

# สารบัญ

## สารบัญ

### CONTENTS

# สารบัญ

## CONTENTS

ปีที่ 61 ฉบับที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557

**Update**

ประเด็น

หลักเกณฑ์

เงื่อนไข

อัตรา

**16**

**ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**  
(ตอนที่ 1)

63 บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน ภาษีเงินได้

71 ฎีกาภาษี

83 Welcome to AEC : โอกาสในการทำธุรกิจแบบ SME  
ในราชอาณาจักรกับพูซา

93 ข้อห้ามมิให้อุกฉกรรจ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

115 คำวินิจฉัยกฎหมายภาษีสรรพากร : หมวดสารพันปัญหา  
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

# บรรณาธิการ

## EDITOR

# สรรพากรสาร

**ขง..หรือ..ฮะ** ทุกครั้งเวลาอย่างเข้าปีใหม่ เรามักจะได้อินหมอดู (จีน) บอกว่า ดวงเรา ขง ไม่ลูกกับปีนี้ หรือ ฮะ เข้ากันได้กับปีนี้ แต่จริงๆ แล้วจะดวงเกิดไหนๆ หรือเข้าสู่ปีไหนๆ ทุกคนก็สามารถมีช่วงเวลาทั้งที่ดีและไม่ดีก็ได้ ดังนั้นขงหรือฮะก็มีชีวิตที่เป็นปกติสุขได้ถ้ามีสติและปัญญา แต่ถ้าไม่อยากขงแบบซึ่งๆ หน้า แนะนำให้นั่งห่างจากความหนาวเย็นทุกรูปแบบ

**เรื่องจากปก**สรรพากรสารฉบับนี้ เข้ากันเป็นปีเป็นขลุ่ยกับการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ด้วยการนำเสนอแบบเน้นๆ “Update ประเด็น หลักเกณฑ์ เงื่อนไข อัตรา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” โดยเนื้อหาไม่เน้นทฤษฎีให้ชวนปวดหัวแต่เจาะลงไปทีประเด็นทางปฏิบัติที่แยกได้เป็น 8 ประเด็นหลักๆ เพื่อท่านผู้อ่านจะได้ใช้ประโยชน์จากมาตรการดังกล่าวอย่างทั่วถึง และถ้าหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับการประเมิน แต่ไม่ปฏิบัติหรือละเลยคำสั่งจากเจ้าพนักงานฯ หรือหนังสือคำสั่งต่างๆ งานจะเข้าหรือไม่ จะเสียสิทธิอุดหนุนอะไรบ้าง ติดตามได้จากบทความ “ข้อห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมินภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” ซึ่งมีประเด็นน่าสนใจให้ท่านติดตามได้แม้อาจไม่อยู่ในเงื่อนไขต้องปฏิบัติ

ปีม้า (ไม้) นี้ น่าจะคึกคักมากขึ้นกว่าปีงูแมว (ขบ) เขาที่ผ่านมา อัครศาสตร์กับการดำเนินชีวิตนั้นเหมือนกันอย่างหนึ่งคือ **ต้องรู้จักเร่ง รู้จักผ่อน และรู้จักหยุด** เพราะถ้าคึกคักมากหากตกม้าจะเจ็บตัวมากกว่าปกติหลายเท่า หากเฉยเมยเฉื่อยช้าก็จะได้ไม่ใช้ประโยชน์อย่างเต็มที่ คุณพินิจของแต่ละคนจะมีความหมายเมื่อรวมตัวกันนำพาลงคมไปในทิศทางที่เป็นประโยชน์สูงสุด

● ● ● **UK.**

### คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษาฯ รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารฯ ชนาทิพย์ วีระสีปพงศ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารฯ

กริช วิบูลานุสาสน์

วัชรภรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหัทธนะกิติวงศ์

พัชชา พงศ์กวีดิษฐ์

สุขจิต บุญรำลึกถนนอม

วสันต์ วัฒนศิริ

บรรณาธิการอำนวยการ วสันต์ วัฒนศิริ

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วิจิระกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

เสาวคนธ์ มีแสง ดร.ยาริกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

กัมปนาท บุญรอด พุทธิพร วิชัยดิษฐ์

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา เครือวัลย์ ชยุติมันต์

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมุค บุญโกศล

วันतीय เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุรวงศ์

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี เนติมา ชิมโรจน์ประเสริฐ

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาศดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี สุชาติดา กรวิฑายศิลป์

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารฯ

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

โทร. 02-617-3239, 02-272-9558, 02-272-9559

www.sanpakomsarn.com

E-mail : sanpakomsarn@rd.go.th 

พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์วินทร์การพิมพ์ จำกัด

299-299/1 หมู่ 10 สุขุมวิท 107 ต.สาโรจน์เหนือ

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารฯ สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารฯแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามกฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

# Update

● กับบท บุรุษ\*

ประเด็น

หลักเกณฑ์

เงื่อนไข

อัตรา

## บี

ปัญหาและข้อพิจารณาที่น่าสนใจเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น หากพิจารณาในด้านการปฏิบัติจะพบว่า มีปัญหาที่เกิดขึ้นเป็นกรณีที่น่าสนใจในการพิจารณาแยกได้เป็น 8 ประเด็นด้วยกัน โดยบทความนี้จะมีได้อธิบายเนื้อหาในส่วนที่เป็นทฤษฎี แต่จะกล่าวถึงตัวอย่างที่เกิดขึ้นจริงในทางปฏิบัติบางเรื่องที่น่าสนใจไม่ว่าจะเป็นแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกา โดยมีกรอบการนำเสนอแบ่งเป็น 2 ตอน ดังนี้

### ตอนที่ 1 (มกราคม 2557)

1. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี
2. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน
3. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้

## ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(ตอนที่ 1)

4. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับรายการหักค่าใช้จ่าย

### ตอนที่ 2 (กุมภาพันธ์ 2557)

5. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับรายการลดหย่อนและยกเว้นเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย
6. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
7. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการลดอัตราและยกเว้นรัฐฎากร

\* “สสพกรสาร” ปีที่ 61 ฉบับที่ 1 มกราคม 2557

\* นิตยสาร สำนักกฎหมาย กสนสสพกร

8. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม

พิจารณาเนื้อหาตามลำดับ ได้ดังนี้

## 1. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการแบ่งออกเป็น

1) กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ<sup>1</sup> 2) ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ และ 3) ผู้มีหน้าที่ต้องร่วมรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ที่ค้างชำระ

ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีมีอยู่หลายกรณี ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะบางกรณี ดังนี้

### เรื่องที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่

หลักการเสียภาษีของสามีและภริยา เดิม ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 ว่าไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญ แต่เมื่อวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยใหม่ที่ 17/2555 ว่า “ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ที่กำหนดให้การเก็บภาษีเงินได้จาก

สามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และกำหนดให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี ต่อมากรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ในคำชี้แจงกรมสรรพากรเรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา ลงวันที่ 19 กันยายน พ.ศ. 2555

### สาระสำคัญ คู่สมรสตามกฎหมายที่แก้ไขเพิ่มเติม

1. กรณีที่เงินได้พึงประเมินแยกได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ฝ่ายจำนวนเท่าใดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56
2. กรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ฝ่าย

<sup>1</sup> กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการแบ่งออกเป็น 2 ครั้ง 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ) เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ถึง (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงมิถุนายนภายในเดือนกันยายนของปีภาษีนั้น 2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี (ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 1) สำหรับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไปเว้นแต่เข้าข้อยกเว้น

จำนวนเท่าใด

- หากมิใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

- หากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

3. สามีและภริยาดตกลงยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน

- โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้หรือ

- จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้

ข้อพิจารณา เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามข้อ 2. และข้อ 3. ในปีภาษีใดแล้วให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่ อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว ดังนั้น ในการยื่นแบบฯ ฉบับปกติและฉบับยื่นเพิ่มเติมจะต้องมีวิธีการยื่นรายการไม่แตกต่างจากฉบับปกติ

กรณีสามีและภริยายื่นแบบรวมคำนวณภาษี

ชื่อผู้มีเงินได้จะเป็นสามีหรือภริยาก็ได้และสามารถยื่นแบบรวมคำนวณภาษีได้ถึงแม้ว่าความเป็นสามีภริยาจะมีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีก็ตาม

กรณีสามีภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร หากยื่นแบบรวมคำนวณภาษีต้องนำเงินได้ที่ได้รับทั้งหมดมารวมคำนวณภาษีจะเลือกเฉพาะประเภทใดประเภทหนึ่งหรือเงินได้บางส่วนของแต่ละประเภทหรือทุกประเภทมารวมคำนวณภาษีไม่ได้

### แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรตามกฎหมายใหม่

1. หลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาที่กำหนดขึ้นใหม่ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้สามีและภริยายื่นรายการและเสียภาษีต่างหากแยกจากกัน หรือจะเลือกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน หรือจะแยกเสียภาษีเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้ โดยการแก้ไขดังกล่าวมีผลใช้บังคับสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป<sup>2</sup>

2. การเปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นรายการและเสียภาษีจากวิธีการยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากแยกจากกันตามมาตรา 57 ฉ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นวิธีการรวมยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ วรรคสาม แห่ง

<sup>2</sup> หนังสือที่ กค 0702/9627 ลงวันที่ 11 พฤศจิกายน 2556

ประมวลรัษฎากร โดยนำเงินได้พึงประเมินของ ภริยามารวมกับเงินได้พึงประเมินของสามีหรือ ภริยาแล้วแต่กรณี ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องขอ อนุมัติเปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นรายการและเสีย ภาษีตามมาตรา 57 ฉ วรรคสี่ แห่งประมวล- รัษฎากร<sup>3</sup>

3. การรวมยื่นรายการและเสียภาษีโดยถือ เอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ตาม มาตรา 57 ฉ วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลง วิธีการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร การเปลี่ยนแปลง วิธีการยื่นรายการและเสียภาษีดังกล่าวสามารถ ยื่นรายการและเสียภาษีเพิ่มเติมได้ตามความ ประสงค์<sup>4</sup>

4. การขอเปลี่ยนสถานะยื่นแบบแสดง รายการและเสียภาษี มิใช่การขอเปลี่ยนแปลงวิธี การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีของสามีภริยา ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลง วิธีการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร<sup>5</sup>

5. กรณีสามีและภริยาได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 หรือ ภ.ง.ด. 90 ฉบับปกติภายในกำหนดเวลา ยื่นรายการและเสียภาษี ประกอบกับมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์และ วิธีการเสียภาษีของสามีและภริยาขึ้นใหม่ซึ่งมี ความแตกต่างไปจากเดิมและเริ่มมีผลใช้บังคับ ตั้งแต่ปีภาษี 2555 เป็นปีภาษีแรกกรมสรรพากร จึงอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นรายการและ เสียภาษีตามที่ร้องขอได้<sup>6</sup>

## เรื่องที่ 2 การยื่นแบบแสดงรายการ ภาษีผิดแบบ

การยื่นแบบผิดหน่วยภาษี เช่น กรณีข้อมูล ชื่อที่อยู่ตามหน้าแบบฯ เป็นของนาย ก. แต่ ข้อมูลการกรอกรายการในแบบฯ ทั้งหมดรวมถึง เอกสารแนบฯ เป็นของนาย ข. ถือว่านาย ข. ยัง ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ โดยอนุโลมให้นำภาษี ที่ชำระไว้ผิดหน่วยภาษีนั้นมาหักจากภาษีที่ต้อง ชำระได้ พร้อมทั้งให้คำนวณเงินเพิ่ม (ถ้ามี) ตาม มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>7</sup>

กรณีที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและชำระภาษีไว้แล้ว แต่ใช้แบบ

<sup>3</sup> หนังสือที่ กค 0702/9222 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2556, ที่ กค 0702/5853 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2556, ที่ กค 0702/3177 ลงวันที่ 9 เมษายน 2556, ที่ กค 0702/3178 ลงวันที่ 9 เมษายน 2556 และที่ กค 0702/10458 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2556

<sup>4</sup> หนังสือที่ กค 0702/9220 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2556

<sup>5</sup> หนังสือที่ กค 0702/8742 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2556

<sup>6</sup> หนังสือที่ กค 0702/3165 ลงวันที่ 9 เมษายน 2556, ที่ กค 0702/3175 ลงวันที่ 9 เมษายน 2556 และที่ กค 0702/5852 ลงวันที่ 7 กรกฎาคม 2556

<sup>7</sup> หนังสือที่ กค 0811/05429 ลงวันที่ 9 มิถุนายน 2542

แสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ถูกต้อง  
ผลจะเป็นเช่นไร<sup>8</sup>

กรณีที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่มีหน้าที่  
ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ตามมาตรา 56 แห่ง  
ประมวลรัษฎากร แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ  
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี และชำระ  
ภาษีด้วยแบบ ภ.ง.ด.91 ซึ่งที่ถูกต้องจะต้อง  
ยื่นด้วยแบบ ภ.ง.ด.90 กรณีนี้จึงเป็นการยื่นเสีย  
ภาษีอากรด้วยแบบแสดงรายการภาษีเงินได้-  
บุคคลธรรมดาที่ไม่ถูกต้อง อย่างไรก็ตามการยื่น  
แบบ ภ.ง.ด.91 ดังกล่าวมิใช่เป็นการยื่นผิด  
ประเภทหรือผิดหน่วยภาษี และไม่ทำให้ภาษีที่  
ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป จึงอนุโลมให้ถือว่า การ  
ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 ดังกล่าวเป็นการยื่นแบบ  
ภ.ง.ด.90 ตามแบบที่อธิบดีกำหนดไว้แล้ว

**ข้อสังเกต<sup>9</sup>** กรณียื่นผิดแบบฯ เช่น เงินได้  
ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้อง  
ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 แต่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 อนุโลม  
ถือว่าผู้เสียภาษียื่นแบบแล้วและไม่ต้องปรับปรุง  
แบบ ภ.ง.ด.90 หรือ 91 ในระบบ ITPP

กรณียื่นผิดแบบฯ เช่น เงินได้ตามมาตรา  
40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องยื่นแบบ  
ภ.ง.ด.90 แต่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 อนุโลมถือว่า  
ผู้เสียภาษียื่นแบบแล้ว แต่เนื่องจากเป็นเงินได้

ตามมาตรา 40(2)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร  
ต้องคำนวณภาษีในอัตราร้อยละ 0.5 ของยอด  
เงินได้พึงประเมิน จึงให้ปรับปรุงแบบ ภ.ง.ด.90  
หรือ 91 ในระบบ ITPP ด้วย

