

การวิจัยเชิงสำรวจ: ข้อหาหรือปัญหาภาษีอากรเกี่ยวกับมาตรา 65 ตร

วรรณิ เตโชโยธิน*
วิทวัส ปรารณาสัตย์**

บทคัดย่อ

บทความวิจัยนี้เป็นการศึกษาข้อหาหรือปัญหาภาษีอากรในฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากร ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540-2555 พบว่า จากจำนวน 3,824 ข้อหาหรือ เป็นข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวนมากที่สุดคือ ร้อยละ 32.79 เมื่อวิเคราะห์ถึงลักษณะของข้อหาหรือ เฉพาะมาตรา 65 ตร รายงานต้องห้าม พบว่าข้อหาหรือมี 6 ประเภท ดังนี้ คือ

1) กฎหมายระบุไว้ชัดเจน 2) กฎหมายระบุไว้ชัดเจนส่วนหนึ่ง แต่มีรายละเอียดบางส่วนของกฎหมายมิได้ระบุไว้ 3) เป็นเหตุการณ์คล้ายคลึง แต่มีความแตกต่างในเนื้อหาที่เป็นสาระสำคัญ 4) ต้องใช้วิจารณญาณในการตีความกฎหมาย 5) เป็นธุรกรรมที่มีความซับซ้อน 6) ข้อกำหนดของกฎหมายไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติ ข้อหาหรือเป็นแนวขอคำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะ

คำสำคัญ: รายงานต้องห้าม มาตรา 65 ตร ข้อหาหรือปัญหาภาษีอากร



* ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำคณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

** ผู้ช่วยผู้สอบบัญชี บริษัท สำนักงาน เอ็นส์ แอนด์ ยัง จำกัด

Abstract

This paper studies tax –related questions submitted to the Revenue Department from 1997–2012. Among 3,824 questions, Most questions (32.79%) are related to corporate income taxes. We focus only on corporate tax expenses that are not qualified as expenses by tax codes section 65 Ter. Questions can be classified into six groups as follows:

1) tax codes are clear. 2) tax codes are clear but real situation involves more details than stated by tax codes. 3) classify into incorrect tax codes. 4) need extra caution in interpretation. 5) complicated situations. 6) tax codes do not facilitate business activities that have changed dramatically.

Keywords: Unqualified Expenses, Revenue Code Section 65 Ter, Tax Questions



บทนำ

ภาษีอากร เป็นช่องทางการจัดหารายได้ของรัฐบาล โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อนำเม็ดเงินจากภาษีอากรไปใช้ในกิจการที่เป็นประโยชน์ต่อสังคมโดยรวม เช่น การศึกษา การสร้างสาธารณูปโภคพื้นฐาน เป็นต้น ลักษณะการจัดเก็บภาษีมีทั้งทางตรงและทางอ้อม ภาษีทางตรง เป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้มีรายได้โดยตรง และผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ ภาษีประเภทนี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา บนฐานของรายได้พึงประเมิน และภาษีเงินได้นิติบุคคล ที่เรียกเก็บจากกำไรสุทธิของนิติบุคคล ส่วนภาษีทางอ้อม เป็นการเรียกเก็บภาษีจากการซื้อสินค้าและบริการ โดยผู้ขายสามารถผลักภาระภาษีให้กับผู้บริโภคได้ ภาษีประเภทนี้ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

ระบบภาษีของประเทศไทย เป็นระบบประเมินตนเอง กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องรายงานรายได้ที่เกิดขึ้น และชำระภาษีที่เกี่ยวข้องให้แก่รัฐบาลในช่วงเวลาที่กำหนด โดยกฎหมาย กรมสรรพากรมีหน้าที่ตรวจสอบว่าการเสียภาษีจากการประเมินตนเองนั้นถูกต้องหรือไม่ ซึ่งหากตรวจสอบย้อนหลังแล้วพบว่า จำนวนเงินภาษีที่ชำระคลาดเคลื่อนไป บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลจะต้องชำระภาระภาษีส่วนที่ขาดนั้นพร้อมทั้งเบี้ยปรับเงินเพิ่ม การชำระภาษี จึงเป็นข้อวิตกกังวลของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ที่มีเจตนาบริสุทธิ์ว่าได้กระทำการถูกต้องครบถ้วนหรือไม่ เนื่องจากภาษีอากรเป็นเรื่องของกฎหมายที่มีความซับซ้อน และต้องใช้การตีความเนื้อหา ประกอบกับการเปลี่ยนแปลงของธุรกิจในปัจจุบันที่เป็นไปอย่างรวดเร็ว ส่งผลให้ธุรกิจมีรายละเอียดเพิ่มเติมจากที่ระบุในกฎหมาย ด้วยเหตุนี้ กรมสรรพากรจึงเปิดบริการการตอบข้อหาหรือ

ปัญหาภาษีอากร ซึ่งหมายถึง “...การให้ความเห็นข้อกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏในหนังสือตอบข้อหาหรือ ทั้งนี้การตอบข้อหาหรือดังกล่าวเป็นเพียงการให้ความเห็นหรือให้คำแนะนำเท่านั้น ไม่มีผลเป็นการผูกพันบุคคลใดๆ ไม่ว่าจะเป็ฝ่ายสรรพากรเองหรือฝ่ายผู้หาหรือ”¹ เพื่อเป็นแนวทางให้กับผู้เสียภาษีอากร

ถึงแม้การตอบข้อหาหรือจะมีได้เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายในการสั่งให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องกระทำการหรืองดเว้นกระทำการใดตามหนังสือตอบข้อหาหรือ รวมทั้งไม่มีผลผูกพันตามกฎหมายกับผู้ใด แต่ก็เป็น การเสนอแนวทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี จึงเป็นช่องทางที่ได้รับความนิยมจากผู้เสียภาษี ดังจะเห็นได้จากจำนวนข้อหาหรือในฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากรที่ปรากฏจำนวนข้อหาหรือมากถึง 3,824 ข้อหาหรือ ในระยะเวลาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2540 – 2555 หรือโดยเฉลี่ยปีละประมาณ 250 ข้อหาหรือ

