

บทที่ 4

รายงานผลการศึกษา

การศึกษา ประเด็นความผิด และแนวปฏิบัติที่ถูกต้องในการเสียภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ในครั้งนี้ ผู้ศึกษาขอนำเสนอรายงานผลของการศึกษา โดยแบ่งเป็น 4 ส่วน ตามลำดับดังนี้

1. รายงานผลของการศึกษาโดยใช้การสัมภาษณ์เชิงลึกเจ้าหน้าที่ที่ทำการตรวจสอบภาษีอากร
2. รายงานผลของการศึกษา จากการวิเคราะห์ข้อมูลรายงานการตรวจสอบภาษีอากร
3. รายงานผลการศึกษาจากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล
4. รายงานผลของการศึกษาโดยการสรุปผลการทดสอบ ความรู้ ความเข้าใจของผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล

4.1 รายงานผลของการศึกษาโดยใช้การสัมภาษณ์เชิงลึก (In-depth Interview)

เจ้าหน้าที่ที่ทำการตรวจสอบภาษีอากรกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคลของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 จำนวน 5 คน พบว่ามีประเด็นความผิดเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร และการปฏิบัติเกี่ยวกับภาษีอากรแต่ละประเภทภาษีอากร ดังนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม

- 1.1 ไม่จัดทำใบกำกับภาษี กรณีขายสินค้าอย่างอื่นที่ไม่ใช่การขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ตามมาตรา 86 วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร
- 1.2 ออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ระบุชื่อผู้ซื้อสินค้าไม่ครบถ้วน ไม่ระบุเลขเลขทะเบียนรถยนต์ของผู้ซื้อ เป็นต้น
- 1.3 ไม่จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 54) แห่งประมวลรัษฎากร การขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก , ข, ค และไม่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมีการขายสินค้าอย่างอื่นที่ไม่ใช่การขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่าย

1.4 ไม่ทำการเฉลี่ยภาษีซื้อของค่าใช้จ่าย ทรัพย์สินที่ใช้ในกิจการ ที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1 แสดงรายได้ไว้ต่ำไป เนื่องจากมีการขายสินค้า หรือให้บริการอย่างอื่น นอกจากเป็นการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ไม่นำมาเป็นรายได้ของกิจการ

2.2 จ่ายเงินเดือนของผู้เป็นหุ้นส่วนสูงเกินสมควรตามมาตรา 65ตรี (8) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 มีรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริงตามมาตรา 65ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าขนส่ง เงินเดือน เป็นต้น

2.4 มีรายจ่ายซึ่งผู้จ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับตามมาตรา 65ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าก่อสร้างอาคารสถานประกอบการ

2.5 กิจการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งปี (ภ.ง.ด. 51) โดยทำการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิตาม ภ.ง.ด.50 โดยไม่มีเหตุผลอันควรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 50/2537

3. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

3.1 กิจการจ่ายค่าขนส่ง ไม่ทำการหัก และนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528

3.2 กิจการจ่ายค่าใช้จ่าย เช่น ค่าจ้างทำบัญชี ค่าสอบบัญชี ไม่ทำการหักและนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548

4.2 รายงานผลของการศึกษาจากการวิเคราะห์ข้อมูลจากรายงานการตรวจสอบภาษี

ของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ระยะเวลา 4 ปี (ปีภาษี 2544 – 2547) จำนวน 52 ราย ซึ่งอยู่ในเขตท้องที่ความรับผิดชอบ ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 ซึ่งปรากฏข้อมูล จำนวนรายผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ที่พบประเด็นความผิดและไม่พบประเด็นความผิด ตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 แสดงจำนวนราย และร้อยละของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคลที่พบและไม่พบประเด็นความผิดในการเสียภาษีอากร

รายการ	จำนวน(ราย)	ร้อยละ
ไม่พบประเด็นความผิด	4	7.69
พบประเด็นความผิด	48	92.31
รวม	52	100

จากตารางที่ 1 พบว่าจากการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 ซึ่งตรวจสอบสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ส่วนใหญ่พบประเด็นความผิดร้อยละ 92.31

จากการศึกษารวบรวมข้อมูลทุกข้อมูติที่สามารถสรุปประเด็นความผิดในการเสียภาษีอากรของกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล จากรายงานการตรวจสอบภาษีอากรระหว่างปีภาษี 2544-2547 ของเจ้าหน้าที่ผู้ทำการตรวจสอบภาษีอากร ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 พบประเด็นความผิด จึงขอเสนอผลการศึกษาโดยแบ่งเป็นแต่ละประเภทภาษีอากร ดังนี้

1. ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 ไม่จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก, ข, ค กรณีขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์ โดยได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการรายย่อย ตาม แบบ ภ.พ. 07 แล้ว และไม่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ (กรณีขายน้ำมันหล่อลื่นและสินค้าอย่างอื่น) ซึ่งเป็นรายงานตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร

1.2 ไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ตามมาตรา 83 แห่งประมวลรัษฎากร

1.3 ไม่จัดทำใบกำกับภาษีหรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีขายสินค้าอย่างอื่นที่ไม่ใช่การขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์) หรือไม่จัดทำเอกสารดังกล่าวและไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเมื่อถูกเรียกร้อง ตามมาตรา 86/8 แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีขายน้ำมันเชื้อเพลิงที่มีมูลค่าครั้งหนึ่งเกิน 1,000 บาท)

1.4 ออกใบกำกับภาษีโดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร (กรณีไม่ระบุเลขทะเบียนรถยนต์ของผู้ซื้อ)

1.5 ออกใบกำกับภาษี โดยไม่มีสิทธิจะออกเอกสารดังกล่าวตามมาตรา 86/13 แห่งประมวลรัษฎากร

1.6 น้ำมันเชื้อเพลิงรั่ว มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ตามมาตรา 89(10) แห่งประมวลรัษฎากร

1.7 ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.พ.30) ไว้ไม่ถูกต้อง จำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้ในเดือนภาษีเกิน ไป กรณีมิได้เฉลี่ยภาษีซื้อทรัพย์สินหรือค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจการ เนื่องจากกิจการประกอบกิจการที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ทั้งนี้กิจการต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) แห่งประมวลรัษฎากร

1.8 ยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภ.พ.30) ไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้คำนวณภาษีขายที่แสดงไว้ในเดือนภาษีขาดไป กรณีภาษีขายแจ้งไว้ขาด เนื่องจากไม่คำนวณจำนวนน้ำมันในถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไป จากการระเหยของน้ำมันตามสภาพปกติ ซึ่งได้ไม่เกินร้อยละ 0.5 ของปริมาณน้ำมันที่ขายผ่านมิเตอร์หัวจ่ายในแต่ละเดือนภาษี ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 54) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1 แสดงรายได้และกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ต่ำไป เนื่องจากมีการขายสินค้า แต่ไม่นำมาแสดงเป็นรายได้ตามแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภงด.50)

2.2 โอนทรัพย์สิน (ให้ใช้กระแสไฟฟ้าและสถานประกอบการ) หรือให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2.3 จ่ายเงินเดือนของผู้เป็นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร ตามมาตรา 65 ตี (8) แห่งประมวลรัษฎากร

2.4 มีรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง (กรณีบันทึกค่าขนส่ง, เงินเดือน) โดยไม่มีรายจ่ายจริง ตามมาตรา 65 ตี (9) แห่งประมวลรัษฎากร

2.5 สร้างอาคารสถานประกอบการซื้อทรัพย์สิน ไม่มีหลักฐานใบรับเงิน นำค่าเสื่อมราคาอาคารมาถือเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งถือว่ากิจการมีรายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับตามมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

2.6 ห้างฯ ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี (ภงด.51) โดยทำการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิตาม ภงด.50 ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรที่ห้างฯ ชี้แจงเหตุผลและข้อเท็จจริงว่ามีเหตุการณ์เหนือความคาดหมาย

ได้ยื่น ภงด. 51 แล้วหรือไม่ และเหตุการณ์นั้นมีผลทำให้รายจ่ายลดลงหรือรายได้หรือกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นหรือไม่เพียงใด

3. ประเด็นความผิดเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

3.1 ห้างฯ จ่ายค่าขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิง ไม่หัก และนำส่งภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 1 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548

3.2 ห้างฯ จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไร ให้กับผู้เป็นหุ้นส่วน ไม่หัก และนำส่ง ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 10 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548

4.3 รายงานผลจากการศึกษาจากการสัมภาษณ์เชิงลึกผู้ประกอบการ

จากการนำข้อมูลที่ตรวจพบ ซึ่งเป็นประเด็นความผิดของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล โดยเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 ตรวจพบ ในระยะเวลา 4 ปี (ปีภาษี 2544 – 2547) จากจำนวนผู้ประกอบการรายดังกล่าวที่มีประเด็นความผิดทั้งหมด จำนวน 48 ราย โดยนำข้อมูลประเด็นความผิดที่เกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จากผู้ประกอบการดังกล่าว มาสร้างแบบสัมภาษณ์เชิงลึก จำนวน 15 ข้อ โดยผู้ศึกษาใช้ เทคนิคการสัมภาษณ์เชิงลึก (In – depth Interview) ทำการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการ สถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ที่เคยได้รับการตรวจสอบภาษีอากร จากเจ้าหน้าที่มาแล้ว เกี่ยวกับความรู้ ความเข้าใจในการเสียภาษีอากร และการปฏิบัติการเสียภาษีอากร เมื่อวันที่ 14 สิงหาคม 2548 ซึ่งแบบสัมภาษณ์ ประกอบด้วยความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับประเภทภาษีอากรดังนี้

1. ภาษีมูลค่าเพิ่ม	จำนวน	10	ข้อ
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล	จำนวน	3	ข้อ
3. ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	จำนวน	2	ข้อ
	รวม	15	ข้อ

จากการสัมภาษณ์ปรากฏรายละเอียดตามตารางที่ 2 ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2 แสดงประเด็นความผิดจากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง

คำถาม ข้อที่	รายการจากการสัมภาษณ์	ประเด็นความผิดมี หรือไม่มี	
		รายที่ 1	รายที่ 2
	คำถามเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม		
1	กิจการได้จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วน ก,ข,ค ตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 54) แห่งประมวลรัษฎากร	✓	✓
2	กิจการได้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบกรณีขายน้ำมันหล่อลื่นและสินค้าอื่น ตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร	✓	✗
3	กิจการออกไปกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบให้กับลูกค้าโดยมีสาระสำคัญครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งมีการระบุเลขทะเบียนรถของผู้ซื้อทุกครั้ง	✗	✗
4	กิจการให้ส่วนลดกับผู้ซื้อน้ำมันเชื้อเพลิงโดยขายผ่านมิเตอร์หัวจ่ายมีการออกไปกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบ แล้วนำส่วนลดนั้นมาเป็นรายการหักในรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วน ก,ข,ค	✗	✗
5	กิจการมีการเบิกใช้น้ำมันเชื้อเพลิงเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ โดยการออกไปกำกับภาษีขายระบุชื่อกิจการเป็นผู้ซื้อ แล้วนำใบกำกับภาษีดังกล่าวไปบันทึกเป็นรายการหักในรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วน ก,ข,ค	✓	✓
6	กิจการมีน้ำมันรั่วจากท่อแล้วสูญเสียน้ำมันได้คืนไปโดยกิจการตรวจพบจากรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิง ส่วน ข ว่าน้ำมันขาดหายไป กิจการไม่ต้องมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับกรมสรรพากร เนื่องจากทางกิจการมิได้ขายน้ำมันเชื้อเพลิงที่รั่วจากท่อดังกล่าว	✗	✗
7	กิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิงเป็นเงินเชื่อ จะออกไปส่งของชั่วคราวให้กับลูกค้า ต่อมารับชำระเงินจากการขายน้ำมันดังกล่าวจากลูกค้า จึงจะออกไปกำกับภาษีและใบเสร็จรับเงินส่งมอบให้ลูกค้า	✗	✓

ตารางที่ 2 (ต่อ)

คำถาม ข้อที่	รายการจากการสัมภาษณ์	ประเด็นความผิดมี หรือไม่มี	
		รายที่ 1	รายที่ 2
8	กิจการได้จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงส่วน ก,ข,ค รายงานภาษีซื้อ รายงานภาษีขาย และยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ให้กับกรมสรรพากรถ้ากิจการมีสาขา 2 แห่ง ท่านในฐานะผู้จัดการไม่สามารถไปดูแล การประกอบกิจการของสาขา 2 แห่งดังกล่าวได้ ท่านจะสามารถดูว่าน้ำมันเชื้อเพลิงขาดหายไป อาจเนื่องจากการระเหยตามสภาพปกติ และพนักงานทุจริตตัดสายเชื่อมมิเตอร์จำนวนลิตรที่ตู้จ่ายน้ำมันเชื้อเพลิง ทำให้มิเตอร์จำนวนลิตรไม่หมุน โดยดูได้จากรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมัน ฯ ส่วนใด	✓	✓
9	กิจการให้หุ้นส่วนใช้กระแสไฟฟ้าโดยไม่คิดค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด กิจการไม่มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากไม่ได้รับชำระค่าไฟฟ้าเป็นเงิน	✗	✗
10	กิจการเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงซึ่งได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบกิจการขายสินค้าหรือให้บริการรายย่อย ตามแบบ ภ.พ.07 แล้วกิจการขายน้ำมันเชื้อเพลิงมูลค่าครั้งหนึ่งเกิน 1,000 บาท มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีให้กับลูกค้าทุกครั้งเมื่อมีการขายตามประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 54) แห่งประมวลรัษฎากร	✗	✗
คำถามเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล			
1	กิจการมีการซื้อถนน สร้างถนนซึ่งทำให้มีสภาพดีขึ้นกว่าเดิมในบริเวณสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงบนที่ดินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์ของกิจการ ซึ่งเสียค่าก่อสร้างจำนวน 500,000 กิจการสามารถบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายได้ ทั้งจำนวน 500,000 บาท ในปีที่สร้างถนนดังกล่าวแล้วเสร็จ	✓	✓
2	กิจการจ่ายเงินเดือนให้กับหุ้นส่วนซึ่งเป็นผู้บริหาร ซึ่งปกติกิจการจ่ายเงินเดือน 10,000 บาท ให้กับหุ้นส่วนดังกล่าว ปัจจุบันกิจการมีกำไรสูง จึงจ่ายเงินเดือนให้พนักงานบัญชีและพนักงานขายเพิ่มขึ้นเดือนละ 500 บาท ต่อคน จ่ายให้หุ้นส่วนเพิ่มขึ้นอีก 15,000 บาท คิดเป็นเงินเดือน 25,000 บาท ซึ่งอีกสาเหตุหนึ่งกิจการจ่ายเงินเดือนให้กับหุ้นส่วนเป็นจำนวนมาก เนื่องจากกิจการมีรายจ่ายอย่างอื่นที่ไม่มีใบเสร็จรับเงิน กิจการสามารถนำรายการจ่ายเงินเดือนจำนวน 25,000 บาท ดังกล่าวมาคำนวณเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณเป็นกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้	✓	✓