### **เรื่องที่ 3 การยื่นแบบแสดงรายการ ผ่านทางอินเทอร์เน็ต**

ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระ  
ภาษี หรือการนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  
ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ผู้มีหน้าที่  
เสียภาษีหรือนำส่งภาษีจะต้องยื่นแบบแสดง  
รายการภาษี ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีภายใน  
กำหนดเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับภาษี  
แต่ละประเภท แต่เนื่องจากในการยื่นแบบแสดง  
รายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษี  
ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตอาจมีเหตุ  
ขัดข้องหรือข้อผิดพลาดของระบบโปรแกรม  
คอมพิวเตอร์และระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต  
อันเป็นผลให้การยื่นแบบแสดงรายการภาษี การ  
ชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีดังกล่าวเกิน  
กำหนดเวลาตามกฎหมายโดยมิใช่ความผิดของ  
ผู้เสียภาษีแต่อย่างใด

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง อาศัย  
อำนาจตามความในมาตรา 3 วรรคสอง  
แห่งประมวลรัษฎากร ให้ขยายกำหนดเวลาการ

<sup>8</sup> หนังสือที่ กค 0706/11804 ลงวันที่ 27 พฤศจิกายน 2550

<sup>9</sup> หนังสือที่ กค 0724/มจ/ว970 ลงวันที่ 15 มิถุนายน 2552



ยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือ การนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตต่อไปอีกเจ็ดวันทำการ นับแต่วันสุดท้ายของกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษี ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แล้วแต่กรณี หากมีเหตุการณ์ลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้<sup>10</sup>

ข้อ 1. กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและส่งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแต่ระบบการโอนเงินของหน่วยรับชำระภาษีขัดข้องโดยผู้เสียภาษีเข้าใจว่าได้โอนเงินชำระภาษีแล้ว

ข้อ 2. กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาและสามารถส่งโอนเงินเพื่อชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตในวันถัดจากวันครบกำหนดเวลาแล้ว แต่ธนาคารไม่เปิดระบบการโอนเงินเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีเข้าใจว่าได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตแล้ว

ข้อ 3. กรณีระบบการรับแบบแสดง

รายการภาษีของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและส่งโอนเงิน

ข้อ 4. กรณีระบบเครือข่ายของกรมสรรพากรขัดข้องในระหว่างที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีและส่งโอนเงิน

ข้อ 5. กรณีมีเหตุอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับข้อ 1. ถึงข้อ 4. โดยมิใช่ความผิดของผู้เสียภาษี

ทั้งนี้ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี หรือการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2546 เป็นต้นไป โดยผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะขอขยายกำหนดเวลาตามประกาศนี้ให้ยื่นคำร้องขอขยายกำหนดเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากร สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาท้องที่ เว้นแต่กรณีอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นสมควรจะสั่งให้ขยายกำหนดเวลาโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

#### ▶ ตัวอย่างแนววินิจฉัย

● กรณีขอขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต<sup>11</sup>

เมื่อวันที่ 27 มีนาคม 2555 ท่านได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 สำหรับปีภาษี 2554 มีภาษีที่ต้องชำระ

<sup>10</sup> ประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน พ.ศ. 2546

<sup>11</sup> หนังสือที่ กค 0702/9852 ลงวันที่ 19 พฤศจิกายน 2556



จำนวน 69,050 บาท ชำระงวดที่หนึ่งพร้อมกับการยื่นแบบฯ จำนวน 23,018 บาท และได้ยื่นคำขอชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นงวดตามมาตรา 64 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ผ่านระบบการยื่นแบบและชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต ท่านจึงมีสิทธิชำระงวดที่หนึ่งพร้อมกับการยื่นแบบฯ ภายในกำหนดเวลาที่ได้รับอนุมัติให้ขยายคือวันที่ 10 เมษายน 2555 (วันที่ 8 ถึงวันที่ 9 เมษายน 2555 เป็นวันหยุดราชการ) ชำระงวดที่สองภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง คือวันที่ 8 พฤษภาคม 2555 และชำระงวดที่สามภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระงวดที่สอง คือวันที่ 8 มิถุนายน 2555 ตามข้อ 4. ของคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่องการขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 16 มีนาคม 2555 ซึ่งท่านได้ชำระภาษีงวดที่สองและงวดที่สาม เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2555 และวันที่ 29 พฤษภาคม 2555 ตามลำดับ ผ่านระบบ Internet Banking ของธนาคาร ก. โดยได้ทำรายการชำระค่าสินค้าและบริการแต่รายการชำระภาษีไม่เป็นผลสำเร็จซึ่งจากการตรวจสอบระบบของธนาคารฯ ในวันที่ดังกล่าวปรากฏว่ารายการไม่สมบูรณ์เป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่ได้รับชำระเงินค่าภาษี เหตุขัดข้องดังกล่าว

<sup>12</sup> หนังสือที่ กค 0702/7806 ลงวันที่ 3 กันยายน 2556

จึงเกิดจากความผิดพลาดของนาง ว. ซึ่งไม่เป็นไปตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน พ.ศ. 2546 ฉะนั้น การที่ท่านได้นำเงินภาษีทั้งสองงวด จำนวน 46,032 บาท ไปชำระ ณ สรรพากรพื้นที่ เมื่อวันที่ 27 มิถุนายน 2555 จึงเกินกำหนดเวลาที่ได้รับอนุมัติให้ขยายตามข้อ 4. ของคำชี้แจงกรมสรรพากรฯ จึงต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ 9 เมษายน 2555 จนถึงวันชำระ

● กรณีขอขยายเวลาการยื่นแบบ

ภ.ง.ด.91 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต<sup>12</sup>

กรณีท่านได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 สำหรับปีภาษี 2554 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตภายในกำหนดเวลาโดยชำระภาษีผ่าน Internet Banking ของธนาคารฯ แต่ไม่เป็นผลสำเร็จจากการตรวจสอบข้อมูลของธนาคารฯ ไม่พบว่าท่านได้ login เข้าระบบของธนาคารฯ ในวันที่ 2 เมษายน 2555 เพื่อชำระภาษีตามที่อ้างแต่อย่างใด เหตุขัดข้องดังกล่าวไม่เป็นไปตามประกาศกรมสรรพากร เรื่อง ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และการนำส่งภาษีผ่านระบบเครือข่าย

อินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 12 พฤศจิกายน 2546 กรณีดังกล่าวไม่เข้าลักษณะมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 และชำระภาษีได้ภายในกำหนดเวลา จึงไม่อนุมัติให้ขยายเวลาการยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 สำหรับปีภาษี 2554 ตามที่ร้องขอ ท่านจึงต้องรับผิดชอบค่าปรับทางอาญาตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร และต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

● กรณีขอขยายกำหนดเวลาการผ่อนชำระภาษีผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต<sup>13</sup>

กรณีท่านได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 ปีภาษี 2554 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตเมื่อวันที่ 27 มีนาคม 2555 มีภาษีต้องชำระจำนวน 184,606 บาท และขอผ่อนชำระภาษีจำนวน 3 งวด ตามมาตรา 64 (1) แห่งประมวลรัษฎากร งวดที่ 1 ท่านได้ชำระภาษีด้วยบัตรเครดิตของธนาคารฯ แล้ว แต่ไม่ได้ชำระภาษีอากรงวดที่ 2 ภายในวันที่ 8 พฤษภาคม 2555 เนื่องจากไม่เข้าใจวิธีการในการชำระภาษีผ่านบัตรเครดิตและเข้าใจว่าธนาคารฯ จะทำการตัดบัญชีบัตรเครดิตอัตโนมัติจึงหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป ตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร

ประกอบกับตามข้อ 4 ของคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ลงวันที่ 16 มีนาคม 2555 และต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับงวดที่ 2 และงวด 3 เมื่อท่านทราบข้อผิดพลาดจึงได้ไปชำระภาษีจำนวน 123,070 บาท เมื่อวันที่ 8 ตุลาคม 2555 แต่ยังมีได้ชำระเงินเพิ่มเนื่องจากวิธีการการผ่อนชำระภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตดังกล่าว เป็นการให้สิทธิผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตผ่อนชำระได้ 3 งวด เป็นปีแรกและเอกสารประกอบการยื่นแบบชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต (บ.ช.อ. 35) ยังไม่ชัดเจนเพียงพอทำให้เกิดความผิดพลาดขึ้นประกอบกับท่านไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรถือว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ จึงอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการผ่อนชำระภาษีออกไปถึงวันที่ 8 ตุลาคม 2555 ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลให้ท่านต้องเสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่งตามมาตรา 27 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร

<sup>13</sup> หนังสือที่ กค 0702/5406 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2556

## 2. ปัญหาและข้อพิจารณา เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้

(ก) เงินสดหรือตราสารที่มีค่าเสมือนเงินสด เช่น เช็ค ตั๋วเงิน ดราฟท์ ธนาณัติ เป็นต้น

(ข) ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น กรณีได้รับทรัพย์สินจากการชิงโชค ได้รับรถยนต์ บ้าน ทองคำ เป็นต้น

(ค) ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น ลูกจ้างได้อยู่บ้านโดยไม่ต้องเสียค่าเช่าบ้าน ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 หรือได้ใช้น้ำประปาไฟฟ้าของนายจ้างฟรี หรือนายจ้างเลี้ยงอาหารลูกจ้าง เป็นต้น

(ง) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ตามมาตรา 40 วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528

(จ) เกรดติภาษีเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.119/2545

เงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว โดยรับมาในปีภาษีใดก็ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีนั้น ถ้าหากเป็นเพียงมีสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นในภายหน้า ยังถือไม่ได้ว่าได้รับเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ทั้งนี้จะต้องใช้เกณฑ์เงินสด<sup>14</sup> คำนวณเงินได้ยื่นรายการภาษี เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้เป็นอย่างอื่นโดยเฉพาะ ดังนี้

- กรณีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ทวิ
- กรณีค่าเช่าทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) วรรคสอง
- การโอนอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ทวิ
- เกรดติภาษีเงินปันผล ตามมาตรา 47 ทวิ
- ➡ **แนวคำพิพากษาศาลฎีกา**
- ▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548**

วินิจฉัยว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า (วินิจฉัยตามแนวฎีกาที่ 580/2506)

<sup>14</sup> “เกณฑ์เงินสด” คือ เกณฑ์การรับรู้รายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่ารายได้และรายจ่ายจะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการรับหรือจ่ายเงินสดออกไปในงวดปีบัญชีนั้น ตามเกณฑ์นี้ถ้ามีการขายสินค้าหรือบริการไปเป็นเงินเชื่อในงวดใด จะไม่ถือว่ามียาไรได้เกิดขึ้นในงวดนั้น จะถือว่ามียาไรได้เกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการชำระค่าสินค้าหรือบริการแล้ว ทางด้านรายจ่ายก็เช่นเดียวกันจะต้องมีการชำระแล้วจึงจะถือว่ามียาไรจ่ายเกิดขึ้น

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6340/2549

วินิจฉัยว่า เมื่อสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินระบุไว้ชัดเจนว่าผู้โอนได้รับเงินมัดจำจากผู้รับโอนไปถูกต้องแล้ว แม้ผู้รับโอนจะทำสัญญากู้เงินจากผู้โอนไว้เป็นจำนวนเงินเท่ากับจำนวนเงินมัดจำก็เท่ากับผู้โอนมอบเงินมัดจำนั้นให้เป็นเงินกู้แก่ผู้รับโอน จึงต้องด้วยเกณฑ์เงินสดที่ใช้เป็นหลักพิจารณาเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามบทนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพราะมีเงินที่ยังไม่ได้รับหรือเงินที่ยังค้างชำระกันอยู่ยังไม่อาจถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด เงินที่ได้รับได้แก่ เงินตราทั้งที่เป็นเงินตราไทยและเงินตราต่างประเทศ ถ้าเป็นเงินตราต่างประเทศก็ต้องตีราคาเป็นเงินตราไทยตามที่ได้รับตามอัตราในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 9

การได้รับเงินอันจะถือเป็นเงินได้ของผู้รับนั้น ต้องปรากฏด้วยว่าเป็นการรับเงินไว้เพื่อตนเอง การรับฝากเงินผู้รับฝากยอมได้รับเงินไว้แล้ว แต่มีเงินได้ของผู้รับฝากเพราะมิได้ฝากไว้เพื่อตนเอง

*ปัญหาที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินมีอยู่หลายกรณี ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะบางกรณี ดังนี้*

เรื่องที่ 1 การได้รับเงินเดือนย้อนหลังหรือได้รับเงินตกเบิก

ตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และการขยายระยะเวลาชำระภาษีสำหรับผู้ที่ต้องออกจากราชการหรือออกจากงาน โดยไม่มีความผิด กรณีข้าราชการพนักงานของทางราชการและพนักงานขององค์การของรัฐบาล ลูกจ้างโทษให้พักราชการหรือออกจากราชการไปแล้ว แต่ภายหลังปรากฏว่าไม่มีความผิดได้กลับเข้ารับราชการ หรือกรณีอื่นที่ทางราชการไม่ได้จ่ายเงินเดือนหรือบำนาญให้เมื่อถูกสั่งพักราชการหรือให้ออก แต่มาได้รับเงินเดือนหรือบำนาญตกเบิกย้อนหลังหลายปีในปีเดียวทำให้เงินที่ได้รับนั้นต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ในปีเดียวกัน เพื่อบรรเทาภาระภาษีและเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ในกรณีเช่นนี้ให้ถือว่าเงินที่บุคคลดังกล่าวมีสิทธิจะได้รับสำหรับปีภาษีใดให้คงถือเป็นเงินได้ของปีภาษีนั้นและให้ขยายเวลายื่นรายการและชำระภาษีสำหรับเงินได้แต่ละปีนี้ออกไปเป็นภายในเดือนมีนาคม

เงินได้จากการตกเบิกตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร<sup>15</sup> ดังเช่นกรณีได้รับเงินเพิ่มสำหรับตำแหน่งที่มีเหตุพิเศษตำแหน่งนิติกร (พ.ต.ก) ตกเบิกย้อนหลังหรือเงินประจำตำแหน่งของบุคลากรทางการศึกษาตกเบิกย้อนหลัง กรณี

<sup>15</sup> หนังสือที่ กค 0702/4804 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2555

ดังกล่าวถือว่ามีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถจะยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดเวลาซึ่งตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษีโดยไม่ต้องรับผิดชอบค่าปรับอาญาแต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

**ตัวอย่าง<sup>16</sup>** กรณีได้รับเงิน พ.ต.ก. โดยได้รับเงินในเดือนมกราคม 2555 รวมจำนวน 102,193.55 บาท ซึ่งมีผลทำให้เงินที่ได้รับนั้นต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปี 2555 แต่เนื่องจากเงิน พ.ต.ก. ที่ท่านได้รับดังกล่าวเกิดจากการต้องใช้ระยะเวลาในการพิจารณาของคณะกรรมการ ประกอบกับมีผู้เข้ารับการประเมินเป็นจำนวนมากซึ่งต้องพิจารณาให้แล้วเสร็จภายในงวดเดียวกัน ซึ่งมีใช้ความผิดของท่านจึงอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษี 2553 ถึงปีภาษี 2555 ตามส่วนของเงินได้ที่ได้รับและถือเป็นกรณีมีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภายในกำหนดเวลาได้จึงอนุโลมขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดง

รายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของท่านสำหรับปีภาษี 2553 และปีภาษี 2554 ออกไปอีก 15 วันนับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งผลการอนุมัติจากกรมสรรพากรฉบับนี้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 3 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลทำให้ท่านได้รับการลดเงินเพิ่มลงคงเสียในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

## **เรื่องที่ 2 เงินที่ได้รับเป็นเงินได้ที่ผิดกฎหมาย**

การกระทำที่ผิดกฎหมายใดๆ เป็นเหตุให้บุคคลนั้นได้รับเงินมา ถือได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของบุคคลนั้นทั้งสิ้น ส่วนการกระทำ ความผิดตามความผิดทางอาญาหรือตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือกฎหมายอื่นๆ ก็เป็นเรื่องที่ผู้นั้นจะต้องถูกลงโทษตามกฎหมายนั้นๆ เอง แต่หน้าที่และภาระภาษีการเสียภาษีอากรต้องเป็นไปตามข้อเท็จจริงและบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร<sup>17</sup>

**ตัวอย่าง<sup>18</sup>** กรณีบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้พึงประเมินจากการฉ้อโกง ถือได้ว่าบุคคลธรรมดาผู้นั้นเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามความหมายในมาตรา 39 แล้ว ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

<sup>16</sup> หนังสือที่ กค 0702/9221 ลงวันที่ 25 ตุลาคม 2556

<sup>17</sup> หนังสือที่ กค 0702/10180 ลงวันที่ 9 ธันวาคม 2552

<sup>18</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1356/2511

**ปัญหา** สำนักงานที่ดินได้จดทะเบียนขาย และขายฝากที่ดินโฉนดเลขที่ เมื่อวันที่ 19 กรกฎาคม 2539 ระหว่าง นางสาว ส. ผู้ชาย กับ นาย ก. ผู้ซื้อ และระหว่าง นาย ก. ผู้ขายฝาก กับ นาย ช. ผู้รับซื้อฝาก ต่อมา นาย ช. ผู้รับซื้อฝาก ทราบจากนางสาว ส. ผู้ถือกรรมสิทธิ์ที่ดินแปลง ที่ขายว่า ไม่ได้ขายที่ดินให้กับนาย ก. แต่นางสาว ย. ได้ร่วมกับนาย ก. ลักโฉนดที่ดิน พร้อมทั้งปลอมหนังสือมอบอำนาจในการขายที่ดินแปลง ดังกล่าวเอง ศาลชั้นต้นได้พิพากษาว่า นาย ก. มีความผิดฐานปลอมและใช้เอกสารสิทธิปลอมและ ฐานลักทรัพย์ กรณีเช่นนี้ในส่วนของ การขายและ ขายฝากที่ดินแปลงดังกล่าว ระหว่างนางสาว ย. ผู้รับมอบอำนาจผู้ขาย กับ นาย ก. ผู้ซื้อ และ ระหว่างนาย ก. ผู้ขายฝากกับ นาย ช. ผู้ซื้อฝาก แม้จะปรากฏว่านิติกรรมทั้งสองรายการเป็น โฆษะ แต่ตามข้อเท็จจริงนางสาว ย. และนาย ก. ได้รับเงินจากการขายและขายฝากที่ดินแปลง ดังกล่าวจากการฉ้อโกงของตนแล้ว จะถือว่าเป็น ผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรหรือไม่

**แนววินิจฉัย** ถ้านางสาว ย. และนาย ก. ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการฉ้อโกง ซึ่งถือว่าเป็น ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามความหมายเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แล้ว ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสีย

ภาษีเงินได้ด้วย

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555**  
วินิจฉัยว่า เมื่อโจทก์ทั้งสามยอมรับแล้วว่า มี เงินได้จากการพนันสลากกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้ เงินได้ดังกล่าวจะเป็นเงินที่ได้มาจากการกระทำ ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้ จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ทั้งสามมีเงินได้พึงประเมินตามที่เจ้าพนักงาน ประเมินได้ประเมินไว้ ดังนั้น ที่โจทก์ทั้งสาม อุทธรณ์ว่าประกอบกิจการขาดทุนไม่มีเงินได้สุทธิ ที่จะนำมาคำนวณเป็นเงินภาษีได้จึงต้องเสียภาษี เงินได้ในอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน จึงฟังไม่ขึ้น เงินได้พึงประเมินจากการพนันหวย- ใต้ดินไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายยอมให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ประกอบกับโจทก์ทั้ง สามไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควรได้จึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายแก่โจทก์ ทั้งสามได้ ส่วนที่โจทก์อ้างข้อ 2.2 ของมติ กพอ. ครั้งที่ 11/2552 ว่ายอมให้หักค่าใช้จ่ายเหมา ร้อยละ 75 นั้น โจทก์ทั้งสามมิได้นำสืบพยาน หลักฐานเพื่อสนับสนุนข้ออ้างของโจทก์ทั้งสาม ข้อเท็จจริงจึงฟังไม่ได้ตามที่โจทก์อ้าง ดังนั้น โจทก์ ทั้งสามจึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินดังกล่าว

**เรื่องที่ 3 กรณีที่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใด**

เมื่อมีรายการรับเงินซึ่งก่อให้เกิดเงินได้ แต่ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใด ก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3664/2540**

วินิจฉัยว่า โจทก์มิได้นำสืบแสดงรายละเอียดว่า รายการนำเงินเข้าฝากในบัญชีดังกล่าวเป็นเงินอะไร ตามที่โจทก์อ้างว่าเป็นการขายลดเช็ค เพื่อเป็นการหมุนเวียนเงินในบัญชีธนาคารต่างๆ เพื่อให้เห็นว่าโจทก์ยังมีเงินหมุนเวียนประกอบกิจการ เพื่อให้ธนาคารปล่อยเงินให้โจทก์กู้ หรือนำไปให้ผู้เช่าโรงงานโจทก์กู้ยืมไปดำเนินกิจการนั้น ศาลฟังข้อเท็จจริงได้ว่า ในระหว่างปีพิพาทที่โจทก์ขายลดเช็คแก่ธนาคารนั้น โจทก์ยังคงประกอบกิจการโรงงานและยังมีเงินทุนหมุนเวียนทางการค้าเป็นจำนวนมาก จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องให้บุคคลอื่นเปิดบัญชีเพื่อให้โจทก์นำเช็คไปขายลดแก่ธนาคาร ถือว่าเงินที่โจทก์ได้จากการขายลดเช็คและนำเข้าฝากในบัญชีกระแสรายวันเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6860/2553**

วินิจฉัยว่า โจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา

40 (1) และ (8) เป็นจำนวนตามการประเมินในแต่ละปีภาษีพิพาท ซึ่งโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์หักล้างได้ว่ามิใช่เงินได้ของโจทก์ เงินฝากดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่ได้รับ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อโจทก์มีรายการเงินฝากในบัญชีซึ่งโจทก์ไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใดจึงถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบชำระภาษีครึ่งปีตามมาตรา 56 ทวิ

**เรื่องที่ 4 ผู้รับเงินได้กับผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้**

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น กฎหมายได้แยกหน่วยภาษีไว้ คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีไม่นิติบุคคล ดังนั้น ในการเสียภาษีจึงต้องเสียภาษีให้ถูกหน่วยภาษี แต่ก็มีกรณีปัญหา โดยเฉพาะการพิจารณาว่าใครจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี โดยปกติแล้วผู้รับเงินได้ย่อมมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ แต่ได้มีกรณีที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษ ซึ่งมีอยู่ 2 กรณี

1) **เงินปันผลของบุตร** ให้ถือเป็นเงินได้ของบิดามารดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (4) (ข) วรรคสอง ซึ่งได้บัญญัติว่า ในกรณีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ เป็นผู้มี



เงินได้ประเภทเงินปันผล และความเป็นสามีภริยาของบิดามารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

## 2) เงินได้ตามหนังสือสำคัญ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 61

บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใดๆ แสดงว่า

- เป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญ และทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือ

- เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นนั้น

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญนั้นก็ได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งต้องโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน

### สาระสำคัญ

ก. กรณีตามมาตรา 61 ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่มีชื่อในหนังสือสำคัญใดๆ ที่แสดงว่า

เป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญ และทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นผู้รับเงินได้พึงประเมินจากหนังสือเช่นนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญเช่นนั้นได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งโอนให้แก่ผู้อื่นตามส่วน มาตรฐานนี้จะให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้จากผู้ที่มีชื่อในหนังสือสำคัญที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน เช่น สัญญาซื้อขาย สัญญาให้เช่าทรัพย์สิน หรือสัญญาจ้างอง ที่ระบุว่ามีการคิดดอกเบี้ย เป็นต้น

ข. กรณีไม่มีพยานหลักฐานหรือพยานอื่นมาพิสูจน์ได้ ให้ประเมินภาษีอากรจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญ ซึ่งในทางปฏิบัติหากไม่มีหลักฐานหรือพยานอื่นมาพิสูจน์โดยปราศจากข้อสงสัย หรือมีหลักฐานและพยานอื่นๆ แต่ไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญ และหรือได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>19</sup>

ค. เจ้าพนักงานประเมินจะมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญ

<sup>19</sup> หนังสือที่ กค 0706/5720 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2548

ได้ก็ต่อเมื่อทรัพย์สินที่ระบุไว้ในหนังสือสำคัญนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือบุคคลนั้นได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญนั้น<sup>20</sup>

### เรื่องที่ 5 เงินที่ได้รับล่วงหน้า

นอกจากเงินได้ที่ได้รับรวมกันย้อนหลังหลายปีแล้ว ยังมีเงินได้บางลักษณะที่ได้รับล่วงหน้า สำหรับระยะเวลาหลายปี ตัวอย่างที่เห็นชัด คือ การให้เช่าที่ดินหรืออาคาร ซึ่งผู้ให้เช่าเรียกหรือให้ผู้เช่าจ่ายเงินค่าเช่าล่วงหน้า หรือเงินกินเปล่าตามสัญญาเช่าระยะยาว เป็นต้นว่า ให้เช่าที่ดิน 10 ปี โดยเรียกเงินกินเปล่า 1,000,000 บาท และค่าเช่าอีกปีละ 10,000 บาท ในกรณีนี้ถ้าพิจารณาตามบทบัญญัติของกฎหมายโดยเคร่งครัดแล้ว ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินกินเปล่า 1,000,000 บาท มาคำนวณภาษีเงินได้ในปีที่ทำสัญญา และปีต่อไป ก็ต้องนำค่าเช่า 10,000 บาท มาคำนวณภาษีเป็นปีๆ ไป ซึ่งจะเห็นได้ว่า ผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระการเสียภาษีเงินได้ในปีแรกสูงมาก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี จึงมีประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 ยอมให้นำเงินกินเปล่าเงินช่วยค่าก่อสร้าง ค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ มาเฉลี่ยเป็นเงินได้ตามจำนวนปี

ของอายุการเช่า และจะต้องนำภาษีเงินได้จากการเฉลี่ยนี้มาเสียให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับค่าเช่าล่วงหน้า มิฉะนั้น เจ้าพนักงานจะประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

การที่กรมสรรพากรกำหนดให้ผู้ที่ได้รับเงินกินเปล่าตามสัญญาเช่าระยะยาวนำเงินนั้นมาคำนวณภาษีล่วงหน้า ได้มีผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร และได้คัดค้านสู่ศาล ซึ่งได้มีคำวินิจฉัยแล้ว<sup>21</sup> ดังนั้นการที่กระทรวงการคลังออกประกาศดังกล่าวก็เพื่อขจัดปัญหาผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เช่น เงินกินเปล่า หลีกเลี้ยงไม่ยื่นรายการเงินได้จากเงินกินเปล่า โดยผ่อนปรนยอมให้ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าเพื่อเสียภาษีดังที่ได้ยกตัวอย่างไว้แทนที่จะนำเงินกินเปล่าทั้งหมดไปคำนวณภาษีครั้งเดียว ซึ่งทำให้ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก เป็นการแบ่งเบาภาระทางด้านผู้เสียภาษีและเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งจะเป็นเหตุจูงใจให้ผู้ให้เช่าที่มีรายได้จากเงินกินเปล่ามายื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้มากกว่ารายยิ่งขึ้น

<sup>20</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 708/2520

<sup>21</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3550/2528 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 18 ปี ได้รับเงินกินเปล่าจำนวนหนึ่ง ได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุการเช่าตามประกาศของกระทรวงการคลังซึ่งออกมากเพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประการหนึ่ง และเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีเงินได้จัดการเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายไม่ปิดบังประการหนึ่ง แล้วนำเงินเฉลี่ยดังกล่าวไปคำนวณเป็นเงินได้สุทธิของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้

### ➡ ตัวอย่างแนววินิจฉัย

ตัวอย่างที่ 1<sup>22</sup> กรณีผู้มีเงินได้ที่มิหน้าที เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้รับเงินกินเปล่า จากการให้เช่าที่ดิน ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะได้รับ สิทธิเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของ อายุการเช่า เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าว ได้ยื่นรายการเงินได้ และชำระภาษีเงินได้จาก เงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของ อายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น ตามประกาศ กระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่า ทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528

ตัวอย่างที่ 2<sup>23</sup> โจทก์ได้รับเงินกินเปล่า หรือค่าตอบแทนในการจดทะเบียนสิทธิการเช่า ตึกแถว 32 คูหา โดยมีระยะเวลาการเช่าจนถึงปี 2545 ในการเรียกเก็บภาษีนั้นกระทรวงการคลัง ได้วางหลักการไว้ว่า การเสียภาษีในกรณีเกี่ยวกับ เรื่องเงินกินเปล่า เงินเบี้ยเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และค่าแห่งอาคารและโรงเรือน ที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้น กระทรวงการคลังยอมให้ ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินดังกล่าวตามส่วนแห่งจำนวนปี ของอายุการเช่า ดังนี้ โจทก์ยอมมีสิทธิที่จะเอา เงินได้ส่วนที่เฉลี่ยนั้นยื่นรายการเงินได้เมื่อถึง กำหนดแต่ละปี

