

สารบัญ



เรื่องจากปก 14



ตราครุฑวิสัยสินอย่างไร?
ให้ได้ประโยชน์สูงสุด



บทความ : กฎหมายที่ผู้ค้าออนไลน์
ส่งออกไทยต้องตระหนัก (ประสบการณ์
จากประเทศนิวซีแลนด์และนอร์เวย์)

41



ฎีกาภาษี : การระงับข้อพิพาททางภาษีอากร
(ตอนที่ 13)

57



บทความ : กรมสรรพากร
กับคดีร้องสอด

69



รอบรู้เรื่องบัญชีและภาษี :
งบประมาณ

79



คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร :
สารพันปัญหาภาษีอากร

91

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร
ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี ผู้อำนวยการกอง ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น

สมหมาย ศิริอุดมเศรษฐ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น

มงคล ขนาดนิต

วารวิ เขาวนคุณากร

อาภรณ์ บวรเจริญไกร

สุลตี สุตะวิริยะวัฒน์

ภิญญา กำเนิดหล่ม

สุรยุทธ กอบกิจพานิชผล

เสาวคนธ์ มีแสง

บรรณาธิการอำนวยการ สุรยุทธ กอบกิจพานิชผล

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ มงคล ขนาดนิต กัมปนาท บุญรอด

ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ดร.วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์วานนท์ นิสลา ธนะสันต์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา ศศิธร เจียรนัยณะกิจ

ฝ่ายขายและโฆษณา พันทิพย์ สาลิษฐ์ วราทิตย์ จินดาโน้ม

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี สุจินดา จันทร์นา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญาญู

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม่นิรม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน แขวงพญาไท เขตพญาไท
กรุงเทพฯ 10400 โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559 www.sanpakomsarn.com E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วรรณทร์การพิมพ์ จำกัด 299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สำโรงเหนือ อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสาส์นสงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย เป็นความเห็นส่วนตัวของผู้เขียน และหากผู้ใดละเมิดไม่ว่า
การลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใดของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด



ตราครุฑฯ อย่างไร ? ให้ได้ประโยชน์สูงสุด

● กับปภา บุรุษอด*

● หลักเกณฑ์สำคัญประการหนึ่งสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ก็คือ **เรื่องการตราครุฑฯ** ซึ่งมีความแตกต่างกันในเรื่องการตราครุฑฯ เพิ่มขึ้น และการตราครุฑฯ ลดต่ำลง

ไม่ว่าจะเป็นเรื่องการตราครุฑฯ เพิ่มขึ้นก็ดี การขายตราครุฑฯ ไปในราคาที่สูงเกินกว่าราคาทุนก็ดี ราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นหรือสูงเกินกว่าราคาทุนนั้น ย่อมถือว่าเป็นกำไรหรือรายได้ที่จะต้องนำมารวมคำนวณกำไรสุทธิและ

ขาดทุนสุทธิของกิจการด้วย เพราะมีผลทำให้ยอดกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นหรือขาดทุนสุทธิน้อยลงกรณีขายตราครุฑฯ กิจการจะมีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิก็อาจขายตราครุฑฯ ไปได้โดยไม่มีกฎหมายห้าม แต่กรณีตราครุฑฯ เพิ่มขึ้น

● "สรรพากรสำเนา" ปีที่ 69 ฉบับที่ 5 พฤษภาคม 2565
* ปีติกร กองกฎหมาย กรมสรรพากร



ในทางภาษีอากรตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติห้ามนำราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินต่ำลงตามหลักของบัญชี กิจการสามารถตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงก็ได้ ถ้าทรัพย์สินนั้นมีราคาลดลงและเมื่อตีราคาลดลงแล้ว กิจการก็สามารถนำส่วนที่ลดลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะนำราคาส่วนที่ลดลงดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้ตามมาตรา 65 ตริ (17) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงนั้นยังมีใช้รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น รายจ่ายจะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้นมา ตามบทบัญญัติดังกล่าวย่อมเห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นและการตีราคาทรัพย์สินต่ำลงไว้โดยชัดแจ้งแล้วเพื่อประโยชน์ในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิของกิจการและต้องเป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดด้วย การศึกษา

ทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์และกรณีที่เกี่ยวข้องอย่างเป็นระบบจึงจะได้ประโยชน์สูงสุด โดยมีเนื้อหาการนำเสนอ ดังนี้

1.สาระสำคัญตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์การตีราคาทรัพย์สินไว้ ดังนี้ 1. กรณีมีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ประมวลรัษฎากรห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร และ 2. กรณีมีการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลง ประมวลรัษฎากรห้ามมิให้นำค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลงมาเป็นรายจ่ายการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตริ (17) แห่งประมวลรัษฎากรพิจารณาเนื้อหาตามลำดับได้ดังนี้

1.1 การตีราคากลับเพิ่มขึ้น¹

ตามหลักบัญชีแล้วกิจการสามารถตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ให้ตรงกับราคาตลาดในปัจจุบัน แต่ราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นดังกล่าวในทางบัญชีก็ไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน แต่การตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นในทางภาษีอากรตามมาตรา 65 ทวิ (3)

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (3) ประมวลรัษฎากร



แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติห้ามนำราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

● **หลักกฎหมาย** มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6)² ให้ถือตามราคาตีที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิ หรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นโดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น”

● **ข้ออธิบาย**

1.1.1 เงื่อนไขข้อนี้ เป็นกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินที่ไม่ใช่สินค้าคงเหลือของกิจการเพิ่มสูงขึ้นกว่าราคาที่ปรากฏตามบัญชี โดยกฎหมายห้ามมิให้นำราคาทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

ทั้งนี้ เพื่อแยกแยะให้ชัดเจนระหว่างกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีกับทางบัญชีในส่วนที่แตกต่างกัน โดยกฎหมายภาษียอมรับความแตกต่างนั้นตามบทบัญญัติเงื่อนไขข้อนี้³

1.1.2 เหตุที่ทางบัญชีไม่ให้ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน เพราะว่าเป็นการป้องกันมิให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นเพื่อแสดงว่ากิจการนี้มีกำไรสูงและนำผลกำไรไปจ่ายเป็นเงินปันผลเพราะราคาทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นไม่ใช่กำไรที่เกิดขึ้นจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยแท้จริง

1.1.3 คำว่า “ทรัพย์สินอื่นนอกจากสินค้าคงเหลือ” หมายถึง สินทรัพย์ที่มีอายุการใช้งานเกิน 1 ปี ที่กิจการมีไว้เพื่อใช้ผลิตสินค้าหรือให้บริการ เพื่อที่จะก่อให้เกิดรายได้แก่กิจการ เช่น ที่ดิน อาคาร รถยนต์ เครื่องจักร สัมปทาน สิทธิบัตร ฯลฯ

สินทรัพย์ที่กิจการมีไว้ใช้งานเป็นทุนรอนเพื่อใช้ผลิตสินค้าหรือบริการหรือเพื่อที่จะก่อให้เกิดรายได้มีอายุการใช้งาน 1 ปี แก่กิจการ⁴ เช่น ที่ดิน หากกิจการมีทรัพย์สินดังกล่าวไว้เพื่อขายก็ถือว่าเป็นสินค้าคงเหลือ เช่น กิจการ

² หมายความว่า ทรัพย์สินนอกจากทรัพย์สินตาม มาตรา 65 ทวิ (6) ซึ่งก็คือราคาทรัพย์สินอื่นนอกจากราคาสินค้าคงเหลือ ให้ถือราคาตีที่ซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ

³ ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 2-114

⁴ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563 หน้า 184



ขายรถยนต์ รถยนต์ที่มีไว้เพื่อขายก็ถือว่าเป็นสินค้าคงเหลือ ส่วนรถยนต์ที่มีไว้ใช้งานเป็นทรัพย์สินอื่น⁵