ตารางที่ 2 (ต่อ)

คำถาม ข้อที่	รายการจากการสัมภาษณ์	ประเด็นความผิดมี หรือไม่มี	
		รายที่ 1	รายที่ 2
3	กิจการสร้างสถานประกอบการใหม่เป็นสาขาที่ 1 ซึ่งคืนที่เป็นกรรมสิทธิ์ของ ห้าง กิจการยื่นแบบ ภ.พ.09 เพิ่มจำนวนสาขาที่ 1 แล้ว กิจการจ่ายค่าก่อสร้างทั้ง ค่าวัสดุก่อสร้าง ค่าแรง โดยไม่ได้รับหลักฐานใบรับเงินจากผู้รับจ้างสร้างสถาน ประกอบการ เนื่องจากกิจการไม่ขอใบกำกับภาษีซื้อ ไม่ประสงค์จะนำมาเป็น เครดิตภาษีซื้อซึ่งกิจการจะสามารถบันทึกบัญชีอาคารที่สร้างได้ และหักค่าเสื่อม ราคาโดยถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้	✓	✓
	คำถามเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย		
1	กิจการจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรจากการขายน้ำมันเชื้อเพลิงให้กับหุ้นส่วน กิจการมี หน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย อัตราร้อยละ 10 นำส่งกรมสรรพากรภายใน วันที่ 7 ของเดือนถัดไป ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548	✗	✓
2	กิจการมีการจ่ายค่าขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิง และหล่อลื่นตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ท.ป.4/2528 โดยจ่ายให้ผู้ทำการขนส่งซึ่งมิใช่ผู้ขายสินค้าดังกล่าว กิจการไม่มี หน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 1 ของค่าขนส่ง ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528	✗	✗

หมายเหตุ: 1. เครื่องหมาย ✓ หมายถึง ไม่พบประเด็นความผิด
2. เครื่องหมาย ✗ หมายถึง พบประเด็นความผิด

จากการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงจำนวน 2 ราย ดังกล่าว ซึ่งมี การพบประเด็นความผิดจากการปฏิบัติการเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาแล้ว พบว่าผู้ประกอบการ ดังกล่าว มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีอากร และการปฏิบัติที่มีประเด็นความผิด และไม่มี ประเด็นความผิด ดังนี้

ตารางที่ 3 แสดงความรู้เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรที่มีประเด็นความผิดและไม่มีประเด็นความผิด

รายที่	มีประเด็นความผิด		ไม่มีประเด็นความผิด		รวม
	จำนวน	ร้อยละ	จำนวน	ร้อยละ	
1	8	53.33	7	46.67	15
2	7	46.67	8	53.33	15

จากผลการสัมภาษณ์ดังกล่าว พบว่าผู้ประกอบการยังมีความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับการเสีย ภาษีอากรค่อนข้างน้อย โดยพบว่า

รายที่ 1 มีความรู้คิดเป็นร้อยละ 46.67 ซึ่งอยู่ในระดับที่น้อยที่สุด

รายที่ 2 มีความรู้คิดเป็นร้อยละ 53.33 ซึ่งอยู่ในระดับที่น้อย

4.4 รายงานผลของการศึกษาโดยการสรุปผลการทดสอบ ความรู้ ความเข้าใจ ของผู้ประกอบการ สถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล

ซึ่งอยู่ในเขตท้องที่ความรับผิดชอบ ของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 ซึ่งจากการ ตรวจสอบภาษีอากรกิจการดังกล่าว ทั้งหมด 52 ราย พบว่ามีผู้ประกอบการที่ตรวจพบประเด็น ความผิดและไม่พบประเด็นความผิด เกี่ยวกับการเสียภาษีอากร จำนวน 48 ราย และ 4 ราย ตามลำดับ และผลจากการศึกษาโดยการสัมภาษณ์เชิงลึก ผู้ประกอบการดังกล่าว จำนวน 2 ราย ซึ่งเคยได้รับการตรวจสอบภาษีอากรจากเจ้าหน้าที่มาแล้ว ผู้ศึกษาได้ทำแบบสัมภาษณ์โดยใช้เทคนิค การสัมภาษณ์เชิงลึก ความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงิน ได้หัก ณ ที่จ่าย จึงขอเสนอผลสรุปการศึกษาตาม ตารางที่ 4

ตารางที่ 4 แสดงผลสรุปความรู้ ความเข้าใจ เกี่ยวกับภาษีอากรแต่ละประเภทภาษี

รายที่	ประเภทภาษีอากร	ถูก		ผิด	
		คะแนน	ร้อยละ	คะแนน	ร้อยละ
1	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	4	40	6	60
	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	3	100	-	-
	ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	-	-	2	100
2	ภาษีมูลค่าเพิ่ม	4	40	6	60
	ภาษีเงินได้นิติบุคคล	3	100	-	-
	ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	1	50	1	50

สรุปผลจากตารางที่ 4 พบว่าผู้ประกอบการมีความรู้ ความเข้าใจเกี่ยวกับแต่ละประเภทภาษี คือ

- รายที่ 1, 2 มีความรู้ด้านภาษีมูลค่าเพิ่ม ร้อยละ 40 อยู่ในระดับที่น้อยมาก
- รายที่ 1, 2 มีความรู้ด้านภาษีเงินได้นิติบุคคล ร้อยละ 100 อยู่ในระดับมากที่สุด
- รายที่ 1 มีความรู้ด้านภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 0 อยู่ในระดับน้อยมาก
- รายที่ 2 มีความรู้ด้านภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 50 อยู่ในระดับน้อย

ผู้ประกอบการ 2 รายข้างต้น เดิมมีประเด็นความผิดเกี่ยวกับ

1. ออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป โดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร
2. กรณีมีการขายน้ำมันหล่อลื่น ไม่จัดทำใบกำกับภาษี ส่งมอบให้กับผู้ซื้อทุกครั้งเมื่อมีการขายซึ่งจากผลของการสัมภาษณ์ผู้ประกอบการ ทั้ง 2 รายดังกล่าว ปรากฏว่า ผู้ประกอบการยังมีประเด็นความผิดจากการออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป โดยมีรายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วน ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ให้กับลูกค้าอีก เนื่องจาก การออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบก่อนข้างมีข้อความที่ละเอียด ยุ่งยากต่อการปฏิบัติตามกฎหมาย พนักงานของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงผู้เป็นพนักงานขาย(เด็กปั้ม) มักจะไม่ค่อยมีความรู้ ผู้ประกอบการไม่ให้ความสำคัญต่อการออกใบกำกับภาษี และเข้าใจว่า กิจการมิได้หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ได้

เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากยอดขายน้ำมันเชื้อเพลิง โดยการคำนวณ จากตัวเลข ที่เกิดจากการหมุนของ มิเตอร์หัวจ่าย ก็เพียงพอแล้ว

ผู้ศึกษาได้รับทราบประเด็นความผิดของกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล ที่อยู่ในเขตท้องที่ความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่เชียงใหม่ 2 จากผลของการศึกษา 4 ส่วนดังกล่าวข้างต้น ประกอบกับทำการศึกษาค้นคว้าข้อมูลทุกข้อมูมิจากบทบัญญัติต่าง ๆ ใน ประมวลรัษฎากร ระเบียบ ข้อหารือ และแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่มีผลบังคับใช้กับกิจการ สถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล จึงขอเสนอประเด็นความผิดและแนวปฏิบัติที่ ถูกต้องในการเสียภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล

4.5 ประเด็นความผิดและแนวปฏิบัติที่ถูกต้องในการเสียภาษีอากรของสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง ที่เป็นนิติบุคคล

1. เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม

1.1 ห้างหุ้นส่วนจำกัด เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และได้รับอนุมัติ ให้เป็นผู้ประกอบการรายย่อยตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มฉบับที่ 54 แห่งประมวลรัษฎากร มีการขายน้ำมันเชื้อเพลิงมูลค่าเกิน 1,000 บาท ไม่ออกใบกำกับภาษีขายทุก ครั้งเมื่อมีการขาย ซึ่งถือว่ามีความผิดตามมาตรา 90/2(3) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีผู้ประกอบการ จดทะเบียนไม่จัดทำใบกำกับภาษี หรือสำเนาใบกำกับภาษี หรือจัดทำแล้วไม่ส่งมอบให้ผู้ซื้อ หรือ ผู้รับบริการ ตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง ซึ่งมีอัตราโทษตามกฎหมาย จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับ ไม่เกินห้าพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ทั้งนี้ มีอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับ คือ ปรับกระหนงละ 3,000 บาท และต้องรับผิดชอบปรับ 2 เท่า ของจำนวนภาษี ตามใบกำกับภาษี ตามมาตรา 89 (5) แห่ง ประมวลรัษฎากร

กรณีสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่ได้รับอนุมัติเป็นผู้ประกอบการรายย่อย ตามแบบ ภ.พ.07 แล้ว เมื่อมีการขายน้ำมันเชื้อเพลิงมูลค่าเกิน 1,000 บาท หรือผู้ซื้อเรียกร้องใบกำกับภาษี ผู้ประกอบการมีหน้าที่ต้องจัดทำใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป หรือใบกำกับภาษีอย่างย่อทุกครั้งเมื่อมี การขาย พร้อมทั้งส่งมอบใบกำกับภาษีดังกล่าวให้แก่ผู้ซื้อสินค้าดังกล่าว

1.2 ห้างหุ้นส่วนจำกัด ขายน้ำมันเชื้อเพลิงแล้วออกใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบ โดยมี รายการในส่วนที่เป็นสาระสำคัญไม่ครบถ้วนตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร ให้กับลูกค้า เนื่องจากไม่มีที่อยู่และเลขทะเบียนรถของผู้ซื้อ ซึ่งถือว่ามีความผิดตามมาตรา 90(12) แห่งประมวล รัษฎากร กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร

(ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูป) โดยมีสาระสำคัญไม่ครบถ้วน ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 52) แห่งประมวลรัษฎากร ข้อ 4

หากผู้ประกอบการจดทะเบียนไม่ปฏิบัติตามข้อดังกล่าว ถือว่ามีความผิดตามมาตรา 90(12) แห่งประมวลรัษฎากร มีอัตราโทษตามกฎหมายปรับไม่เกิน 2,000 บาท ทั้งนี้อัตราโทษที่ควรเปรียบเทียบปรับกระหว่งละ 500 บาท

1.3 กิจการที่เป็นนิติบุคคลออกใบกำกับภาษีขายน้ำมันเชื้อเพลิง ตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร (ใบกำกับภาษีแบบเต็มรูปแบบ) ให้กับตนเอง เพื่อนำน้ำมันเชื้อเพลิงไปใช้ในกิจการให้บริการอบล่าไย โดยนำภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวมาถือเป็นเครดิตภาษีซื้อ เพื่อเป็นภาษีซื้อตามแบบ ภ.พ.30 ถือว่าเป็นยอดซื้อแจ้งไว้เกินและภาษีซื้อแจ้งไว้เกิน ถือว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นภาษีซื้อตามใบกำกับภาษี ออกโดยผู้ที่ไม่มิลิทธิออกใบกำกับภาษีตามส่วน 10 กรณีกิจการดังกล่าวมิได้ขายน้ำมันเชื้อเพลิง เป็นเพียงการเบิกใช้สินค้า ไม่มีหน้าที่ต้องออกใบกำกับภาษีตามมาตรา 86/4 แห่งประมวลรัษฎากร กิจการต้องจัดทำรายการเบิกสินค้าไปใช้ในกิจการ ซึ่งกิจการให้บริการอบล่าไย เป็นการให้บริการที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้นภาษีซื้อตามใบกำกับภาษีดังกล่าวที่มารถถือเป็นเครดิตภาษีซื้อ จึงถือว่าเป็นภาษีซื้อต้องห้ามตามมาตรา 82/5 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้กิจการยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้ไม่ถูกต้อง หรือมีข้อผิดพลาดอันเป็นเหตุให้จำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้ในเดือนภาษีเกินไปตามมาตรา 86(4) แห่งประมวลรัษฎากร กิจการต้องรับผิดชอบปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีซื้อที่แสดงไว้เกินไป

1.4 ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงมี ยอดขายและภาษีขายแจ้งไว้ขาดเนื่องจาก

- (1) มีการขายสินค้า และให้บริการอื่น ได้แก่
 - (1.1) ขายแก๊สหุงต้มไม่ออกใบกำกับภาษี
 - (1.2) ให้บริการล้างรถไม่ออกใบกำกับภาษี
 - (1.3) ขายสินค้าซึ่งกิจการได้รับแถมมาจากผู้ขายน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น ไม่ออกใบกำกับภาษี
- (2) ขายน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่นเป็นเงินเชื่อ ไม่ออกใบกำกับภาษี จะออกใบเสร็จรับเงินและใบกำกับภาษี เมื่อรับชำระเงินจากลูกค้า
- (3) ไม่จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก แสดงยอดขายภาษีขายตามแบบ ภ.พ.30 โดยการประมาณยอดขาย
- (4) ขายน้ำมันหล่อลื่นโดยออกใบกำกับภาษี แสดงราคาขายต่ำกว่าราคาตลาด

(5) ขายน้ำมันหล่อลื่น ไม่ออกใบกำกับภาษีขาย

(6) กิจการมีน้ำมันรั่ว เนื่องจากท่อส่งน้ำมันจากถังเก็บน้ำมันมายังตู้จ่าย เพื่อขายน้ำมันให้กับลูกค้าเกิดการรั่ว ทำให้มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าตามมาตรา 89(10) แห่งประมวลรัษฎากร

(7) พนักงานบัญชีมิได้นำยอดขายส่งน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งเป็นการขายโดยไม่ผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ทำให้ลืมนำยอดขายดังกล่าวมายื่นยอดขายตามแบบ ภ.พ.30

(8) มีน้ำมันระเหยจากถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิงเกินร้อยละ 0.5 ของปริมาณน้ำมันที่ขายผ่านมิเตอร์หัวจ่ายในแต่ละเดือนภาษี ไม่นำมายื่นยอดขายตามแบบ ภ.พ.30

(9) มิเตอร์หัวจ่ายจำนวนลิตรชำรุด ทำให้มิเตอร์จำนวนลิตรหมุนช้ากว่าปกติ ประกอบกับห้างฯ มิได้จัดทำรายงานส่วน ก,ข,ค ทำให้ไม่ทราบจำนวนน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขายและคงเหลือจำนวนที่ถูกต้อง

(10) บริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) แสดงยอดขายแจ้งไว้ขาด ภาษีขายแจ้งไว้ขาด เป็นระยะเวลา 26 เดือน เกือบจะทุกเดือน เนื่องจากพนักงานทุจริต ตัดระบบเชื่อมกับมิเตอร์จำนวนลิตรที่ตู้จ่ายน้ำมันเชื้อเพลิง ทำให้มิเตอร์จำนวนลิตรไม่หมุนเป็นครั้งคราวเมื่อมีการขายน้ำมันเชื้อเพลิงให้กับลูกค้า ซึ่งบริษัทฯ ยื่นยอดขายน้ำมันเชื้อเพลิงตามรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก โดยมีได้นำจำนวนลิตร ของน้ำมันเชื้อเพลิงที่ขาดหายไปตามรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ค มาถือเป็นยอดขาย กิจการจึงแสดงยอดขายแจ้งไว้ขาดตามแบบ ภ.พ.30 ดังกล่าว

