเป็นรายปี พ.ศ.

3. ทำการคัดเลือกข้อหาหรือเฉพาะ
ปัญหาของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เกี่ยวกับมาตรา
65 ตรียโดยแบ่งตามอนุมาตราจำนวน 20
อนุมาตรา ทำการจำแนกเป็นรายปี พ.ศ.

4. จากการศึกษาค้นคว้าตามข้อ 2 และข้อ 3
ทำให้ทราบว่าปัญหาภาษีอากรที่ผู้ประกอบการมี
ความสงสัยในทางปฏิบัตินั้นเป็นเรื่องตาม
อนุมาตราใด

5. วิเคราะห์ปัญหาภาษีอากรจากข้อ
หาหรือตามอนุมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรี

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัย

เครื่องมือที่ใช้ในการวิจัยครั้งนี้คือ
กระดานทำการที่ใช้แจกแจงความถี่ของจำนวน
ข้อหาหรือแยกตามประเภทของภาษีอากรทั้ง 7
ประเภท กระดานทำการที่ใช้แจกแจงความถี่ของ
อนุมาตรา 65 ทวิและอนุมาตรา 65 ตรี โดยแจก
แจงเป็นจำนวน และ ค่าร้อยละ

เกณฑ์การตรวจสอบความน่าเชื่อถือได้ของ ข้อมูล

เกณฑ์การตรวจสอบความน่าเชื่อถือได้
(Criteria for establishing Trustworthiness)
ของงานวิจัยเชิงคุณภาพ (Lincoln & Guba,
1985) ซึ่งนำมาใช้ในงานวิจัยเชิงคุณภาพนี้ได้แก่

ความน่าเชื่อถือ (Credibility) ผู้วิจัยนำผล
การวิเคราะห์และข้อสรุปให้ผู้ทรงคุณวุฒิที่
เชี่ยวชาญทางด้านบัญชีและภาษีอากร ได้แก่

อาจารย์มหาวิทยาลัยของรัฐ และ เป็นผู้สอบ
บัญชีรับอนุญาต ซึ่งมีชำนาญด้านการวิจัยเชิง
คุณภาพรวมทั้งเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร จำนวน
ทั้งหมด 6 ท่านเป็นผู้ตรวจสอบให้

การวิเคราะห์ข้อมูล

งานวิจัยนี้ใช้วิธีการวิเคราะห์ ดังต่อไปนี้

1. วิเคราะห์ข้อมูลเอกสาร
(Documentary Analysis) การวิเคราะห์เนื้อหา
(Content Analysis) และการตีความ
(Interpretative) ทำการตรวจสอบโดย
ผู้ทรงคุณวุฒิที่เชี่ยวชาญทางด้านบัญชี และ ภาษี
อากร

2. สถิติเชิงพรรณนา (Descriptive
Statistics) เพื่อรายงานผลเป็นค่าความถี่ และ
ค่าร้อยละ ของจำนวนปัญหาข้อหาหรือแยกตาม
ประเภทภาษี และปี พ.ศ.

ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

เพื่อให้ผู้เกี่ยวข้องได้รับทราบปัญหาและ
สามารถนำข้อหาหรือที่ผ่านมาไปเทียบเคียงกับข้อ
สงสัยที่ใกล้เคียงกัน และ สำหรับการออก
กฎหมายในอนาคต

ผลการวิเคราะห์ข้อมูล

1. ประเด็นปัญหาภาษีอากรที่มี
ผู้ประกอบการสอบถามเข้ามาที่กรมสรรพากร
ทั้งหมดจำนวน 4,672 เรื่องตามตารางที่ 1 เป็น
เรื่องปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล
มากที่สุดจำนวน 1,442 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ
30.86 รองลงมาคือปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับ
ภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวน 1,382 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ
29.59 และปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงิน
ได้บุคคลธรรมดาจำนวน 926 เรื่องคิดเป็นร้อยละ

ละ 19.82 สาเหตุที่ปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลมีจำนวนมากที่สุดเนื่องจากภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องมีการจัดทำงบการเงินเพื่อยื่นเสียภาษี ซึ่งหลักการทางบัญชีและหลักทางภาษีมีบางส่วนที่ไม่สอดคล้องกัน ทำให้ผู้ประกอบการไม่มั่นใจในการทำบัญชีว่าจะถูกต้องตามหลักของ

