# ค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี: แนวคำพิพากษาศาลฎีกา

โดย เอกสยาม ชัยศร ที่ปรึกษากฎหมาย
บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด

> เนื้อหานี้เป็นข้อมูลกฎหมายทั่วไป ไม่ใช่ความเห็นทางกฎหมายเฉพาะกรณี การพิจารณาแต่ละเรื่องต้องอาศัยข้อเท็จจริงและพยานหลักฐานของเรื่องนั้น ฉบับออนไลน์ที่ปรับปรุงล่าสุดอยู่ที่ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

## สาระสำคัญโดยสรุป

- มาตรา 65 ตรี กำหนดรายการที่ "ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ" รายจ่ายที่เข้าอนุมาตราใดต้องบวกกลับเป็นกำไรสุทธิทางภาษี
- ศาลฎีกาในคดีที่ 7052/2559 วางหลักว่าการพิจารณาอนุมาตรา (13) ต้องดูลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย และเหตุผลจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป ไม่ใช่ดูเพียงว่ามีการจ่ายเงินจริง
- ผลขาดทุนจากการขายหุ้นบริษัทในกลุ่มที่เกิดจากการเพิ่มทุนและลดทุนซึ่งไม่ปรากฏเหตุผลทางการค้า ศาลฎีกาในคดีที่ 9144/2560 วินิจฉัยว่าเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามอนุมาตรา (13)
- อนุมาตรา (18) ให้ภาระพิสูจน์ตัวผู้รับเงินตกแก่บริษัทผู้จ่าย สำเนาบัตรประจำตัวประชาชนกับบิลเงินสดของผู้รับไม่พอเมื่อบริษัทนำตัวผู้รับมาชี้แจงไม่ได้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4122/2564
- โบนัสที่กำหนดจากยอดรายได้อันเป็นผลการปฏิบัติงาน ไม่ใช่จากผลกำไรเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ไม่ต้องห้ามตามอนุมาตรา (19) ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13710/2557



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

ค่าใช้จ่าย ต้องห้าม หรือ รายจ่าย ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร คือ รายการ ที่ กฎหมาย ห้ามนำมาหักในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แม้บริษัทจะบันทึกเป็นค่าใช้จ่ายในงบการเงินแล้วก็ตาม มาตรานี้มี 20 อนุมาตรา อนุมาตราที่ขึ้นสู่ศาลฎีกาบ่อยที่สุดคือ (13) รายจ่ายที่มิใช่เพื่อหากำไร หรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ (18) รายจ่ายที่ผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ และ (9) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง บทความนี้สรุปแนวคำพิพากษาศาลฎีกาของทั้งสามอนุมาตรา และอนุมาตรา (19) ซึ่งศาลวินิจฉัยว่าโบนัสบางลักษณะไม่ต้องห้าม

## หลักทั่วไปของรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี

มาตรา 65 ตรี เริ่มต้นด้วยถ้อยคำว่า "รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ" แล้วระบุรายการไว้ 20 อนุมาตรา ผลทางกฎหมายคือรายจ่ายที่เข้าอนุมาตราใดอนุมาตราหนึ่ง แม้จ่ายไปจริงและบันทึกบัญชีถูกต้องตามมาตรฐานการบัญชี ก็ต้องบวกกลับในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล[1]

อนุมาตราทั้ง 20 แบ่งได้เป็นสองกลุ่ม กลุ่มแรกเป็นรายการที่ระบุตัวชัด เช่น เงินสำรองตาม (1) รายจ่ายส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศลตาม (3) และเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้นิติบุคคลตาม (6) กลุ่มที่สองเป็นบทที่ต้องชั่งข้อเท็จจริง ได้แก่ (9) (13) (18) และ (19) กลุ่มหลังนี้เองที่ทำให้เกิดข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมินและขึ้นสู่ศาลภาษีอากรมากที่สุด[2]

บทความนี้ไม่ซ้ำกับรายการตรวจรายจ่ายรายประเภทใน คู่มือรายจ่ายที่หักได้และไม่ได้ตามมาตรา 65 ตรี แต่ศึกษาว่าศาลฎีกาใช้เกณฑ์ใดตัดสินเมื่อข้อเท็จจริงก้ำกึ่ง