ซึ่งจากเหตุการณ์ดังกล่าวข้างต้นทำให้มียอดขายแจ้งไว้ขาด และภาษีขายแจ้งไว้ขาด ผู้ประกอบการจดทะเบียนต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่ม เนื่องจากถือเป็นการขายตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร และเสียเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป ตามมาตรา 89(4) แห่งประมวลรัษฎากร

1.5 มิได้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ และไม่จัดทำรายงาน แสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดส่วน ก, ข, ค

ผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ประกอบกิจการขายสินค้าหรือผู้ผลิตสินค้า มิได้จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคล มีหน้าที่ในการจัดทำรายงานสินค้า ดังนี้

(1) มีหน้าที่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ กิจการที่ประกอบกิจการขายสินค้า โดยไม่ใช่การผลิตสินค้าเพื่อขาย ให้จัดทำเฉพาะรายงานสินค้าเท่านั้น แต่ยังคงต้องใช้ชื่อว่า “รายงาน

สินค้าและวัตถุดิบ” ซึ่งสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคลเป็นกิจการขายสินค้า (ขายน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น) กรณีที่กิจการยังไม่ได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการรายย่อยตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 54 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกิจการไม่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่าย กิจการมีหน้าที่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 89) แห่งประมวลรัษฎากร โดยจะจัดทำแยกออกเป็นแต่ละแผนกสินค้า และต้องจัดทำเป็นรายงานประกอบการในกรณีที่มีสถานประกอบการหลายแห่ง ทั้งนี้ไม่ว่าผู้ประกอบการจะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มรวมกันหรือไม่ก็ตาม

(2) มีหน้าที่จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก, ข, ค ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับที่ 54 แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากมิเตอร์หัวจ่ายตามประกาศฉบับดังกล่าว ซึ่งเป็นกรณีเฉพาะการขายน้ำมันเชื้อเพลิง

กิจการที่เป็นนิติบุคคลไม่จัดทำรายงานสินค้าและวัตถุดิบตามมาตรา 87 แห่งประมวลรัษฎากร กิจการต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับจำนวนสองเท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้จัดทำรายงาน หรือมิได้ส่งรายการในรายงานการให้ถูกต้อง ตามมาตรา 89(10) แห่งประมวลรัษฎากร และต้องระวางโทษปรับทางอาญา จำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือปรับไม่เกิน 10,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

1.6 ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีน้ำมันรั่ว ทำให้รายการสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบหรือรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิด ส่วน ก,ข,ค ตามผลการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน หรือผลการตรวจนับของผู้ประกอบการจดทะเบียนก็ตาม จะต้องถือว่าเป็นยอดขายโดยไม่ต้องออกใบกำกับภาษี เพียงรายการสินค้าขาดจากรายงาน ซึ่งบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มถือว่าเป็นการขายตามมาตรา 77/1(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต่างกับบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ไม่มีข้อกำหนดให้ถือว่าเป็นขาย ซึ่งในเรื่องดังกล่าวมีคำพิพากษาของศาลฎีกาวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3452/2538 กรณีที่ให้ถือว่าสินค้าขาดจากบัญชีคุมสินค้าเป็นการขายสินค้า และให้ถือมูลค่าของสินค้าดังกล่าวเป็นรายรับตามมาตรา 79 ทวิ (6) แห่งประมวลรัษฎากร นั้น เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับแก่ภาษีการค้า ห้ามมีบทบัญญัติให้นำไปใช้ในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ให้ถือว่า สินค้าที่ขาดจากบัญชีคุม

สินค้าเป็นการขายเพื่อถือเป็นเงินได้ในการค้าตามภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงเป็นการไม่ชอบ และเป็นหน้าที่ของจำเลยที่ 1 จะตรวจสอบรายได้ที่แท้จริงของโจทก์ตามหลักการบัญชีทั่วไป

1.7 กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนมิได้จัดทำรายงาน ส่วน ก, ข, ค หรือรายงานสินค้าและวัตถุดิบ หรือจัดทำรายงานดังกล่าว แต่มีสินค้าขาดจากรายงานสินค้าและวัตถุดิบ ผู้ประกอบการต้องรับผิดชอบภาษีมูลค่าเพิ่มจำนวนหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีขายที่แสดงไว้ขาดไป จำนวนเบี่ยปรับจำนวนสองเท่าของเงินภาษีซึ่งคำนวณจากฐานภาษีที่มีได้จัดทำรายงาน หรือมิได้ลงรายการในรายงานให้ถูกต้อง ตามมาตรา 89(4) (10) แห่งประมวลรัษฎากร

1.8 ผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งเป็นสถานบริกาน้ำมันเชื้อเพลิงไม่ได้รับอนุมัติให้เป็นผู้ประกอบการขายน้ำมันเชื้อเพลิงผ่านมิเตอร์หัวจ่าย ตามแบบ ภ.พ.07 มิได้จัดทำใบกำกับภาษีหรือ สำเนาใบกำกับภาษี ทุกครั้งเมื่อมีการขาย ตามมาตรา 86 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ได้จัดทำรายงานแสดงรายละเอียดการขายน้ำมันเชื้อเพลิงแต่ละชนิดส่วน ก,ข,ค, และนำยอดขายไปยื่นตามแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.30) ทุกเดือน ภาษีไว้แล้ว ให้ยื่นแบบ ภ.พ.07 เพื่อขออนุมัติต่ออธิบดีกรมสรรพากร ผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขต ท้องที่ที่สถานประกอบการตั้งอยู่ โดยขออนุมัติวันที่ ตั้งแต่ที่ได้มีการขายน้ำมันเชื้อเพลิง (ขออนุมัติวันที่ย้อนหลัง)

1.9 ห้างฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนขายน้ำมันเชื้อเพลิง และยังมีการประกอบกิจการรับจ้าง ขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิง ซึ่งเป็นกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ห้างฯ ใช้รถบรรทุกน้ำมันเชื้อเพลิง เพื่อนำมาขายที่สถานประกอบการ และรับจ้างขนส่งให้กับลูกค้าที่เป็นสถานบริกาน้ำมันเชื้อเพลิง ห้างฯ มิได้ทำการเฉลี่ยภาษีซื้อของค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าน้ำมันเชื้อเพลิงที่ใช้กับรถบรรทุก ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ เป็นต้น ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 29) แห่งประมวลรัษฎากร

ห้างฯ ควรปฏิบัติดังนี้

(1) กรณีห้างฯ ประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และผู้ประกอบการควรแยกให้ชัดเจนว่าภาษีซื้อที่เกิดขึ้นเป็นของกิจการประเภทใด แม้จะเป็นสินค้าหรือบริการประเภทหรือชนิดเดียวกัน เช่น แยกการจัดซื้อ แยกใบกำกับภาษี แยกการใช้โทรศัพท์ แยกการขนส่งน้ำมันของห้างฯ และของผู้ใช้บริการ เป็นต้น

(2) กรณีห้างฯ ประกอบกิจการทั้งประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และประเภทที่ไม่ต้องเสีย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และมีภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือรับบริการที่นำไปใช้ในกิจการทั้งสอง ประเภท โดยไม่สามารถแบ่งแยกได้ว่าได้นำภาษีซื้อดังกล่าวไปใช้ในกิจการประเภทใดประเภทหนึ่งทั้งหมด เช่น ภาษีซื้อรถบรรทุก ภาษีซื้อดังกล่าวจะต้องนำมาเฉลี่ยตามหลักเกณฑ์

ประกาศฯ (ฉบับที่ 29) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของ “ฐานรายได้” ของทั้ง 2 กิจกรรม ดังนี้

(2.1) ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

1. ฐานรายได้จากการขายสินค้าหรือการให้บริการที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. กรณีประกอบกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นการขนเข้าขนออกคนโดยสารหรือสิ่งของ ฐานรายได้จะรวมรายได้ทั้งหมดที่ได้จากกิจการขนส่งระหว่างประเทศ

(2.2) ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่

1. ฐานรายได้ของกิจการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม
2. ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ
3. ฐานรายได้ของกิจการประเภทที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

ข้อสังเกต ในกรณีผู้ประกอบการฯ มีสถานประกอบการหลายแห่ง รายได้ที่จะนำมาเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ จะต้องนำรายได้ของทุกสถานประกอบการมารวมคำนวณเป็นฐานในการเฉลี่ยภาษีซื้อ

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทประกอบธุรกิจผลิตสินค้า ปี 2538 ได้สร้างอาคารพร้อมเฟอร์นิเจอร์เป็นห้องพักอาศัยเพื่อให้เช่า และเปิดดำเนินงานเป็นสาขาสำหรับกิจการดังกล่าวในปี 2539 สาขาของบริษัทจึงมีรายได้ทั้ง 2 ประเภท บริษัทต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ หรือตามประมาณการรายได้ โดยใช้รายได้ของทุกสถานประกอบการรวมกัน (กค 0811/พ. 8451 ลงวันที่ 1 กรกฎาคม 2540)

การเฉลี่ยภาษีซื้อทั่วไป แยกพิจารณาวิธีการเฉลี่ยภาษีซื้อได้เป็น 3 วิธีการ คือ

- 1) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ยังไม่มีรายได้
- 2) กรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการแล้วโดยมีรายได้ของปีที่ผ่านมา
- 3) ข้อผ่อนปรนไม่ต้องทำการเฉลี่ยภาษีซื้อ

1.) การเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนเพิ่งเริ่มประกอบกิจการ หรือประกอบกิจการแล้วแต่ยังไม่มีรายได้ (ข้อ 2 (1) (2) ของประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29))

ผู้ประกอบการต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1.1 ให้ประมาณการรายได้ของกิจการทั้งสองประเภท โดยคาดการณ์ว่า ปีใดจะเป็นปีที่ เริ่มมีรายได้ และจะมีรายได้ของกิจการแต่ละประเภทเท่าใด ก็ให้เฉลี่ยภาษีซื้อไปตามนั้น ทั้งนี้การ คาดการณ์ดังกล่าว ไม่ต้องแจ้งกรมสรรพากรแต่อย่างใด

“ปีที่เริ่มมีรายได้” หมายถึง ปีแรกที่เริ่มมีรายได้เกิดขึ้นจริง โดยมีระยะเวลาในปีแรกไม่น้อยกว่า 6 เดือนขึ้นไป ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

ในกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนนิติบุคคลต้องมีรายได้อย่างน้อย 6 เดือน ภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกัน เช่น บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีเริ่มตั้งแต่ 1 ตุลาคม 2546 ถึง 30 กันยายน 2547 บริษัทต้องเริ่มมีรายได้อย่างน้อยตั้งแต่เดือนเมษายน 2547 เป็นต้นไป จึงจะถือว่ารอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวเป็น “ปีที่เริ่มมีรายได้”

ทั้งนี้ รายได้จากประกอบการกิจการ 6 เดือนขึ้นไปนั้น ไม่จำเป็นว่าจะต้องมีรายได้เกิดขึ้นจริงใน 6 เดือนติดต่อกัน เช่น บริษัทมีรอบระยะเวลาบัญชีตามปีปฏิทิน เริ่มมีรายได้ เดือนมิถุนายน เดือนกรกฎาคม ถึงเดือนพฤศจิกายน ไม่มีรายได้ เดือนธันวาคม มีรายได้ กรณีนี้ถือได้ว่าปีนั้นเป็น “ปีที่เริ่มมีรายได้” ของบริษัทแล้ว

แต่อย่างไรก็ดี แม้จะประมาณการรายได้เท่าใดก็ตามการเฉลี่ยภาษีซื้อดังกล่าว จะนำ ภาษีซื้อเฉลี่ยได้ตามส่วนของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม มาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มเกินกึ่งหนึ่ง ของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ยไม่ได้

1.2 เมื่อทราบว่าปีใดเป็นปีที่เริ่มมีรายได้แล้ว จะต้องปรับปรุงภาษีซื้อ ดังนี้

- (1) การปรับปรุงภาษีซื้อให้กระทำในเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีสุดท้ายของปีที่เริ่มมีรายได้
- (2) ให้ปรับปรุงภาษีซื้อตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่ได้เฉลี่ยภาษีซื้อถึงเดือนภาษีสุดท้ายของ ปีที่เริ่มมีรายได้
- (3) ในการปรับปรุงภาษีซื้อนั้น ให้ปรับปรุงโดยนำมาเปรียบเทียบกับ การเฉลี่ยภาษีซื้อ ตามส่วนของฐานรายได้ที่เกิดขึ้นจริง หากปรากฏว่า ภาษีซื้อในส่วนที่เฉลี่ยตามส่วนของกิจการ ประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเฉลี่ยตามประมาณการรายได้มีจำนวนมากกว่าภาษีซื้อที่เฉลี่ยได้ ตามฐานรายได้จริงของกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกิดขึ้นจริงในปีที่เริ่มมีรายได้ก็ให้ เสียภาษีเพิ่มเติม (ในส่วนต่าง) โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม แต่หากน้อยกว่า ภาษีซื้อที่ เฉลี่ยได้ตามฐานรายได้จริงของ

กิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มก็ให้ขอคืน (การขอคืน ต้องกระทำภายใน 3 ปี)

- (4) การปรับปรุงภาษีซื้อให้ใช้แบบ ภ.พ.30.2 ซึ่งเป็นแบบแสดงรายการที่กำหนดตาม ประกาศอธิบดีฯ เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 65) โดยยื่นเพียงฉบับเดียวปรับปรุงเป็นยอดรวม ตั้งแต่เดือนภาษีแรกที่มีภาษีซื้อที่ต้องเฉลี่ยเกิดขึ้น (ไม่แยกยื่นเป็นรายเดือน) และให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนภาษีถัดจากเดือนภาษีที่มีการปรับปรุงภาษีซื้อ

ข้อสังเกต ในกรณีที่ผู้ประกอบการฯ ได้ประกอบกิจการประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเพียงประเภทเดียวมาแล้ว ต่อมาประสงค์จะประกอบกิจการอีกประเภทหนึ่งเพิ่มเติม และมีการซื้อสินค้าหรือบริการมาเพื่อใช้ร่วมกันในกิจการทั้งสองประเภท การเฉลี่ยภาษีซื้อที่เกิดจากการซื้อสินค้าหรือบริการดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดเป็นหลักเกณฑ์ตามข้อ 7 ของประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29) โดยให้เฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ เช่น

บริษัทประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ในปีที่ผ่านมาได้รับประเภทที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเพียงอย่างเดียว บริษัทประสงค์จะทำกิจการสนามกอล์ฟเพื่อให้บริการเพิ่มเติม จึงได้ว่าจ้างผู้รับเหมาพัฒนาที่ดินทั้งในส่วนที่จะต้องทำที่ดินจัดสรรขาย และทำสนามกอล์ฟด้วย ภาษีซื้ออันเกิดจากค่าใช้จ่ายในการว่าจ้าง บริษัทจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามประมาณการรายได้ ของกิจการทั้งสองประเภทของปีที่เริ่มมีรายได้ และนำภาษีซื้อส่วนที่เฉลี่ยได้ตามประมาณการ รายได้ของกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปหักออกจากภาษีขาย แต่ต้องมีจำนวน ไม่เกินกึ่งหนึ่ง ของภาษีซื้อที่นำมาเฉลี่ยตามข้อ 2(1) ของประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29)ฯ (กค 0811/พ.14899 ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2540)

2) การเฉลี่ยภาษีซื้อกรณีผู้ประกอบการจดทะเบียนประกอบกิจการแล้วโดยมีรายได้ของปีที่ผ่านมา (ข้อ 2 (3) ของประกาศอธิบดีฯ (ฉบับที่ 29))

เมื่อผู้ประกอบการจดทะเบียนได้ประกอบกิจการและเริ่มมีรายได้แล้ว สำหรับ ปีถัดจากปีที่เริ่มได้เป็นต้นไป ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนเฉลี่ยภาษีซื้อ ดังนี้

2.1 เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา โดยไม่ต้องปรับปรุงภาษีซื้อเมื่อสิ้น ปีอีก หรือ

2.2 เฉลี่ยภาษีซื้อตามส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา โดยปรับปรุงภาษีซื้อให้ เป็นไป ตามส่วนของรายได้ที่เกิดขึ้นจริงทั้งปีของกิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการปรับปรุงนั้นให้ปรับปรุงเช่นเดียวกับกรณีการปรับปรุงภาษีซื้อของปี

ที่ยัง ไม่มีรายได้ หรือปีที่เริ่มมีรายได้ตามที่กล่าวในข้อ 1 (หากการปรับปรุงแล้ว ปรากฏมีภาษีที่ต้องเสียเพิ่ม ก็ให้ยื่นแบบ ภ.พ.30.2 ขอคืนภาษีภายใน 3 ปี)

การเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ข้อ 2.1 หรือ ข้อ 2.2 เมื่อได้เลือกปฏิบัติเป็นอย่างไรแล้วให้ถือปฏิบัติเป็น อย่างเดียวกันตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงจึงจะสามารถ เปลี่ยนแปลงได้ เช่น บริษัท ก. เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนใช้เกณฑ์การเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ส่วน ของรายได้ของปีที่ผ่านมาโดยไม่ปรับปรุงภาษีซื้อเมื่อสิ้นปีอีก บริษัท ก. จะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตาม เกณฑ์ดังกล่าวต่อไป จะเปลี่ยนแปลงจะต้องขออนุมัติอธิบดีกรมสรรพากรก่อน

3) ข้อผ่อนปรนไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ

ผู้ประกอบการฯ ที่ประกอบกิจการ โดยมีรายได้ของปีที่ผ่านมาแล้ว โดยปกติจะต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตาม ส่วนของรายได้ของปีที่ผ่านมา แต่ถ้าหากปรากฏว่ารายได้ของปีที่ผ่านมาอยู่ในเกณฑ์ดังต่อไปนี้ จะเลือกไม่เฉลี่ยภาษีซื้อก็ได้

3.1 ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการบางประเภทที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวน ไม่น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกนำ ภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย ทั้งนี้ห้ามนำภาษีซื้อดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นมูลค่า ต้นทุนของทรัพย์สินหรือรายจ่ายของกิจการ

3.2 ถ้ารายได้ของปีที่ผ่านมาของกิจการประเภทที่ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มมีจำนวนไม่ น้อยกว่าร้อยละ 90 ของรายได้ของกิจการทั้งหมด ให้ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีสิทธิเลือกไม่นำ ภาษีซื้อทั้งจำนวนไปหักออกจากภาษีขาย แต่ให้นำไปรวมคำนวณเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สิน หรือรายจ่ายของกิจการ

เมื่อได้เลือกปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใน 1 หรือ 2 แล้ว ก็ให้ถือปฏิบัติตลอดไป เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้เปลี่ยนแปลงได้

การเลือกปฏิบัติตลอดไป หมายความว่า ปีใดมีรายได้ของปีที่ผ่านมาอยู่ในเกณฑ์ตาม 1 หรือ 2 แล้ว ก็ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อ ไม่ได้หมายความว่า ถ้าปีใดมีรายได้ของปีที่ผ่านมาอยู่ในเกณฑ์ตาม 1 หรือ 2 แล้ว และมีการเลือกไม่เฉลี่ยภาษีซื้อ ปีต่อไป ก็ไม่ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อแม้จะมีรายได้ไม่อยู่ในเกณฑ์ตาม 1 หรือ 2 (ซึ่งหากไม่ได้มีรายได้อยู่ในเกณฑ์ตาม 1 หรือ 2 ต้องเฉลี่ยภาษีซื้อตามปกติ) ทั้งนี้ตามข้อ 3 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

2. เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1 ห้างฯ สร้างสถานประกอบการซึ่งเป็นสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง และซื้อถังเก็บน้ำมันเชื้อเพลิง ไม่มีหลักฐานใบรับเงิน นำค่าเสื่อมราคาอาคาร และอุปกรณ์มาถือเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งถือว่าห้างฯ มีรายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับตามมาตรา 65 ตรี (18) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 2510/2530 ค่านายหน้าหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้ว ถือเป็นหลักฐานการจ่ายค่านายหน้าได้ การที่ห้างฯ ผู้รับมิได้นำค่านายหน้าไปลงบัญชีและเสียภาษีเงินได้นั้นเป็นเรื่องของห้างมิใช่หน้าที่ของโจทก์ จึงมิใช่เหตุที่จะนำมาอ้างว่ามีได้มีการจ่ายค่านายหน้าให้แก่ห้าง

คำพิพากษาฎีกาที่ 2301/2531 โจทก์ไม่มีใบรับเงินของผู้ขายสินค้าให้มาแสดง แต่ส่งเอกสารอื่นแทนใบเสร็จรับเงิน ถือได้ว่ารายจ่ายนั้นพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 2528/2531 ทั้งโจทก์ (ผู้เสียภาษี) และจำเลยต่างก็นำสืบไม่ได้ว่ามีผู้รับเงินตามหลักฐานการจ่ายเงินค่าจ้าง โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายจึงพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 3071/2531 ใบรับมีแต่ชื่อผู้จ่าย ไม่มีนามสกุลและบ้านเลขที่ของผู้ขายเป็นหลักฐานลงบัญชีที่จ่ายไม่ได้เพราะไม่ทราบว่าใครเป็นผู้ขายและรับเงิน การที่เจ้าพนักงานสรรพากรกำหนดต้นทุนยางตามระเบียบของจำเลยจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 2735/2532 เมื่อใบรับเงินไม่ปรากฏ ชื่อ ที่อยู่ของผู้รับเงินแม้จะยืนยันว่าจ่ายไปจริง ทั้งผู้สอบบัญชีรับอนุญาตรับรองแล้วก็ห้ามผลลบล้างบทบัญญัติของกฎหมายไม่

คำพิพากษาฎีกาที่ 3608/2534 ใบรับชั่วคราวมีชื่อ ที่อยู่ และลายเซ็นพนักงานของบริษัทเป็นผู้รับเงิน และยังระบุว่าชำระ โดยเช็คและมีการเรียกเก็บเงินตามเช็คนั้นไปแล้ว ถือเป็นรายจ่ายได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 2213/2535 บริษัทจ่ายเงินค่าบริการให้แก่เจ้าหน้าที่บุคลากรและได้ลงบัญชีไว้ แต่มิได้ระบุว่าจ่ายให้แก่ผู้ใด ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงเป็นรายจ่ายที่บริษัทพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 4963/2536 โจทก์มีเพียงเอกสารที่โจทก์ทำขึ้นว่ามีผู้รับเงินไปจากโจทก์ แต่โจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ให้รับฟังได้ว่าได้จ่ายเงินไปจริง และมีผู้รับเงินที่มีอยู่หรือตัวตนแน่นอนจึงเป็นกรณีที่โจทก์พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

โจทก์ส่งสินค้าให้แก่โรงพยาบาลโดยมีส่วนลดให้ ส่วนลดที่ให้โรงพยาบาลมิได้ตอบรับว่าได้รับจากโจทก์หรือไม่ โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ ถ้าฟังแต่เอกสารที่โจทก์ทำขึ้นเองว่าได้ให้ส่วนลดแก่โรงพยาบาล ไม่พอรับฟังได้ว่าโรงพยาบาลเป็นผู้รับ อันจะนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

พนักงานของโจทก์ที่ไปขายสินค้าต่างจังหวัด จะเบิกค่าใช้จ่ายไปก่อน สำหรับค่าที่พัก โรงแรมส่วนมากจะมีใบเสร็จรับเงินมาแสดง ส่วนค่าอาหาร และค่าพาหนะจะไม่มีใบเสร็จรับเงิน เมื่อพนักงานขายของโจทก์เป็นผู้รับเงินดังกล่าวในอัตราที่สมควรในการไปทำงานให้โจทก์แม้ไม่มีใบเสร็จรับเงินของผู้ที่รับเงินจากพนักงานเหล่านั้นมาแสดงก็ถือว่าโจทก์พิสูจน์ได้ว่ามีผู้รับเงินไปจริงจึงนำมาหักเป็นรายจ่ายได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 551/2537 โจทก์ไม่มีใบเสร็จรับเงินจากผู้ขายมาแสดงทั้งไม่นำสืบให้ปรากฏข้อเท็จจริงว่าซื้อสินค้าจากผู้ใด ค่าซื้อสินค้าดังกล่าวจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 4909/2538 รายจ่ายค่ารับรอง และค่าชดเชยผลเสียหาย โจทก์ทำหลักฐานการจ่ายขึ้นเอง แต่ไม่สามารถนำบุคคลผู้รับเงินมายืนยันว่าเป็นจริงตามที่โจทก์ทำหลักฐานไว้ถือว่าโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ

คำพิพากษาฎีกาที่ 1933/2538 โจทก์ไม่เก็บรักษาใบเสร็จรับเงิน อันเป็นหลักฐานเกี่ยวกับการซื้อขายพารา เมื่อโจทก์ไม่ส่งหลักฐานดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่อาจตรวจสอบชื่อและที่อยู่ของผู้ที่ขายพาราให้โจทก์ได้ จึงเป็นรายจ่ายซึ่งโจทก์ผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับต้องห้ามเป็นรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี (18)

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

(1) กรณีผู้รับเงินไม่ออกใบเสร็จรับเงิน ผู้จ่ายอาจทำใบสำคัญจ่าย เพื่อพิสูจน์ตัวผู้รับได้ เช่น ตามบัญชีสต็อกหรือของกรมสรรพากร ดังนี้

บริษัทจ้างถมที่ และขายทราย-ดินลูกรัง ซึ่งซื้อมาจากจังหวัดชายทะเล แต่ผู้ขายไม่เคยออกบิลซื้อให้เลย กรณีดังกล่าวบริษัทอาจทำหลักฐานการจ่ายเงิน ระบุชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เลขที่ในบัตรประจำตัวประชาชน วันเดือนปี จำนวนเงิน รายการที่จ่าย และให้ผู้รับเงินลงชื่อรับไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการหักเป็นรายจ่าย ซึ่งทำให้บริษัทสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0802/14110 ลงวันที่ 14 ตุลาคม 2529)

ห้างฯ ชื่อผัก ผลไม้ มาจากชาวไร่ ชาวสวน ซึ่งไม่มีทะเบียนพาณิชย์ ไม่มีการออกใบเสร็จรับเงินให้ ห้างฯ ก็อาจทำหลักฐานการจ่ายเงิน เช่น ใบสำคัญจ่าย ระบุชื่อ ที่อยู่ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เลขที่ในบัตรประจำตัวประชาชน วันเดือนปี จำนวนเงินที่จ่าย รายการที่จ่าย และให้ผู้รับลงชื่อรับไว้เพื่อเป็นหลักฐานในการหักเป็นรายจ่ายได้ ซึ่งทำให้ห้างฯ สามารถพิสูจน์ได้

(2) กรณีผู้จ่ายเงินได้ จ่ายเป็นเช็คระบุชื่อผู้รับเงิน เช็คที่ผ่านการขึ้นเงินแล้ว ย่อมแสดงได้ว่าการจ่ายเงินให้แก่ผู้รับแล้ว จึงนำมาเป็นหลักฐานพิสูจน์รายจ่ายได้ ตามนัยหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เช่น

สำเนาเช็คขีดคร่อมที่ผ่านการเบิกจ่ายเงินจากธนาคารแล้ว ซึ่งมีข้อความปรากฏชื่อห้างฯ ผู้ส่งจ่าย และผู้ทรงเช็ค (เจ้าหนี้) ซึ่งเป็นผู้รับเงินถือเป็นหลักฐานการจ่ายของห้างฯ ผู้จ่ายได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0802/15993 ลงวันที่ 15 พฤศจิกายน 2531)

บริษัทประกอบกิจการรับเหมาก่อสร้างได้เช่าสำนักงานในการจ่ายค่าเช่า ปรากฏว่าผู้ให้เช่าไม่ออกใบเสร็จรับเงิน หรือหลักฐานอื่นใด แต่บริษัทได้ถ่ายสำเนาเช็คที่จ่ายไป และให้ผู้เช่าเซ็นชื่อรับลงบนสำเนาเช็คนั้น หากปรากฏว่า เป็นสำเนาเช็คที่ผ่านการขึ้นเงินจากธนาคารแล้วบริษัทใช้สำเนาเช็คเป็น หลักฐานในการลงบัญชีได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0802/พ.6499 ลงวันที่ 19 เมษายน 2536)

(3) บิลเงินสดที่ไม่มีชื่อที่อยู่ผู้รับเงินและชื่อผู้จ่ายเงิน ไม่ใช่หลักฐานที่จะพิสูจน์ตัวผู้รับได้

บริษัทซื้อสินค้ามาเป็นของแถม รายจ่ายดังกล่าวมีเพียงหลักฐานการซื้อตามใบเสร็จรับเงิน ซึ่งเป็นบิลเงินสดมีเพียงตราประทับชื่อบริษัทผู้รับเงินแต่ไม่มีที่อยู่ของผู้รับเงิน เลขลำดับของเล่มและของใบรับ อีกทั้งชื่อผู้ซื้อระบุว่าเงินสดไม่ปรากฏว่าบริษัทเป็นผู้จ่ายค่าสินค้า บริษัทไม่มีสิทธินำค่าซื้อสินค้าถือเป็นรายจ่าย ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) และ (18)