สรรพากรหรือไม่เพียงใดจึงมีหนังสือหาหรือเข้ามายังกรมสรรพากรเป็นจำนวนมาก ส่วนปัญหาข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้ปิโตรเลียมมีจำนวนน้อยที่สุดคือมี 4 เรื่องคิดเป็นร้อยละ 0.09 เนื่องจากเป็นเรื่องของธุรกิจปิโตรเลียมโดยเฉพาะซึ่งเกี่ยวข้องกับคนส่วนน้อยเท่านั้น

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนและร้อยละของข้อหาหรือของภาษี 7 ประเภทตามประมวลรัษฎากรแยกเป็นรายปี พ.ศ.

ภาษี	พ.ศ.																				รวม	ร้อยละ	
	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555	2556	2557	2558	2559	2560		
บุคคลธรรมดา	6	56	71	40	50	50	41	38	67	69	75	63	65	61	18	34	27	27	46	16	6	926	19.82
นิติบุคคล	13	122	80	94	84	95	105	72	95	189	149	90	50	51	14	27	37	18	35	15	7	1442	30.86
มูลค่าเพิ่ม	18	84	65	139	107	113	100	65	90	121	103	97	52	49	9	24	40	27	47	22	10	1382	29.59
ธุรกิจเฉพาะ	7	27	27	45	16	20	19	17	18	29	11	10	3	4	6	5	2	4	7	5	2	284	6.08
อากรแสตมป์	4	19	13	15	7	6	9	11	18	24	7	1	6	9	4	6	2	2	7	21	3	194	4.15
ปิโตรเลียม	1										2	1										4	0.09
หัก ณ ที่จ่าย	6	54	11	20	42	16	22	8	36	46	39	25	19	18	2	11	17	14	27	3	4	440	9.41
รวม	55	362	267	353	306	300	296	211	324	478	386	287	195	192	53	107	125	92	169	82	32	4672	100

2. การวิเคราะห์ปัญหาภาษีจากข้อหาหรือตามมาตรา 65 ทวิ

ในส่วนของมาตรา 65 ทวิ มีปัญหาข้อหาหรือตามอนุมาตราข้อ 4 มากที่สุดคือมี 82 เรื่องคิดเป็น ร้อยละ 33.75 รองลงมาคืออนุมาตรา

ข้อ 2 และข้อ 5 มี 43 เรื่องและ 34 เรื่องคิดเป็นร้อยละ 17.69 และ 13.99 ตามลำดับ ส่วนอนุมาตราที่ไม่มีปัญหาข้อหาหรือคือ ข้อ 1 และข้อ 11 ดังแสดงผลในตารางที่ 2

ตาราง 2 แสดงจำนวนและร้อยละของมาตรา 65 ทวิแบ่งเป็น 14 อนุมาตราแยกเป็นรายปี พ.ศ.

อนุ มาตรา	พ.ศ.																					รวม	ร้อยละ
	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555	2556	2557	2558	2559	2560		
1																						0	0
2		4	1		1	3	1			7	5	1	2	4	2	3	4	1	1	2	1	43	17.69
3				2	1	1			2	3	2	1					3					15	6.18
4	2	4	1	3	1	5	9	2	6	16	13	1	4	1		5	3		5	1		82	33.75
5	1	14		4	1	1	1	1	1		1	2	5			1						34	13.99
6		3	1		1				2	1		2				1						12	4.93
7					1																	1	0.41
8				1		2																3	1.23
9		2		2	1	4	1	1	2	4	3		9					1	2			33	13.59
10			1		2	2	1			1								2	1			10	4.12
11																						0	0
12			1																			1	0.41
13				1	1	1								2						1		6	2.46
14			1		1	1																3	1.24
รวม	3	27	6	13	11	20	14	4	13	34	24	7	20	7	2	10	10	4	9	4	1	243	100