## รายจ่ายที่มิใช่เพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามอนุมาตรา (13)

มาตรา 65 ตรี (13) ห้ามหัก "รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ" ศาลฎีกาในคดีที่ 7052/2559 อธิบายว่าต้องพิเคราะห์ลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่าย ตลอดจนเหตุผลจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป คำถามหลักคือรายจ่ายนั้นเป็นไปเพื่อประโยชน์ของกิจการผู้จ่ายเอง หรือเพื่อประโยชน์ของบุคคลอื่น[1]



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

ในคดีที่ 7052/2559 บริษัทผู้ให้เช่าอสังหาริมทรัพย์แก่กองทุนรวมสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์จ่ายเงินประกันค่าเช่าให้กองทุน เพื่อให้ผู้ลงทุนมั่นใจในการลงทุนกับกองทุน ศาลวินิจฉัยว่า "การประกันค่าเช่าจึงเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่กองทุนรวมดังกล่าว มิใช่เพื่อประโยชน์แก่โจทก์" เงินที่จ่ายจึงต้องห้ามตามอนุมาตรา (13) ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ ประโยชน์ทางอ้อมที่ผู้จ่ายอาจได้รับ เช่น การขายสิทธิการเช่าได้สำเร็จ ยังไม่พอทำให้รายจ่ายเป็นรายจ่ายเพื่อกิจการของผู้จ่ายโดยเฉพาะ[3]

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9144/2560 ขยายหลักเดียวกันไปถึงธุรกรรมภายในกลุ่มบริษัท บริษัทผู้เสียภาษีถือหุ้นร้อยละ 99.99 ในบริษัทในกลุ่มซึ่งเป็นลูกหนี้เงินกู้ของตน บริษัทในกลุ่มเพิ่มทุนและลดทุนหลายครั้งในเวลาใกล้กัน โดยผู้เสียภาษีซื้อหุ้นเพิ่มทุนแต่ผู้เดียว ต้นทุนต่อหุ้นสูงขึ้นจากหุ้นละ 75 บาทเป็นหุ้นละ 520.94 บาท แล้วขายหุ้นให้บริษัทในเครือเดียวกันหุ้นละ 151 บาท และนำผลขาดทุนมาหักเป็นรายจ่าย ศาลเห็นว่ารายงานการประชุมไม่ปรากฏเหตุผลทางการค้าของการเพิ่มทุนและลดทุน และพฤติการณ์แสดงเจตนาเปลี่ยนเงินช่วยเหลือให้อยู่ในรูปการซื้อหุ้น ผลขาดทุนจึง "มิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะและเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)"[4]

ในทางปฏิบัติ สองคดีนี้ชี้ว่าเอกสารที่ศาลให้น้ำหนักคือเอกสารที่แสดงเหตุผลทางธุรกิจของผู้จ่ายก่อนการจ่าย เช่น รายงานการประชุมที่ระบุเหตุผล การวิเคราะห์ผลตอบแทน หรือสัญญาที่แสดงประโยชน์ตอบแทนต่อกิจการ ธุรกรรมระหว่างบริษัทที่เกี่ยวข้องกันยังต้องพิจารณาคู่กับอำนาจปรับปรุงราคาโอนซึ่งอธิบายไว้ใน บทความราคาโอนสำหรับกิจการขนาดกลางและขนาดย่อม

## รายจ่ายที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ ตามอนุมาตรา (18)

มาตรา 65 ตรี (18) ห้ามหัก "รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ" ศาลฎีกาในคดีที่ 4122/2564 อธิบายว่าบทบัญญัตินี้มุ่งให้บริษัทผู้จ่ายต้องพิสูจน์ตัวตนของผู้รับเงิน ภาระการพิสูจน์จึงอยู่ที่ผู้เสียภาษี ไม่ใช่เจ้าพนักงานประเมิน และเอกสารที่มีเพียงชื่อผู้รับอาจไม่พอ[5]

