

รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๘)

นางสาวจรรณันท์ อุยานันท์^๑

ในการประกอบธุรกิจของนิติบุคคลนั้น เงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่าย ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ตรี ดังนั้นใช้ว่ารายจ่ายทุกรายการที่นิติบุคคลชำระ ไปจะนำมาคำนวณหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ทุกกรณี รายจ่ายบางประการ อาจเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี ก็เป็นไปได้ โดยเฉพาะในกรณีรายจ่าย ซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ๖๕ ตรี (๑๘)

ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้ (๑) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา ๖๕ ตรี ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย...” และ มาตรา ๖๕ ตรี (๑๘) บัญญัติว่า “รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ...(๑๘) รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ...” โดยปกติทั่วไปในการซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการ จะมีใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษีเป็นหลักฐานว่ามีการชำระเงินให้แก่บุคคลใด มีการชำระราคา ค่าสินค้าหรือค่าบริการให้แก่บุคคลดังกล่าวจริง แต่บางครั้งในการซื้อสินค้าหรือชำระค่าบริการร้านค้า โดยเฉพาะที่เป็นบุคคลธรรมดาอาจไม่มีใบเสร็จรับเงินหรือใบกำกับภาษี เช่น ซื้ออาหารในตลาดสด หรือชำระค่ารถแท็กซี่ รถบริการสาธารณะ ที่ส่วนใหญ่ผู้รับเงินจะออกใบแทนใบเสร็จรับเงินมีรายการสินค้า หรือค่าบริการ ชื่อและสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้รับเงินมาเป็นหลักฐานการรับชำระเงิน จะนำมา หักเป็นรายจ่ายตามประมวลรัษฎากรได้หรือไม่ ย่อมขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นกรณี ๆ ไป เช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๖๐๐/๒๕๒๙ รายการที่ไม่มีใบเสร็จรับเงิน ไม่มีชื่อผู้รับเงิน มีแต่ใบสำคัญ จ่ายของโจทก์ ในชั้นพิจารณาคดีโจทก์มิได้มีพยานหลักฐานนำสืบว่าได้จ่ายเงินตามรายการดังกล่าวไปจริง แต่อย่างไร จะอ้างว่าเป็นจำนวนเล็กน้อยแล้วควรรับฟังเป็นความจริงหาข้อด้วยกฎหมายไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๑๐๕๐/๒๕๒๔ โจทก์เป็นบริษัทประกอบกิจการรับซื้อข้าวในประเทศ ส่งไปขายต่างประเทศ รายจ่ายค่าซื้อข้าวจากพ่อค้าเร่ตามใบเสร็จรับเงิน จำนวน ๑,๕๐๖ ฉบับ เป็นเงิน ๗๓ ล้านบาทเศษ นั้น เมื่อโจทก์นำสืบฟังได้ว่าพ่อค้าเร่ขายข้าวมีอยู่จริง และโจทก์นำพยานจำนวน ถึง ๔๕ ปาก มาเบิกความรับรองว่าเป็นผู้ลงลายมือชื่อในใบเสร็จรับเงิน ทั้งปรากฏว่า ปริมาณข้าวที่มีอยู่

^๑ เลขานุการแผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

ที่บริษัทโจทก์ถูกต้อง ดังนี้ โจทก์พิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับเงินตามใบเสร็จรับเงินจำนวน ๑,๕๐๖ ฉบับ โจทก์จึงมีสิทธินำจำนวนเงินตามใบเสร็จรับเงินดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๔๑๒๒/๒๕๖๔ โจทก์ประกอบกิจการให้บริการรับจ้างสำรวจจัดเก็บข้อมูลแผนที่ทุกประเภทมีความจำเป็นต้องเช่ารถจากนาย ก. เพื่อเข้าสำรวจจัดเก็บข้อมูลแผนที่ โจทก์ชำระค่าเช่าให้นาย ก. เป็นเช็คระบุชื่อนาย ก. และขีดคร่อมประทับตราว่า AVC PAYEE ONLY ขีดข้อความว่า “หรือผู้ถือ” การชำระเงินมีใบเสร็จรับเงินพร้อมหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งกรมสรรพากร จำเลยแล้ว มีปัญหาว่า รายจ่ายค่าเช่ารถดังกล่าวเป็นรายจ่ายต้องห้าม หรือไม่ ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยไว้ว่า

“ประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ทวิ และมาตรา ๖๕ ทรี (๑๘) มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายรายจ่ายต้องพิสูจน์ตัวตนของผู้รับเงินได้ หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับก็ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร ซึ่งทางนำสืบของโจทก์มีรายละเอียดข้อมูลเกี่ยวกับนาย ก. เพียงสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของนาย ก. และบิลเงินสดที่นาย ก. ทำขึ้นเพื่อทำเรื่องเบิกเงินจากโจทก์ที่ปรากฏแต่ชื่อและนามสกุลของนาย ก. เท่านั้น นาง อ. ผู้รับมอบอำนาจโจทก์เบิกความตอบคำถามค้านนายจำเลยว่า ในชั้นที่เจ้าหน้าที่สรรพากรให้นำตัวนาย ก. มาชี้แจง โจทก์ไม่สามารถติดต่อนาย ก. มาให้ถ้อยคำหรือชี้แจงได้ ซึ่งก็ได้ความจากนางสาว ว. เจ้าพนักงานตรวจสอบเช่นกันว่า โจทก์ไม่สามารถนำตัวนาย ก. มาให้ถ้อยคำได้และไม่มีหมายเลขโทรศัพท์ของนาย ก. เพื่อติดต่อด้วย ซึ่งมีข้อพิพาทที่โจทก์และนาย ก. ติดต่อทำธุรกิจกันมาเป็นระยะเวลานานมีมูลค่าหลายล้านบาท เฉพาะที่ปรากฏในชุดใบสำคัญจ่ายสำหรับการเช่าระหว่างวันที่ ๒๕ สิงหาคม ๒๕๕๑ ถึงวันที่ ๑๕ กันยายน ๒๕๕๑ มีการเช่ารถยนต์พร้อมคนขับจำนวนมาก โดยคนขับรถต้องไปปรับพนักงานของโจทก์ในสถานที่แตกต่างกันเพื่อสำรวจข้อมูลทำแผนที่ เช่น จังหวัดหนองบัวลำภู จังหวัดอุดรธานี จังหวัดบุรีรัมย์ และจังหวัดสุรินทร์ เป็นต้น ซึ่งในการเช่ารถดังกล่าวตามปกติแล้วย่อมจะต้องมีหมายเลขโทรศัพท์ของนาย ก. เพื่อติดต่อใช้รถในแต่ละครั้ง แต่โจทก์กลับไม่สามารถให้ข้อมูลติดต่อนาย ก. ได้ ประกอบกับไม่ปรากฏว่าโจทก์กับนาย ก. มีการทำหลักฐานเอกสารการเช่ากันเป็นลายลักษณ์อักษร และไม่มีการระบุตัวทรัพย์สินที่ให้เช่า คงมีแต่ตารางการเช่ารถเท่านั้น ซึ่งเป็นการผิดปกติวิสัยของการทำธุรกิจให้เช่ารถจำนวนมาก นอกจากนี้นางสาว ฐ. กรรมการบริหารบริษัทโจทก์ยังเป็นกรรมการและผู้ถือหุ้นบริษัท อ. ซึ่งบริษัท อ. มีนางสาว ณ. เป็นผู้ถือหุ้นและนางสาว ณ. ยังเป็นกรรมการและผู้ถือหุ้นบริษัท ม. ทำให้เห็นได้ว่าโจทก์กับบริษัท ม. มีความเกี่ยวข้องกันโดยบริษัท ม. จ่ายค่าเช่ารถให้นาย ก. สูงกว่าปกติ และบริษัท ม. ไม่สามารถนำตัวนาย ก. มายืนยันว่ามีการรับเงินตามบิลเงินสดที่บริษัท ม. นำมาแสดงเป็นรายจ่ายต่อ

พนักงานเจ้าหน้าที่ของจำเลยได้เช่นกัน^๒ เมื่อเจ้าหน้าที่ของจำเลยตรวจสอบปฏิบัติการสอบย้อน ณ ภูมิลำเนาของนาย ก. ก็ไม่สามารถเข้าตรวจได้เนื่องจากสถานประกอบการมีลักษณะเป็นบ้านพักอาศัย ไม่มีลักษณะเป็นสถานประกอบการ ไม่มีผู้ใดพักอาศัยและไม่พบตัวนาย ก. เจ้าหน้าที่ของจำเลยจึงทำหนังสือเชิญนาย ก. ให้มาพบแล้วถึง ๒ ครั้ง แต่นาย ก. ก็ไม่มาพบ แม้โจทก์จะประกอบการจริงรายจ่ายที่เป็นค่าเช่ายานพาหนะคิดเป็นร้อยละ ๘.๗๑ ของรายได้เป็นค่าเช่าที่จ่ายให้นาย ก. ๑๐,๕๓๓,๓๔๒ บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงกว่าผู้ให้เช่ารายอื่น และโจทก์ชำระเงินค่าเช่ารถยนต์ให้นาย ก. โดยสั่งจ่ายเช็คระบุชื่อนาย ก. และขีดคร่อมประทับตราว่า A/C PAYEE ONLY ขีดฆ่าคำว่าผู้ถือออกและมีการเรียกเก็บเงินตามเช็คก็ตาม แต่โจทก์มีหน้าที่พิสูจน์ให้ได้ว่านาย ก. เป็นผู้ให้เช่ารถและผู้รับเงินค่าเช่ารถที่แท้จริง ทางนำสืบของโจทก์จึงไม่พอให้รับฟังได้ว่านาย ก. เป็นผู้ให้เช่ารถที่แท้จริง เพราะหากนาย ก. เป็นผู้ให้เช่ารถยนต์แล้วน่าจะมีรายละเอียดเกี่ยวกับนาย ก. มากกว่าพยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบ พยานหลักฐานของโจทก์มีน้ำหนักน้อยกว่าพยานหลักฐานของจำเลย ข้อเท็จจริงจึงฟังได้ว่า รายจ่ายค่าเช่ารถเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๖๕ ตรี (๑๘)”

ดังนั้น รายจ่ายใดเป็นรายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ อันจะเป็นรายจ่ายต้องห้าม ตามมาตรา ๖๕ ตรี (๑๘) หรือไม่ จึงเป็นหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการพิสูจน์ถึงพยานหลักฐานและข้อเท็จจริงต่าง ๆ ให้ได้ว่าเป็นรายจ่ายให้แก่บุคคลนั้นจริง หากพิสูจน์ไม่ได้ก็ถือว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามประมวลรัษฎากรไม่อาจนำมาคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลได้.

แผนกคดีภาษีอากรในศาลฎีกา

มกราคม ๒๕๖๖

^๒ บริษัท ม. ได้ฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยในประเด็นเกี่ยวกับรายจ่ายค่าเช่ารถของนาย ก. เป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่เช่นเดียวกัน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ ๒๕๑๙/๒๕๖๕