

เตรียมรับมืออย่างไรกับ ..รายจ่ายต้องห้าม

โดย.. ชุมพร เสนไสย

- ที่ปรึกษาคณะกรรมการวิชาชีพบัญชี
ด้านการบัญชีภาษีอากร สภาวิชาชีพบัญชี
- อดีตนิติกรระดับเชี่ยวชาญ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้มีรายจ่ายอยู่กลุ่มหนึ่งที่ถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม กล่าวคือ ในทางบัญชีได้ลงเป็นรายจ่ายไปแล้ว แต่ทางภาษีถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยจะต้องบวกกลับในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด.50) ทั้งนี้ ตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถ้าพิจารณารายจ่ายต้องห้ามตามมาตราดังกล่าวแล้ว รายจ่ายกลุ่มที่มีประเด็นปัญหาส่วนข้างมาก คือ รายจ่ายที่เกี่ยวกับกิจการหรือไม่เกี่ยวกับกิจการตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดไว้ว่า

“มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ ... (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ”

จากบทบัญญัติของมาตราดังกล่าวจึงมีปัญหาในการพิจารณาว่ารายจ่ายลักษณะอย่างใดเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะประเด็นปัญหาดังกล่าวมีข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินอยู่เป็นประจำ เพราะในมุมมองของผู้เสียภาษีมักจะมองว่า รายจ่ายที่จ่ายไปก็เพื่อกิจการทั้งนั้น เพราะการประกอบกิจการต้องมีรายจ่ายเกิดขึ้น แต่ในมุมมองของเจ้าพนักงานประเมินก็อาจจะมีความเห็นไปอีกทางว่า มันไม่เกี่ยวกับกิจการ กิจการไม่จำเป็นต้องจ่ายเลย ก็ประกอบกิจการได้ หรือไม่จำเป็นต้องจ่ายไปถึงขนาดนั้นจะมีข้อยุติอย่างใดที่ผู้ประกอบการจะทราบได้ว่า ในทางภาษีจึงจะ

ยอมรับรายจ่ายนั้น ๆ ซึ่งเรื่องดังกล่าวเป็นเรื่องยากที่จะหาข้อยุติในทางใดทางหนึ่ง เนื่องจากแต่ละธุรกิจมีลักษณะความจำเป็นของรายจ่ายที่แตกต่างกันไป เช่น บางธุรกิจจำเป็นต้องมีค่าโฆษณามาก ๆ เพื่อหารายได้ก็จะต้องพิจารณาความจำเป็นและเหมาะสม

รายจ่ายที่กิจการจ่ายไปถ้าเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการย่อมลงรายจ่ายทางภาษีได้ เช่น เงินเดือนพนักงาน ค่าใช้จ่ายสำนักงาน ในการบริหารงาน รายจ่ายในการขาย รายจ่ายส่งเสริมการขาย รายจ่ายเกี่ยวกับพนักงาน ค่าตอบแทนกรรมการ ค่าพาหนะ รายจ่ายในการเดินทาง ค่าที่พัก ค่าระวาง ค่าขนส่ง ค่าซ่อมแซม ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าทำบัญชี ค่าสอบบัญชี ค่าธรรมเนียมในการแนะนำและปรึกษา เป็นต้น

อย่างไรก็ดี ถ้ารายจ่ายดังกล่าวได้จ่ายไปเกินสมควรเกินกว่าความจำเป็นแก่กิจการ รายจ่ายส่วนที่จ่ายเกินไปอาจเป็นรายจ่ายต้องห้ามได้ซึ่งรายจ่ายที่สมควรแก่กิจการจะมีขอบเขตแค่ไหน เพียงใดย่อมอยู่กับลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย ผู้รับ ผู้จ่าย เหตุผลความจำเป็นและหลักฐานในการจ่าย ซึ่งเป็นข้อเท็จจริงแต่ละเรื่องรายจ่ายอย่างหนึ่งอาจมีความจำเป็นในสถานการณ์อย่างหนึ่ง



