

ปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ(2)

เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹

ประกอบ ทวีรัตน์²

จากการศึกษาเกี่ยวกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ(2) เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงประวัติความเป็นมา แนวคิด และทฤษฎี หลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ซึ่งทำให้ผู้ศึกษาได้รับความรู้ความเข้าใจการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน เนื่องมาจากการประกอบธุรกิจนั้นผู้ประกอบการส่วนใหญ่ต้องมีการจัดหาทรัพย์สินเพื่อนำมาใช้ใช้ในการดำเนินงานของธุรกิจ ทั้งที่มีการใช้งานในฝ่ายผลิต เช่น เครื่องจักร เครื่องมือเครื่องใช้ในฝ่ายผลิตของโรงงาน และที่มีการใช้งานในฝ่ายขายหรือฝ่ายบริหาร เช่น รถยนต์ เครื่องใช้สำนักงานต่าง ๆ ทรัพย์สินดังกล่าวผู้ประกอบการอาจจะจัดหาโดยใช้วิธีการ ซื้อ เช่า หรือเช่าซื้อ แล้วแต่แผนการประกอบธุรกิจของผู้ประกอบการแต่ละราย การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้นมีความแตกต่างกันระหว่างทางด้านบัญชีและทางด้านภาษี ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวนี้เป็นปัญหาให้กับผู้เสียภาษีค่อนข้างมากทั้งการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและวิธีการปฏิบัติงาน โดยทางบัญชีการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคายึดถือปฏิบัติตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ส่วนในการคำนวณภาษีเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ยึดถือตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(2) โดยได้มีการวางหลักเกณฑ์และวิธีการเอาไว้ ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ.2527

จากการศึกษาทำให้ทราบว่า การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65ทวิ(2) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มีปัญหาด้านกฎหมายหลายประการ ซึ่งสรุปได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาแรก ปัญหาเกี่ยวกับราคาซากของทรัพย์สินในการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาราคาซากหรือมูลค่าคงเหลือ จากกรณีที่ทรัพย์สินเมื่อหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาแล้วมีมูลค่าคงเหลือเท่ากับ 1 บาท ทั้งที่มูลค่าคงเหลือมีมูลค่าสูงกว่านั้นมาก ทำให้พิจารณาเห็นว่าการที่กรมสรรพากรกำหนดการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินนั้นจะหักจนหมดมูลค่าไม่ได้นั้นต้องคงเหลือไว้อย่างน้อย 1 บาท ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มาตรา 8 ประกอบกับ ข้อ 8 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65ทวิ(2) เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.รติชัย รตทอง และคณะกรรมการสอบคือ

รองศาสตราจารย์ ดร.ปวิศ เลิศธรรมเทวี และ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สลิล สิริพิฑูร