<sup>22</sup> หนังสือที่ กค 0811/3169 ลงวันที่ 30 มีนาคม 2544

<sup>23</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534

### เรื่องที่ 6 ปัญหาเรื่องกรรมสิทธิ์หรือ สิทธิครอบครองในทรัพย์สินหรือเงินได้

ปัญหาการโต้แย้งเรื่องกรรมสิทธิ์ใน ทรัพย์สินเป็นเรื่องที่เกิดขึ้นเป็นประจำโดยเฉพาะ อย่างยิ่งเมื่อมีการเปลี่ยนแปลงการครอบครอง เมื่อมีปัญหาเรื่องกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เงินได้ ซึ่งเกิดจากทรัพย์สินก็ย่อมจะเป็นปัญหาด้วย เช่น กรณีที่เจ้าของทรัพย์สินถึงแก่กรรมและได้ ยกทรัพย์สินเป็นมรดกให้แก่ทายาทคนหนึ่ง ในขณะที่เดียวกันทายาทอีกคนหนึ่งก็โต้แย้ง ขอรับ กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินที่เป็นมรดกด้วย และกำลัง เป็นเรื่องดำเนินคดีอยู่ในศาล ถ้าทรัพย์สินนั้น ก่อให้เกิดเงินได้ ใครควรจะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้ เช่นนี้แนวทางปฏิบัติในกรณีที่มีการฟ้อง ร้องโต้แย้งในเรื่องกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน เงินได้ จึงยังไม่แน่นอนว่าจะเป็นของผู้ใดจนกว่าศาลจะ ได้มีคำพิพากษาถึงที่สุด จึงถือได้ว่ากรณีมีเหตุ จำเป็นจนไม่สามารถปฏิบัติตามกำหนดเวลาได้ ตามมาตรา 3 อัฐฐ วรคหนึ่ง แห่งประมวล- รัษฎากร จึงอาจขอขยายเวลาการชำระภาษีไป ก่อน เมื่อศาลได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดแล้ว ผู้ที่ ชนะคดีและได้รับกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินและเงิน ได้ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น ก็ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้มี เงินได้พึงประเมิน ให้นำเงินได้มาแยกออกตาม ส่วนที่เป็นเงินได้ของแต่ละปี แล้วคำนวณภาษี

และยื่นแบบแสดงรายการสำหรับส่วนที่เป็นเงิน  
ได้ของแต่ละปีนั้น

ตัวอย่าง กรณีการจดทะเบียนโอน  
อสังหาริมทรัพย์ตามคำพิพากษา จากการเพิกถอน  
การให้ เนื่องจากประพฤติเนรคุณ<sup>24</sup>

ปัญหา

1. นางสาว ส. ได้ที่ดินมาโดยรับการให้  
เมื่อวันที่ 26 เมษายน 2539 และยกที่ดินให้  
นางสาว ธ. (บุตร) เมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2546

2. ต่อมาเมื่อวันที่ 17 เมษายน 2551 ศาล  
จังหวัดเชียงใหม่ ได้มีคำพิพากษาเพิกถอน  
การให้ที่ดิน ระหว่างนางสาว ส. กับ นางสาว ธ.  
โดยให้เพิกถอนการให้ที่ดินแปลงดังกล่าว และ  
นางสาว ส. ได้มาจดทะเบียนโอนคืนการให้เมื่อ  
วันที่ 5 กันยายน 2551

3. นางสาว ส. ได้ขายที่ดินแปลงดังกล่าว  
เมื่อวันที่ 28 มีนาคม 2554 สำนักงานที่ดินฯ  
มีปัญหาทางปฏิบัติในการเรียกเก็บภาษีเงินได้  
บุคคลธรรมดา จึงขอหารือว่า

3.1 การขายที่ดินซึ่งได้มาจากการจดทะเบียน  
โอนคืนการให้ดังกล่าว ถือเป็นการขาย  
อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการ  
ให้โดยเสนหา หรือเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา  
โดยทางอื่น

3.2 ระยะเวลาการได้มาซึ่งอสังหา-  
ริทรัพย์ เริ่มนับแต่เมื่อใด

แนววินิจฉัย

1. กรณีนางสาว ส. ได้ขายที่ดินซึ่งเป็น  
ที่ดินที่ได้รับกลับคืนมาจากการเพิกถอนการให้  
ตามคำพิพากษาของศาล เป็นการขายอสังหา-  
ริทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นที่ไม่ใช่ได้มาโดย  
ทางมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสนหา ต้อง  
คำนวณหักภาษี

2. กรณีนางสาว ส. ได้ที่ดินมาเมื่อวันที่ 26  
เมษายน 2539 และได้ยกให้นางสาว ธ. ซึ่งเป็น  
บุตร เมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2546 การครอบ  
ครองที่ดินของนางสาว ส. จึงสิ้นสุดลง ต่อมา  
เมื่อวันที่ 17 เมษายน 2551 ศาลจังหวัด  
เชียงใหม่ได้มีคำพิพากษาให้ถอนคืนการให้ และ  
นางสาว ส. ได้จดทะเบียนโอนคืนการให้ เมื่อ  
วันที่ 5 กันยายน 2551 กรณีสิทธิในที่ดินจึง  
ตกมาเป็นของนางสาว ส. อีกครั้ง ระยะเวลาการ  
ครอบครอง จึงเริ่มตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์จนถึง  
ปีที่โอนกรรมสิทธิ์ ตามมาตรา 48 (4) แห่ง  
ประมวลรัษฎากร

เรื่องที่ 7<sup>25</sup> กรณีที่ได้รับชำระราคาสินค้า  
หรือค่าจ้าง เป็นเช็คส่งจ่ายล่วงหน้านั้น จะถือว่าเป็น  
เงินได้ที่จะต้องนำไปเสียภาษีเงินได้บุคคล

<sup>24</sup> หนังสือที่ กค 0702/4544 ลงวันที่ 5 มิถุนายน 2555

<sup>25</sup> อติเทพ ธีระวัฒน์ เอกสารประกอบการบรรยาย กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ธรรมดาเมื่อใด

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548**

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวล-  
รัษฎากร ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน หรือ  
ประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว  
ไม่ใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาใน  
ภายหลัง

เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับจาก ด.  
ในปีภาษี 2534 เป็นเช็คที่ลงวันที่ล่วงหน้า  
ส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มี  
สิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคาร  
ในปี 2534 แม้โจทก์สามารถนำเช็คดังกล่าวไป  
ซื้อขายและเปลี่ยน ใช้นี้ หรือใช้เป็นหลักประกัน  
ในทางธุรกรรมได้ แต่ก็เป็สิทธิโดยชอบของ  
โจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้ง  
การชำระหนี้ด้วยเช็คนั้น หนี้จะระงับสิ้นไปต่อเมื่อ  
เช็คนั้นได้ใช้เงินแล้วตามประมวลกฎหมายแพ่ง  
และพาณิชย์ มาตรา 321 วรรคสาม เมื่อโจทก์  
นำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินตามกำหนดที่ส่ง  
จ่ายในปี 2535 และ 2536 เช็คจำนวน 16 ฉบับ  
ที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 ดังกล่าว จึงเป็น  
เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือ  
ไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินเป็นเงิน  
2,254,000 บาท ตามเช็คที่ส่งจ่ายล่วงหน้า  
ดังกล่าวนั้นในปีภาษี 2534 ซึ่งจะต้องนำมารวม

คำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี  
ภาษี 2534 ด้วย

**ข้อสังเกต** การได้รับเช็คซึ่งสามารถนำไป  
ขึ้นเงินจากธนาคารได้ในปีภาษีใด ย่อมถือว่าเป็น  
เงินได้ของปีภาษีนั้น การได้รับเช็คในปีนั้นแต่เช็ค  
นั้นลงวันที่ล่วงหน้าซึ่งจะนำไปขึ้นเงินได้ในปีต่อไป  
ถือว่ายังมิได้รับเงิน ด้วยเหตุผลว่า การชำระหนี้  
ด้วยเช็คนี้จะระงับต่อเมื่อเช็คนั้นได้ใช้เงินแล้ว  
ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา  
321 วรรค 3 หลักการเรื่องเช็คลงวันที่ล่วงหน้า  
จะมีผลต่อการหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย โดยผู้จ่าย  
เงินได้ซึ่งออกเช็คลงวันที่ล่วงหน้า ในทางภาษี  
อากรถือว่ายังมิได้จ่ายเงินได้ การหักภาษี ณ  
ที่จ่าย จะนำส่งตามวันที่ระบุไว้ในเช็คซึ่งอาจมี  
ปัญหาในการนำส่งภาษี เพราะผู้จ่ายเงินอาจ  
หลงลืม

**ปัญหาที่ว่า** เงินที่วางไว้เป็นมัดจำ หรือเงิน  
ประกันที่ได้รับ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้อง  
นำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้  
บุคคลธรรมดาหรือไม่

ตามหลักเกณฑ์ทางบัญชีนั้น เงินมัดจำก็ตี  
เงินประกันที่วางไว้เป็นประกันความเสียหายที่จะ  
เกิดขึ้นก็ได้ ยังไม่ถือเป็นเงินได้ เพราะไม่ได้รับ  
กรรมสิทธิ์โดยเด็ดขาด แต่มีความผูกพันตาม  
สัญญาที่จะต้องคืน จึงยังไม่ลงบัญชีเป็นเงินได้

แต่ในเรื่องของภาษีเงินได้นั้นจะแตกต่างกัน

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536**

เงินมัดจำ จำนวน 1,000,000 บาท เป็นส่วนหนึ่งของเงินชำระค่าที่ดินตามสัญญาจะซื้อจะขาย และเงินจำนวน 5,000,000 บาท เป็นส่วนหนึ่งของค่าที่ดินส่วนอีก 477,500 บาท เป็นดอกเบี้ยที่ผู้จะซื้อจ่ายให้แก่ผู้จะขายเพื่อตอบแทนในการที่ผู้จะขายยินยอมให้ผิดการชำระเงินออกไป ซึ่งถือได้ว่าเป็นเงินที่ผู้จะขายได้รับเนื่องจากสัญญาจะซื้อจะขาย เงินได้ทั้งหมดจึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 แม้ว่าต่อมาผู้จะซื้อจะได้ยื่นฟ้องผู้จะขายขอให้บังคับผู้จะขายจดทะเบียนโอนที่ดินตามสัญญาจะซื้อขายที่ดิน หากโอนไม่ได้ให้ผู้จะขายคืนเงินค่าที่ดินที่ได้รับไว้พร้อมเบี้ยปรับก็ตาม เมื่อเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินที่ผู้จะขายได้รับไว้เนื่องจากสัญญาจะซื้อจะขายที่ดิน เงินได้นั้นย่อมตกเป็นของผู้ขายในแต่ละปีภาษีแล้ว ผู้จะขายย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในแต่ละปีภาษีที่ได้รับเงินได้นั้นมา

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539**

เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้จะขายได้บอกริบแล้วถือเป็นเงินได้จากการอื่นๆ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้จะขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ผู้จะซื้อฟ้องเรียกเงินมัดจำคืนและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม

คำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองเรื่องนี้ แม้ข้อเท็จจริงส่วนหนึ่งจะคล้ายกันคือ มีการฟ้องร้องว่าผู้จะขายผิดสัญญาและให้คืนเงินมัดจำและเงินค่าที่ดินที่ชำระไว้แล้ว ทำให้ผู้จะขายอ้างว่าเงินที่ได้รับดังกล่าวอาจต้องคืนให้ผู้จะซื้อหากตนแพ้คดี แต่ก็มีข้อเท็จจริงส่วนหนึ่งที่ต่างกันคือ ในคดีแรกสัญญาจะซื้อจะขายระบุว่า เงินมัดจำและเงินที่จะชำระเป็นงวดๆ ตามสัญญาจะซื้อจะขายเป็นส่วนหนึ่งของเงินที่ชำระราคาที่ดิน และผู้จะขายยังไม่ได้ใช้สิทธิริบเงินมัดจำในปีภาษีที่ได้รับ เพราะมีการผิดการชำระเงิน และตกลงว่าจะโอนกรรมสิทธิ์ในปีต่อไป ผู้จะขายจึงถือว่าเงินมัดจำและเงินที่ชำระตามงวดที่ตกลงกัน รวมทั้งค่าดอกเบี้ยในการชำระเงินค่างวดล่าช้ายังไม่เป็นเงินได้ในปีที่ได้รับ จึงไม่นำเงินได้ดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการภาษีในปีที่ได้รับเงินนั้น และเมื่อไม่มีการโอน ผู้จะซื้อฟ้องให้โอนที่ดินหากโอนไม่ได้ให้คืนเงินมัดจำและเงินที่ได้รับไปแล้วทั้งหมดโดยอ้างว่าผู้จะขายเป็นผู้ผิดสัญญาโจทก์ซึ่งเป็นผู้จะขายจึงต่อสู้ว่าเงินที่ได้รับดังกล่าวยังไม่ถือว่าเป็นเงินได้ เพราะหากผู้จะขาย

แพ็คเกจ ก็ต้องคืนเงินทั้งหมดให้แก่ผู้ซื้อ ในคดีหลัง เมื่อมีการจ่ายเงินมัดจำแล้ว ผู้จะขายอ้างว่าผู้ซื้อผิดสัญญาและใช้สิทธิริบเงินมัดจำในปีภาษีที่ได้รับ แต่ผู้ซื้อฟ้องผู้จะขายว่าเป็นฝ่ายผิดสัญญาไม่มีสิทธิริบเงินมัดจำ ผู้จะขายจึงต่อสู้ว่า ยังไม่ถือเป็นเงินได้ อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่าทั้งสองกรณีถือว่ามีเงินได้จากการขายที่ดินแล้ว เพราะได้รับเงินแล้ว โจทก์ซึ่งเป็นผู้จะขายจึงต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับเงินได้ดังกล่าว

ดังนั้น ในกรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น เงินมัดจำจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ได้รับหรือไม่ ต้องพิจารณาเป็นเรื่องๆ ไป เงินมัดจำที่คู่สัญญาตกลงกันให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระราคาที่ดินด้วย หรือเงินมัดจำที่ผู้จะขายใช้สิทธิแล้วต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับแล้วในปีภาษีที่ได้รับ ตามนัยคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสองเรื่องนี้ แต่เงินมัดจำที่ไม่มีข้อตกลงให้ถือเป็นส่วนหนึ่งของการชำระราคา เป็นแต่เพียงหลักฐานว่าได้มีการทำสัญญากันแล้ว หรือเป็นการประกันที่จะต้องปฏิบัติตามสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 377 น่าจะยังไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี

ที่ได้รับ จนกว่าจะมีการนำเงินมัดจำ หรือเงินประกันดังกล่าวมาถือว่าเป็นการชำระบางส่วน หรือเมื่อนำมาชำระหนี้ตามสัญญา หรือมีการบอกริบ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 378 (1) (2) แล้ว แต่ก็ยังไม่มีความวินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐาน

กรณีตามคำพิพากษาดังกล่าว เมื่อชำระภาษีไปแล้ว หากผู้ซื้อชนะคดีและผู้จะขายต้องคืนเงินที่ได้รับให้แก่ผู้ซื้อ ผู้จะขายต้องยื่นคำร้องขอคืนเงินภาษีที่ได้ชำระไปแล้วคืนต่อกรมสรรพากร หรือในกรณีที่ผู้จะขายซึ่งเป็นผู้บุคคลธรรมดาประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ก็สามารถนำเงินที่คืนให้แก่ผู้ซื้อมาหักเป็นรายจ่ายในปีภาษีที่ต้องคืนได้

### ➔ ตัวอย่างแนววินิจฉัยใหม่ที่น่าสนใจเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน

ตัวอย่างที่ 1 กรณีการทำสัญญาให้สิทธิเก็บกินโดยไม่มีค่าตอบแทน<sup>26</sup>

กรณีบุคคลธรรมดาได้ทำสัญญาให้สิทธิเก็บกินโดยไม่มีค่าตอบแทน ตกลงให้บริษัทฯ มีสิทธิเก็บกินเหนือที่ดินจำนวนสองแปลง มีกำหนดระยะเวลา 30 ปี หากมีการก่อสร้างอาคารและสิ่งปลูกสร้างเมื่อสิ้นสุดสัญญาให้อาคารและสิ่งปลูกสร้างในที่ดินตกเป็นกรรมสิทธิ์

<sup>26</sup> หนังสือที่ กค 0702/6613 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม 2556



ของบุคคลธรรมดาตั้งกล่าวโดยปราศจากภาระผูกพัน ซึ่งบริษัทฯ ได้ดำเนินการจดทะเบียนสิทธิตามสัญญาให้สิทธิเก็บกิน ณ สำนักงานที่ดินจังหวัด เมื่อวันที่ 27 กันยายน 2554 สัญญาดังกล่าวไม่เข้าลักษณะของการเช่าทรัพย์สินตามมาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากสัญญาเช่าทรัพย์สินเป็นสัญญาที่ก่อให้เกิดบุคคลสิทธิระหว่างคู่สัญญาแต่สัญญาให้สิทธิเก็บกินเป็นสัญญาที่ก่อให้เกิดทรัพย์สิน สิทธิ บริษัทฯ จึงเป็นผู้ทรงสิทธิเก็บกินมีสิทธิครอบครอง ใช้และถือเอาซึ่งประโยชน์ในที่ดินทั้งสองแปลง ตามมาตรา 1417 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น จะถือว่านาย ช. มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรก็ต่อเมื่อกรรมสิทธิ์ในอาคารและสิ่งปลูกสร้างที่บริษัทฯ ปลูกสร้างลงในที่ดินตกเป็นกรรมสิทธิ์ของนาย ช. ตามที่กำหนดไว้ในสัญญา ให้สิทธิเก็บกินโดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีบริษัทฯ ผู้ทรงสิทธิเก็บกินได้นำที่ดินทั้งสองแปลงไปให้เช่าเป็นระยะเวลา 29 ปี เพื่อใช้ประกอบกิจการการค้า

โดยให้ผู้เช่ามีสิทธิก่อสร้างอาคารสิ่งปลูกสร้างและระบบสาธารณูปโภคบนที่ดินที่เช่าและให้อาคารและสิ่งปลูกสร้างตกเป็นกรรมสิทธิ์ของบริษัทฯ ผู้ให้เช่าเมื่อสิ้นสุดสัญญาเช่า โดยตกลงให้ค่าตอบแทนสิทธิในการให้เช่าที่ดิน พร้อมค่าสิทธินอกเหนือจากค่าเช่ารายปีตลอดระยะเวลาเช่า ซึ่งได้จดทะเบียนการเช่าต่อเจ้าพนักงานเมื่อวันที่ 9 พฤศจิกายน 2554 สัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้น เงินได้จากค่าตอบแทนสิทธิในการให้เช่าที่ดินและเงินค่าเช่าที่บริษัทฯ ได้รับ จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ของ บริษัทฯ ผู้ให้เช่า

ตัวอย่างที่ 2 กรณีค่าทิปที่ได้รับจากลูกค้าที่มาใช้บริการ<sup>27</sup>

บริษัทฯ ประกอบกิจการโรงแรมและห้องอาหาร ได้รับชำระค่าบริการจากลูกค้า ทั้งเงินสด เงินเชื่อ และบัตรเครดิต บางครั้งก็ได้รับค่าทิปจากลูกค้าที่มีความพึงพอใจในการบริการของพนักงานรวมอยู่ด้วย ซึ่งบริษัทฯ ได้บันทึกรายการแยกไว้ต่างหากเพื่อจ่ายให้กับพนักงานและทางปฏิบัติบริษัทฯ ได้รวมเงินค่าทิปเป็นเงินได้ของบริษัทฯ เพื่อเสียภาษีขายประจำเดือน แต่ในส่วนของพนักงาน เงินค่าทิปตามข้อเท็จจริง

<sup>27</sup> หนังสือที่ กค 0702/3278 ลงวันที่ 17 เมษายน 2556

เป็นเงินที่ลูกค้าจ่ายให้กับบริษัทฯ บริษัทฯ จึงได้นำเงินค่าทิปมาบันทึกเป็นเงินได้ของบริษัทฯ เพื่อเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉะนั้น เงินค่าทิปที่พนักงานของบริษัทฯ ได้รับจึงถูกจ่ายโดยบริษัทฯ นายจ้างมิใช่ลูกค้าผู้รับบริการ ถือเป็นประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับเพิ่มเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร พนักงานต้องนำเงินค่าทิปดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตัวอย่างที่ 3 กรณีการจัดโครงการจัดงานในต่างประเทศของพนักงานที่จะครบวาระเกษียณอายุ<sup>28</sup>

ปัญหา บริษัท อ. (บริษัทฯ) มีการจัดโครงการจัดงานในต่างประเทศให้กับพนักงานที่จะครบวาระเกษียณอายุเป็นประจำทุกปี เพื่อเป็นรางวัลตอบแทนการทำงานให้กับองค์กรมาเป็นเวลานาน และเพื่อเสริมสร้างประสบการณ์ชีวิตก่อนครบวาระการทำงาน โดยผู้เกษียณอายุจะเป็นผู้รับภาระภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จากค่าใช้จ่ายที่บริษัทฯ ให้การสนับสนุน ต่อมา เมื่อเดือนกรกฎาคม 2554 บริษัทฯ ได้จัดโครงการจัดงาน ณ ประเทศรัสเซียให้กับผู้สูงอายุ โดยเพิ่มกิจกรรมการดูงานสถานีโทรทัศน์ไว้ในกำหนดการเดินทางด้วยและอ้างถึงแผนพัฒนาศักยภาพ

ผู้ปฏิบัติงานร่วมกับสื่อต่างประเทศ ซึ่งไม่ใช่วัตถุประสงค์ของโครงการดูงานต่างประเทศของผู้เกษียณอายุ จึงขอทราบว่า

1. โครงการดูงานต่างประเทศของพนักงานที่จะครบเกษียณอายุของบริษัทฯ ที่จัดเป็นประจำทุกปี และบริษัทฯ สนับสนุนค่าใช้จ่ายให้ส่วนหนึ่ง ผู้เกษียณอายุจำเป็นต้องเป็นผู้รับผิดชอบภาระภาษีเงินได้ส่วนนั้นหรือไม่

2. การปรับเปลี่ยนโครงการตาม 1. และเพิ่มกิจกรรมการดูงานที่เกี่ยวข้องกับบริษัทฯ และไม่แจ้งว่าผู้เดินทางเป็นผู้เกษียณอายุจะสามารถเป็นช่องทางให้ผู้เกษียณอายุไม่ต้องรับผิดชอบภาระภาษีเงินได้ในส่วนที่บริษัทฯ ออกให้หรือไม่

3. หากการเดินทางตาม 2. มีพนักงานที่ยังไม่ครบวาระเกษียณร่วมเดินทางไปด้วยอย่างน้อย 1 คน จะถือว่าเป็นกิจกรรมดูงานปกติของผู้นั้นหรือของผู้เดินทางทั้งหมดได้หรือไม่

แนววินิจฉัย กรณีตาม 1. และ 2. โครงการดูงานต่างประเทศของพนักงานที่จะครบเกษียณ อายุของบริษัทฯ ซึ่งจัดเป็นประจำทุกปี และกรณีตาม 3. การส่งพนักงานที่ยังไม่ครบวาระเกษียณร่วมเดินทางไปด้วยอย่างน้อย 1 คน หากโครงการดูงานต่างประเทศดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นรางวัลตอบแทนการทำงาน

<sup>28</sup> หนังสือที่ กค 0702/8225 ลงวันที่ 17 กันยายน 2555

ให้กับองค์กรและเพื่อเสริมสร้างประสบการณ์ชีวิตก่อนครบวาระการทำงาน ย่อมเข้าลักษณะเป็นสวัสดิการหรือประโยชน์ที่พนักงานได้รับจากบริษัทฯ ถือเป็นประโยชน์เพิ่มอันเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ที่พนักงานต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 4<sup>29</sup> เมื่อโจทก์เป็นลูกจ้างของสำนักงานแห่งหนึ่ง โจทก์ย่อมได้รับเงินค่าจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้นายจ้างและมีหน้าที่ต้องทำงานให้แก่ นายจ้าง การที่โจทก์ได้รับค่าจ้างค่าตอบแทนและนำมาโอนให้แก่บุตรโจทก์ ตามบันทึกข้อตกลงทำทะเบียนหย่านั้น ก็เนื่องมาจากโจทก์ได้ทำงานตอบแทนให้แก่ นายจ้าง การโอนดังกล่าวก็เป็นเพียงการโอนเงินที่โจทก์ได้รับเป็นค่าจ้าง แต่ในส่วนหน้าที่ของลูกจ้าง โจทก์ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องทำงานให้แก่ นายจ้างอยู่ บุตรโจทก์ไม่ได้มีหน้าที่ดังกล่าว และหากโจทก์ไม่ทำงานให้แก่ นายจ้างย่อมไม่ได้รับเงินค่าจ้างและไม่มีเงินค่าตอบแทนใดๆ ที่จะนำไปโอนให้แก่บุตรโจทก์ได้ โจทก์จึงต้องได้รับเงินดังกล่าวมาก่อนแล้วจึงนำ

มาโอนให้แก่บุตรโจทก์ ในกรณีนี้จึงถือได้ว่าเป็นกรณีที่โจทก์ได้รับเงินค่าจ้างมาจากนายจ้างแล้วนำไปมอบให้บุตรโจทก์อีกทอดหนึ่ง ดังนั้น การที่โจทก์ได้ค่าจ้างค่าตอบแทนดังกล่าวมาในปี 2549 เป็นเงิน 679,420 บาท เนื่องจากการที่โจทก์เป็นลูกจ้างตอบแทนด้วยการทำงานให้แก่ นายจ้างนั้นไม่ว่า นายจ้างจะจ่ายเงินให้แก่โจทก์หรือจะจ่ายเงินให้แก่บุตรโจทก์หรือไม่ ต้องถือว่าโจทก์มีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) โจทก์ย่อมมีหน้าที่ต้องนำเงินค่าตอบแทนจากการทำงานดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และไม่มีสิทธิขอคืนภาษีหัก ณ ที่จ่าย การที่โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปีภาษี 2549 (ภ.ง.ด.91) แสดงเงินได้เท่ากับ 0 และแสดงความประสงค์จะขอคืนเงินภาษีเป็นเงิน 11,804.61 บาท จึงเป็นการไม่ถูกต้อง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้นำเงินค่าจ้างค่าตอบแทนดังกล่าวมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2549 และให้โจทก์เสียภาษีและเงินเพิ่มจึงชอบแล้ว

ตัวอย่างที่ 5<sup>30</sup> โจทก์เป็นตัวแทนจำหน่ายรถยนต์ เงินได้ที่โจทก์ได้รับเป็นค่านายหน้าจาก

<sup>29</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8766/2555

<sup>30</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13934/2555

การขายรถยนต์ให้แก่บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ต่างๆ เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) เมื่อโจทก์ปฏิเสธว่าเงินได้นั้นบางส่วนไม่ใช่เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่เจ้าพนักงานได้ประเมินไว้ โจทก์ต้องนำสืบให้ได้ว่า เงินได้ส่วนใดเป็นเงินได้ที่ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากโจทก์ไม่มีพยานหลักฐานมานำสืบหรือนำสืบไม่ได้ตามที่โจทก์อ้าง จึงต้องถือว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์มีเงินได้ที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี แต่โจทก์ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี ย่อมเห็นได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่วัสดุ กรณีจึงไม่มีเหตุอันควรงดหรือลดเบี่ยงปรับให้โจทก์

ตัวอย่างที่ 6<sup>31</sup> เงินได้พึงประเมินประเภทค่าแห่งกู้ดวิลล์ ลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรนี้ หมายถึงเงินได้ที่เป็นค่าตอบแทนจากการได้รับอนุญาตจากเจ้าของสิทธิให้ใช้ประโยชน์ใน กู้ดวิลล์ ลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นอันได้แก่ สิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาอย่างอื่น เช่น สิทธิบัตร หรือความลับทางการค้า หรือสิทธิที่มีลักษณะอันเจ้าของ

สิทธิมีสิทธิใช้ประโยชน์ในสิทธินั้นได้แต่ผู้เดียว หรือมีสิทธิหวงกั้นผู้อื่นไม่ให้ใช้หรือนำสิทธิของเจ้าของสิทธิไปใช้ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงค่าตอบแทนในการโอนหรือซื้อขายสิทธิ

ตัวอย่างที่ 7<sup>32</sup> การที่บริษัทแม่ของโจทก์ทำสัญญากับบริษัท ช. จำกัด และบริษัทดังกล่าวอนุญาตให้บริษัทในเครือ อ. และโจทก์มีสิทธิใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ในระบบ ช. 3 ของบริษัทดังกล่าว โดยมี อ. เป็นศูนย์กลางในการดำเนินงาน โดยโจทก์จะต้องจ่ายค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามสัดส่วนการใช้บริการจาก อ. ให้แก่ อ. กรณีดังกล่าวย่อมถือได้ว่าเป็นการจ่ายค่าตอบแทนการใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ส่วนกรณีที่ อ. มิได้เป็นเจ้าของระบบ ช. 3 และมิได้รับอนุญาตให้ช่วงสิทธิระบบดังกล่าวไปยังบุคคลอื่น อ. จึงมิใช่ผู้ให้บริการเกี่ยวกับระบบคอมพิวเตอร์แก่โจทก์หาทำให้การจ่ายค่าตอบแทนดังกล่าวที่โจทก์ยอมรับว่าเป็นการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามสัดส่วนการใช้บริการจาก อ. กลายเป็นค่าบริการที่มีใช้ค่าตอบแทนการใช้สิทธิในโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่ ประกอบกับเมื่อพิจารณาค่าตอบแทนซึ่งการพัฒนาระบบที่ อ. เป็นผู้คิดค้นแต่ผู้เดียว สัญญาหลักกำหนดขอบเขตการพัฒนาระบบ การประยุกต์การใช้งาน การฝึกอบรมและเป็นความลับอันไม่เปิดเผยแก่

