สารบัญ CONTENTS

สรรพากรสาส์น

ปีที่ 57 ฉบับที่ 8 สิงหาคม พ.ศ. 2553

30 ผลกระทบรายได้ภาษีสรรพากร จากการชุมนุมทางการเมือง
35 ฎีกาภาษี
40 ความท้าทายของการจัดเก็บภาษีท่ามกลางภาวะวิกฤตเศรษฐกิจ (2)
55 เล่าเรื่องหนัง ฟังเรื่องภาษี
68 ท่องโลกภาษี
84 ท่องเว็บ
140 กฎหมาย
160 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร

บทบรรณาธิการ EDITOR

สรรพากรสาส์น

ข้อมูลสถิติจากการสัมมนาของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง หรือ สศค. ในช่วงปลายเดือนสิงหาคมที่ผ่านมา พบข้อเท็จจริงว่าช่องว่างความเหลื่อมล้ำของรายได้ระหว่างกลุ่มประชากรที่มีรายได้สูงสุดกับกลุ่มประชากรที่มีรายได้ต่ำสุดยังคงเทียบเท่ากับเมื่อ 25 ปีก่อน ทั้งที่ภาพรวมเศรษฐกิจไทยเติบโตขึ้นอย่างมหาศาล เพื่อที่จะลดความเหลื่อมล้ำและปัญหาความขัดแย้งทางสังคม รวมทั้งยังเป็นการปรับโครงสร้างทางเศรษฐกิจและสังคมในระยะยาว กระทรวงการคลังจึงได้กำหนดเครื่องมือสำคัญเพื่อก้าวไปสู่การเป็นสังคมสวัสดิการ ส่วนหนึ่งคือการปรับโครงสร้างภาษีให้มีความเป็นธรรมมากขึ้น นำเสนอภาษีประเภทใหม่ๆ เพื่อให้การจัดเก็บมีประสิทธิภาพ มีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งสนับสนุนการจัดระบบสวัสดิการเพื่อกลุ่มคนที่ด้อยโอกาสและมีรายได้น้อย เมื่อใดที่รัฐบาลเห็นความสำคัญของความไม่เท่าเทียมและเร่งผลักดันให้เกิดความเป็นธรรม ก็น่าจะนำไปสู่ความสงบและปรองดองอย่างที่ทุกฝ่ายปรารถนา

สรรพากรสาส์นในช่วงเดือนแห่งความรัก (แม่) มาพร้อมกับเรื่องหลักที่กระตุ้นเตือนผู้มีหน้าที่ยื่นแบบและเสียภาษีครึ่งปีด้วยการนำเสนอหลักเกณฑ์และประเด็นปัญหาสำคัญๆ ที่แตกยอดและสรุปภาพรวมมาจากกรณีศึกษาและแนวคำวินิจฉัยที่น่าสนใจ นอกจากนั้น การชุมนุมทางการเมืองในช่วงต้นปีส่งผลกระทบต่อรายได้ทางภาษีอากรหรือไม่เพียงใด ติดตามได้จากบทความ ***"ผลกระทบรายได้ภาษีสรรพากรจากการชุมนุมทางการเมือง"*** ที่สรุปเนื้อหาให้เข้าใจง่ายและมีหลักอ้างอิง และขออย่าได้พลาดสำหรับแม่ๆ (ที่รักลูก) และลูกๆ (ที่ก็รักแม่เช่นกัน) กับ ***"เล่าเรื่องหนัง ฟังเรื่องภาษี"*** มีความรักของแม่แบบฮาๆ มาฝาก พร้อมสาระที่อัดแน่นเช่นเดิม

บก.

บทความ ข้อความ ความคิดเห็น หรือข้อเขียนใด ที่ปรากฏในหนังสือเล่มนี้
เป็นความเห็นส่วนตัวไม่ผูกพันทางราชการแต่ประการใด

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร
ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี
ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ
สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่
ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น จิตรมณี สุวรรณพูล
คณะกรรมการบริหารสรรพากรสาส์น ธวัช นิ่มนวลศรี
วัชราภรณ์ มาตยานันท์
อรรณพ บัวครี้น
วีระวุฒิ วิทยกุล
สุมาลี ทองนาค
ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์
บรรณาธิการอำนวยการ ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์
บรรณาธิการ ฉันทนา วินิจจะกูล
คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนไสย มงคล ขนาดนิด
เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร
กัมปนาท บุญรอด พวงเพ็ญ สุรินทรีย์
ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์
ฝ่ายขายและโฆษณา วันทนา สายพัฒนา สุธิมล พงษ์ลิ้ม
สุภาพร ลีลาผาติกุล นฤทธิ์ สมนึก ศุภัตตา ป้องเศร้า
วันทนีย์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์
ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ซื่มโรจน์ประเสริฐ
ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมญางกูร
ผู้สอบบัญชี สุชาดา กรวิทยาศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสาส์น
ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร
เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน
เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400
โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559
www.sanpakornsarn.com
E-mail : sanpakornsarn@rd.go.th

พิมพ์ที่ : บริษัท ชวนพิมพ์ 50 จำกัด
513/124 ซอยจรัญสนิทวงศ์ 37 (วัดเพลง) ถนนจรัญสนิทวงศ์
แขวงบางขุนศรี เขตบางกอกน้อย กรุงเทพมหานคร 10700
โทร. 02-412-9460 โทรสาร 02-864-6997 มือถือ 08-9675-3922
นายจิโรจน์ ศรสงคราม ผู้พิมพ์ผู้โฆษณา พ.ศ. 2553

เข้าใจภาษีเงินได้ครึ่งปี ไม่ต้องมีภาษีย้อนหลัง[1]

กัมปนาท บุญรอด*

หากท่านเป็นผู้มีเงินได้จากการให้เช่า**ทรัพย์สิน** ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ **เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ** หรือ**วิชาชีพอิสระอื่น** อันอาจเข้าหลักเกณฑ์ผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(5) (6) (7) หรือ (8) จะต้องมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเสียภาษีตอนกลางปีเพิ่มขึ้นนอกจากการยื่นรายการเสียภาษีตามปีประดิทิน ซึ่งได้บัญญัติไว้ใน**มาตรา 56 ทวิ**[2] แห่งประมวลรัษฎากร เนื้อหาในบทความนี้จึงขอนำเสนอประเด็นที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ทั้งในส่วนของหลักเกณฑ์ วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี รวมถึงความรับผิดกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

"สรรพากรสาส์น" *ปีที่ 57 ฉบับที่ 8 สิงหาคม 2553*

* นิติกรชำนาญการ กลุ่มภาษีมูลค่าเพิ่ม สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

[1] บทความนี้ ผู้เขียนได้รวบรวมและย่อรวมหลักเกณฑ์โดยสรุปสาระสำคัญพร้อมตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร แนวคำพิพากษาของศาลฎีกา ข้อเขียน ความเห็นทางวิชาการจากนักวิชาการผู้ทรงคุณวุฒิหลายท่านมาเรียบเรียงขึ้น เพื่อเป็นแนวทางปฏิบัติเบื้องต้นในระดับหนึ่งเท่านั้น ไม่เกี่ยวกับกรมสรรพากรแต่ประการใด

[2] มาตรา 56 ทวิ บัญญัติไว้ว่า *"เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 56 ให้ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ และมาตรา 57 ตรี ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40(5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี*

เงินได้ตามมาตรา 40(5) ตามวรรคหนึ่ง ไม่รวมถึงเงินกินเปล่าเงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ค่าแห่งอาคาร หรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์

การยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้คำนวณภาษีตามมาตรา 48 โดยหักลดหย่อนตามมาตรา 47 ให้กึ่งหนึ่งและชำระภาษีถ้ามีพร้อมกับการยื่นรายการนั้นต่อเจ้าพนักงานตามมาตรา 56

ภาษีที่ชำระตามวรรคสามให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 57 จัตวา"

ใครและเงินได้ประเภทใดที่จะต้องยื่นแบบฯ ภาษีครึ่งปี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีได้แก่ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินเฉพาะประเภทใดประเภทหนึ่งหรือหลายประเภทดังต่อไปนี้

(1)เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนฯ ตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร **ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์** เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร

(2)เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ[3] ซึ่งได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และประณีตศิลปกรรม ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) นี้ เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ (Liberal Professions) ซึ่งมีลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ โดยผู้ว่าจ้างประสงค์ถึงผลของงานเป็นใหญ่ ไม่ใช่มุ่งถึงแรงงาน และจะต้องเป็นงานที่ผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าวดำเนินการเองโดยอิสระและรับผิดชอบเป็นส่วนตัวโดยตรงกับงานที่รับจ้างนั้น เนื่องจากเงินได้จากวิชาชีพอิสระบางประเภทอาจมีปัญหาคล้ายคลึงหรือสับสนกับเงินได้ประเภทอื่นๆ จึงขอนำมาอธิบายแยกเป็นรายประเภทที่สำคัญ

1. วิชากฎหมาย (Laws) หมายถึงการให้บริการว่าความและให้คำปรึกษาทางกฎหมายของทนายความซึ่งอยู่ในความควบคุมของสภาทนายความแห่งประเทศไทย