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

3/2527 ไม่สะท้อนกับสภาพความเป็นจริง กล่าวคือ ราคาซากของทรัพย์สินนั้นมีมูลค่ามากกว่า หนึ่งบาท ประกอบทั้งในมาตรา 5 ตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มีการกำหนดให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาจากมูลค่าต้นทุนเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท เป็นการยอมรับราคาซากของทรัพย์สินในส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท ในกรณีนี้ในทางปฏิบัตินั้นกิจการโดยทั่วไปกิจการจะมีการกำหนดราคาซากไว้หนึ่งบาท ณ วันที่ขายทรัพย์สิน มูลค่าของทรัพย์สินนั้นจะมีมูลค่าราคาตามบัญชีจะมูลค่าเท่ากับ 1 บาท แต่ราคาขายที่ขายได้มากกว่า 1 บาท ทำให้กิจการเกิดผลกำไรจากการขายเกิดขึ้น ณ วันที่ขายทรัพย์สินนั้น อย่างไรก็ตาม การกำหนดมูลค่าคงเหลือหรือราคาซากของทรัพย์สินเป็นการทั่วไป ยกเว้นทรัพย์สินประเภทรถยนต์นั่งหรือรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิศกฏาธิสรพสามิต จะสามารถกำหนดมูลค่าคงเหลือหรือราคาซากของทรัพย์สินนั้นสูงกว่า 1 บาท ได้หรือไม่ ถ้าได้จะได้เป็นจำนวนเท่าไร ในกรณีตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ก็ไม่ได้กล่าวไว้ว่าต้องมีมูลค่าเท่าไร การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการไว้นั้น เป็นผลให้เกิดการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากร โดยเจ้าพนักงานสรรพากรแต่ท่านจะมีดุลพินิจไม่เหมือน ซ้ำทั้งยังเป็นความยุ่งยากต่อเจ้าพนักงานสรรพากรในการปฏิบัติงานด้วย อันเนื่องมาจากบางกิจการอาจจะกำหนดมูลค่าคงเหลือหรือราคาซากของทรัพย์สินประเภทเดียวกันที่การแตกต่างกัน ซึ่งขัดกับหลักขาดความแน่นอน(Certainty) ที่กล่าวไว้ว่า การเสียภาษีนั้นผู้เสียภาษีต้องทราบแน่นอนว่าภาษีที่จะเสียนั้นมีจำนวนเท่าใด เสียภาษีเมื่อใด เสียภาษีด้วยวิธีใด และสถานที่ตั้งที่ต้องไปเสียเป็นที่ไหนบ้าง ในส่วนนี้ต้องมีความแน่นอน ส่วนในฐานะผู้มีหน้าที่การจ้ดเก็บก็ต้องการความแน่นอนในเรื่อง ผู้เสียภาษีเป็นใคร ฐานที่จะนำมาคำนวณภาษี อัตราภาษีที่ต้องเสีย กำหนดเวลาที่ต้องเสีย และวิธีการชำระภาษี เมื่อใดระบบภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนแล้วย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรให้เกิดขึ้นได้

ประเด็นปัญหาที่สอง ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามสัญญาเช่าการเงินจากการศึกษาในเรื่องสัญญาเช่าการเงิน ตามมาตรฐานรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 16 เรื่อง สัญญาเช่า ซึ่งเป็นแนวทางในการปฏิบัติในการบันทึกการทางบัญชี ทางด้านผู้เช่าไม่มีการแบ่งประเภทของสัญญาเช่าระยะยาวเป็นสัญญาเช่าเงินทุน(สัญญาเช่าการเงิน) หรือสัญญาเช่าดำเนินงานอีกต่อไป แต่ให้บันทึกสัญญาเช่าทั้งหมดเป็นทรัพย์สินและหนี้สินที่เกิดขึ้นตามสัญญา ในประเด็นนี้จะมีการเปลี่ยนแปลงในส่วนของสัญญาเช่าดำเนินงานที่แต่เดิมนั้นทางบัญชีการเงินจะมีการบันทึกบัญชีเป็นรายจ่ายค่าเช่าสอดคล้องกับทางด้านบัญชีภาษีอากร การปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานการเงินฉบับที่ 16 นี้ จะมีการบันทึกสัญญาเช่าที่เข้าหลักเกณฑ์คือ อายุสัญญาเกิน 1 ปี ถ้ามีอายุสัญญาไม่เกิน 1 ปี แต่ถ้าทรัพย์สินตามสัญญาเช่ามีมูลค่าต่ำ ก็สามารถถือปฏิบัติเช่นเดิมได้ ดังนั้นในทางบัญชีนั้นรายการบัญชีที่มีความเกี่ยวข้องกับสัญญาเช่าที่จะปรากฏ