ตัวอย่าง วันที่ 1 มีนาคม 2535 บริษัท ค. ชื่อที่ดินมาราคา 1 ล้านบาท ต่อมาที่ดินมีราคาประเมินและราคาตลาด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562 ราคา 10 ล้านบาท ซึ่งเป็นราคายุติธรรม (โดยปกติการตีราคาเพิ่มขึ้นหรือต่ำลงให้ตรงกับราคาตลาดในปัจจุบัน มักจะทำเมื่อมีเหตุการณ์สำคัญๆ เช่น มีการซื้อกิจการ มีการควบรวมกิจการหรือรับหุ้นส่วนเข้ามาใหม่ ฯลฯ)

ราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นดังกล่าว ในทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้ของกิจการ แต่ถือเป็นส่วนเกินทุน ส่วนในทางภาษีอากร มาตรา 65 ทวิ (3) ไม่ให้นำราคาที่เพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

1.1.4 มีข้อสังเกตว่า⁶ ราคาของทรัพย์สินที่กิจการได้มาให้อัตตามราคาทรัพย์สินที่พึงซื้อทรัพย์สินได้ตามปกติ เมื่อได้ทรัพย์สินมาแล้วตราบดีที่ทรัพย์สินนั้นยังเป็นของกิจการ เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินเพื่อกำหนดราคาของทรัพย์สินให้สูงขึ้น

ตัวอย่าง บริษัท ก. ถือหุ้นของบริษัท ข. อยู่ ซึ่งเป็นหุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์ ต่อมาบริษัท ก. ได้ขายหุ้นดังกล่าวให้กับบริษัทในประเทศญี่ปุ่น โดยไม่มีราคาขายให้กับประชาชนทั่วไป โดยมูลค่าหุ้นที่ขายมีมูลค่าไม่ต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินสุทธิที่คำนวณโดยนำทรัพย์สินที่มีอยู่ตามงบดุลในปีที่ผ่านมาของบริษัท ข. ซึ่งผ่านการรับรองโดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตหักด้วยหนี้สินทั้งหมดแล้วหารด้วยหุ้นที่ได้จดทะเบียนไว้ ซึ่งหากถือเป็นราคาที่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจะอาศัยอำนาจการประเมินราคาหุ้นให้สูงขึ้น โดยนำทรัพย์สินในส่วนของที่ดินและอาคาร ซึ่งบริษัท ข. ได้บันทึกไว้ในราคาทุนมาประเมินราคาให้สูงขึ้นตามราคาที่ดินและอาคารในราคาปัจจุบัน (ณ วันที่มีการขายหุ้น) เพื่อให้การคำนวณหาราคาหุ้นของบริษัท ข. มีมูลค่าสูงขึ้น เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจกระทำได้นี้เนื่องจากบริษัท ข. ต้องถือราคาที่ดินและอาคารตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้น ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

1.1.5⁷ ปกติทรัพย์สินทุกชนิดย่อมมีค่า

⁵ ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563 หน้า 184

⁶ ไพจิตร โรจนวาณิชย์ ชุมพร เสนอไชย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 2-114-115

⁷ โกเมนทร์ สิบวิเศษ คำบรรยายวิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 65 - 66



เท่ากับจำนวนเงินหรือมูลค่าที่จ่ายไปเพื่อการได้ทรัพย์สินนั้นมา รวมทั้งค่าใช้จ่ายอื่นๆ บรรดาสิทธิเพื่อการได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้นจนกว่าทรัพย์สินนั้นพร้อมที่จะใช้งานได้ เช่น ดอกเบี้ยการผ่อนชำระ ค่าซื้อทรัพย์สินนั้น ค่าขนส่ง ค่าติดตั้งเครื่องจักร ค่าทดลองเดินเครื่องจักร ค่าภาษีอากรทุกชนิด ค่าธรรมเนียมต่างๆ แต่ไม่รวมค่าภาษีมูลค่าเพิ่ม เพราะกิจการนั้นขอคืนได้ถ้าอยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่มก็ถือเป็นต้นทุนได้ แต่ต้องมีหลักฐานพิสูจน์ได้แน่นอนด้วย

ในกรณีที่มีความจำเป็น กิจการมีสิทธิตีราคาทรัพย์สินนั้นเพิ่มขึ้นได้ เพราะในรอบระยะเวลาบัญชีขณะนั้น มูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สินสูงกว่ามูลค่าหรือราคาที่ยบันทึกไว้ในบัญชีทรัพย์สิน ซึ่งอาจจะเกิดจากภาวะเศรษฐกิจดีขึ้น มูลค่าทรัพย์สินของกิจการมีราคาสูงขึ้น ค่าของเงินสูงขึ้น ทรัพย์สินบางอย่าง เช่น ที่ดินปัจจุบันราคาสูงขึ้น หรือที่ดินข้างเคียงราคาสูงขึ้น เพราะเหตุที่บ้านเมืองได้พัฒนาไป ความเจริญเติบโตของเมืองมากขึ้น ดังนั้น กิจการจึงมีความจำเป็นต้องแสดงสถานะในทางการเงินให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงเพื่อจะได้แสดงถึงความมั่งคั่ง และเครดิตทางการเงินที่ถูกต้องในขณะนั้น ราคาส่วนที่

ตีเพิ่มขึ้นนี้ ถือเป็นส่วนที่เกินทุน ไม่ถือเป็นรายได้หรือผลกำไร ส่วนกรณีที่ราคาทรัพย์สินลดลง ก็มีเหตุตรงกันข้ามกับกรณีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ผลของการตีราคาเพิ่มขึ้นต้องห้ามลงเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามบทบัญญัติดังกล่าว กำหนดเงื่อนไขไว้ทั้งสองทาง คือ

(1) ราคาทรัพย์สินที่ตีเพิ่มขึ้น ไม่ให้นำไปรวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ

(2) ทรัพย์สินใด มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าเสื่อมราคาตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาเพิ่มขึ้น เพียงเท่าระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่นั้นเท่านั้น

1.1.6 เนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นยังมีรายได้ที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น รายได้จะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าสูงกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินนั้น มาเทียบกับมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร มีเจตนารมณ์ห้ามบริษัทนำมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคาต่ำลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเนื่องจากมูลค่าของทรัพย์สินที่มีการตีราคา



ต่ำลงนั้น ยังมีโซ่รายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ในกรณีนี้รายจ่ายจะเกิดขึ้นจริงก็ต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวไปแล้วได้มูลค่าต่ำกว่ามูลค่าที่ลงทุนซื้อทรัพย์สินมา⁸

สำหรับทรัพย์สินใดที่มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ต่อไปตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 โดยให้หักได้เพียงเท่าที่ระยะเวลา และมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินเท่านั้น⁹ ซึ่งพิจารณาได้จากข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 3/2527 เรื่อง การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ลงวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2527 ดังนี้

- การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ในกรณีมีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร โดยราคาที่ตีเพิ่มขึ้นนั้น ได้นำมารวมคำนวณกำไรสุทธิ และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายใดๆ ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากราคาส่วนที่ตีเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้น

ตามวิธีการทางบัญชีและอัตราที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้อยู่ นั้นนับแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่ตีราคาเพิ่มขึ้น

- ในกรณีทรัพย์สินที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง ได้แก่ทรัพย์สินประเภทรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกิน 10 คน หรือรถยนต์นั่งให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่ดีเพิ่มขึ้นเฉพาะส่วนที่รวมกับมูลค่าต้นทุนเดิมแล้วไม่เกิน 500,000 บาท สำหรับส่วนที่เกิน 500,000 บาท จะนำมาหักไม่ได้

ข้อควรพิจารณา

1. หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ (3) ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม

เดิม ประมวลรัษฎากรกำหนดว่ากิจการจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ต่อเมื่อกิจการมีกำไรสุทธิเท่านั้น ถ้าขาดทุนจะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (3) เดิมซึ่งบัญญัติไว้ว่า ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และห้ามมิให้ตีราคาเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ดี เพราะฉะนั้น ถ้าเป็นมาตรา 65 ทวิ (3) เดิมก็จะเปิดโอกาสให้มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ตามความสมควรใจ คือ ถ้าบริษัทไม่ต้องการ

⁸ ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง ความรู้ทั่วไป กฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2563