(4) หลักฐานอื่นๆ

บริษัทผู้เช่าซื้อรถยนต์ได้รับสำเนาใบเสร็จแสดงการจ่ายเงินแทนใบเสร็จต้นฉบับตัวจริง โดยบริษัทผู้ให้เช่าซื้อมีตัวตนแน่นอน และได้ยืนยันถึงการรับเงินตามสำเนาใบเสร็จจริง บริษัทย่อนำสำเนาใบเสร็จนั้นมาเป็นหลักฐานการจ่ายเงินในการคำนวณกำไรสุทธิได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0804/11706 ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2518)

ลูกจ้างทำใบเสร็จค่ารักษาพยาบาลหาย ได้แจ้งความต่อพนักงานสอบสวนและขอให้โรงพยาบาลออกใบรับรองให้ หนังสือรับรองดังกล่าวเป็นหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายในกรณีที่บริษัทมีข้อผูกพันจะต้องออกค่ารักษาพยาบาลให้ลูกจ้างได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0802/13894 ลงวันที่ 9 ตุลาคม 2529)

ส่วนลดจ่ายจะจ่ายเป็นอะไรก็ได้ และจะถือเป็นค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายได้หรือไม่ จะต้องหลักฐานแสดงว่ารายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร โดยเฉพาะตามมาตรา 65 ตรี

(13) และรายจ่ายนั้นจะต้องพิสูจน์ได้ว่า ใครเป็นผู้รับจึงจะถือเป็นรายจ่ายได้ มิฉะนั้น ต้องห้ามตาม มาตรา 65 ตรี (18) (กค 0804/2260 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2523)

บริษัทประกอบกิจการจำหน่ายสุรา โดยได้ลงบัญชีรายจ่ายค่าสุราเป็นเงินสด และไม่มี หลักฐานการจ่ายว่าได้จ่ายแก่ผู้ใด บริษัทจะนำรายการค่าสุรามาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร สุทธิไม่ได้ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0804/1414 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2524)

กรรมการผู้จัดการของบริษัทได้จ่ายเงินไปโดยใช้บัตรเครดิตส่วนตัว แล้วจึงนำเอา สลิป หรือหลักฐานแสดงการหักบัญชีของธนาคารซึ่งมีลายมือชื่อเจ้าหน้าที่ร้านค้ามาเบิกคืนเงินจาก บริษัท สลิปหรือหลักฐานดังกล่าวบริษัทไม่สามารถใช้เป็นหลักฐานประกอบการบันทึกค่าใช้จ่าย ของบริษัทเว้นแต่จะมีใบเสร็จรับเงินของร้านค้ามาแสดงประกอบด้วย (กค 0802/9644 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2527)

รายการหักบัญชีเงินฝากธนาคาร ตลอดจนใบส่งของที่เจ้าหน้าที่ส่งมาเรียกเก็บเงินเป็น หลักฐานในการบันทึกบัญชีของบริษัทไม่ได้ เว้นแต่จะมีใบเสร็จรับเงินของร้านค้า (เจ้าหนี้) หรือมี สำเนาเช็คที่ผ่านการเบิกจ่ายเงินจากธนาคารแล้วมาแสดงประกอบด้วย (กค 0802/2395 ลงวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2531)

ผู้ขายได้ออกใบเสร็จรับเงินแต่ไม่ได้ลงชื่อรับเงินเนื่องจากการออกล่วงหน้าก่อน ครบกำหนดชำระเงิน บริษัทผู้ซื้อได้ออนเงินผ่านธนาคารในภายหลัง และหลักฐานการโอนเงินผ่าน ธนาคาร ปรากฏรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อเจ้าหนี้ผู้รับเงิน จำนวนเงินที่ชำระ และเลขที่บัญชีของเจ้าหนี้ อันเป็นหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ และเป็นการชำระหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการบริษัท ย่อมนำหลักฐานการโอนและใบเสร็จดังกล่าวเป็นหลักฐานการจ่ายเงินในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) (กค 0811(กม)/1516 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2541)

บริษัทส่งเสริมการขายโดยมอบบัตรให้ลูกค้า เมื่อสะสมบัตรครบตามจำนวนที่กำหนด แล้วนำมาแลกเป็นเงิน เพื่อเพิ่มยอดขายของบริษัท เงินที่บริษัทได้จ่ายไปเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ จึงนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ โดยบริษัทต้องมีหลักฐานแสดงให้เห็นด้วยว่า ได้จ่ายเงินแลกบัตร ตามโครงการส่งเสริมการขายให้แก่ลูกค้าคนใดเป็นจำนวนเท่าใด เพื่อจะได้ไม่ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18) จึงจะนำมาถือเป็นรายจ่ายได้ (กค 0811/63 ลงวันที่ 6 มกราคม 2543)

มาตรา 65 ตรี “(18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ” หากปรากฏว่าบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายจ่ายที่ผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับแล้วจะนำรายจ่ายนั้นมาถือ

เป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ หน้าที่การพิสูจน์จึงตกแก่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2.2 ห้างฯ ให้ใช้กระแสไฟฟ้า รถบรรทุกน้ำมันเชื้อเพลิง สถานประกอบการและให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดค่าตอบแทน หรือคิดค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และยังมี การขายน้ำมันเชื้อเพลิง และหล่อลื่นในราคาเท่ากับราคาทุนให้กับกิจการ ซึ่งบุตรชายของหุ้นส่วนผู้จัดการของห้างฯ เป็นหุ้นส่วนของกิจการนั้น ซึ่งเข้าลักษณะตามข้อกฎหมาย ดังต่อไปนี้

มาตรา 65 ทวิ ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

กรณีให้ใช้กระแสไฟฟ้า รถบรรทุกน้ำมันฟรี และขายน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่นต่ำกว่าราคาตลาด

“มาตรา 77/1(8) ขาย หมายความว่า จำหน่าย จ่าย โอนสินค้า ไม่ว่าจะมิประโยชน์ หรือค่าตอบแทนหรือไม่...”

และให้หมายความรวมถึง การนำสินค้าไปใช้ไม่ว่าประการใดๆ เว้นแต่การนำสินค้าไปใช้เพื่อการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง ตามมาตรา 77/1 (8) (ง) แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 78/3 ให้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการขายสินค้าหรือการให้บริการในกรณีต่อไปนี้เป็นไปตามที่กำหนดในกฎกระทรวง

(1) การขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่าง เช่น สิทธิในสิทธิบัตร กู้ดวิลล์ การขายกระแสไฟฟ้า การขายสินค้าที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน หรือการขายสินค้าบางชนิดที่ตามลักษณะของสินค้าไม่อาจกำหนดได้แน่นอนว่ามีการส่งมอบเมื่อใด...”

ซึ่งการให้ใช้กระแสไฟฟ้า เป็นการขายสินค้าที่ไม่มีรูปร่างตามมาตรา 77/1 (8) (ง) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร และการให้ใช้รถบรรทุกน้ำมันเชื้อเพลิง ถือเป็นบริการตามมาตรา 77/1(10) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มกรณีให้ใช้กระแสไฟฟ้าดังกล่าวเกิดขึ้นเมื่อ มีการใช้กระแสไฟฟ้าซึ่งเข้าลักษณะตามมาตรา 78/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับกฎกระทรวง ฉบับที่ 189 (พ.ศ. 2534) ข้อ 7

กรณีให้ใช้รถบรรทุกน้ำมันเชื้อเพลิง ผู้ประกอบการจดทะเบียนมีความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เมื่อได้ใช้บริการตามมาตรา 78/1 (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ความในอนุमतรานี้แยกอธิบายได้ ดังนี้

(ก) การโอนทรัพย์สิน

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะตีราคาทรัพย์สินที่โอนไปเพิ่มขึ้นได้ถ้าโอนไปโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ทั้งนี้ ก็เพื่อเป็นการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีโดยวิธีการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สินระหว่างกันในราคาต่ำกว่าราคาตลาด คำว่า ทรัพย์สินตามอนุमतรานี้หมายความรวมถึงสินค้าที่กิจการซื้อหรือผลิตเพื่อขายเองด้วย

ตัวอย่างที่ 1 สมมติว่า บริษัทจำกัดแห่งหนึ่ง จำหน่ายรถยนต์ซึ่งมีราคา 100,000 บาท ให้กับผู้จัดการบริษัทในราคา 10,000 บาท เช่นนี้ เจ้าพนักงานประเมินอาจตีราคาขายรถยนต์ให้สูงขึ้นเท่ากับราคาตลาดได้ เป็นต้น

ตัวอย่างที่ 2 สมมติตามตัวอย่างที่ 1 บริษัทฯ ขายรถยนต์ในราคา 90,000 บาท ให้แก่ผู้ซื้อ ราคานี้ต่ำกว่าราคาที่เสนอไป 10,000 บาท โดยเหตุผลว่า รถมีข้อชำรุดหรือบกพร่องบางอย่างจึงจำเป็นต้องลดราคาลงมา เช่นนี้ นับว่าเป็นการ โอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามอนุमतรานี้ ในกรณีที่โอนทรัพย์สินไปต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร เช่น ทรัพย์สินล้าสมัย หรือเสื่อมคุณภาพ หรือชำรุดเสียหาย การโอนไปต่ำกว่าราคาตลาดตามสภาพของทรัพย์สินนั้นๆ ย่อมทำได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 1259/2520 โจทก์ให้เข้าซื้อรถยนต์ในราคาคันละ 47,500 – 50,000 บาท แต่ทำหลักฐานอำพรางว่าขายรถยนต์ไปในราคา 17,500 บาท จำนวนหนึ่งคัน และราคาคันละ 17,000 บาท อีกจำนวน 22 คัน ดังนี้เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินราคาใหม่ได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาฎีกาที่ 222/2530 โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานอื่นใดมาแสดงให้เห็นถึงราคาขายที่แท้จริงเป็นเงินเท่าใด การที่เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรทำการประเมินรายได้จากการขายที่ดินของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดินจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 2513/2537 โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุน ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน การที่โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศ พนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซิเมนต์ไทย ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และโจทก์กับบริษัทปูนซิเมนต์ไทย มี

ความผูกพันกันอยู่เนื่องจากเป็นบริษัทในเครือซิเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซิเมนต์ไทย ถือหุ้นของโจทก์ในขณะนั้นเกือบร้อยละ 70 ดังนั้น โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่บริษัทปูนซิเมนต์ไทย ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาดจึงเป็นการโอน โดยมีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินยอมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน

คำพิพากษาฎีกาที่ 51/2539 โจทก์ขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์ และซอฟต์แวร์ให้แก่บริษัทในเครือ โดยสินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าใหม่ที่อยู่ในสมัย ไม่เคยถูกใช้งานและไม่เสื่อมสภาพแต่โจทก์ขายในลักษณะเป็นสินค้าดกรุ่น กำหนดราคาขายเท่ากับราคาทุนหักด้วยเงินสำรองสินค้าเสื่อมหรือดกรุ่น เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบราคาในท้องตลาดของคอมพิวเตอร์ที่ขายแต่ละรุ่น การที่โจทก์ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าราคาทุน จึงเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

คำพิพากษาฎีกาที่ 6693/2540 โจทก์ซื้อโรงงานน้ำตาลพร้อมอุปกรณ์เครื่องจักรต่างๆ รวมทั้งเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทเมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2537 ในราคารวม 70,000,000 บาท ซึ่งในหนังสือสัญญาซื้อขายระบุแยกไว้ชัดเจนว่าเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทราคา 5,000,000 บาท ต่อมาวันที่ 30 มิถุนายน 2538 โจทก์ขายเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทให้บริษัท อ. ซึ่งเป็นเครื่องในเครื่องไฟในราคา 1,000,000 บาท ซึ่งในขณะที่ขายโจทก์ได้ระบุต้นทุนตามบัญชีซึ่งหักค่าเสื่อมราคาไว้แล้วเป็นเงิน 4,711,031.55 บาท เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบว่าราคาที่ขายดังกล่าวเป็นราคาตลาดหรือเป็นราคาอันสมควร จึงเป็นการ โอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทประกอบกิจการผลิตอาหารทะเลเพื่อส่งออก ในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อกเป็นจำนวนมาก จึงขายไปในราคาต่ำกว่าราคาทุน การขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาต้นทุน ซึ่งมีใช่เป็นการทำลายสินค้า แต่เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมทั้งจะต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าบริษัทโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) (กค 0811/00409 ลงวันที่ 18 มกราคม 2542)

ข้อสังเกต ตามหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว จะเห็นได้ว่าแนวทางที่กรมสรรพากรยอมรับในการขายสินค้าต่ำกว่าราคาทุนได้ จะเป็นสินค้าจำพวกที่ใกล้หมดอายุ หมดอายุ เสื่อมสภาพ ล้าสมัย โดยจะต้องมีหลักฐานที่ชัดเจนว่าขายไปในราคาต่ำกว่าราคาตามมาตรฐานของการกำหนด

คุณภาพของสินค้าของบริษัทและมีหลักฐานชัดเจนในการขายตามรายละเอียดในหนังสือตอบดังกล่าวซึ่งจะเห็นได้ว่าข้อกำหนดจะสอดคล้องกับเรื่องของการทำลายสินค้าที่กรมสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.79/2541ฯ

ห้างฯ นำเข้าเครื่องจักรเก่า โดยกรมศุลกากรได้ประเมินราคาเครื่องจักรเพื่อเก็บอากรขาเข้าซึ่งสูงกว่าราคาที่ซื้อขายจริง และห้างฯ ได้ขายเครื่องจักรดังกล่าวในราคาตลาดซึ่งต่ำกว่าราคาที่กรมศุลกากรประเมิน กรณีดังกล่าว การคำนวณมูลค่าของฐานภาษีสำหรับการขายสินค้า ได้แก่ มูลค่าทั้งหมดที่ผู้ประกอบการได้รับหรือพึงได้รับตามมาตรา 79 หากการขายสินค้านี้ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 79/3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0811/พ./5599 ลงวันที่ 1 มิถุนายน 2544)

การโอนทรัพย์สินกรณีใดๆที่จะถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรที่สามารถทำให้โอนทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาดได้นั้น กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ในบางกรณีดังนี้

(1) กรณีโอนทรัพย์สินให้บริษัทตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งผู้รับโอนมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการผลิตสินค้า หรือให้บริการค้ำคว้า วิจัย และพัฒนาเทคโนโลยี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539ฯ ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539

(2) การโอนทรัพย์สินกรณีแยกบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ออกจากกันโดยโอนทรัพย์สินไปให้บริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ซึ่งมีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการหลักทรัพย์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538 ลงวันที่ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2539

(ข) การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงิน

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดำเนินกิจการให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน แต่ไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย ที่ให้กู้ยืมเงินไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือคิดแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินค่าบริการหรือค่าดอกเบี้ยที่กิจการสมควรจะได้รับตามอัตราราคาตลาดขึ้นได้ เช่น กิจการรับจ้างซ่อมรถ หากไม่คิดค่าบริการ หรือคิดค่าบริการต่ำไป เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าบริการที่สมควรได้รับตามราคาตลาดในวันให้บริการ หรือการให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่คิดค่าเช่า หรือคิดค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาด หรือกรณีให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย เจ้าพนักงานประเมินก็อาจคำนวณค่าเช่าและดอกเบี้ยที่ควรได้รับจากการนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้เช่าและให้กู้ยืมเงินนั้น และถือเป็นรายได้รวมคำนวณเป็นกำไรสุทธิเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 4184/2533 โจทก์ชำระเงินให้แก่บริษัทในเครือในต่างประเทศเพื่อเป็นค่าจ้างจัดการ เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าไม่มีการจ้างจัดการกันจริง การที่โจทก์โอนเงินกำไรไปให้ ย่อมถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเป็นเงินได้จากดอกเบี้ยตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงต้องพิจารณาถึงอัตราดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงิน เนื่องจากเป็นตลาดการเงินในการให้กู้ยืมเงิน

