

สารบัญ

สรรพากรสารัน

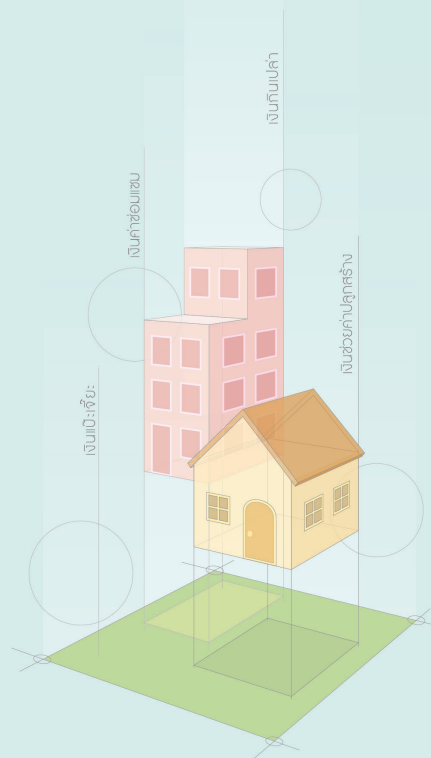
CONTENTS

ปีที่ 62 ฉบับที่ 4 เมษายน พ.ศ. 2558

ที่สุด
ของ
ที่สุด
ปัญหา
การเสียภาษี
จากการรับ

เงิน
กินเปล่า

16 ● ● ●



- 37 ฎีกาภาษี : ค่าสิทธิ (Royalty) หรือ ค่าบริการ (Service Fee)
- 57 ความรับผิดในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีขายสินค้าทั่วไป
- 85 Welcome to AEC : มาตรการสนับสนุนการลงทุนของบริษัทข้ามชาติ
ในอาเซียน (ตอนที่ 2)
- 97 บัญชี NPAEs กับภาษี ตอน กรอบแนวคิดของ TFRS for NPAEs
- 107 คำวินิจฉัยยกกฎหมายภาษีสรรพากร : สารพันปัญหาภาษีเงินได้นิติบุคคล

UNIVERSITY OF EDITOR

สรรพากรสารสัน

การแถลงผลงาน

กระทรวงการคลังรอบ 6 เดือน ฉายภาพรวมเศรษฐกิจไทยที่เริ่มคลี่คลายขึ้นและมีสัญญาณบวกสำหรับช่วงครึ่งแรกของปีงบประมาณ 2558 ในส่วนของการปฏิรูปภาษีนั้นก็ยังคงเดินหน้าต่อไปเพื่อปรับลดช่องโหว่ในการใช้กฎหมายภาษีเพื่อเอื้อประโยชน์ส่วนบุคคลให้เกิดความเท่าเทียมกันตามเจตนารมณ์

เรื่องจากปกฉบับเดือนร้อนที่สุด ว่าด้วยเรื่องที่สุดของปัญหาในการเสียภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่า หรือเงินรับล่วงหน้า จะต้องคำนวณเสียภาษีหมดทั้งจำนวนในปีที่ได้รับหรือจะเฉลี่ยเงินได้ตามจำนวนปีที่ให้เข้า พบแนวทางวิเคราะห์ได้ในเล่ม แถมด้วยบทความเกี่ยวกับความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะกรณีขายสินค้าทั่วไปตามมาตรา 78 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสรุปสาระสำคัญตามกฎหมายเกี่ยวข้องพร้อมประเด็นปัญหาและแนววินิจฉัยที่น่าสนใจอย่างครบถ้วน น่าจะเป็นช่วงเวลาที่ดีในการทบทวนหลักปฏิบัติที่กิจการจะต้องแม่นยำเพื่อรอวันเศรษฐกิจพลิกฟื้นอีกครั้ง

สรรพากรสารสันยินดีทำหน้าที่สื่อทางด้านภาษีอากรให้มีคุณภาพและรอดพ้นจากวิกฤติมาหลายครั้ง แต่ที่สุดก็ต้องยอมรับสภาพการณ์ที่ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ นั่นคือความจำเป็นที่จะต้องปรับอัตราค่าสมาชิกสำหรับบุคคลทั่วไป เป็นอัตราปีละ 1,100 บาท และ 2,000 บาท สำหรับสมาชิก 2 ปี กำหนดปรับอัตราใหม่ในวันที่ 1 มิถุนายน 2558 นี้ โดยมุ่งมั่นนำเสนอเนื้อหาที่เป็นประโยชน์ทั้งครอบคลุมและตอบสนองความต้องการของผู้อ่านให้มากยิ่งขึ้น

● ● ● UK.

คณะผู้จัดทำ

ผู้อุปถัมภ์ อธิบดีกรมสรรพากร

ที่ปรึกษา ที่ปรึกษา รองอธิบดี

ผู้อำนวยการสำนัก ผู้ตรวจราชการ

สรรพากรภาค 1-12 สรรพากรพื้นที่

ประธานกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน ชนาทิพย์ วีระสืบพงศ์

คณะกรรมการบริหารสรรพากรสารสัน กวิช วิบุลยพูนทรัพย์

วิชากรณ์ มาตยานันท์

ทัศนีย์ มหานครกิตติวงศ์

พัชชา พงศ์กิจวิบูลย์

นงพาง บุญเยี่ยม

แพตริเซีย มงคลวนิช

บรรณาธิการอำนวยการ ทัศนีย์ มหานครกิตติวงศ์

บรรณาธิการบริหาร ฉันทนา วินิจจะกุล

คณะทำงานวิชาการ ชุมพร เสนโสม มงคล ขนาดนิต

กัมปนาท บุญรอด วุฒิพงษ์ ศิริจันทร์อนันท์

สุดคนึง สมบูรณ์วงศ์ ดร.ยารีกา เรืองศิริ เรืองฤทธิ์ เรืองเนตร

ผู้จัดการฝ่ายขายและโฆษณา สุวรรณี ศรีวัคมี

ฝ่ายขายและโฆษณา นฤทธิ์ สมนึก ประมาต บุญโกศล

วันทีย์ เจียมสินดี มานิตย์ พิริยะสุวงศ์

พันทิพย์ สาสิงห์ ศศิธร เจียมชัยธนะกิจ

ผู้จัดการฝ่ายบัญชี วรารวรรณ กิจวิชา

ผู้จัดการฝ่ายการเงิน ปรียาดา ธรรมณางกูร

ผู้สอบบัญชี บุญงาม แม้นทิม

ฝ่ายสมาชิก สรรพากรสารสัน

ชั้น 1 อาคารสวัสดิการ กรมสรรพากร

เลขที่ 90 ถนนพหลโยธิน ซอย 7 แขวงสามเสนใน

เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

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

www.sanpakomsam.com

E-mail : sanpakomsam@rd.go.th



พิมพ์ที่ : บริษัท พงษ์บริหารการพิมพ์ จำกัด

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

อ.เมืองสมุทรปราการ จ.สมุทรปราการ 10270

© บทความและข้อคิดเห็นทั้งหมดภายในสรรพากรสารสัน สงวนลิขสิทธิ์ตามกฎหมาย หากนำไปเผยแพร่ไม่ว่าส่วนหนึ่งส่วนใด และในสื่อใดๆ จะต้องได้รับอนุญาตจากสรรพากรสารสันแล้วเท่านั้น หากผู้ใดละเมิดไม่ว่าการลอกเลียนหรือนำส่วนหนึ่งส่วนใด ของบทความไปใช้ โดยไม่ได้รับอนุญาตเป็นลายลักษณ์อักษร จะถูกดำเนินคดีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้สูงสุด