⁹ ไพจิตร โรจนวณิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 2-114



เสียภาษีเพิ่ม ก็มีสิทธิ์จะตีราคาทรัพย์สินนั้นตามราคาเดิมที่เป็นมาของปีก่อนๆ แต่ถ้าเลือกที่จะตีราคาเพิ่มขึ้นก็ต้องนำราคาที่ดีเพิ่มขึ้นถือว่ามียกเว้นกำไรจากทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น มารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นด้วย การที่บริษัทขาดทุนแล้วไม่สามารถตีราคาเพิ่มขึ้นได้เพราะว่าถ้าขาดทุนแล้วก็ไม่มีภาษีเงินได้นิติบุคคลที่จะต้องเสียอยู่แล้ว หากยอมให้บริษัทที่ขาดทุนสามารถตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้อีก ก็จะทำให้ราคาส่วนที่ดีเพิ่มขึ้นก็ไม่ต้องเสียภาษีไปด้วย และถ้าบริษัทมีกำไรในปีต่อมาทรัพย์สินส่วนที่ได้ตีราคาไปในปีที่แล้วก็จะไม่มีการนำมาเสียภาษีได้อีก เพราะมีการตีราคาเพิ่มขึ้นไปแล้ว

ใหม่ เมื่อปี พ.ศ. 2535 ได้มีการแก้ไขมาตรา 65 ทวิ (3) โดยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป มาตรา 65 ทวิ (3) ฉบับใหม่ บัญญัติห้ามมิให้นำทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ และการหักค่าเสื่อมและค่าเสื่อมราคา ให้หักตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเท่าเพียงระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

ตัวอย่างแนววินิจฉัยตามกฎหมายเดิม¹⁰

บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับการตีราคาทรัพย์สินในกรณีดังกล่าวให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติและห้ามตีราคาเพิ่มขึ้น แต่ในกรณีที่แม้จะมีได้ตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่ ฉะนั้น เมื่อข้อเท็จจริงบริษัทฯ มีกำไรสุทธิจากการประกอบกิจการหรือเนื่องจากการประกอบกิจการ บริษัทฯ สามารถตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นได้ ราคาที่ดีเพิ่มขึ้น บริษัทฯ จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยดังแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1019/2524

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1019/2524¹¹

คดีนี้โจทก์ประกอบกิจการมีกำไรสุทธิ จึงไม่ต้องห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จะตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือไม่นั้นเป็นสิทธิของโจทก์ที่จะเลือก เมื่อโจทก์เลือกในทางตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ก็ต้องนำราคาส่วนที่เพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามงบดุลของโจทก์ลงวันที่ 31 ธันวาคม 2518 ซึ่งยื่นต่อจำเลยประกอบรายการเสียภาษีสำหรับรอบ

¹⁰ หนังสือที่ กค 0802/2665 ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2533

¹¹ คดีนี้พิพาทกันเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับขณะนั้น ห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่แม้จะมีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่



ระยะเวลาบัญชีปี 2518 ปรากฏว่าโจทก์ได้นำราคาทรัพย์สินส่วนที่ตีราคาเพิ่มขึ้นจำนวน 9,888,426.23 บาท ไปลงไว้ในประเภทเงินสำรองอื่นๆ โดยไม่ผ่านบัญชีกำไรขาดทุนเพื่อรวมคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1) บัญญัติห้ามมิให้ถือว่าเงินสำรองต่างๆ เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เว้นแต่เงินสำรองบางอย่างเกี่ยวกับกิจการประกันภัย ซึ่งหมายความว่าเงินสำรองต่างๆ นั้นจะกันออกจากยอดกำไรสุทธิก่อนเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือกันจากรายได้ส่วนหนึ่งส่วนใดไปลงไว้ในงบดุลโดยไม่ผ่านบัญชีกำไรขาดทุนหาได้ไม่ ที่โจทก์อ้างว่า โจทก์เห็นสมควรเพิ่มทุนเพื่อขยายโรงงานโดยเชิญชวนให้บุคคลภายนอกเข้ามาซื้อหุ้นลงทุนร่วมด้วย โจทก์จึงตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น และขายหุ้นที่เพิ่มทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นใหม่ในราคาสูงกว่าราคาตามมูลค่าหุ้นที่จดทะเบียนนั้น ศาลฎีกาเห็นว่าการขายหุ้นที่เพิ่มทุนให้แก่ผู้ถือหุ้นใหม่ในราคาสูงกว่าราคาตามมูลค่าหุ้นที่จดทะเบียนย่อมให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ถือหุ้นเดิมอยู่แล้ว โดยไม่จำเป็นที่จะต้องตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด ส่วนโจทก์จะขายหุ้นที่เพิ่มทุนได้ในราคาเท่าใด ย่อมขึ้นอยู่กับความนิยมเชื่อถือที่

ผู้ถือหุ้นใหม่มีต่อโจทก์ หากโจทก์ประสงค์จะให้ผู้ถือหุ้นใหม่เห็นฐานะของโจทก์ได้ชัดเจนก็อาจทำได้ด้วยการแสดงยอดทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นเฉพาะในกิจการทางบัญชีโดยไม่เป็นทางการ แต่เมื่อโจทก์นำไปลงไว้ในงบดุลซึ่งยื่นประกอบรายการเสียภาษีอย่างเป็นทางการ ก็จำเป็นที่จะต้องนำราคาทรัพย์สินส่วนที่โจทก์ตีราคาเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย คำสั่งของเจ้าพนักงานประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้องแล้ว คำพิพากษาศาลอุทธรณ์ไม่ต้องด้วยความเห็นของศาลฎีกาฎีกาของจำเลยฟังขึ้น

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1850/2531¹²

โจทก์ประกอบกิจการรับประกันวินาศภัยและประกันชีวิต โจทก์ได้นำเงินที่กันไว้ไปลงทุนซื้อหุ้นของบริษัทอื่นด้วย ถือได้ว่าหุ้นเหล่านั้นเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่งของโจทก์ โจทก์ไม่ได้ขายหุ้นแต่ปรากฏในบัญชีงบดุลในส่วนที่เกี่ยวกับทรัพย์สินของโจทก์ว่าโจทก์ได้เพิ่มราคาหุ้นตามมูลค่าที่ควรจะเป็นไว้ การกระทำดังกล่าวถือได้ว่าเป็นการตีราคาเพิ่มขึ้นตามนัยแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (3)

¹² คดีนี้พิพาทกันเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับขณะนั้น ห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่มีได้มีการตีราคาเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่



หุ้นมีใช้สินค้าคงเหลือ ราคาหุ้นโจทก์จึงต้องถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินได้ตามปกติ เมื่อโจทก์ประกอบกิจการมีกำไรสุทธิจึงไม่ต้องห้ามมิให้ตราค่าหุ้นเพิ่มขึ้นตามประมวลระฎการมาตรา 65 ทวิ (3) โจทก์จะตราค่าหุ้นเพิ่มขึ้นหรือไม่เป็นสิทธิของโจทก์ที่จะเลือก เมื่อโจทก์ตราค่าหุ้นเพิ่มขึ้นและนำลงไว้ในงบดุลซึ่งยื่นประกอบรายการเสียภาษีอย่างเป็นทางการ โจทก์จึงต้องนำราคาหุ้นส่วนที่โจทก์ตราค่าเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

ตัวอย่างแนววินิจฉัยตามกฎหมายที่แก้ไขเพิ่มเติม¹³

บริษัท ก. มีทรัพย์สินเป็นที่ดินมีมูลค่าในบัญชี 10 ล้านบาท แต่ราคาประเมินที่ดินดังกล่าวในปัจจุบันมีมูลค่า 100 ล้านบาท บริษัท ก. มีขาดทุนสะสม 20 ล้านบาท และต้องการประเมินราคาทรัพย์สินที่ดินขึ้นมาเป็นราคาปัจจุบันโดยไม่มีการขายทรัพย์สินแต่อย่างใด เป็นผลให้งบการเงินของบริษัท ก. มีกำไรจากการประเมินทรัพย์สินขึ้นมา 90 ล้านบาท กำไรที่เกิดจากการประเมินทรัพย์สินนั้นจะต้งนำมาวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่นั้นพิจารณาได้ว่า 1. ถ้าบริษัท ก. มีรอบระยะเวลา