ข้อสังเกต หากบุคคลที่ประกอบวิชาชีพทางด้านกฎหมายดังกล่าวรับจ้างทำกิจการอื่นด้วย เงินได้อื่นไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เช่น การรับจ้างติดตามลูกหนี้ การรับจ้างติดตามหาตัวบุคคล การรับติดต่อกับส่วนราชการ รับจดทะเบียนพาณิชย์ ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม รับยื่นแบบ

---

[3] ***กรอบแนวคิดของวิชาชีพอิสระ***

(1) เป็น**อาชีพที่ต้องใช้วิชาการโดยมีการฝึกฝนวิชาแขนงนั้นๆ จนชำนาญเป็นพิเศษ**จึงจะสามารถประกอบอาชีพได้ คนทั่วไปไม่สามารถเข้ามาประกอบอาชีพได้

(2) **ต้องมีองค์กรควบคุมดูแล** หรือ **รับรองคุณสมบัติ**ของผู้ที่จะเข้ามาประกอบวิชาชีพนั้นๆ ด้วย หรืออาจให้การฝึกฝนและผ่านการรับรอง (Certify) ก่อนจะออกไปประกอบวิชาชีพได้

(3) **วิชาชีพอิสระเป็นอาชีพที่มีเจตนามุ่งรับใช้สังคม**

(4) การประกอบวิชาชีพอิสระส่วนใหญ่**จะมีกฎหมายรองรับเพื่อควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้นๆ**

แสดงรายการภาษี รับแปลเอกสาร รับสำรวจทรัพย์สิน เป็นต้น

2. การประกอบโรคศิลปะ (Art of Healing) หมายถึงการให้บริการการประกอบโรคศิลปะของแพทย์ ทันตแพทย์ เภสัชกร ฯลฯ ซึ่งอยู่ในความควบคุมของแพทยสภาแห่งประเทศไทย ฯลฯ

การประกอบโรคศิลปะ หมายความถึงการประกอบกิจการตามคำนิยาม “โรคศิลปะ” ในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479[4]

3. วิศวกรรม (Engineering) หมายถึงการให้บริการทางวิศวกรรมของวิศวกร ซึ่งอยู่ในความควบคุมของสมาคมวิศวกรรมสถานแห่งประเทศไทย เช่น การออกแบบทางวิศวกรรม การรับรองโครงสร้างทางวิศวกรรม ฯลฯ[5]

4. สถาปัตยกรรม (Architecture) หมายถึงการให้บริการทางสถาปัตยกรรมของสถาปนิก ซึ่งอยู่ในความควบคุมของคณะกรรมการควบคุมวิชาชีพสถาปัตยกรรม เช่น การออกแบบอาคาร บ้านเรือน สะพาน ภูมิสถาปัตย์ ฯลฯ

5. การบัญชี (Accountancy) ประกอบด้วย

(1) การให้บริการการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีรับอนุญาต ซึ่งอยู่ในความควบคุมของคณะกรรมการควบคุมการประกอบวิชาชีพสอบบัญชี

(2) การให้บริการการทำบัญชีของผู้รับจ้างทำบัญชีอย่างอิสระ ซึ่งมิได้มีความผูกพันกับเจ้าของกิจการอย่างนายจ้างลูกจ้าง

6. ประณีตศิลปกรรม (Fine Arts) ประกอบด้วยปฏิมากรรม จิตรกรรม

7. วิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งยังไม่มีพระราช-

---

[4] มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 บัญญัติไว้ว่า

“โรคศิลปะ” หมายความว่า กิจการใดๆ อันกระทำโดยตรงต่อร่างกายของมนุษย์ในการบำบัดโรค ซึ่งรวมตลอดถึงการตรวจโรคและป้องกันโรคในสาขาต่างๆ ดังต่อไปนี้

(1) เวชกรรม คือ การตรวจโรค การป้องกันโรค หรือการบำบัดโรคมนุษย์ด้วยกรรมวิธีของการประกอบโรคศิลปะตามแผนนั้นๆ

(2) ทันตกรรม คือ การตรวจหรือการบำบัดโรคฟัน หรืออวัยวะที่เกี่ยวกับฟันโดยตรง หรือการทำฟันในช่องปากของมนุษย์

(3) เภสัชกรรม คือ การปรุงยาหรือผสมยา หรือการประดิษฐ์วัตถุใดๆ ขึ้นเป็นยาสำหรับมนุษย์

(4) การพยาบาล คือ การกระทำในการช่วยเหลือผู้ป่วยเพื่อบรรเทาอาการของโรค

(5) การผดุงครรภ์ คือ การตรวจและการปฏิบัติต่อหญิงมีครรภ์เพื่อป้องกันความผิดปกติในการคลอดบุตร การทำคลอดตลอดถึงการดูแลมารดาและทารกในระยะหลังคลอด

และให้หมายความรวมถึงการผ่าตัด ฉีดยา ฉีดสารหรือสอดใส่วัตถุใดๆ เข้าในร่างกาย เพื่อการเสริมสวย การคุมกำเนิด การทำหมัน หรือการบำรุงร่างกายด้วย

การประกอบโรคศิลปะนั้น ต้องเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ โดยผู้ว่าจ้างมุ่งประสงค์ถึงผลงานเป็นใหญ่ ไม่ใช่มุ่งถึงแรงงาน การเป็นแพทย์หรือพยาบาลโดยได้รับเงินเดือนนั้นไม่ใช่การประกอบโรคศิลปะ

[5] *คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3923/2531* วินิจฉัยว่า เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ด. นิติบุคคลต่างประเทศเป็นค่าบริการในการที่บริษัท ด. เป็นผู้ดำเนินการออกแบบแปลนและแผนผังในการสร้างโรงงานผลิตเม็ดพลาสติกให้โจทก์ รวมทั้งการติดตั้งเครื่องจักรด้วย โดยไม่ปรากฏว่าบริษัท ด. ได้ให้เทคโนโลยีอย่างใดแก่โจทก์ มิใช่เป็นเงินค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) แต่ถือได้ว่าเป็นเงินค่าบริการทางด้านวิศวกรรมอันเป็นวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6)

กฤษฎีกากำหนดชนิดของวิชาชีพอื่นใดในขณะนี้

<u>ข้อสังเกต</u> กรณีการประกอบวิชาชีพอิสระที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) แม้บุคคลที่ประกอบวิชาชีพซึ่งกฎหมายกำหนดให้ต้องมีใบอนุญาต เช่น สถาปนิก หากว่าใบอนุญาตหมดอายุ แต่ก็ยังคงประกอบวิชาชีพดังกล่าวต่อไป เงินที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพดังกล่าว ก็ยังคงถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6)[6]

(3) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้ประเภทนี้มีลักษณะเป็นค่าจ้างทำของตามสัญญาจ้างทำของซึ่งจะจ่ายโดยมุ่งผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ และผู้รับเหมาต้องเป็นผู้จัดหาสัมภาระมาเองเป็นส่วนใหญ่นอกเหนือจากเครื่องไม้เครื่องมือในการประกอบอาชีพปกติ **ไม่ใช่รับเหมาเฉพาะแรงงาน**อย่างเดียว เช่น การรับเหมาก่อสร้างบ้านที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในการก่อสร้างมาเอง เช่น อิฐ หิน ปูน ทราย หรือวัสดุจำเป็นอื่นๆ ในการก่อสร้าง ค่าตอบแทนจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(7) หรือการรับจ้างเขียนโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ซึ่งผู้รับจ้างจัดหาอุปกรณ์ วัสดุจำเป็นมาเองเพื่อนำมาผลิตชิ้นงานให้แก่ผู้ว่าจ้าง หรือ การรับซ่อมรถมอเตอร์ไซค์ที่ผู้รับซ่อมต้องจัดหาอะไหล่มาเปลี่ยนให้แก่ผู้ว่าจ้างเอง ค่าตอบแทนจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(7)

เงินได้ประเภทนี้อาจสับสนกับเงินได้จากการรับทำงานให้หรือวิชาชีพอิสระหรือเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ตามมาตรา 40(2) 40(6) และ 40(8) กล่าวคือ ถ้าเป็นการ<u>รับเหมาเฉพาะแรงงาน</u>โดยผู้รับเหมาทำคนเดียวได้โดยไม่ต้องลงทุนจัดหาสัมภาระจำเป็นมาเองจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) หากไม่มีค่าใช้จ่ายสูงในการรับเหมางานชิ้นนั้นและไม่จำเป็นต้องใช้วิชาชีพ

แต่ถ้าต้องใช้<u>วิชาชีพ</u>จึงจะทำได้และไม่ต้องจัดหาสัมภาระสำคัญ เช่น การออกแบบแปลนและเป็นการรับเหมาเฉพาะแรงงานจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6)

อย่างไรก็ดี แม้เป็นการรับเหมาเฉพาะแรงงานและไม่จำเป็นต้องใช้วิชาชีพ แต่ถ้าเป็นงานที่ต้องลงทุนหรือมีค่าใช้จ่ายสูงในการผลิตชิ้นงานก็อาจเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) ตัวอย่าง เช่น บริษัทกระป๋องไทยเป็นผู้ผลิตกระป๋องหรือภาชนะสังกะสีขาย และต่อมาได้รับจ้างผลิตภาชนะตามแบบที่ลูกค้าผู้ว่าจ้างกำหนดให้โดยผู้ว่าจ้างเป็นฝ่ายนำวัตถุดิบจำเป็นมาให้ผู้รับจ้าง แต่เนื่องจากผู้ผลิตต้องมีโรงงานแท่นรีดโลหะ

