

กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

นางสาวจรรณันท์ อูยานันท์^๑

ในการทำธุรกิจนอกจากผู้ประกอบการธุรกิจจะกู้เงินจากสถาบันการเงินในประเทศแล้ว ในบางกรณีโดยเฉพาะการทำธุรกิจขนาดใหญ่ที่มีมูลค่ามหาศาลมีความจำเป็นที่ผู้ประกอบการจะต้องกู้เงินจากสถาบันการเงินในต่างประเทศ ซึ่งการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินเป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ ในต่างประเทศ เมื่อคำนวณเป็นเงินบาทอาจมีความผันผวนของค่าเงินได้ เช่น ก่อนวิกฤตเศรษฐกิจ ในปี ๒๕๔๐ อัตราแลกเปลี่ยน ๑ ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ ๒๕ บาท ถ้าทำสัญญากู้ ๑,๐๐๐,๐๐๐ เหรียญดอลลาร์สหรัฐ จะคำนวณเป็นเงินบาทได้ ๒๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท แต่เมื่อเกิดวิกฤตเศรษฐกิจ ค่าเงินบาทอ่อนตัวลงเป็น ๑ ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ ๔๐ บาท นั่นเงินกู้ก็กลับกลายเป็น ๔๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท หรือในช่วงปี ๒๕๕๐ ที่สหรัฐอเมริกาเกิดปัญหาวิกฤตซับไพรม์ทำให้ค่าเงินบาทแข็งขึ้นจากประมาณ ๑ ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ ๓๕ บาท มาอยู่ที่ประมาณ ๑ ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ ๓๐ บาท ทำให้หนี้ของผู้ประกอบการที่กู้ยืมเงินมาในสกุลดอลลาร์สหรัฐลดลงจากหนี้ ๓๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท เหลือเพียง ๓๐,๐๐๐,๐๐๐ บาท ปัญหาว่ากำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ๕,๐๐๐,๐๐๐ บาท จะถือว่าเป็นกำไรที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่

โจทก์ประกอบกิจการผลิตกระแสไฟฟ้าเพื่อจำหน่ายให้แก่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย (กฟผ.) โจทก์จัดหาแหล่งเงินทุนโดยกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินเป็นเงินตราสกุลต่าง ๆ ในต่างประเทศ หลายแห่งในวงเงินกู้ยืม ๔๖๐,๐๐๐,๐๐๐ ดอลลาร์สหรัฐ โดยโจทก์จะต้องชำระคืนเงินกู้งวดแรก ภายหลังที่โจทก์เริ่มมีรายได้จากการขายไฟฟ้าเชิงพาณิชย์ โรงไฟฟ้าก่อสร้างแล้วเสร็จพร้อมใช้งาน ในปี ๒๕๕๕ โจทก์เริ่มผลิตและจำหน่ายกระแสไฟฟ้าเชิงพาณิชย์ให้แก่ กฟผ. ตั้งแต่วันที่ ๒๖ กรกฎาคม ๒๕๕๕ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓ โจทก์มียอดเงินกู้ยืมค้างชำระที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ๔๕๓,๖๐๐,๐๐๐ ดอลลาร์สหรัฐ คำนวณเป็นเงินไทย ๑๓,๗๔๒,๔๐๑,๖๘๐ บาท มีกำไรจากการแปลงค่าเงินตราเป็นเงิน ๑,๑๙๕,๙๓๘,๔๘๐ บาท มีหักลบกับผลขาดทุนจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศรายการอื่นแล้ว มีกำไรสุทธิ ๑,๑๙๕,๒๓๙,๕๖๗.๕๕ บาท โจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด.๕๐ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓ โดยมีได้นำกำไรจากการแปลงค่าเงินตราต่างประเทศมารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ต่อมาโจทก์ได้รับแจ้งจากเจ้าพนักงานประเมินของจำเลย ว่า โจทก์ต้องนำผลกำไรดังกล่าวมารับรู้เป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