เวลาบัญชีที่เริ่มวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 บริษัท ก. ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลระฎการ ก่อนการแก้ไข ดังนั้น บริษัท ก. ต้งนำราคาที่ยเพิ่มขึ้นนั้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย 2. แต่ถ้าบริษัท ก. มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มวันแรกในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป บริษัท ก. ต้งปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลระฎการ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม ดังนั้น บริษัท ก. ไม่ต้องนำราคาที่ยเพิ่มขึ้นดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่อย่างใด

จากแนววินิจฉัยข้างต้นอาจสรุปได้ดังนี้

(1) ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มวันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนวันที่ 1 มกราคม 2535 ต้งปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลระฎการ ก่อนการแก้ไขเพิ่มเติม พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระฎการ (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ซึ่งบัญญัติว่า “ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ห้ามมิให้ตราค่าเพิ่มขึ้น เว้นแต่ในกรณีที่ยังมิได้มีการตราค่าเพิ่มขึ้นก็ยังมีกำไรสุทธิอยู่”

¹³ หนังสือที่ กค 0802 (ก)/10800 ลงวันที่ 25 พฤศจิกายน 2535



(2) แต่ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มวันแรกในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2535 เป็นต้นไป ต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ซึ่งบัญญัติว่า “ราคาทรัพย์สินอื่นนอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์วิธีการ เจื่อนไข และอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น”

2. ประเด็นที่ควรต้องทำความเข้าใจกรณีการตีราคาสินค้า

มาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า การวินิจฉัยว่าของสิ่งใดเป็นทรัพย์สิน และของสิ่งใดเป็นสินค้า จะมีผลต่อการนำไป

ปรับใช้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรได้สรุปเป็นแนวทางไว้ว่า¹⁴ หากถือว่าเป็นทรัพย์สินแล้ว การตีราคาจะต้องตีราคาตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหากว่าเป็นสินค้าคงเหลือแล้ว การตีราคาจะต้องตีราคาตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นพิจารณา

(1) คำว่า “สินค้าคงเหลือ”¹⁵ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อขายตามลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ หรืออยู่ระหว่างกระบวนการผลิตเพื่อให้เป็นสินค้าสำเร็จรูป เพื่อขายหรือมีไว้เพื่อใช้ผลิตสินค้าหรือการให้บริการ สินค้าคงเหลือประกอบด้วยสินค้าที่ซื้อและถือไว้เพื่อขาย เช่น สินค้าที่ผู้ขายปลีกซื้อไว้เพื่อขายที่ดิน หรือทรัพย์สินอื่นที่ซื้อไว้เพื่อขาย หรือสินค้าสำเร็จรูป งานระหว่างทำ รวมทั้งวัตถุดิบที่ใช้ในการผลิต เป็นต้น

คำว่า “สินค้าคงเหลือ” ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร มีความหมายรวมถึงหลักทรัพย์เพื่อการค้าด้วย บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้มีการจำกัดว่า ผู้ที่จะนำ

¹⁴ หนังสือที่ กค 0802/2181 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530 และที่ กค 0811/02504 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2542

¹⁵ โทเมนท์ สิบวิเศษ ภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 97



หลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวล-
รัษฎากรไปใช้ได้ทั้งสิ้น¹⁶

(2) ราคาสินค้าคงเหลือมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีราคาทรัพย์สินอื่นตามมาตรา 65 ตรี (3) แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่รวมถึงราคาสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) หากกิจการมีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีกิจการจะต้องมีการตรวจนับสินค้าคงเหลือและตีราคาเพื่อคำนวณหามูลค่าของสินค้าที่เหลืออยู่ ณ วันสิ้นงวดบัญชี ในการตีราคาสินค้าคงเหลือจะต้องนำราคาทุนและราคาตลาดมาเปรียบเทียบกันราคาไหนต่ำกว่าก็ให้ใช้ราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือซึ่งมักจะมีราคาทุนต่ำกว่าราคาตลาด

ดังนั้นกิจการโดยทั่วไปมักจะตีราคาสินค้าคงเหลือด้วยราคาทุน

ราคาสินค้าคงเหลือที่ตีราคาไว้ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน ให้ถือเป็นราคาสินค้าคงเหลือต้นงวดของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป¹⁷ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จะขอเลือกไม่ตีราคาสินค้าคงเหลือตามหลักเกณฑ์ของมาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้¹⁸

การตีราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี มีผลต่อการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไปด้วย ซึ่งอาจเป็นผลให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลผิดไปด้วย ฉะนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดไว้ให้เป็นการแน่นอนหรือให้ชัดเจนว่าให้คำนวณราคาสินค้าคงเหลือตามราคาทุนหรือตามราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า ซึ่งหมายความว่าถ้าราคาใดต่ำกว่าก็ให้ลงราคานั้น และให้ถือราคานั้นเป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย¹⁹

¹⁶ หนังสือที่ กค 0811/พ.04478 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542

¹⁷ หนังสือที่ กค 0702/4299 ลงวันที่ 2 มิถุนายน 2550

¹⁸ หนังสือที่ กค 0802/11509 ลงวันที่ 5 กรกฎาคม 2537

¹⁹ โภเมนทร์ สิบวิเศษ ภาษีเงินได้นิติบุคคล การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ พิมพ์ครั้งที่ 6 พ.ศ. 2546 หน้า 96 -97



1.2 การตีราคาทรัพย์สินต่าง²⁰

ตามหลักของบัญชี กิจการสามารถตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงก็ได้ ถ้าทรัพย์สินนั้นมีราคาลดลง และเมื่อตีราคาลดลงแล้ว กิจการก็สามารถนำส่วนที่ลดลงมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ แต่ในทางภาษีอากร มาตรา 65 ทวิ (17) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะนำราคาส่วนที่ลดลงดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไม่ได้

● **หลักกฎหมาย** มาตรา 65 ทวิ (17) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตีราคาต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้บังคับมาตรา 65 ทวิ” ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

● **ข้ออธิบาย**

1.2.1 เงื่อนไขข้อนี้²¹ เป็นข้อห้ามมิให้ตีราคาทรัพย์สินลดลงเพื่อนำมูลค่าที่ลดลงมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะการที่กิจการจะตีราคาทรัพย์สินลดลงโดยที่ยังไม่มีการขายทรัพย์สินจริงๆ นั้น รายการผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สินลดลงย่อมเป็นรายการที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริง (Unrealised

Loss) และเป็นการตีราคาโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแต่ฝ่ายเดียว ซึ่งราคาทรัพย์สินนั้นอาจจะยังไม่ได้ลดลงจริง ซึ่งเท่ากับการนำเอามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายต่างๆ ที่กรณียังไม่ได้เกิดขึ้นจึงต้องห้ามตามข้อนี้ เว้นแต่จะเป็นการตีราคาตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ทรัพย์สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่ต้องตีราคาเป็นเงินตราไทย ซึ่งค่าของทรัพย์สินอาจมีราคาลดลงได้อันเนื่องจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงไป เป็นต้น

ทรัพย์สินตามข้อนี้ หมายถึง ทรัพย์สินที่มีลักษณะเป็นทุนเท่านั้น ไม่รวมถึงสินค้าซึ่งอาจตีราคาต่ำลงได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (6) คือ ตีตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างไรจะต่ำกว่า²²

ตัวอย่าง วันที่ 1 มีนาคม 2535 บริษัท ง. ซื้อที่ดินมาราคา 1 ล้านบาท ต่อมาที่ดินราคาประเมินของกรมที่ดินและราคาตลาด ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562 เหลือ 8 แสนบาท ซึ่งเป็นราคายุติธรรม ราคาส่วนที่ลดลงดังกล่าว ในทางบัญชี บริษัท ง. นำราคาส่วนที่ลดลง 2 แสนบาท มาถือเป็นรายจ่ายในการ

²⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (17)

²¹ ไพจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 2-320-321

²² ไพจิตร โรจนวานิชย์ ชุมพร เสนไสย สาโรช ทองประคำ คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่ม 1 พ.ศ. 2561 หน้า 2-321