ที่สุด ของ ที่สุด

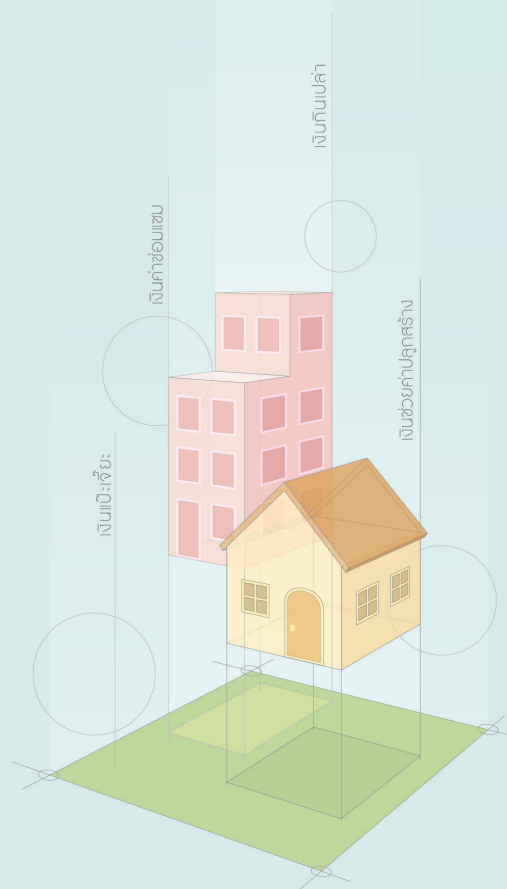
ปัญหา
การเสียหาย
จากการรับ

เงิน
กันเปล่า

● มงคล ขนาดนิค*

U_nน่า

ปัญหาใหญ่ประการหนึ่งของคนมีสตางค์จากการเอาที่ดิน บ้านเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างไปให้คนอื่นเช่าใช้ประโยชน์ ก็น่าจะเป็นปัญหาเกี่ยวกับการเสียหายละครับ เพราะเงินที่ได้รับเป็นค่าเช่านั้นก็ เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้ ใครที่มีเงินได้ค่าเช่าในแต่ละปีไม่ว่าจะมากน้อยเพียงใด เวลายื่นแบบเสียภาษีเงินได้ประจำปีก็จะต้องแสดงรายการเงินค่าเช่าที่ได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าหากคำนวณแล้ว



เหลือเงินได้สุทธิเท่าไรก็เอาไปคิดภาษีตามอัตรา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งใช้อัตราก้าวหน้า ถ้า มีเหลือมากก็ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกันเล็กน้อย

แต่ถ้าจะพูดไปแล้ว ปัญหาในการเสียภาษีเงินได้ที่เป็นสุดยอดของปัญหา หรือจะกล่าวว่าเป็นที่สุดของที่สุดของปัญหาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ว่าได้ นั่นก็คือถ้าเราเอาที่ดินหรือ สิ่งปลูกสร้างไปให้คนอื่นเช่า แล้วนอกจากจะได้ ค่าเช่าเป็นรายเดือนแล้วเรายังได้รับเงินล่วงหน้า ก้อนหนึ่งมาในวันที่ทำสัญญา อาจจะเป็นค่าเช่า

“สรรพากรสำเนา” ปีที่ 62 ฉบับที่ 4 เมษายน 2558

* บัณฑิตกรชำนาญการพิเศษ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร

ที่ได้รับล่วงหน้า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินช่วยค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือได้รับการสมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรียนที่ผู้เช่าได้ปลูกสร้าง ซึ่งเงินก้อนที่ได้รับนี้ก็เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกันกับเงินค่าเช่า ปัญหาคือเมื่อถึงเวลาต้องนำมารวมเสียภาษีจะอย่างไรดี เราต้องเสียภาษีหมดทั้งจำนวนในปีที่ได้รับเลยหรือไม่ ถ้าเป็นแบบนี้ต้องรับภาระหนักแน่ๆ เพราะหากเจออัตราภาษีก้าวหน้า แบบว่ามีเยอะก็เสียเยอะ จะคุ้มกับที่ได้มาหรือเปล่า เอามาเฉลี่ยตามจำนวนปีที่ให้เขาเช่าน่าจะดีกว่า เฉลี่ยแบบที่บริษัทได้รับเงิน จำนวนเงินในแต่ละปีจะน้อยลง อัตราภาษีก็จะไม่สูงมาก เออคิดได้นะ.. แล้วจริงๆ มันทำได้หรือเปล่านั้น?

ท่านเคยได้ยินไหม บรรดาเช่าที่ที่ได้รับล่วงหน้า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินช่วยค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือได้รับการสมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรียนที่ผู้เช่าได้ปลูกสร้าง เราสามารถนำมาเฉลี่ยตามจำนวนปีที่ให้เขาเช่าได้ แต่เมื่อเฉลี่ยเงินได้เป็นรายปีตามสัญญาเช่าแล้ว ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ตามจำนวนปีที่เฉลี่ยทุกๆ ฉบับทันทีภายในสิ้นปีที่ได้รับเงินได้ คิดว่าน่าจะเคยได้ยินกันนะครับ แต่ถ้าไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ภายในสิ้นปีที่ได้รับเงินได้ เราต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าทั้งหมดทันที วันนี้ผู้เขียนมีโอกาส

บอกเล่าเรื่องราวดีๆ ที่กำลังจะเกิดขึ้นให้ท่านผู้อ่านได้ช่วยกันติชมแลกเปลี่ยน ตามมาได้เลยครับ