[6] หนังสือ ที่ กค 0802/9144 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2534

และเครื่องจักรที่ต้องลงทุนสูง และจ้างพนักงานมากมายในการผลิตชิ้นงาน ถือว่าเป็นงานที่ต้องมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายสูง ค่าตอบแทนจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) หรือ กรณีที่บริษัท ก. รับสำรวจและวิเคราะห์ชั้นหินและชั้นดินในบริเวณหลุมขุดเจาะสำรวจน้ำมัน เมื่อได้ตัวอย่างดินแล้วต้องนำไปจ้างห้องทดลองทำการวิเคราะห์ผลโดยผู้รับจ้างสำรวจต้องมีค่าใช้จ่ายสูงในการจ้างห้องทดลองวิเคราะห์ผลและผู้รับจ้างสำรวจไม่สามารถทำได้เองทั้งหมด ค่าตอบแทนจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)

อาจสรุปได้ว่า เงินได้ตามมาตรา 40(7) นี้ ไม่คำนึงว่าผู้รับเหมาจะต้องใช้วิชาชีพด้านใดหรือไม่ และไม่ใช่การรับเหมาเฉพาะแรงงานแต่เพียงอย่างเดียวแต่ที่สำคัญผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระสำคัญในการผลิตชิ้นงานเองเป็นส่วนใหญ่หรือทั้งหมดนอกเหนือจากเครื่องมือในการประกอบอาชีพ

(4)เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ประกอบด้วยเงินได้ดังนี้

1. การธุรกิจ (Business) หมายถึง กิจกรรมทางเศรษฐกิจซึ่งประกอบด้วยการค้า (Trade) การพาณิชย์ (Commerce) การเงิน (Finance) และการอุตสาหกรรม (Industry)

2. การพาณิชย์ (Commerce) หมายถึง การแลกเปลี่ยน การซื้อ และการขายสินค้า

3. การเกษตรกรรม (Agriculture) หมายถึง การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์

4. การอุตสาหกรรม (Industry) หมายถึง การผลิตสินค้าและบริการ

5. การขนส่ง (Transportation) หมายถึง การขนส่งทางบก ทางทะเล และทางอากาศ ไม่ว่าจะใช้แรงงานหรือเครื่องจักร

6. การอื่น นอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว เช่น

(1) เช็คที่นำเข้าธนาคารและอ้างว่าเป็นการชำระหนี้เงินยืม แต่นำตัวผู้ยืมเงินมาพิสูจน์ไม่ได้ ข้ออ้างเลื่อนลอย ไม่ได้เป็นการรับชำระหนี้ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) *(ฎีกาที่ 3201/2516)*

(2) เงินที่ได้จากการให้ซึ่งไม่เข้าข้อยกเว้น

(3) เงินได้จากการพนัน

(4) เงินมัดจำ ตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้ขายได้รับแล้วถือว่าเป็น “เงินรายได้

จากการอื่นๆ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร"[7] และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ผู้จะซื้อได้ฟ้องเรียกเงินมัดจำและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม

ข้อพิจารณาที่น่าสนใจ

1. กรณีผู้มีเงินได้มีเงินได้ประเภทอื่นที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีรวมอยู่ด้วย

กรณีผู้มีเงินได้มีเงินได้ประเภทอื่นที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีรวมอยู่ด้วย เช่น มีเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) การยื่นรายการครึ่งปีให้นำเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(5) (6) (7) และ (8) เท่านั้นมายื่นรายการเสียภาษี ส่วนเงินได้ประเภทอื่นนอกจากเงินได้ดังกล่าว ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีครึ่งปีแต่อย่างใด

สำหรับการยื่นรายการเสียภาษีของสามีและภริยาที่ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้นั้น เนื่องจากการยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปี ความเป็นสามีภริยายังไม่ได้มีอยู่เต็มปีภาษี ซึ่งก็ไม่แน่ว่าความเป็นสามีภริยาจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ ดังนั้นในการยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปี จึงมีความคิดเห็นเป็น 2 นัย ดังนี้

<u>นัยที่ 1</u> เห็นว่า แม้ว่าในขณะยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีความเป็นสามีภริยาจะยังไม่มีอยู่เต็มปี แต่ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรก็ระบุให้สามีภริยาซึ่งได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี เพราะฉะนั้นการยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีจึงต้องถือเอาการยื่นรายการเมื่อสิ้นปีเป็นหลัก เมื่อสิ้นปีผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีต่อสามี ดังนั้น การยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีก็ต้องให้สามีเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีด้วย

<u>นัยที่ 2</u> เห็นว่า เมื่อมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ได้ระบุไว้อย่างชัดเจนว่า กรณีที่จะถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีจะต้องเป็นกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ดังนั้น การยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปีในขณะที่ยื่นรายการเสียภาษีความเป็นสามีภริยายังไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี และก็ไม่แน่ใจว่าจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ จึงไม่อาจนำมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาบังคับใช้ได้ ดังนั้น สามีและภริยาจึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ในส่วนของตนไปยื่นรายการเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน

*จากความเห็นทั้ง 2 นัยนั้น ในทางปฏิบัติกรมสรรพากร**มีความเห็นตามนัยที่ 2***

[7] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539 วินิจฉัยว่า เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้จะขายได้บอกริบแล้วถือเป็นเงินได้จากการอื่นๆ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้จะขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ผู้จะซื้อจะฟ้องเรียกเงินมัดจำคืนและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม

<u>แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร</u>

สามีมีเงินได้จากเงินเดือน ภริยามีเงินได้จากการขายปุ๋ยและเวชภัณฑ์สัตว์ ตามมาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดในการยื่นรายการ ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี แต่ขณะยื่นแบบแสดงรายการครึ่งปีสามีและภริยายังมิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี และไม่แน่ว่าจะอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีหรือไม่ กรณีดังกล่าวสามีจึงไม่มีหน้าที่ยื่นรายการ ผู้มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีครึ่งปี ได้แก่ภริยา ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร[8]

2. ข้อแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8)

เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้น ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) เป็นเงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) ซึ่งจะศึกษาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 ที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้

▶ ***คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536***

โจทก์เป็นบริษัทจำกัด ประกอบกิจการสำรวจและขุดเจาะน้ำมัน โจทก์ได้รับสัมปทานในการขุดเจาะน้ำมันที่อำเภอลานกระบือ จังหวัดกำแพงเพชร ในการดำเนินการสำรวจน้ำมัน โจทก์ได้ว่าจ้างให้บริษัทดิจิคอล จำกัด แห่งประเทศสหรัฐอเมริกาทำการแปลข้อมูลจากคลื่นเสียงออกมาเป็นภาพ และบริษัทนี้ได้รับจ้างทำการแปลข้อมูลให้ผู้ว่าจ้างทั่วโลก ในการจ้างดังกล่าวโจทก์ได้จ่ายค่าจ้างให้บริษัทดิจิคอล จำกัด ในปี 2523, 2524และ 2525 เป็นเงิน 3,134,552.42 บาท 7,376,441.99 บาท และ 779,350.38 บาท ตามลำดับ โดยมิได้หักภาษีและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่บริษัทดิจิคอล จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้โจทก์ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อจ่ายเงินได้ดังกล่าวโจทก์ต้องหักภาษีและนำส่งเจ้าพนักงานของจำเลย

เมื่อโจทก์ไม่หักภาษีไว้จึงต้องรับผิดชอบ

[8] หนังสือที่ กค 0802/4865 ลงวันที่ 17 มีนาคม 2536

ในจำนวนเงินภาษีที่ต้องหักไว้และประเมินให้เรียกเก็บภาษีและเงินเพิ่มจากโจทก์ในปี 2523, 2534 และ 2525 จำนวน 934,365.73 บาท 2,206,932.60 บาท และ 225,163.51 บาท ตามลำดับ โจทก์เห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่าการประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้วให้ยกอุทธรณ์

ข้อต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์จำเลยมีว่า *เงินได้พึงประเมินที่โจทก์จ่ายให้บริษัทดิจิคอล จำกัด เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร....*

พิเคราะห์แล้วเห็นว่า กิจการของบริษัทดิจิคอล จำกัด ซึ่งรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาจากผู้ว่าจ้างทั่วไป ถือเป็นธุรกิจประเภทหนึ่ง และธุรกิจในการรับแปลข้อมูลถือเป็นการรับทำงานให้ด้วยจึงต้องพิจารณาว่าเงินได้จากกิจการดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ ส่วนประเภทที่ 8 เป็นเงินได้จากการธุรกิจการพาณิชย์ ฯลฯ ในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่างๆ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 2 กฎหมายที่ใช้ในขณะนั้นยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 30,000 บาท แต่ปัจจุบันยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทที่ 8 มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ระบุกิจการต่างๆ ไว้หลายประเภท โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายตั้งแต่ร้อยละ 60 จนถึง 85 และในมาตรา 8 ทวิ ระบุว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรที่มิได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร จึงเห็นได้ว่า เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้นต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของการงานที่ทำประกอบด้วย