คำนวณกำไรสุทธิได้ ส่วนในทางภาษีอากร บริษัท ง. จะนำราคาส่วนที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในทางบัญชีจะต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ส่วนการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษี รายได้จำนวนใดจะต้องนำมาคำนวณเป็นรายได้หรือรายจ่ายใดที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ รายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ จะต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขและข้อกำหนดตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เพราะฉะนั้น รายได้และรายจ่ายที่ต้องคำนวณตามเงื่อนไขในทางภาษีนั้นจึงอาจแตกต่างจากรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงและได้มีการลงรายการทางบัญชีไว้ อันนี้เป็นข้อแตกต่างของกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากร

ตามตัวอย่างนี้ แม้ทางบัญชีจะกำหนดให้บริษัท ง. สามารถนำราคาที่ลดลง 200,000 บาท มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิทางบัญชีได้ แต่ในทางภาษีอากร บริษัท ง. จะนำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลง 200,000 บาทนี้ มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ

กำไรสุทธิทางภาษีไม่ได้ตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะฉะนั้นบริษัท ง. จะนำราคาที่ดินที่ลดลง 200,000 บาท มาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ แต่อย่างไรก็ตามข้อห้ามไม่ให้นำมูลค่าหรือราคาส่วนที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธินั้นจะมีข้อยกเว้นสำหรับการตีราคาสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) ซึ่งเป็นการตีราคาทรัพย์สิน หนี้สินที่มีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 65 ทวิ (5)

1.2.2 มาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร ห้ามลงรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในกรณีนี้ ได้แก่ มูลค่าของทรัพย์สินทุกชนิดที่ไม่ใช่สินค้า กิจการจะเอามูลค่าที่ตีต่ำลงจากราคาในบัญชีมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เว้นแต่ตกไปอยู่ภายใต้เงื่อนไขในมาตรา 65 ทวิ เช่น การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้น ส่วนสินค้านั้นอาจตีราคาต่ำลงได้ แม้ว่าจะได้ตีราคาตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วอย่างไรจะน้อยกว่าตามมาตรา 65 ทวิ (6) แล้วก็ตาม เพราะกฎหมายบัญญัติให้มีการยกเว้นไม่รวมถึงสินค้าด้วย เช่น สินค้านั้นโดยสภาพชำรุด



เสียหาย เสื่อมสภาพไปทำให้ราคาที่แท้จริงต่ำกว่าราคาสินค้าคงเหลือ เช่นนี้ เป็นต้น เหตุที่กฎหมายบัญญัติห้ามไว้ เพราะป้องกันการตัดทรัพย์สินนั้นออกจากบัญชี แล้วนำมูลค่าที่ดีต่ำลงหรือตัดออกจากบัญชีมาลงเป็นรายจ่ายเพื่อให้รอบระยะเวลาบัญชีนั้นมีกำไรน้อยลง

2. แนวคำวินิจฉัยที่เกี่ยวข้อง

2.1 คำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เรื่องที่ 1²³ กรณีบริษัทฯ ได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากกองทุนฯ โดยอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีราคาซื้อขายกันโดยทั่วไปอันถือได้ว่าเป็นราคาตลาดซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินอิสระ ณ วันที่โอนกรรมสิทธิ์ เป็นเงินจำนวน 4,200,000 บาท แต่บริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์กับกองทุนฯ โดยระบุทุนทรัพย์ในการโอนอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวน 47,364,000 บาท ซึ่งเป็นราคาที่รวมค่าเสียโอกาสหรือดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 5.5 ต่อปี เพื่อให้บริษัทฯ สามารถผ่อนชำระได้เป็นงวดๆ ละ 1 ปี รวม 50 งวด ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จะต้องบันทึกราคาทรัพย์สิน โดยถือเอาตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ทั้งนี้ ตามมาตรา

65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น เมื่ออสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมีราคาตลาดซึ่งประเมินโดยผู้ประเมินอิสระเป็นจำนวน 8,290,000 บาท บริษัทฯ จึงต้องบันทึกราคาอสังหาริมทรัพย์จำนวน 8,290,000 บาท

กรณีบริษัทฯ ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์กับกองทุนฯ ระบุทุนทรัพย์เป็นจำนวน 47,364,000 บาท ส่วนต่างระหว่างราคาตามสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์กับราคาตลาด (47,365,000 - 4,500,000 = 35,159,000) เป็นรายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา 65 ทวิ (15) อย่างไรก็ดี กรณีบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องชำระราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ให้กองทุนฯ อีกจำนวน 7,736,310 บาท (8,200,000 - 573,690) หากบริษัทฯ ต้องชำระดอกเบี้ยจากการชำระหนี้ล่าช้าตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ในสัญญาซึ่งไม่เกินสมควรแล้ว บริษัทฯ มีสิทธินำดอกเบี้ยนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 แต่หากบริษัทฯ ไม่ต้องชำระดอกเบี้ยจากการชำระหนี้ล่าช้าตามที่กำหนดไว้ในสัญญาก็จะต้องนำมารับรู้เป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วย

²³ หนังสือที่ กค 0702/11134 วันที่ 14 ธันวาคม 2558



เรื่องที่ 2²⁴ กรณีบริษัท A ได้ซื้อหุ้นบริษัทฯ ที่มีได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยจากบุคคลธรรมดาในราคาพาร์หุ้นละ 10 บาท ซึ่งหุ้นดังกล่าวมีราคาตามมูลค่าทางบัญชีหุ้นละ 90 บาท เนื่องจากบริษัท A จัดตั้งขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อการลงทุน บริษัท A จึงถือหุ้นดังกล่าวไว้ในลักษณะทรัพย์สินของบริษัท บริษัท A ต้องตีราคาทรัพย์สินดังกล่าว (หุ้น) ตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นตามมูลค่าที่ซื้อมาครั้งแรกคือ หุ้นละ 10 บาท ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี ส่วนต่างของราคาซื้อ (ราคาพาร์) กับราคาตามมูลค่าทางบัญชี ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ดังนั้น ในขณะที่บริษัท A ได้ซื้อหุ้นดังกล่าวยังไม่ถือว่ามียาได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการ บริษัท A จึงยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากต่อมาบริษัท A ได้ขายหุ้นดังกล่าวไปในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าหน้าที่งานประเมินมีอำนาจประเมินมูลค่าหุ้นดังกล่าว

ตามราคาตลาดในวันที่โอนตามมาตรา 65 ทวิ (4)

เรื่องที่ 3²⁵ กรณีบริษัทฯ นำเงินไปลงทุนซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนเปิด T ตราสารหนี้ โดยยังไม่มีกำหนดขายคืนตามข้อเท็จจริงข้างต้น เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินซึ่งมิใช่สินค้าคงเหลือ ดังนั้น บริษัทฯ ต้องตีราคาเงินลงทุนในกองทุน T ตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ หากมีการตีราคาทรัพย์สินดังกล่าวเพิ่มสูงขึ้น ห้ามมิให้นำราคาทรัพย์สินที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร และหากมีการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลง ผลขาดทุนจากการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลงดังกล่าว ห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทริ (17)

เรื่องที่ 4²⁶ ธนาคารฯ มีวัตถุประสงค์ที่ชัดเจนในการลงทุนซื้อตราสารตั้งแต่แรกว่าจะถือจนครบกำหนด จึงเข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินธนาคารฯ ต้องตีราคาเงินลงทุนในตราสารตาม

²⁴ หนังสือที่ กค 0702/1094 ลงวันที่ 5 มีนาคม 2557

²⁵ หนังสือที่ กค 0702/7854 ลงวันที่ 21 กันยายน 2552

²⁶ หนังสือที่ กค 0702 (กม.03)/774 ลงวันที่ 1 เมษายน 2552



ราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร หากการตีราคาเงินลงทุนในตราสารเป็นผลขาดทุน ถือเป็นการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลง ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ตามมาตรา 65 ตรี (17)