สาเหตุของปัญหาข้อหาหรือสามารถแบ่งตามลักษณะได้ดังนี้

2.1 เนื่องจากความไม่ชัดเจนในข้อกฎหมาย ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างหนังสือหาหรือบางส่วนเพื่อประกอบกับการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ เช่น ตามหนังสือหาหรือเลขที่ กค 0702/3879 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2560 บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการธุรกิจให้เข้าซื้อ และให้เข้าทรัพย์สินแบบลีสซิ่ง สินค้าประเภทเครื่องจักรกลการเกษตร ในการประกอบกิจการดังกล่าวผู้ขายจะขายสินค้าให้ผู้แทนจำหน่าย แล้วผู้แทนจำหน่ายจะขายต่อให้ลูกค้าซึ่งส่วนใหญ่เป็นเกษตรกร ผู้แทนจำหน่ายจะร่วมกับบริษัทฯ ด้วยการให้ลูกค้าของบริษัทฯ เข้าซื้อทรัพย์สินโดยไม่คิดดอกเบี้ยตลอดอายุสัญญาหรือให้บริษัทฯ ลดอัตราดอกเบี้ยค่าเช่าซื้อให้ต่ำกว่าอัตราตลาดทั่วไปเพื่อเป็นการส่งเสริมการขาย บริษัทฯ สามารถทำได้หรือไม่

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า ผู้ขายหรือผู้แทนจำหน่ายจะร่วมกับบริษัทฯ ด้วยการให้ลูกค้าของบริษัทฯ เข้าซื้อทรัพย์สินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราตลาดทั่วไป โดยผู้ขายหรือผู้แทนจำหน่ายจะเป็นผู้รับภาระแทนลูกค้าทั้งจำนวนหรือบางส่วนไม่ได้

จากการวิเคราะห์ พบว่า เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดวิธีการหาราคาตลาด ทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถแสดงราคาตลาดที่ถูกต้องได้โดยไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีทำให้ผู้เสียภาษีอาจสับสนได้

2.2 เนื่องจากผู้ประกอบการไม่เข้าใจในอนุमतานั้น เช่น ตามหนังสือหาหรือเลขที่ ก.ค. 0702/4762 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2556 บริษัทฯ อ.ประเทศไทยเป็นนิติบุคคลที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2554 ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบธุรกิจบริการประสานงานด้านการจัดส่งสินค้าเฟอร์นิเจอร์ให้แก่สำนักงานใหญ่จากกรมพัฒนาธุรกิจ กระทรวงพาณิชย์ บริษัทฯ อ.ประเทศไทย

ทำหน้าที่เกี่ยวกับการประสานงานด้านเอกสาร การสั่งซื้อสินค้ารายละเอียดในการผลิตและการส่งออกสินค้า ให้แก่ บริษัทฯ อ. ประเทศสหรัฐอเมริกา (สำนักงานใหญ่) บริษัทฯ อ. ประเทศไทย ได้รับเงินจากสำนักงานใหญ่เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการสำนักงาน บริษัทฯ อ. ประเทศไทย ไม่ได้ประกอบกิจการซื้อหรือขายสินค้าในประเทศไทย บริษัทฯ อ. ประเทศไทยจึงขอหารือว่าเงินค่าใช้จ่ายที่ได้รับจากสำนักงานใหญ่ว่าจะต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า บริษัทฯ อ. ประเทศไทยเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาถือเป็นสาขาของสำนักงานใหญ่และเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ดังนั้น เงินค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการที่สาขาในประเทศไทยได้รับจากสำนักงานใหญ่จึงเข้าลักษณะเป็นเงินทุนของตนเอง ไม่ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการประกอบกิจการ บริษัทฯ อ. ประเทศไทยจึงไม่ต้องนำเงินดังกล่าวมาถือเป็นรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการวิเคราะห์ พบว่า ผู้ประกอบการในประเทศที่เป็นสาขาของบริษัทในต่างประเทศถือเป็นนิติบุคคลเดียวกันทำให้การรับรู้รายได้และรายจ่ายอาจมีความคลาดเคลื่อนได้โดยไม่สอดคล้องกับหลักการบัญชีทำให้ผู้เสียภาษีอาจสับสนได้