สำหรับรายจ่ายของบริษัทดิจิคอล จำกัด ในการรับแปลข้อมูลให้โจทก์นั้น นายจักรกฤษณ์ ลลิตกุล นายบัณฑิต อุตถากร นายบัณฑิต เจริญทรัพย์ และนายไมเคิล จู พยานโจทก์เบิกความตรงกันว่า ในการทำงานแปลข้อมูลของบริษัทดิจิคอล จำกัด จะต้องกระทำหลายขั้นตอน นับแต่จัดหมวดหมู่ของสัญญาณปรับระดับข้อมูลเข้าสู่แนวระดับมาตรฐาน ปรับคลื่นเสียงให้อยู่ในระดับเดียวกัน ปรับตำแหน่งสัญญาณให้ถูกต้อง มีการกรองความถี่ให้อยู่ในช่วงที่เห็นชัดเจนและกำจัดความสับสน แล้วจึงจะแสดงออกมาเป็นภาพพิมพ์ ในการดำเนินงานต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมซับซ้อน บุคลากรต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ ส่วนจำเลยมิได้นำสืบให้เห็นว่าการทำงานดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายไม่มาก เพียงแต่นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ พยานจำเลยเบิกความว่า บริษัทดิจิคอล จำกัด ได้รับค่าจ้างจากโจทก์เป็นเงินถึง 506,182 เหรียญสหรัฐ แต่บริษัทดิจิคอล จำกัด ได้ว่าจ้างต่อให้บริษัทเอิรท์เสริท โปรเซสซิ่งอิงค์ จำกัด แห่งประเทศสิงคโปร์ แปลข้อมูลโดยจ่ายค่าจ้างเป็นเงินปีละ 1,240,650 บาท พยานเห็นว่า บริษัทดิจิคอล จำกัด ว่าจ้างต่อโดยจ่ายค่าจ้างต่ำมาก แสดงว่าค่าใช้จ่ายของบริษัทดิจิคอล จำกัด น้อยมากเมื่อเทียบกับค่าจ้างที่บริษัทดิจิคอล จำกัด ได้รับจากโจทก์ ศาลฎีกาเห็นว่า การที่บริษัทดิจิคอล จำกัด ว่าจ้างต่อและจ่ายค่าจ้างต่ำไม่เป็นพยานหลักฐานแน่นอนที่จะชี้ว่าการดำเนินธุรกิจในการแปลข้อมูลจะมีค่าใช้จ่ายน้อยอย่างที่พยานจำเลยเข้าใจ เพราะบริษัทเอิรท์เสริท โปรเซสซิ่งอิงค์ จำกัด จะดำเนินการให้โจทก์ทุกขั้นตอน หรือเพียงบางขั้นตอนก็ไม่อาจทราบได้พยานหลักฐานโจทก์มีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานจำเลยข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า การดำเนินการดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายสูง นอกจากนี้เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ เงินได้ประเภทนี้ควรอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน คือลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ เป็นเงินที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่องานที่บริษัทดิจิคอล จำกัด รับทำให้โจทก์เป็นเงินที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัทดิจิคอล จำกัด จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้

ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษานั้นชอบแล้ว”

ข้อพิจารณาตามคำพิพากษาศาลฎีกา

คำพิพากษาศาลฎีกานี้ ชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) กับเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) ไว้ค่อนข้างชัดเจน โดยบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ดูเหมือนว่าเงินได้จากการรับทำงานให้จะต้องเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 แต่ถ้ามองเจตนารมณ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 8 ประเภท มีข้อกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายไว้แตกต่างกัน เพื่อให้สอดคล้องกับต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการหารายได้ ดังนั้นเงินได้จากการรับทำงานให้ซึ่งต้องมีค่าใช้จ่ายจำนวนสูง จึงไม่อาจแปลความให้เป็นเงินได้ประเภท 2 ได้ เพราะค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทที่ 2 กำหนดให้หักเป็นการเหมาได้เพียงอย่างเดียวและไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งไม่สอดคล้องกับความเป็นจริง ดังนั้น การพิจารณาค่าใช้จ่ายในการหารายได้ เพื่อเป็นเกณฑ์กำหนดว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) หรือ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) จึงเป็นไปตามเจตนารมณ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

จำนวนเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีครึ่งปีและวิธีคำนวณภาษี

จำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนของปี ที่มีจำนวนเงินได้เกินกว่าขั้นต่ำตามเกณฑ์ในมาตรา 56 ผู้มีเงินได้จึงจะต้องมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษี ได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

(1) กรณีไม่มีสามีหรือภริยามีเงินได้เกิน 30,000 บาท

(2) กรณีมีสามีหรือภริยามีเงินได้เกิน 60,000 บาท

(3) กรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคล กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง มีเงินได้เกิน 30,000 บาท

หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี มีลักษณะคล้ายคลึงกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี โดยใช้แบบ ภ.ง.ด. 94 เพื่อแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี โดยการคำนวณภาษีนั้น ให้หักค่าใช้จ่ายตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือจะหักค่าใช้จ่าย

ตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ส่วนการหักลดหย่อนให้หักได้เพียงกึ่งหนึ่งของค่าลดหย่อนตามปกติ

ในกรณีมีเงินได้พึงประเมินตามประเภทที่กำหนดดังกล่าวตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป ต้องเสียภาษีไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน

ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย (ถ้ามี) ระหว่างเดือนมกราคม – มิถุนายนในปีภาษีดังกล่าว ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีครึ่งปีได้

<u>วิธีการคำนวณภาษี</u>

ขั้นที่ 1 *การคำนวณภาษีครึ่งปีตามวิธีที่ 1*

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน	xxxxx	.....(1)
หัก ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	xxxx	.....(2)
(1) – (2) **เหลือ** เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว	xxxxx	.....(3)
หัก ค่าลดหย่อนหักได้กึ่งหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด	xxxx	.....(4)
(3) – (4) **เหลือ** เงินได้สุทธิ	xxxxx	.....(5)
นำเงินได้สุทธิตาม (5) ไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	xxx	.....(6)

ขั้นที่ 2 *การคำนวณภาษีครึ่งปีตามวิธีที่ 2*

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่มกราคมถึงมิถุนายน	=	xxxxx	.....(7)
ภาษี = 5/1,000 x (7)	=	xxx	.....(8)
ภาษีครึ่งปีที่ต้องเสีย เทียบ (6) และ (8) จำนวนที่สูงกว่า	=	xxx	.....(9)
หัก จำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายระหว่างมกราคมถึงมิถุนายน	=	xx	.....(10)
(9) – (10) **เหลือ** *ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ*	=	<u>xxx</u>	

ภาษีเงินได้ครึ่งปีที่ได้ชำระไปนี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตอนสิ้นปี

<u>ข้อสังเกต</u> *1. การหักค่าใช้จ่าย กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี*

2. การหักลดหย่อน ให้หักได้เพียงกึ่งหนึ่งของอัตราที่ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักทั้งปี ดังนี้

2.1 การหักลดหย่อนผู้มีเงินได้สามีภริยาและบุตร หักได้กึ่งหนึ่งตามหลักเกณฑ์ในหัวข้อ 5.1 (ก) (ข) (ค) (จ) เช่น สามีหรือภริยา

หักลดหย่อนได้เพียงคนละ 15,000 บาท

2.2 การหักลดหย่อนประกันชีวิต ดอกเบี้ยเงินกู้ และเงินบริจาค หักได้กึ่งหนึ่งตามหลักเกณฑ์ข้อ 5.1 (ง) (ช) (ฌ) แต่จะต้องเป็นการจ่ายไปจริงในเดือนมกราคมถึงมิถุนายนของปีภาษี (แต่ถ้าเป็นการยกเว้นเงินได้เท่าเบี้ยประกันชีวิต ดอกเบี้ยเงินกู้และเงินบริจาคจะหักได้เต็ม เช่น จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ในเดือนมกราคมถึงมิถุนายน เป็นเงิน 80,000 บาท จะหักลดหย่อนและยกเว้นเงินได้ครึ่งปีได้ 75,000 บาท)

3. จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนที่จะนำมาหักออกจากภาษีครึ่งปีที่ต้องเสียนั้นจะต้องเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง 8

หมายเหตุ ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมมายื่นรายการ (ภ.ง.ด.90) เสียภาษีประจำปีตามปกติโดยนำภาษีที่เสียไว้ครึ่งปีดังกล่าวมาเป็นเครดิตในการคำนวณภาษี

กำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี

การยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ครึ่งปีจะต้องยื่นรายการและเสียภาษีภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้นๆ กล่าวคือ ต้องยื่นระหว่างเดือนกรกฎาคม – กันยายนของปีภาษี หากไม่ยื่นรายการ หรือยื่นรายการพ้นกำหนดเวลาดังกล่าวข้างต้น ผู้เสียภาษีจะต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มและค่าปรับทางอาญาด้วย *(มาตรา 27 และมาตรา 35)*

สถานที่ยื่นรายการและชำระภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการให้ยื่นต่อเจ้าพนักงาน ณ อำเภอท้องที่ที่ผู้มีเงินได้ที่มีภูมิลำเนาอยู่ในกรุงเทพมหานครจะยื่นแบบแสดงรายการ ณ เขตใด หรือธนาคารพาณิชย์ตามที่กรมสรรพากรกำหนดก็ได้