<sup>31</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 15773/2555

<sup>32</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 14588/2555

สาธารณชนได้ ค่าตอบแทนการใช้สิทธิที่จ่ายให้แก่ อ. จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

**ตัวอย่างที่ 8<sup>33</sup>** เงินปันผลของห้างหุ้นส่วนนั้นจะต้องเป็นส่วนแบ่งจากกำไรที่ห้างหุ้นส่วนจ่ายตอบแทนให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแห่งการลงหุ้นขณะที่ยังคงประกอบกิจการปกติและยังไม่ได้เลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เมื่อห้างหุ้นส่วนจำกัด ก. ไม่แบ่งกำไรซึ่งห้างหุ้นส่วนนำมาค้าได้จนกระทั่งจดทะเบียนเลิกห้าง ดังนั้นกำไรที่ยังไม่ได้แบ่งหรือเหลือจากการแบ่งย่อมไม่อาจถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรตามมาตรา 40 (๓) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร อันจะได้รับเครดิตภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเลิกกัน เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์ลงทุนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร การชำระบัญชีเมื่อห้างหุ้นส่วนเลิกกันนี้ กฎหมายมิได้กำหนดให้จ่ายกำไรสะสมแยกเป็นอีกส่วนหนึ่ง

**ตัวอย่างที่ 9<sup>34</sup>** เงินที่โจทก์ได้รับเมื่อมีการจดทะเบียนเลิกห้างเป็นกำไรที่เกิดขึ้นในระหว่างการชำระบัญชี จึงมิใช่เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา

40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นผลประโยชน์ที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากการที่ห้างหุ้นส่วนจำกัดเลิกกัน เฉพาะส่วนที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุนที่โจทก์ลงทุน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (๓) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

### **3. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้**

ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติให้เงินได้พึงประเมินได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ และมาตรา 42 (17) บัญญัติให้เงินได้ตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงได้รับยกเว้นภาษีด้วย ซึ่งกฎกระทรวงที่ออกตามมาตรา 42 นี้คือ กฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) โดยระบุชนิดของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ในข้อ 2 ของกฎกระทรวงดังกล่าว ซึ่งต่อมาได้มีการออกกฎกระทรวงอีกหลายฉบับเพิ่มเติมชนิดของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีในข้อ 2 ของกฎกระทรวงดังกล่าว นอกจากนี้ยังมีพระราชกฤษฎีกาอีกหลายฉบับซึ่งออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ยกเว้น

<sup>33</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13935/2555

<sup>34</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13936/2555

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่เงินได้พึงประเมินที่ได้รับอีกหลายประการ ทั้งยังมีการยกเว้นภาษีเงินได้ตามกฎหมายอื่นอีกด้วย ปัญหาที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินได้รับยกเว้นภาษีเงินได้มีอยู่หลายกรณี ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะบางกรณี ดังนี้

**เรื่องที่ 1** ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรือผู้รับทำงานให้ได้ออกไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (1)

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4842/2540**  
วินิจฉัยว่า ค่าพาหนะที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) ต้องเป็นค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างหรือพนักงานได้จ่ายไปจริงโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการปฏิบัติตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมด ค่าพาหนะที่นายจ้างเหมาจ่ายให้แก่ลูกจ้างไม่ได้รับยกเว้น การที่โจทก์จ่ายค่าพาหนะแก่พนักงานที่นำรถยนต์ส่วนตัวมาปฏิบัติงานในอัตราตายตัวโดยมีวิธีการคำนวณให้เท่าเทียมกันทุกคนจึงเป็นค่าพาหนะที่เหมาจ่ายไม่ได้รับยกเว้น โจทก์มีหน้าที่ต้องนำไปรวมคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งตามกฎหมาย

บริษัทส่งพนักงานออกไปปฏิบัติงานประจำโครงการที่ต่างจังหวัด ซึ่งส่วนใหญ่เป็นโครงการระยะยาวมีระยะเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี และได้จ่ายค่าเบี้ยเลี้ยงเป็นการเหมาจ่ายให้แก่พนักงานในระดับต่างๆ ค่าเบี้ยเลี้ยงที่จ่ายได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่

ค่าเบี้ยเลี้ยงที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของลูกจ้าง ตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องเป็นกรณีที่ลูกจ้างออกไปทำงานนอกสำนักงานเป็นการชั่วคราวมิใช่เป็นการจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ลูกจ้างที่มีลักษณะต้องปฏิบัติหน้าที่นอกสำนักงานเป็นประจำ

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7535/2554**  
วินิจฉัยว่า ทางราชการจ่ายเงินค่าพาหนะเหมาจ่ายเป็นรายเดือนเท่ากันทุกเดือนแก่เฉพาะข้าราชการระดับสูงที่มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่ง ถือเป็นเงินที่โจทก์ได้รับประโยชน์เพิ่มขึ้นจากการทำงานนอกเหนือไปจากเงินเดือนและเงินประจำตำแหน่งซึ่งคิดคำนวณเป็นเงินได้เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 และ 40 (1) ทั้งไม่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 42 และกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ ทั้งนี้เพราะการได้รับเงินค่าตอบแทนเหมาจ่ายฯ กับการได้รับรถประจำตำแหน่งแตกต่างกันอย่างมีนัยสำคัญ

อันเป็นเหตุให้เกิดผลทางกฎหมายในอันที่จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่แตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เพราะเงินค่าตอบแทนหมาง่ายๆ เป็นประโยชน์ที่ตกเป็นกรรมสิทธิ์แก่โจทก์โดยตรง ไม่มีข้อบังคับหรือจำกัดการใช้จ่ายเงินนี้ของโจทก์แต่อย่างใดเลย โจทก์อาจนำไปซื้อหรือเช่าซื้อรถยนต์ลักษณะใด ประเภทใด ราคาเท่าใดโดยปราศจากข้อจำกัดและอาจเหลือเงินเป็นประโยชน์แก่ตน เมื่อพ้นตำแหน่งก็ยังมีกรรมสิทธิ์หรือสิทธิในรถยนต์ที่ซื้อหรือเช่าซื้อเป็นประโยชน์เฉพาะตน แต่การได้รับรถประจำตำแหน่ง ผู้รับเพียงได้ใช้รถของทางราชการซึ่งต้องอยู่ภายใต้ข้อบังคับระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรี ว่าด้วยรถราชการ พ.ศ. 2523 ข้อ 13 ที่กำหนดว่ารถประจำตำแหน่งให้ใช้ในการปฏิบัติราชการในตำแหน่งหน้าที่ หรือที่ได้รับมอบหมายโดยชอบหรืองานที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับงานในตำแหน่งหน้าที่หรือฐานะที่ดำรงตำแหน่งนั้น รวมตลอดถึงการใช้เพื่อเดินทางไปกลับระหว่างที่พักและสำนักงาน และเพื่อการอื่นที่จำเป็นและเหมาะสมแก่การดำรงตำแหน่งหน้าที่ในหมู่ราชการและสังคม คือ อยู่ในข้อบังคับให้ใช้เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติหน้าที่ราชการเป็นสำคัญ เปรียบได้กับกรณีข้าราชการใช้เครื่องใช้สำนักงาน ไฟฟ้า เครื่องปรับอากาศของทางราชการในการปฏิบัติ

หน้าที่ราชการเพื่อให้ได้ผลงานตามวัตถุประสงค์ตามระเบียบราชการ ผู้ได้รับรถประจำตำแหน่งต้องเป็นข้าราชการที่มีความรับผิดชอบสูงระดับรองอธิบดี อธิบดีและปลัดกระทรวงถือเป็นทรัพยากรบุคคลที่สำคัญยิ่งที่ทางราชการควรอำนวยความสะดวกให้เพื่อสามารถทุ่มเทเวลาทำงานให้ได้ประโยชน์สูงสุดแก่ทางราชการ และไม่มีเหตุอันสมควรต้องคิดแยกประโยชน์แก่ทางราชการและตัวบุคคลในกรณีนี้ ซึ่งในความเป็นจริงก็ไม่อาจแยกออกได้เพื่อคำนวณเป็นเงินได้เพื่อให้ข้าราชการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด และเมื่อพ้นตำแหน่งข้าราชการที่ได้รับรถประจำตำแหน่งก็ไม่มีสิทธิในรถประจำตำแหน่งอีกเลย

การที่หลักเกณฑ์การคำนวณค่าตอบแทนหมาง่ายๆ ตามหนังสือของกระทรวงการคลังได้รวมถึงค่าซ่อมบำรุงรักษา ค่าน้ำมันหล่อลื่น ค่าเบี้ยประกัน และค่าพนักงานขับรถนั้น เป็นแต่เพียงวิธีการคิดถึงค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งจะต้องจ่ายหากต้องซื้อรถยนต์เป็นของตนเองแทนรถประจำตำแหน่งให้เหมาะสมและเป็นธรรมแก่ผู้มีสิทธิได้รับรถประจำตำแหน่งที่จะได้เงินดังกล่าวแทนเท่านั้น และหากโจทก์ซื้อรถยนต์กับต้องจ่ายค่าใช้จ่ายดังกล่าว ก็เป็นกรณีที่โจทก์กับผู้ได้รับเงินค่าใช้จ่ายต่างๆ จากโจทก์



ต่างมีเงินได้และต้องเสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของแต่ละคน อันเป็นปกติในระบบจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมาย จึงหาเป็นการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนไม่

ค่าเบี่ยงเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>35</sup>

**ปัญหา** บริษัทฯ แจ้งว่า กรณีตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี่ยงเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538 ได้วางแนวทางปฏิบัติกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับค่าเบี่ยงเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้าง หรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้รับเนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่นอกสำนักงานหรือนอกสถานที่เป็นครั้งคราว หากบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี่ยงเลี้ยงเหมาะสมจ่ายในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี่ยงเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศแล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาะสม ให้ถือว่าค่าเบี่ยงเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี่ยงเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่าย

ไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้นโดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์ แต่หากบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี่ยงเลี้ยงเหมาะสมจ่ายในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี่ยงเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ และบุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ให้ถือว่าค่าเบี่ยงเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี่ยงเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตราค่าเบี่ยงเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ

บริษัทฯ จึงขอหารือว่า กรณีพนักงานของ บริษัทฯ เบิกค่าเบี่ยงเลี้ยงที่เป็นค่าที่พักเหมาะสมเกินกว่าอัตราที่ทางราชการกำหนด เฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราที่ทางราชการกำหนดในลักษณะเหมาะสมจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ต้องนำไปรวมเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน ใช่หรือไม่

<sup>35</sup> หนังสือที่ กค 0702/909 ลงวันที่ 31 มกราคม 2555

แนววินิจฉัย กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ลูกจ้าง หรือผู้มีหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ ได้รับเนื่องจากการเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่นอกสำนักงานหรือนอกสถานที่เป็นครั้งคราวในลักษณะเหมาะสมแก่การสมควรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้แล้ว ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538ฯ ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538 ดังนี้

1. หากบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงเหมาะสมในอัตราไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศแล้วแต่กรณี ตามหลักเกณฑ์การเบิกจ่ายในลักษณะเหมาะสม ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลดังกล่าวได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น โดยไม่ต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินมาพิสูจน์

2. หากบุคคลดังกล่าวได้รับค่าเบี้ยเลี้ยงเหมาะสมในอัตราเกินกว่าอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ และ

บุคคลดังกล่าวไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ว่าได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น ให้ถือว่าค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นค่าเบี้ยเลี้ยงซึ่งบุคคลนั้นได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็น เพียงเฉพาะในส่วนที่ไม่เกินอัตราค่าเบี้ยเลี้ยงสูงสุดที่ทางราชการกำหนดจ่ายให้แก่ข้าราชการ ตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการในประเทศหรือต่างประเทศ

คำว่า “เบี้ยเลี้ยง” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายถึง “เงินที่จ่ายให้เป็นค่าอาหารประจำวัน ในกรณีที่ออกทำงานนอกสถานที่ตั้งประจำ” ดังนั้น ค่าเบี้ยเลี้ยงจึงหมายถึงเฉพาะค่าอาหารประจำวันเท่านั้น ประกอบกับตามระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยการเบิกค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปราชการ พ.ศ. 2550 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2550 กำหนดให้ผู้เดินทางไปปฏิบัติราชการนอกสถานที่เบิกค่าใช้จ่ายได้ โดยแยกเป็นบัญชีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทาง และบัญชีค่าเช่าที่พัก ดังนั้น ค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 59/2538ฯ ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538 จึงหมายถึงเฉพาะเงินที่จ่ายเป็นค่าอาหารประจำวันเท่านั้นไม่รวมถึงค่าเช่าที่พัก

กรณีค่าเช่าที่พัก หากเป็นการจ่ายให้กับพนักงานเพื่อปฏิบัติงานตามหน้าที่ในทางการที่จ้างและตามระเบียบที่บริษัทฯ ได้กำหนดไว้สำหรับพนักงานเป็นการทั่วไป หากพนักงานได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นและสมควร เฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติงานตามหน้าที่ของตน และมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานแต่อย่างใด

**เรื่องที่ 2** เบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7)

**ข้อพิจารณา** นิยามของคำว่า “ทางราชการ” ครอบคลุมถึงเพียงใด ตามหนังสือที่ กค 0702/12851285 ลงวันที่ 3 เมษายน 2551 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า เงินได้ที่ทางราชการจ่ายให้ ซึ่งจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7) หรือไม่นั้น เบื้องต้นต้องพิจารณาว่า มีฐานะเป็นส่วนราชการหรือไม่ โดยพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งและตามสภาพของส่วนราชการที่กำหนดขึ้น แต่มีหนังสือที่ กค 0702/948 ลงวันที่ 2 กุมภาพันธ์ 2553 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า หน่วยงานของรัฐที่เป็น