ข้อเท็จจริงในคดีที่ 4122/2564 คือ บริษัทบันทึกค่าเช่ารถยนต์พร้อมคนขับจำนวนหลายล้านบาทต่อปี พยานหลักฐานเรื่องผู้ให้เช่ามีเพียงสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนและบิลเงินสดที่ปรากฏแต่ชื่อผู้รับ ไม่มีสัญญาเช่าเป็นลายลักษณ์อักษร ไม่ระบุตัวทรัพย์สินที่เช่า และบริษัทไม่มีหมายเลขโทรศัพท์ของผู้ให้เช่าทั้งที่ใช้รถหลายครั้งในหลายจังหวัด เมื่อเจ้าพนักงานให้นำตัวผู้รับมาชี้แจง บริษัทนำมาไม่ได้ ศาลเห็นว่าเป็นการผิดปกติวิสัยของการทำธุรกิจให้เช่ารถจำนวนมาก และพิพากษาว่ารายจ่ายค่าเช่ารถ "เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (18)"[6]



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

ในเชิงโครงสร้าง อนุมาตรา (18) ทำหน้าที่ปิดช่องที่ผู้จ่ายลงรายจ่ายโดยไม่มีผู้รับที่ตรวจสอบย้อนได้ หลักฐานที่ช่วยพิสูจน์ผู้รับจึงควรมีครบตั้งแต่เริ่มความสัมพันธ์ทางธุรกิจ ได้แก่ สัญญาที่ระบุคู่สัญญาและทรัพย์สิน ข้อมูลติดต่อ หลักฐานการโอนเงินเข้าบัญชีของผู้รับ และหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ออกให้ผู้รับ ผู้ประกอบการที่ถูกเรียกตรวจแล้วควรเตรียมพยานผู้รับเงินให้พร้อมก่อนการชี้แจง ขั้นตอนหลังได้รับแจ้งการประเมินอยู่ใน บทความการประเมินภาษีย้อนหลัง

## รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง ตามอนุมาตรา (9)

มาตรา 65 ตรี (9) ห้ามหัก "รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น" เว้นแต่ไม่สามารถลงจ่ายในรอบใดได้ จึงลงในรอบถัดไปได้ อนุมาตรานี้ครอบสองกรณี คือรายจ่ายที่ไม่มีอยู่จริง และรายจ่ายจริงที่ลงผิดรอบระยะเวลาบัญชี[7]

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 489/2562 แสดงผลของอนุมาตรานี้นอกคดีภาษีโดยตรง ผู้ฟ้องคดีทำหลักฐานรายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองให้บริษัทจำเลยนำไปหักจากกำไรในปี 2542 และปี 2543 แล้วบริษัทออกตั๋วสัญญาใช้เงินเป็นค่าตอบแทน ศาลวินิจฉัยว่าการหักรายจ่ายเช่นนั้นผิดกฎหมายตามอนุมาตรา (9) และตั๋วสัญญาใช้เงินที่ออกเพื่อตอบแทนการช่วยหลีกเลี่ยงภาษี "ตกเป็นโมฆะเสียเปล่าตาม ป.พ.พ. มาตรา 150" ผู้ฟ้องคดีจึงเรียกเงินตามตั๋วไม่ได้[8]

ข้อพิจารณาที่ตามมาคือ รายจ่ายที่สร้างขึ้นเพื่อลดภาษีไม่เพียงถูกบวกกลับในการประเมิน ข้อตกลงทางแพ่งที่ผูกกับรายจ่ายนั้นก็อาจไม่มีผลบังคับระหว่างคู่สัญญาด้วย ส่วนกรณีรายจ่ายจริงที่ลงผิดรอบ บริษัทควรตรวจเกณฑ์สิทธิของรอบระยะเวลาบัญชีก่อนปิดงบ เพราะอนุมาตรา (9) ยอมให้เลื่อนไปรอบถัดไปได้เฉพาะเมื่อไม่สามารถลงจ่ายในรอบใดได้

## รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไร ตามอนุมาตรา (19)

มาตรา 65 ตรี (19) ห้ามหัก "รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว" ศาลฎีกาในคดีที่ 13710/2557 วินิจฉัยว่าโบนัสที่กำหนดจากยอดรายได้อันเป็นผลการปฏิบัติงานโดยรวม ไม่ได้กำหนดจากผลกำไรเมื่อสิ้นรอบบัญชี จึงไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามอนุมาตรานี้[9]