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 ผ่านระบบเครือข่ายอินเตอร์เน็ตทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากรได้ *(ดูรายละเอียดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 108) ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2545)*

เมื่อคำนวณภาษีแล้วมีภาษีต้องชำระให้ชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการนั้น และถ้ามีภาษีต้องชำระตั้งแต่ 3,000 บาท จะขอผ่อนชำระเป็น 3 งวดๆ ละเท่าๆ กัน ก็ได้ คือ

งวดที่ 1 ต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภายในวันที่ 30 กันยายน

งวดที่ 2 ต้องชำระภายในวันที่ 31 ตุลาคม

งวดที่ 3 ต้องชำระภายในวันที่ 30 พฤศจิกายน

ถ้าภาษีงวดใดงวดหนึ่งมิได้ชำระภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ผู้เสียภาษีหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวด และจะต้องเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27 (ร้อยละ 1.5)

ไม่ยื่นรายการเสียภาษีจะต้องรับผิดอย่างไร

การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือไม่ยื่นรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ *(คือภายในเดือนกรกฎาคม – สิงหาคม – กันยายน)* จะต้องมีความรับผิดในทางแพ่งและอาญา ดังนี้

(1) ความรับผิดทางแพ่ง

หากมีภาษีต้องเสีย จะต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27

กรณีเจ้าพนักงานออกหมายเรียกตรวจสอบจะต้องเสียเบี้ยปรับอีก 2 เท่า (กรณีไม่ยื่นรายการ) หรือ 1 เท่า (กรณียื่นรายการไม่ครบถ้วน) ของเงินภาษีที่ต้องเสีย

เบี้ยปรับดังกล่าวอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด

(2) ความรับผิดทางอาญา

การไม่ยื่นรายการภายในเวลาที่กำหนดเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 17 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร (ปัจจุบันกรมสรรพากรกำหนดค่าปรับขั้นต่ำสำหรับครั้งแรกไว้ 100 บาท หากยื่นแบบฯ ภายใน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบฯ)

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่น่าสนใจ

(1) แนวคำวินิจฉัยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ วรรคสอง

ตัวอย่างที่ 1[9]

ประเด็นหารือ : กรณีได้รับกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครึ่งปี ตามมาตรา 56 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ และจะหักค่าใช้จ่ายจากการได้รับกรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวตามมาตรา 5 (1)(ค) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : 1. เมื่อครบกำหนดอายุตามสัญญาเช่า กรรมสิทธิ์ในสิ่งปลูกสร้างตึกแถวได้ตกเป็นของเจ้าของที่ดิน ค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ดังกล่าว ไม่อยู่ในบังคับต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ตามมาตรา 56 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร

[9] หนังสือที่ กค 0706/9247 ลงวันที่ 17 ตุลาคม 2545

แต่อย่างใด ทั้งนี้ ตามมาตรา 56 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

2. เนื่องจากตามที่หารือ เป็นกรณีการเช่าที่ดินเพื่อปลูกสร้างตึกแถว ดังนั้น ในการหักค่าใช้จ่ายจึงเป็นไปตามมาตรา 5(1)(ค) แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

ตัวอย่างที่ 2[10]

ประเด็นหารือ : นาย ก. กับพวก รวม 4 คน ได้ถือกรรมสิทธิ์รวมในที่ดิน บุคคลทั้ง 4 ประสงค์จะนำที่ดินแปลงดังกล่าวให้เช่า ดังนั้น เงินได้จากการให้เช่าต้องนำไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคล แต่เนื่องจาก นาย ก. กับพวกได้จัดตั้งคณะบุคคลไว้ต่างหาก โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อประโยชน์เกี่ยวกับดอกเบี้ยเงินฝาก นาย ก. จึงหารือว่า เงินได้จากการให้เช่าที่ดินดังกล่าวจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี (ภ.ง.ด. 94) และแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 90) อย่างไร

แนววินิจฉัย : 1. การตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลหรือตกลงเข้ากันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามมาตรา 1012 และมาตรา 1025 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่จะเข้าไปเป็นบุคคลในคณะบุคคลอื่นที่มิใช่นิติบุคคลหรือเป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญอื่นอีกได้ โดยไม่มีกฎหมายบัญญัติห้ามไว้ ดังนั้น เมื่อนาย ก. กับพวกได้จัดตั้งคณะบุคคลไว้แล้ว ต่อมานาย ก. กับพวกประสงค์จะจัดตั้งคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคลขึ้นอีก จึงมีสิทธิกระทำได้

2. กรณีนาย ก. กับพวก ได้ร่วมกันซื้อที่ดินโฉนดเลขที่ 25314 และมีความประสงค์จะนำที่ดินนั้นให้เช่า กรณีถือได้ว่าบุคคลเหล่านั้นเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวม ตามมาตรา 1356 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และมีเจตนาร่วมกันลงทุนเพื่อหาผลประโยชน์จากที่ดินแปลงดังกล่าว เงินค่าเช่าที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือกรรมสิทธิ์รวมที่ต้องนำไปเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคล โดยนาย ก. กับพวก ทั้งนี้ ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมายื่นแบบแสดงรายการภาษีครึ่งปี (ภ.ง.ด.94) ภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น และยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.90) ภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป ตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) แนวคำวินิจฉัยและคำพิพากษาศาลฎีกา ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549[11]

[10] หนังสือที่ กค 0706/7021 ลงวันที่ 22 สิงหาคม 2548

[11] โปรดดูหมายเหตุโดย ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่ภาคผนวกท้ายบทความ

วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย...” เห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากร บัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย จึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หามีบทกฎหมายบัญญัติว่าการประกอบวิชาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมายแต่อย่างใด

2. <u>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5960/2549</u>

วินิจฉัยว่า เงินได้พึงประเมินจะเป็นประเภทใดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 นั้นต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะงานที่ทำประกอบด้วย เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อย ส่วนเงินได้ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระคือการประกอบอาชีพของตนเอง และต้องอาศัยวิชาความรู้ความชำนาญ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ประมวลรัษฎากร จึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า ดังเช่นกรณีแพทย์เปิดคลินิกซึ่งเป็นเจ้าของและดำเนินการรักษาผู้ป่วยแต่เพียงผู้เดียว แพทย์เหล่านี้มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการและค่าใช้จ่ายในการบริหารคลินิกสูง เมื่อโจทก์ทั้งสองไม่ได้ประกอบโรคศิลปะโดยเปิดคลินิกเป็นของตนเอง แต่เป็นการประกอบโรคศิลปะให้แก่โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์นอกเวลาทำการปกติและโรงพยาบาลหรือคลินิกเอกชนอื่น โดยโจทก์ทั้งสองไม่ได้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับผู้ป่วยโดยตรง โจทก์ทั้งสองเป็นเพียงผู้เรียกเก็บค่ารักษาพยาบาลจากผู้ป่วยตามคู่มือค่าธรรมเนียมแพทย์แทนคลินิกพิเศษนอกเวลาราชการที่โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์และโรงพยาบาลหรือคลินิกเอกชนอื่นเท่านั้น การที่แพทย์เป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาก็ไม่ใช่สิ่งที่บ่งบอกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นของใคร ยิ่งไปกว่านั้นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากการปฏิบัติงานที่คลินิกพิเศษนอกเวลาราชการซึ่งรูปแบบการประกอบวิชาชีพไม่แตกต่างกับการที่แพทย์ไปตกลงทำสัญญาว่าจ้างแพทย์ที่โรงพยาบาลเอกชนหรือแพทย์เวร ต่างกันแค่เพียงจ่ายเงินค่าตอบแทนแพทย์จากส่วนใดเท่านั้น และเมื่อพิจารณาถึง

จำนวนค่าใช้จ่าย โจทก์ทั้งสองก็ไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าการประกอบโรคศิลปะของโจทก์ทั้งสองที่คลินิกพิเศษนอกเวลาราชการที่โรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์และโรงพยาบาลกับคลินิกเอกชนอื่นมีค่าใช้จ่ายมากเพียงใดที่จะแสดงว่าเป็นค่าใช้จ่ายจากการประกอบวิชาชีพอิสระของโจทก์ทั้งสองอันจะถือว่ารายได้ของโจทก์ทั้งสองเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงหรือหักเป็นการเหมาได้ถึงร้อยละ 60 สูงกว่ากรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ที่หักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ดังนั้น เงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับดังกล่าวจากการเป็นแพทย์ที่คลินิกพิเศษนอกเวลาราชการของคณะแพทย์ศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยร่วมกับโรงพยาบาลจุฬาลงกรณ์และโรงพยาบาลกับคลินิกเอกชนอื่นจึงเข้าลักษณะเป็นค่าจ้าง ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

3. ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

ประเด็นหารือ[12] : 1. นาย ศ. มีเงินได้จากบริษัท เอ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร เงินเดือนจำนวน 104,810.80 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 3,823.80 บาท และมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ค่าทนายความ จำนวน 246,706.18 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 7,401.19 บาท นอกจากนี้ยังมีเงินได้รับจากบริษัท ฮ. เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลรัษฎากร ดอกเบี้ยจำนวน 5,789.47 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 289.47 บาท และมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากร ค่าเช่าจำนวน 35,263.14 บาท ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย 1,763.14 บาท ซึ่งได้ขอคืนภาษีที่ชำระไว้เกิน จำนวน 6,549.87 บาท