นิติบุคคล ไม่เป็นส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินหรือรัฐวิสาหกิจตามกฎหมายว่าด้วยวิธีการงบประมาณหรือกฎหมายอื่น ค่าเบี้ยประชุมให้แก่กรรมการจึงมิใช่เบี้ยประชุมที่ทางราชการเป็นผู้จ่ายซึ่งจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาหนังสือที่ กค 0702/4843 ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2555 ซึ่งวินิจฉัยเดินตามหนังสือที่ กค 0702/12851285 ลงวันที่ 3 เมษายน 2551 ว่า หน่วยงานของรัฐที่ไม่มีฐานะเป็นส่วนราชการตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน แม้มีฐานะเป็นส่วนราชการ ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ. 2502 และตามบันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่อง ความเป็นอิสระทางการเงินการคลังขององค์กรอิสระตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย เรื่องเสร็จที่ 518/2545 ที่ได้วินิจฉัยเกี่ยวกับเรื่องส่วนราชการไว้ ก็เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดตั้งงบประมาณตลอดจนการบริหารและการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวกับงบประมาณแผ่นดินเท่านั้น แต่ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งหน่วยงานไม่ได้กำหนดฐานะให้เป็นส่วนราชการ ตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน ดังนั้น ค่าตอบแทนวิทยากรและค่าเบี้ยประชุม

ดังกล่าว จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี-เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากร และถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็นการวินิจฉัยในทางแคบ เนื่องจากเป็นกฎหมายยกเว้นภาษี จึงน่าจะหมายถึงหน่วยงานของรัฐตามกฎหมายว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินไม่ว่าจะเป็นกระทรวง ทบวง กรมราชการส่วนภูมิภาค ราชการส่วนท้องถิ่น โดยพิจารณาตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งและตามสภาพของส่วนราชการที่กำหนดขึ้น ไม่น่าจะรวมถึงส่วนราชการตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิธีงบประมาณ พ.ศ. 2502 อย่างไรก็ดี มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 134) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับการบริจาคให้แก่กองทุนสวัสดิการภายในส่วนราชการ ลงวันที่ 23 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547 ให้คำนิยาม “ส่วนราชการ” หมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม หรือส่วนราชการอื่นไม่ว่าจะจัดตั้งในรูปแบบใดและให้หมายความรวมถึงหน่วยงานที่อยู่ในความรับผิดชอบของคณะผู้แทนในการบริหารราชการในต่างประเทศตามกฎหมายว่าด้วย

ระเบียบบริหารราชการแผ่นดินด้วย

**เรื่องที่ 3** การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟหรือเรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไปหรือแพตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (9)

**ข้อเท็จจริง** นาง ส. ภริยาโจทก์ได้รับโอนหุ้นมาจากผู้อื่นอีกต่อหนึ่งนาง ส. ได้โอนหุ้นให้โจทก์เพื่อให้โจทก์ฟ้องคดีเลิกบริษัท ช. จำกัด ต่อมามีการขายหุ้นดังกล่าวไปให้แก่บุคคลอื่นโดยไม่ต้องมีการเลิกบริษัท

**ปัญหา** เงินได้จากการขายหุ้นดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หรือไม่

**แนววินิจฉัย**<sup>36</sup> หุ้นของบริษัท ช. จำกัด ที่นาง ส. ภริยาโจทก์โอนให้โจทก์เพื่อให้โจทก์ฟ้องคดีเลิกบริษัท ช. จำกัด นั้น ต้องเถื่อนาง ส. ยังเป็นผู้ถือหุ้นที่แท้จริงอยู่ เมื่อนาง ส. รับโอนหุ้นมาจากผู้อื่นอีกต่อหนึ่งและไม่ปรากฏว่าได้หุ้นมาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จึงต้องถือว่าเป็นการได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เมื่อมีการขายหุ้นดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้โดยไม่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42 (9)

<sup>36</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4458/2528

**เรื่องที่ 4** เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะ โดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดก หรือจากการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (10)

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1262/2520** เงินที่มีผู้ให้คราวละหลายๆ ในวันตรุษจีน วันครบรอบแต่งงาน วันคล้ายวันเกิดของโจทก์และภริยา วันโกนผมไฟบุตรสาวคนแรก เพื่อหวังผลประโยชน์จากการที่โจทก์เป็นน้องชายนายกรัฐมนตรีไม่ถือว่าเป็นการให้โดยเสนหาเนื่องในพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณีตาม มาตรา 42 (10)

กรณีเงินทดแทนที่ได้รับจากการปฏิบัติหน้าที่<sup>37</sup>

**ปัญหา** นาย ก. พนักงานรัฐวิสาหกิจ แห่งหนึ่งในจังหวัดนครปฐม ได้รับอุบัติเหตุขณะปฏิบัติหน้าที่ เมื่อวันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2552 โดยได้รับเงินทดแทนกรณีทุพพลภาพ ตามประกาศคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์และตามข้อบังคับรัฐวิสาหกิจว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์ และการสงเคราะห์ผู้ปฏิบัติงาน พ.ศ. 2522 ในลักษณะเหมาจ่ายครั้งเดียว ในปี พ.ศ. 2553 จำนวนเงิน 798,538.41 บาท ปัจจุบัน นาย ก. ยังเป็นพนักงานของรัฐวิสาหกิจนั้น มิได้ถูกเลิกจ้าง

<sup>37</sup> หนังสือที่ กค 0702/5866 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2555

แต่อย่างใด ขอทราบว่าเงินทดแทนที่ได้รับจะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือไม่ อย่างไร

#### แนววินิจฉัย

1. คำว่า “ค่าชดเชย” มีความหมายตามกฎหมาย ดังต่อไปนี้

- ตามข้อ 4 ของประกาศคณะกรรมการแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เรื่อง มาตรฐานขั้นต่ำของสภาพการจ้างในรัฐวิสาหกิจ ลงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 ซึ่งออกตามความใน มาตรา 13 (1) แห่งพระราชบัญญัติรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ พ.ศ. 2543 กำหนดว่า “ค่าชดเชย” หมายความว่า เงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เมื่อเลิกจ้างนอกเหนือจากเงินประเภทอื่นซึ่งนายจ้างตกลงจ่ายให้แก่ลูกจ้าง ข้อ 59 กำหนดว่าการเลิกจ้าง หมายความว่า การกระทำใดที่นายจ้างไม่ให้ลูกจ้างทำงานต่อไปและไม่จ่ายค่าจ้างให้ ไม่ว่าจะเป็เพราะเหตุสิ้นสุดสัญญาจ้างหรือเหตุอื่นใดและหมายความรวมถึงกรณีที่ลูกจ้างไม่ได้ทำงานและไม่ได้รับค่าจ้างเพราะเหตุที่นายจ้างไม่สามารถดำเนินกิจการต่อไปได้ แต่ไม่รวมถึงการพ้นจากตำแหน่งเพราะเหตุเกษียณอายุตามข้อบังคับ ข้อกำหนด ระเบียบ หรือคำสั่งของนายจ้าง

- ตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 บัญญัติว่า “ค่า-

ชดเชย” หมายความว่า เงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเมื่อเลิกจ้างนอกเหนือจากเงินประเภทอื่น ซึ่งนายจ้างตกลงจ่ายให้แก่ลูกจ้าง ดังนั้น ค่าชดเชยที่จะได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามข้อ 2 (51) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 จะต้องเป็นค่าชดเชยที่ได้รับเนื่องจากการถูกเลิกจ้าง แต่ไม่รวมถึงค่าชดเชยที่ได้รับเพราะเหตุเกษียณอายุหรือสิ้นสุดสัญญาจ้าง

2. กรณีนาย ก. พนักงานรัฐวิสาหกิจแห่งหนึ่งได้รับอุบัติเหตุในขณะที่ปฏิบัติหน้าที่ เมื่อวันที่ 21 มิถุนายน พ.ศ. 2552 และได้รับเงินทดแทนกรณีทุพพลภาพจากอุบัติเหตุดังกล่าวตามข้อ 12 (10) ของประกาศคณะกรรมการรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ เรื่อง หลักเกณฑ์การจ่ายเงินทดแทน (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2539 จำนวน 798,538.41 บาท โดยที่รัฐวิสาหกิจนั้นมิได้เลิกจ้างนาย ก. แต่อย่างใดนั้น เงินทดแทนที่นาย ก. ได้รับมิใช่เงินชดเชยที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเมื่อเลิกจ้างนอกเหนือจากเงินประเภทอื่น ซึ่งนายจ้างตกลงจ่ายให้แก่ลูกจ้าง ตามข้อ 4 ของประกาศคณะกรรมการแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ฯ ลงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 และตามมาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติคุ้มครอง

แรงงาน พ.ศ. 2541 จึงไม่เข้าลักษณะเงินชดเชยตามกฎหมายแรงงานที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามข้อ 2 (51) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)ฯ ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 และข้อ 1 (ค) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 45)ฯ ลงวันที่ 24 กันยายน พ.ศ. 2535 แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงินได้ที่นาย ก. ได้รับดังกล่าวเป็นเงินที่จ่ายให้ลูกจ้างสำหรับการประสบอันตราย เข้าลักษณะเป็นเงินทดแทนตามข้อ 4 ของประกาศคณะกรรมการแรงงานรัฐวิสาหกิจสัมพันธ์ฯ ลงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2549 และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา จึงได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (10) แห่งประมวลรัษฎากร

**เรื่องที่ 5 บำนาญพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บำนาญตกทอด หรือบำเหน็จตกทอดประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (12)**

**ปัญหา** กรณีบำเหน็จตกทอดของข้าราชการส่วนท้องถิ่น ตามพระราชบัญญัติบำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2500 ได้แก่ข้าราชการกรุงเทพมหานคร ข้าราชการองค์การบริหารส่วนจังหวัด พนักงานเทศบาล พนักงานส่วนตำบล และพนักงานเมืองพัทยา ได้รับยกเว้น

ภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (12) แห่งประมวล-  
รัษฎากรหรือไม่

แนววินิจฉัย เนื่องจากมาตรา 42 (12) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้บ้านนายพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บ้านนายตกทอด และบำเหน็จตกทอด ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีได้ระบุว่าเป็นไปตามกฎหมายใด เนื่องจากพระราชบัญญัติบำเหน็จบ้านนายข้าราชการส่วนท้องถิ่นฉบับดังกล่าว มีการจ่ายบ้านนายพิเศษ บำเหน็จพิเศษ บ้านนายตกทอด และบำเหน็จตกทอดเช่นเดียวกัน ปัญหาดังกล่าว กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยตามบันทึกที่ กค 0706/1627 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ 2548 หนังสือที่ กค 0706/3050 ลงวันที่ 19 เมษายน 2548 และบันทึกที่ กค 0702(กม.05)/2724 ลงวันที่ 17 ธันวาคม 2551 สรุปความได้ว่าไว้ว่า กรณีบำเหน็จตกทอดของข้าราชการส่วนท้องถิ่นตามพระราชบัญญัติบำเหน็จบ้านนายข้าราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2500 ไม่เข้าลักษณะเป็นบำเหน็จตกทอดอันจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (12) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะบำเหน็จตกทอดที่จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวจะต้องเป็นบำเหน็จตกทอดที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบ้านนายข้าราชการหรือระเบียบกระทรวง

การคลังว่าด้วยการขอรับและจ่ายบำเหน็จบ้านนายข้าราชการเท่านั้น เงินบำเหน็จตกทอดดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในบังคับต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและในขณะนี้ยังไม่มีกฎหมายใดกำหนดให้เงินได้พึงประเมินดังกล่าวได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้แต่อย่างใด

กรณีการจ่ายเงินบำเหน็จตกทอดของลูกจ้างประจำที่รับบำเหน็จรายเดือน<sup>38</sup>

ปัญหา กรณีการจ่ายเงินบำเหน็จตกทอดของลูกจ้างประจำที่รับบำเหน็จรายเดือน สรุปข้อเท็จจริงว่า ระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยบำเหน็จลูกจ้าง พ.ศ. 2519 แก้ไขเพิ่มเติมโดยระเบียบกระทรวงการคลังว่าด้วยบำเหน็จลูกจ้าง (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2554 กำหนดให้ลูกจ้างประจำที่รับบำเหน็จรายเดือนหรือผู้รับบำเหน็จพิเศษรายเดือนถึงแก่ความตาย บุตร คู่สมรส หรือบิดามารดา หรือบุคคลซึ่งผู้ตายได้แสดงเจตนาไว้ต่อส่วนราชการเจ้าสังกัดจะมีสิทธิได้รับบำเหน็จตกทอดเป็นจำนวนสิบห้าเท่าของบำเหน็จรายเดือนหรือบำเหน็จพิเศษรายเดือนแล้วแต่กรณี ซึ่งกรมฯ มีความเห็นว่า ระเบียบกระทรวงการคลังดังกล่าวเป็นการจ่ายบำเหน็จตกทอดให้แก่ทายาทของลูกจ้างประจำผู้รับบำเหน็จ

<sup>38</sup> หนังสือที่ กค 0702/8487 ลงวันที่ 26 กันยายน 2555



รายเดือนหรือผู้รับบำนาญพิเศษรายเดือนที่ถึงแก่ความตาย มีลักษณะเช่นเดียวกับบำนาญตกทอดของข้าราชการตามกฎหมายว่าด้วยบำนาญบำนาญข้าราชการ และกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำนาญบำนาญข้าราชการ ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (12) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นบำนาญตกทอดตามระเบียบกระทรวงการคลังฯ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (12) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

**แนววินิจฉัย** บำนาญพิเศษและบำนาญพิเศษตกทอดที่ส่วนราชการจ่ายให้ตามระเบียบกระทรวงการคลังเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (12) แห่งประมวลรัษฎากร

**เรื่องที่ 6** ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดเงินที่ได้จากการประกันภัยหรือการฌาปนกิจสงเคราะห์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (13)

**ตัวอย่าง**<sup>39</sup> เงินต้นที่ได้รับตามคำพิพากษาศาลเป็นเงินที่ได้รับคืนจากการซื้ออาคารชุดโดยมิได้เป็นการขาย ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร จึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่

<sup>39</sup> หนังสือที่ กค 0702/5976 ลงวันที่ 29 กรกฎาคม 2552

อย่างไร ส่วนกรณีดอกเบี้ยสถือได้ว่าเป็นเงินที่ได้รับเนื่องมาจากมูลหนี้สัญญา ไม่ใช่มูลหนี้ละเมิด ดอกเบี้ยจึงมิใช่เงินได้พึงประเมินประเภทค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด อันจะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ท่านต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2346/2536

มาตรา 42 (13) ที่ยกเว้นเงินได้สำหรับค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิดนั้นหมายความว่าค่าสินไหมทดแทนอันเกิดจากมูลละเมิดเท่านั้น แต่เงินได้ที่ผู้จะขายได้รับเป็นเงินได้เนื่องจากการผิดสัญญาจะซื้อขายที่ดินจึงมีมูลหนี้มาจากสัญญาหาใช่มูลละเมิดไม่ เงินดังกล่าวจึงมิใช่เงินได้พึงประเมินประเภทค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด อันจะได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (13)