แต่ไม่มีความจำเป็นในอีกสถานการณ์อย่างหนึ่งก็จะกลายเป็นว่าจ่ายผิดเวลาไปอาจจะถูกมองว่าเป็นรายจ่ายที่เกินสมควรได้ ดังนั้น บริษัทฯ ต้องพึงตระหนักในปัญหาดังกล่าวด้วย เพราะเจ้าพนักงานประเมินอาจจะใช้ดุลพินิจจัดรายการที่เจ้าพนักงานเห็นว่าเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปหรือจ่ายเกินไป ซึ่งไม่ใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะอันเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ตัวอย่างที่พบประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินจัดรายการ เช่น เงินเดือนที่จ่ายสูงเกินไป ค่าตอบแทนกรรมการที่กำหนดจ่ายเกินกว่าความจำเป็น โดยบริษัทฯ เลี่ยงไปเรียกชื่ออื่น เช่น เรียกว่าเป็นค่า Management Fee จ่ายให้กรรมการเป็นจำนวน 4,000,000 บาท นอกเหนือจากค่าบำเหน็จปกติ เป็นต้น

ในส่วนของบริษัทฯ จะต้องวางแผนเกี่ยวกับรายจ่ายอย่างไร จึงจะไม่ถูกมองว่าเป็นรายจ่ายที่จ่ายไปโดยเกินสมควรในเรื่องนี้เห็นว่ารายจ่ายใดที่เป็นรายจ่ายเกี่ยวกับกิจการแต่จะเป็นรายจ่ายอันสมควรจ่ายหรือไม่ บริษัทฯ เองย่อมพึงทราบได้อยู่แล้วว่า ถ้าจ่ายไปเพียงเท่านี้ก็สมควรกับกิจการหรือเพื่อหากำไรได้อยู่แล้ว หากจ่ายไปมากกว่านี้กิจการก็จะไม่ได้ประโยชน์มากไปกว่าที่ได้อยู่แล้ว ซึ่งจุดนี้เป็นจุดที่จะใช้ชี้แจงต่อเจ้าพนักงานได้ในเวลาที่ถูกสอบถาม โดยแสดงถึงเหตุผลและ

ความจำเป็นว่า ที่ต้องจ่ายไปจำนวนเท่านี้ก็เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ ดังนั้น หากจัดรายการส่วนนี้บางส่วนกิจการอาจไม่ได้ประโยชน์หรือหากำไรเพื่อกิจการได้ตามที่สมควรจะเป็น แต่ถ้าหากตอบคำถามไม่ได้ว่าจ่ายได้ประโยชน์แก่กิจการอย่างใดก็อาจจะถูกจัดรายการดังกล่าวได้

นอกจากนี้แม้รายจ่ายใดบริษัทฯ เห็นว่าจ่ายไปเพื่อประโยชน์กิจการแต่หากเข้าลักษณะเป็นรายจ่ายต้องห้ามในข้ออื่น ๆ ตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร รายการดังกล่าวก็จะเป็นรายจ่ายต้องห้ามได้ เช่น ค่ารับรองส่วนที่จ่ายไปเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องชำระแต่ละเดือนภาษี เป็นต้น

สรุป จากที่กล่าวมาแล้วข้างต้นหลักเกณฑ์การลงรายการในทางภาษี เมื่อลงรายการไปแล้วหากตอบคำถามดังต่อไปนี้ได้ ก็เป็นอันแน่ใจได้ว่าปัญหาเรื่องรายการต้องห้ามอาจไม่เกิดขึ้นสำหรับรายการนั้น ๆ

1. เป็นรายจ่ายที่จ่ายตามข้อผูกพันหรือไม่ เช่น จ่ายสัญญาข้อตกลง ระเบียบสวัสดิการ นายจ้างลูกจ้าง ความผูกพันทางกฎหมาย ส่งเสริมการขาย
2. รายการดังกล่าวเพื่อหากำไรหรือเพื่อประโยชน์แก่กิจการโดยเฉพาะหรือไม่
3. รายการดังกล่าวเกินสมควรหรือไม่
4. มีหลักฐานพิสูจน์ตัวผู้รับได้