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

คดีนี้เป็นตัวอย่างที่ผู้เสียภาษีชนะ และแสดงว่าตัวแปรชี้ขาดคือฐานของการคำนวณ ไม่ใช่ชื่อเรียกของรายจ่าย โบนัสที่ผูกกับยอดขาย ยอดรายได้ หรือตัวชี้วัดการปฏิบัติงานที่กำหนดไว้ล่วงหน้า มีลักษณะเป็นค่าตอบแทนการทำงาน ส่วนการจ่ายที่รอดูกำไรสุทธิหลังปิดบัญชีแล้วจึงกำหนดจำนวน เข้าลักษณะการจัดสรรกำไร นโยบายโบนัสที่เขียนเกณฑ์ไว้เป็นลายลักษณ์อักษรก่อนเริ่มรอบบัญชีจึงเป็นพยานหลักฐานสำคัญ[10]

## ตารางสรุปแนวคำพิพากษาศาลฎีกา

แนวคำพิพากษาทั้งห้าคดีแสดงว่าศาลตัดสินรายจ่ายต้องห้ามจากพยานหลักฐานที่แสดงวัตถุประสงค์และตัวผู้รับ มากกว่ารูปแบบเอกสาร ตารางต่อไปนี้สรุปข้อเท็จจริงหลัก ผล และเอกสารที่ขาดหรือที่ช่วยผู้เสียภาษี

| คำพิพากษา | อนุมาตรา | ข้อเท็จจริงหลัก | ผล |
|---|---|---|---|
| ฎ. 7052/2559 | (13) | ผู้ให้เช่าประกันค่าเช่าให้กองทุนรวมสิทธิการเช่า | ต้องห้าม เพราะเป็นประโยชน์ของกองทุน |
| ฎ. 9144/2560 | (13) | ขาดทุนจากขายหุ้นบริษัทในกลุ่มหลังเพิ่มทุนและลดทุนโดยไม่ปรากฏเหตุผลทางการค้า | ต้องห้าม |
| ฎ. 4122/2564 | (18) | ค่าเช่ารถ มีเพียงสำเนาบัตรและบิลเงินสด นำตัวผู้รับมาชี้แจงไม่ได้ | ต้องห้าม |
| ฎ. 489/2562 | (9) | รายจ่ายที่กำหนดขึ้นเองเพื่อลดภาษี และตั๋วสัญญาใช้เงินตอบแทน | ตั๋วเป็นโมฆะ เรียกเงินไม่ได้ |
| ฎ. 13710/2557 | (19) | โบนัสกำหนดจากยอดรายได้อันเป็นผลการปฏิบัติงาน | ไม่ต้องห้าม |

ผู้ที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินจากการบวกกลับรายจ่ายตามมาตรา 65 ตรี ควรตรวจกำหนดเวลาและขั้นตอนอุทธรณ์ทันที รายละเอียดอยู่ใน บทความอุทธรณ์การประเมินภาษีภายใน 30 วัน



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

## กฎหมายเปรียบเทียบ: สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และสิงคโปร์

กฎหมายไทยเขียนแบบระบุรายการต้องห้าม ส่วนสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และสิงคโปร์วางเกณฑ์ทั่วไปของรายจ่ายที่หักได้ก่อน สหรัฐอเมริกาใช้ถ้อยคำ "ordinary and necessary" สหราชอาณาจักรและสิงคโปร์ใช้ถ้อยคำ "wholly and exclusively" เกณฑ์เหล่านี้ทำหน้าที่ใกล้เคียงกับอนุมาตรา (13) ของไทย

ประมวลรัษฎากรภายในของสหรัฐอเมริกา มาตรา 162 (a) ให้หักรายจ่ายที่ปกติและจำเป็น (ordinary and necessary expenses) ซึ่งจ่ายหรือเกิดขึ้นในการประกอบการค้าหรือธุรกิจ มาตรา 262 (a) ห้ามหักรายจ่ายส่วนตัว ค่าครองชีพ และรายจ่ายของครอบครัว ซึ่งตรงกับอนุมาตรา (3) ของไทย และมาตรา 162 (f) ห้ามหักเงินที่จ่ายให้รัฐหรือตามคำสั่งของรัฐเกี่ยวกับการฝ่าฝืนกฎหมาย ซึ่งเทียบได้กับค่าปรับทางอาญาและเบี้ยปรับตามอนุมาตรา (6)[11]