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 408/2550

เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับตามคำพิพากษาคือเป็นเงินค่าสินไหมทดแทนกรณีละเมิดที่จำเลยทั้งสองอยู่อาศัยในอาคารพิพาทโดยไม่มีสิทธิซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(13) จำเลยทั้งสองจึงไม่มี

หน้าที่ต้องชำระภาษีแทนโจทก์และไม่มีสิทธิหักภาษีเงินได้ดังกล่าวจากโจทก์ได้

**เรื่องที่ 7** เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวมตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (14)

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10135/2539

นาย ด. ในฐานะผู้จัดการของคณะบุคคลที่ได้รับมอบหมายให้นำเงินไปหาผลประโยชน์จากการไปซื้อตั๋วสัญญาใช้เงินจากบริษัทเงินทุนต่างๆ แล้วได้เสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้แล้วตามมาตรา 50 ที่ได้บัญญัติให้บริษัทผู้จ่ายดอกเบี้ยตัวเงินหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้โจทก์ผู้เป็นบุคคลในคณะบุคคลที่มอบเงินให้นาย ด. ไปหาประโยชน์ร่วมกับบุคคลอื่นแล้วได้รับดอกเบี้ยเพิ่มขึ้นจากตั๋วสัญญาใช้เงิน จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในส่วนนี้อีกตามมาตรา 6 มาตรา 42 (14) และ มาตรา 56 วรรคท้าย

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลประกอบกิจการโรงเรียนราษฎร์ซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เมื่อนำกำไรมาแบ่งปันกัน ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำกำไรนั้นมาเสียภาษีเงินได้หรือไม่

ส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งได้รับยกเว้นภาษี ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องนำส่วนแบ่ง

กำไรนั้นมาเสียภาษีเงินได้ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร

**ข้อพิจารณา** เหตุที่เงินได้ชนิดนี้ได้รับยกเว้นภาษี เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามาแล้ว เมื่อนำกำไรส่วนที่เหลือมาแบ่งให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ที่เป็นคณะบุคคล หากเก็บภาษีจากส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวอีกก็จะทำให้มีการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน กฎหมายจึงยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวให้ แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลดังกล่าว มีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ประกอบกิจการโรงเรียนราษฎร์ เงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวจะได้รับยกเว้นภาษี ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ข้อ 2 (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญดังกล่าวจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีนี้ ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ จึงต้องนำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตามปกติ

**เรื่องที่ 8** เงินได้ตามที่จะได้กำหนดยกเว้นโดยกฎกระทรวง<sup>40</sup> ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (17)

**ปัญหา** บำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญส่วนท้องถิ่น ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวม

<sup>40</sup> กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509

คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามที่ได้รับยกเว้นไว้ ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ อย่างไร

ข้อพิจารณา บันทึกสำนักงานคณะกรรมการ กฤษฎีกา เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีบำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการบำนาญ ส่วนท้องถิ่น เรื่องเสร็จที่ 250/2553 วินิจฉัยสรุป ความได้ว่า บำเหน็จดำรงชีพของข้าราชการ บำนาญส่วนท้องถิ่น ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามที่ได้รับยกเว้นไว้ ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (64) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509 และต่อมากรมสรรพากร ได้วินิจฉัยข้อหารือดังกล่าวในทำนองเดียวกันกับความเห็นของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ตามหนังสือที่ กค0702/6468 ลงวันที่ 26 สิงหาคม 2553 สรุปความได้ว่า เงินบำเหน็จ ดำรงชีพที่ข้าราชการส่วนท้องถิ่นได้รับตาม มาตรา 46/1 แห่งพระราชบัญญัติบำเหน็จ บำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่น พ.ศ. 2500 ซึ่ง แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติ บำเหน็จบำนาญข้าราชการส่วนท้องถิ่นฉบับที่ 7 พ.ศ. 2548 เข้าลักษณะเป็นบำเหน็จดำรงชีพตาม

<sup>41</sup> หนังสือที่ กค 0702/4752 ลงวันที่ 29 พฤษภาคม 2556

กฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และกฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญ ข้าราชการ โดยข้าราชการส่วนท้องถิ่นและ พนักงานของข้าราชการส่วนท้องถิ่นได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำเงินบำเหน็จดำรงชีพมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับ ข้อ 2 (64) แห่งกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2509

เงินค่าทดแทนจากการจัดซื้อที่ดินส่วนที่ เหลือจากการเวนคืนนอกเหนือจากที่ตราไว้ในพระราชกฤษฎีกากำหนดเขตที่ดินในบริเวณที่ จะเวนคืน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มี เงินได้ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร โดยยื่นแบบแสดงรายการและชำระ ภาษีได้ที่สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาที่ผู้มี เงินได้มีภูมิลำเนา<sup>41</sup>

ตัวอย่าง เงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่า ด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับยกเว้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (29)

แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ลงวันที่ 23 กุมภาพันธ์ 2509 นั้น ต้องเป็นเงินค่าทดแทนที่ได้รับเนื่องจากการเวนคืนที่ดินตามพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 ดังนั้น เงินค่าทดแทนจากการจัดซื้อที่ดินส่วนที่เหลือจากการเวนคืน นอกเหนือจากที่ตราไว้ในพระราชกฤษฎีกากำหนดเขตที่ดินในบริเวณที่จะเวนคืนตามมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ พ.ศ. 2530 จึงมิใช่เงินค่าทดแทนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ และไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (17) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 2 (29) แห่งกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)๑

#### 4. ปัญหาและข้อพิจารณาเกี่ยวกับรายการหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่าย หมายถึง จำนวนเงินที่กฎหมายยอมให้หักออกจากเงินได้ตามเงื่อนไขแห่งนัยมาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตรี มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 และมาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) และมาตรา 48 (4) ประกอบพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 165)

ประเภทค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แบ่งเป็น 2 ประเภทคือ

(1) ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เป็นค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดยอมให้หักเป็นอัตราร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมินทุกประเภท โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องแสดงหลักฐานการจ่ายค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมิน

(2) ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (ค่าใช้จ่ายจริง) สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้จากเงินได้พึงประเมินเนื่องจากกิจการที่ทำซึ่งกำหนดยอมให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือจะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ในกรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรโดยผู้มีเงินได้ต้องสามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปจริงตามจำนวนที่ได้เลือกหักไว้ ทั้งนี้ ให้นำหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม (มาตรา 5 ถึงมาตรา 8 ทวิแห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502)

เงินได้พึงประเมินประเภทที่กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายประกอบด้วย

- เงินได้ตามมาตรา 40 (3) ที่ไม่ใช่ค่า

แห่งลิขสิทธิ์ เช่น ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งสิทธิ  
 อย่างเป็นทางการอื่นเงินปี เป็นต้น

- เงินได้ตามมาตรา 40 (4) ทั้งหมด
- เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ที่ไม่มีรายการ

กำหนดให้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือ  
 หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรและ  
 ผู้มีเงินได้ไม่มีหลักฐานและพิสูจน์การหักค่า-  
 ใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ปัญหาที่เกี่ยวกับรายการหักค่าใช้จ่าย  
 มีอยู่หลายกรณี ในที่นี้จะกล่าวถึงเฉพาะบางกรณี  
 ดังนี้

**เรื่องที่ 1 ประมวลรัษฎากร มาตรา 42**  
 ทวิ เป็นบทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึง  
 ประเมินในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน  
 ตามมาตรา 40 (1) และ (2) โดยมีได้กำหนด  
 หลักเกณฑ์บังคับว่าต้องหักค่าใช้จ่ายอย่างไร การ  
 หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1)  
 เพียงอนุมาตราเดียว เป็นเงิน 60,000 บาท โดย  
 ไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายใช้หรือไม่ อย่างไร

**ข้อพิจารณา** ตามประมวลรัษฎากร มาตรา  
 42 ทวิ วางหลักว่า เงินได้พึงประเมินตามความ  
 ในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย  
 เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน

60,000 บาท

ในกรณีสามมีกรียาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตาม  
 วรรคหนึ่ง และความเป็นสามมีกรียาได้มีอยู่ตลอด  
 ปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์  
 ในวรรคหนึ่ง

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1045/2551**

วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ เป็น  
 บทบัญญัติที่ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินในการ  
 หักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา  
 40 (1) และ (2) โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์บังคับ  
 ว่าต้องหักค่าใช้จ่ายอย่างไร โจทก์ที่ 2 จึงมีสิทธิ  
 หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1)  
 เพียงอนุมาตราเดียว เป็นเงิน 60,000 บาท โดย  
 ไม่จำเป็นต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายต้องถือเอาเงินได้ของ  
 โจทก์ที่ 2 ซึ่งเป็นเจ้าของเงินได้ตามมาตรา 40  
 (1) และ (2) เป็นหลัก เมื่อโจทก์ที่ 2 ใช้สิทธิหัก  
 ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เต็ม  
 จำนวน 60,000 บาทแล้ว โจทก์ที่ 1 ซึ่งเป็นสามมี  
 จึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา  
 40 (2) ของโจทก์ที่ 2 อีก

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549<sup>42</sup>**

วินิจฉัยว่า ในกรณีหญิงมีสามีและมีเงินได้ตาม

<sup>42</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220.2549 วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะได้รับประโยชน์  
 ในการที่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของตนทั้งที่เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1)  
 และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเงินค่าตอบแทนรายวันหรือรายสัปดาห์ ตามมาตรา 40 (2)  
 โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ร้อยละ 40 แต่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ทั้งสองประเภทดังกล่าวรวมกันได้ไม่เกิน 60,000 บาท

มาตรา 40 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อแยกคำนวณภาษีเงินได้ต่างหากจากสามีหญิงนั้นก็ยังมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ให้ต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายของเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรด้วยนั้น เป็นการไม่ชอบ

แต่กรมสรรพากรมีความเห็นว่า แม้มาตรา 42 ทวิ มิได้กำหนดหลักเกณฑ์การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายไว้โดยตรงก็ตาม แต่การเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของเงินได้ที่กรมสรรพากรถือปฏิบัติก็เป็นไปเพื่อความเป็นธรรมในกรณีที่ต้องแยกเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ออกจากกัน อันเป็นหลักพื้นฐานเกี่ยวกับการคำนวณภาษี ฉะนั้น แม้จะมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549 ก็ให้หน่วยงานสรรพากรถือปฏิบัติตามแนวทางที่กรมสรรพากรวางไว้ต่อไป<sup>43</sup>

**เรื่องที่ 2<sup>44</sup>** การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามประมวลรัษฎากร มาตรา

46 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 วรรคสอง ผู้มีเงินได้จากกิจการจะต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

**เรื่องที่ 3<sup>45</sup>** การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 - การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ตามมาตรา 8 (27)

สัญญาขายฝากมีลักษณะที่แตกต่างจากสัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาด กล่าวคือ กรณีการซื้อขายเสร็จเด็ดขาดไม่ทำให้ผู้ขายมีสิทธิได้รับทรัพย์สินคืนโดยตรง ผู้ขายจึงต้องคำนึงถึงการที่

<sup>42 (ib)</sup> โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดว่าต้องหักเงินได้พึงประเมินประเภทใดสัดส่วนเท่าใด หรือต้องถัวเฉลี่ยกันอย่างไร ดังนี้ จึงหาใช่ว่าการมีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทจะต้องถัวเฉลี่ยกันดั่งที่จำเลยเข้าใจและยึดเป็นแนวปฏิบัติไม่ เมื่อกฎหมายเปิดช่องไว้เช่นนี้เท่ากับมอบอำนาจในการตัดสินใจให้แก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินว่าควรจะเลือกหักค่าใช้จ่ายในเงินได้ประเภทใดอย่างไร ในกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินที่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งสองประเภท ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในส่วนนี้ ดังเช่นกรณีนี้โจทก์เลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เต็มจำนวน 60,000 บาท ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง เพียงประเภทเดียวไม่ประสงค์จะหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (2) ซึ่งสามีโจทก์มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนเงินได้พึงประเมินของโจทก์ผู้เป็นภริยาตามความในมาตรา 57 ทรี จึงให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์

<sup>43</sup> หนังสือที่ กค 0706(กม.05)/2849 ลงวันที่ 12 กันยายน 2550

<sup>44</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8370/2555

<sup>45</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 133/2556

จะต้องสูญเสียทรัพย์สินไปในการกำหนดราคาขายสูงตามมูลค่าทรัพย์สิน แต่ในสัญญาขายฝากผู้ขายมีสิทธิได้รับทรัพย์สินคืนโดยการไถ่ถอนได้ ย่อมมีเหตุผลที่ผู้ขายฝากจะกำหนดราคาขายฝากเพื่อใช้สิทธิไถ่ถอนในราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินตามความจำเป็นที่ต้องการเงินและไม่เป็นภาระที่ต้องใช้เงินจำนวนมากในการใช้สิทธิไถ่ถอน ดังนั้นเมื่อมีการทำสัญญาขายฝากโดยตกลงราคาต่ำกว่ามูลค่าทรัพย์สินที่แท้จริงและต่อมาไม่สามารถไถ่ถอนการขายฝากได้ ก็ย่อมมีผลให้โจทก์ผู้รับซื้อฝากได้รับทรัพย์สินนั้นในมูลค่าทรัพย์สินที่สูงกว่าจำนวนเงินที่โจทก์จ่ายให้ผู้ขายฝากไป อันถือเป็นเงินได้จากกรณีนี้อตามความในมาตรา 40 (8) ประกอบมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นคนละกรณีกับเงินได้ของผู้ขายฝากที่ได้รับจากผู้ซื้อฝากตามสัญญาขายฝาก และหากโจทก์ผู้รับซื้อฝากไว้ในราคาสูงหรือเท่ากับมูลค่าทรัพย์สินจริง โจทก์ก็อาจพิสูจน์ข้อเท็จจริงเกี่ยวกับราคาเพื่อหักเป็น

ค่าใช้จ่ายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 วรรคหนึ่งได้ แต่โจทก์ไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อัตราร้อยละ 85 ตามมาตรา 8 (27) ของพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว มีผลเท่ากับว่าโจทก์มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย อันเป็นกำไรเพียงร้อยละ 15 ซึ่งสอดคล้องกับอัตราผลประโยชน์ตอบแทนจากการขายฝากตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 499 วรรคสอง ที่กำหนดให้ผู้รับซื้อฝากมีสิทธิได้รับเงินไถ่ตามราคาขายฝากที่แท้จริง รวมผลประโยชน์ตอบแทนร้อยละ 15 ต่อปี

*เพื่อให้ได้ภาพรวมของประเด็นต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง กับหลักเกณฑ์ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างครบถ้วนเป็นปัจจุบัน โปรดติดตามฉบับหน้า*