ผู้เขียนได้ทำการวิเคราะห์ข้อหาหรือในฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากร (<http://www.rd.go.th>) โดยกำหนดขอบเขตการวิเคราะห์เฉพาะข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล ในหัวข้อรายจ่ายต้องห้าม ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 (ตรี) หรือหมายถึง รายจ่ายของนิติบุคคลที่ถึงแม้จะมีหลักฐานการจ่ายเงินก็ตาม แต่ไม่สามารถนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายได้ การวิเคราะห์เริ่มจากการจำแนกความถี่ของข้อหาหรือรายปีแบ่งตามประเภทภาษี ได้แก่ ภาษีบุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อกรแสตมป์ และอื่นๆ หลังจากนั้นได้นำเฉพาะข้อหาหรือนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกับรายจ่ายต้องห้าม มาจำแนกเป็นรายปีตาม

¹ ศิริ วสุสิริกุล. การตอบข้อหาหรือของสรรพากร ต้องทำอย่างไร และเมื่อตอบมาแล้วมีผลทางกฎหมายอย่างไร. แนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ กม. 1/2550 สืบค้นเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2555 จาก <http://www.sahanetilaw.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=319898&Ntype=2>

อนุมาตราของมาตรา 65 ตรี ความถี่ของข้อหาหรือรายอนุมาตราทำให้เห็นภาพชัดเจนว่าผู้เสียหายมีข้อสงสัยในอนุมาตราใดบ้าง

นอกจากการวิเคราะห์ความถี่ของข้อหาหรือรายอนุมาตราของมาตรา 65 ตรี แล้ว ผู้เขียนได้วิเคราะห์และนำเสนอประเภทของลักษณะของข้อหาหรือจำนวนทั้งสิ้น 6 ประเภท ได้แก่ 1) กฎหมายระบุไว้ชัดเจน 2) กฎหมายระบุไว้ชัดเจนส่วนหนึ่ง แต่มีรายละเอียดบางส่วนที่กฎหมายมิได้ระบุไว้ 3) เป็นเหตุการณ์คล้ายคลึงแต่มีความแตกต่างในเนื้อหาที่เป็นนัยสำคัญ 4) ต้องใช้วิจรรณญาณในการตีความกฎหมาย 5) เป็นธุรกรรมที่มีความซับซ้อน และ 6) ข้อกำหนดของกฎหมายไม่สอดคล้องกับความเป็นจริงในทางปฏิบัติ ข้อหาหรือเป็นแนวข้อคำปรึกษาและให้ข้อเสนอแนะ ประเภทของข้อหาหรือที่แตกต่างกัน สะท้อนถึงสาเหตุของปัญหาที่แตกต่างกันและมาตรการที่ช่วยบรรเทาปัญหาดังกล่าวน่าจะมี ความแตกต่างกันด้วย การจัดประเภทของข้อหาหรือดังกล่าวจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นข้อมูลเบื้องต้นให้ผู้เกี่ยวข้องได้รับทราบและกำหนดมาตรการช่วยเหลือผู้ประกอบการได้อย่างเหมาะสมต่อไป

ความถี่ของข้อหาหรือ

การจำแนกข้อหาหรือรายปี ตามประเภทของภาษี ได้แก่ ภาษีบุคคลธรรมดา ภาษีนิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ และอื่นๆ ดังปรากฏในตารางที่ 1 แสดงให้เห็นว่า จากจำนวนข้อหาหรือทั้งสิ้น 3,824 ข้อหาหรือ เป็นข้อหาหรือที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลมากที่สุด คือ จำนวน 1,254 ข้อหาหรือ หรือร้อยละ 32.79 ประเภทภาษีที่ปรากฏข้อหาหรือเป็นอันดับสองคือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม มีข้อหาหรือจำนวน 1,177 ข้อ หรือร้อยละ 30.77 และอันดับสามคือ ภาษีบุคคลธรรมดา จำนวน 747 ข้อหรือ

ร้อยละ 19.53 ข้อหาหรือเกี่ยวกับภาษีประเภทอื่นในแต่ละประเภทน้อยกว่าร้อยละ 10 เป็นที่น่าสังเกตว่าจำนวนข้อหาหรือลดลงอย่างเห็นได้ชัดสำหรับทุกประเภทภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 เป็นต้นมา นั่นคือ มีจำนวนข้อหาหรือเพียง 50 ข้อหาหรือในปี พ.ศ. 2554 และ 58 ข้อหาหรือในปี พ.ศ. 2555 ต่างจากปีก่อนหน้าที่มีจำนวนตั้งแต่หนึ่งร้อยข้อหาหรือขึ้นไปจนถึงจำนวนข้อหาหรือที่มากที่สุดคือ 419 ข้อในปี พ.ศ. 2549 แนวโน้มที่ลดลงดังกล่าวมีสาเหตุที่สำคัญ คือ กรมสรรพากรมีการจัดโครงสร้างองค์กรใหม่ โดยให้แต่ละหน่วยงาน เช่น สำนักงานสรรพากรภาค และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ มีส่วนกฎหมายที่ทำหน้าที่ตอบหนังสือข้อหาหรือ ไม่ต้องส่งให้สำนักกฎหมายตอบข้อหาหรือทั้งหมด นอกจากนี้อาจมีความเป็นไปได้จากการที่ได้มีการปฏิบัติตามข้อกฎหมายมาระยะหนึ่ง จนผู้เสียหายมีความเข้าใจที่ชัดเจนมากขึ้นรวมทั้งสามารถสืบค้นจากข้อหาหรือที่เคยได้ทำหรือมาแล้วในอดีต

เมื่อศึกษาเพิ่มเติมในข้อหาหรือส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเน้นไปที่ข้อหาหรือที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ตรี พบว่า ในบรรดาข้อหาหรือที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมด 1,254 ข้อหาหรือ นั้น มีข้อหาหรือที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ตรี ทั้งหมด 315 ข้อหาหรือหรือร้อยละ 25.12 ของข้อหาหรือนิติบุคคล การวิเคราะห์ข้อหาหรือจำนวน 315 ข้อที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ตรี นั้น พบว่า บางข้อหาหรือสอบถามมากกว่าหนึ่งอนุมาตรา ซึ่งผู้เขียนได้จำแนกเพิ่มไปตามอนุมาตราที่เกี่ยวข้อง จึงทำให้ข้อหาหรือเพิ่มขึ้นเป็น 429 ข้อตามที่ปรากฏในตารางที่ 2 ซึ่งแสดงให้เห็นว่า อนุมาตราที่มีข้อหาหรือมากที่สุด 3 ลำดับแรกคือ อนุมาตรา (13) อนุมาตรา (3) และอนุมาตรา (5) คือ มีจำนวน 146 ข้อ 73 ข้อ และ 49 ข้อ หรือคิดเป็นร้อยละ 34 17 และ 11 ตามลำดับ จำนวนข้อหาหรือของทั้ง 3 อนุมาตรารวมกันประมาณร้อยละ 63 ซึ่งข้อกฎหมายของมาตรา 65 (ตรี) ของทั้งสามอนุตรามีดังนี้²

² บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี. สืบค้นเมื่อวันที่ 23 พฤศจิกายน 2555 จาก http://www.rd.go.th/publish/5939.0.html#mata65_3

ตารางที่ 1 จำนวนข้อหาหรือภาษีอากรในแต่ละปี จำแนกตามประเภทภาษี

พ.ศ.	ประเภทภาษี								ข้อหาหรือที่มี ประเภท ภาษี มากกว่า หนึ่ง	รวม
	บุคคล ธรรมดา	นิติ บุคคล	มูลค่า เพิ่ม	หัก ณ ที่จ่าย	เงินได้ ปิโตรเลียม	ธุรกิจ เฉพาะ	อากร แสตมป์	อื่นๆ		
2540	7	15	14	6	1	2	2	0	0	47
2541	52	122	73	5	0	20	19	7	0	298
2542	38	80	136	5	0	29	0	33	0	321
2543	40	91	126	20	0	31	8	33	0	349
2544	39	62	104	21	0	15	7	17	0	265
2545	45	89	92	24	0	23	4	13	0	290
2546	45	108	69	3	0	11	5	7	0	248
2547	38	72	65	8	0	17	11	28	0	239
2548	48	68	71	28	0	9	8	17	0	249
2549	85	178	101	36	0	11	10	0	9	412
2550	75	149	103	39	2	11	7	0	3	383
2551	63	90	97	25	1	10	1	15	0	302
2552	65	50	52	19	0	3	6	5	0	200
2553	61	51	49	18	0	4	9	0	78	114
2554	19	18	13	7	0	3	7	0	17	50
2555	27	12	12	7	0	1	1	0	2	58
รวม	747	1,254	1,177	271	4	200	105	175	109	3,824
ร้อยละ	19.53%	32.79%	30.77%	7.09%	0.1%	5.23%	2.74%	4.6%	2.85%	100%



(3) รายนัายอันณึลัักษณึเป็นการสั่วนตัวั การให้โดยเสนหา หรือการกุศล เว็นัแต่รายนัายเพ็อการกุศลสาธารณึ หรือเพ็อการสาธารณึประโยชนัตามทึอธึบตีกำหนดโดยอนัณณึตึรึฐมนตึรึ ให้หัักได้ในส่วนทึไม่เก็นร็อยละ 2 ของกำไรสุทึธิ และรายนัายเพ็อการศึกษา หรือเพ็อการกึฬา ตามทึอธึบตีกำหนดโดยอนัณณึตึรึฐมนตึรึ ให้หัักได้อึกในส่วนทึไม่เก็นร็อยละ 2 ของกำไรสุทึธิ ซึงมึลัักเกณัฑัตามประกาศกรมสรรพากร เก็ยวักับภานึเงินได้ (ฉบับทึ 44)

(5) รายนัายอันณึลัักษณึเป็นการลงทุน หรือรายนัายในการต่อเติมเปล็ยนแปลงขยายออก หรือทำหึดีซึนซึงทรึพึลึนแต่ไม่ซึเป็นการชัอมแซมให้คงสภาพเดิม

(13) รายนัายซึงมึไรรายนัายเพ็อหากำไรหรือเพ็อการโดยเจเฉพาะ

จะเห็นวัว่าทั้งสามอนัณณึมาตราชึ เป็นชัอการหมายทึกึนความกัวางขวาง ครอบคลุมหลายรึฐกรรรม และจำเป็นตึองใช้วิจึารณณึฎนณึในการตีความ จึงอาจเป็นสาเหตุทึมึชัอหรือเป็นจันนวนมาก ตัวัอยัางเช็น อนัณณึมาตราชึ (13) รายนัายซึงมึไรรายนัายเพ็อหากำไรหรือเพ็อการโดยเจเฉพาะ คำวั “เพ็อการโดยเจเฉพาะ” สัรวัางความสัับสนวัว่ารายนัายใดเจึงจะเข้าเกณัฑั จากชัอหรือทึเก็ยวัชัอง จะพบวัว่ามีชัอหรือหลายชัอทึปรากฏชัอเท็จจริงวั เป็นรายนัายเพ็อประโยชนัของกึการ แต่ในขณะเด็ยวักัน บุคคลากรกึได้รับประโยชนัตัวัย เช็น ค่าใช้จ่ายฝึกอบรมพนัักงานบัญชึเพ็อให้มึคุณสมบัตึครบถั่วนในการเป็นผู้ทำบัญชึ หรือ ดอกเบ็ยเงินกัยึมึทึบึรึษัทึจ่ายให้กรรรมการจาก การกัยึเงินกรรรมการ หรือ การทึบึรึษัทึจ่ายค่าบึการโทรศัพัฑัเคล็อนทึสั่วนตัวัของบุคคลากรทึนำมากึใช้ในกึการของบึรึษัทึ เป็นตึน จึงทำให้ผู้เส็ยภานึเก็ยวัชัอกังขา

วั จะตีความแบบแคบวัว่าไม่เป็นไปเพ็อการโดยเจเฉพาะ หรือไม่ หรือแบบกัวางวัว่า สามารถหัักเป็นรายนัายได้ เพราะกึการได้รับประโยชนัจากรายนัายนััน

ในจันนวน 20 อนัณณึมาตราชึของมาตราชึ 65 (ตึรึ) มึจันนวน 5 อนัณณึมาตราชึทึไม่ปรากฏชัอหรือเลย ได้แก

(4) ค่ารับรองหรือค่าบึการสั่วนทึไม่เป็นไปตามลัักเกณัฑัทึกำหนดโดยกฎกระทรวง

(7) การลอนเงินโดยปราศจากค่าตอบแทนของ ผู้เป็นหึนสั่วนในหังหึนสั่วนนึตึบุคคล

(8) เงินเต็อนของผู็ลึอหึนหรือผู้เป็นหึนสั่วน เจเฉพาะสั่วนทึจ่ายเก็นสมควร

(10) ค่าตอบแทนแกัทรึพึลึนซึงบึรึษัทึหรือหังหึนสั่วนนึตึบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง

(16) ค่าของทรึพึยากรรรมชาตึทึสุญหรือลึนไปเน็องจากกึการทึทำ

หากวิเคราะหึชัอการหมายของอนัณณึมาตราชึทั้ง 5 อนัณณึมาตราชึซึงตึนึ ถึงสาเหตุของความเป็นไปได้ทึไม่ปรากฏชัอหรือ จะพบวัว่า มาตราชึ 65 ตึรึ (4) มึกฎกระทรวงวางลัักเกณัฑัและเง็อนไขรายนัายค่ารับรองและค่าบึการวัชััดเจเนอึ³ ทั้งลัักษณึ ผู้รับ จันนวนเงินสูงสุดรายครึ้ง และจันนวนเงินสูงสุดรายปี ตลอดจันนวนรึฐบึตึและเอกสารทึลึกตึองเพ็อให้ค่ารับรองนัันสามารถหัักเป็นรายนัายได้ตามการหมาย นอกจากนึ เม็อสภาพเศรษฐกึจเปล็ยนแปลงไป อันอาจสงผลให้จันนวนเงินทึการหมายอนัณณึมาตราชึไม่เหมาะสมกับภาวะเศรษฐกึจ หนัวยงานของรึฐยังมึการออกกฎกระทรวงแกัไขจันนวนเงินของค่ารับรองเพ็มเต็มเพ็อให้สอดคลงกับสภาพเศรษฐกึจทึเปล็ยนแปลงไปอึกตัวั⁴

³ กฎกระทรวงฉบับทึ 143 ประกาศ ณ วันทึ 5 กันยายน พ.ศ. 2522

⁴ กฎกระทรวงฉบับทึ 222 ประกาศ ณ วันทึ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

ในขณะที่มาตรา 65 ตี (7) เป็นข้อกฎหมายที่ย้ำถึงความเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนที่ผู้เป็นหุ้นส่วนไม่มีสิทธิในสินทรัพย์ของห้างในลักษณะส่วนบุคคล ซึ่งแนวคิดดังกล่าวเป็นไปตามหลักการบัญชี นั่นคือ ในกรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนถอนเงินจากห้างหุ้นส่วนโดยมิได้เกิดจากการทำกิจการงานใดให้ห้างหุ้นส่วน จะต้องถือว่า การถอนเงินนั้นเป็นการแบ่งคืนกำไร หรือเป็นการลดทุนของหุ้นส่วนผู้นั้นลงมิใช่เป็นรายจ่ายของห้างหุ้นส่วน จึงอาจเป็นสาเหตุที่ทำให้ผู้เสียหายไม่เกิดความสับสนแต่ประการใด

สำหรับมาตรา 65 ตี (8) ที่ถึงแม้จะกำหนดผลประโยชน์ของผู้เป็นหุ้นส่วน โดยต้องใช้พิจารณาว่าจำนวนเท่าใดจึงเรียกว่าเป็นการสมควร ผู้เสียหายก็เข้าใจดีถึงบทบาทของข้อหาหรือว่าไม่สามารถตอบเป็นจำนวนตายตัวได้ว่าจำนวนเท่าใดจึงสมควร เพราะขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมของแต่ละนิติบุคคล จึงไม่มีการสอบถามเข้ามาแต่ประการใด

มาตรา 65 ตี (10) เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินที่นิติบุคคลเป็นเจ้าของ และสมควรมีสิทธิใช้ประโยชน์จากทรัพย์สินนั้นได้โดยมิต้องจ่ายค่าตอบแทนอีก การกำหนดค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินของตนเองจึงเป็นแนวคิดที่ไม่เป็นสากล อย่างไรก็ตาม การกำหนดค่าตอบแทนของการใช้ทรัพย์สินที่อาจก่อให้เกิดข้อสงสัยคือ ในกรณีที่การบริหารงานภายในของนิติบุคคลมีการแบ่งแยกหน่วยงานออกเป็นสำนักงานใหญ่และสาขา โดยสำนักงานใหญ่คิดค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินของสาขาเพื่อให้สะท้อนต้นทุนทั้งหมดในการดำเนินงานของสาขา ค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (10) ในการคำนวณภาษีเงินได้ ซึ่งเป็น การปฏิบัติที่สอดคล้องกับทางบัญชี กล่าวคือ สำนักงานใหญ่และสาขาเป็นนิติบุคคลเดียวกันในการเสียภาษี การปฏิบัติในทางบัญชีจะมีการตัดรายการค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินซึ่งเป็นรายการระหว่างกันออก ส่งผลให้

การเงินของหน่วยนิติบุคคลไม่ปรากฏค่าตอบแทนการใช้ทรัพย์สินของสาขาแต่อย่างใด จึงอาจเป็นสาเหตุที่ไม่ปรากฏข้อหาหรือในฐานข้อมูลออนไลน์

มาตรา 65 ตี (16) กำหนดให้ค่าของทรัพย์สินยกเว้นภาษีที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำเป็นรายจ่ายต้องห้าม เป็นแนวคิดที่สอดคล้องกับการปฏิบัติทางบัญชีที่ได้บันทึกมูลค่าของทรัพย์สินยกเว้นภาษีที่นิติบุคคลมีสิทธิในการใช้เป็นสินทรัพย์ เพราะนิติบุคคลมิได้จ่ายเงินค่าทรัพย์สินยกเว้นภาษี แต่จ่ายเงินเพื่อให้ได้รับสิทธิในการใช้เท่านั้น เช่น ค่าสัมปทาน ค่าบุกเบิก เป็นต้น ซึ่งค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิดังกล่าวสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีและเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีได้ตามปกติอยู่แล้ว

จากการวิเคราะห์ข้อหามาตราที่ไม่ปรากฏข้อหาหรือในฐานข้อมูลออนไลน์จะพบว่า การปฏิบัติทางภาษีมีแนวทางเดียวกับแนวทางปฏิบัติทางบัญชี ยกเว้นเพียงอนุมาตรา (4) และ (8) เท่านั้นที่แตกต่างกันอันเนื่องมาจากจำนวนเงินและวัตถุประสงค์ของการจ่ายเงิน ที่กฎหมายกำหนดข้อห้ามเพื่อมิให้นิติบุคคลใช้เป็นช่องทางในการลดภาระภาษีโดยไม่สมควร

ลักษณะของข้อหาหรือ

หลังจากวิเคราะห์ความถี่ของข้อหาหรือตามวงเล็บแล้ว ผู้เขียนได้วิเคราะห์เนื้อหาของข้อหาหรือที่ปรากฏในฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากร และจำแนกข้อหาหรือออกเป็นกลุ่ม โดยในแต่ละกลุ่มจะยกตัวอย่างเพียงบางข้อหาหรือที่สะท้อนลักษณะของข้อหาหรืออย่างชัดเจน ดังนี้