คำพิพากษาฎีกาที่ 49/2534 โจทก์เป็นห้างหุ้นส่วนจำกัด ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้เงินของโจทก์ในอัตราต่ำเพียงร้อยละ 1.5 และ 1.25 ต่อปี แม้หุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์จะช่วยเหลือโจทก์โดยคำประกันหนี้ของโจทก์ก็ตาม การที่โจทก์ตอบแทนด้วยการให้กู้อัตราดอกเบี้ยต่ำ และโจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้ นั้น จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืมได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5524/2534 งบดุลของโจทก์มีรายการลูกหนี้และเงินให้กู้ยืมแก่กรรมการและลูกจ้างของโจทก์ จึงถือว่ามีดอกเบี้ยเป็นรายได้ของโจทก์ การที่เจ้าพนักงานประเมินประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืม นั้น จึงชอบแล้ว ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5339/2538 โจทก์ให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนและดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนและดอกเบี้ยในอัตราเดียวกับที่โจทก์กู้เงินเกินบัญชีมาจากธนาคารตามมาตรา 65 ทวิ (4)

คำพิพากษาฎีกาที่ 7232/2540 โจทก์ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการ โจทก์กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่น และเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้จะอ้างจำเป็นต้องช่วยเหลือเนื่องจากบริษัทในเครือขาดทุนแต่ก็ไม่มีหลักฐานสนับสนุนจึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาฎีกาที่ 1065/2541 โจทก์กำหนดค่าบริการสำหรับลูกค้าผู้เข้าพักโรงแรมของโจทก์ต่ำกว่าวันละ 800 บาท ต่อคนต่อวัน แต่จากการนำสืบไม่ปรากฏว่ามีการขายบริการให้แก่ลูกค้าในราคาดังกล่าว กลับมีพยานหลักฐานว่าขายบริการให้ลูกค้าสูงกว่ากว่าราคาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่าบริการที่โจทก์กำหนดต่ำกว่า 800 บาท ต่อคนต่อวัน ให้เป็นอัตรา 800 บาทต่อคนต่อวัน ก็เป็นราคาตลาดที่เป็นคุณแก่โจทก์อย่างมาก

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัท ก. และบริษัท จ. ประกอบกิจการเป็นผู้นำเข้าเครื่องกันความร้อนจากต่างประเทศ บริษัท ก. ได้ค้าประกันและจ่ายเงินแทนบริษัท จ. เพื่อเป็นค่าสินค้าที่นำเข้ามาจากต่างประเทศ เนื่องจากบริษัท จ. เป็นบริษัทที่เพิ่งเริ่มดำเนินกิจการ ยังไม่ได้รับความเชื่อถือจากต่างประเทศ ในการดำเนินงานบริษัท จ. จะเป็นผู้ซื้อและเป็นผู้ขายสินค้าเองทั้งหมด โดยบริษัท ก. จะเป็นผู้ค้าประกันและจ่ายเงินแทน กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงิน บริษัท ก. ต้องนำดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของบริษัท ก. และหากการให้กู้ยืมเงินดังกล่าวไม่มีดอกเบี้ย หรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (กค 0802/17592 ลงวันที่ 15 สิงหาคม 2534)

บริษัทตั้งขึ้นยังไม่ได้ประกอบกิจการ กรรมการและผู้ถือหุ้นจึงขอเงินที่ลงเป็นหุ้นคืนไปก่อน โดยมีข้อสัญญาต่อกันว่าเมื่อบริษัทจะดำเนินการตามวัตถุประสงค์ของบริษัทเมื่อใด ผู้ถือหุ้นทุกคนจะต้องนำเงินค่าหุ้นมาชำระให้แก่บริษัทโดยไม่ชักช้า กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องบริษัทให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (กค 0802/557 ลงวันที่ 14 มกราคม 2530)

สำหรับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร กรมสรรพากรได้วางหลักให้เจ้าพนักงานประเมินใช้อำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาด ดังนี้

1) กรณีนำเงินของตนที่มีอยู่ไปให้กู้ยืม ให้ประเมินดอกเบี้ยที่ได้รับหรือควรจะได้รับตามอัตรดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม

2) กรณีนำเงินที่กู้ยืมจากบุคคลอื่นไปให้กู้ยืม ให้ประเมินดอกเบี้ยรับหรือควรจะได้รับตามอัตรดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม

ทั้งนี้ หากให้กู้ยืมไม่เต็มปี ก็ต้องเฉลี่ยตามจำนวนวันที่กู้ยืม ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลขาดประโยชน์อันควรจะได้ (กค 0802/936 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2532 กค 0802(ก)/3598 ลงวันที่ 10 สิงหาคม 2535 กค 0802/14687 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2537)

คำพิพากษฎีกาที่ 551/2537 แม้ตามบัญชีงบดุลของโจทก์แสดงว่า กิจการของโจทก์มีผลกำไร แต่ยังมีผลขาดทุนสะสมมาสูงกว่าผลกำไรดังกล่าวอยู่ การที่โจทก์นำรายได้ไปให้บุคคลอื่นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยจึงไม่มีเหตุสมควร และที่โจทก์อ้างว่าเพื่อเป็นการจูงใจ และยึดเหนี่ยวตัวบุคคลไว้ โจทก์ก็ชอบที่จะต้องวางระเบียบไว้โดยแจ้งชัด การที่เจ้าพนักงานกำหนดดอกเบี้ยในเงินที่

โจทก์นำออกให้กู้ในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปี โดยเทียบกับดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารพาณิชย์จึงชอบแล้ว ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ในกรณีที่เป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย หรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพากษาฎีกาที่ 4961/2536 โจทก์และบริษัทคู่ค้าได้ตกลงให้มีการส่งเสริมการขาย โจทก์จ้างผู้โฆษณาทำการโฆษณาสินค้า โดยจ่ายเงินทตรงไปก่อนแล้วจึงเรียกเก็บจากบริษัทคู่ค้า ซึ่งมีได้คิดดอกเบี้ยในจำนวนเงินที่ทตรงจ่ายไปดังกล่าว เมื่อเงินดังกล่าว โจทก์ได้จ่ายทตรงไปในการโฆษณาเพื่อประโยชน์ในทางการค้าของโจทก์ ย่อมเห็นได้ว่าเป็นการดำเนินกิจการของโจทก์ เพื่อให้สินค้าแพร่หลายแก่ประชาชน อันจะทำให้โจทก์ได้รับผลประโยชน์ที่จะได้กำไรจากการขายสินค้า จะถือเอาดอกเบี้ยที่โจทก์ควรจะได้รับจากเงินทตรงมาคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

กรณีที่บริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนในลักษณะของการให้กู้ยืมเงินจากบริษัทได้ในอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) (กค 0811/18254 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2540)

บริษัทมีพนักงานประจำ 50 คน บริษัทได้ตกลงตั้งกองทุนของบริษัทขึ้นมาจำนวนหนึ่ง เพื่อช่วยเหลือพนักงานของบริษัทในภาวะที่ค่าครองชีพในปัจจุบันถีบตัวสูงขึ้นมาก โดยให้พนักงานกู้ยืมเงินได้ในอัตรา 10 เท่าของเงินเดือน ระยะเวลาคืนเงินภายใน 1 ปี โดยไม่คิดดอกเบี้ยกรณีดังกล่าวถือว่ามีเหตุอันสมควรที่เจ้าพนักงานไม่อาจทำการประเมินดอกเบี้ยได้ (กค 0802/9691 ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2528)

ห้างได้จดทะเบียนนิติบุคคลแล้ว แต่ยังไม่ได้ประกอบกิจการใดๆ จึงมิได้เรียกเงินลงทุนจากผู้เป็นหุ้นส่วน ห้างฯ จึงไม่มีเงินสดในการประกอบกิจการ จึงไม่อาจถือว่าห้างฯ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร ดังนั้น ห้างฯ ไม่ต้องคำนวณค่าดอกเบี้ยเพื่อถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิจากบัญชีลูกหนี้เงินลงทุนผู้เป็นหุ้นส่วน (กค 0802/3969 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2539)

บริษัทเพิ่มทุน เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัทยังไม่ได้รับเงินมูลค่าหุ้นจากการเพิ่มทุนจากผู้ถือหุ้น บริษัทจึงยังไม่มีเงินสดอยู่จริง เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินดอกเบี้ยจาก

จำนวนเงินมูลค่าหุ้นจากการเพิ่มทุนที่ยังไม่ได้รับตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้ (กค 0811/11673 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2531)

สำหรับการขายหรือโอนทรัพย์สินที่เป็นหุ้น โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามราคาตลาดได้ซึ่งกรณีที่เป็นหุ้นที่ขายในตลาดหลักทรัพย์ต้องถือตามราคาซื้อขายกันจริงในตลาดหลักทรัพย์ แต่ถ้าเป็นหุ้นที่ไม่มีการขายในตลาดหลักทรัพย์ (หุ้นนอกตลาดหลักทรัพย์) ซึ่งหารราคาตลาดไม่ได้ มูลค่าหุ้นไม่ควรต่ำกว่ามูลค่าหุ้นโดยกำหนดจากมูลค่าทรัพย์สินสุทธิ (มูลค่าทรัพย์สินหักด้วยหนี้สินทั้งหมด) หารด้วยจำนวนหุ้นที่ได้จดทะเบียนไว้ในแต่ละนิติบุคคลนั้น ทั้งนี้ ตามนัยคำพิพากษาฎีกาที่ 2722/2530

คำพิพากษาฎีกาที่ 2722/2530 โจทก์ขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินได้นำทรัพย์สินของบริษัทที่เสนอขายกิจการตามงบดุลมาเป็นหลักในการคำนวณหามูลค่าของหุ้นโดยนำหนี้สินทั้งหมดของบริษัทในงบดุลมาหักออกจากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วคงเหลือทรัพย์สินสุทธิแล้วนำมาเฉลี่ยจากจำนวนหุ้นของบริษัททั้งหมดจะมีมูลค่าของหุ้นเป็นเงิน หุ้นละ.....บาท เป็นวิธีที่ชอบด้วยเหตุผล ซึ่งการที่โจทก์นำราคาของผู้เสนอขอซื้อกิจการของบริษัทมาเป็นหลักในการคำนวณหามูลค่าของหุ้นนั้นยังเป็นราคาที่ไม่แน่นอน

2.3 บริษัทฯ มีการสร้างสถานประกอบการเป็นบริเวณพื้นที่คอนกรีตของสถานประกอบการมาถือเป็นรายจ่ายทั้งจำนวน ถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ตามมาตรา 65 ตริ (5) แห่งประมวลกฎหมายรัษฎากร

“รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้น ซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม”

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลง ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม” (มาตรา 65 ตริ (5))

เงื่อนไขข้างต้นกำหนดขึ้นเพื่อป้องกันไม่ให้กิจการบันทึกการบัญชีผิดจากหลักการบัญชีที่ถูกต้องและเป็นที่ยอมรับทั่วไป กล่าวคือ ในกรณีที่มีรายจ่ายประเภททุนหรือรายจ่ายในลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) กิจการจะนำมาถือเป็นรายจ่ายขาดทั้งหมดในรอบระยะเวลาบัญชีปีที่เกี่ยวข้องไม่ได้จะต้องบันทึกการเป็นทรัพย์สินไว้ก่อน แล้วคำนวณเป็นรายจ่ายในรูปค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

เงื่อนไขข้อนี้ เป็นรายจ่ายเกี่ยวกับทรัพย์สินของกิจการ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) กรณีที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามไม่ใช่ถือเป็นรายจ่าย

(1.1) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) เป็นรายจ่ายที่กิจการจ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือประโยชน์ตอบแทนเป็นการถาวรต่อกิจการไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม เช่น รายจ่ายซื้อที่ดิน อาคาร ค่าสิทธิ ฯลฯ ซึ่งจะอำนวยประโยชน์แก่กิจการเป็นระยะเวลานานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี

รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน วิศวกรรมการด้านการบัญชีได้เปลี่ยนแปลงไปบ้างเพื่อความสะดวกในทางปฏิบัติ เช่น อาจถือหลักเกณฑ์นอกเหนือจากประโยชน์การใช้งานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี โดยใช้จำนวนเงินเข้ามาประกอบเป็นหลักเกณฑ์ที่จะจัดลักษณะรายจ่ายนั้นเป็นรายจ่ายประเภทการลงทุน โดยมีส่วนสัมพันธ์กับขนาดของกิจการและลักษณะของกิจการด้วย เป็นต้นว่า กิจการขนาดใหญ่อาจถือว่ารายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุนที่มีราคาต่ำกว่า 500 บาท ถือเป็นรายจ่ายได้โดยเด็ดขาด เช่นนี้เป็นต้น ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันในทางปฏิบัติทางบัญชีโดยทั่วไป

(1.2) รายจ่ายในการต่อเติม (Additions) เปลี่ยนแปลง (Alternation) ขยายออก (Extension) หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน (Betterment) แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม รายจ่ายเหล่านี้เป็นรายจ่ายเพื่อยังผลให้อายุการใช้งานของทรัพย์สินเดิมยาวนานขึ้น หรือปรับปรุงสภาพของทรัพย์สินที่กิจการมีอยู่แล้วให้มีสภาพดีขึ้น ประโยชน์การใช้งานมีมากกว่าเดิม ไม่ว่าจะในรูปการต่อเติมเปลี่ยนแปลงหรือขยายออกซึ่งทรัพย์สิน หรือแม้เพียงทำให้มีสภาพดีขึ้นก็ตาม แต่มีข้อแม้ว่าในการปรับปรุงทรัพย์สินดังกล่าว หากเป็นการซ่อมแซมให้ทรัพย์สินเหล่านั้นกลับคืนสู่สภาพเดิมแล้วก็ถือเป็นค่าใช้จ่ายดำเนินงานตามปกติประเภทค่าซ่อมแซมได้โดยไม่ต้องตั้งเป็นทรัพย์สินไว้ในบัญชีและให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

ปัญหาเรื่องรายจ่ายที่เป็นทุนนี้ สมาคมนักบัญชีแห่งประเทศไทยเสนอแนะว่าหลักเกณฑ์ที่จะนำมาพิจารณาว่ารายจ่ายใดเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุนหรือไม่นั้น ควรพิจารณาตามหลักเกณฑ์ข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. หลักกรรมสิทธิ์ หมายความว่า รายจ่ายนั้นเมื่อจ่ายไปแล้วได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินหรือไม่ ถ้าได้รับก็ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน

2. หลักประโยชน์ หมายความว่า รายจ่ายนั้นเมื่อจ่ายไปแล้ว แม้จะไม่ได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินใดมาก็ตาม หากแต่ได้รับประโยชน์ตอบแทนต่อกิจการจากการใช้ทรัพย์สินก็ถือได้ว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน

3. หลักความสำคัญ หมายความว่า รายจ่ายนั้น โดยทั่วไปมักจะเป็นจำนวนเงินก้อนใหญ่ไม่ว่าจะเป็นการจ่ายครั้งเดียวหรือผ่อนชำระก็ตามแต่บางกรณีอาจจะเป็นจำนวนเงินเล็กน้อยก็ได้ ในการปฏิบัติทางบัญชีถ้ารายจ่ายใดต่ำกว่า 500 บาท แม้จะเข้าหลักเกณฑ์ตาม (ก) หรือ (ข) ก็ไม่ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน แต่ในทางภาษีอากรไม่ได้ถือเช่นนั้น

อย่างไรก็ดี รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนี้ได้มีคำพิพากษาฎีกาไว้หลายคดี เช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 949/2509 รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (5) มิใช่หมายถึงรายจ่ายที่บริษัทได้รับประโยชน์จากรายจ่ายเท่านั้น แต่ต้องเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนของบริษัทขึ้นมา ลักษณะที่จะเป็นทุนรอนของบริษัทก็คือเป็นทรัพย์สินของบริษัท รายจ่ายที่บริษัทจ่ายไปในการก่อสร้างท่าเรือ สร้างทางแยก หรือสร้างถนนที่ไม่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงไม่ใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 168/2521 ค่าติดตั้งเครื่องรับส่งวิทยุ เครื่องจักร และเตาเผาซีเมนต์ เป็นรายจ่ายที่จ่ายไปแล้วได้รับประโยชน์จากรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของบริษัท จึงถือว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 3381/2524 บริษัทออกเงินค่าก่อสร้างอาคารแล้วยกกรรมสิทธิ์ให้เจ้าของที่ดิน โดยบริษัทมีสิทธิเช่าอาคารนั้นได้ 11 ปี ดังนี้ รายจ่ายค่าก่อสร้างดังกล่าวมีลักษณะเป็นการลงทุน

คำพิพากษาฎีกาที่ 3853/2524 การที่บริษัทจ่ายเงินซื้อหุ้นเดิมนั้น เป็นรายจ่ายที่บังเกิดผลเป็นการเพิ่มเติมทรัพย์สินของบริษัทขึ้นมาจึงถือได้ว่าเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งจะนำมาเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของบริษัทไม่ได้ เพราะหุ้นเดิมของโจทก์นั้นก็ยังคงเป็นทรัพย์สินของบริษัทที่อยู่ตามเดิมมิได้สูญหายไป

เมื่อพิจารณาคำพิพากษาดังกล่าวข้างต้นแล้ว จะเห็นว่าศาลฎีกาได้ให้ความสำคัญแก่หลักเกณฑ์ในเรื่องกรรมสิทธิ์และประโยชน์ที่ได้รับมากกว่าหลักเกณฑ์อื่น

คำพิพากษาฎีกาที่ 2510/2530 เมื่อรายจ่ายค่าซื้อที่ดินเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนอันเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร ค่าธรรมเนียมในการโอนที่ดินจึงไม่อาจนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

รายจ่ายค่ารับเหมาปฏิรูบล็อกประดับพื้นเป็นรายจ่ายเพื่อทำให้ดีขึ้น ซึ่งทรัพย์สินมิใช่รายจ่ายเพื่อการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม จึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร จะนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้

คำพิพากษฎีกาที่ 508/2537 โจทก์ซื้อเหล็กแผ่นมาเพื่อใช้ในการทำแบบก่อสร้างซึ่งโดยสภาพเหล็กแผ่นเป็นวัตถุดิบที่คงทนถาวรไม่เสื่อมสภาพโดยง่าย เมื่อนำมาใช้ทำแบบในการก่อสร้างย่อมสามารถใช้ได้หลายครั้งและมีอายุการใช้งานได้มากกว่า 1 ปี รายจ่ายค่าเหล็กแผ่นดังกล่าวถือว่าเป็นรายจ่ายที่บังเกิดเป็นทุนรอนหรือทรัพย์สินของโจทก์ เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายทั้งหมดในแต่ละปี แต่คำนวณหักเป็นค่าเสื่อมราคาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีได้

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

รายจ่ายในการก่อสร้างถนน รั้วล้อมศาลพระภูมิในที่ดินของบริษัทเอง ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ต้องห้ามมิให้นำไปถือเป็นรายจ่าย แต่หักค่าสึกหรอได้ ร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน

บริษัทอยู่ระหว่างก่อสร้างโรงงาน รายจ่ายที่เป็นรายจ่ายดำเนินงาน เช่น ค่าที่ปรึกษา กฎหมาย ค่าธรรมเนียมต่างๆ หักเป็นรายจ่ายได้ ส่วนรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการลงทุน เช่น ค่าก่อสร้างโรงงาน ค่าซื้อเครื่องจักร ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้ซึ่งสิทธิประกอบกิจการตามใบอนุญาต สิทธิบัตร หรือสิทธิอย่างอื่น มิให้นำมาเป็นรายจ่าย เพราะต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แต่หักค่าสึกหรอฯ ได้ (กค 0802/9767 ลงวันที่ 20 กรกฎาคม 2530)

ค่าใช้จ่ายที่ธนาคารสนับสนุนในการจัดหาระบบคอมพิวเตอร์ให้แก่สำนักงาน ประกันสังคมเพื่อตอบแทนการที่ธนาคารเป็นผู้ดำเนินการรับจ่ายเงินให้แก่กองทุน เงินที่จ่ายไปดังกล่าวเป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิ เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) แต่ธนาคารมีสิทธิหักค่าสึกหรอได้ร้อยละ 10 (กค 0802/8310 ลงวันที่ 11 พฤษภาคม 2535)

บริษัทประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายคอนกรีตผสมเสร็จ ชื่อที่ดินมาเพื่ออุตสาหกรรมนำไปผลิตคอนกรีต ค่าซื้อที่ดินเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) นำมาเป็นรายจ่ายไม่ได้ และหักค่าสึกหรอฯ ไม่ได้ ส่วนค่าใช้จ่ายในการสร้างถนนหักค่าสึกหรอฯ ได้ไม่เกินร้อยละ 20 ของมูลค่าต้นทุน ตามมาตรา 4(5) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 145) พ.ศ.2527 บริษัทฯ จะหักค่าสึกหรอฯ 10 รอบระยะเวลาบัญชี จึงได้กระทำได้ (กค 0802/22963 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2537)

บริษัทได้ซื้อสิทธิการเช่าอาคารจากบริษัทอื่น ถือเป็นรายจ่ายเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่าต้องบันทึกเป็นต้นทุนและหักค่าสึกหรอฯ กรณีที่อาคารดังกล่าวรกร้างไม่อยู่ในสภาพใช้งานได้ ค่าตกแต่งอาคารเพื่อให้ใช้งานได้ที่จ่ายไปเป็นค่าผ้าใบกันน้ำฝน และค่าติดตั้ง ค่าทาเคาน์เตอร์ ค่าพรมปูพื้น ค่าหินแกรนิตปูพื้น ค่าหิน ทราาย ปูน ในการปรับปรุงอาคาร หากค่าใช้จ่ายดังกล่าวมิใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมฯ ให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน ให้หักค่าสึกหรอฯ แต่หากเป็นการซ่อมแซมให้ทรัพย์สินอยู่ในสภาพเดิม ถือเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) (กค 0802/7849 ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2539)

บริษัทกู้เงินมาเพื่อก่อสร้างโรงงานและซื้อเครื่องจักร แต่เนื่องจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำจึงชะลอโครงการดังกล่าวไว้ชั่วคราว เงินกู้ยืมที่บริษัทจ่ายไประหว่างการก่อสร้างโรงงานและเครื่องจักรรวมถึงช่วงเวลาหยุดโครงการไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (5) (กค 0811/3741 ลงวันที่ 23 เมษายน 2544)

ข้อสังเกต โรงงานและเครื่องจักรที่จะก่อสร้างและซื้อมาซ่อมถือเป็นทรัพย์สินของบริษัท อันเป็นทุนรอนของบริษัทเพื่อใช้ในการประกอบกิจการ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นก่อนวันที่โรงงานและเครื่องจักรพร้อมที่จะใช้การได้ตามสภาพ ย่อมถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

(2) กรณีที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม

กรณีที่ไม่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม ได้แก่ รายจ่ายเกี่ยวกับการซ่อมแซมทรัพย์สินให้คงสภาพเดิม เช่น การซ่อมแซมอาคารที่ชำรุด การซ่อมรถยนต์ เครื่องจักร และทรัพย์สินอื่นๆ ของบริษัทฯ ให้คงสภาพเดิมเป็นต้น รายจ่ายดังกล่าวบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่พึงจ่ายได้ทั้งจำนวน

(3) รายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยของทรัพย์สินที่ไม่ใช่ที่ดิน

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่กู้ยืมมาเพื่อก่อสร้างทรัพย์สินหรือซื้อทรัพย์สินอื่นที่ไม่ใช่ที่ดินมาเพื่อใช้ในกิจการ ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ก่อสร้างทรัพย์สินแล้วเสร็จ หรือทรัพย์สินที่ซื้อมาเริ่มใช้การได้โดยสภาพ รายจ่ายเกี่ยวกับดอกเบี้ยดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้นำมาถือเป็นรายจ่าย แต่ให้รวมเป็นมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินเพื่อหักค่าสึกหรอหรือค่าเสื่อมราคาส่วดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ทรัพย์สินก่อสร้างแล้วเสร็จหรือใช้การได้โดยสภาพให้ลงเป็นรายจ่ายได้

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่จ่ายเพื่อนำมาสร้างอาคารใช้เป็นที่ตั้งของสำนักงานของบริษัทฯ ที่ต้องเสียไปในระหว่างก่อสร้างจนถึงการก่อสร้างแล้วเสร็จ ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) หักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้ แต่มีสิทธินำมารวมเป็นต้นทุนทรัพย์สินหักค่าสึกหรอฯ ได้ ส่วนค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องเสียหลังจากการก่อสร้างแล้วเสร็จถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้ (กค 0802/10621 ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2538)

ค่าดอกเบี้ยเงินกู้เพื่อซื้อเครื่องจักรที่บริษัทฯ ได้จ่ายไปในระหว่างรอการติดตั้งเครื่องจักรในช่วงหยุดโครงการหรือที่ได้จ่ายไปในระหว่างที่ได้ซื้อเครื่องจักร จนกระทั่งเครื่องจักรนั้นได้รับการติดตั้งจนสามารถใช้งานได้ตามสภาพ ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) นำไปหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ แต่มีสิทธินำไปรวมเป็นมูลค่าของเครื่องจักรเพื่อหักค่าสึกหรอฯ ส่วนค่าดอกเบี้ยเงินกู้ที่ต้องจ่ายไปหลังจากเครื่องจักรใช้งานได้ตามสภาพ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิของแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่ายได้ (กค 0811/00218 ลงวันที่ 12 มกราคม 2542)

(4) รายจ่ายอื่นๆ เกี่ยวกับการได้มาซึ่งทรัพย์สิน

การได้มาซึ่งทรัพย์สิน หากมีรายจ่ายอื่นๆ เกี่ยวกับทรัพย์สิน เช่น ค่าธรรมเนียมค่าภาษี ค่าใช้จ่ายในการทดลองใช้เครื่องจักร ค่าติดตั้งเครื่องจักร ค่าขนส่ง ค่าประกันภัย ฯลฯ ที่เกิดขึ้นจนถึงวันที่ได้มาซึ่งทรัพย์สิน รายจ่ายดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่าย ตามมาตรา 65 ตรี (5) แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทซื้อที่ดิน กรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ออกให้ผู้ขาย ค่าอากรแสตมป์ ค่าธรรมเนียมในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่บริษัทได้จ่ายไปจริง ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนตามมาตรา 65 ตรี (5) และถือเป็นส่วนหนึ่งของต้นทุนอสังหาริมทรัพย์นั้นด้วย (กค 0802(ก)/11020 ลงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2536)

รายจ่ายค่าเครื่องจักร ค่าอาคาร ค่าสิทธิในการได้ใช้ทำเทียบเรือ 5 ปี ค่าก่อสร้างโรงงาน ค่าใช้จ่ายในการทดลองเดินเครื่องจักร ถือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ให้หักค่าสึกหรอฯ ได้

ค่าตอบแทนที่จ่ายไปเพื่อให้ที่ดินปลอดจากภาวะผูกพันและสิทธิเรียกร้องทั้งหลายตามสัญญาเดิมที่ได้ทำไว้ก่อนให้บริษัทเช่า ไม่เข้าลักษณะเป็นต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า 2527 จึงหักค่าสึกหรอฯ ไม่ได้ (กค 0811/7933 ลงวันที่ 27 ธันวาคม 2543)

2.4 ห้างฯ มีรายจ่ายเงินเดือนของผู้เป็นหุ้นส่วน ที่จ่ายเกินสมควร ตามมาตรา 65 ตรี (8) แห่งประมวลรัษฎากร

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่จ่ายเกินสมควร

“(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร” (มาตรา 65 ตรี (8)) เงื่อนไขข้อนี้ กำหนดเพื่อเป็นการป้องกันมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ของกิจการ โดยการจ่ายเงินเดือนให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนมากเกินไปเกินสมควรหรือมากเกินไปจนเป็นจริง

อย่างไรจะเรียกว่าเกินสมควร เป็นปัญหาที่เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณาโดยใช้วิธีเทียบเคียงกับการจ้างของกิจการอื่นที่ดำเนินกิจการหรือธุรกิจการค้าประเภทและชนิดเดียวกัน หรือมีลักษณะคล้ายคลึงกัน หรืออาจพิจารณาถึงความรู้ความสามารถของผู้ทำงาน ลักษณะงานที่ทำ ขอบเขตความรับผิดชอบ ฯลฯ การห้ามกรณีนี้เป็นการห้ามเฉพาะเงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเท่านั้น ส่วนเงินเดือนของบุคคลที่เป็นลูกจ้างที่ไม่ใช่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไม่ถูกจำกัดโดยเงื่อนไขข้อนี้

ข้อสังเกต เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนที่ห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามข้อนี้ หมายถึง เฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควรเท่านั้น เช่น ผู้ถือหุ้นคนหนึ่งได้รับเงินเดือนๆ ละ 500,000 บาท ซึ่งตามปกติแล้วควรจะได้รับเงินเดือนเพียงเดือนละ 100,000 บาท เช่นนี้ บริษัทจะถือเป็นรายจ่ายได้เพียงเดือนละ 100,000 บาท ส่วนอีก 400,000 บาทนั้น ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามข้อนี้