2.3 เนื่องจากเป็นเรื่องที่ยังไม่มีปัญหาข้อหารือมาก่อน เช่น ตามหนังสือหารือเลขที่ ก.ค. 0702/639 ลงวันที่ 27 มกราคม 2559 บริษัทฯขอหารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลกรณีประกอบกิจการโรงเรียนกวดวิชา บริษัทฯ

ได้รับอนุญาตจากกระทรวงศึกษาธิการให้จัดตั้งเป็นโรงเรียนเอกชนนอกระบบประเภทกวดวิชา ขอหารือว่าการบันทึกรายได้เพื่อคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จะต้องใช้เกณฑ์ใด และการออกหุ้นเพิ่มทุนโดยผู้ถือหุ้นนำทรัพย์สินซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์มาตีราคาเพื่อชำระเป็นค่าหุ้น จะถือว่าผู้ถือหุ้นมีเงินได้พึงประเมินตามมูลค่าหุ้นที่ได้รับหรือไม่ และ บริษัทฯสามารถนำทรัพย์สินดังกล่าวมาหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิได้หรือไม่

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า ค่ารวมกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จะต้องใช้เกณฑ์สิทธิ ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนกรณีบริษัทฯออกหุ้นเพิ่มทุนโดยผู้ถือหุ้นนำทรัพย์สินซึ่งเป็นสังหาริมทรัพย์มาตีราคาเป็นค่าหุ้นนั้น การนำทรัพย์สินมาชำระเป็นค่าหุ้นเข้าลักษณะเป็นการขายโดยผู้ถือหุ้นได้รับหุ้นเป็นค่าตอบแทน หากบริษัทฯใช้ทรัพย์สินดังกล่าวในการประกอบกิจการโรงเรียนกวดวิชา บริษัทฯมีสิทธิหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินดังกล่าวเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการวิเคราะห์พบว่า เนื่องจากกิจการโรงเรียนกวดวิชาได้รับการยกเว้นภาษีมาก่อนหน้านี้เมื่อมีกฎหมายให้โรงเรียนกวดวิชาต้องเสียภาษีจึงทำให้ผู้ประกอบการเกิดความไม่มั่นใจในการบันทึกรายได้ ตลอดจนทรัพย์สินของกิจการจึงมีข้อหารือเข้ามาที่กรมสรรพากร

ในส่วนของมาตรา 65 ทวิ ซึ่งอนุมาตราข้อ 1 และอนุมาตราข้อ 11 ไม่มีข้อหารือเข้ามายังกรมสรรพากรเลยนั้น จากการวิเคราะห์พบว่า อนุมาตรา 1 มีความชัดเจนอยู่แล้ว ส่วน

อนุมาตรา 11 นั้น จากการวิเคราะห์พบว่า เนื่องจากเป็นเรื่องเฉพาะกรณีที่ได้รับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมจากบริษัทที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ผู้เสียภาษีจึงไม่มีข้อสงสัยในเรื่องนี้

3. การวิเคราะห์ปัญหาภาษีจากข้อหาหรือตามมาตรา 65 ตรี มีผลการวิจัยที่สำคัญ ๆ ดังต่อไปนี้

มีปัญหาข้อหาหรือตามอนุมาตราข้อ 13 มากที่สุดคือมี 140 เรื่องคิดเป็นร้อยละ 32.04 รองลงมาคืออนุมาตราข้อ 3 และข้อ 5 จำนวน 76 เรื่องและ 50 เรื่องคิดเป็น ร้อยละ 17.39 และ 11.44 ตามลำดับ อนุมาตราที่ไม่มีปัญหาข้อหาหรือคือข้อ 7 ข้อ 8 ข้อ 10 และข้อ 16 ดังแสดงผลในตารางที่ 3

ตารางที่ 3 แสดงจำนวนร้อยละของมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้าม) แบ่งเป็น 20 อนุมาตราแยกเป็นรายปีพ.ศ.