1. กฎหมายระบุไว้ชัดเจน

เป็นข้อหาหรือที่กิจการได้ปฏิบัติตามข้อกฎหมายที่ได้ระบุไว้ชัดเจนแล้ว แต่ยังมีข้อสงสัยว่าเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ เช่น รายจ่ายเพื่อการการกุศลสาธารณะ ที่มาตรา 65 ตี (3) ได้เขียนยกเว้นไว้ว่า

หากเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีแล้วไม่เป็นรายจ่ายต้องห้าม

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0702/2802 ลงวันที่ 8 เมษายน พ.ศ. 2552

“บริษัทฯ จะยกที่ดินส่วนที่องค์การบริหารส่วนตำบลฯ ได้ก่อสร้างทางสาธารณะรुकัลล้าเข้ามาในที่ดินของบริษัทฯ ให้เป็นทางสาธารณประโยชน์ บริษัทฯ จึงขอหารือว่าบริษัทฯ จะสามารถนำราคาค่าที่ดิน ซึ่งจะยกให้องค์การบริหารส่วนตำบลฯ มาหักเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการได้หรือไม่”

แนววินิจฉัย

บริษัทฯ โอนกรรมสิทธิ์ที่ดินให้องค์การบริหารส่วนตำบลฯ ซึ่งเป็นส่วนราชการ โดยไม่มีค่าตอบแทนเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ บริษัทฯ มีสิทธินำมูลค่าของที่ดินดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรั (3) แห่งประมวลรัษฎากร”

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) เรื่อง กำหนดรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ รายจ่ายเพื่อการศึกษาและรายจ่ายเพื่อการกีฬาตามมาตรา 65 ตรั (3) แห่งประมวลรัษฎากร ระบุลักษณะของรายจ่ายที่ถือเป็นรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ไว้อย่างชัดเจนหลายรายการ ซึ่งรายการหนึ่งคือ ข้อ 8 “การก่อสร้างถนนและได้โอนกรรมสิทธิ์ให้แก่ส่วนราชการและองค์การของรัฐบาลโดยไม่มีค่าตอบแทน ทั้งนี้เฉพาะส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลผู้รับโอนได้ให้ประชาชนใช้ประโยชน์ในถนนดังกล่าว” ซึ่งข้อหารือข้างต้นมีรายละเอียดของสินทรัพย์ที่บริจาคครบถ้วนตามกฎหมาย นั่นคือ บริจาคพื้นที่ถนนให้กับหน่วยงานราชการ เพื่อใช้เป็นสาธารณประโยชน์ แต่อาจเป็นเพราะมีสาเหตุพิเศษของการบริจาค ว่าเนื่องจากหน่วยงานราชการก่อสร้างถนนรुकัลล้าที่ของบริษัทฯก่อน จึงได้บริจาคที่ดินส่วนนั้นให้

ทำให้เกิดข้อสงสัยว่าจะถือเป็นรายจ่ายเพื่อการสาธารณประโยชน์ได้หรือไม่ แต่การตอบข้อหารือก็ยึดเฉพาะส่วนของการบริจาคเป็นสำคัญ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์แล้วก็ถือว่าไม่เป็นรายจ่ายต้องห้าม มิได้พิจารณาถึงสาเหตุหรือแรงจูงใจในการบริจาคแต่ประการใด

2. กฎหมายระบุไว้ชัดเจนส่วนหนึ่ง แต่มีรายละเอียดบางส่วนที่กฎหมายมิได้ระบุไว้

เป็นเหตุการณ์ที่มีหลายประเด็น โดยกฎหมายระบุไว้ชัดเจนในบางประเด็นเท่านั้น เช่น การหารือเกี่ยวกับการบริจาคทรัพย์สินที่เคยให้เช่าซื้อ ตามข้อหารือดังนี้

หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/4184 ลงวันที่ 20 เมษายน พ.ศ. 2550

“บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบธุรกิจให้เช่าทรัพย์สินแบบ리스ซึ่ง เช่น ยานพาหนะ เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ เครื่องมือเครื่องใช้สำนักงาน เครื่องจักร โดยบริษัทฯ ได้ทำสัญญาเช่าแบบ리스ซึ่งกับผู้เช่ามีระยะเวลาการให้เช่าประมาณ 3-5 ปี เมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าผู้เช่าจะส่งมอบทรัพย์สินที่เช่าคืนให้แก่บริษัทฯ ตามเงื่อนไขที่ระบุในสัญญา ทั้งนี้บริษัทฯ ขอหารือว่า หากบริษัทฯ นำทรัพย์สินที่ได้รับคืนจากการเช่า เช่น เครื่องคอมพิวเตอร์และอุปกรณ์ ไปบริจาคให้แก่

(1) สถานศึกษา หอสมุด ห้องสมุด หรือสถาบันวิจัย ทั้งนี้เฉพาะของทางราชการ

(2) กระทรวง ทบวง กรม เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น เพื่อสร้างสถานศึกษา หอสมุด หรือห้องสมุดของทางราชการ

(3) สถานศึกษาที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น และสถานศึกษาที่เป็นสถาบันอุดมศึกษาเอกชนตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันอุดมศึกษาเอกชน

บริษัทฯ ต้องถือมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินหลังหักค่าเสื่อมราคาที่ยังเหลืออยู่ ณ วันบริจาครายจ่ายเพื่อการศึกษา และหักได้ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) ลงวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2535 หรือไม่”

แนววินิจฉัย

“การบริจาครายจ่ายที่ได้รับคืนจากผู้เช่าในลักษณะดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อการศึกษา บริษัทฯ สามารถนำต้นทุนที่เหลืออยู่ของทรัพย์สิน ณ วันบริจาครายจ่ายไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44) ลงวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2535”