พระราชบัญญัติภาษีนิติบุคคล ค.ศ. 2009 ของสหราชอาณาจักร (Corporation Tax Act 2009) มาตรา 54 (1) ห้ามหักรายจ่ายที่ไม่ได้เกิดขึ้น "wholly and exclusively" เพื่อการค้า ข้อที่แตกต่างจากกฎหมายไทยอย่างมีนัยคือมาตรา 54 (2) ซึ่งยอมให้แบ่งส่วนรายจ่ายที่มีหลายวัตถุประสงค์หักได้ในส่วนที่ระบุได้ว่าเกิดขึ้นเพื่อการค้าโดยสิ้นเชิง ถ้อยคำ "โดยเฉพาะ" ในอนุมาตรา (13) ของไทยไม่มีบทแบ่งส่วนเช่นนี้ ข้อพิพาทในไทยจึงมักจบที่หักได้ทั้งจำนวนหรือหักไม่ได้เลย[12]

พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1947 ของสิงคโปร์ (Income Tax Act 1947) มาตรา 14 (1) ให้หักรายจ่าย "wholly and exclusively incurred" ในการก่อให้เกิดเงินได้ในรอบเวลานั้น ถ้อยคำ "during that period" ในมาตรานี้ทำหน้าที่คล้ายส่วนที่สองของอนุมาตรา (9) ของไทย ซึ่งห้ามหักรายจ่ายที่ควรลงในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น[13]

ทั้งสามระบบไม่มีบทที่ตรงกับอนุมาตรา (18) ของไทยโดยตรงในมาตราที่ยกมา กฎหมายไทยยกภาระพิสูจน์ตัวผู้รับเงินขึ้นเป็นเงื่อนไขของการหักรายจ่ายเอง ไม่ได้ปล่อยไว้เป็นเรื่องพยานหลักฐานทั่วไป

## นิติเศรษฐศาสตร์และความรู้ข้ามศาสตร์

งานทดลองภาคสนามของ Kleven และคณะ (2011) ในเดนมาร์กพบว่าการหลีกเลี่ยงภาษีแทบเป็นศูนย์สำหรับเงินได้ที่มีบุคคลที่สามรายงานต่อรัฐ แต่สูงมากสำหรับรายการที่ผู้เสียภาษีรายงานเอง ซึ่งรวมถึงรายการหักลดหย่อนต่าง ๆ ผลนี้อธิบายเหตุผลของอนุมาตรา (18) และ (9) ที่บังคับให้รายจ่ายต้องมีผู้รับที่ตรวจสอบย้อนได้



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

Kleven และคณะเลือกกลุ่มตัวอย่างผู้ยื่นแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากว่า 40,000 ราย สุ่มครึ่งหนึ่งให้ถูกตรวจอย่างละเอียด และในปีถัดไปสุ่มส่งจดหมายแจ้งว่าอาจถูกตรวจ ผลหลักคืออัตราการหลีกเลี่ยงภาษี "close to zero for income subject to third-party reporting, but substantial for self-reported income" และการตรวจกับจดหมายเตือนมีผลต่อรายการที่รายงานเอง แต่ไม่มีผลต่อรายการที่บุคคลที่สามรายงาน[14]

ในแบบจำลองของงานชิ้นนี้ รายการหักต่าง ๆ จัดอยู่ในกลุ่มที่ผู้เสียภาษีรายงานเอง และเมื่อมีบุคคลที่สามรายงาน โอกาสถูกตรวจพบใกล้หนึ่ง ภายใต้สมมติฐานว่าผู้เสียภาษีกับบุคคลที่สามไม่สมรู้ร่วมคิดกัน[15] เมื่อมองจากกรอบนี้ อนุมาตรา (18) เปลี่ยนรายจ่ายที่ผู้จ่ายรายงานเองให้มีผู้รับเงินซึ่งรัฐติดตามได้ และคดีที่ 489/2562 คือกรณีที่สมมติฐานเรื่องไม่สมรู้ร่วมคิดไม่เป็นจริง ศาลจึงใช้ทั้งอนุมาตรา (9) และหลักโมฆะทางแพ่งปิดแรงจูงใจของทั้งสองฝ่าย ข้อจำกัดของการเทียบคือการทดลองของ Kleven และคณะศึกษาภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเดนมาร์ก ไม่ใช่ภาษีเงินได้นิติบุคคลในไทย ข้อค้นพบจึงใช้เป็นกรอบอธิบายเหตุผลของกฎหมาย ไม่ใช่หลักฐานเชิงประจักษ์ของไทย