ประเด็นปัญหา

มีนักกฎหมายหลากหลายสำนัก รวมทั้งผู้รู้ทั้งหลายๆ คน ได้เคยกล่าวไว้ว่า ถ้าใครก็ตามที่ได้รับเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าเช่าอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับการสมสิทธิ์ (เรียกรวมกันว่า “เงินกินเปล่า”) เพื่อตอบแทนที่ได้ให้ผู้เช่าที่ดิน อาคารหรือโรงเรียนเป็นระยะเวลาชุกตัวอย่างเช่น ให้เขาเช่าที่ดินมีกำหนด 30 ปี เริ่มตั้งแต่ปี 2558 ถึงปี 2587 และได้รับเงินกินเปล่าทันทีในวันที่ทำสัญญาเช่าจำนวน 30 ล้านบาท เขาคงนั้นจะต้องเอาเงินกินเปล่านั้นมาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษี 2558 ทั้งก่อนแล้วยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 และชำระภาษีเงินได้ภายในเดือนมีนาคม 2559 แต่ถ้าหากจะเลือกใช้สิทธิตามประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ก็จะต้องดำเนินการเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า แล้วยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้า

ให้เสร็จสิ้นไปภายในปี 2558 ซึ่งเป็นปีที่ได้รับเงินกินเปล่าเท่านั้น ถ้าไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ภายในปี 2558 ก็จะต้องกลับไปใช้หลักเดิมคือ นำเงินกินเปล่าทั้งก้อนมาเสียภาษีทันทีตามหลัก “เกณฑ์เงินสด” ซึ่งเป็นหลักการตามปกติสำหรับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งในประเด็นนี้แม้แต่กรมสรรพากรเองก็ได้เคยตอบข้อหารือไว้หลายครั้ง เช่น

- หนังสือที่ กค 0802/746 ลงวันที่ 18 มกราคม 2536 ตอบข้อหารือว่า “บุคคลธรรมดา ซึ่งมีเงินได้เป็นเงินกินเปล่าเนื่องจากการยอมให้ผู้เช่าเช่าอาคารหรือโรงแรมเป็นระยะเวลาานาน จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 โดยยอมให้ผู้มีเงินได้เฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า แต่ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น”

- หนังสือที่ กค 0702/3642 ลงวันที่ 14 พฤษภาคม 2552 ที่ กค 0702/3686 ลงวันที่ 15 พฤษภาคม 2552 ที่ กค 0702/2546 ลงวันที่ 5 เมษายน 2553 และที่ กค 0702/4171 ลงวันที่ 19 มิถุนายน 2557 ตอบข้อหารือในลักษณะ

ทำนองเดียวกันสรุปได้ว่า “ผู้มีเงินได้ต้องนำเงินกินเปล่ามายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ (แบบ ภ.ง.ด. 90) ในปีที่ได้รับเงินได้นั้น หรือจะขอรับประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 โดยเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า และชำระภาษีเงินได้ที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า (แบบ ภ.ง.ด. 93) ให้เสร็จสิ้นในปีที่ได้รับเงินกินเปล่า”

คำถามที่ค้างคาใจก็เกิดขึ้นในบัดดลว่า การที่เราได้รับเงินกินเปล่าสำหรับการให้เช่าเช่าที่ดิน อาคาร โรงแรมเป็นเวลานาน แต่ไม่ได้นำเงินกินเปล่าไปยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 ภายในปีที่ได้รับเงินแล้วเป็นอันหมดสิทธิที่จะเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 จะต้องเสียภาษีเงินได้โดยใช้เกณฑ์เงินสดเท่านั้น ดังเช่นที่บรรดาครูทางด้านภาษีอากรได้กล่าวไว้นั้นถูกต้องแล้วจริงหรือไม่ครับ??

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ได้บัญญัติให้บุคคลทุกคนยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้ง

ข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนด โดยคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” นั้น ได้มีการบัญญัติคำนิยามไว้ตาม มาตรา 39 โดยให้หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย จากบทบัญญัติมาตรา 39 และมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ ดูประหนึ่งว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องใช้ “เกณฑ์เงินสด” ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ท่านผู้อ่านได้สังเกตไหมครับว่า ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายตรงไหนได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนเลยว่า การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ใช้ “เกณฑ์เงินสด”

กรณีบุคคลใดได้รับเงินค่าตอบแทนจากการให้บุคคลอื่นเช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะได้รับเป็นค่าเช่าเงินกินเปล่า เงินเบี้ยเจียะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ หรือจะมีการเรียกชื่อเป็นอย่างอื่นก็ตาม ก็ถือเป็นการได้รับเงินได้พึงประเมินตามความหมายในประมวลรัษฎากรแล้ว และเงินที่ได้รับจากการให้เช่าทรัพย์สินนั้นถูกจัดให้เป็นเงินได้

ตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้สามารถเลือกวิธีการหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กฎหมายกำหนด กล่าวคือ จะเลือกหักเป็นการเหมาร้อยละ 30 (ให้เช่าบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ) ร้อยละ 20 (ให้เช่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม) หรือร้อยละ 15 (ให้เช่าที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม) หรือถ้าจะแสดงหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ก็ได้ และเมื่อได้จำนวนเงินได้สุทธิแล้วจึงนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราที่กำหนด ซึ่งเป็นที่รู้จักกันโดยทั่วไปว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเป็นภาษีที่ใช้อัตราก้าวหน้า คือ ถ้ามีเงินได้สุทธิน้อยอัตราภาษีก็จะใช้อัตราภาษีที่ต่ำ (ต่ำสุดคือร้อยละ 5) แต่ถ้ามีเงินได้สุทธิมากก็ต้องใช้อัตราภาษีที่สูง (สูงสุดคือร้อยละ 35)

ยื่นขอตัดการจัดเก็บภาษี จากเงินกินเปล่า

สมัยก่อนบุคคลผู้มีฐานะทั้งหลายมักนิยมนำทรัพย์สินที่เป็นที่ดิน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้าง

ออกให้บุคคลอื่นเช่า โดยได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าเช่า และนอกเหนือจากนี้ก็ยังได้รับเงินก้อนอีกจำนวนหนึ่งซึ่งอาจเรียกว่าเป็นเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ และอาจจะด้วยความเข้าใจผิดว่าเจ้าของที่ดินมีหน้าที่เสียภาษีเฉพาะค่าเช่าที่ได้รับเท่านั้น ส่วนเงินก้อนกินเปล่านั้นไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด หรืออาจจะเพราะตั้งใจไม่ยอมเสียภาษีเพราะถ้านำเงินก้อนมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีที่ได้รับด้วยแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูง จึงเกิดพฤติการณ์การหลบเลี่ยงภาษีอากรต่อๆ กันมา

ในปี พ.ศ. 2499 กระทรวงการคลังจึงได้ออกประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 โดยวางหลักการไว้ว่า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ เป็นเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี แต่ถ้าผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่านั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินกินเปล่า ก็จะเป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามีใช้น้อย กระทรวงการคลังจึงยอมให้ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่านั้นตามส่วนแห่ง

