

บันทึก

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรแสตมป์รายบริษัท สุพรรณขนส่ง จำกัด

สำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้มีหนังสือถึงสำนักคณะกรรมการกฤษฎีกา ที่ สร.๐๔๐๓/๙๒๗๑ ลงวันที่ ๒๕ กรกฎาคม ๒๕๑๑ ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาให้ความเห็นในปัญหาของกระทรวงการคลังเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรแสตมป์รายบริษัทสุพรรณขนส่ง จำกัด ซึ่งกรมสรรพากรและสำนักงาน ก.ต.ภ.มีความเห็นขัดแย้งกันอยู่ ความละเอียดปรากฏตามสำเนาหนังสือกระทรวงการคลังว่า สำนักงาน ก.ต.ภ.ได้ทักท้วงเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและอากรแสตมป์รายบริษัทสุพรรณขนส่งจำกัด ซึ่งสรรพากรเขต ๗ ได้ดำเนินการจัดเก็บว่าไม่เป็นการถูกต้อง กล่าวคือ

๑. กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล บริษัทฯ ได้ยื่นบัญชีกำไรขาดทุนแสดงการหักค่าใช้จ่ายที่ต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย และหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินต่ำกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๕๔๔ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะนั้น ต่อมาเมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบพบและตัดรายจ่ายที่ต้องห้ามออก บริษัทฯ จึงได้ขอหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นจนเท่ากับอัตราที่พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวกำหนด สรรพากรเขต ๗ เห็นว่าบริษัทฯ มีสิทธิขอเช่นนั้นได้ ซึ่งเมื่อปรับปรุงบัญชีกำไรขาดทุนแล้วจะปรากฏว่าบริษัทฯ ยังขาดทุนสุทธิอยู่ บริษัทฯ จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่สำนักงาน ก.ต.ภ. เห็นว่า บริษัทฯ จะขอหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นอีกไม่ได้ แม้จะไม่เกินอัตราที่กฎหมายกำหนด เพราะรายการที่หักไว้เดิมได้ยื่นต่อเจ้าหน้าที่แล้วปัญหานี้กรมสรรพากรเห็นพ้องด้วยกับความเห็นของสรรพากรเขต ๗ ว่า บริษัทฯ ขอหักเพิ่มขึ้นได้ เพราะเห็นว่าพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวไม่มีข้อห้ามไว้แต่ประการใด

๒. กรณีอากรแสตมป์ บริษัทฯ ได้หักเงินจากลูกจ้างเป็นรายเดือนโดยเรียกว่าเป็นส่วนหนึ่งของเงินประกัน และชี้แจงว่าหักไว้เป็นเงินสะสมจะจ่ายคืนให้เมื่อออกจากงานโดยลงบัญชีต่างๆ แสดงว่าเป็นเงินสะสมจริง สรรพากรเขต ๗ เห็นว่า ใบรับเงินสะสมที่บริษัทฯ ออกให้ลูกจ้างและใบรับที่ลูกจ้างออกให้บริษัทฯ เมื่อได้รับเงินนั้น ไม่ต้องเสียอากรตามลักษณะแห่งตราสาร ๒๔. ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเป็นใบรับซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรตาม จ. หรือ ณ. แต่สำนักงาน ก.ต.ภ.เห็นว่าใบรับดังกล่าวนี้ไม่เข้าลักษณะได้รับยกเว้น ควรเรียกเก็บอากรและเงินเพิ่มอากร ปัญหานี้กรมสรรพากรเห็นพ้องด้วยกับความเห็นว่าสรรพากรเขต ๗ ว่า การออกใบรับเช่นนี้เป็นส่วนหนึ่งของกิจการของนายจ้างโดยตรง เพราะเป็นการรับเงินที่รับจ่ายกันในกิจการของนายจ้างตามหน้าที่ เข้าลักษณะที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากร ดังกล่าวแล้ว

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๗) ได้ฟังคำชี้แจงและความเห็นของผู้แทนกระทรวงการคลังและผู้แทนสำนักงาน ก.ต.ภ.ในข้อเท็จจริงและข้อ

กฎหมาย และได้พิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องโดยตลอดแล้ว มีความเห็นว่า