2. ในการพิจารณาคืนภาษีพบว่า เงินได้จากค่าทนายความและเงินเดือนจ่ายจากแหล่งเดียวกันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อคำนวณภาษีใหม่ปรากฏว่ามีภาษีที่ชำระไว้เกินจำนวน 719.41 บาท และสั่งให้คืนภาษีที่ชำระไว้เกินแล้วตามหนังสือแจ้งคืน ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2547

3. ต่อมานาย ศ. ได้ยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีอากร ค.10 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2547 กรณีได้รับภาษีคืนน้อยกว่าที่ขอ พร้อมทั้งนำเอกสารสำเนา ภ.ง.ด.1 ก มายื่นเพิ่มเติม และหนังสือจากบริษัท เอ. ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2547 และลงวันที่ 29 ธันวาคม 2547 แจ้งว่าทนายความไม่มีเงินเดือนประจำ รายได้ของทนายความจะแบ่งเป็นเงินได้ 2 ประเภท คือ

[12] หนังสือที่ กค 0706/9688 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548

รายได้จากการว่าความตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร และรายได้จากการให้คำปรึกษากฎหมายหรือค่าบริการทางกฎหมาย ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเงินได้ทั้งสองประเภทนี้ทนายความได้รับเป็นประจำทุกๆ เดือน ขึ้นอยู่กับงานที่รับทำและการจ่ายเงินของลูกค้า (ลูกความ) ซึ่งหากทนายความเจ้าของเรื่องดำเนินการให้บริการที่ปรึกษากฎหมายแล้วเสร็จ จะเรียกเก็บเงินไปยังลูกความ เมื่อลูกความจ่ายชำระค่าบริการจึงทำการจ่ายให้กับทนายความไป ซึ่งเป็นเงินได้ที่ไม่แน่นอนและทนายความจะมีความเป็นอิสระที่จะรับงานว่าความหรืองานปรึกษากฎหมายจากภายนอกได้ แต่จะต้องนำรายได้มาจัดสรรให้กับบริษัทฯ ในอัตราร้อยละ 10 เมื่อได้รับชำระเงินจากลูกความ และทนายความจะได้รับในอัตราร้อยละ 90 นอกจากนี้แล้วทนายความยังไม่มีสวัสดิการอื่นใดที่จะได้รับ นอกจากจะได้รับเงินได้ตามงานที่ได้รับมอบหมายจากบริษัทฯ หรืองานที่ได้รับทำงานให้กับลูกความ

แนววินิจฉัย : กรณีที่นาย ศ. เป็นทนายความของบริษัทฯ มีรายได้จากการว่าความและการให้บริการให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมาย โดยไม่มีเงินเดือนประจำที่จ่ายจากบริษัทฯ และทนายความมีความเป็นอิสระในการว่าความหรือให้คำปรึกษากับบุคคลภายนอกได้ ดังนั้น เงินค่าจ้างที่นาย ศ. ได้รับทั้งจำนวนจากลูกความ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระทางด้านกฎหมาย ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

(3) แนวคำวินิจฉัย ตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นหารือ[13]: นาย ก. ประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่างอลูมิเนียม ในเดือนมีนาคม 2549 นาย ก. ได้รับเหมาช่วงจากบริษัทผู้รับเหมา โดยไม่มีการทำสัญญาจ้าง ลักษณะงานที่รับทำคือ ติดตั้งกระจกและอลูมิเนียม ซึ่งไม่สามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานคนเดียว โดยผู้รับจ้างต้องจัดหาคนงานลูกจ้าง พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้งเอง ส่วนกระจกและอลูมิเนียมต่างๆ ซึ่งเป็นวัสดุในการติดตั้ง บริษัทผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหามาให้ นาย ก. จึงขอทราบว่า เงินได้จากการรับเหมาค่าแรงดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัย : เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีตามข้อเท็จจริง เงินได้จากการรับ

[13] หนังสือที่ กค 0706/10495 ลงวันที่ 26 ธันวาคม 2549

ติดตั้งกระจกและอลูมิเนียม ซึ่งผู้รับจ้างมีหน้าที่จัดหาคนงาน ลูกจ้าง พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้งเอง โดยผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาวัสดุในการติดตั้ง เช่น กระจก และอลูมิเนียม เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) แนวคำวินิจฉัยและคำพิพากษาศาลฎีกา ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5338/2551 วินิจฉัยว่า เมื่อทรัพย์ที่ขายทอดตลาดมีชื่อจำเลยเป็นเจ้าของ จำเลยก็ย่อมได้ชื่อว่าเป็นผู้มีเงินได้จากการขายทรัพย์ แม้เงินดังกล่าวจะต้องถูกนำไปชำระหนี้ก็เป็นผลให้จำเลยหลุดพ้นจากหนี้อันเป็นประโยชน์แก่จำเลย จึงถือได้ว่าจำเลยเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีโดยการให้ผู้ซื้อทรัพย์หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากเงินได้จากการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ผู้ซื้อทรัพย์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินย่อมมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 50(5)(ข) และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคสอง การที่ผู้ซื้อทรัพย์ชำระราคาเต็มจำนวนตามราคาขายทอดตลาดโดยยังมิได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ก็เท่ากับผู้ซื้อทรัพย์ได้มอบเงินส่วนที่เป็นภาษีเงินได้ให้เจ้าพนักงานบังคับคดีไปด้วย ผู้ซื้อทรัพย์จึงมีสิทธิขอรับเงินส่วนที่เป็นภาษีเงินได้คืนจากเจ้าพนักงานบังคับคดีตามคำสั่งกรมบังคับคดีที่ 169/2546 เพื่อนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายต่อไป

2. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 397-399/2551 วินิจฉัยว่า แม้ตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัท ท. จะมีข้อความตามที่จำเลยอุทธรณ์ว่า “สัญญาที่บริษัท ท. ทำกับโจทก์ทั้งสามระบุชัดเจนว่าเป็นสัญญาจำหน่ายสินค้าในลักษณะขายตรง และในสัญญาระบุเงื่อนไขว่าโจทก์ทั้งสามไม่สามารถจำหน่ายสินค้าในลักษณะเดียวกันหรือมีกลุ่มหรือมีกลุ่มเป้าหมายเดียวกันกับบริษัท ท. ส่วนราคาสินค้าก็ถูกกำหนดให้ขายในอัตราลดได้ไม่เกินร้อยละยี่สิบของราคาสินค้าที่บริษัทตั้งไว้ โจทก์ทั้งสามกำหนดราคาขายเองไม่ได้ หากโจทก์ทั้งสามไม่ปฏิบัติตามสัญญาบริษัทมีสิทธิบอกเลิกสัญญากับโจทก์ทั้งสาม และสามารถเรียกค่าเสียหายแก่โจทก์ทั้งสาม โจทก์ทั้งสามจะไม่มีสิทธิเป็นสมาชิก และไม่มีสิทธิต่างๆ ตามที่บริษัทกำหนดแต่ในส่วนเรื่องสินค้าที่ซื้อไปจากบริษัทนั้น สัญญาระบุว่าผู้จำหน่ายอิสระต้องชำระราคาสินค้าเป็นเงินสดทันที หรือตามระยะเวลาที่

บริษัทกำหนด ผลิตภัณฑ์ที่ผู้จำหน่ายอิสระซื้อไปหากเสื่อมคุณภาพหรือเสื่อมเพราะเหตุตัวสินค้า ผู้จำหน่ายอิสระสามารถนำมาคืนหรือเปลี่ยนได้เท่านั้น แสดงให้เห็นว่าสินค้าที่โจทก์ทั้งสามซื้อไปจากบริษัท ท. ไปแล้วไม่สามารถส่งคืนได้แม้โจทก์ทั้งสามจะขายไม่ได้ก็ตาม สอดคล้องกับทางนำสืบของโจทก์ทั้งสามที่ว่า สินค้าที่โจทก์ทั้งสามรับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้แก่โจทก์ทั้งสามในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีในนามของโจทก์ทั้งสามจำเลยไม่ได้นำสืบโต้แย้งคัดค้าน ลักษณะการประกอบการเช่นนี้จึงเป็นการซื้อขายธรรมดาเงื่อนไขตามสัญญาระหว่างโจทก์ทั้งสามกับบริษัท ท. ตามที่จำเลยอุทธรณ์มานั้น เป็นเงื่อนไขที่กำหนดให้โจทก์ทั้งสามปฏิบัติเพื่อคงคุณสมบัติของผู้มีสิทธิซื้อสินค้าจากบริษัทไปขายได้หรือไม่เท่านั้น เงินส่วนลดที่โจทก์ทั้งสามได้จากบริษัท ท. จึงเป็นเงินได้จากธุรกิจขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่อย่างใด