จำนวนปีของอายุการเช่า เช่น ผู้ให้เช่าได้รับเงินกินเปล่าในการให้เช่าห้อง 30,000 บาท โดยต้องผูกพันให้เช่าเป็นเวลา 3 ปี ดังนี้ให้เฉลี่ยเงินกินเปล่าจำนวน 30,000 บาทนั้นออกเป็น 3 ปี และให้ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้จากเงินกินเปล่านี้นี้ ปีละ 10,000 บาท รวมทั้งหมด 3 ปี ทั้งนี้ เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีประการหนึ่ง เพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประการหนึ่ง และเพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีเงินได้ได้ปฏิบัติการเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายไม่ปิดบังอีกประการหนึ่ง

จากประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 จึงมีผลทำให้การเสียภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้น ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าแล้วยื่นรายการและชำระภาษีเป็นปีๆ ไปได้ ซึ่งกรมสรรพากรก็ได้ถือปฏิบัติตามเช่นเดียวกัน โดยได้เคยตอบข้อหารือไว้ว่า “...การคำนวณภาษีเงินได้จะกระทำได้โดยการหารเงินกินเปล่าด้วยจำนวนปีของอายุการเช่า คำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการเงินได้เป็นปีๆ ไปจนกว่าจะครบกำหนดอายุสัญญาการเช่า”¹

¹ หนังสือตอบข้อหารือที่ กค 0802/13407 ลงวันที่ 25 กันยายน 2527

ปัญหาในอดีต

จากประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 ที่บอกไว้ว่าถ้าผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า นั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินกินเปล่า ก็จะเป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามิใช่น้อย กระทรวงการคลังจึงยอมให้ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าโดยยื่นรายการและชำระภาษีเป็นปีๆ ไป แม้ว่าหลักการจะเป็นการสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีประการหนึ่ง เพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประการหนึ่ง และเพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีเงินได้ได้ปฏิบัติตามเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายไม่ปิดบังอีกประการหนึ่ง ตามเจตนารมณ์ของกระทรวงการคลัง แต่ก็ได้ส่งผลกระทบต่อความเชื่อมั่นของเจ้าพนักงานประเมินเพราะเงินกินเปล่าเป็นค่าตอบแทนการเช่าที่มีรอบระยะเวลาจะต้องเสียภาษีเป็นเวลานาน ไม่มีหลักประกันที่แน่นอนว่าผู้ให้เช่าจะชำระภาษีครบถ้วนตามกำหนดระยะเวลา เจ้าพนักงานประเมินจึงมีความเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 เป็นการแบ่งเบาภาระให้แก่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่าเพื่อเสียภาษีแล้ว ดังนั้น ผู้ให้เช่าจึงต้องชำระเงินภาษีทั้งหมดในคราวเดียว

ซึ่งในเรื่องนี้ก็ให้เกิดเป็นประเด็นพิพาทขึ้น เมื่อผู้ให้เช่ารายหนึ่งได้ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 20 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 ถึงปี พ.ศ. 2545 โดยได้รับเงินค่าสิทธิการเช่าจำนวนหนึ่ง จึงได้นำเงินค่าสิทธิการเช่านั้นไปคิดเฉลี่ยเป็นรายปีตามอายุสัญญา และยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายปีภาษีไป โดยปรากฏว่าผู้ให้เช่าได้นำส่วนเฉลี่ยในปี พ.ศ. 2525 และ พ.ศ. 2526 ไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2525 ปีภาษี 2526 แล้ว แต่ต่อมาในปี พ.ศ. 2527 เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการตรวจสอบการเสียภาษีในกรณีนี้แล้วมีความเห็นว่าเมื่อผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินค่าตอบแทนตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุสัญญาแล้วจะต้องชำระภาษีทั้งหมดในคราวเดียว เมื่อปรากฏว่าผู้ให้เช่านำเงินได้ส่วนเฉลี่ยไปยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะปีภาษี 2525 ปีภาษี 2526 มิได้นำส่วนเฉลี่ยทั้งหมดไปยื่นรายการในคราวเดียว เจ้าพนักงานประเมินจึงทำการประเมินให้ผู้ให้เช่าต้องเสียภาษีตั้งแต่ปี พ.ศ. 2527 ถึงปี พ.ศ. 2545 ในคราวเดียว (คำนวณภาษีเงินได้เป็นรายปีภาษี แต่จัดเก็บทันทีในคราวเดียว)

ในกรณีนี้ผู้ให้เช่าไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน จึงได้ทำการอุทธรณ์การประเมิน และนำคดีไปฟ้องต่อศาล และที่สุดได้

ปรากฏเป็นคำพิพากษาฎีกาที่ 3569/2534 สรุปความได้ว่า (อ่านตามแบบซ้ำๆ นะครับ) “โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 20 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 ถึงปี พ.ศ. 2545 โดยได้รับเงินค่าสิทธิการเช่าและได้นำไปคิดเฉลี่ยเป็นรายปีตามอายุสัญญา และยื่นแบบแสดงรายการเป็นรายปีภาษีไป โดยโจทก์ได้นำส่วนเฉลี่ยในปีนั้นๆ ไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2525 ปีภาษี 2526 แล้ว ซึ่งจำเลยเห็นว่าเมื่อโจทก์เฉลี่ยเงินค่าตอบแทนตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุสัญญาแล้วจะต้องชำระภาษีทั้งหมดในคราวเดียว เมื่อโจทก์นำเฉพาะส่วนเฉลี่ยในปีนั้นๆ ไปยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษี 2525 ปีภาษี 2526 โดยมีได้นำส่วนเฉลี่ยทั้งหมดไปยื่นแบบแสดงรายการในคราวเดียว จำเลยจึงกำหนดให้โจทก์ต้องเสียภาษีตามการประเมินตั้งแต่ปี พ.ศ. 2527 ถึงปี พ.ศ. 2545 ในคราวเดียว (คำนวณภาษีเงินได้เป็นรายปีภาษีแต่จัดเก็บทันทีในคราวเดียว) ศาลฎีกาเห็นว่า เมื่อประกาศกระทรวง การคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 ได้วางหลักการไว้ว่า การเสียภาษีในกรณีนี้ ยอมให้ผู้เช่าเฉลี่ยเงินได้ตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่า กระทรวงการคลังหวังว่า ผู้ให้เช่าทั้งหลายคงจะพึงพอใจและปฏิบัติการให้เป็นไป

ตามกฎหมายโดยทั่วกัน ซึ่งตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 เป็นการยอมให้ผู้เสียภาษีเฉลี่ยเงินที่ได้รับตามส่วนแบ่งจำนวนปีของการเช่าโดยมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเงินได้เพียงส่วนเฉลี่ยเท่านั้น โจทก์ยอมมีสิทธิที่จะเอาเงินได้ส่วนที่เฉลี่ยนั้นยื่นรายการเงินได้เมื่อถึงกำหนดแต่ละปี การประเมินของจำเลยจึงไม่ชอบ”



