

สารบัญ

สารบัญ

CONTENTS

สรรพากรสาส์น

ปีที่ 61 ฉบับที่ 10 ตุลาคม พ.ศ. 2557

17 ●●●



รายจ่าย ที่ไม่ก่อให้เกิด รายได้

- 49 ฎีกาภาษี
- 57 บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน การบัญชีนิติเวช
- 67 แจ้งการประเมิน
- 95 Welcome to AEC : เล่าเรื่องภาษีเพื่อการลงทุนในกัมพูชา
(Tax Issues on Investment in Cambodia)
- 107 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : ทมวดการขายอสังหาริมทรัพย์
เป็นทางค้าหรือการค้า

UNIVERSITY OF EDITOR

สหภาพการ บรรณาธิการ

เมื่อเข้าสู่เดือนตุลาคม - คือไตรมาส

สุดท้ายของปี 2557 - และคือเริ่มต้นปีงบประมาณ 2558 ยังคงมีหลักเกณฑ์ใหม่ๆ ทางวิชาชีพการที่ต้องติดตามในช่วงปลายปี แต่ในฉบับนี้ขอนำเสนอเรื่องจากปกที่อาจกล่าวได้ว่าสำคัญต่อกิจการอย่างยิ่งเพราะว่าด้วยเรื่อง **รายจ่ายที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้** ซึ่งมีผลเกี่ยวพันไปถึงการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิประจำปีของกิจการ เป็นสาระที่ประกอบด้วยตัวอย่างแนววินิจฉัยตามสไตล์ผู้เขียน นอกจากนี้ ใกล้เข้ามาทุกทีแล้วกับการนับถอยหลังเพื่อเข้าสู่ประชาคมเศรษฐกิจอาเซียนในปี 2558 เราได้ทำความรู้จักประเทศเพื่อนบ้านในกลุ่มสมาชิก AEC มากน้อยเพียงใด คอลัมน์ *Welcome to AEC* ได้ปูพื้นฐานเบื้องต้นให้ท่านผู้อ่านมาระยะหนึ่งแล้ว เพื่อความพร้อมที่จะเปิดรับสู่ความเป็นหนึ่งเดียวตามเจตนารมณ์

● ● ● UK.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสหภาพการบรรณาธิการ ขนทิพย์ วีระสืบพงศ์

คณะกรรมการบริหารสหภาพการบรรณาธิการ กวิช วิบูลานุสาสน์

วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหาณะกิตติวงศ์

พัชชา พงศ์กิริติยศ

นงพงา บุญเยี่ยม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหาณะกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วิจิระกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยารึกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณิ ศรีวัคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวงศ์ ณัฐริยา ทองสุข

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมบุญกุล

ผู้สอบบัญชี วัชรินทร์ วงศ์ตระกูลชัย

ฝ่ายสมาชิก สหภาพการบรรณาธิการ

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสหภาพการบรรณาธิการ

สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด

และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสหภาพการบรรณาธิการแล้วเท่านั้น

หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด

ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร

จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

รายจ่าย ที่ไม่ก่อให้เกิด รายได้

● กับบาท บุณรอด*

ความนำ

กิจการที่ประกอบธุรกิจเป็นปกตินั้น รายจ่ายที่บริษัทหรือนิติบุคคลได้จ่ายไปในการประกอบกิจการก็เพื่อก่อให้เกิดรายได้โดยตรง เช่น ซื้อสินค้ามาขายหรือซื้อวัตถุดิบมาใช้ในการผลิตสินค้า รายจ่ายในการดำเนินงานหรือบริหารจัดการ รายจ่ายในการบริหาร เป็นต้น โดยที่รายจ่ายนั้นมีความสำคัญและสัมพันธ์กับการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะจะมีผลต่อกำไรหรือขาดทุนสุทธิของกิจการ ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 จึงได้กำหนดว่ารายจ่ายที่จะนำมาหักในทางภาษีอากรนั้นต้องเป็นรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ อย่างไรก็ตาม มีรายจ่ายบางประเภทที่ได้

จ่ายไปแล้วอาจไม่ก่อให้เกิดรายได้ให้บริษัทหรือนิติบุคคลซึ่งไม่เข้าเงื่อนไขตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด บทความนี้จะขอยกประเด็นที่เกี่ยวกับรายจ่ายที่ไม่ก่อให้เกิดรายได้ใน 6 กรณี ซึ่งเป็นประเด็นปัญหาที่ผู้ประกอบการพบอยู่เสมอได้แก่

1. รายจ่ายเกี่ยวกับเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้นิติบุคคล
2. รายจ่ายเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อต้องห้าม
3. รายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

“สสพากรสารัน” ปีที่ 61 ฉบับที่ 10 ตุลาคม 2557

* บัณฑิต สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

4. รายจ่ายเกี่ยวกับผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ
5. รายจ่ายเกี่ยวกับรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
6. รายจ่ายเกี่ยวกับรายจ่ายซึ่งมิใช่เพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

1. รายจ่ายเกี่ยวกับเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา และภาษี-เงินได้นิติบุคคล

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) บัญญัติว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

1.1 สาระสำคัญ¹

เบี้ยปรับ² เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่เสียภาษีไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือละเลยไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เป็นเครื่องมือในการควบคุมการเสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายจะกำหนดให้รับผิดชอบ

เป็นจำนวนหนึ่งเท่าหรือสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย

เงินเพิ่ม เป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร

ค่าปรับทางอาญา ได้แก่จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดขึ้นเพื่อลงโทษทางอาญาแก่ผู้ทำผิดบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้ ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ต้องเสียตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้ที่เสียไปตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ภ.ง.ด. 50 ภาษีเงินได้ที่ถูกผู้จ่ายหัก ที่จ่ายทุกกรณี ภาษีเงินได้กรณีการจำหน่ายกำไร ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งภาษีเงินได้ที่ต้องรับตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร เหตุที่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ไม่ได้หัก จึงต้องรับผิดชอบชำระภาษีจำนวนนั้นแทน

เหตุที่ห้ามไม่ให้ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะถ้า

¹ โภเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 188 ถึง 189

² เบี้ยปรับตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 มาตรา 5/91 คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 81/2542 ท.ป. 120/2545 ท.ป. 121/2545 และ ท.ป. 140/2547 และคำสั่งที่ ป. 81/2542 ป. 92/2542 ป. 98/2543 และ ป. 117/2545

ยอมให้ลงเป็นรายจ่ายแล้วจะเป็นเหตุให้บริษัท ประหยัดเงินภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่ากับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลคุณด้วยจำนวนเงินดังกล่าว เท่ากับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ถูก ลงโทษหรือไม่ต้องรับภาระภาษีดังกล่าวเลย ซึ่ง ทำให้สภาพบังคับให้ปฏิบัติในการชำระภาษีไม่มี ประสิทธิภาพ

ข้อพิจารณา โดยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6) ห้ามนำเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ภาษีอากรค่าปรับทางอาญามาถือเป็นรายจ่ายใน การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามบทบัญญัติดังกล่าวเป็นการตัดสิทธิผู้เสียภาษี อากร ฉะนั้น จึงต้องวินิจฉัยคำว่า “เบี้ยปรับและ หรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา” ตาม ความหมายอย่างแคบ กล่าวคือหมายถึงเบี้ยปรับ และหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญาตาม ประมวลรัษฎากรเท่านั้น³

1.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 คำว่า “เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ภาษีอากร” ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวล รัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 (ใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่ม ในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2526 เป็นต้นไป)

หมายความเฉพาะเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ฉะนั้นกรณี ที่บริษัทฯ ต้องเสียเงินเพิ่มอากรขาเข้าตามการ ประเมินเรียกเก็บของกรมศุลกากร เงินเพิ่มอากร ขาเข้าดังกล่าวจะไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวล รัษฎากร⁴

เรื่องที่ 2 ค่าปรับตามค่าเปรียบเทียบ ของพนักงานสอบสวนเป็นค่าปรับทางอาญาตาม กฎหมายจราจรทางบก ไม่เข้าลักษณะเป็นค่าปรับ ทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ไม่ต้องห้าม ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528 เรื่อง เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และ ค่าปรับทางอาญา ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่ง ประมวลรัษฎากร⁵

เรื่องที่ 3 บริษัทฯ มีฐานะเป็นตัวการใน การนำเข้าและต้องรับผิดชอบกรมศุลกากรโดยตรง ทั้งในทางแพ่งและทางอาญา โดยกรมศุลกากรได้ พิจารณาให้บริษัทฯ ในฐานะตัวการผู้นำเข้าตาม กฎหมาย ต้องชำระหนี้ภาษีอากรที่เกิดจากการ นำเข้าทั้งหมดตามมาตรา 27 และมาตรา 99 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร พ.ศ. 2549 และ

³ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 10/2528

⁴ หนังสือที่ กค 0802/7075 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2528

⁵ หนังสือที่ กค 0702/6723 ลงวันที่ 3 กรกฎาคม 2553

ตามมาตรา 15 แห่งพระราชบัญญัติศุลกากร (ฉบับที่ 9) ดังนั้น การจ่ายเงินดังกล่าว จึงเป็นการจ่ายเพื่อกิจการของบริษัทฯ กรณีค่าอากรและค่าปรับอากร บริษัทฯ มีสิทธินำค่าอากรและค่าปรับอากรดังกล่าวมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทฯ ได้ เนื่องจากเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของบริษัทฯ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เบี่ยงปรับภาษีมูลค่าเพิ่มและเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำเบี่ยงปรับและเงินเพิ่มดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร⁶

