

ธรรมนิติ
DHARMNITI

www.dharmniti.co.th

เจาะประเด็น ปัญหาภาษีทั้งระบบ

โดย...นิวัฒน์ อริย:
สจวนลิขสิทธิ์

**เจาะประเด็น
ปัญหาภาษีทั้งระบบ**

เกาะประเด็นปัญหาภาษีทั้งระบบ

โดย นิวัฒน์ อริยะะ

ได้รับอนุญาตจัดพิมพ์จากเจ้าของลิขสิทธิ์ถูกต้องตามกฎหมาย
สงวนลิขสิทธิ์ตามพระราชบัญญัติลิขสิทธิ์ พ.ศ. 2537

เจ้าของ : บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด
ที่ปรึกษา : อนุรักษ์ แซ่มปรีชา
อโณทัย ฉออ่อนพจน์
กองบรรณาธิการ : ชมัยพร แก้วปานกัน
: ทิพสุคนธ์ วงษ์เมือง
: ประนอม เพ็ชรสมัย
: นาคินทร์ พิณเนียม
กราฟิกดีไซน์ : วรพล เจริญศรี

จัดพิมพ์โดย

บริษัท สำนักพัฒนาการบริหารธรรมนิติ จำกัด
เลขที่ 267/1 ถนนประชาราษฎร์ สาย 1 แขวงบางซื่อ
เขตบางซื่อ กรุงเทพฯ 10800
โทรศัพท์ (02) 831-7300 (อัตรโนมัติ) โทรสาร (02) 831-7333

คำนำ

การดำเนินธุรกิจจะต้องมีการจัดทำบัญชีและเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในการจัดทำบัญชีจะต้องจัดทำตามหลักการบัญชีที่ยอมรับเป็นการทั่วไปและมาตรฐานการบัญชี การเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรมักจะมีปัญหาที่ภาษีเงินได้นิติบุคคลค่อนข้างมากเนื่องจากหลักการบัญชีกับประมวลรัษฎากรมีการปฏิบัติที่แตกต่างกันบางประเด็นทำให้นักบัญชี ผู้บริหาร มักจะเข้าใจผิดหรือคลาดเคลื่อนอยู่เป็นประจำ บางครั้งถึงกับมีข้อโต้แย้งในศาลสูงสุดก็มี ซึ่งนักบัญชีจะต้องศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายต่อไป

หนังสือ เจาะประเด็นปัญหาภาษีทั้งระบบ จึงจัดทำขึ้นโดยรวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกาย่อที่สำคัญที่มีผลกระทบต่อการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติให้ถูกต้องตามประมวลรัษฎากรต่อไป

นิวัฒน์ อริยะ

Content

* เจาะประเด็นปัญหาภาษีทั้งระบบ	7
* คำพิพากษาที่ 6808/2541	7
* คำพิพากษาที่ 7022/2543	25
* คำพิพากษาที่ 51/2539	45
* คำพิพากษาที่ 3781/2542	61
* คำพิพากษาที่ 4961/2536	75
* คำพิพากษาที่ 8292/2540	100



เจาะประเด็น ปัญหาภาษีทั้งระบบ

คำพิพากษาที่ 6808/2541

บริษัท ด. จำกัด โจทก์
ระหว่าง จำเลย
กรมสรรพากร

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัดตามกฎหมายของประเทศไทย จดทะเบียนในประเทศไทย โจทก์มีสาขาในประเทศไทย ประกอบกิจการค้าขายสินค้าอุปโภคบริโภค ยารักษาโรค เครื่องจักรกล ตลอดจนให้บริการท่องเที่ยวโดยมีผู้มีอำนาจทำการแทนโจทก์ในประเทศไทย 3 คน รวมทั้งนาย ธ. จำเลยเป็นกรมในสังกัด

กระทรวงการคลังมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรตามประมวล
รัษฎากร เมื่อวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2538 โจทก์ได้รับหนังสือ
แจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่
ต. ... ลงวันที่ 31 มกราคม 2538 ประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้
นิติบุคคลจากโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1
มกราคม 2530 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2530 จำนวน 8,832,589.78
บาท เบี้ยปรับจำนวน 8,532,589.78 บาท และเงินเพิ่มจำนวน
8,532,589.78 บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 25,897,769 บาท
โจทก์เห็นว่าการประเมินดังกล่าวไม่ถูกต้อง และได้อุทธรณ์
คัดค้านต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการ
พิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้วมีคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่
สภ.1 ... ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2540 วินิจฉัยให้ปลดภาษีใน
เรื่องรายจ่ายเกี่ยวกับการเรียกเก็บผลิตภัณฑ์คินเพื่อทำลาย
ส่วนรายจ่ายหนี้สูญและรายจ่ายที่ไม่ยอมให้ตัดเป็นรายจ่าย
ในการคำนวณกำไรสุทธิให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ คงให้เรียกเก็บ
ภาษีจากโจทก์จำนวน 4,692,190.37 บาท เบี้ยปรับจำนวน
2,346,095.18 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 4,692,190.37 บาท
รวมเป็นเงินทั้งสิ้น 11,730,475.92 บาท โจทก์ได้รับคำ
วินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวเมื่อวันที่ 25 สิงหาคม 2540 โจทก์
เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ส่วนที่ให้ปลดภาษีแก่โจทก์ แต่
ไม่เห็นด้วยในส่วนที่ให้โจทก์ชำระภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่ม
โดยรายจ่ายหนี้สูญจำนวน 12,686,592.01 บาท โจทก์ได้

ปฏิบัติถูกต้องตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ลงวันที่ 21 เมษายน 2526 ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในวันที่ 1 มกราคม 2530 แล้ว การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้และนำมาเป็นรายจ่ายหนี้สูญจึงชอบด้วยกฎหมาย นอกจากนี้เมื่อปรากฏต่อมาในภายหลังว่า ลูกหนี้ที่โจทก์จำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ไปแล้วได้ชำระหนี้ให้แก่โจทก์ โจทก์ก็นำเงินที่ได้รับนั้นมาบันทึกเป็นเงินได้ของโจทก์ในการคำนวณกำไรสุทธิและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในปีที่โจทก์ได้รับชำระหนี้คำวินิจฉัยอุทธรณ์ในข้อนี้จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย สำหรับรายจ่ายที่ไม่ยอมให้ตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิรวม 719,665.40 บาทนั้น แบ่งออกเป็น 3 ส่วน ส่วนที่ 1 ประกอบด้วยเงินจ่ายล่วงหน้าจำนวน 44,000 บาท และบัญชีตั้งพักจำนวน 235,700 บาท ซึ่งเป็นเงินที่โจทก์ทดรองจ่ายแทนบริษัทอื่นและได้รับชำระคืนในภายหลัง โจทก์ไม่ได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่แสดงรายการเป็นทรัพย์สินในงบดุล เจ้าพนักงานประเมินจึงนำมาบวกกลับเป็นกำไรสุทธิและประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้กับรายการค่าใช้จ่ายของชวณปีใหม่จำนวน 37,150.75 บาท โจทก์ลงบัญชีเป็นหนี้สินประกอบค่าใช้จ่ายค้างจ่ายในงบดุล เจ้าพนักงานประเมินจึงนำมา

ประเมินเรียกภาษีเงินได้นิติบุคคลไม่ได้ ส่วนที่ 2 คือ รายจ่ายที่เป็นค่ารับรองจำนวน 228,158.65 บาท ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายของหัวหน้าผู้บริหารและรองหัวหน้าผู้บริหารสูงสุดของโจทก์ที่เดินทางจากประเทศสวิตเซอร์แลนด์มาตรวจกิจการในประเทศไทย จึงเป็นรายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการรับรองที่จะอำนวยความสะดวกแก่กิจการตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2523) ที่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ส่วนที่ 3 คือ ค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายจำนวน 174,656 บาท ซึ่งโจทก์จ่ายไปเพื่อส่งเสริมการขายให้สามารถจำหน่ายสินค้าได้มากขึ้น มิใช่รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวการให้โดยเสนหาหรือเป็นการกุศลที่มีใช้การกุศลสาธารณะ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จึงไม่ชอบด้วยกฎหมาย อนึ่ง โจทก์ประกอบกิจการในประเทศไทยมาเป็นเวลานานไม่เคยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี หากโจทก์มีความรับผิดชอบชำระภาษีตามการประเมินก็ขอให้ศาลสั่งลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแก่โจทก์ ขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ ต. ... ลงวันที่ 31 มกราคม 2538 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ ตามหนังสือเลขที่ สภ.1 ... ลงวันที่ 4 กุมภาพันธ์ 2540 เฉพาะประเด็นรายจ่ายหนี้สูญและรายจ่ายที่ไม่ยอมให้ตัดเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ กับขอให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