ข้อพิจารณา *ตามฎีกาที่ 397-399/2551 สินค้าที่โจทก์รับไปจากบริษัทเป็นสินค้าที่บริษัทขายให้โจทก์ในลักษณะขายขาด โดยบริษัทได้ออกใบส่งของและใบกำกับภาษีในนามของโจทก์ เป็นลูกค้าไม่ได้ออกในนามของบุคคลอื่นที่แสดงว่าบุคคลอื่นซื้อสินค้าจากโจทก์ในฐานะเป็นตัวแทนขายสินค้าของบริษัท โจทก์ต้องรับผิดชอบกำไรขาดทุนเอง จึงเป็นการซื้อขายธรรมดา เงินส่วนลดที่โจทก์ได้รับจากบริษัท จึงเป็นเงินได้จากธุรกิจขายสินค้าตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) มิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)*

3. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4878/2548 วินิจฉัยว่า ในการประกอบกิจการของโจทก์ โจทก์ขายสินค้าให้แก่ลูกค้าผู้ขายปลีกโดยหักส่วนลดทันทีและส่งมอบกรรมสิทธิ์ในสินค้าให้ลูกค้าไป และลูกค้าของโจทก์จะต้องชำระราคาตามเวลาที่โจทก์กำหนดมิใช่เมื่อขายสินค้าได้แล้ว ลักษณะการประกอบกิจการเช่นนี้จึงเป็นการซื้อขายตามธรรมดา ส่วนลดที่โจทก์ให้แก่ลูกค้าขายปลีกหรือผู้จำหน่ายอิสระจึงเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เป็นเงินที่ได้รับจากการรับทำงานให้โจทก์ตามมาตรา 40(2) โจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

เมื่อส่วนลดที่โจทก์หักออกจากราคาสินค้าไม่ใช่ค่าจ้างหรือเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องถือว่าส่วนลดดังกล่าวเป็นส่วนลดตามปกติในทางการค้า การที่โจทก์ออกใบกำกับภาษีโดยหัก

ส่วนลดออกจากราคาสินค้าไว้ในใบกำกับภาษีในแต่ละครั้งที่ออก ส่วนลดดังกล่าวจึงไม่ถือว่าเป็นมูลค่าของฐานภาษีตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่มโดยหักส่วนลดออกจากราคาสินค้าจึงถูกต้องแล้ว

4. แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

เรื่องที่ 1

ประเด็นหารือ[14] : นาย อ. แจ้งว่า เป็นผู้รับจ้างทำและออกแบบโมเดลงานด้านสถาปัตย์ภูมิศาสตร์ ทำหุ่นจำลอง และทำฉากสร้างภาพยนตร์ วัสดุส่วนใหญ่ที่ใช้ทำงานมีดังนี้

1. พลาสติกพีวีซี พลาสติกอะคริลิก พลาสติก ABS

2. ไม้สัก ซึ่งใช้ในการทำฐานรองหุ่นจำลอง

3. รถจำลอง ต้นไม้จำลอง หญ้าเทียมวัสดุดังกล่าวมีราคาค่อนข้างแพง แต่แข็งแรงทนทาน ลูกค้าสามารถเก็บไว้ใช้งานได้นานร่วม 10 ปี โดยมีโครงการตัวอย่างที่ได้ดำเนินการไปแล้ว เช่น ตึกใบหยก ตึก ปตท. สนามบินสุวรรณภูมิ บ้านเอื้ออาทร ศูนย์ประชุมแห่งชาติสิริกิติ์ เป็นต้น ซึ่งนาย อ. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แสดงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร แต่สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพ-มหานคร มีความเห็นว่า เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร จึงขอหารือว่า เงินได้จากงานดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด

แนววินิจฉัย : การรับออกแบบและจัดทำงานด้านโมเดลสถาปัตย์ภูมิศาสตร์ ทำหุ่นจำลอง ทำฉากสร้างภาพยนตร์ ของนาย อ. โดยการทำงานของนาย อ. มีค่าใช้จ่ายจำนวนมาก เช่น การซื้อพลาสติกพีวีซี ไม้สัก รถจำลอง ต้นไม้จำลอง ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว เงินค่าตอบแทนที่นาย อ. ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มิได้ระบุไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 จึงให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรและตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

เรื่องที่ 2

ประเด็นหารือ [15] : บริษัท B หารือกรณีเกษตรกรมีเงินได้จากการเลี้ยงไก่ตามสัญญาซื้อขายไก่ประกันราคา สรุปข้อเท็จจริงได้ ดังนี้

1. กรณีที่เกษตรกรเป็นเจ้าของที่ดินและโรงเรือน และเป็นผู้จัดหาคนงานเพื่อมาเลี้ยงไก่นั้น เงินได้จากการขายไก่โต ที่เกษตรกรได้รับจากบริษัทฯ ตามสัญญาซื้อขายไก่ประกันราคาถือเป็นเงินได้จากการเลี้ยงสัตว์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

[14] หนังสือที่ กค 0706/3336 ลงวันที่ 26 เมษายน 2548

[15] หนังสือที่ กค 0702/359 ลงวันที่ 19 มกราคม 2552

2. ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเกษตรกร เกษตรกรมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้หรือไม่

3. หากเกษตรกรเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร เกษตรกรมีสิทธินำค่าอาหารไก่และดอกเบี้ยบัญชีสินเชื่อ ที่เกษตรกรได้ขอไว้กับธนาคาร มาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้หรือไม่ และ

4. กรณีที่ผู้ขายอาหารไก่ตกลงชำระดอกเบี้ยวงเงินสินเชื่อของเกษตรกรแทนเกษตรกรนั้น ดอกเบี้ยดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของเกษตรกรหรือไม่

แนววินิจฉัย: 1. การที่เกษตรกรทำสัญญาซื้อขายไก่ประกันราคากับบริษัทฯ เพื่อรับลูกไก่มาเลี้ยง แล้วจึงขายคืนให้แก่บริษัทฯ เมื่อไก่โตตามขนาดที่กำหนดไว้ในสัญญา เข้าลักษณะเป็นการรับจ้างเลี้ยงสัตว์ เงินได้ที่เกษตรกรได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้าง ทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตาม มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากเกษตรกรมีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นอย่างชัดเจนว่าได้ประกอบ กิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ เช่น ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าบุคคลอื่นโดยมีหลักฐานการเช่า มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องใช้เพื่อเลี้ยงไก่ มีการจ้างลูกจ้างโดยมีหลักฐานการจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมาย มีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ก ต่างๆ เหล่านี้เป็นต้น เงินค่าตอบแทนที่เกษตรกรได้รับ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

2. หากมีหลักฐานมาแสดงได้ตามข้อ 1. เกษตรกรมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 75 ของเงินได้ อย่างไรก็ดี หากเกษตรกรสามารถนำพยานหลักฐานมาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่า มีค่าใช้จ่ายเกินกว่าร้อยละ 75 ก็มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

3. เนื่องจากตามข้อ 3. ของร่างสัญญาซื้อขายอาหารสัตว์ได้กำหนดให้ผู้ซื้อ หมายถึง

เกษตรกรผู้รับเลี้ยงไก่ เปิดบัญชีวงเงินสินเชื่อจากธนาคารเพื่อใช้ในการชำระเงินค่าอาหารไก่ให้แก่ผู้ขายอาหารสัตว์ และเมื่อผู้ขายอาหารสัตว์ได้รับเงินจาก ธนาคารตามวิธีการที่ตกลงกันให้ถือว่าเกษตรกรได้ชำระเงินค่าอาหารไก่แล้ว ดังนั้น ตามข้อสัญญาดังกล่าว เกษตรกรจึงเป็นผู้ซื้ออาหารไก่ และในกรณีที่เกษตรกรเป็นผู้ทำสัญญาขอวงเงินสินเชื่อจากธนาคารเพื่อชำระค่าอาหารไก่จริง โดยธนาคารมีสิทธิที่จะบังคับชำระหนี้พร้อมดอกเบี้ยจากเกษตรกรได้โดยตรง กรณีดังกล่าวถือว่า ค่าอาหารไก่ และดอกเบี้ยเป็นค่าใช้จ่ายที่เกษตรกรต้องจ่ายเพื่อการประกอบกิจการ และมีสิทธินำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเกษตรกรได้

4. กรณีที่ผู้ขายอาหารไก่ตกลงชำระดอกเบี้ยวงเงินสินเชื่อซึ่งเป็นภาระของเกษตรกรที่ต้องชำระตามสัญญาวงเงินสินเชื่อ ระหว่างเกษตรกรกับธนาคารนั้น ถือว่าเกษตรกรได้รับประโยชน์ซึ่งคิดคำนวณเป็นเงินและเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เกษตรกรจึงต้องนำมูลค่าของดอกเบี้ยที่ผู้ขายอาหารสัตว์ตกลงออกให้ มาถือเป็นเงินได้พึงประเมินในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

<u>เรื่องที่ 3</u>

ประเด็นหารือ[16]: นาย ก. ประกอบกิจการเป็นตัวแทนขายประกันชีวิตและประกันวินาศภัยของบริษัท บ. โดยตั้งเป็นสำนักงานตัวแทน เพื่อใช้เป็นที่ปฏิบัติงานให้บริการลูกค้า มีหนังสือยืนยันการจัดตั้งสำนักงานจากบริษัท บ. มีการลงทุนซื้ออาคารสำนักงาน จัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ ค่าจ้างลูกจ้างหรือพนักงาน ค่ารับรองหรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อหาลูกค้า มีการจัดสัมมนาทางวิชาการ และมีหนังสือรับรองจากบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้ว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้ ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร กิจการไม่สะดวกในการเก็บเอกสารสำหรับค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่เกิดขึ้น ขอหารือว่าจะขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมินได้หรือไม่