## คำถามที่พบบ่อย

คำถาม ที่ พบ บ่อย เกี่ยวกับ ค่าใช้จ่าย ต้องห้าม ตามมาตรา 65 ตรี ได้แก่ ความหมาย ของ รายจ่าย ต้องห้าม ใบเสร็จที่ไม่มีข้อมูลผู้รับ ขาดทุนจากการขายหุ้นบริษัทในกลุ่ม โบนัสพนักงาน และค่าปรับ คำตอบแต่ละข้ออ้างอนุมาตราและคำพิพากษาศาลฎีกาที่ยกไว้ในบทความ

### ค่าใช้จ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี คืออะไร

คือ รายการ ที่มาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร "ไม่ให้ ถือเป็น รายจ่าย ใน การคำนวณ กำไรสุทธิ" มี 20 อนุมาตรา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่บันทึกรายการเหล่านี้เป็นค่าใช้จ่ายทางบัญชีต้องบวกกลับเมื่อคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

### จ่ายเงินจริงแต่มีเพียงสำเนาบัตรประชาชนและบิลเงินสดของผู้รับ หักเป็นรายจ่ายได้หรือไม่

อาจไม่ได้ มาตรา 65 ตรี (18) ให้ผู้จ่ายพิสูจน์ว่าใครเป็นผู้รับ ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4122/2564 บริษัทมีเพียงเอกสารสองอย่างนี้และนำตัวผู้รับมาชี้แจงไม่ได้ ศาลวินิจฉัยว่าเป็นรายจ่ายต้องห้าม



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

### ขาดทุนจากการขายหุ้นบริษัทในกลุ่มเดียวกันหักเป็นรายจ่ายได้หรือไม่

ขึ้นกับเหตุผลทางการค้า ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9144/2560 ผลขาดทุนเกิดจากการเพิ่มทุนและลดทุนที่ไม่ปรากฏเหตุผลทางการค้าแล้วขายหุ้นให้บริษัทในเครือ ศาลวินิจฉัยว่ามิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ จึงต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)

### โบนัสพนักงานเป็นรายจ่ายต้องห้ามหรือไม่

ไม่ต้องห้ามถ้าไม่ได้กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13710/2557 วินิจฉัยว่าโบนัสที่คำนึงจากยอดรายได้อันเป็นผลการปฏิบัติงานโดยรวมไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19)

### เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม และค่าปรับทางอาญานำมาหักเป็นรายจ่ายได้หรือไม่

ไม่ได้ มาตรา 65 ตรี (6) ระบุเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา และภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เป็นรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

## เชิงอรรถ

1. 1.ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี "รายการต่อไปนี้ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ" และ (13) "รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569)
2. 2.ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (3) "รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่ ..." และ (6) "เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569)
3. 3.คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7052/2559 "รายจ่ายที่จะนำมาคำนวณเพื่อหากำไรสุทธิได้นั้น ต้องเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นโดยเฉพาะ ซึ่งต้องพิเคราะห์ถึงลักษณะของรายจ่าย หลักเกณฑ์และวิธีการจ่ายตลอดจนเหตุผลจากข้อเท็จจริงเป็นเรื่อง ๆ ไป" และ "การประกันค่าเช่าจึงเป็นไปเพื่อประโยชน์แก่กองทุนรวมดังกล่าว มิใช่เพื่อประโยชน์แก่โจทก์" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 27 กันยายน 2569)
4. 4.คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9144/2560 "รายงานการประชุมวิสามัญผู้ถือหุ้นของบริษัท ส. ที่อนุมัติให้เพิ่มทุนและลดทุนเป็นจำนวนมากในระยะเวลาที่ใกล้เคียงกันไม่ปรากฏเหตุผลว่าบริษัท ส. มีความจำเป็นในทางการค้าหรือแผนการดำเนินงานทางธุรกิจอย่างไร" และ "ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการขายเงินลงทุนในบริษัท ส. ให้บริษัท พ. จึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะและเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (13)" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 27 กันยายน 2569)
5. 5.ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (18) "รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569)