และเงินเพิ่ม

โจทก์และจำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรตรวจสำนวนประชุมปรึกษาแล้วทางพิจารณาโจทก์นำสืบว่า ในการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ โจทก์ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ซึ่งใช้บังคับสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่พิพาทครบถ้วนแล้ว คือเป็นหนี้ที่เกิดจากการประกอบกิจการและได้นำมารวมเป็นเงินได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เป็นหนี้ที่มีหลักฐานชัดเจนที่สามารถฟ้องลูกหนี้ได้ มีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้หรือมีการฟ้องคดีแล้วและไม่ได้รับชำระหนี้ โดยโจทก์ให้พนักงานหรือทนายความของโจทก์สืบหาทรัพย์สินของลูกหนี้แล้ว แต่ไม่พบทรัพย์สินของลูกหนี้ที่จะบังคับชำระหนี้ได้ ส่วนรายการที่จำเลยอ้างว่าเป็นรายการที่ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิรวม 719,665.40 บาทนั้น สำหรับรายการที่เลขที่บัญชีขึ้นต้นด้วยเลข 1051 และ 1053 จำนวนเงินรวม 279,700 บาท เป็นเงินที่ตรงจ่ายที่โจทก์จ่ายแทนบริษัทอื่นและจะได้รับเงินคืนในภายหลัง โจทก์ลงบัญชีเป็นทรัพย์สินและปรากฏในงบดุลไม่ได้นำมาเป็นรายการในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรายการที่เลขที่บัญชีขึ้นต้นด้วยเลข 2030 จำนวน 37,150.75 บาท เป็นค่าใช้จ่ายในการซื้อของชำร่วยปีใหม่ของปี 2529 โจทก์บันทึกรายการเป็นค่าใช้จ่าย

ค้างจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี 2529 แต่โจทก์ยังไม่ได้มีการจ่ายเงินในปี 2529 จึงบันทึกเป็นรายการหนี้สินยกมาชำระในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2530 สำหรับรายการที่เลขที่บัญชีขึ้นต้นด้วยเลข 5300 จำนวนเงินรวม 228,158.65 บาท เป็นค่าใช้จ่ายของหัวหน้าผู้บริหารของโจทก์และเป็นรายจ่ายอันเกี่ยวเนื่องโดยตรงกับการบริหารที่จะเป็นประโยชน์แก่กิจการของโจทก์ สำหรับรายการที่เลขที่บัญชีขึ้นต้นด้วยเลข 3310, 3330, 3405, 3406 และ 6608 จำนวนเงินรวม 174,656 บาท เป็นค่าใช้จ่ายในการส่งเสริมการขายเพื่อให้โจทก์ขายสินค้าได้มากขึ้น ซึ่งจะทำให้โจทก์ชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลมากขึ้นด้วย โจทก์เป็นกิจการขนาดใหญ่ประกอบธุรกิจในประเทศไทยมาเป็นเวลาประมาณ 100 ปี เป็นที่เชื่อถือจนได้รับพระราชทานตราตั้งและได้รับการคัดเลือกให้เป็นผู้นำของเข้าระดับดีจากกรมศุลกากร โจทก์ไม่มีเจตนาจะหลีกเลียงภาษี

จำเลยนำสืบว่า การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ โจทก์ไม่ได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) คือ เมื่อโจทก์ฟ้องลูกหนี้เป็นคดีและศาลพิพากษาให้ลูกหนี้ชำระหนี้แก่โจทก์แล้ว หากลูกหนี้ไม่ชำระหนี้ตามคำพิพากษา โจทก์ต้องขอให้ศาลดำเนินการบังคับคดี และหากลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้โจทก์บังคับชำระหนี้ได้โจทก์ต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานบังคับคดีทราบ

เพื่อรายงานต่อศาล จึงจะถือว่าได้ดำเนินการบังคับคดีถึงที่สุดแล้วและจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ได้ โจทก์ไม่ได้ขอให้เจ้าพนักงานบังคับคดีรายงานต่อศาลว่าลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินให้บังคับชำระหนี้ การจำหน่ายหนี้สูญออกจากบัญชีลูกหนี้ของโจทก์จึงไม่ชอบ สำหรับรายการค่ารับรองจำนวนรวม 216,658.65 บาท บุคคลที่โจทก์ให้การรับรองเป็นบุคคลจากสำนักงานใหญ่ของโจทก์ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ จึงไม่ใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ สำหรับรายการค่าเช่าที่ดิน ค่าไม้กอล์ฟและถุงใส่ เป็นค่าสิ่งของที่ให้แก่บุคคล ซึ่งได้รับการรับรองจึงต้องมีราคาไม่เกินคนละ 500 บาท ตามที่กำหนดในกฎกระทรวงฉบับที่ 143 (พ.ศ. 2522) สำหรับรายการรายจ่ายอื่นๆ ล้วนเป็นรายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว หรือเป็นการให้โดยเสน่หา จึงต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

พิเคราะห์แล้วข้อเท็จจริงฟังได้ในเบื้องต้นว่า โจทก์เป็นนิติบุคคลประกอบกิจการค้าขายเครื่องอุปโภคบริโภคและยารักษาโรคเมื่อวันที่ 6 กุมภาพันธ์ 2538 โจทก์ได้รับหนังสือแจ้งภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ ต. ... ลงวันที่ 31 มกราคม 2538 ประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากโจทก์สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2530 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2530 จำนวน 8,532,589.78 บาท เบี้ยปรับจำนวน 8,532,589.78 บาท

และเงินเพิ่มจำนวน 8,532,589.78 บาท รวมเป็นเงิน 25,597,769 บาท ต่อมาโจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยแก้ไขยอดเงินที่โจทก์จะต้องเสียภาษีบางรายการ โดยให้โจทก์เสียภาษีจำนวน 4,692,190.37 บาท และเงินเพิ่มจำนวน 4,692,190.37 บาท ส่วนเบี่ยงปรับคงให้เรียกเก็บร้อยละ 50 ของเบี่ยงปรับตามกฎหมาย คดีมีปัญหาว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ถูกต้องชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ โจทก์อุทธรณ์ประการแรกว่า การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของโจทก์ 6 ราย คือ ลูกหนี้ราย ณ. ราย ท. ราย ส. ราย บ. ราย น. และราย พ. เป็นไปโดยชอบ เพราะโจทก์ได้ปฏิบัติตามกฎกระทรวงฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) แล้ว ส่วนจำเลยอุทธรณ์ว่า การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของโจทก์ 62 ราย (นอกจากลูกหนี้ 6 รายดังกล่าวข้างต้น) ไม่ชอบ เพราะมิได้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในกฎกระทรวงฉบับดังกล่าว ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (9) บัญญัติว่า **“การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง...”** และกฎกระทรวงที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ ฉบับที่ 159 (พ.ศ. 2526) ที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้นได้กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ

เงื่อนไขดังนี้

“ข้อ 1 การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ของบริษัทหรือ
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กระทำได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และ
เงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1)...

(2)...

(3) ต้องมีหลักฐานการติดตามทวงถามให้ชำระหนี้ตาม
สมควรแก่กรณีหรือมีการฟ้องคดีแล้วและไม่ได้รับชำระหนี้
โดยปรากฏว่า

(ก)...

(ข)...

(ค) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้หรือได้ยื่นคำขอเจียรรื้อหนี้ใน
คดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องและในกรณีนั้นๆ ได้มีคำ
บังคับหรือคำสั่งของศาลแล้ว แต่ลูกหนี้ไม่มีทรัพย์สินใดๆ
จะชำระหนี้ได้ หรือ

(ง) ได้ดำเนินการฟ้องลูกหนี้ในคดีล้มละลายหรือได้ยื่น
คำขอรับชำระหนี้ในคดีที่ลูกหนี้ถูกเจ้าหนี้รายอื่นฟ้องคดี
ล้มละลาย และในกรณีนั้นๆ ได้มีการประนอมหนี้กับลูกหนี้
โดยศาลมีคำสั่งเห็นชอบด้วยกับการประนอมหนี้ นั้น หรือ
ลูกหนี้ถูกศาลพิพากษาให้เป็นบุคคลล้มละลายและได้มีการ
แบ่งทรัพย์สินของลูกหนี้ครั้งสุดท้ายแล้ว...”

สำหรับลูกหนี้ทั้ง 62 รายที่โจทก์จำหน่ายหนี้สูญนั้นซึ่ง