ซึ่งกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิงที่เป็นนิติบุคคลมักจะจ่ายผลตอบแทนให้กับผู้ถือหุ้น หรือหุ้นส่วนเป็นเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรในลักษณะการจ่ายเงินเดือน ทั้งที่ผู้ถือหุ้น หรือหุ้นส่วนดังกล่าว แทบจะไม่ได้ปฏิบัติงานให้กับกิจการ เพื่อจะคำนวณเป็นรายจ่ายได้และอาจจะไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องทำการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในกรณีที่จ่ายเป็นเงินเดือน ซึ่งถ้าจ่ายเป็นเงินปันผลดังกล่าวจะต้องทำการเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ร้อยละ 10 ของเงินปันผลที่จ่าย และรายจ่ายเงินปันผลไม่สามารถถือเป็นรายจ่ายเพื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้

2.5 ห้างฯ มีรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเอง โดยไม่มีการจ่ายจริง ซึ่งจ่ายเงินเดือน ค่าขนส่ง กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ซึ่งถือว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แห่งประมวลรัษฎากร

เงื่อนไขข้อนี้ เป็นข้อห้ามมิให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตั้งรายจ่ายเท็จหรือกำหนดรายจ่ายขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง แล้วนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิและหรือนำรายจ่ายที่มีใช้รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่จ่าย

รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หมายถึง รายจ่ายใดๆ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กำหนดขึ้นเองโดยมิได้มีการจ่ายจริง โดยมิได้รับเงินทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ เป็นการตอบแทนที่กฎหมายต้องกำหนดข้อห้ามไว้ก็เพื่อป้องกันไม่ให้นักธุรกิจหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกำหนดรายจ่ายปลอมขึ้น เท่ากับเป็นการให้อำนาจเจ้าพนักงานที่จะตรวจสอบและให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่พิสูจน์รายจ่ายนั้นๆ ว่าเป็นรายจ่ายจริงหรือไม่ ถ้าไม่มีการจ่ายจริงก็คือเป็นรายจ่ายไม่ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 3773/2531 โจทก์ทำหลักฐานการจ่ายค่าจ้างแรงงานให้แก่ลูกจ้างขึ้นเอง ไม่ปรากฏลายเซ็นของผู้รับและจ่ายเงิน ถือว่าเป็นรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง แม้โจทก์จะชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย หลังจากถูกตรวจสอบพบว่าโจทก์ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย การชำระภาษีหัก ณ ที่จ่าย หาใช่หลักฐานการจ่ายค่าแรงงานของโจทก์ โจทก์จึงนำค่าแรงงานที่กำหนดขึ้นเองดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายไม่ได้ตามมาตรา 65 ตรี (9)

คำพิพากษาฎีกาที่ 3274/2534 ค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนโอนรถยนต์ที่โจทก์ได้ขายให้แก่ลูกค้า เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะของโจทก์ ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ไม่เป็นรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง อันจักต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5309/2534 ปัญหาการประเมินภาษีเกี่ยวกับยอดซื้อและค่าใช้จ่ายต่างจังหวัดว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่ พยานโจทก์ ฟังไม่ได้ว่าโจทก์ซื้ออะไรจากใครเมื่อใด และได้จ่ายเบี่ยงให้ลูกจ้างของโจทก์จริง ถือได้ว่ายอดซื้อและค่าใช้จ่ายต่างจังหวัดเป็นรายจ่ายที่โจทก์กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9)

คำพิพากษาฎีกาที่ 5644/2536 ใบเบิกเงินสดโจทก์ทำขึ้นเอง ผู้เบิกเงินซึ่งเป็นคนของโจทก์จะได้นำเงินไปจ่ายค่าตอบแทนตามรายการที่แสดงไว้หรือไม่ โจทก์ก็ไม่ได้นำบุคคลดังกล่าวมายืนยัน หากผู้เบิกเงินนำเงินไปจ่ายย่อมสามารถนำใบเสร็จรับเงินมาแสดงได้ เมื่อโจทก์ไม่มี

ใบเสร็จรับเงินมาแสดงและไม่สามารถนำผู้รับเงินมายืนยัน จึงต้องฟังว่า รายจ่ายดังกล่าวโจทก์กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง

ข้อสังเกต กรณีที่เป็นรายจ่ายที่บริษัทฯ ผู้จ่ายมีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่ผู้รับเป็นการแน่นอนอยู่แล้ว แม้จะยังมีได้มีการจ่ายไปจริง บริษัทฯ ผู้จ่ายก็มีสิทธิลงเป็นรายจ่ายได้ เนื่องจากการรับรู้รายจ่ายตามมาตรา 65 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์สิทธิ ดังนั้น รายจ่ายดังกล่าวจึงไม่ใช่รายจ่ายที่มีการกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริงที่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แต่อย่างใด

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทประกอบกิจการผลิตไส้กรอก ลูกชิ้น ฯลฯ โดยใช้เกณฑ์สิทธิในการบันทึก รายได้ รายจ่ายของบริษัท และบริษัทมีค่าใช้จ่ายอยู่เป็นจำนวนมาก เช่น เงินเดือน ค่าสอบบัญชี และค่าภาษีการค้า ค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นรายจ่ายที่ถึงกำหนดจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว แต่บริษัทยังไม่ได้จ่ายให้แก่ผู้รับในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่กล่าวมานั้น เป็นกรณีที่บริษัทมีข้อผูกพันที่จะต้องจ่ายให้แก่ผู้รับเป็นการแน่นอนอยู่แล้ว และได้ลงบัญชีรายจ่ายค้างจ่ายไว้ บริษัทย่อมนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (9) แต่อย่างใด (กค 0802/11514 ลงวันที่ 30 ตุลาคม 2532)

เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นกิจการสถานบริการน้ำมันเชื้อเพลิง มีรายจ่ายจริง เช่น ค่าตกแต่งสวนหย่อมซื้อทรัพย์สิน อาหารของพนักงาน ค่าใช้จ่ายอื่นๆ จ่ายจำนวนไม่มากนัก มักจะไม่มีหลักฐานใบรับเงิน ทำให้พนักงานบัญชีไม่สามารถบันทึกรายจ่ายดังกล่าวได้ กิจการจึงกำหนดรายจ่ายขึ้นเอง คือ ค่าขนส่ง เงินเดือน เพื่อนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ถึงแม้ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการกับกิจการจะไม่มีเอกสารใบรับเงินให้ เนื่องจากไม่ได้พิมพ์ใบรับเงิน ทางกิจการก็สามารถจัดทำหลักฐานเพื่อให้ผู้รับเงินลงลายมือชื่อ โดยแนบสำเนาบัตรประจำตัวประชาชน หรือหลักฐานอื่น โดยระบุรายละเอียดว่ามีการรับชำระเงินค่าอะไรบ้าง ปริมาณเท่าใด หรือหากเป็นกรณีที่มีการขายสินค้า หรือให้บริการเป็นเงินเชื่อให้กับกิจการ ก็ให้มีหลักฐานการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการเป็นเงินเชื่อให้กับกิจการ ก็ให้มีหลักฐานการซื้อขายที่ระบุรายละเอียดเกี่ยวกับชื่อขายนั้นๆ มีการลงชื่อของผู้ขาย และผู้รับของ ก็ถือว่าเป็นหลักฐานที่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

2.6 ห้างฯ ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปี ภ.ง.ด.51 โดยทำการประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ตาม ภ.ง.ด.50 ของรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ที่ห้างฯ จะสามารถชี้แจงเหตุผลและข้อเท็จจริงว่ามีเหตุการณ์เหนือความคาดหมาย หรือนอกเหนืออำนาจควบคุมที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ได้ยื่น ภ.ง.ด.51 แล้วหรือไม่ และเหตุการณ์นั้นมีผลทำให้รายจ่ายลดลงหรือรายได้ หรือกำไรสุทธิเพิ่มขึ้น หรือไม่ เพียงใด

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ต้องยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเอง และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 2 ครั้งในแต่รอบระยะเวลาบัญชี คือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลครึ่งปีตามแบบ ภ.ง.ด.51 ภายใน 2 เดือน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี และเพื่อมิให้เกิดปัญหาการประมาณการคลาดเคลื่อนไปโดยไม่มีเหตุอันสมควร จึงควรจัดทำประมาณการกำไรสุทธิจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

(1) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการมาแล้วไม่น้อยกว่า 3 ปี

(1.1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีผลการดำเนินงานปรากฏเป็นกำไรสุทธิ 3 รอบระยะเวลาบัญชีต่อเนื่องกันก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำประมาณการกำไรสุทธิ ควรประมาณการกำไรสุทธิไว้ไม่น้อยกว่ากำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีสุดท้าย และยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว กรมสรรพากรให้ถือว่า เป็นกรณีเหตุอันสมควร เพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

(1.2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีผลการดำเนินงานสำหรับ 3 รอบระยะเวลาบัญชีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดทำประมาณการกำไรสุทธิ โดยบางรอบฯ มีกำไรสุทธิและบางรอบมีขาดทุนสุทธิ ควรประมาณการกำไรสุทธิไว้ไม่น้อยกว่ากำไรสุทธิก่อนหักขาดทุนสุทธิออกมาไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ของระยะเวลาบัญชีที่มีกำไรสุทธิใกล้ที่สุด

(2) กรณีอื่นนอกจากที่กล่าวข้างต้น รวมทั้งกิจการที่เริ่มประกอบกิจการ

(2.1) ในการประมาณการรายได้ ให้พิจารณาถึงแนวโน้มทางการเพิ่มหรือลดของรายได้ในช่วง 6 เดือนแรก และ 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่ล่วงมาแล้ว (ถ้ามี) ว่ามีอัตราเพิ่มหรือลดร้อยละเท่าใด แล้วใช้รายได้ที่เกิดขึ้นจริงในรอบระยะเวลา 6 เดือน หรือ 8 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นฐานในการประมาณการรายได้ โดยใช้อัตราเพิ่มหรือลดดังกล่าวเป็นตัวปรับ เว้นแต่มีเหตุการณ์ผิดปกติเกิดขึ้น จะต้องประมาณการรายได้ให้เหมาะสมกับเหตุการณ์ด้วย

อนึ่งไม่ควรใช้รายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีคูณด้วย 2 เป็นประมาณการรายได้ หากแต่ควรพิจารณาปัจจัยอื่น รวมทั้งฤดูกาลของสินค้าประกอบด้วย

(2.2) ในการประมาณรายจ่าย ให้พิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และรายจ่ายและให้เทียบเคียงกับความสัมพันธ์ของรายได้ และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมาแล้วประกอบด้วย (ถ้ามี)

(2.3) ในกรณีที่ไม่สามารถพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างรายได้และรายจ่ายได้ ให้พิจารณาเทียบเคียงกำไรสุทธิต่อยอดขายหรือยอดขายรับแตกต่างจากรอบระยะเวลาบัญชีก่อนหรือไม่เพียงใด หากอัตรากำไรสุทธิดังกล่าวของรอบระยะเวลาบัญชีที่จัดค่าประมาณกำไรสุทธิต่ำเกินไปให้ชี้แจงเหตุผล

(2.4) เมื่อจัดทำประมาณการกำไรสุทธิโดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ใน - ข้อ(2.1)-(2.3) แล้ว หากประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ตาม ภ.ง.ด.50 ของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นให้กิจการชี้แจงเหตุผลและข้อเท็จจริงว่า มีเหตุการณ์เหนือความคาดหมาย หรือนอกเหนืออำนาจควบคุมที่เกิดขึ้นภายหลังจากที่ได้ยื่น ภ.ง.ด.51 แล้วหรือไม่ และเหตุการณ์นั้นมีผลทำให้รายจ่ายลดลงหรือรายได้หรือกำไรสุทธิเพิ่มขึ้นหรือไม่เพียงใด

กรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี

1. กำไรสุทธิจากการดำเนินกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด.51 เพื่อคำนวณหาอัตราร้อยละของจำนวนประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง กำไรสุทธิทางภาษีอากรที่ได้ปรับปรุงให้เป็นไปตามเงื่อนไขแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ มาตรา 65 ตรี มาตรา 70 ตรี และมาตรา 74 แล้ว มิใช่กำไรสุทธิทางการเงินตามงบกำไรขาดทุนตามมาตรฐานการบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2. กรณีประมาณกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องรับผิดชอบ ดังนี้

2.1 ความรับผิดชอบเกี่ยวกับเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่ชำระไว้ขาด ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวเจ้าพนักงานประเมินอำนาจสั่งลดลงได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.81/2542 ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด.51 และชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการโดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใด ส่วนโดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มได้แต่ต้องเสียในอัตรา และตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

- 1) ถ้าชำระภายใน 2 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินเพิ่มที่ต้องชำระ
- 2) ถ้าชำระภายหลัง 2 แต่ไม่เกิน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินเพิ่มที่ต้องชำระ

(ข) กรณีอื่นนอกจาก (ก) ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระแต่ไม่เกินเงินเพิ่มที่กฎหมายกำหนด (ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระล่าช้าหรือชำระขาดไป)

หมายเหตุ

1. ในการคิดเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กรณีประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด.51 มาหัก บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยังคงต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป เนื่องจากความผิดดังกล่าวเป็นความผิดสำเร็จ ซึ่งไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีได้ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้วหรือไม่ประการใด

2. กรณีประมาณการกำไรสุทธิตามแบบ ภ.ง.ด.51 เกินไปกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ตามแบบ ภ.ง.ด.50 ไม่มีความผิดแต่อย่างใด

(2) ความรับผิดทางอาญา กรณีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร อาจต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาท ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

3. เกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

3.1 ห้างหุ้นส่วนจำกัด มีการจ่ายค่าขนส่งน้ำมันเชื้อเพลิงและหล่อลื่น โดยจ่ายให้ผู้ทำ
การขนส่งซึ่งมิใช่ผู้ขายสินค้าดังกล่าว โดยไม่ได้หัก และนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

อธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ท.ป. 4/2548 กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดย
การจ่ายเงินได้ที่มีจำนวนตามสัญญาตั้งแต่ 1,000 บาทขึ้นไปเท่านั้น จึงจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แม้
การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง 1,000 บาท ก็ยังคงต้องหักภาษี และนำส่งภายใน 7 วัน
นับแต่วันสิ้นเดือนที่จ่ายเงิน โดยใช้ แบบ ภ.ง.ด. 3 ถ้าหักภาษี ณ ที่จ่ายจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา และใช้แบบ ภ.ง.ด. 53 ถ้าหักภาษี ณ ที่จ่าย จากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินค่าขนส่ง แต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่า
โดยสารสำหรับการขนส่งสาธารณะให้แก่ผู้รับ ซึ่งไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม มีหน้าที่หักภาษี ณ
ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 1.0

3.2 ห้างหุ้นส่วนจำกัด จ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนมิได้หัก และนำส่ง
ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นผู้จ่ายเงินปันผล เงิน
ส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใด ตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษีเงิน
ได้หัก ณ ที่จ่าย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 10.0 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2548