ตมนาการของประกาศกระทรวงการคลัง

สืบเนื่องจากประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 มิได้มีข้อความว่า ผู้ให้เช่าจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีทั้งหมดล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในคราวเดียวกัน แต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่าประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 เป็นการแบ่งเบาภาระให้แก่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่าเพื่อเสียภาษี เงินกินเปล่าเป็นค่าตอบแทนการเช่าที่มีรอบระยะเวลาจะต้องเสียภาษีเป็นเวลานาน ไม่มีหลักประกันที่แน่นอนว่าผู้ให้เช่าจะชำระภาษีครบถ้วนตามกำหนดระยะเวลา ผู้ให้เช่าจึงต้องชำระเงินภาษีทั้งหมดในคราวเดียว ดังนั้นในปี พ.ศ. 2528 กระทรวงการคลังจึงได้ออกประกาศ

กระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากกาให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ซึ่งเป็นประกาศเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้สำหรับผู้ให้เช่าที่ได้รับเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ขึ้นมาใหม่ โดยให้ยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 ประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 นี้ กระทรวงการคลังก็ยังยอมให้ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าเหมือนกับที่ได้เคยกำหนดไว้ตามประกาศฉบับเดิม แต่ได้เพิ่มเติมข้อความว่า “ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น มิฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร” อันมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ยังคงมีสิทธิเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าได้เหมือนเดิม แต่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีจากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น

ซึ่งประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ก็ได้นำมาใช้บังคับตลอดมาจนถึงปัจจุบัน

จุดนารมภ์ของกระทรวงการคลังเปลี่ยนแปลงหรือ?

ประเด็นสำคัญที่ต้องคิดก็คือ การเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 (ฉบับเก่า) และตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 (ฉบับใหม่) มีวิธีการเสียภาษีที่เหมือนกันหรือแตกต่างกันประการใด ผู้เขียนได้พิจารณาจากข้อมูลทั้งหมดที่ศึกษาแล้วมีความเห็นว่า วิธีการเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 กับวิธีการเสียภาษีตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 มิได้มีความแตกต่างกันแต่ประการใด ประกาศกระทรวงการคลังฯ ทั้ง 2 ฉบับ มีเนื้อหาเหมือนกันเกือบทุกประการ เพียงในประกาศฉบับใหม่ปี พ.ศ. 2528 ได้เพิ่มเงื่อนไขเกี่ยวกับการชำระภาษีว่า “เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่

ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น มิฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร” เท่านั้น ดังนั้น ผู้เขียนจึงสรุปว่าเจตนารมณ์ในการเสียภาษีเงินได้จากการได้รับเงินกินเปล่าตามประกาศตามประกาศกระทรวงการคลังมิได้มีการเปลี่ยนแปลง เห็นด้วยไหมครับ?

ผู้เขียนตอบคำถามต่อไปว่า ถ้าเจตนารมณ์ของกระทรวงการคลังมิได้มีการเปลี่ยนแปลงแล้วที่มีการเพิ่มเติมข้อความในประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ว่า “เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการเงินได้ และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น” กระทรวงการคลังกำหนดเพิ่มเติมขึ้นใหม่ทำไม? เป็นการกำหนดเงื่อนไขใหม่สำหรับการเฉลี่ยเงินได้เป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าใช่หรือไม่? หากเป็นเงื่อนไขแล้วผู้มีเงินได้มิได้ยื่นรายการและชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมิน (มิได้ยื่น ภ.ง.ด. 93 ภายในเดือนธันวาคมของปีที่ได้รับเงินได้) ก็เท่ากับมิได้ทำตามเงื่อนไขที่กำหนด จะไม่ได้รับสิทธิในการเฉลี่ยเงินได้เป็นรายปีตามประกาศกระทรวง

การคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ก็เลยต้องนำเงินกินเปล่าทั้งหมดมารวมเป็นเงินได้ในปีที่ได้รับ และยื่นรายการเพื่อเสียภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดไป (ใช้เกณฑ์เงินสด) ทั้งนี้

ผู้เขียนตอบได้ว่า ตามประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 มีข้อความสำคัญประการหนึ่งที่ต้องพิจารณาคือ กรณีที่กระทรวงการคลังได้กำหนดเพิ่มเติมไว้สำหรับกรณีที่ผู้มีเงินได้มิได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 93 และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปภายในเดือนธันวาคมของปีที่ได้รับเงินกินเปล่านั้นว่า “มิฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร” มีความหมายประการใด ผู้เขียนเห็นว่าการใช้อำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ก็คือการประเมินก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นรายการในแต่ละปีภาษีที่ได้เฉลี่ยเงินได้เป็นรายปีภาษีไป หากจะแปลความว่า กรณีผู้มีเงินได้จากเงินกินเปล่ามิได้ยื่นรายการและชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าในปีที่ได้รับเงินได้แล้ว ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินกินเปล่าทั้งหมดมารวมเป็นเงินได้ในปีที่ได้รับ และยื่นรายการเพื่อเสียภาษีภายใน

เดือนมีนาคมของปีถัดไปทั้งจำนวนโดยใช้เกณฑ์เงินสดแล้ว ในประกาศกระทรวงการคลังฯ ก็ยอมต้องระบุแล้วว่าเจ้าพนักงานประเมินก็ต้องใช้อำนาจตามมาตรา 19 หรือมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร ในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร มีใช้มาตรา 60 ทวิ ตามประมวลรัษฎากร *เข้าใจตรงกันนะครับ..*

สรุปความเห็น

กระทรวงการคลังมีเจตนารมณ์มุ่งประสงค์ที่จะยอมให้ผู้ให้เช่าที่ได้รับเงินกินเปล่าจากการให้เช่าอาคารหรือโรงเรือนเป็นระยะเวลาสามารถนำเงินกินเปล่ามาเฉลี่ยตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าได้ เพราะกระทรวงการคลังเห็นว่าถ้าจะให้ผู้ให้เช่าต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่านั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินกินเปล่านั้นก็เป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามิใช่น้อย แม้ต่อมาจะได้มีการยกเลิกประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 และออกประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 ขึ้นมาใช้แทนโดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินก็ตาม