ก็คือ ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาและดอกเบี้ยของสัญญาเช่า แต่ในทางภาษีอากรนั้นกำหนดว่าสัญญาเช่าระยะยาวทั้งหมดเป็นการเช่า ประกอบกับตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 ในข้อ 2 ประกอบ ข้อ 3.4 วรรคสอง กำหนดให้การคำนวณรายได้และรายจ่าย ให้ใช้เกณฑ์สิทธิโดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และการคำนวณรายได้และรายจ่าย ในกรณีเป็นผู้เช่าทรัพย์สิน ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยต้องนำรายจ่ายค่าเช่าหรือค่างวดและรายจ่ายที่เกี่ยวข้องมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามส่วนแห่งระยะเวลาการเช่าทรัพย์สิน หรือตามเกณฑ์อื่นที่เหมาะสมตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป ดังนั้นในทางภาษีนี้นจะถือเป็นตามเกณฑ์สิทธิ รายจ่ายค่าเช่านั้นสามารถนำมาหักรายได้ตามรอบระยะเวลาการเช่าถึงแม้ว่าจะยังไม่จ่ายค่าเช่า จากประเด็นดังกล่าวจึงส่งผลทำให้บัญชีภาษีอากรและบัญชีการเงินมีความแตกต่างกัน ทำให้ผู้ปฏิบัติงานของกิจการแต่ละกิจการนั้นต้องจัดทำกระดาษทำการถึงที่มาของความแตกต่างดังกล่าว เพื่อใช้เป็นหลักฐานประกอบการคำนวณภาษีเงินได้ ปัญหาดังกล่าวทำให้เกิดความยุ่งยากในทางปฏิบัติต่อกิจการที่ต้องเสียค่าแรงงานในการจัดกระดาษทำการดังกล่าว ประกอบกับทางกรมสรรพากรไม่ได้มีการกำหนดรูปแบบของกระดาษทำการไว้ว่าควรจะเป็นรูปแบบอย่างไรที่กรมสรรพากรยอมรับได้ จึงอาจนำมาส่งการไม่ยอมรับกระดาษทำการที่กิจการได้จัดทำขึ้นซึ่งเป็นผลให้กิจการเสียเวลาและทรัพยากรโดยใช่เหตุ

ประเด็นปัญหาที่สาม ปัญหาการแบ่งแยกประเภททรัพย์สินในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา การจัดประเภททรัพย์สินตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ในมาตรา 4 นั้น มีการกำหนดประเภทของทรัพย์สินไว้น้อยเกินไป ทั้งที่เดิมนั้นมีการจัดประเภททรัพย์สินไว้มากกว่า จากการที่จัดประเภทของทรัพย์สินไว้น้อยไป ทำให้อัตราที่ใช้ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาก็น้อยตามไปด้วย กล่าวคือ มีอัตราร้อยละ 5 และอัตราร้อยละ 20 เท่านั้น ประกอบกับมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 16 เรื่องที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ซึ่งถือเป็นมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป ไม่ได้มีข้อกำหนดในการแบ่งหรือจัดประเภททรัพย์สินสอดคล้องกับตาม มาตรา 4 พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 ไว้แต่อย่างใด ซึ่งทรัพย์สินนั้นมีหลายประเภทมากกว่า 5 ประเภท ดังนั้นการกำหนดทรัพย์สินไว้เพียง 5 ประเภทนั้นน้อยเกินไป ถึงแม้จะมีการกำหนดให้มีทรัพย์สินเพิ่มเติมขึ้นมาแต่ก็เป็นเพียงบางช่วงเวลาเท่านั้น ทำให้อัตราที่ใช้ในการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคานั้นน้อยเกินไป ไม่เกิดความยุติธรรมกับกิจการในกรณีที่มีทรัพย์สินหลายประเภท

ประเด็นปัญหาประการสุดท้าย ปัญหาการเลิกใช้งานทรัพย์สิน ตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป นั้นคือมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 16 เรื่อง ที่ดิน อาคารและอุปกรณ์ ได้กล่าวถึง การตัดรายการ