แนววินิจฉัย : เงินได้จากการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนตามกฎหมาย ว่าด้วยการรับประกันวินาศภัยหรือกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่เมื่อรวมกับค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร แล้วต้อง

[16] หนังสือที่ กค 0811/8106 ลงวันที่ 23 สิงหาคม 2544

ไม่เกิน 60,000 บาท แต่ถ้าในกรณีที่ผู้ประกอบกิจการตั้งเป็นสำนักงาน ซึ่งต้องลงทุนจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีลูกจ้างพนักงานต้องจ่ายเงินเดือน ค่าจ้าง ค่าใช้จ่ายสำนักงาน ค่ารับรอง หรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อหาลูกค้า ซึ่งเมื่อรวมทั้งปีแล้วสูงกว่าอัตราร้อยละดังกล่าว กรมสรรพากรอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

สำหรับกรณีผู้ประกอบกิจการจะขอให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้พึงประเมินนั้น ตามพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวข้างต้นมิได้กำหนดไว้ จึงไม่สามารถกระทำได้

(5) ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกากรณีไม่ยื่นรายการเสียภาษี

1. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 492 - 498/2547 วินิจฉัยว่า การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เนื่องมาจากเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าโจทก์ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ตามมาตรา 56 และ 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรจึงอาศัยอำนาจตามมาตรา 19, 23, 87 ตรี, 88/4, 91/21 และ 123 ให้โจทก์ไปพบเจ้าพนักงานประเมินเพื่อทำการไต่สวน เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินออกหมายเรียกไต่สวนโจทก์ตามมาตรา 23 ซึ่งไม่มีกำหนดเวลาในการออกหมายเรียก

โจทก์มิใช่ตัวแทนของผู้ที่ทำสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินกับโจทก์แต่เป็นผู้ซื้อที่ดินมาจัดสรรแบ่งเป็นแปลงย่อยแปลงละ 5 ไร่ รวม 230 แปลง ขายให้แก่บุคคลทั่วไปโดยจัดให้มีสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มุ่งในทางค้าหรือหากำไร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และเป็นรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีการค้าและภาษีธุรกิจเฉพาะ

โจทก์มีภาระต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีการค้า และภาษีธุรกิจเฉพาะเมื่อมีเงินได้และรายรับตามมาตรา 56, 78 (เดิม) และ 91/8 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้ในปีภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในปีภาษีนั้น และรายรับในเดือนภาษีใดก็ต้องเสียภาษีในเดือนภาษีนั้น แม้จะยังมิได้มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินกันในปีภาษีนั้น ดังนั้น การที่โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

เมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินจึงไม่ทำให้ภาระการเสียภาษีดังกล่าวที่โจทก์มีอยู่ก่อนแล้วหมดสิ้นไป

2. <u>คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2513/2541</u> วินิจฉัยว่า โจทก์ซื้อที่ดินมาดำเนินการแบ่งแยกโฉนดเป็น 9 โฉนดแล้วปลูกสร้างตึกแถวบนที่ดินที่แบ่งแยก จากนั้นทยอยขายไปจนหมด เช่นนี้เป็นพฤติการณ์ที่แสดงว่าโจทก์ซื้อที่ดินมาเพื่อมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เข้าลักษณะเป็นผู้ประกอบการค้าในประเภทการค้า 11 การค้าอสังหาริมทรัพย์ จึงต้องนำรายรับมาเสียภาษีการค้าและต้องนำเงินได้จากการขายที่ดินและตึกแถวนั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

โจทก์มิได้ขายที่ดินพิพาทและสิ่งปลูกสร้างไปในราคาที่ปรากฏตามหนังสือสัญญาขายที่ดิน เมื่อราคาที่ประเมินโดยใช้หลักเกณฑ์ของกรมโยธาธิการสามารถแสดงถึงราคาที่โจทก์ควรจะขายที่แท้จริงได้ ดังนั้น ราคาขายที่ดินที่เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีการค้าและภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว ส่วนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อราคาที่ดินและอาคารที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดเป็นราคาที่โจทก์ควรจะขายที่แท้จริงได้ จึงเป็นกรณีที่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าโจทก์ขายอสังหาริมทรัพย์โดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาที่พึงได้รับตามปกติ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นตามราคาที่โจทก์พึงได้รับจากการขายตามปกติได้ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งใช้บังคับในขณะนั้น และราคาที่โจทก์ควรจะขายที่แท้จริงได้นั้นถือได้ว่าราคาดังกล่าวเป็นจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามความหมายในมาตรา 49 ทวิ โจทก์จึงต้องนำรายรับดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายบัญญัติไว้ชัดแจ้งว่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ครึ่งปี) หากมีเงินได้ตามมาตรา 40(8) ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน เมื่อยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจออกหมายเรียกและประเมินภาษีได้ตามมาตรา 19 และ 20 แห่งประมวลรัษฎากร เงินที่โจทก์ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณและชำระภาษีให้ถูกต้อง เมื่อโจทก์มิได้นำมารวมคำนวณ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกและประเมินภาษีที่ต้องชำระได้ตามมาตรา 19

และมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร

โจทก์มีหน้าที่ต้องนำรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาเสียภาษีการค้าและต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อโจทก์มิได้ยื่นแบบแสดงรายการการค้าและมิได้นำเงินได้มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โจทก์จึงต้องเสียภาษีที่ชำระขาดพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ลดเบี้ยปรับให้คงเหลือเรียกเก็บเพียงร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนั้นเหมาะสมแล้ว ไม่มีเหตุที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับแต่อย่างใด

ภาคผนวก

หมายเหตุโดย ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท *(ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ)* ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 ถ้าเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นที่มิใช่การประกอบโรคศิลปะ หรือจะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ *(ประมวลรัษฎากร มาตรา 44, พระราชกฤษฎีกาฯฉบับที่ 11 พ.ศ. 2502 มาตรา (6))*

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ต่างเป็นเงินได้ที่มีที่มาจากการรับทำงานให้แก่ผู้อื่น คงต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) มีที่มาจากการรับทำงานโดยใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาที่กำหนดไว้ในมาตรา 40(6) ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มีที่มาจากการรับทำงานโดยมิได้มีข้อจำกัดว่าจะต้องใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาใด นอกจากนี้ยังต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนไม่แน่นอน ได้รับมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงาน ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนแน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญ ดังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526 (ประชุมใหญ่) วินิจฉัยว่า “เงินได้ของโจทก์ที่ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นรายเดือนเป็นค่าตอบแทนการปฏิบัติหน้าที่ประจำในการรักษาผู้ป่วย ซึ่งเป็นพนักงานและลูกจ้าง ณ สถานพยาบาลของการไฟฟ้าฯ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จึงหักค่าใช้จ่ายได้ตามมาตรา 44”

ที่ปรึกษากฎหมายแม้จะต้องใช้ความรู้ความชำนาญในวิชากฎหมายทำงานให้แก่ผู้อื่น แต่เงินที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ต่อเมื่อเป็นเงินได้ที่ได้รับตามปริมาณงานหรือผลงานที่ทำให้แก่ผู้ว่าจ้าง มิได้รับในจำนวนแน่นอน หากเป็นการได้รับในจำนวนแน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญแล้ว เงินได้ที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526 (ประชุมใหญ่) ดังกล่าว

คดีนี้โจทก์ทั้งสองกล่าวในฟ้องว่าเงินค่าตอบแทนที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากการให้คำปรึกษาทางกฎหมายขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงาน จำเลยกับพวกมิได้ให้การโต้แย้งข้อเท็จจริงฟังได้ว่าเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับขึ้นอยู่กับปริมาณหรือผลงาน เมื่อการประกอบวิชาชีพอิสระทางกฎหมายมิได้จำกัดเฉพาะการว่าความในศาลแต่รวมถึงการให้คำปรึกษาทางกฎหมายด้วย เงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากการให้คำปรึกษาทางกฎหมายจึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

แม้จะให้คำปรึกษาในนามคณะบุคคลก็ไม่ทำให้เงินได้ดังกล่าวกลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ดังความเห็นของจำเลยกับพวก เพราะจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือ (6) ต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่างานที่ทำนั้นเป็นงานที่ใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาที่กำหนดไว้ในมาตรา 40(6) หรือไม่ และค่าตอบแทนที่ได้รับนั้นได้รับในจำนวนแน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณหรือผลงานหรือไม่ มิได้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าผู้มีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคล แม้จะเป็นคณะบุคคล แต่ถ้าใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาที่กำหนดไว้ในมาตรา 40(6) ในการทำงานให้แก่ผู้ว่าจ้างและได้รับค่าตอบแทนตามปริมาณงานหรือผลงานแล้ว เงินได้ที่ได้รับก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) อีกประการหนึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้คณะบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยมิได้มีข้อยกเว้นว่าคณะบุคคลจะมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ไม่ได้ คณะบุคคลจึงมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ได้ แม้แต่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็อาจมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ได้ ดังเช่นที่มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ฉะนั้น เงินได้ที่โจทก์ทั้งสองซึ่งเป็นคณะบุคคลได้รับจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ตามที่ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรได้วินิจฉัยได้