๑. สำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล การหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามมาตรา ๖๕ (๒)^๑ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒ นั้น เมื่อบริษัทฯ ได้ยื่นบัญชีกำไรขาดทุนโดยหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินต่ำกว่าอัตราที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๔๙๔ แล้ว บริษัทฯ จะขอหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาเพิ่มขึ้นจนเท่ากับอัตราที่พระราชกฤษฎีกาดังกล่าวกำหนดก็ย่อมจะขอได้ แต่จะเป็นผลหรือไม่ก็แล้วแต่เจ้าพนักงานประเมินจะพิจารณา เพราะมาตรา ๒๐^๒ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๔) พ.ศ. ๒๔๙๔ ได้กำหนดไว้ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิมได้ ในเมื่อเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการประเมินนั้นกฎหมายประสงค์จะให้ประเมินตามความเป็นจริง เมื่อจำนวนเงินหรือรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริงเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจแก้ไข เมื่อมีอำนาจแก้ไขไปในทางเพิ่มจำนวนภาษีอากรได้ ก็ย่อมมีอำนาจแก้ไขไปในทางลดจำนวนภาษีอากรได้เช่นเดียวกัน นอกจากนี้หลักการตีความทั่วไปก็ต้องตีความในทางที่เป็นคุณแก่ผู้เสียประโยชน์ หลักการตีความนี้ก็ได้นำมาใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา ๑๑ ว่า “ในกรณีที่มีข้อสงสัย ท่านให้ตีความไปในทางที่เป็นคุณแก่คู่กรณีฝ่ายซึ่งจะเป็นผู้เสียในมูลหนี้” กรณีเช่นนี้จึงต้องตีความให้เป็นคุณแก่บริษัทฯ ผู้ที่จะต้องเป็นผู้เสียภาษี จริงอยู่ถ้าหากว่าเจ้าพนักงานได้ประเมินแล้ว การขอแก้อาจจะกระทำไม่ได้ เพราะมีบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้มีการอุทธรณ์ได้อยู่แล้ว แต่ความข้อนี้ก็ยังไม่ต้องวินิจฉัย เพราะกรณีปัญหาที่พิจารณานี้เป็นการขอแก้ก่อนเจ้าพนักงานได้ทำการประเมิน

๒. สำหรับกรณีอากรแสตมป์ใบรับเงินสะสมที่บริษัทฯ ออกให้ลูกจ้าง แม้จะเรียกชื่ออย่างไรก็ตาม ก็หาเป็นใบรับเงินไม่ เพราะบริษัทฯ ไม่ได้รับเงินจากลูกจ้างแต่อย่างใด บริษัทฯ จึงไม่มีใบรับที่จะออกให้ลูกจ้าง เอกสารที่บริษัทฯ ออกให้แก่ลูกจ้างในเรื่องนี้จึงเป็นแต่เพียงหลักฐานการหักเงินไว้เท่านั้น สำหรับใบรับที่ลูกจ้างออกให้บริษัทฯ เมื่อได้รับเงินคืนนั้น ถ้า

^๑ มาตรา ๖๕ ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

๑.ล๑

๑.ล๑

(๒) ค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคา ให้หักได้ไม่เกินกว่าอัตราที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาการหักค่าสิทธิหรือค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ทรัพย์สินนั้นมา

๑.ล๑

๑.ล๑

^๒ มาตรา ๒๐ เมื่อได้จัดการตามมาตรา ๑๙ และทราบข้อความแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นรายการไว้เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ไม่ใช่ใบรับซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรตามลักษณะแห่งตราสาร ๒๘. จ.^๓ ก็เป็นใบรับซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรตามลักษณะแห่งตราสาร ๒๘. ฉ.^๔ ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๔ เพราะเป็นการคืนเงินค่าจ้างในกิจการที่ว่าง ที่นายจ้างได้หักไว้ให้แก่ลูกจ้างนั่นเอง

(ลงชื่อ) ส. โหตระกิตย์
(นายสมภพ โหตระกิตย์)
เลขาธิการคณะกรรมการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา
กุมภาพันธ์ ๒๕๑๒

^๓ ๒๘. ใบรับ		
(ก)	ฯลฯ	ฯลฯ
(ข)	ฯลฯ	ฯลฯ
ยกเว้นไม่ต้องเสียอากร		
ก.	ฯลฯ	ฯลฯ
	ฯลฯ	ฯลฯ
จ. การรับเงินบำนาญ บำเหน็จ ค่าจ้างหรือเบียดทดแทนรายจ่ายซึ่งรัฐบาลหรือนายจ้างจ่ายให้		
ลูกจ้าง	ฯลฯ	ฯลฯ
ฉ. ใบรับที่ลูกจ้างและนายจ้างออกให้ซึ่งกันและกัน หรือที่ลูกจ้างออกให้ระหว่างกันและกัน		
สำหรับเงินที่จ่ายรับกันในการของนายจ้างตามหน้าที่ ข้อยกเว้นนี้ให้ใช้ตลอดถึงใบรับที่บุคคลในคณะบุคคลซึ่ง		
กระทำการกิจการร่วมกันออกให้ซึ่งกันและกันตามหน้าที่เพื่อดำเนินการกิจการของคณะบุคคลนั้น		
	ฯลฯ	ฯลฯ
^๔ โปรดดูเชิงอรรถที่ (๓)		