อนุมาตรา	พ.ศ.																				รวม	ร้อยละ	
	2540	2541	2542	2543	2544	2545	2546	2547	2548	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555	2556	2557	2558	2559			2560
1		4	2				1	2	1	1		1			1		2					15	3.43
2								2	1	1		4						1				9	2.06
3		2	1	2		1	4	8	8	18	12	1	8	1	1	2	1	2	1	3		76	17.39
4												0						3				3	0.69
5		5		1		3	2	3	1	7	10	2	3	3	1	1	2	2		2	2	50	11.44
6			1			1		1	2	6	6		1	1		1	1		1		2	24	5.50
7																						0	0
8			0			0																0	0
9				2	1	2				1	3			1	1		1		1			13	2.97
10																						0	0
11			2		1																	3	0.68
12			1	2	2	2	5	3	7	8	8	1	1				1		1	2		44	10.07
13		3		7	7	3	7	13	6	32	21	7	10	5	4	2	3	1	4	2	3	140	32.04
14		2	1			1	1	1		2	1	1						1	1			12	2.75
15		1										1										2	0.45
16			0																			0	0
17			4	4					1	2												11	2.52
18		1	1			1	2		2	3	6											16	3.66
19			1	2	1		2			3	2				1							12	2.75
20			2	1					2		1		1									7	1.60
รวม	0	18	16	21	12	14	24	33	31	84	70	18	24	11	9	6	11	10	9	9	7	437	100

สาเหตุของปัญหาข้อหาหรือสามารถแบ่งตามลักษณะได้ดังนี้

3.1 เนื่องจากความไม่ชัดเจนในข้อกำหนด ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างหนังสือหรือบางส่วนเพื่อประกอบกับการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาต่าง ๆ เช่น ตามหนังสือหรือเลขที่ ก.ค. 0702/8141 ลงวันที่ 16 กันยายน 2556

บริษัท ฯ ประกอบกิจการนำเข้าและส่งออกผลิตภัณฑ์สินค้าประเภทอาหารเสริมสุขภาพ โดยสั่งซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ที่ประเทศเดนมาร์ก ซึ่งบริษัทแม่จะส่งสินค้าเข้ามาและมีการดำเนินการศุลกากร เพื่อนำสินค้าส่งมายังบริษัท ฯ ปรากฏว่ามีสินค้าบางส่วนชำรุดเนื่องจากสาเหตุหลายประการ บริษัท ฯ ขอหาหรือว่าสินค้าชำรุดที่

ไม่ได้ส่งคืนให้บริษัทแม่ในต่างประเทศถือว่าไม่ใช่สินค้าของบริษัทฯ ใช่หรือไม่ และค่าใช้จ่ายในการส่งคืนถือว่าไม่ใช่ค่าใช้จ่ายของบริษัท ฯ ใช่หรือไม่

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่า บริษัทฯ สั่งซื้อสินค้าจากบริษัทแม่ในต่างประเทศและสินค้าดังกล่าวเกิดชำรุดบกพร่อง เมื่อบริษัท ฯ ไม่ได้ส่งสินค้านั้นคืนสินค้านั้นยังเป็นของบริษัท หากบริษัทฯ นำสินค้าที่ชำรุดดังกล่าวไปแจกหรือแถมให้กับลูกค้า ถือเป็นการขายสินค้าตามมาตรา 77/1(8)แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อบริษัทฯ ได้ส่งคืนสินค้าและต้องจ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งคืน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัท ฯ มีหน้าที่ในการส่งคืนสินค้า และต้องชำระค่าใช้จ่ายโดยมีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่าบริษัท ฯ ได้จ่ายไปจริง ย่อมถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการบริษัทฯ มีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

ผลการวิเคราะห์พบว่า บริษัทเข้าใจว่าเป็นนิติบุคคลเดียวกัน (Entity) จึงไม่สามารถนำรายจ่ายส่วนนี้เป็นรายจ่ายของสาขาได้

3.2 เนื่องจากผู้ประกอบการไม่เข้าใจในอนุमतานั้น เช่น ตามหนังสือหารือเลขที่ ก.ค. 0811(กม.04)/180 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2544บริษัทจ้างร้านค้าเข้ามาจำหน่ายอาหารให้กับพนักงานในบริเวณโรงงานในราคาถูก และกำหนดให้จำหน่ายอาหารให้พนักงานราคาจานละ 13 บาท บริษัทจ่ายสมทบให้ร้านค้าจานละ 5 บาท และบริษัทจ้างรถสำหรับรับส่งพนักงานในเวลาเช้าและเย็นโดยไม่คิดมูลค่าใด ๆ จากพนักงานบริษัทขอหารือว่าสามารถนำมาบันทึกเป็นรายจ่ายได้หรือไม่