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html

6. 6.คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4122/2564 "ป.รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (1) และมาตรา 65 ตรี (18) มีจุดมุ่งหมายเพื่อที่จะให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายรายจ่าย ต้องพิสูจน์ตัวตนของผู้รับเงินได้ หากพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับก็ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล" และ "ซึ่งเป็นการผิดปกติวิสัยของการทำธุรกิจให้เช่ารถจำนวนมาก" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

7. 7.ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) "รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

8. 8.คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 489/2562 "ซึ่งตาม ป.รัษฎากร มาตรา 65 ตรี (9) ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ สำหรับรายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง" และ "จึงมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมายและเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน จึงตกเป็นโมฆะเสียเปล่าตาม ป.พ.พ. มาตรา 150" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

9. 9.ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (19) "รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว" (กรมสรรพากร rd.go.th/5939.html, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

10. 10.คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13710/2557 "การจ่ายเงินโบนัสของโจทก์เป็นการจ่ายโดยคำนึงจากยอดรายได้อันเป็นผลการปฏิบัติงานของโจทก์โดยรวม มิใช่กำหนดจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว จึงไม่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (19) แห่ง ป.รัษฎากร" (ระบบสืบค้นคำพิพากษาศาลฎีกา deka.supremecourt.or.th, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

11. 11.26 U.S.C. § 162(a) "There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business", § 262(a) "Except as otherwise expressly provided in this chapter, no deduction shall be allowed for personal, living, or family expenses.", § 162(f)(1) "no deduction otherwise allowable shall be allowed under this chapter for any amount paid or incurred (whether by suit, agreement, or otherwise) to, or at the direction of, a government or governmental entity in relation to the violation of any law" (Legal Information Institute, Cornell Law School law.cornell.edu/uscode/text/26/162 และ law.cornell.edu/uscode/text/26/262, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

12. 12.Corporation Tax Act 2009, section 54 "(1) In calculating the profits of a trade, no deduction is allowed for: (a) expenses not incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade, or (b) losses not connected with or arising out of the trade. (2) If an expense is incurred for more than one purpose, this section does not prohibit a deduction for any identifiable part or identifiable proportion of the expense which is incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade." (legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/54, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

13. 13.Income Tax Act 1947 (Singapore), section 14(1) "For the purpose of ascertaining the income of any person for any period from any source chargeable with tax under this Act (called in this Part the income), there are to be deducted all outgoings and expenses wholly and exclusively incurred during that period by that person in the production of the income" (Singapore Statutes Online sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

14. 14.Henrik Jacobsen Kleven, Martin B. Knudsen, Claus Thustrup Kreiner, Søren Pedersen และ Emmanuel Saez, "Unwilling or Unable to Cheat? Evidence From a Tax Audit Experiment in Denmark," Econometrica 79(3): 651-692 (2011), หน้า 651 "we find that the tax evasion rate is close to zero for income subject to third-party reporting, but substantial for self-reported income" และ "prior audits and threat-of-audit letters have significant effects on self-reported income, but no effect on third-party reported income" DOI 10.3982/ECTA9113 (อ่านฉบับเต็มที่ eml.berkeley.edu/~saez, ตรวจ 27 กันยายน 2569)

15. 15.Kleven และคณะ (2011) หน้า 656 รายได้ที่รายงานเองได้แก่ "(self-employment income, various deductions, etc.)" และ "assuming there is no collusion between the taxpayer and the third party, the probability of detection is close to 1"



**บริษัท เอกสยาม แอนด์ พาร์ทเนอร์ส จำกัด** | เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร 0105569142001
300/90 พรีเมียมเพลส ถนนนวมินทร์ แขวงนวมินทร์ เขตบึงกุ่ม กรุงเทพมหานคร 10240
โทรศัพท์ 081 654 5922 | contact@eksiamlegal.com | eksiamlegal.com
ฉบับออนไลน์ https://eksiamtax.com/articles/prohibited-expenses-section-65-tri-rulings.html