เรื่องที่ 4 เมื่อบริษัทฯ ได้ใช้สิทธิประโยชน์ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 แล้ว ปรากฏว่ามีผลต่างของจำนวนภาษีที่เสียไว้ในต่างประเทศกับจำนวนภาษีที่ขอยกเว้น บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3 (2) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539 ซึ่งรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 แม้บริษัทฯ

⁶ หนังสือที่ กค 0706/472 ลงวันที่ 17 มกราคม 2550

⁷ หนังสือที่ กค 0702/8746 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2556

⁸ หนังสือที่ กค 0702/5437 ลงวันที่ 29 สิงหาคม 2551

จะชำระภาษีให้บริษัทในต่างประเทศในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2556 บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2555 ตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร⁷

เรื่องที่ 5 เงินได้จากการขายสินค้าและให้บริการแก่บริษัท ฮ. เป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการของสาขาของบริษัทฯ ในประเทศไทย สาขาของบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิตามมาตรา 66 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และหากภาษีเงินได้ที่บริษัท ฮ. หักไว้ตามกฎหมายของประเทศมาเลเซียนั้นมีลักษณะเป็นภาระสุดท้าย (สาขาของบริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศมาเลเซียสำหรับเงินได้ดังกล่าวอีก) และเป็นการหักภาษีตามหลักเกณฑ์ของอนุสัญญาระหว่างประเทศสหรัฐอเมริกากับประเทศมาเลเซียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน (หากมี) สาขาของบริษัทฯ มีสิทธินำภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้นั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร⁸

เรื่องที่ 6 บริษัทฯ ไม่ชำระภาษีหรือนำส่ง

ภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลา กรมศุลกากร จึงเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่ง ประมวลรัษฎากร เงินเพิ่มดังกล่าวถือเป็นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89/2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ถือเป็นภาษีซื้อตามมาตรา 77/1 (18) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร เงินเพิ่มภาษีอากรดังกล่าว ต้องห้ามถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร⁹

เรื่องที่ 7 การให้บริการจัดหาลูกค้าในประเทศไทยของบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นการให้บริการในราชอาณาจักรตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร โดยฐานภาษีสำหรับการให้บริการในราชอาณาจักรได้แก่ค่าตอบแทนตามที่ปรากฏในใบ Invoice ที่ผู้ประกอบการได้รับการให้บริการตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ ได้ให้บริการแก่ลูกค้าที่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศซึ่งเป็นประเทศที่ไม่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย บริษัทฯ มีสิทธิในการเลือกเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศ โดยอาจนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมายกเว้นภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 300) พ.ศ. 2539

โดยปฏิบัติตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 65) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2539 ประการหนึ่ง หรืออาจนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยการนำภาษีที่ถูกจัดเก็บในต่างประเทศมายกเว้นภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทยหรือนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้นั้น ทั้งนี้ ต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องโดยหลักฐานหรือหนังสือรับรองดังกล่าวต้องมีรายละเอียดที่แสดงให้เห็นว่าได้ชำระภาษีไปเมื่อใดและจำนวนภาษีที่ชำระไปในต่างประเทศทั้งสิ้นมีจำนวนเท่าใด¹⁰

2. รายจ่ายเกี่ยวกับภาษี-มูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อต้องห้าม

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) บัญญัติว่า “ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระและภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและ

⁹ หนังสือที่ กค 0811/พ.11028 ลงวันที่ 22 กรกฎาคม 2541 และ กค 0811 (กม.06)/พ.52 ลงวันที่ 17 มกราคม 2544

¹⁰ หนังสือที่ กค 0706/2003 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2550

ภาษีชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีชื่อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) หรือภาษีชื่ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา¹¹”

2.1 สารสำคัญ¹²

ภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ใช่รายได้หรือรายจ่ายของกิจการเพราะในกรณีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเมื่อถูกเรียกเก็บภาษีขายจากผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการผู้ถูกเรียกเก็บภาษีก็เอาภาษีจำนวนนั้นมาเครดิต โดยการหักออกจากภาษีขายที่ตนจะต้องนำส่งในแต่ละเดือนภาษี หรือขอคืนภาษีที่ถูกเรียกเก็บนั้น ดังนั้นภาษีที่ถูกเรียกเก็บหรือที่เรียกว่าภาษีชื่อจำนวนนั้น จึงไม่อาจเป็นรายได้อีกต่อไป เพราะภาษีชื่อนั้นไม่ได้เป็นภาระของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นแต่อย่างใด ไม่ว่ากิจการได้ชำระไปแล้วหรือจะต้องชำระก็ตาม

ส่วนภาษีชื่อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5 (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้นตกเป็นภาระแก่ผู้ประกอบการ ดังนั้น กฎหมายจึงยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยกฎหมายกำหนดภาษีชื่อต้องห้ามไว้ 2 กรณีได้แก่

(1) ภาษีชื่อที่เกิดจากการจ่ายค่ารับรองหรือ

เพื่อการอันมีลักษณะทำนองเดียวกันตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2534

(2) ภาษีชื่ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 243) พ.ศ.2534 ได้แก่ ภาษีชื่อตามที่กำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 29 ธันวาคม 2535

2.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการเช่ารถยนต์ โดยรถยนต์ที่ให้เช่าเป็นรถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตที่มีไว้เพื่อการให้บริการเช่ารถยนต์ของบริษัทฯ เองโดยตรง ภาษีชื่อที่เกิดจากการซื้อรถยนต์ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีชื่อต้องห้ามให้นำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อ 2 (1) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)ฯ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 บริษัทฯ จึงมีสิทธินำภาษีชื่อสำหรับรถยนต์ดังกล่าวมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มได้ และบริษัทฯ จะนำภาษีชื่อสำหรับรถยนต์ดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ

¹¹ ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 243) พ.ศ. 2534

¹² โกเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2556 หน้า 196 ถึง 197

กำไรสุทธิไม่ได้ ถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร¹³

เรื่องที่ 2 บริษัทฯ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำส่งล่าช้า ทำให้ต้องรับผิดชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำภาษีที่ชำระเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม ไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6) และมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

เรื่องที่ 3 ใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่สามารถนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามข้อ 2 (2) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42) ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 แต่ภาษีซื้อดังกล่าวไม่เข้าข่ายต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 243) พ.ศ. 2534¹⁵

เรื่องที่ 4 บริษัทฯ ส่งสินค้าตัวใหม่ชดเชยให้กับลูกค้าที่สินค้าชำรุด ถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ มีหน้าที่เรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากลูกค้า เมื่อความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้น โดย

มูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าดังกล่าวให้ถือตามราคาตลาดของสินค้าในวันที่ความรับผิดเกิดขึ้น ตามมาตรา 79/3 (1) และมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร และนำภาษีขายดังกล่าวมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำภาษีขายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เนื่องจากเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁶

เรื่องที่ 5 บริษัทฯ ไม่ประสงค์จะนำภาษีมูลค่าเพิ่มจากการนำเข้าชิ้นส่วนประกอบเครื่องจักรชุดใหม่มาหักออกจากภาษีในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากจะได้รับคืนจากผู้ขาย บริษัทฯ ย่อมมีสิทธิที่จะกระทำได้ แต่บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายของบริษัทฯ ได้เนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับเงินที่บริษัทฯ ได้รับจากผู้ขายต่างประเทศเป็นค่าอากรขาเข้า และภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว บริษัทฯ จะต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย¹⁷

¹³ หนังสือที่ กค 0702/844 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2551

¹⁴ หนังสือที่ กค 0706 (กม.08)/พ./046 ลงวันที่ 9 มกราคม 2546

¹⁵ หนังสือที่ กค 0706 (กม.07)/105 ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2545 และ กค 0802/2289 ลงวันที่ 8 กุมภาพันธ์ 2536

¹⁶ หนังสือที่ กค 0811/พ./9811 ลงวันที่ 11 ตุลาคม 2544

¹⁷ หนังสือที่ กค 0811/พ.1320 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2543

เรื่องที่ 6 ถ้าสามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการดังกล่าวได้นำไปใช้ในกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มประเภทเดียว ภาษีซื้อดังกล่าวย่อมเป็นภาษีซื้อต้องห้ามไม่ให้นำมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ ตามมาตรา 82/5 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 42)¹⁸ ลงวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2535 แต่บริษัทฯ มีสิทธินำมาลงเป็นต้นทุนหรือรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ทั้งจำนวนแล้วแต่กรณี ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 243) พ.ศ. 2534¹⁸

เรื่องที่ 7 บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องเรียกเก็บหรือพึงเรียกเก็บภาษีขายทุกครั้งที่มีการขายสินค้าหรือบริการ เพื่อนำส่งกรมสรรพากร ในกรณีของ บริษัทฯ เมื่อรับภาระเป็นผู้ออกภาษีขายเสียเอง เงินจำนวนดังกล่าวจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้เพราะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹

เรื่องที่ 8 บริษัทฯ ประกอบกิจการขายเหล็กเพื่อการก่อสร้างเป็นกิจการขายสินค้าที่ต้อง

เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อบริษัทฯ ขนส่งสินค้าให้กับลูกค้าด้วย ไม่ว่าจะการขนส่งสินค้านั้นจะใช้ยานพาหนะของผู้ขายเองหรือจ้างบุคคลอื่นให้ขนส่งให้ ผู้ขายต้องนำมูลค่าทั้งหมดจากการขายสินค้าซึ่งรวมค่าขนส่งมารวมคำนวณเป็นฐานภาษีสำหรับการขายสินค้าตามมาตรา 79 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ขายจะแยกค่าขนส่งออกจากมูลค่าของสินค้าหรือไม่ก็ตาม เมื่อบริษัทฯ ยื่นแบบชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน บริษัทฯ ต้องเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไปและเสียเงินเพิ่มร้อยละ 1.5 ต่อเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระไม่รวมเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (4) และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ต้องชำระเพิ่มเติมดังกล่าว บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำไปเครดิตภาษี ตามมาตรา 82/3 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเป็นภาษีขายที่ต้องชำระเพิ่มเติม มิใช่ภาษีซื้อตามมาตรา 82/4 วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร และสำหรับภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระเพิ่มเติมรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (6) และ (6 ทวิ) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จะนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้²⁰

¹⁸ หนังสือที่ กค 0702/890 ลงวันที่ 31 มกราคม 2555

¹⁹ หนังสือที่ กค 0802/พ.02343 ลงวันที่ 31 มกราคม 2535

²⁰ หนังสือที่ กค 0802/พ.21485 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2537

3. รายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ย ที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงิน สำรองต่างๆ หรือเงินกองทุน ของตนเอง

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตี (11) บัญญัติว่า “ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง” ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

3.1 สาระสำคัญ

เงื่อนไขตามหลักเกณฑ์นี้เป็นข้อห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจ่ายเงินเป็นค่าดอกเบี้ยชดเชยเงินที่กิจการนำมาเป็นเงินทุนหมุนเวียนในการดำเนินงานของกิจการตนเอง หรือดอกเบี้ยจ่ายสำหรับเงินสำรอง หรือเงินกองทุนของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเอง เงื่อนไขข้อนี้จึงมีลักษณะคล้ายคลึงกับมาตรา 65 ตี (10) ซึ่งถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้เช่นกัน²¹

ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตี (11) ห้ามมิให้นำรายจ่ายดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรอง หรือเงินกองทุนของตนเองมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ประเด็นที่ต้องพิจารณาจึงมีอยู่ว่าดอกเบี้ยที่ส่งไปชำระให้แก่ผู้กู้ในต่างประเทศนั้น เป็นดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับ

เงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเองหรือไม่จึงต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นรายๆ ไป²²

3.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 ธนาคาร จ. กู้เงินจากสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ เพื่อมาให้ผู้แก้วรัฐวิสาหกิจ โดยการกู้ดังกล่าวได้รับความเห็นชอบจากกระทรวงการคลังแล้วนั้น ไม่เข้าเงื่อนไขที่จะได้รับสิทธิประโยชน์ได้รับยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 307) พ.ศ. 2540 เนื่องจากธนาคาร จ. เป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย ตามหลักกฎหมายทั่วไป สาขาและสำนักงานใหญ่ถือเป็นนิติบุคคลเดียวกัน ดังนั้น เมื่อธนาคาร จ. จ่ายดอกเบี้ยออกไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ธนาคาร จ. ไม่มีหน้าที่ต้องหักและนำส่งภาษีเงินได้ ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด และ ธนาคาร จ. ไม่มีสิทธินำดอกเบี้ยดังกล่าวไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเนื่องจากเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (11) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่อนุสัญญาภาษีซ้อนฯ จะกำหนดเป็นอย่างอื่น²³

เรื่องที่ 2 ธนาคารโจทก์กับสาขาต่างประเทศและสาขากรุงเทพฯ เป็นนิติบุคคลเดียวกัน

²¹ ไพจิตร โรจนวณิช ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีสรรพากร เล่ม 1 พ.ศ. 2553 หน้า 2-211

²² หนังสือที่ กค 0804/10525 ลงวันที่ 8 กันยายน 2515

²³ หนังสือที่ กค 0811/05188 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2542

เมื่อสาขาธนาคารโจทก์ที่ต่างประเทศส่งเงินมาให้สาขากรุงเทพฯ ใช้เป็นเงินกองทุนและเป็นเงินทุนหมุนเวียนของสาขากรุงเทพฯ แม้เงินที่ส่งมานั้นจะเคยเป็นเงินฝากของลูกค้าของสาขาต่างประเทศซึ่งมีความผูกพันจะต้องจ่ายดอกเบี้ยแก่ผู้ฝากก็ตาม การที่สาขากรุงเทพฯ ส่งดอกเบี้ยสำหรับเงินจำนวนนี้ไปให้สาขาต่างประเทศก็เป็นเพียงการผ่อนภาระของสาขาต่างประเทศเท่านั้น มิใช่รายจ่ายโดยตรงของสาขากรุงเทพฯ ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริงและเป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง ทั้งเป็นดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเองตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) (10) (11) ซึ่งมีให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิจึงต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้²⁴

เรื่องที่ 3 เงินที่ธนาคารสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศส่งมาให้สาขาในประเทศไทยลงทุนย่อมถือว่าเป็นทรัพย์สินของสำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศ ดังนั้น เมื่อสาขาในประเทศจ่ายดอกเบี้ยให้ย่อมถือได้ว่าเป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง เป็นค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินที่ตนเป็นเจ้าของและ

ใช้เอง จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) (10) และ (11) ต้องนำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและดอกเบี้ยที่สาขาในประเทศไทยจ่ายให้แก่สำนักงานใหญ่หรือสาขาในต่างประเทศเช่นนี้ ถือเป็นการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย²⁵

4. รายจ่ายเกี่ยวกับผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (12)²⁶ บัญญัติว่า “ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน” ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

4.1 สาระสำคัญ²⁷

บทบัญญัติมาตรานี้เป็นรายการข้อยกเว้นมิให้นำไปหักเป็นรายจ่ายซึ่งแยกสาระสำคัญออกได้

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 811/2519

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3726/2526

²⁶ ดูคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 35/2540 และ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.58/2538

²⁷ ปรีดี บุญยัง การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ศูนย์กฎหมายภาษีอากร กรกฎาคม 2540 หน้า 4-52-53

เป็น 2 กรณีได้แก่

(1) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ

ผลเสียหายเป็นรายจ่ายอย่างหนึ่งที่เกิดขึ้นกับทรัพย์สินของกิจการด้วยเหตุต่างๆ ที่ไม่อาจคาดหมายหรือไม่อาจป้องกันได้อันเป็นรายจ่ายตามปกติของกิจการที่มักพบเสมอๆ ก็คือผลเสียหายจากภัยธรรมชาติ เช่น ไฟไหม้ น้ำท่วม แผ่นดินไหว เป็นต้น สำหรับรายจ่ายที่ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในมาตรา 65 ตรี (12) นี้ ได้แก่ รายจ่ายสำหรับผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ เหตุเพราะเพื่อมีการชดเชยค่าเสียหายอย่างใดอย่างหนึ่ง แม้จะเสียหายจริงๆ ก็จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะความเสียหายนั้นมีทางที่จะได้รับการชดเชยแทนตามสัญญา แต่ถ้าได้รับค่าชดเชยเพียงบางส่วน ส่วนที่เสียหายจริงก็มีสิทธิลงเป็นรายจ่ายได้ หรือแม้จะประกันไว้แต่ถ้าปรากฏว่า เรียกค่าชดเชยไม่ได้ส่วนที่เสียหายไปก็จะจ่ายได้เช่นกัน

นอกจากผลเสียหายที่เกิดจากภัยธรรมชาติแล้ว ยังมีผลเสียหายเนื่องจากบริษัทถูกลักทรัพย์ หรือถูกขโมยทรัพย์ หรือถูกฉ้อโกง จึงมีสิทธินำผลเสียหายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลใน

รอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดความเสียหายขึ้นได้ ผลเสียหายดังกล่าวยังรวมถึงรายจ่ายที่ใช้ไปในการค้นหาทรัพย์ที่ถูกลักทรัพย์ หรือถูกขโมยออกนั้น แต่หากผลเสียหายที่เกิดขึ้นได้เอาประกันภัยไว้ให้หักผลเสียหายสุทธิเป็นรายจ่ายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ทราบว่าเป็นบริษัทฯ ได้รับผลเสียหายจำนวนเท่าใดเป็นที่แน่นอนแล้วซึ่งอาจจะไม่ใช่รอบระยะเวลาบัญชีที่มีความเสียหายเกิดขึ้น เนื่องจากต้องพิจารณาว่าบริษัทฯ จะได้รับชดเชยค่าเสียหายเท่าใดก่อนจะรับทราบผล ก็อาจเป็นรอบระยะเวลาบัญชีอื่นก็ได้²⁸

(2) ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

คำว่า “ผลขาดทุนสุทธิ..” หมายถึง

(1) ผลขาดทุนสุทธิซึ่งได้คำนวณขึ้นตามเงื่อนไขตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ใช่ผลขาดทุนสุทธิที่คำนวณตามที่ปรากฏของนิติบุคคลนั้น

(2) เป็นผลขาดทุนสุทธิที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีซึ่งย้อนหลังขึ้นไปไม่เกิน 5 ปี นับจากปีปัจจุบัน

ผลขาดทุนสุทธินี้ไม่ยอมให้ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษี แต่มีข้อแม้อยู่ว่าถ้าเป็นผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกิน

²⁸ หนังสือที่ กค 0706/3689 ลงวันที่ 3 พฤษภาคม 2549

5 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันที่คำนวณภาษีแล้วยอมให้หักเป็นรายจ่ายได้ โดยนำผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดขึ้นก่อนนำไปหักจากผลกำไรของรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่มีผลกำไรก่อน หากปรากฏว่าเมื่อหักลบกลบกันแล้ว ยังมีขาดทุนสุทธิอยู่ กิจการมีสิทธิที่จะนำผลขาดทุนสุทธินั้นไปหักจากกำไรต่อไปได้อีกแต่ต้องไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี หากเกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีย่อมหมดสิทธิที่จะยกไปหักอีกต่อไป

4.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ มีสิทธินำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันมาหักเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีบริษัทฯ ไม่ได้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาดังกล่าวมาใช้ในปีที่ล่วงมาแล้ว แต่ภายหลังได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 เพิ่มเติม โดยได้นำผลขาดทุนสุทธิยกมาดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในแบบ ภ.ง.ด. 50 เพื่อปรับปรุงแบบฯ ให้ถูกต้อง ก็สามารถกระทำได้²⁹

เรื่องที่ 2 เมื่อบริษัทมีผลขาดทุนสุทธิภายใต้โครงการส่งเสริมการลงทุนที่เกิดขึ้นก่อน

วันที่บริษัทฯ มีรายได้ครั้งแรกจากกิจการส่งเสริมการลงทุน บริษัทฯ มีสิทธินำผลขาดทุนสุทธิยกมาหักออกจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

เรื่องที่ 3 บริษัทฯ มีผลเสียหายอันเนื่องมาจากทรัพย์สินสูญหายจากเหตุอุทกภัย บริษัทฯ สามารถนำมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินที่เหลือจากการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามมาตรา 65 ทวิ (2) แห่งประมวลรัษฎากร มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้กรณีไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

เรื่องที่ 4 บริษัทฯ ประกอบกิจการโรงแรม โดยบริษัทฯ ได้ทำประกันภัยประเภทคุ้มครองบุคคลภายนอกกับบริษัทประกันภัยแห่งหนึ่ง บริษัทฯ ได้ให้ลูกค้าเช่าพื้นที่ในโรงแรม ต่อมาลูกค้าที่เช่าพื้นที่ประสบอุบัติเหตุจากกระแสไฟฟ้าภายในโรงแรมรั่วไหล บริษัทฯ จึงจ่ายค่ารักษาพยาบาลและค่าชดเชยความเสียหายให้กับลูกค้าไปก่อน ต่อมาบริษัทประกันภัยได้มีหนังสือแจ้งว่ากรรมธรรม์ของบริษัทฯ มิได้ให้ความคุ้มครองไปถึงพื้นที่ที่มีการให้เช่า ฉะนั้น บริษัทฯ ได้รับความเสียหายจากเหตุการณ์ดังกล่าว บริษัทฯ จะมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

²⁹ หนังสือที่ กค 0702/6605 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2556

³⁰ หนังสือที่ กค 0702/2481 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2556

³¹ หนังสือที่ กค 0702/11173 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2555

หรือไม่ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขของมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ถ้าผลเสียหายมีสัญญาประกันภัยหรือสัญญาค้ำกันใดๆ อันอาจเรียกชดใช้กลับคืนได้ บริษัทฯ จะนำค่าเสียหายมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ได้ทำประกันภัยประเภทคุ้มครองบุคคลภายนอกกับบริษัทประกันภัย เมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินให้แก่ลูกค้าที่เช่าพื้นที่ของบริษัทฯ ไปก่อนเพื่อเป็นการชดใช้ความเสียหายให้กับลูกค้าผู้ประสบอุบัติเหตุจากกระแสไฟฟ้ารั่วไหล แต่กรมธรรม์ประกันภัยที่บริษัทฯ ทำไว้ในวันไม่คุ้มครองไปถึงพื้นที่ที่มีการให้เช่า บริษัทฯ จึงได้ดำเนินการนำข้อพิพาทเสนอต่ออนุญาโตตุลาการเพื่อเรียกร้องค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัยซึ่งอยู่ระหว่างการพิจารณาของอนุญาโตตุลาการนั้น บริษัทฯ จะนำค่าเสียหายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ เพราะผลเสียหายดังกล่าวเป็นผลเสียหายอันอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาค้ำกันใดๆ อย่างไรก็ตาม หากบริษัทฯ ได้รับค่าสินไหมทดแทนจากบริษัทประกันภัยกรณีค่าสินไหมทดแทนมากกว่าผลเสียหาย ผลต่างถือเป็นรายได้ที่บริษัทฯ ต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวล-

รัษฎากร แต่ถ้าผลเสียหายมากกว่าค่าสินไหมทดแทนผลต่างถือเป็นผลเสียหายที่บริษัทฯ มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (12) แห่งประมวลรัษฎากร³²

ข้อสังเกต สำหรับค่าสินไหมทดแทนความเสียหายที่ได้รับจากบริษัทประกันภัยไม่เข้าลักษณะเป็นรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามมาตรา 77/1 (8) และมาตรา 77/1 (10) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มแต่อย่างใด

เรื่องที่ 5 บริษัทฯ ได้ส่งออกสินค้าให้ลูกค้าในต่างประเทศโดยบันทึกบัญชีรายได้จากการส่งออกสินค้าดังกล่าวและบันทึกลูกค้าแต่ละรายเป็นลูกหนี้การค้าทันทีเมื่อมีการส่งออกสินค้าแล้วซึ่งต่อมาปรากฏว่าต่างประเทศได้มีประกาศห้ามนำเข้าและยึดสินค้าดังกล่าวไว้โดยบริษัทฯ ได้ติดตามทวงถามไปยังกรมศุลกากรต่างประเทศเป็นระยะเวลาพอสมควรจนมั่นใจว่าจะไม่ได้รับคืนสินค้าที่ถูกยึดไว้ กรณีดังกล่าวยังไม่เข้าหลักเกณฑ์การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 186 (พ.ศ. 2534)ฯ ลงวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2534 บริษัทฯ จึงไม่มีสิทธินำมูลค่าของสินค้าที่ถูกยึดไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิเพื่อ

³² หนังสือที่ กค 0702/9021 ลงวันที่ 16 พฤศจิกายน 2553

เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ (9) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตามหากมีหลักฐานชัดเจนว่าสินค้าของบริษัทฯ ถูกทางการต่างประเทศยึดไปย่อมถือเป็นผลเสียหายเนื่องจากการประกอบกิจการ และหากผลเสียหายนั้นไม่มีประกันหรือความคุ้มกันใดๆ บริษัทฯ มีสิทธินำมูลค่าของสินค้าทั้งจำนวนไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องนำมาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่สินค้าถูกยึด และหากภายหลังบริษัทฯ ได้รับสินค้าคืนหรือได้รับชำระหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็นำจำนวนสินค้าหรือจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระมาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น³³

เรื่องที่ 6 พนักงานการเงินของบริษัทฯ ได้ฉ้อโกงทรัพย์สินโดยนำเช็คของบริษัทฯ ไปเข้าบัญชีส่วนตัวในรอบระยะเวลาบัญชี 2550 และปี 2551 ซึ่งบริษัทฯ ได้เข้าแจ้งความร้องทุกข์ต่อพนักงานสอบสวนเมื่อวันที่ 22 มกราคม 2552 โดยพนักงานดังกล่าวมีผู้ค้ำประกันกรณีจึงถือว่าเป็นผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ บริษัทฯ จะต้องดำเนินการฟ้องร้องผู้ค้ำประกันให้ชดใช้ผลเสียหาย บริษัทฯ

จะนำผลเสียหายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่พนักงานฉ้อโกง หรือบริษัทฯ ทราบถึงการฉ้อโกง หรือแจ้งความต่อพนักงานสอบสวนไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ จะต้องรองจนกว่าจะได้รับชดใช้จากผู้ค้ำประกัน หากผลเสียหายมากกว่าที่บริษัทฯ ได้รับคืนผลต่างดังกล่าวถือเป็นผลเสียหายที่สิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายได้ แต่ถ้าค่าชดใช้สูงกว่าความเสียหายผลต่างถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้รับชำระผลเสียหาย³⁴

เรื่องที่ 7 กรณีที่พนักงานได้ยกยอกทรัพย์สินของบริษัทฯ และบริษัทฯ ได้ดำเนินการฟ้องร้องลูกหนี้ต่อศาลถือได้ว่าเป็นกรณีผลเสียหายอันเกิดเนื่องจากการประกอบกิจการ ดังนั้น หากผลเสียหายดังกล่าวมีอาจได้กลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ บริษัทฯ ย่อมนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (12) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องนำมาลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผลเสียหายดังกล่าวเกิดขึ้น และเมื่อบริษัทฯ ได้รับชำระหนี้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนในรอบระยะเวลาบัญชีใดก็นำจำนวนหนี้ที่ได้รับชำระมาลงเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี

³³ หนังสือที่ กค 0702/3365 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2553

³⁴ หนังสือที่ กค 0702/6718 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2552

เงินได้นิติบุคคลในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี นั้นด้วย³⁵

เรื่องที่ 8 พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 4) พ.ศ. 2529 ลงวันที่ 31 กรกฎาคม 2529 เป็นพระราชกำหนดนิรโทษกรรมแก่ผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษียื่นแบบ อ.1 ตามพระราชกำหนดดังกล่าวจะไม่ถูกเรียกเก็บภาษีย้อนหลัง แต่ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ซึ่งเกิดขึ้นก่อน 2529 มาคิดคำนวณกำไรสุทธิตามกฎหมายในปีต่อมาได้อีก เมื่อโจทก์ยื่นขอเสียภาษีเพิ่มเติมตามแบบ อ. 1 ตามพระราชกำหนดดังกล่าวแล้ว การที่โจทก์นำผลขาดทุนสุทธิซึ่งเกิดขึ้นก่อนปี 2529 มาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิในปี 2531 และ 2532 จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย โจทก์ฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2531 นอกจากนี้ยังฟ้องขอให้เพิกถอนผลขาดทุนสุทธิของปี 2530 ซึ่งหากศาลวินิจฉัยให้เพิกถอนการประเมินตามคำขอจะมีผลทำให้โจทก์มีผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 เพิ่มขึ้นจำนวน 1,347,094.27 บาท ซึ่งโจทก์อาจนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปีต่อไป ได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กำไรสุทธิของโจทก์ในรอบระยะ

เวลาบัญชีปีต่อไป ลดลงร้อยละ 35 (อัตราในขณะนั้น) ของยอดเงิน 1,347,089.27 บาท คิดเป็นจำนวนเงินภาษี 471,483 บาท ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่โจทก์จะได้รับประโยชน์ที่แท้จริง³⁶

เรื่องที่ 9 ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบันมาหักเป็นรายจ่ายได้นั้น ตามแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ของโจทก์ ปรากฏว่าผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (12) อยู่ในรายการที่ 5 (47) ว่าด้วยรายจ่ายและกำไรหรือขาดทุนสุทธิ แต่ผลขาดทุนสะสมจำนวน 11,849,473.86 บาท ที่เจ้าพนักงานของจำเลยนำมาถือเป็นผลขาดทุนสุทธิยกมาไม่เกิน 5 ปี นำมาปรับปรุงหักเป็นรายจ่ายให้แก่โจทก์ในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2528 นั้นอยู่ในรายการที่ 6 (13) ว่าด้วยหนี้และทุน จึงเห็นได้ว่าเป็นการแยกต่างหากออกจากกันคนละรายการและเป็นคนละเรื่อง ทั้งในรายการที่ 5 (47) ก็ระบุเฉพาะแต่ผลขาดทุนสุทธิเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ต่างกับรายการที่ 6 (13) ได้ระบุถึงผลกำไรสะสมหรือขาดทุนสะสมคือมีทั้งกำไรหรือขาดทุน รายการที่ 6 (13) นี้จึงเป็นเรื่องหนี้สินและทุนที่ยกมาทางบัญชี ผลขาดทุนสะสม

³⁵ หนังสือที่ กค 0702/3601 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2552

³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1966/2541

ตามรายการที่ 6 (13) จึงมิใช่ผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรเพราะผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรนั้น ต้องคำนวณตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ ซึ่งตามแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2527 ของโจทก์ก็ระบุว่ามีผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2527 จำนวน 18,571,825.52 บาท อันเป็นผลขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรนั้น ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยนำยอด 11,849,473.86 บาท ที่โจทก์ระบุในรายการที่ 6 (13) อันเป็นผลขาดทุนสะสมทางบัญชีมาถือเป็นผลขาดทุนสะสมมาไม่เกิน 5 ปี และนำมาปรับปรุงหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชี 2528 ของโจทก์นั้นจึงเป็นการไม่ถูกต้องและไม่ชอบด้วยกฎหมาย แม้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (1) โจทก์จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่พนักงาน แต่กฎหมายดังกล่าวก็มีได้บังคับให้โจทก์มีหน้าที่ขอหลักฐานการชำระเบี่ยประกันชีวิตและดอกเบี่ยดังกล่าวจากพนักงานเพื่อนำมาแสดงต่อจำเลย อีกทั้งหลักฐานการชำระเบี่ยประกันชีวิตและดอกเบี่ยดังกล่าวเป็นหลักฐานที่บุคคลภายนอกออกให้แก่พนักงานโจทก์เพื่อเก็บไว้ใช้อ้างอิงมิใช่หลักฐาน

³⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 162/2541

³⁸ ดูคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.115/2545

³⁹ โกเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 236 ถึง 237

ที่ออกให้แก่โจทก์ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่เก็บหลักฐานดังกล่าวไว้แสดงต่อจำเลยหากจำเลยสงสัยว่าหลักฐานดังกล่าวมีอยู่จริงหรือไม่จำเลยก็สามารถเรียกพนักงานโจทก์มาสอบปากคำหรือทำการตรวจสอบแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่พนักงานโจทก์ยื่นไว้แล้วต่อจำเลยได้³⁷

5. รายจ่ายเกี่ยวกับรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อทำกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ (13)³⁸ บัญญัติว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อทำกำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ” มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

5.1 สารระสำคัญ³⁹

บทบัญญัตินี้ห้ามมิให้นำรายจ่ายที่ไม่จำเป็นหรือที่มิใช่รายจ่ายตามปกติที่ควรจ่ายหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ รายจ่ายที่ต้องห้ามหรือไม่นั้นควรถือเอาผลของการจ่ายเป็นหลักว่าเมื่อจ่ายออกไปแล้วควรได้รับผลตอบแทนในทางที่จะเกิดผลประโยชน์แก่กิจการได้เพียงใดหรือไม่ รายจ่ายใดเมื่อจ่ายออกไปเพื่อทำมาหาได้ทำให้เกิดผลกำไรหรือผลประโยชน์ หรือมิได้อยู่ในขอบวัตถุประสงค์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลนั้น หรือไม่จำเป็นแก่กิจการนั้น ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนประกอบกิจการเพื่อเอาผลกำไรจากการประกอบกิจการนั้นมาแบ่งปันภายใต้วัตถุประสงค์ที่แสดงออกไว้ในหนังสือบริคณห์สนธิหรือตราสารจัดตั้งหุ้นส่วนนั้น รายจ่ายใดที่ไม่อยู่ในกรอบหรือไม่เกี่ยวข้องกับการจึงไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายของกิจการได้

ในกรณีที่มีปัญหาว่ารายจ่ายที่จ่ายไปนั้นเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะหรือไม่นั้น ต้องพิจารณาถึงความจำเป็นและเหตุอันสมควร ข้อเท็จจริง และพฤติการณ์หรือเหตุการณ์ของกิจการนั้น ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเป็นข้อสำคัญประกอบกันด้วย

5.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 การทำบุญประจำปีตามประเพณี หากบริษัทฯ มีระเบียบเกี่ยวกับการจัดงานทำบุญประจำปีตามประเพณีดังกล่าวที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไปในบริษัทฯ โดยจัดทำขึ้นเพื่อเป็นขวัญและกำลังใจตลอดจนสร้างความสามัคคีกลมเกลียวให้กับพนักงานบริษัทฯ รายจ่ายดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการโดยตรง บริษัทฯ สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อ

เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีบริษัทฯ ทำบุญเปิดกิจการใหม่ เนื่องจากรายจ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการบริษัทฯ สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁰

เรื่องที่ 2 บริษัทฯ มีวัตถุประสงค์หลักในการประกอบกิจการผลิตภัณฑจากหนังจระเข้เพื่อจำหน่าย บริษัทฯ ได้ก่อสร้างวิหารและองค์เทพพระพรหมไว้ด้านหน้าของบริษัทฯ เพื่อเป็นที่พึ่งทางใจแก่พนักงานรวมทั้งเป็นที่สักการบูชาของประชาชนทั่วไปที่มีความเคารพศรัทธา แต่อย่างไรก็ตามสิ่งก่อสร้างวิหารและองค์เทพพระพรหมเป็นสิ่งก่อสร้างที่ไม่เกี่ยวข้องกับการหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของบริษัทฯ จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นสิ่งก่อสร้างวิหารและองค์เทพพระพรหมจึงมิใช่สินทรัพย์ถาวรที่ใช้ในการดำเนินงานของบริษัทฯ ที่จะนำมาหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ และไม่เป็นที่ตามหลักเกณฑ์ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527⁴¹

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0702/1131 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2557

⁴¹ หนังสือที่ กค 0702 (กม.13)/105 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2557

ข้อสังเกต ในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อจากค่าก่อสร้างดังกล่าวไม่เข้าลักษณะ เป็นภาษีซื้อจากรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อ กิจการโดยเฉพาะจึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำมา หักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 4 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17) ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

เรื่องที่ 3 บริษัทฯ ก่อสร้างถนนลาดยาง เพื่อซ่อมแซมถนนซึ่งชำรุดเสียหายเนื่องจากการ ขนย้ายแร่ของบริษัทฯ รายจ่ายอันเกิดจากการ ก่อสร้างถนนดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่าย เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะเป็นรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวล- รัษฎากร และไม่ถือเป็นรายจ่ายเพื่อการกุศล สาธารณะหรือเพื่อสาธารณประโยชน์ ตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1 (8) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 44)ฯ ลงวันที่ 9 กันยายน พ.ศ. 2535 และมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวล- รัษฎากร⁴²

ข้อสังเกต ภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้าง ถนนดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นภาษีซื้อจาก รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

จึงเป็นภาษีซื้อที่ไม่ให้นำไปหักในการคำนวณ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 82/5 (3) แห่ง ประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 4 ของประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 17)ฯ ลงวันที่ 27 ธันวาคม พ.ศ. 2534

เรื่องที่ 4 หากบริษัทฯ ได้มีการทำสัญญา จ้างบริษัทแม่เป็นผู้ควบคุมประสิทธิภาพในการ ดำเนินกิจการของบริษัทฯ ค่าใช้จ่ายที่บริษัทฯ จ่ายให้แก่กรรมการที่เดินทางเข้ามาตรวจงานและ ร่วมประชุม เช่น ค่าเช่าที่พัก ค่าตัวเครื่องบิน ค่าธรรมเนียมการขอวีซ่า เป็นต้น ถือเป็นส่วนหนึ่ง ของค่าจ้างตามสัญญาและเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง กับการประกอบกิจการ บริษัทฯ มีสิทธินำมาหัก เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

หากค่าธรรมเนียมการขอวีซ่าของครอบครัว กรรมการที่ติดตามเข้ามาในระหว่างการตรวจงาน และร่วมประชุมของกรรมการคนดังกล่าวไม่อยู่ใน เงื่อนไขในสัญญาจ้างที่ทำกับบริษัทแม่ ค่า ธรรมเนียมดังกล่าวไม่ถือเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้อง กับการประกอบกิจการ บริษัทฯ ไม่มีสิทธินำมา หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสีย ภาษีเงินได้นิติบุคคลต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร⁴³

⁴² หนังสือที่ กค 0702/135 ลงวันที่ 9 มกราคม 2555

⁴³ หนังสือที่ กค 0702/930 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2551

เรื่องที่ 5 โจทก์เป็นเพียงผู้ผลิตและขายสินค้าให้แก่ลูกค้าภายในประเทศ โจทก์มีบริษัท บ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเป็นลูกค้ารับซื้อแบ่งจากโจทก์ไปจำหน่ายยังต่างประเทศจึงไม่มีเหตุจำเป็นที่กรรมการโจทก์ต้องไปดำเนินการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับผลิตภัณฑ์สินค้าให้แก่ลูกค้าในต่างประเทศ ทั้งโจทก์ไม่มีหลักฐานที่เป็นเอกสารในการติดต่อทางการค้ากับลูกค้าของโจทก์ในต่างประเทศมาแสดงต่อศาล จึงฟังไม่ได้ว่ากรรมการของโจทก์เดินทางไปต่างประเทศเพื่อติดต่อลูกค้าเพื่อเปิดตลาดใหม่และแก้ไขปัญหาสินค้าของโจทก์เพื่อประโยชน์แก่ธุรกิจของโจทก์ ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวและเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะจึงต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) และ (13)⁴⁴

เรื่องที่ 6 โจทก์กู้เงินจากธนาคารในต่างประเทศไปลงทุนซื้อหุ้นในบริษัท อ. โดยโจทก์เสียดอกเบี้ยให้แก่ธนาคารผู้ให้กู้แล้วบริษัท อ. นำเงินทุนทั้งหมดไปให้บริษัท ท. กู้โดยไม่ต้องเสียดอกเบี้ยโดยเจตนาทำให้ต้นทุนของบริษัท ท. ต่ำลงและมีผลกำไรเพิ่มขึ้น เห็นได้ชัดเจนว่าผลกำไรย่อมเกิดขึ้นแก่บริษัท ท. ซึ่งเป็นอีกนิติบุคคลหนึ่งต่างหากจากโจทก์ รายจ่ายดอกเบี้ย

เงินกู้ที่โจทก์จ่ายไปจึงเป็นรายจ่ายเพื่อให้เกิดกำไรแก่นิติบุคคลอื่น เป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) ส่วนค่าจ้างผู้สอบบัญชีและนักกฎหมายในต่างประเทศที่โจทก์จ่ายไปในการตรวจสอบฐานะและทรัพย์สินของบริษัท ท. เพื่อให้บริษัท อ. และบริษัท อ. เข้าไปซื้อหุ้นในบริษัท ท. เป็นรายจ่ายที่โจทก์จ่ายไปเพื่อประโยชน์แก่บริษัท อ. และบริษัท อ. ซึ่งเป็นนิติบุคคลอื่นต่างหากจากโจทก์ ถือไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ จึงต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (13) เช่นเดียวกัน⁴⁵

เรื่องที่ 7 โจทก์รับจ้างผลิตขวดทองแดงโดยลูกค้าโจทก์นำทองแดงมาให้โจทก์ทำการผลิตแต่ไม่มีข้อตกลงในสัญญาว่าโจทก์จะต้องผลิตขวดทองแดงให้ได้น้ำหนักเท่ากับทองแดงที่ลูกค้านำมาให้โจทก์ เมื่อปรากฏว่าทองแดงมีการสูญเสีย น้ำหนักเนื่องจากกระบวนการผลิต น้ำหนักทองแดงที่สูญเสียไปจึงไม่อยู่ในส่วนที่โจทก์จะต้องรับผิดชอบตามสัญญา การที่โจทก์ไปซื้อทองแดงมาชดเชยเพื่อทำให้การผลิตขวดทองแดงได้น้ำหนักตามจำนวนที่ลูกค้าโจทก์นำมาให้โจทก์ รายจ่าย

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1412/2549

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1056/2549

ค่าซื้อทองแดงมาชดเชยการผลิตดังกล่าวย่อมเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ จึงเป็นรายจ่ายที่ไม่ได้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13)⁴⁶

เรื่องที่ 8 โจทก์ บริษัท ท. และบริษัท ร. ทำสัญญาเช่าและสัญญาการให้บริการสาธารณูปโภคกับบริษัท ส. ผู้ให้เช่าอาคาร โดยมีบันทึกข้อตกลงระหว่างโจทก์กับบริษัท ท. และบริษัท ร. เป็นข้อตกลงระหว่างบริษัทในเครือเดียวกันซึ่งความรับผิดชอบตามสัญญาเช่าและสัญญาการให้บริการสาธารณูปโภคในระหว่างผู้เช่าด้วยกัน โจทก์รับผิดชอบหนึ่งในสามของค่าเช่าและค่าบริการต่างๆ มิใช่ต้องรับผิดชอบทั้งหมดยุติรายจ่ายส่วนที่โจทก์จ่ายแทนผู้เช่าอีก 2 บริษัท จึงเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13) ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ การที่เจ้าพนักงานประเมินตัดรายจ่ายในส่วนนี้ออกสองในสามส่วน และประเมินให้โจทก์เสียภาษีเพิ่มจึงชอบแล้ว⁴⁷

เรื่องที่ 9 รายจ่ายค่าเดินทางของกรรมการผู้จัดการบริษัทซึ่งใช้จ่ายในการเดินทางไปในเรื่องส่วนตัวของกรรมการผู้นั้นมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไร

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5827/2545

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4330/2545

⁴⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2951/2527

หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะบริษัทย่อมไม่มีสิทธินำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) (13) รายจ่ายค่ารับรองซึ่งไม่ปรากฏว่าจ่ายเพื่อรับรองผู้ใดและจ่ายในกิจการใดถือเป็นรายจ่ายในเรื่องส่วนตัว และรายจ่ายค่าของขัวมิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ และมีค่าใช้จ่ายเพื่อเป็นค่ารับรองแต่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือการให้โดยเสนาหา รายจ่ายดังกล่าวไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี (3) เงินโบนัสของบริษัทที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุตรอบระยะเวลาบัญชีบริษัทไม่มีสิทธินำค่าโบนัสดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี (19)⁴⁸

เรื่องที่ 10 ตามสัญญาซื้อขายทรัพย์สินหนี้สินและสัญญาเพิ่มเติมเพื่อขายและซื้อทรัพย์สินและหนี้สินมีการระบุรายละเอียดรายการทรัพย์สินและหนี้สินที่โจทก์ซื้อจากบริษัท ก. ไว้โดยไม่มีภาระบุว่ามีการซื้อขายเจ้าหนี้ระยะยาวรายบริษัท ข. และบริษัท ม. ไว้แต่อย่างใด ดังนั้นการที่โจทก์จ่ายดอกเบี้ยแทนบริษัท ก. ไปโดยค่าดอกเบี้ยดังกล่าวเป็นค่าดอกเบี้ยของหนี้สินระยะยาวซึ่งโจทก์มิได้ผูกพันด้วย ค่าดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายไป

จึงเป็นรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพราะเป็นรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะของโจทก์ ตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงนำรายจ่ายดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้⁴⁹

เรื่องที่ 11 การที่โจทก์อ้างว่า โจทก์ให้บุคคลอื่นใช้โควตาในการส่งออกของโจทก์จึงเป็นรายได้ของบุคคลอื่น โจทก์มิได้มีรายได้จากการส่งออกเสื้อผ้าสำเร็จรูปจำนวน 7,999,066.50 บาท แต่โจทก์มิได้นำบุคคลที่โจทก์อ้างว่าให้ใช้โควตามาเบิกความยืนยันต่อศาล ทั้งโจทก์ไม่มีหลักฐานใดมาสันนิษฐานว่าบุคคลอื่นเป็นผู้ส่งออกในนามโจทก์ เมื่อโจทก์มีรายได้จากการส่งออกเสื้อผ้าสำเร็จรูปจำนวน 7,999,066.50 บาทและโจทก์ไม่สามารถหาพยานหลักฐานต้นทุนการผลิตของรายได้จากการส่งออกเสื้อผ้าสำเร็จรูปมาแสดง ที่เจ้าพนักงานฯ จำนวนต้นทุนการผลิตเป็นค่าวัตถุดิบร้อยละ 65.3 ต้นทุนค่าแรงร้อยละ 8 และค่าจ้างทำของรวมทั้งสิ้น 5,384,617.62 บาท จึงเป็นธรรมแก่โจทก์แล้ว สำหรับปัญหารายจ่ายต้องห้ามนั้นโจทก์นำภาษีมูลค่าเพิ่มมารวมเป็นรายจ่ายจึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (6) ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร นำดอกเบี้ยที่ไม่มีหลักฐานการ

จ่ายมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายจึงถือเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริงอันเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร และนำค่าเช่าที่พักของลูกค้าชาวต่างประเทศซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์มารวมเป็นรายจ่ายจึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร การที่เจ้าพนักงานฯ ถือว่าโจทก์มีรายจ่ายต้องห้ามจึงชอบแล้ว⁵⁰

เรื่องที่ 12 ค่าไฟฟ้าสำหรับมิเตอร์ชื่อนาง จ. ส่วนที่ใช้สำหรับเครื่องใช้ไฟฟ้าที่หุ้มส่วนของโจทก์และครอบคร้วที่พักอาศัยอยู่ที่ชั้น 2 ของอาคารสถานประกอบการของโจทก์นั้นเป็นค่าไฟฟ้าสำหรับเครื่องใช้ไฟฟ้าประเภทอำนวยความสะดวกสบายแก่ผู้เป็นหุ้นส่วนของโจทก์และครอบคร้ว มิได้ใช้สำหรับงานในกิจการของโจทก์และไม่ได้ใช้เพื่อดูแลทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวที่มีมิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะซึ่งนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แต่เมื่อรายจ่ายค่าไฟฟ้าจากมิเตอร์ของนาง จ. มีรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวรวมกับรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะไม่สามารถ

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540

⁵⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3319/2550

แบ่งแยกออกได้ชัดเจนว่ารายจ่ายส่วนใดมีจำนวนเท่าใด การที่เจ้าพนักงานของจำเลยที่ 1 ใช้วิธีปันส่วนโดยแบ่งค่าไฟฟ้าให้หักรายจ่ายได้ร้อยละ 50 นั้นนับว่าถูกต้องสมควรและเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว⁵¹

6. รายจ่ายเกี่ยวกับรายจ่ายซึ่งมิใช่เพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14)⁵² บัญญัติว่า “รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ” มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

6.1 สารระสำคัญ⁵³

บทบัญญัติมาตรา 65 ตรี (14) ได้ห้ามหักรายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะรายจ่ายที่ได้จ่ายในต่างประเทศซึ่งจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น จะต้องเป็นรายจ่ายสำหรับกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ สำหรับบริษัทไทยไม่ค่อยมีปัญหาในเรื่องนี้เพราะรายจ่ายทุกอย่างที่จ่ายไปก็ล้วนเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการใน

ประเทศไทยโดยเฉพาะ สำหรับบริษัทต่างประเทศ ซึ่งมีสาขาในประเทศไทยถ้ามีรายจ่ายซึ่งเกี่ยวข้องกับสาขาในประเทศไทยโดยเฉพาะ เช่น สาขาส่งพนักงานฝึกอบรมกับสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ และสำนักงานใหญ่คิดค่าใช้จ่ายในการอบรมเช่นนี้ สามารถหักเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามแต่อย่างใด ที่จะมีปัญหาคือรายจ่ายรวมซึ่งแยกไม่ได้ว่าเป็นรายจ่ายสาขาใดโดยเฉพาะ เช่น ค่าใช้จ่ายในการบริหารสาขาทั่วโลก เช่นนี้เมื่อมิใช่รายจ่ายเพื่อสาขาในประเทศไทยเฉพาะแล้ว จะหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ ถ้าเป็นรายจ่ายเพื่อสาขาโดยทั่วไป และเฉลี่ยมาให้กับสาขาโดยมีหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมแล้ว ย่อมหักเป็นรายจ่ายได้⁵⁴

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 13/2529⁵⁵ เรื่องภาษีเงินได้ กรณีรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะตาม มาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 มิถุนายน พ.ศ. 2529 วินิจฉัยว่าในกรณีที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศใด ให้ความช่วยเหลือหรือให้

⁵¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5827/2545

⁵² ดูคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 13/2529 และคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.13/2528

⁵³ ปรีดี บุญยัง การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ศูนย์กฎหมายภาษีอากร กรกฎาคม 2540 หน้า 4-66

⁵⁴ ดูคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 300/2520 ฎีกาที่ 1551/2522 ฎีกาที่ 4924/2533 และฎีกาที่ 4550/2536

⁵⁵ ประชุมครั้งที่ 17/2529 วันที่ 6 มิถุนายน พ.ศ. 2529

บริการแก่สาขาที่ตั้งอยู่ในประเทศต่างๆ หลายแห่งรวมทั้งในประเทศไทยด้วยและได้เรียกเก็บค่าใช้จ่ายที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้จ่ายไปเพื่อการดังกล่าวไปยังสาขาต่างๆ นั้น รายการที่สาขาในประเทศไทยของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้จ่ายไปให้สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าตอบแทนในการให้ความช่วยเหลือการให้บริการแก่กิจการของสาขาในประเทศไทยที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ และไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนว่ารายการดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่จ่ายไป โดยเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะดังต่อไปนี้

(1) รายการเกี่ยวกับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นนั้นเกี่ยวกับกิจการของสาขาในประเทศไทย

(2) รายการเกี่ยวกับการค้นคว้าและพัฒนา (Research and Development) โดยสาขาในประเทศไทยจะต้องได้รับการหรือได้นำผลการค้นคว้าและพัฒนามาใช้ประโยชน์ในกิจการของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

(3) รายการใดถ้าสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นได้นำไปหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

ของสำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นแล้วจะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศอีกไม่ได้

(4) รายการที่สำนักงานใหญ่หรือสาขาอื่นเรียกเก็บมายังสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักเกณฑ์ และวิธีการเป็นที่รับรองทั่วไป (Generally accepted) และต้องถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสาขาในประเทศอื่นๆ และเป็นไปอย่างสม่ำเสมอ จำนวนเงิน หลักเกณฑ์ และวิธีการดังกล่าวข้างต้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายของสาขาในประเทศไทยจะต้องมีหลักฐานหรือหนังสือรับรองโดยเจ้าหน้าที่ของต่างประเทศที่มีหน้าที่เกี่ยวข้องหรือโดยบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรเชื่อถือได้และหลักฐานหรือหนังสือดังกล่าวจะต้องมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของสาขาในประเทศไทยตามความเป็นจริง

(5) รายการดังกล่าวจะต้องมิใช่รายจ่ายของสำนักงานใหญ่ หรือสาขาอื่นโดยเฉพาะเช่น ค่าเช่าที่ทำการ ค่าน้ำ ค่าไฟ ค่าเครื่องเขียน เครื่องใช้ ค่าสิทธิรอ และค่าเสื่อมราคาของเครื่องมือเครื่องใช้

6.2 แนวคำวินิจฉัย

เรื่องที่ 1 โจทก์อ้างว่ารายจ่ายที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. เป็นค่าจ้างที่บริษัทดังกล่าวให้

บริการแก๊วทกในต่างประเทศในการเรียกเก็บหนี้สินการชำระหนี้ของลูกค้าโวกทกในต่างประเทศ การจัดการข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับการเงินและการตลาดของโวกทก แต่เอกสารที่โวกทกอ้างเป็นเพียงเอกสารการติดต่อระหว่างโวกทกกับบริษัท อ. ซึ่งโวกทกส่งประกอบคำชี้แจง โดย ช. ผู้รับมอบอำนาจโวกทกให้ถ้อยคำไว้ในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ว่า คำใช้จ่ายตามหนังสือชี้แจงดังกล่าวไม่ได้เป็นส่วนหนึ่งของคำใช้จ่ายสำนักงานใหญ่ทั้งโวกทกไม่มีหลักฐานแสดงว่าคำใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโวกทกโดยเฉพาะ และมีใช้รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะของโวกทกจึงไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ตามมาตรา 65 ตรี (13) (14) แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁶

เรื่องที่ 2 รายจ่ายค่า Recharge ที่ S จ่ายให้แก่ T สำนักงานใหญ่ในประเทศอังกฤษ และ T สาขาสิงคโปร์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการแก่กิจการของ S ในประเทศไทย ที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ และไม่เข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) แห่งประมวลรัษฎากร รายจ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นกรณีที่มีหลักฐานชัดเจนที่สามารถพิสูจน์ได้ว่า

T สำนักงานใหญ่ในประเทศอังกฤษ และ T สาขาสิงคโปร์ มีการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการแก่ S ตามความเป็นจริงและเพื่อประโยชน์ของกิจการของ S ในประเทศไทย โดยรายจ่ายที่เป็นค่าตอบแทนสำหรับการให้ความช่วยเหลือหรือให้บริการดังกล่าวต้องเป็นรายจ่ายที่จำเป็นและสมควรแก่การดำเนินการธุรกิจของ S ในประเทศไทย⁵⁷

เรื่องที่ 3 เงินที่จำเลยส่งไปยังสำนักงานใหญ่ต่างประเทศเพื่อเฉลี่ยค่าใช้จ่ายของสำนักงานนั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าเป็นรายจ่ายเพื่อประโยชน์แก่กิจการของจำเลยในประเทศไทยและจำเลยไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่า สาขาในประเทศไทยได้รับบริการนี้จริง และเป็นรายจ่ายที่สำนักงานใหญ่เฉลี่ยเรียกเก็บมาโดยถือหลักเกณฑ์ที่เป็นธรรมแล้วจำเลยจะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (14) เมื่อจำเลยส่งเงินจำนวนดังกล่าวไปให้แก่สำนักงานใหญ่ยังต่างประเทศ จึงถือได้ว่าจำเลยจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่ง⁵⁸

เรื่องที่ 4 เงินที่ตัวแทนในราชอาณาจักรส่งไปยังสำนักงานในต่างประเทศช่วยค่าใช้จ่าย

⁵⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1710/2538

⁵⁷ หนังสือที่ กค 0706/4046 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2549

⁵⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2878/2532

เกี่ยวกับค่าเช่าค่าสึกหรอในสำนักงานไม่ใช่ค่า-
ใช้จ่ายเพื่อดำเนินงานในประเทศไทยจึงเป็นการ
จำหน่ายเงินกำไร หักเป็นค่าใช้จ่ายตามมาตรา
65 ทวิ (14) ไม่ได้ และต้องเสียภาษีเงินได้ตาม
มาตรา 70 ทวิ⁵⁹

เรื่องที่ 5 เมื่อรายจ่ายที่โจทก์จ่ายให้แก่
บริษัทผู้รับจ้างที่ประเทศสาธารณรัฐสิงคโปร์
ไม่ใช่รายจ่ายตามสัญญาการให้บริการด้านจัดทา
พัสดุเคมีภัณฑ์ และตามสัญญาการให้บริการด้าน
การบริหารที่โจทก์ทำกับบริษัทผู้รับจ้างรายจ่าย
ดังกล่าว จึงเป็นรายจ่ายที่โจทก์กำหนดจ่ายขึ้นเอง
โดยไม่ใช่รายจ่ายของโจทก์ที่แท้จริง ถือได้ว่าเป็น
รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการของโจทก์
ในประเทศไทยโดยเฉพาะตามประมวลรัษฎากร
มาตรา 65 ทวิ (14) โจทก์จึงไม่อาจนำรายจ่าย
ดังกล่าวมาคิดคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลา
บัญชีพิพาทได้⁶⁰

เรื่องที่ 6 โจทก์และบริษัท อ. มิได้ทำ
สัญญาว่าจ้างให้บริการใดๆ ต่อกัน การว่าจ้าง
ให้บริการทางวิชาชีพที่โจทก์ต้องจ่ายค่าบริการนี้
มีการทำสัญญาระหว่างบริษัท อ. กับบริษัท E
โจทก์เพียงแต่ได้รับประโยชน์จากการขยายผลของ
สัญญาและยอมผูกพันตามสัญญาที่ทั้งสองบริษัท
ทำต่อกันเท่านั้น ทั้งนี้ ในฐานะที่โจทก์เป็นบริษัท
ในเครือเดียวกับบริษัท อ. และในการจ่ายเงิน

ค่าบริการทางวิชาชีพ โจทก์ก็ได้จ่ายให้แก่บริษัท
E ผู้ให้บริการโดยตรงแต่จ่ายผ่านบริษัท อ. โดย
คิดค่าบริการเป็นสัดส่วนกับยอดขายสินค้าของ
บริษัทในเครือที่ได้รับการขยายผลตามสัญญา
ดังกล่าวด้วยกันเช่นเดียวกับโจทก์ หากบริษัท
ในเครือบริษัทใดขายสินค้าได้มากก็ต้องจ่าย
ค่าบริการทางวิชาชีพสูงกว่าบริษัทในเครือที่ขาย
สินค้าได้น้อยกว่า ส่วนบริษัท อ. คู่สัญญากับ
บริษัท E กลับไม่ต้องรับผิดชอบจ่ายค่าบริการทาง
วิชาชีพหรือค่าป่วยการใดๆ ให้แก่บริษัท E การที่
บริษัท อ. ซึ่งเป็นผู้ผลิตสินค้าส่งให้บริษัทในเครือ
ของตนเองจำหน่ายแก่ลูกค้ามีความจำเป็นที่จะ
ต้องพัฒนาศึกษาค้นคว้าเทคโนโลยีที่ทันสมัย
เพื่อใช้ในการผลิตสินค้าได้ว่าจ้างให้บริษัท E
ทำการค้นคว้า วิจัย และพัฒนาในด้านการผลิต
สินค้าปิโตรเลียมและเคมีภัณฑ์โดยบริษัท อ.
ไม่ต้องจ่ายค่าบริการอันเป็นสินจ้าง แต่ผลภักการ
การจ่ายค่าบริการดังกล่าวมาให้แก่บริษัทในเครือ
ซึ่งมิใช่ผู้ผลิตเป็นเพียงแต่ผู้ส่งสินค้ามาจำหน่ายต่อ
ให้แก่ลูกค้า โดยกำหนดให้บริษัทในเครือจ่าย
ค่าบริการอย่างน้อยตามสัดส่วนของรายได้จากการ
จำหน่ายสินค้า เช่นนี้ผู้ที่ได้รับประโยชน์โดยตรง
จากสัญญาจ้างดังกล่าวข้างต้นและสมควรมีหน้าที่
ต้องจ่ายค่าบริการหรือสินจ้างคือบริษัท อ. ซึ่งเป็น
ทั้งผู้ว่าจ้าง ผู้ผลิตและคู่สัญญากับบริษัท E ไม่ใช่

⁵⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 300/20

⁶⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6647/2545

บริษัทในเครือที่เป็นเพียงผู้จำหน่ายสินค้าที่ผลิต เพราะคุณภาพหรือคุณลักษณะของสินค้าที่จะนำมาใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุดเพียงใดส่วนหนึ่งย่อมขึ้นอยู่กับเทคโนโลยีที่ใช้ในการผลิตที่ผู้ผลิตต้องแสดงให้เห็นประจักษ์แก่ลูกค้าหรือผู้แทนจำหน่ายเพื่อประโยชน์ในการแข่งขันทางการค้าในตลาด โจทก์เป็นบริษัทในเครือของบริษัท อ. มิใช่ผู้ผลิต เป็นเพียงผู้ส่งสินค้าที่บริษัท อ. ผลิตเข้ามาจำหน่าย แม้บางครั้งบริษัทผู้ผลิตจะได้แจ้งคุณลักษณะของสินค้าที่ได้จากรายงานการศึกษาค้นคว้ามาให้โจทก์ทราบเพื่อประโยชน์ของลูกค้าที่ซื้อสินค้าไปจากโจทก์ก็ตาม โจทก์ก็จะนำส่วนเฉลี่ยของค่าบริการทางวิชาชีพที่บริษัท อ. ผู้ผลิตจะต้องจ่ายให้แก่บริษัท E ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทย โดยเฉพาะไม่ได้ เพราะรายจ่ายดังกล่าวมีลักษณะเป็นรายจ่ายโดยเฉพาะของบริษัท อ. ค่าบริการทางวิชาชีพที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัท อ. จึงเป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (14)⁶¹

เรื่องที่ 7 เมื่อปรากฏว่าพนักงานที่ได้รับเงินเดือนของโจทก์ไม่ได้ทำงานให้บริษัทโจทก์ แต่เพียงแห่งเดียวแต่ยังได้ทำงานให้บริษัทอื่นด้วย

โดยไม่อาจแบ่งแยกได้ว่าเป็นสัดส่วนมากน้อยเท่าใด รายจ่ายของโจทก์ที่เป็นเงินเดือน โบนัส และค่าตอบแทนอื่นๆ ของพนักงานของโจทก์ จึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามบางส่วนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี ส่วนรายจ่ายเกี่ยวกับค่าเช่าวิทยุ โทรพิมพ์ และค่าธรรมเนียมการใช้วิทยุโทรพิมพ์ของโจทก์นั้น เมื่อไม่ได้เป็นรายจ่ายเฉพาะการใช้ในกิจการของโจทก์หากแต่เป็นรายจ่ายที่รวมอยู่กับการใช้ในกิจการของบริษัทอื่นด้วยโดยไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าเป็นสัดส่วนมากน้อยเท่าใด รายจ่ายของโจทก์ในส่วนนี้จึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามบางส่วนตามมาตรา 65 ตรี เช่นกัน⁶²

เรื่องที่ 8 รายจ่ายต่างๆ ของโจทก์เกี่ยวกับเงินเดือนสำนักงานใหญ่ เบี้ยเลี้ยง เงินที่จ่ายในการหยุดพักร้อน เงินบำนาญพนักงานชาวต่างประเทศ ค่าใช้จ่ายในการเดินทางและตรวจสำนักงานสาขาของสำนักงานใหญ่ ค่าโฆษณาทั่วไป ค่าเครื่องเขียนและแบบพิมพ์ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับคอมพิวเตอร์ ค่าใช้จ่ายอาคารสำนักงานใหญ่ ค่าตอบแทนกรรมการ และค่าตรวจสอบบัญชี โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานแสดงให้เห็นว่าได้ใช้จ่ายเพื่อประโยชน์แก่กิจการของสาขาในประเทศไทยอย่างไร เพียงแต่โจทก์ใช้หลักเกณฑ์

⁶¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4842/2540

⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1764/2531

ในการเฉลี่ยโดยนำรายได้ของสำนักงานสาขาในประเทศไทยมาหารด้วยรายได้รวมของสำนักงานใหญ่และทุกสาขาของโจทก์แล้วคูณด้วยรายจ่ายส่วนที่เป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารงานซึ่งสำนักงานใหญ่ได้จ่ายไป และถือว่าผลลัพธ์เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ เป็นหลักเกณฑ์ที่โจทก์ถือปฏิบัติและกำหนดเอาเองโดยไม่มีหลักฐานใดชี้ให้เห็นว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ จำนวนเท่าใด เพียงแต่คิดว่ารายจ่ายเหล่านี้เกิดประโยชน์แก่สาขาในประเทศไทยด้วยเท่านั้น กรณีเช่นนี้มิใช่เป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เมื่อโจทก์นำค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมา

หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิจึงต้องนำยอดค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปรวมเป็นรายได้ในการคำนวณเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นๆ เป็นผลให้กำไรสุทธิเพิ่มขึ้นตามจำนวนค่าใช้จ่ายที่นำกลับไปรวมนั้น เมื่อสาขาของโจทก์ในประเทศไทยส่งเงินส่วนเฉลี่ยค่าใช้จ่ายซึ่งมิให้ถือเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะไปยังสำนักงานใหญ่ในต่างประเทศ เงินจำนวนนี้จึงเป็นเงินรายได้ซึ่งจะต้องนำกลับเข้ามารวมคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลและต้องถือว่าสาขาของโจทก์ในประเทศไทยได้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ฉะนั้นโจทก์จึงต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ อีกส่วนหนึ่งด้วย⁶³



⁶³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4550/2536