ทรัพย์สินใน 2 กรณีนั้นเมื่อมีการจำหน่ายทรัพย์สิน และ เมื่อมีการคาดว่าจะไม่ได้รับประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคตจากการใช้ทรัพย์สิน ก็จะสามารถตัดรายการทรัพย์สินได้โดยรับรู้ผลต่างที่เกิดขึ้นกำไรหรือขาดทุนจากการจำหน่ายทรัพย์สินหรือจากการเลิกใช้ทรัพย์สินแล้วแต่กรณี ส่วนทางภาษีนั้นกรมสรรพากรมิได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนในเรื่องของการเลิกใช้ทรัพย์สินแต่มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.5/2538 ซึ่งมิได้เป็นกฎหมายแต่เป็นเพียงแนวปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำที่ใช้ภายในกรมสรรพากรเองเท่านั้น การมิได้มีบทบัญญัติที่ชัดเจนนั้นสะท้อนถึงการมิได้เป็นตัวแทนของหลักภาษีอากรที่ดี ในที่นี้อาจถือว่าไม่มีหลักความแน่นอน (Certainly) ในการที่จะปฏิบัติตามไม่มีหลักเกณฑ์หรือวิธีการที่แน่นอนชัดเจน ทั้งยังไม่มีความเป็นธรรมกับกิจการด้วย

จากการศึกษาวิเคราะห์ปัญหาเกี่ยวกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ(2) เพื่อให้การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีความแน่นอนชัดเจนเป็นธรรมทั้งในส่วนกรมสรรพากรที่หน้าที่ในการจัดเก็บภาษีและกิจการในฐานะผู้มีหน้าที่เสียภาษีให้มีความเป็นไปตามหลักภาษีอากรที่ดี ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับราคาซากของทรัพย์สินในการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มาตรา 8 เดิมว่า “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้”

ควรแก้ไขเป็น “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาสำหรับทรัพย์สินไม่ว่ากรณีใด จะหักจนหมดมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นไม่ได้ โดยราคาซากหรือมูลค่าคงเหลือนั้นเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

2. ปัญหาเกี่ยวกับการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาตามสัญญาเช่าการเงิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มาตรา 7 เดิมว่า “ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่าซื้อ หรือโดยการซื้อขายเงินผ่อนมูลค่าต้นทุนของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าซื้อหรือราคาที่จะต้องผ่อนชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 เป็น “มาตรา 7 ทวิ ทรัพย์สินที่ได้มาโดยการเช่า ที่มีอายุสัญญาเช่าเกิน 1 ปี มูลค่าของทรัพย์สินนั้นให้ถือตามราคาที่พึงต้องชำระทั้งหมด แต่ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาที่จะนำมาหักในรอบระยะเวลาบัญชี จะต้องไม่เกินค่าเช่าหรือราคาที่จะต้องชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น”

3. ปัญหาเรื่องการแบ่งแยกประเภททรัพย์สินในการคิดค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา

ควรแก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 145 พ.ศ. 2527 มาตรา 4 เดิมว่า “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สินดังต่อไปนี้”

แก้ไขเป็น “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี ในกรณีที่รอบระยะเวลาบัญชีใดไม่เต็มสิบสองเดือน ให้เฉลี่ยหักตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุน ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

4. ปัญหาการเลิกใช้งานทรัพย์สิน

ควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 65 ทวิ (2) วรรคสองเดิมว่า “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา”

แก้ไขเป็น “การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าว ให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมา ทรัพย์สินที่ไม่สามารถใช้งานได้ตามประสงค์ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด”

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายอากร. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร: บริษัท ธรรมการพิมพ์ จำกัด, กันยายน 2563.

อมรศักดิ์ พงศ์ศุทนต์. การบัญชีภาษีอากรชั้นสูง. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด, มกราคม 2553.

สมเดช โรจน์คุรีเสถียร. สูดยอดกลยุทธ์การวางแผนภาษีเงินได้นิติบุคคล. พิมพ์ครั้งที่ 13. กรุงเทพมหานคร : บริษัท ธรรมนิติเพลส จำกัด, กรกฎาคม 2563.

สมคิด บางโพ. การภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร : ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2563.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัท สำนักพิมพ์วิญญูชน, เมษายน 2563.

เมธากุล เกียรติกระจายและศิลปพร ศรีจันทะพร. ทฤษฎีการบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพรส (กรุงเทพ), 2547.

นิพนธ์ เห็นโชคชัยชนะและศิลปพร ศรีจันทะพร. ทฤษฎีการบัญชี. กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทีพีเอ็นเพรส (กรุงเทพ), 2559.