แต่ก็มีได้แสดงให้เห็นว่ากระทรวงการคลังประสงค์จะเปลี่ยนเจตนารมณ์ใหม่โดยให้ผู้ให้เช่าเงินกินเปล่าทั้งหมดที่ได้รับมาเสียภาษีเงินได้ในปีเดียวกับที่ได้รับเงินกินเปล่าแต่ประการใด หากแต่ต้องการกำหนดให้ชัดเจนว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินกินเปล่าจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและชำระภาษีเงินได้เป็นการล่วงหน้าในปีที่ได้รับเงินกินเปล่า ทั้งนี้ เพื่อเป็นหลักประกันในการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ เพราะการที่ประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 มิได้กำหนดเงื่อนไขไว้เช่นนั้นได้ส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ของภาครัฐ แม้ต่อมาประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528 จะได้กำหนดไว้ว่า เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการและชำระภาษีจากเงินที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของอายุการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้นั้น ก็มีใช้เป็นการกำหนดเป็นเงื่อนไขไว้ว่า หากผู้มีเงินได้มิได้ยื่นรายการและชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าในปีที่ได้รับเงินได้จะไม่มีสิทธิเฉลี่ยเงินกินเปล่าตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่าแต่ประการใด เพียงแต่เป็นเงื่อนไขในการยื่นรายการและชำระภาษีเป็นการล่วงหน้าเพื่อกำหนดอำนาจการประเมินเท่านั้น ซึ่งหากมิได้ปฏิบัติแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ยอม

มีอำนาจที่จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้

สุดท้าย ท้ายสุด.. สำหรับประเด็นข้อสงสัยที่ว่า วิธีคิดเช่นนี้จะขัดต่อหลักการทั่วไปในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งใช้ “เกณฑ์เงินสด” หรือไม่นั้น ผู้เขียนเห็นว่าแม้ว่าในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเป็นที่เข้าใจกันโดยทั่วไปว่าต้องใช้เกณฑ์เงินสด แต่ก็ไม่พบว่ามีการบัญญัติไว้ในบทกฎหมายมาตราใดว่าในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นให้ใช้เกณฑ์เงินสด หากประมวลรัษฎากรมุ่งประสงค์จะให้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องคำนวณภาษีเงินได้โดยต้องเสียภาษีทันทีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยการใช้จ่ายเงินสดเท่านั้นแล้ว ก็ย่อมต้องบัญญัติไว้ในบทบัญญัติแห่งกฎหมายให้ชัดเจนแล้ว เฉกเช่นที่ได้มีการบัญญัติเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ในมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การแปลความในกรณีนี้จึงไม่ขัดต่อหลักการหรือหลักกฎหมายแต่ประการใด

แต่ผู้เขียนก็แอบคิดเองแบบดั่งๆ ว่า เราควรจะต้องดูทิศทางของกรมสรรพากรในเรื่องนี้ด้วยเหมือนกัน เห็นด้วยมั๊ยครับ.



สรุปรายละเอียดตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3569/2534

คำฟ้อง

ปี 2523 โจทก์ทำสัญญาให้เช่าตึกแถวมีกำหนด 20 ปี โดยได้รับค่าตอบแทนการจดทะเบียนสิทธิการเช่ารวม 7,200,000 บาท และได้นำค่าตอบแทนไปยื่นแบบฯ โดยคิดเฉลี่ยเป็นรายปีตามอายุสัญญาตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2499 และได้ยื่นแบบฯ ปีภาษี 2523 2524 และ 2525 แล้ว

ปี 2526 จำเลยแจ้งการประเมินให้โจทก์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของปีภาษี 2527 ถึง 2545 ในคราวเดียวกัน ตามมาตรา 60 ทวิ

โจทก์อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการฯ มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์

โจทก์ฟ้องว่า การกระทำของจำเลยขัดต่อกฎหมายและประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2499 ซึ่งยินยอมให้มีการเฉลี่ยค่าตอบแทนตามอายุสัญญาเช่า และเสียภาษีเงินได้ในค่าตอบแทนเป็นส่วนๆ เป็นปีๆ จำเลยจะอ้างประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 ไม่ได้ เพราะประกาศดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 ไม่มีผลย้อนหลัง และจะอ้างมาตรา 60 ทวิ ก็ไม่ได้ เพราะจะต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น และจะต้องใช้เป็นกรณีพิเศษ

คำให้การ

โจทก์ได้รับเงินค่าตอบแทนสิทธิการเช่า เจ้าพนักงานประเมินได้แจ้งให้นำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี 2527 - 2545 จริง เพราะโจทก์ไม่ได้ยื่นแบบฯ และเสียภาษีจากเงินได้ที่เฉลี่ยทั้งหมดในคราวเดียวกันให้แล้วเสร็จไปในปีที่ได้รับเงินได้

ประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2499 มีสาระสำคัญว่าผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบฯ เพื่อชำระภาษีภายในเวลาอันสมควร กล่าวคือ ตามมาตรา 56 กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบฯ เกี่ยวกับเงินได้ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี เป็นการแบ่งเบาภาระให้แก่ผู้ให้เช่าทรัพย์สินเฉลี่ยเงินค่าตอบแทนตามส่วนแบ่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่าเพื่อเสียภาษีเท่านั้น ผู้ให้เช่าต้องชำระเงินภาษีทั้งหมดในคราวเดียว กรณีของโจทก์ถือว่าเป็นกรณีจำเป็น เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากข้อเท็จจริงโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ และเงินได้จากการจดทะเบียนสิทธิการเช่านั้นมิชอบระยะเวลาที่จะต้องเสียภาษีเป็นเวลานาน และไม่มีหลักประกันที่แน่นอนว่าโจทก์จะชำระ

ภาษีโดยครบถ้วนตามกำหนดระยะเวลา

จำเลยเพียงวินิจฉัยว่า โจทก์ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประเมินไว้ตั้งแต่ปี 2527 - 2545 ในคราวเดียวกันเท่านั้น ไม่ได้แจ้งให้ชำระเป็นของปีภาษี 2527 เพียงปีเดียว

คำพิพากษา

โจทก์ได้รับคำตอบแทนในการจดทะเบียนสิทธิการเช่า โดยมีระยะเวลาการเช่าถึงปี 2545 ในการเรียกเก็บภาษี จำเลยยินยอมให้โจทก์เฉลี่ยเงินได้เป็นรายปีจนกว่าจะสิ้นเวลาการเช่าตามประกาศกระทรวงการคลัง ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2499 ซึ่งกระทรวงการคลังได้วางหลักการไว้ว่า การเสียภาษีในกรณีนี้ยอมให้ผู้เช่าเฉลี่ยเงินได้ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่า กระทรวงการคลังหวังว่า ผู้ให้เช่าทั้งหลายคงจะพึงพอใจและปฏิบัติตามให้เป็นไปตามกฎหมายโดยทั่วกัน อย่างผู้ให้เช่ายื่นรายการขอเสียภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องตามที่ได้ชี้แจงมาโดยดี กรมสรรพากรก็จะประเมินเฉพาะเงินค่าภาษีเงินได้อย่างเดียว ไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มหรือค่าปรับใดๆ