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยว่าบริษัทสามารถนำรายจ่ายค่าอาหารและค่าขนส่งดังกล่าว มาถือเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แต่อย่างใด

ผลการวิเคราะห์ พบว่า ผู้เสียภาษีมีความเข้าใจคลาดเคลื่อนเกี่ยวกับรายจ่ายพนักงานจะเป็นรายจ่ายส่วนตัวหรือรายจ่ายเสนอซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการ จึงมีข้อหารือมาเพื่อความเข้าใจที่ถูกต้อง

3.3 เนื่องจากเป็นเรื่องที่ยังไม่มีปัญหาข้อหารือมาก่อน เช่น ตามหนังสือหารือเลขที่ ก.ค. 0702/699 ลงวันที่ 30 มกราคม 2560 บริษัท บริหารสินทรัพย์ อ. (บริษัทฯ) ประกอบกิจการรับซื้อหนี้ด้อยคุณภาพ (NPL) จากสถาบันการเงิน โดยรับโอนสิทธิเรียกร้องในลูกหนี้มาบริหารจัดการต่อ รายได้เกิดจากส่วนต่างจากการบริหารจัดการลูกหนี้ NPL ที่รับโอนมา บริษัทฯ จ่ายเงินเพื่อซื้อหนี้ด้อยคุณภาพ บริษัทฯ ได้ออกตั๋วสัญญาใช้เงินให้กับธนาคาร และบริษัทฯ ให้ธนาคาร ก.เป็นผู้รับรองโดยการอาวัลตั๋วสัญญาใช้เงินให้กับบริษัทฯ โดยตั๋วสัญญาใช้เงินมีกำหนดเวลา 89 วันบริษัทฯ ทายอดตัดค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายจ่ายตามอายุสัญญาของตั๋วสัญญาใช้เงิน โดยถือตามเกณฑ์สิทธิในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จึงขอหารือว่าบริษัทฯ ได้ปฏิบัติถูกต้องหรือไม่อย่างไร

กรมสรรพากรมีแนววินิจฉัยกรณีนี้บริษัทฯ ชำระค่าธรรมเนียมอาวัลตั๋วสัญญาใช้เงินตามจำนวนหนี้ด้อยคุณภาพที่บริษัทฯ รับซื้อมาจากธนาคารฯ บริษัทฯ ต้องคำนวณค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่ค่าธรรมเนียมถึงกำหนดชำระตามเกณฑ์สิทธิ ทั้งนี้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร

ผลการวิเคราะห์ พบว่า การที่บริษัทซื้อหนี้ด้วยคุณภาพมาบริหารจัดการย่อมเกิดรายได้จากเงินต้นและดอกเบี้ยรับจากลูกหนี้ NPL ถือเป็นรายได้จากการประกอบกิจการที่บริษัทต้องคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในส่วนค่าธรรมเนียมที่เกิดขึ้นบริษัทไม่มั่นใจว่าจะต้องลงบัญชีเป็นรายจ่ายด้วยวิธีใด จึงหาหรือมายังกรมสรรพากรเพื่อปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง

สรุปและการอภิปรายผลการวิจัย

งานวิจัยนี้สามารถสรุปผลการวิจัยตามวัตถุประสงค์ได้ดังนี้

1. ปัญหาของผู้ประกอบการในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากข้อหาหรือตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี

ผลการวิจัยพบว่าปัญหาข้อหาหรือของกรมสรรพากรที่มีประชาชนสอบถามเข้ามานั้นมีจำนวนทั้งสิ้น 4,672 ข้อหาหรือปัญหาเกิดจาก 3 สาเหตุคือ เกิดจากความไม่ชัดเจนในข้อกำหนดให้ผู้ประกอบการไม่เข้าใจในข้อกำหนดนั้น และเป็นเรื่องที่ยังไม่มีข้อหาหรือมาก่อน ทำให้นิติบุคคลไม่มั่นใจในการยื่นแบบเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จึงขอหาหรือมายังกรมสรรพากรเพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้อง เนื่องจากบางเรื่องต้องใช้การตีความ เช่น คำว่าเหตุอันสมควร อำนาจในการประเมิน นิติบุคคลเดียวกัน และราคาตลาด เป็นต้น ทำให้ผู้ประกอบการเกิดความไม่มั่นใจในความหมายเหล่านี้ สอดคล้องกับงานวิจัยของ Patchareeya (2010) ที่กล่าวว่า การตีความตามมาตรา 65 ทวิ คำว่า เหตุอันสมควรในความหมายที่ทำให้นิติบุคคลเกิดความสับสนได้ ทำให้มีผลต่อการบันทึกบัญชีจนถึงขั้นมีคดีฟ้องร้องกันได้ เช่นเดียวกับผลงานวิจัยของ Bowler, Mark (2015) กล่าวถึงหลักการทาง

ภาษีควรมีความยุติธรรม ประสิทธิภาพ และความเรียบง่าย หากได้กำหนดไว้อย่างรอบคอบแล้วจะเป็นเครื่องมือทางเศรษฐกิจที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่ง

2. ข้อกำหนดภาษีที่นิติบุคคลมีข้อหาหรือมากที่สุด

ผลการวิจัยพบว่า มีปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมากที่สุดจำนวน 1,442 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 30.86 ปัญหาที่เป็นเรื่องของภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นเป็นปัญหาของมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรีมากที่สุด ในส่วนของมาตรา 65 ทวิ เป็นปัญหาเกี่ยวกับอนุมาตราข้อ 4 มากที่สุด จำนวน 82 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 33.75 และ มาตรา 65 ตรี เป็นปัญหาที่เกี่ยวกับอนุมาตราข้อ 13 มากที่สุดจำนวน 140 เรื่อง คิดเป็นร้อยละ 32.04 เมื่อผู้ประกอบการสอบถามปัญหามาที่กรมสรรพากรทางเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจะพิจารณาตามข้อกำหนดแล้วตอบกลับเป็นแนววินิจฉัยให้ผู้ประกอบการได้ทราบแนวทางปฏิบัติที่เหมาะสมถูกต้องตามข้อกำหนด ซึ่งปัญหาของผู้ประกอบการส่วนใหญ่คือ เรื่องที่เกี่ยวข้องกับการโอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทน การให้บริการโดยไม่มีค่าบริการ การให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ย หรือ มีแต่เป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ผู้ประกอบการสามารถทำได้หรือไม่ และปัญหาเกี่ยวกับรายจ่ายที่ไม่ใช่รายจ่ายของกิจการเพื่อหากำไรโดยเฉพาะผู้ประกอบการสามารถนำมาบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในบริษัทได้หรือไม่ แนวคำตอบของกรมสรรพากรทำให้ทราบว่ากฎหมายไม่ได้อนุญาตให้บันทึกในรายการที่ไม่เป็นไปตามข้อเท็จจริงของกิจการ สอดคล้องกับผลงานวิจัย Taechoyotin and Prattanaat (2014) ได้กล่าวว่า รายจ่ายต้องห้ามในหลายประเด็นที่

ผู้ประกอบการมักเข้าใจไม่ถูกต้องมีผลต่อกำไร
ของกิจการในการยื่นเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3. แนวทางปฏิบัติทางภาษีที่ถูกต้องจาก
แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ผลการวิจัยพบว่าแนวทางปฏิบัติทาง
ภาษีของกรมสรรพากรใช้หลักการรับรู้รายได้
ค่าใช้จ่าย ทรัพย์สิน และ หนี้สินตามกิจกรรมทาง
เศรษฐกิจที่เกิดขึ้น โดยไม่ใช่ดุลยพินิจของ
ผู้บริหารในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน
ได้นิติบุคคล ตลอดจนการสืบค้นข้อมูลจากข้อ
หารื้อของกรมสรรพากรทำให้ทราบแนวทาง
ปฏิบัติที่ถูกต้อง และ ทำให้การบันทึกบัญชีของ
นักบัญชีมีความคล่องตัวเพราะสามารถสอบถาม
ด้วยตนเอง การที่กรมสรรพากรมีหนังสือตอบ
ปัญหาข้อหารือและนำเสนอเป็นข้อมูลออนไลน์
นั้นทำให้ประชาชนได้รับความสะดวก มีความ
เข้าใจข้อกฎหมายมากยิ่งขึ้น และสามารถนำมา