เรื่องที่ 5²⁷ บริษัทลงทุนซื้อหุ้นบริษัทอื่น และได้บันทึกเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนประเภทเงินลงทุน (เงินลงทุนชั่วคราวหรือเงินลงทุนระยะยาว) เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สิน บริษัทต้องตีราคาหลักทรัพย์ตามราคา that พึงซื้อหลักทรัพย์ได้ตามปกติ ในกรณีที่มีการตีราคาหลักทรัพย์เพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร²⁸ และผลขาดทุนจากการตีราคาเงินลงทุนในหลักทรัพย์ ถือเป็นการตีราคาทรัพย์สินให้ต่ำลง ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (17) เว้นแต่จะได้มีการ

จำหน่ายเงินลงทุนในหลักทรัพย์นั้นไป ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจึงจะมีสิทธินำมาถือเป็นรายจ่ายได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)²⁹

เรื่องที่ 6³⁰ การบันทึกรับรู้รายได้ในทางบัญชีสำหรับอาคารคลังสินค้า บริษัทฯ จะใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปวิธีใดก็ได้ แต่ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ จะต้องรับรู้รายได้ตามเกณฑ์สิทธิตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบริษัทฯ มีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาอาคารได้ไม่เกินร้อยละ 5 ของมูลค่าต้นทุน เมื่อบริษัทฯ เลือกใช้วิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป และอัตราที่จะหัก ใดๆ แล้ว ให้ใช้วิธีการทางบัญชีและอัตรานั้นตลอดไป จะเปลี่ยนแปลงได้ต่อเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร หรือผู้ที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ในกรณีที่ได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงได้ ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่วันระยะเวลาบัญชีที่ได้รับอนุมัตินั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (2) ประกอบกับมาตรา 3 และมาตรา 4 (1) แห่ง พ.ร.ฎ.

²⁷ หนังสือที่ กค 0702 (กม.03)/30 ลงวันที่ 8 มกราคม 2552

²⁸ บันทึกที่ กค 0811/พ./04478 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2542

²⁹ เทียบเคียงตามหนังสือที่ กค 0811/91 ลงวันที่ 10 มกราคม 2543 และบันทึกด่วนมากที่ กค 0811/5840 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2543

³⁰ หนังสือที่ กค 0702/5515 ลงวันที่ 3 กันยายน 2551



(ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 สำหรับกรณีที่มีการ ตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคา ที่ ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิ อีกทั้งให้หักค่าสึกหรอและค่า- เสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุน สุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข และ อัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุน ที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น ตาม มาตรา 65 ทวิ (3)

เรื่องที่ 7³¹ กรณีการขายสิทธิเรียกร้อง ในการซื้อทรัพย์สิน เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริง ตามสัญญาขายสิทธิเรียกร้องในการซื้อที่ดิน พร้อมสิ่งปลูกสร้าง ระหว่างบริษัทฯ (ผู้ซื้อสิทธิ) กับบริษัท A จำกัด (ผู้ขายสิทธิ) ลงวันที่ 1 ธันวาคม 2549 ซึ่งระบุใน 2.2 ของข้อ 2 ประกอบกับข้อสัญญาตาม 3.1 ของข้อ 3 เป็นกรณีที่บริษัท A จำกัด ได้ซื้อที่ดินพร้อม สิ่งปลูกสร้างคืนจากบริษัท B แล้วขายที่ดิน พร้อมสิ่งปลูกสร้างนั้น ให้แก่บริษัทฯ ตาม 2.2 ของข้อ 2 ของสัญญา โดยให้บริษัท B โอนที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวให้แก่ บริษัทฯ โดยตรง กรณีดังกล่าวจึงมิใช่เป็น

เรื่องของการขายสิทธิเรียกร้องในการซื้อ ทรัพย์สิน แต่เป็นกรณีที่บริษัท A จำกัด ได้ขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บริษัทฯ ซึ่งอยู่ ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ บริษัท A จำกัด จึงไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจาก บริษัทฯ ดังนั้น ภาษีมูลค่าเพิ่มที่บริษัทฯ ถูกเรียกเก็บไปจึงนำมาเป็นภาษีซื้อหรือนำมา เป็นต้นทุนไม่ได้

กรณีการแบ่งมูลค่าต้นทุนการได้มาของ สินทรัพย์ประเภทที่ดินแยกจากสิ่งปลูกสร้าง ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตาม ปกติเป็นเกณฑ์ในการคำนวณตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 8³² การบันทึกราคาของทรัพย์สิน ประเภทสัตว์หรือพืชที่มีชีวิต (สินทรัพย์ชีวภาพ) ให้ถือตามราคาที่ยังซื้อได้ตามปกติ ในกรณี ที่มีการตีราคาเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคา ที่ ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือ ขาดทุนสุทธิ และให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อม- ราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราเดิม ที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยให้หัก เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่

³¹ หนังสือที่ กค 0706/พ./11898 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2550
³² หนังสือที่ กค 0706/10178 ลงวันที่ 6 ธันวาคม 2548



สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น ตามมาตรา 65 ทวิ

(3) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่ดินราคาทรัพย์สินดังกล่าวต่ำกว่าค่าของทรัพย์สินที่ดินราคาต่ำลง ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (17) แต่หากมีการขายทรัพย์สินดังกล่าวออกไปแล้วมีผลขาดทุนเกิดขึ้นจึงจะมีสิทธินำมาลงเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

การบันทึกราคาลินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีสำหรับผลิตผลทางการเกษตร ให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และให้ถือราคานี้เป็นราคาลินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย ตามมาตรา 65 ทวิ (6) หากราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุนผลขาดทุนจากการติราคาลินค้าคงเหลือ จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการติราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

เรื่องที่ 9³³ การพิจารณาว่าหลักทรัพย์ใดเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขายทำนองเดียวกับสินค้าหรือเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อมุ่งต่อเงินปันผลซึ่งถือเป็นทรัพย์สินเพื่อประโยชน์ใน

การจัดเก็บภาษีเงินได้ฯ จะต้องพิจารณาจากนโยบายบัญชีของบริษัทหลักทรัพย์ที่จัดทำขึ้นตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไปเป็นสำคัญซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

1. กรณีบริษัทหลักทรัพย์ ชื่อหลักทรัพย์ เช่น ชื่อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนเพื่อหวังประโยชน์จากเงินปันผล ย่อมถือได้ว่าหุ้นดังกล่าวเป็นทรัพย์สินของบริษัท การติราคาหลักทรัพย์ดังกล่าวจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากรคือจะต้องติราคาหุ้นตามราคาที่พึงซื้อหุ้นนั้นไว้ตามปกติ และบริษัทอาจจะติราคาเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ ดังนี้

(1) บริษัทจะติราคาหุ้นเพิ่มขึ้นได้ในกรณีที่บริษัทมีกำไร และเมื่อติราคาเพิ่มขึ้นแล้วจะต้องนำราคาหุ้นส่วนที่เพิ่มขึ้นมาถือเป็นรายได้ในในการคำนวณกำไรสุทธิด้วย

(2) บริษัทจะติราคาหุ้นลดลงเมื่อใดก็ได้ แต่เมื่อติราคาหุ้นลดลงแล้ว จะนำเอาราคาหุ้นส่วนที่ติราคาลดลงมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (17) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีบริษัทหลักทรัพย์ฯ ชื่อทรัพย์ เช่น ชื่อหุ้นโดยลงบัญชีเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนหรือเป็นหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อขาย ย่อมถือได้ว่า

³³ หนังสือที่ กค 0802/2181 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2530



หุ้นดังกล่าวเป็นสินค้าอย่างหนึ่ง การตีราคาหลักทรัพย์ดังกล่าวจึงต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้ว แต่อย่างไรจะน้อยกว่าและบริษัทจะนำผลขาดทุนเนื่องจากการตีราคาดังกล่าวมานั้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ เพราะการตีราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าราคาทุนนั้นเท่ากับการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

เรื่องที่ 10³⁴ เนื่องจากหุ้นตามข้อเท็จจริงถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ และมีราคาตามที่พึงซื้อตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการตีราคาหุ้นให้ลดลงจากราคาที่พึงซื้อครั้งแรก แม้บริษัทฯ จะไม่ได้เป็นผู้ลดเองก็ตาม มูลค่าหุ้นที่ลดลงจึงเข้าลักษณะเป็น “ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง” ตามมาตรา 65 ตริ (17) บริษัทฯ จึงไม่สามารถนำมูลค่าหุ้นที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (17)