ตามประกาศกระทรวงการคลังเป็นการยอมให้ผู้เสียภาษีเฉลี่ยเงินที่ได้รับตามส่วนแห่งจำนวนปีของการเช่า โดยมีหน้าที่ต้องยื่นรายการเงินได้เพียงส่วนเฉลี่ยเท่านั้น เมื่อประกาศฯ ยินยอมให้ผู้เสียภาษียื่นรายการเงินได้โดยเฉลี่ยเป็นปีๆ ไป โจทก์ย่อมมีสิทธิที่จะเอาเงินได้ส่วนที่เฉลี่ยนั้นยื่นรายการเงินได้เมื่อถึงกำหนดแต่ละปี การที่จะเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ก่อนถึงกำหนดตามมาตรา 60 ทวิ ต้องเป็นกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น

ประกาศกระทรวงการคลังก็มิได้มีข้อความว่า ในกรณีกรมสรรพากรได้ดำเนินการไต่สวนแล้ว ผู้ให้เช่าจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีทั้งหมดล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในคราวเดียวกันแต่อย่างใด ที่จำเลยอ้างว่าตามประกาศฯ ผู้มีเงินได้จะต้องชำระภาษีเงินได้พร้อมกันทั้งหมดให้แล้วเสร็จในปีที่ได้รับเงินนั้นโดยยอมให้เฉลี่ยเฉพาะเงินได้ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุสัญญาเช่า ก็เป็นความเข้าใจของจำเลยเอง ดังจะเห็นได้ว่าต่อมาภายหลังกระทรวงการคลังได้มีประกาศ ลงวันที่ 19 กุมภาพันธ์ 2528 เปลี่ยนแปลงวิธีการชำระเงินภาษีเสียใหม่

ดังนั้น จำเลยจึงยังคงได้รับประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังฉบับเดิมอยู่ พิพากษาให้โจทก์ชนะคดี

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน

ด้วยปรากฏว่า มีบุคคลเป็นจำนวนมากที่มีเงินได้หรือได้รับประโยชน์อย่างอื่นเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน แต่มีได้ยื่นรายการเงินได้หรือประโยชน์ที่ได้รับนั้นตามความเป็นจริง เป็นต้นว่า

- (1) มีเงินได้จากเงินค่าเช่า แต่มีได้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้
- (2) เรียกเก็บค่าเช่าสูง แต่ทำหลักฐานไม่ตรงกับความเป็นจริง เช่น ทำสัญญาหรือใบรับแสดงการรับค่าเช่าไว้ต่ำ
- (3) ผู้ให้เช่ามากรายนอกจากจะเรียกเก็บเงินค่าเช่าแล้ว ยังเรียกเป็นเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง หรือเงินค่าซ่อมแซมอีกส่วนหนึ่งด้วย
- (4) ในบางกรณีผู้เป็นเจ้าของที่ดินได้อาศัยที่ดินออกให้เช่า โดยยอมให้ผู้เช่าปลูกสร้างอาคารหรือโรงเรือนบนที่ดินนั้น และผู้เช่าได้ยอมยกอาคารหรือโรงเรือนนั้นให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่ผู้ให้เช่า

ทั้ง 4 กรณีนี้ ผู้ให้เช่าบางรายไม่ยื่นรายการเลย บางรายยื่นรายการเงินได้เฉพาะค่าเช่า ตามหลักฐานที่ทำไว้ว่าได้รับค่าเช่าเท่านั้น ซึ่งเป็นจำนวนต่ำมากไม่สมกับสภาพของอาคารหรือโรงเรือนที่ให้เช่านั้น ส่วนค่าเช่าที่เรียกเก็บไว้เกินกว่าหลักฐานที่ทำไว้ เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง หรือเงินค่าซ่อมแซมที่เรียกเก็บไว้ ประโยชน์ที่ได้จากการได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนที่ผู้เช่ายกให้เหล่านี้ไม่ได้ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะผู้ให้เช่ารู้เท่าไม่ถึงการณ์ หรืออาจมีเจตนาจงใจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้

กระทรวงการคลังจึงขอชี้แจงให้ทราบว่า เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซมหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินทั้งสิ้น ซึ่งจะนำมายื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย สำหรับผู้ให้เช่าที่ได้รับเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือได้รับกรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนดังกล่าวแล้วนั้น ส่วนมากผู้ให้เช่าจะต้องยอมให้ผู้เช่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนเป็นระยะเวลา 3 ปี 5 ปี หรือ 8 ปี เป็นต้น ซึ่งถ้าผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินหรือประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ก็ย่อมจะเป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามิใช่น้อย ในข้อนี้กรมสรรพากรรายงานว่า ผู้เสียภาษีบางรายขอเสนอตัวเองที่จะเสียภาษี

ให้ถูกต้องตามกฎหมาย แต่ต้องขอความเห็นใจจากทางราชการที่จะคำนวณภาษีเฉลี่ยเป็นรายปีตามอายุสัญญาเช่า อันจะเป็นทางแบ่งเบาภาระทางด้านประชาชนผู้เสียภาษี

กระทรวงการคลังจึงขอประกาศให้ทราบทั่วกันว่า เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีประการหนึ่ง เพื่อแบ่งเบาภาระของผู้เสียภาษีประการหนึ่ง และเพื่อเปิดโอกาสให้ประชาชนผู้มีเงินได้ได้ปฏิบัติการเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมายไม่ปิดบังอีกประการหนึ่ง กระทรวงการคลังจึงขอวางหลักการไว้ว่าการเสียภาษีในกรณีเกี่ยวกับเรื่องนี้ กระทรวงการคลังยอมให้ผู้ให้เช่าเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินเบี้ยเจียะเงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้น ตามส่วนแห่งจำนวนปีของอายุการเช่า เช่น ผู้ให้เช่าได้รับเงินกินเปล่าในการให้เช่าห้อง 30,000 บาท แต่ผู้ให้เช่าต้องผูกพันให้เช่าเป็นเวลา 3 ปี ดังนี้ให้เฉลี่ยเงินกินเปล่าจำนวน 30,000 บาท นั้นออกเป็น 3 ปี และให้ผู้ให้เช่ามีหน้าที่ยื่นรายการเงินได้จากเงินกินเปล่านี้ ปีละ 10,000 บาท รวมทั้งหมด 3 ปี