เทียบเคียงกับปัญหาที่บริษัทยังไม่เข้าใจ
สอดคล้องกับงานวิจัยของ Taechoyotin and
Prattanaat (2014) ที่กล่าวถึงข้อหารือมี
ประโยชน์ต่อประชาชนทำให้เกิดความเข้าใจข้อ
กฎหมาย และ จัดปัญหาทางภาษีอากร กล่าว
โดยสรุปคือ การใช้ข้อมูลจากกรมสรรพากรผ่าน
ระบบออนไลน์ทำให้เกิดความชัดเจน รับรู้เข้าใจ
ตรงกัน เป็นผลทำให้การชำระภาษีเงินได้นิติ
บุคคลของผู้ประกอบการเข้าสู่ยุคไทยแลนด์ 4.0
ได้อย่างถูกต้องตามแนวทางในการพัฒนา
ประเทศต่อไป

คำแนะนำสำหรับการวิจัยในอนาคต

ควรมีการศึกษาปัญหาข้อหารือในภาษี
เงินได้อื่น ๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น

References

- Bauer, Thomas, Kourouxous, Thomas and Krenn Peter (2018). "Taxation and agency conflicts between firm owners and managers : a review". **Business Research** Feb 2018, Vol.11 Issue 1, p33-76.44p. Issn: 1866-8658
- Celebi, Hulya and Hodzic, Sabina (2017). "The Impact of Corporate Income Tax on R & D of Multinational Entities : An Impact Analysis of Separate Taxation and CCCTB". **European Financial & Accounting Journal** . Issue 3, p17-31. 15p. Issn : 1802-2197
- Chearjaraswongs, Patchareeya (2010). **Analysis of Tax under Section 65 bis of the issues discussed on Taxation**. A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Accounting (Integrative Business Accounting) Faculty of Commerce and Accountancy Thammasat University .
- Companies Listed on the Bucharest Stock Exchange. Ovidius University Annals, **Series Economic Sciences**. 2017, Vol.17 Issue 2, pp655-661.
- Department of Business Development (2017). **Accounting Act, B.E. 2000** [Online] Access 1 April 2017. www.dbd.go.th.



- Federation of Accounting Professions (2017). **The Financial Reporting Standards.** [Online] Access 20 May 2017. www.fap.or.th
- Gokcay Serif Emre (2017). Taxation of Limited Taxpayer corporates under The Corporate income Tax Law. **International Journal of Management Economics and Business. Special Issue 2017.** P456-466. 11p.
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). **Naturalistic enquiry.** Beverly Hills, CA: Sage
- Mihaela, Teodorescu and Lulia, Istudor Ileana (2017). **Effective Tax Rate of Corporate Income Tax in the Post-Crisis Period:** The case of Non-Financial
- Previti, Leo , Palatnik, Barry and Seda, Michael (2017). *The Sustainability of the U.S. Corporate Income Tax System.* **Journal of Theoretical Accounting Research.** Spring 2017, Vol.12 Issue 2, p78-96. 19p.
- Revenue Department (2017). **Discussion** Access 24 June 2017 [Online] www.rd.go.th
- Rice PL. and Ezzy D. **Qualitative Research Methods: A Health Focus.** New York; Oxford University Press, 1999.
- Rojanawanit, Paichit (2006). Taxation **Printing Samcharoen Co.,ltd.** Bangkok.
- Taechoyotin, Wannee and Prattanasat, Wittawat (2014). *Survey Research : Tax Question Related to 65 Ter.* **Chulalongkorn Business Review**, 142, 26-39.
- Vasusirikul, Siri (2017). **How to respond to the Revenue Dialogue? And when it comes to the effect. What is the law?.** [Online] <http://www.sahanetilaw.com>. (Access 11 May 2017).
- .