เรื่องที่ 11³⁵ มูลค่าหุ้นที่ธนาคารฯ ได้รับโอนดังกล่าวให้ถือมูลค่าตามราคาที่พึงซื้อ

ทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ซึ่งได้แก่ราคาที่มีการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย โดยใช้ราคาปิด ณ วันรับโอนหุ้นดังกล่าวตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 12³⁶ บริษัทฯ ได้มีการลงทุนระยะยาวเพื่อหวังเงินปันผลในบริษัทที่ตั้งอยู่ในประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีนเป็นเงินสกุลดอลลาร์สหรัฐอเมริกา บริษัทฯ ได้บันทึกต้นทุนของเงินลงทุนดังกล่าวเป็นเงินตราไทย ตามอัตราแลกเปลี่ยน ณ วันที่มีการจ่ายเงินชำระค่าหุ้น ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีดังกล่าวเนื่องจากบริษัทฯ ไม่มีภาระผูกพันเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี บริษัทฯ จึงไม่ต้องปรับปรุงมูลค่าของเงินลงทุนหรือทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นหรือลดลงตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามมาตรา 65 ทวิ (5) วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 13³⁷ กรณีมูลนิธิฯ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดย

³⁴ หนังสือที่ กค 0802/14318 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2530

³⁵ หนังสือที่ กค 0811/ก.276 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2544

³⁶ หนังสือที่ กค 0706/352 ลงวันที่ 14 มกราคม 2548

³⁷ หนังสือที่ กค 0702/490 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2551



ไม่มีคำตอบแทนให้โรงเรียนฯ การออกหลักฐานใบรับให้ระบุมูลค่าทรัพย์สินที่ได้รับตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ ตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 14³⁸ หากธนาคารฯ ได้ซื้อหุ้นในบริษัทฯ เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 268,330,982.94 บาท โดยถือหุ้นในลักษณะที่ถือได้ว่าเป็นการลงทุนเพื่อหาผลประโยชน์ จึงจะถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง เมื่อบริษัทฯ ได้ประสบปัญหาทางการเงิน โดยกระทรวงการคลังได้มีคำสั่งปิดกิจการของบริษัทฯ ตลอดจนได้มีคำพิพากษาของศาลล้มละลายเมื่อวันที่ 14 มิถุนายน 2545 พิพากษาให้บริษัทฯ ล้มละลาย ซึ่งเป็นเหตุให้บริษัทฯ ต้องเลิกกิจการตามมาตรา 154 แห่งพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พุทธศักราช 2535 กรณีการตีราคาสินทรัพย์ต่ำลง ธนาคารฯ จะนำมูลค่าทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลงมาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากบริษัทฯ ถูกศาลพิพากษาให้ล้มละลายและต้องเลิกกิจการ และมีผลทำให้ธนาคารฯ ไม่ได้รับการคืนเงินตามมูลค่าที่ลงทุนไป กรณีย่อมถือได้ว่า ผลขาดทุนดังกล่าวเป็นผลขาดทุนที่เกิดขึ้นเนื่องจากการ

ประกอบกิจการของธนาคารฯ ธนาคารฯ จึงมีสิทธินำผลขาดทุนจากการลงทุนดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่บริษัทฯ เสร็จการชำระบัญชี ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (12) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 15³⁹ การที่ธนาคารซื้อหลักทรัพย์และต่อมาราคาของหลักทรัพย์ลดลง แยกพิจารณาเป็น 2 กรณี ดังนี้

1. หลักทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อค้า เข้าลักษณะเป็นสินค้าเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีธนาคารต้องคำนวณราคาสินค้าคงเหลือ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ตามราคาทุนหรือราคาตลาดแล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า และในกรณีที่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีราคาตลาดน้อยกว่าราคาทุนมีผลทำให้ธนาคารขาดทุน ผลขาดทุนจากการตีราคาสินค้าคงเหลือตามมาตรา 65 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร จะนำมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ เพราะการตีราคาตามราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้นเท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว ทั้งนี้ไม่ว่าการที่หลักทรัพย์ราคาตกลงจะเกิดจากการ

³⁸ หนังสือที่ กค 0702/2318 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2551

³⁹ หนังสือที่ กค 0811/02504 ลงวันที่ 19 มีนาคม 2542



ที่ทางราชการมีคำสั่งลดทุน หรือถูกปิดกิจการ

2. กรณีหลักทรัพย์ที่มีไว้เพื่อการลงทุน เข้าลักษณะเป็นทรัพย์สิน และมีราคาตามที่ พึ่งซื้อตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวล- รัษฎากร เมื่อมีการตีราคาหลักทรัพย์ให้ลดลง จากราคาที่พึ่งซื้อครั้งแรก มูลค่าหลักทรัพย์ ลดลงจึงเข้าลักษณะเป็น “ค่าของทรัพย์สินที่ ตีราคาต่ำลง” ตามมาตรา 65 ตริ (17) ธนาคารไม่มีสิทธินำมูลค่าหลักทรัพย์ที่ลดลงมา ถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (17) ทั้งนี้ ไม่ว่าจะการที่หลักทรัพย์ ราคาตกลงจะเกิดจากการที่ทางราชการมีคำสั่ง ลดทุนหรือถูกปิดกิจการ

เรื่องที่ 16⁴⁰ กรณีที่หุ้นของบริษัท A

ซึ่งบริษัทถือไว้ในลักษณะเป็นทรัพย์สิน ประเภทเงินลงทุนมีราคาตกลง เนื่องจากบริษัท A จดทะเบียนลดทุน โดยลดมูลค่าหุ้นลงจาก หุ้นเดิมหุ้นละ 1,000 บาท เหลือเพียงหุ้นละ 250 บาท นั้น เนื่องจากหุ้นตามข้อเท็จจริง ดังกล่าวถือเป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ และมี ราคาตามที่พึ่งซื้อตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อมีการตีราคาหุ้น ให้ลดลงจากราคาที่พึ่งซื้อครั้งแรก แม้บริษัทฯ

จะไม่ได้เป็นผู้ลดเองก็ตาม มูลค่าหุ้นที่ลดลง จึงเข้าลักษณะเป็น “ค่าของทรัพย์สินที่ตีราคา ต่ำลง” ตามมาตรา 65 ตริ (17) บริษัทฯ จึงไม่สามารถนำมูลค่าหุ้นที่ลดลงมาถือเป็น รายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตริ (17)

เรื่องที่ 17⁴¹ กรณีบริษัทฯ ผู้ถือหุ้นลงทุน

หรือได้หุ้นมาในราคาสูงกว่าราคาพาร์ ต่อมา บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ออกหุ้นดังกล่าวได้ลดทุนด้วย วิธีลดจำนวนหุ้น บริษัทฯ ต้องนำเงินลงทุน ที่ได้รับจากการลดจำนวนหุ้นเฉพาะส่วนที่ ไม่เกินกว่ากำไรสะสมและเงินสำรองที่กั้นไว้ รวมกันมาคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 40 (4) (ง) และ มาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจาก บริษัทฯ ได้รับเงินลงทุนเท่ากับราคาพาร์ ซึ่ง ต่ำกว่าราคาต้นทุนค่าหุ้นที่ได้มา ผลขาดทุนจาก การลดทุนในกรณีนี้ บริษัทฯ จะนำมาถือเป็น รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตริ (17) อย่างไรก็ตามบริษัทฯ สามารถนำผลเสียหายจากการลดทุนที่ได้รับ จากการลดจำนวนหุ้นมาถือเป็นรายจ่ายในการ คำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อมีการขายหุ้นนั้น

⁴⁰ หนังสือที่ กค 0802/14318 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2530

⁴¹ หนังสือที่ กค 0706/3979 ลงวันที่ 9 พฤษภาคม 2548



เรื่องที่ 18⁴² บริษัทฯ ได้ลงทุนซื้อหุ้นธนาคาร ก. ก่อนปี 2541 จำนวน 1,000,000 หุ้น โดยซื้อเพื่อการลงทุนหาผลประโยชน์จำนวน 700,000 หุ้น มูลค่าต้นทุนหุ้นละ 20 บาท และซื้อเพื่อขายจำนวน 300,000 หุ้น มูลค่าต้นทุนหุ้นละ 28 บาท แต่ธนาคารดังกล่าวดำเนินกิจการขาดทุนในเดือนสิงหาคม 2541 ธนาคารแห่งประเทศไทยได้ให้ธนาคารฯ ลดทุนลงโดยลดจำนวนหุ้นตามสัดส่วนจำนวนหุ้นเดิม 1,000 หุ้น เหลือหุ้นใหม่ 1 หุ้น และนำส่วนที่ลดทุนไปลดผลขาดทุนตามบัญชีเพื่อให้งบการเงินของธนาคารฯ แสดงฐานะการเงินถูกต้องตามความเป็นจริง ผลจากการลดทุนโดยลดจำนวนหุ้นของธนาคารดังกล่าว ทำให้เงินลงทุนในหุ้นของบริษัทฯ ลดลง เป็นผลเสียหายจากการดำเนินการที่ไม่อาจได้กลับคืนมา และต้องการให้ผลกำไรขาดทุนที่ปรากฏในบัญชีกำไรขาดทุนของบริษัทฯ แสดงถึงผลการดำเนินการอย่างสม่าเสมอ จึงได้นำผลเสียหายดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ โดยคำนวณจากต้นทุนของจำนวนหุ้นที่ลดลง ดังนั้น กรณีตามข้อเท็จจริงหุ้นของบริษัทฯ ที่ซื้อมาเพื่อการลงทุนหาผลประโยชน์จำนวน 700,000 หุ้น เข้าลักษณะ

เป็นทรัพย์สิน หากมีการลดมูลค่าหุ้น บริษัทฯ จะนำมูลค่าของหุ้นที่ตีราคาต่ำลง (ไม่ว่าจะโดยการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น) มาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ตามมาตรา 65 ตรี (17) แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัทฯ จะนำผลเสียหายจากการลดทุนมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อได้มีการขายหุ้นดังกล่าว

สำหรับหุ้นจำนวน 300,000 หุ้น ที่ซื้อมาเพื่อขาย เข้าลักษณะเป็นสินค้า หากมีผลขาดทุนจากการตีราคาลดต่ำกว่ามูลค่า (ไม่ว่าจะโดยการลดมูลค่าหุ้นหรือลดจำนวนหุ้น) บริษัทฯ จะนำมาถือเป็นรายจ่ายไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (6) เพราะการตีราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าทุนนั้น เท่ากับเป็นการหักรายจ่ายไปครั้งหนึ่งแล้ว

2.2 คำพิพากษาศาลฎีกา

เรื่องที่ 1⁴³ โจทก์ซื้อหุ้นของบริษัท ล. โดยถือไว้ในลักษณะทรัพย์สินเพื่อรับผลประโยชน์จากเงินปันผล การที่ต่อมาบริษัท ล. ลดทุนลงโดยลดจำนวนหุ้นที่มีอยู่เพื่อลดผลขาดทุนสุทธิ มีผลเพียงทำให้มูลค่าหุ้นรวมของโจทก์ลดลงตามสัดส่วนที่มีการลดจำนวนหุ้น ซึ่งเป็นผลให้มูลค่าทั้งสิ้นของเงินลงทุนในหุ้นอันเป็นทรัพย์สินของโจทก์มีมูลค่าลดลง แต่กรณีนี้จะถือเป็น

⁴² หนังสือที่ กค 0811/12651 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2542

⁴³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5897/2550 (ประชุมใหญ่ครั้งที่ 1/50)



รายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ต่อเมื่อมีการขายหุ้นส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นดังกล่าวไปทั้งหมดแล้วและมีผลขาดทุน เมื่อโจทก์ยังมีได้ขายหุ้นในส่วนที่เหลือจากการลดจำนวนหุ้นไป จึงถือว่ายังไม่มีรายจ่ายที่เกิดขึ้นจริงของทรัพย์สินดังกล่าวที่จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ กรณีเข้าลักษณะเป็น “ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่มีราคาต่ำลง” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (17) ซึ่งต้องห้ามมิให้นำไปคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ (1)

เรื่องที่ 2⁴⁴ ในงบดุลหมวดสินทรัพย์

โจทก์ได้บันทึกรายการหุ้นไว้ในเงินลงทุนในสถาบันการเงินอื่น แยกออกจากสินทรัพย์หมุนเวียน หากโจทก์ต้องการซื้อหุ้นเพื่อขายในระยะสั้นอันถือเป็นสินค้า ก็ต้องบันทึกรายการหุ้นไว้ในสินทรัพย์หมุนเวียนโดยบันทึกเป็นรายการสินค้าคงเหลือด้วยการตีราคาสินค้าคงเหลือในวันที่ 31 มีนาคม 2541 อันเป็นวันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี แต่โจทก์ก็มีได้บันทึกรายการหุ้นไว้ในสินค้าคงเหลือแต่อย่างใด โจทก์ซื้อหุ้นธนาคาร ศ. แล้วถือไว้จนครบระยะเวลาบัญชีในวันที่ 31 มีนาคม 2541 แสดงว่า

โจทก์ซื้อหุ้นธนาคาร ศ. อันเป็นการลงทุนในสถาบันการเงินอื่นหรือเป็นการลงทุนในหลักทรัพย์ ซึ่งโจทก์จะได้รับประโยชน์เป็นเงินปันผลในระยะยาว หุ้นธนาคาร ศ. ที่โจทก์ถือไว้นั้นจึงเป็นสินทรัพย์ โจทก์ต้องตีราคาหุ้นตามราคาที่ยังซื้อทรัพย์สินนั้นมาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (3) การที่โจทก์ตีราคาหุ้นให้ ลดลงจากราคาที่ซื้อครั้งแรกตามผลจากคำสั่งของธนาคารแห่งประเทศไทย อันมีผลทำให้มูลค่าหุ้นลดลง เข้าลักษณะเป็นค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาต่ำลง โจทก์ไม่สามารถนำมูลค่าหุ้นที่ลดลงมาถือเป็นรายจ่ายได้ เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (17)

ข้อพิจารณา

การพิจารณาว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามนำมาคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี หรือไม่ ต้องพิจารณาถึงลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย ผู้รับรายจ่ายตลอดจนเหตุผลความจำเป็นและหลักฐานในการจ่ายประกอบด้วย ซึ่งต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไปว่ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ จำนวนเท่าใดตามความเป็นจริง ไม่จำเป็นต้องถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามทั้งจำนวน⁴⁵

⁴⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8083/2548

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3274/2548



บทบัญญัติในมาตรา 65 ทวิ (3) (6) และ 65 ตริ (17) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หมายความว่า ลิขทรัพย์นั้นจะตีราคาต่ำลงเพื่อนำราคาที่ดีต่ำลงนั้นมาหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ เว้นแต่สินค้านั้นอาจตีราคาต่ำลงได้ด้วยการตีราคาหรือมูลค่าสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี เพื่อเป็นต้นทุนของสินค้าสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป โดยให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่า สำหรับหุ้นนั้นอาจเป็นลิขสิทธิ์หรือสินค้าก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเจตนาของผู้ซื้อ ซึ่งต้องพิจารณาจากการแยกแยะแสดงสินทรัพย์ที่หมุนเวียนและไม่หมุนเวียนในงบการเงิน ระยะเวลาในการ

ถือครอง หลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการตามกฎหมาย ตลอดจนประเพณีและวิธีปฏิบัติอันเกี่ยวกับลิขสิทธิ์หรือสินค้าประกอบกัน⁴⁶

เรื่องที่ 3⁴⁷ โจทก์ได้ตัดบัญชีทรัพย์สินถึงสองใบออกไปและถือราคาถึงสองใบนั้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิด้วยแล้ว เมื่อความจริงโจทก์ยังมีได้ขายถึงสองใบไป การตัดบัญชีถึงสองใบย่อมมีผลทำให้การคำนวณกำไรสุทธิลดลงตามราคาถึงสองใบนั้น จึงต้องห้ามมิให้ถือราคาถึงนั้นเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตริ (17)



⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8083/2548

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3137/2523