^๑ เลขานุการแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โจทก์จึงยื่นแบบ ภ.ง.ด.๕๐ ฉบับยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ ๑ ตามคำแนะนำของเจ้าพนักงานของจำเลยและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพิ่มเติม ต่อมาโจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด.๕๐ ฉบับยื่นเพิ่มเติมครั้งที่ ๒ เพื่อขอคืนภาษีดังกล่าว ปัญหาว่า โจทก์ต้องนำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ๑,๑๙๕,๙๓๘,๔๘๐ บาท มารวมคำนวณเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือไม่ กรณีดังกล่าวมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๗๒๗/๒๕๖๑ วินิจฉัยว่า

เมื่อจำนวนหนี้เงินกู้ที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓ เป็นเงินกู้ที่โจทก์นำมาใช้ประโยชน์ในการสร้างโรงงานไฟฟ้าเพื่อผลิตกระแสไฟฟ้าขายตามวัตถุประสงค์ของโจทก์ ผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินในจำนวนหนี้เงินกู้นี้ดังกล่าวย่อมเป็นรายได้ เนื่องจากกิจการที่โจทก์กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓ และโดยผลกำไรหรือขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าวเกิดขึ้นจากเหตุปัจจัยที่มีโชตินิกรรม ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ (๕) ซึ่งเป็นเงื่อนไขที่ใช้ในการคำนวณกำไรหรือขาดทุนสุทธิ เพื่อนำไปสู่การเสียภาษีหรือไม่ต้องเสียภาษีตามมาตรา ๖๕ โดยให้คำนวณจำนวนหนี้ที่เหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเป็นเงินไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนดังกล่าว ซึ่งย่อมแสดงให้เห็นจำนวนหนี้ที่คิดเป็นเงินไทยในวันดังกล่าวเปรียบเทียบกับจำนวนหนี้เงินตราต่างประเทศนั้นที่คิดคำนวณเป็นเงินไทยในอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้รับเงินกู้มา ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) วรรคสอง ว่าแตกต่างกันอย่างไร ซึ่งหากอัตราแลกเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งเงินไทยแข็งค่าขึ้นเมื่อเทียบกับดอลลาร์สหรัฐ ย่อมทำให้จำนวนหนี้ที่คำนวณเป็นเงินไทยน้อยลง กรณีถือว่าโจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนซึ่งย่อมเห็นได้ชัดเจนว่าเป็นผลกำไรหรือรายได้จากอัตราแลกเปลี่ยนที่เกิดขึ้นในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้นเท่านั้น เมื่อโจทก์กู้เงินสกุลดอลลาร์สหรัฐมีหนี้สินคงเหลืออยู่ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓ ซึ่งเมื่อคำนวณเป็นเงินตราไทย ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) (ก) โจทก์มีกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยน ๑,๑๙๕,๙๓๘,๔๘๐ บาท ซึ่งโจทก์ปฏิบัติตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) โดยนำผลกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่พิพาทไปบันทึกในงบกำไรขาดทุน โดยบันทึกเป็นรายได้อื่นและรับรู้เป็นรายได้ประจำปีตามงบการเงิน และยื่นแบบ ภ.ง.ด.๕๐ รายการที่ ๖ รายได้อื่น ซึ่งประกอบไปด้วยกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราสำหรับหนี้เงินกู้ยืมเพื่อก่อสร้างโรงไฟฟ้า ผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนบัญชีเงินฝาก แสดงให้เห็นว่าโจทก์ได้ถือปฏิบัติว่ากำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราสำหรับหนี้เงินกู้พิพาทนี้เป็นรายได้ของโจทก์ ผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนสำหรับหนี้เงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติ ตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) นี้ เป็นผลกำไรหรือขาดทุนที่ได้จากการคำนวณจำนวนหนี้เงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันที่ได้รับเงินกู้เปรียบเทียบกับการคำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราแลกเปลี่ยนในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ดังนั้น ทั้งผลกำไรและผลขาดทุนจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติตามมาตรา ๖๕ ทวิ (๕) โดยหนี้สินนั้นยังไม่ถึงกำหนดชำระเงินยอมนำมาคำนวณได้ทั้งกำไรสุทธิ

และขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โจทก์จึงต้องนำกำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ๑,๑๙๕,๙๓๘,๔๘๐ บาท มารวมเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี ๒๕๕๓

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา
กรกฎาคม ๒๕๖๕