ข้อหาหรือข้อตั้งสามารถแยกได้เป็น 3 ประเด็นคือ ประเด็นแรก ทรัพย์สินที่บริจาคมูลค่าเฉพาะคือ เป็นทรัพย์สินที่ได้รับคืนจากการให้เช่าซื้อ เข้าข่ายการบริจาครายจ่ายหรือไม่ ประเด็นที่สองคือ ผู้รับบริจาครายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือไม่ และประเด็นสุดท้าย จำนวนเงินที่ถือเป็นเงินบริจากรายจ่ายเพื่อการศึกษาเท่ากับเท่าใด ประเด็นที่กฎหมายระบุชัดเจนคือ ผู้รับบริจาครายจ่ายที่เข้าข่ายการบริจากรายจ่ายเพื่อการศึกษา ส่วนทรัพย์สินบริจาค่นั้น กฎหมายไม่สามารถระบุได้ทั้งหมดว่าทรัพย์สินประเภทใดบ้างที่เป็นทรัพย์สินที่สามารถบริจากรายจ่ายได้ ผู้หรือจึงเกิดปัญหาว่าทรัพย์สินที่กิจการเคยได้ใช้ประโยชน์ในทางการค้า นั้นคือเคยให้เช่าแบบลิสซิ่งจะเป็นข้อจำกัดทำให้เป็นทรัพย์สินที่ไม่สามารถบริจากรายจ่ายได้หรือไม่ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากไม่มีกฎหมายระบุข้อห้ามเกี่ยวกับลักษณะของทรัพย์สินที่บริจาครายจ่าย แนววินิจฉัยจึงถือว่าทรัพย์สินทุกประเภทสามารถบริจากรายจ่ายได้ ประเด็นต้นทุนของทรัพย์สินที่มีลักษณะเฉพาะนั้นได้มีการกล่าวถึงอย่างชัดเจนในเรื่องของการ

บริจาครายจ่าย แต่แนววินิจฉัยได้ใช้แนวทางทั่วไปในการคำนวณต้นทุนทรัพย์สินหลังจากหักค่าเสื่อมราคาเป็นต้นทุนของทรัพย์สินที่บริจาครายจ่าย

3. เป็นเหตุการณ์คล้ายคลึง แต่มีความแตกต่างในเนื้อหาที่เป็นสาระสำคัญ

ข้อหาหรือประเด็นนี้เป็นข้อหาหรือที่มีปัญหาการตีความของธุรกรรมของกิจการ ที่เข้าใจกฎหมายผิดประเภท ตัวอย่างเช่น การจ่ายเงินสะสมให้กับพนักงานครั้งเดียวเมื่อออกจากงาน ที่กิจการมีข้อสงสัยเนื่องจากประเมินจากกฎหมายเรื่องกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ทั้งที่ข้อเท็จจริงไม่เข้าข่ายกองทุนสำรองเลี้ยงชีพแต่ประการใด ตามข้อหาหรือ ดังนี้

หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0706/2665 ลงวันที่ 17 มีนาคม พ.ศ. 2547

“บริษัท ก. มีระเบียบการจ่ายเงินสะสมให้พนักงานเมื่อลาออก ซึ่งบริษัท ก. เป็นผู้จ่ายฝ่ายเดียว บริษัทจึงขอหารือว่า สามารถนำเงินสะสมทั้งจำนวนที่จ่ายให้พนักงานโดยเริ่มนับอายุงานตั้งแต่ได้รับการบรรจุเป็นพนักงานของบริษัท ก. มาเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัท ก. ได้หรือไม่”

แนววินิจฉัย

“หากบริษัท ก. จ่ายเงินสะสมดังกล่าวให้แก่พนักงานเมื่อพนักงานลาออก บริษัท ก. สามารถนำเงินสะสมที่จ่ายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะไม่ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร”

ข้อหาหรือข้อตั้ง เป็นข้อสงสัยที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ตรี (2) ที่ระบุว่าเงินกองทุนเป็นรายจ่ายต้องห้ามยกเว้นเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดย กฎกระทรวง ฉบับที่ 183 (พ.ศ. 2533) ซึ่งเงื่อนไขสำคัญของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพคือ การจ่ายสมทบเข้ากองทุนจากทั้งฝ่ายพนักงานและ

ฝ่ายบริษัท ในกรณีนี้ เนื่องจากบริษัทเป็นผู้จ่ายฝ่ายเดียว จึงไม่เข้าเกณฑ์ของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ไม่สามารถหักรายจ่ายที่เกิดขึ้นในแต่ละปีได้ แต่ข้อหาหรือข้อนี้เป็นการจ่ายเงินทั้งก้อนให้พนักงานเมื่อลาออก มิใช่การสมทบเข้ากองทุน จึงไม่เข้าข่ายเงินกองทุน การจ่ายเงินฝ่ายเดียวจึงไม่ใช่เงื่อนไขของเหตุการณ์นี้แต่อย่างใด กรมสรรพากรจึงตอบข้อหาหรือว่า สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายทั้งจำนวนในปีที่จ่ายได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายที่เป็นไปตามระเบียบการจ่ายเงินสะสมให้พนักงานเมื่อลาออก ถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)

4. ต้องใช้วิจารณ์ฎหมายในการตีความกฎหมาย

ข้อหาหรือลักษณะนี้แยกย่อยอีกหลายประเด็น เช่น ประเด็นที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ตรี (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ข้อหาหรือหลายข้อมีลักษณะคาบเกี่ยว กล่าวคือ เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการ แต่ในขณะที่เดียวกันบุคคลากรก็ได้รับประโยชน์ส่วนบุคคลไปพร้อมกัน จึงเกิดปัญหาว่าจะถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 (ตรี) วงเล็บ (13) หรือไม่ ดังเช่น ข้อหาหรือดังต่อไปนี้

**หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/05502
ลงวันที่ 11 มิถุนายน พ.ศ. 2542**

“ปัจจุบันบริษัท ประสบปัญหาเกี่ยวกับการขอกู้เงินจากธนาคารพาณิชย์ เพราะธนาคารพิจารณาปล่อยสินเชื่อให้กับบริษัท น้อย บริษัทฯ จึงหาทางแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยการขอกู้ยืมจากผู้ถือหุ้นของบริษัทฯ กรรมการของบริษัทฯ และพนักงานของบริษัทฯ โดยบริษัทฯ จะจ่ายดอกเบี้ยให้เป็นรายเดือน แต่มีเงื่อนไขว่าเงินที่บุคคลต่างๆ เหล่านั้นนำมาให้บริษัทฯ กู้ จะต้องเป็นเงินของตนเองเท่านั้น จะนำเงินของคนอื่นมารวมให้กู้ด้วยไม่ได้เป็นอันขาด และในการกู้ยืมดังกล่าว บริษัทฯ จะทำสัญญากู้ยืมเป็นลายลักษณ์อักษรให้ทุกคน บริษัทฯ ขอหาหรือว่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่บริษัทฯ จ่ายกับผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้ถือหุ้น

กรรมการ และพนักงานของบริษัทฯ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเสียภาษีได้หรือไม่”

แนววินิจฉัย

“หากเป็นการกู้ยืมเงินมาเพื่อใช้ในการประกอบกิจการของบริษัทฯ บริษัทฯ ย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร”

**หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/1846
ลงวันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2544**

“สมาชิกของหอการค้าไทยซึ่งเป็นนิติบุคคลได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการอบรมสำหรับพนักงานให้กับสถาบันการศึกษาที่จัดอบรมตามที่กำหนดในพระราชบัญญัติการบัญชี พ.ศ. 2543 กรณีผู้ทำบัญชีที่ขาดคุณสมบัติตามมาตรา 7(6) แห่งพระราชบัญญัติฯ ฉบับดังกล่าว (ไม่มีคุณสมบัติประกาศนียบัตรวิชาชีพชั้นสูงหรือปริญญาตรีทางบัญชี) จะต้องเข้าอบรมและสำเร็จการอบรมจึงจะสามารถเป็นผู้ทำบัญชีได้ต่อไปอีก 8 ปี สมาชิกของหอการค้าไทยได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมและค่าตำรา จึงขอทราบว่าการจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวให้สถาบันการศึกษาของทางราชการ สถาบันการศึกษาของเอกชน หรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย จะถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้หรือไม่ และหากพนักงานจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าวล่วงหน้าไปก่อน โดยใบเสร็จรับเงินของพนักงาน พนักงานจะขอเบิกย้อนหลังได้หรือไม่ เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของบริษัทนายจ้าง”

แนววินิจฉัย

“หากสมาชิกของหอการค้าไทยเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จ่ายค่าใช้จ่ายในการส่งลูกจ้างเข้ารับการอบรมในสถาบันการศึกษาของทางราชการ สถาบันการศึกษาของเอกชนหรือสมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ซึ่งเป็นรายจ่ายเพื่อ

ประโยชน์ในการดำเนินกิจการ จึงนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตร (13) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีที่พนักงานจ่ายค่าใช้จ่ายในการเข้ารับการศึกษาหรือฝึกอบรมไปก่อน โดยใบเสร็จระบุชื่อของพนักงาน ต่อมาจึงมาขอเบิกจากบริษัทนายจ้างในภายหลัง หากบริษัทนายจ้างพิสูจน์ได้ว่า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการดำเนินกิจการของบริษัทนายจ้าง ย่อมถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตร (13) แห่งประมวลรัษฎากร”

จากตัวอย่างข้อหาหรือทั้งสองข้อข้างต้น จะเห็นว่ากิจการมีปัญหาในการตีความคำว่า “เพื่อกิจการโดยเฉพาะ” เพราะทั้งสองกรณีเป็นกรณีที่ได้รับประโยชน์จากรายจ่ายมีทั้งสองฝ่าย คือ ฝ่ายบริษัทและฝ่ายบุคลากร อย่างไรก็ตาม แนวการวินิจฉัยของกรมสรรพากรคือ ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม เพราะเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อประโยชน์ของกิจการ ถึงแม้บุคลากรก็ได้รับประโยชน์ด้วยก็ไม่เป็นข้อจำกัดแต่ประการใด

5. เป็นธุรกรรมที่มีความซับซ้อน

เป็นธุรกรรมที่มีความซับซ้อนเฉพาะตัว ยกตัวอย่างเช่น หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/15586 ลงวันที่ 10 พฤศจิกายน พ.ศ. 2541 เกี่ยวกับการสร้างระบบส่งไฟฟ้า เพื่อให้บริษัทส่งไฟฟ้าให้กับ กฟผ. ตามสัญญาขายไฟฟ้าเป็นระยะเวลา 17 ปี ที่ได้ทำไว้กับ กฟผ. ประเด็นคือ การสร้างระบบส่งไฟฟ้านั้นเป็นรายจ่ายของบริษัท แต่กรรมสิทธิ์ของสินทรัพย์ดังกล่าวเป็นของ กฟผ. อัตโนมัติ โดยไม่มีการส่งมอบ เนื่องจากสร้างระบบบนสินทรัพย์ของ กฟผ. จึงเป็นข้อหาหรือว่า ค่าใช้จ่ายในการสร้างระบบส่งไฟฟ้านั้นจะปฏิบัติอย่างไร กรมสรรพากรให้แนววินิจฉัยว่าเป็นการส่งมอบให้กับ กฟผ. จึงไม่ใช่ค่าใช้จ่ายลงทุน และให้หักเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในรอบระยะเวลาที่เกิดรายการ ทั้งที่สินทรัพย์ดังกล่าว เป็นรายจ่ายที่บริษัทจ่ายเพื่อเอื้อให้บริษัทสามารถมีรายได้จากการส่งไฟฟ้าให้

กฟผ. เป็นระยะเวลาถึง 17 ปี แต่หากบริษัทต้องการตั้งเป็นสินทรัพย์ก็ไม่สามารถกระทำได้ เนื่องจากไม่มีสิทธิในทรัพย์สินเหล่านั้น

6. ข้อกำหนดของกฎหมายไม่สอดคล้องกับความ เป็นจริงในทางปฏิบัติ ข้อหาหรือเป็นแนวขอคำปรึกษา และให้ข้อเสนอแนะ

ข้อหาหรือลักษณะนี้ เป็นข้อหาหรือที่ผู้เสียภาษีเข้าใจ ข้อกฎหมายอย่างชัดเจน แต่ประสบปัญหาในทางปฏิบัติ จึงได้หาหรือว่ามีทางออกใดหรือไม่ แต่คำวินิจฉัยก็เป็นไปตามข้อกฎหมาย มิได้มีทางออกเพิ่มเติมให้กับบริษัทแต่ประการใด

ตัวอย่างเหตุการณ์นี้คือ การซื้อทรัพย์สินมีชีวิต เช่น พ่อพันธุ์ แม่พันธุ์สัตว์ ที่เป็นค่าใช้จ่ายลงทุน ต้องตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน ประเด็นคือ อายุการใช้งานในข้อเท็จจริงที่ถือปฏิบัติในอุตสาหกรรมน้อยกว่า อายุการใช้งานสินทรัพย์ตามกฎหมาย ตามหนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0706/3155 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2547 กล่าวคือ อายุของพ่อพันธุ์ แม่พันธุ์ สุกรและเป็ดไก่ มีเพียงสามปีและหนึ่งปี แต่กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า เป็นค่าใช้จ่ายลงทุน ต้องตัดค่าเสื่อมราคาในอัตราไม่เกินร้อยละ 20

ตัวอย่างถัดมาเป็นรายการที่ข้อกฎหมายไม่เอื้อในทางปฏิบัติ เช่น หนังสือตอบข้อหาหรือเลขที่ กค 0811/02447 ลงวันที่ 26 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2541 ค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างโรงแรมถือเป็นค่าใช้จ่ายลงทุน และทยอยตัดค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งานของสินทรัพย์นับตั้งแต่วันที่สินทรัพย์พร้อมใช้งาน แต่โครงการถูกยกเลิกกลางคัน บริษัททราบดีว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเข้าข่ายค่าใช้จ่ายลงทุน ไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวนในงวดนั้นได้ ต้องตัดค่าเสื่อมราคาเมื่อเริ่มใช้งาน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากโครงการถูกยกเลิกกลางคันไม่มีสินทรัพย์ที่ก่อสร้างแล้วเสร็จเพื่อให้ใช้งานได้ แนววินิจฉัยแจ้งว่า รายการนี้เป็นค่าใช้จ่ายลงทุน สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณ

ภาษีได้ในรูปของค่าเสื่อมราคาเท่านั้น และจะเริ่มหักค่าเสื่อมราคาได้เมื่อสินทรัพย์นั้นก่อสร้างเสร็จพร้อมใช้งาน เมื่อสินทรัพย์ไม่พร้อมใช้งาน จึงไม่สามารถเริ่มตัดค่าเสื่อมราคาได้ สำหรับโครงการที่ถูกยกเลิกกลางคัน บริษัทจะนำรายจ่ายที่ได้จ่ายไปมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายได้ก็ต่อเมื่อทำลายทรัพย์สินนั้นทิ้ง ซึ่งไม่มีความเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ เพราะเป็นเพียงค่าจ้างในการออกแบบและสำรวจ ยังไม่มีทรัพย์สินให้ทำลาย หรืออีกกรณี บริษัทได้ปรับฐานรากก่อนหยุดโครงการก็ไม่สามารถทำลายฐานรากได้เช่นกัน เพราะเสียค่าใช้จ่ายโดยเปล่าประโยชน์

ตัวอย่างเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายลงทุนอีกประการหนึ่งคือ ต้นทุนการกู้ยืม ที่ต้องรวมเป็นต้นทุนสินทรัพย์ และเริ่มตัดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์พร้อมใช้งาน ประเด็นปัญหาตามหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0811/00218 ลงวันที่ 12 มกราคม พ.ศ. 2542 คือ บริษัทต้องชะลอโครงการก่อสร้างโรงงานและซื้อเครื่องจักร เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจ จึงหารือว่า ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในช่วงของการชะลอโครงการซึ่งมีความต่อเนื่องระยะเวลาหนึ่งนั้น สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่เกิดดอกเบี้ยได้หรือไม่ แนววินิจฉัยสรรพากรคือ ไม่สามารถกระทำได้ ต้องรวมดอกเบี้ยเงินกู้ในช่วงของการชะลอโครงการเป็นต้นทุนของสินทรัพย์ และเริ่มตัดค่าเสื่อมราคาเมื่อสินทรัพย์พร้อมใช้งาน

ตัวอย่างสุดท้าย เป็นหนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/6393 ลงวันที่ 1 สิงหาคม พ.ศ. 2548 จากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่เสนอขอให้กรมสรรพากรพิจารณาความ

เป็นไปได้ในการอนุญาตให้ธุรกิจ consumer finance สามารถนำหนี้สงสัยจะสูญไปหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีได้เช่นเดียวกับสถาบันการเงิน ซึ่งกรมสรรพากรได้ให้แนววินิจฉัยบนข้อกฎหมายในขณะนั้นคือไม่สามารถทำได้ เพราะธุรกิจ consumer finance มิใช่เป็นการให้สินเชื่อของธนาคารพาณิชย์ บริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ที่ได้กักเงินสำรองค่าเผื่อหนี้สงสัยจะสูญไว้ตามกฎหมาย

บทสรุป

ตามที่ปรากฏว่า จำนวนข้อหาหรือภาษีอากรทุกประเภทในฐานข้อมูลออนไลน์ของกรมสรรพากรมีจำนวนน้อยลงอย่างเห็นได้ชัดตั้งแต่ปี พ.ศ. 2554 เป็นต้นมา ซึ่งอาจเป็นเครื่องชี้บ่งว่า ผู้เสียภาษีมี่ความเข้าใจในเนื้อหาของกฎหมายภาษีอากรมากขึ้น หรือมีตัวอย่างให้สืบค้นมากขึ้น อย่างไรก็ตาม เมื่อวิเคราะห์ลักษณะของข้อหาหรือทั้ง 6 ประการแล้ว จะพบว่าข้อหาหรือจำนวนมากเป็นข้อหาหรือที่กฎหมายมีความชัดเจนอยู่แล้ว แต่ผู้ปฏิบัติยังมีข้อสงสัย เนื่องจากเกรงว่าอาจจะมีข้อกฎหมายอื่นใดกำหนดไว้เป็นข้อห้ามหรือไม่ จึงหารือเข้ามายังกรมสรรพากร ดังนั้นการให้บริการตอบข้อหาหรือของกรมสรรพากรจึงเป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อผู้เสียภาษีอากร อย่างไรก็ตาม ธุรกิจบางประเภทที่เกิดขึ้นใหม่หลังจากกฎหมายมีการออกบังคับใช้และก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ หากมีการเสนอแก้ไขเพิ่มเติมข้อกฎหมายตามความเหมาะสมก็จะเป็นประโยชน์ต่อผู้ประกอบการที่มีความตั้งใจบริสุทธิ์ในการปฏิบัติตามกฎหมาย และเป็นพลเมืองที่ดีของประเทศต่อไป

เอกสารอ้างอิง

สรรพากรสาส์น ฉบับประจำเดือนเมษายน 2550. สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหาหรือภาษีสรรพากร. บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตร. สืบค้นเมื่อวันที่ 23 พฤศจิกายน 2555 จาก http://www.rd.go.th/publish/5939.0.html#mata65_3

ศิริ วสุสิริกุล. การตอบข้อหาหรือของสรรพากร ต้องทำอะไร และเมื่อตอบมาแล้วมีผลทางกฎหมายอย่างไร. สืบค้นเมื่อวันที่ 18 พฤศจิกายน 2555, จาก <http://www.sahanetilaw.com/index.php?lay=show&ac=article&Id=319898&Ntype=2>

ข้อหาหรือภาษีอากร ฐานข้อมูลออนไลน์กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th>

กฎกระทรวงฉบับที่ 143

กฎกระทรวงฉบับที่ 222