การวางหลักการดังนี้ กระทรวงการคลังหวังว่า ผู้ให้เช่าทั้งหลายคงจะพึงพอใจ และปฏิบัติการให้เป็นไปตามกฎหมายโดยทั่วกัน และถ้าผู้ให้เช่าผู้ใดยื่นรายการเงินได้ขอเสียภาษีเพิ่มเติมให้ถูกต้องตามที่ได้ชี้แจงมานี้โดยดีแล้ว กรมสรรพากรก็จะประเมินเรียกเก็บหรือรับชำระเฉพาะเงินค่าภาษีเงินได้แต่เพียงอย่างเดียว โดยจะไม่เรียกเก็บเงินเพิ่มหรือค่าปรับใดๆ ทั้งสิ้น แต่ถ้าผู้ใดไม่ยื่นรายการตามที่เป็นจริงภายในเวลาอันสมควร และกรมสรรพากรได้ดำเนินการตรวจสอบไตสวนได้มาเอง ผู้ให้เช่านอกจากจะต้องรับผิดชอบเสียเงินภาษีตามที่ควรต้องเสียแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเสียเงินเพิ่มตามกฎหมายประมวลรัษฎากร และมีความผิดทางอาญาอีกด้วย

ประกาศ ณ วันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง

ประกาศกระทรวงการคลัง

เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน

โดยที่กระทรวงการคลังพิจารณาเห็นว่า ประกาศกระทรวงการคลัง เรื่อง ผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินไม่ยื่นรายการเงินได้ให้ครบถ้วน ลงวันที่ 6 สิงหาคม พ.ศ. 2499 ได้ใช้บังคับเป็นเวลานานสมควรปรับปรุงเสียใหม่ให้เหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน ดังต่อไปนี้

ด้วยปรากฏว่า มีบุคคลผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจำนวนมากที่มีเงินได้หรือได้รับประโยชน์อย่างอื่นเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน แต่มิได้ยื่นรายการเงินได้หรือประโยชน์ที่ได้รับนั้นตามความเป็นจริง เป็นต้นว่า

(1) มีเงินได้จากเงินค่าเช่า แต่มิได้ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้

(2) เรียกเก็บค่าเช่าสูง แต่ทำหลักฐานไม่ตรงกับความเป็นจริง เช่น ทำสัญญาหรือใบรับแสดงการรับค่าเช่าไว้ต่ำ

(3) ผู้ให้เช่ามากรายนอกจากจะเรียกเก็บเงินค่าเช่าแล้ว ยังเรียกเก็บเป็นเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง หรือเงินค่าซ่อมแซมอีกส่วนหนึ่งด้วย

(4) ในบางกรณีผู้เป็นเจ้าของที่ดินได้ยอมให้ปลูกสร้างอาคารหรือโรงเรือนบนที่ดิน และผู้ปลูกสร้างได้ยอมยกอาคารหรือโรงเรือนนั้นให้เป็นกรรมสิทธิ์แก่เจ้าของที่ดิน โดยเจ้าของที่ดินยอมให้ผู้ปลูกสร้างเช่าอาคารหรือโรงเรือนนั้น

ทั้ง 4 กรณีนี้ ผู้ให้เช่าบางรายไม่ยื่นรายการเลย บางรายยื่นรายการเงินได้เฉพาะค่าเช่า ตามหลักฐานที่ทำไว้ว่าได้รับค่าเช่าเท่านั้น ซึ่งเป็นจำนวนต่ำมากไม่สมกับสภาพของอาคารหรือโรงเรือนที่ให้เช่านั้น ส่วนค่าเช่าที่เรียกเก็บไว้เกินกว่าหลักฐานที่ทำไว้ เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง หรือเงินค่าซ่อมแซมที่เรียกเก็บไว้ ประโยชน์ที่ได้จากการได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนที่ผู้เช่ายกให้เหล่านี้มิได้ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย ทั้งนี้ อาจเป็นเพราะผู้ให้เช่ารู้เท่าไม่ถึงการณ์ หรืออาจมีเจตนาจงใจหลีกเลี่ยงการเสียภาษีเงินได้ กระทรวงการคลังจึงขอชี้แจงให้ทราบว่า เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซมหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินทั้งสิ้น ซึ่งจะนำมายื่นเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย

สำหรับผู้ให้เช่าที่ได้รับเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือได้รับ

กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือดังก้าวแล้วนั้น ส่วนมากผู้ให้เช่าจะต้องยอมให้ผู้เช่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนเป็นระยะเวลาาน เช่น 10 ปี 20 ปี หรือ 30 ปี เป็นต้น ซึ่งถ้าผู้ให้เช่าจะต้องรับภาระเสียภาษีเงินได้จากจำนวนเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม หรือค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้นทั้งหมดในปีเดียวกับที่ได้รับเงินหรือประโยชน์ดังกล่าวแล้ว ก็ยอมจะเป็นภาระหนักแก่ผู้ให้เช่ามีใช้น้อย

ฉะนั้น เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และเพื่อเปิดโอกาสให้ผู้มีเงินได้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวเสียภาษีโดยถูกต้องตามกฎหมาย กระทรวงการคลังจึงวางหลักการไว้ว่า การเสียภาษีในกรณีเกี่ยวกับเรื่องนี้ กระทรวงการคลังยอมให้ผู้ให้เช่าซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉลี่ยเงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และค่าแห่งอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์นั้น ตามส่วนแห่งจำนวนปีของการเช่า เช่น ผู้ให้เช่าได้รับเงินกินเปล่าในการให้เช่าอาคารเป็นเงิน 300,000 บาท แต่ผู้ให้เช่าต้องผูกพันให้เช่าเป็นเวลา 10 ปี ดังนี้ให้เฉลี่ยเงินกินเปล่าจำนวน 300,000 บาท นั้นออกเป็นรายปีจำนวน 10 ปี โดยผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะมีเงินได้ปีละ 30,000 บาท ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ยื่นรายการเงินได้ และชำระภาษีเงินได้จากเงินกินเปล่าที่เฉลี่ยเป็นรายปีตามจำนวนปีของการเช่าเป็นการล่วงหน้าให้เสร็จสิ้นไปในปีที่ได้รับเงินได้พึงประเมินนั้น มิฉะนั้น เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรจะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีเงินได้ก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการตามมาตรา 60 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้มีเงินได้ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผู้ได้ยื่นรายการเงินได้และชำระภาษีเงินได้ตามที่ชี้แจงนี้ด้วยดีแล้ว กรมสรรพากรจะไม่เรียกเก็บเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ หรือค่าปรับใดๆ ทั้งสิ้น แต่ถ้าผู้ใดไม่ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้ตามที่เป็นจริงภายในเวลาอันสมควร และกรมสรรพากรได้ดำเนินการตรวจสอบได้ส่วนได้มาเอง ผู้มีเงินได้ดังกล่าวนอกจากจะต้องรับผิดชอบเสียภาษีแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ และมีความผิดทางอาญาอีกด้วย

ประกาศหรือคำสั่งอื่นใดที่ขัดหรือแย้งกับประกาศนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ประกาศ ณ วันที่ 19 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2528

สมหมาย ฮุนตระกูล

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง