ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร

โดย

นางสาววิชชุดา แซ่แต้

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2561
ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Ref. code: 25616002020326AYR

ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร

โดย

นางสาววิชชุดา แซ่แต้

การค้นคว้าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาบัญชี
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
ปีการศึกษา 2561

ลิขสิทธิ์ของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

Ref. code: 25616002020326AYR

THE INTERPRETATION PROBLEM OF ASSESSABLE INCOME UNDER SECTION 40(2) (6) (7) AND (8) OF THE REVENUE CODE

BY

MISS WITCHUDA SAETAE

AN INDEPENDENT STUDY SUBMITTED IN PARTIAL FULFILLMENT OF
THE REQUIREMENTS FOR THE DEGREE OF MASTER OF ACCOUNTING
FACULTY OF COMMERCE AND ACCOUNTANCY
THAMMASAT UNIVERSITY
ACADEMIC YEAR 2018

COPYRIGHT OF THAMMASAT UNIVERSITY

Ref. code: 25616002020326AYR

มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี

การค้นคว้าอิสระ

ของ

นางสาววิชชุดา แซ่แต้

เรื่อง

ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8)
แห่งประมวลรัษฎากร

ได้รับการตรวจสอบและอนุมัติ ให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตร
บัญชีมหาบัณฑิต

เมื่อ วันที่ 13 ก.พ. 2562

ประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระ _____
(รองศาสตราจารย์ ดร. มนวิกา ผดุงสิทธิ์)

กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ _____
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วรรณี เตโชโยธิน)

คณบดี _____
(รองศาสตราจารย์ ดร. พิภพ อุดร)

หัวข้อการค้นคว้าอิสระ	ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	นางสาววิชชุดา แซ่แต้
ชื่อปริญญา	บัญชีมหาบัณฑิต
สาขาวิชา/คณะ/มหาวิทยาลัย	บัญชี พาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
อาจารย์ที่ปรึกษาการค้นคว้าอิสระ	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วรรณี เตโชโยธิน
ปีการศึกษา	2561

บทคัดย่อ

การค้นคว้าอิสระนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ที่สำคัญในการจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินทั้ง 4 ประเภท โดยการศึกษาครั้งนี้เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสารที่เก็บรวบรวมข้อมูลจากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือของกรมสรรพากร จากการศึกษาพบว่าปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมิน โดยมากมักเป็นปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับ 40(6) เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้เหมือนกัน ต่างกันเพียงเงื่อนไขในการใช้ความรู้ ความสามารถในวิชาชีพตามที่กำหนด และปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับ 40(8) ที่เป็นเงินได้จากการรับทำงาน ซึ่งถ้าเป็นการรับทำงานให้ที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายไม่มาก จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่หากมีค่าใช้จ่ายสูงหรือประกอบกิจการในรูปแบบธุรกิจจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) รวมถึงปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับ 40(8) ที่เป็นเงินได้ที่เกิดจากรับจ้างเหมา หากผู้รับเหมาลงทุนในการจัดหาสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต แรงงานรวมถึงเครื่องมือ เงินได้ดังกล่าวอาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาตามมาตรา 40(7) หากงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าสัมภาระที่ใช้ในการผลิต หรืออาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) หากสัมภาระที่ใช้ในการผลิตนั้นสำคัญกว่างานที่รับทำ

คำสำคัญ: เงินได้พึงประเมิน, ประมวลรัษฎากร

Ref. code: 25616002020326AYR

Independent Study Title	THE INTERPRETATION PROBLEM OF ASSESSABLE INCOME UNDER SECTION 40(2) (6) (7) AND (8) OF THE REVENUE CODE
Author	Miss Witchuda Saetae
Degree	Master of Accounting
Major Field/Faculty/University	Accounting Commerce and Accountancy Thammasat University
Independent Study Advisor	Assistant Professor Wannee Taechoyotin, Ph.D.
Academic Year	2018

ABSTRACT

This research aimed to study about the interpretation problem of assessable income under section 40(2) (6) (7) and (8) of the revenue code, knowing the important criteria in the classification of assessable income in 4 categories. This study is the documentary research by using data from supreme count judgement and matters for tax consultation from revenue department. This study finds that the problem of assessable income is the interpretation income under section 40(2) and 40(6) as the result of income derived from performance of work but differing for using knowledge proficiency in the profession. The other problem for assessable income is the interpretation income under section 40(2) and 40(8) in which the income is considered from expenses. Also, this study covers the problem of interpreting the income under section 40(7) and 40(8) which income derived from contractor who is a regular producer. If the contractor invests in the materials used in production, the income may be assessed under 40(7) or if the important criteria to consider are the materials used in produced or the work done successfully, it may fall into 40(8).

Keywords: Assessable income, Revenue code

Ref. code: 25616002020326AYR

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระในครั้งนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี เนื่องด้วยความกรุณาเป็นอย่างสูงจากอาจารย์ที่ปรึกษา ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. วรรณี เตโชโยธิน ที่อาจารย์ได้สละเวลาในการเป็นอาจารย์ที่ปรึกษา และได้ให้ความรู้ในการทำวิจัยในครั้งนี้เป็นอย่างดี การให้คำแนะนำและคำปรึกษาที่อาจารย์ให้มาเป็นสิ่งที่ช่วยให้งานวิจัยในครั้งนี้สำเร็จ รวมถึงรองศาสตราจารย์ ดร. มนวิกา ผดุงสิทธิ์ ที่ท่านเป็นประธานกรรมการสอบการค้นคว้าอิสระในครั้งนี้ และยังได้รับคำแนะนำที่ดีจากท่านมาปรับปรุงงานวิจัยให้สำเร็จและมีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

รวมทั้งขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์ เจ้าหน้าที่ของโครงการปริญญาโททางการบัญชี (MAP) ที่ให้ความรู้ ความช่วยเหลือชี้แนะการทำวิจัย

ท้ายที่สุดนี้ต้องกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา พี่น้อง และเพื่อน ๆ ข้าพเจ้าที่ให้กำลังใจแก่ข้าพเจ้าเป็นอย่างดี ผู้ศึกษาหวังว่าการศึกษาค้นคว้าอิสระชิ้นนี้จะมีประโยชน์และมีคุณค่าต่อผู้ที่ต้องการนำข้อมูลการวิจัยไปทำการศึกษา หรือนำไปใช้ประโยชน์ และหากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้วิจัยขอน้อมรับแต่เพียงผู้เดียว

นางสาววิชชุดา แซ่แต้

Ref. code: 25616002020326AYR

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	(1)
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	(2)
กิตติกรรมประกาศ	(3)
บทที่ 1 บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา	2
1.3 ประโยชน์ของการศึกษา	2
1.4 ขอบเขตการศึกษา	2
บทที่ 2 การทบทวนวรรณกรรม	3
2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร	3
2.1.1 ความหมายของภาษีอากร	3
2.1.2 วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากร	3
2.1.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร	4
2.1.4 การจำแนกประเภทภาษีอากร	4
2.1.5 ประมวลรัษฎากร	5
2.1.6 เงินได้พึงประเมิน	5
2.1.7 ประเภทเงินได้พึงประเมิน	5
2.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร	8
2.2.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร	8
2.2.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร	9

Ref. code: 25616002020326AYR

2.2.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร 10
2.3 ผลกระทบที่เกิดจากปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร 11

บทที่ 3 ผลการศึกษา 13

3.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร 13
3.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร 26
3.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร 34

บทที่ 4 สรุปผลการศึกษา 42

4.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร 42
4.1.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร 42
4.1.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร 50
4.1.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร 52
4.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษา 56
4.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาครั้งต่อไป 56

รายการอ้างอิง 57

ประวัติผู้เขียน 58

Ref. code: 25616002020326AYR

บทที่ 1
บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภทของบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนด เงินได้ใดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี จะต้องมีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจน ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอากรประเมิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องแสดงรายการเพื่อเสียภาษีด้วยวิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment) โดยแสดงรายการเงินได้ และหักรายจ่าย ตลอดจนหักลดหย่อนให้ถูกต้องแล้วยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน หากผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติม พร้อมทั้งลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาได้ และในบางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อมีการจ่ายและนำส่งกรมสรรพากร หากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ได้หักภาษี และไม่ได้นำเงินภาษีที่มีหน้าที่หัก นำส่งภายในเวลาที่กำหนด ทั้งผู้มีหน้าที่หักภาษีและผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีต้องรับผิดร่วมกันอีกด้วย

เมื่อผู้เสียภาษีและผู้มีหน้าที่หักภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินและคำนวณภาษีด้วยตนเอง ทำให้เกิดปัญหาในการตีความเพื่อแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไว้ถึง 8 ประเภท ซึ่งเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายและภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่แตกต่างกัน

แม้ตามประมวลรัษฎากรจะบัญญัติลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ไว้ แต่ก็มีเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสับสนและไม่แน่ใจว่าเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้น เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด เป็นไปตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรอนุมาตราใด และในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เห็นว่าเงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง เมื่อยื่นแบบเสียภาษีไปแล้ว ปรากฏว่าเจ้าพนักงานประเมิน เห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่ง ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินผิดประเภท อันนำมาสู่การเสียภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ปัญหาการตีความประเภทของเงินได้พึงประเมินโดยส่วนมาก จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้เหมือนกัน แตกต่างกันเพียงลักษณะเฉพาะที่ระบุไว้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

Ref. code: 25616002020326AYR

จากประเด็นปัญหาข้างต้นทำให้ผู้ศึกษามีความสนใจในการศึกษาเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยพิจารณาจากประมวลรัษฎากร คำพิพากษาศาลฎีกาและแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรเพื่อให้เกิดความเข้าใจและสามารถปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง พร้อมทั้งยังลดปัญหากรณีเกิดข้อโต้แย้งกับเจ้าพนักงานประเมินในภายหลัง

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

ศึกษาถึงหลักเกณฑ์และแนวปฏิบัติในการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากรตามแนววินิจฉัยของคำพิพากษาศาลฎีกาและการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร เพื่อให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินและผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน สามารถใช้เป็นแนวทางในการแบ่งประเภทของเงินได้ ทำให้สามารถคำนวณภาษีและหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากรได้อย่างถูกต้อง

1.3 ประโยชน์ของการศึกษา

เพื่อให้มีความเข้าใจการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดการนำส่งภาษีที่ถูกต้องและทราบถึงข้อควรระมัดระวังในการพิจารณาแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

1.4 ขอบเขตการศึกษา

การศึกษานี้มุ่งที่จะศึกษาหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านำมาจาก 3 แหล่ง คือ ระบบสืบค้นคำพิพากษาคำสั่งคำร้องและคำวินิจฉัยศาลฎีกา การตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร และตำรา หนังสือคำอธิบายประมวลรัษฎากร

Ref. code: 25616002020326AYR

บทที่ 2
การทบทวนวรรณกรรม

เงินได้พึงประเมินถือเป็นฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่จะเป็นตัวกำหนดว่าปีภาษีนี้ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีเท่าใดหลังจากที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท โดยเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีและหักภาษี ณ ที่จ่ายที่แตกต่างกัน จึงมีความจำเป็นอย่างมากที่ผู้มีเงินได้นอกจากจะต้องเข้าใจความหมายของเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีว่ามีจำนวนเท่าใดแล้ว ยังต้องทราบอีกว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นเงินได้ประเภทใด เพราะเงินได้พึงประเมินบางประเภทใน 8 ประเภทนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่มาจากแนวความคิดพื้นฐานเดียวกัน แต่กฎหมายบังคับไว้เป็นการเฉพาะแตกต่างกัน จึงอาจทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเกิดความสับสนและเข้าใจผิด เมื่อเป็นเช่นนี้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจึงควรมีความรู้ความเข้าใจในสาระสำคัญของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทเพื่อสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างถูกต้อง

2.1 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของภาษีอากรอาจแบ่งได้เป็น 2 แนว (สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และ ภิรัตน์ เจียรนัย, 2560)

แนวที่หนึ่ง อธิบายไว้ว่า ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากราษฎร และนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร

แนวที่สอง อธิบายไว้ว่า ภาษีอากรคือเงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีอากร

การเก็บภาษีอากร มีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อใช้ในการบริหารงานของรัฐบาลที่มีค่าใช้จ่ายดำเนินการที่สูงมาก นอกเหนือจากนี้ในปัจจุบันภาษีอากรยังเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ ส่งเสริมความเจริญเติบโตของธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน หรือเพื่อสนองนโยบายบางประการของรัฐบาล เช่น การจัดการศึกษาของเอกชน การทำประกันชีวิตเพื่อการส่งเสริมสวัสดิการสังคม หรือการส่งเสริมการลงทุน เป็นต้น (โกเมนทร์ สืบวิเศษ, 2537)

Ref. code: 25616002020326AYR

2.1.3 โครงสร้างของกฎหมายภาษีอากร

เมื่อกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทประกอบไปด้วยโครงสร้าง 6 ส่วน การศึกษากฎหมายภาษีอากรไม่ว่าประเภทใด หากยึดถือโครงสร้างทั้ง 6 ส่วนนี้ จะทำให้ความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรประเภทนั้นเป็นไปได้ง่ายขึ้นและสามารถนำไปใช้ประโยชน์ได้ ซึ่งประกอบด้วย (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2561)

1. ผู้เสียภาษีหรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษี คือ บุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้เสียภาษีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

2. ฐานภาษี คือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษี มี 4 ประเภท ได้แก่ 1) ฐานรายได้ จัดเก็บจากรายได้ 2) ฐานการบริโภค จัดเก็บเมื่อมีการซื้อขายสินค้าหรือให้บริการ 3) ฐานความมั่งคั่ง จัดเก็บทรัพย์สินที่บุคคลมีอยู่ 4) ฐานอื่น ๆ เป็นการจัดเก็บนอกจากสามฐานนี้มักไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ แต่มักจัดเก็บเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์บางอย่าง

3. อัตราภาษี แบ่งได้เป็น 3 อัตรา ได้แก่ 1) อัตราก้าวหน้า หมายถึงอัตราภาษีที่สูงขึ้นเมื่อมีเงินได้พึงประเมินเพิ่มขึ้น 2) อัตราคงที่ หมายถึงการเสียภาษีในอัตราเดียว แม้จะมีเงินได้พึงประเมินสูงเพียงใด 3) อัตราถดถอย หมายถึงอัตราภาษีจะต่ำลงเมื่อฐานภาษีเพิ่มสูงขึ้น

4. วิธีการเสียภาษี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลมีวิธีการเสียภาษี 3 วิธี คือ 1) วิธีการประเมินตนเอง 2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย 3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

5. วิธีหาข้อยุติในปัญหาภาษีที่เกิดขึ้น เมื่อผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นไม่ถูกต้องครบถ้วนและเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้เสียภาษีแล้ว หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วย ผู้เสียภาษีมีสิทธิที่จะยื่นอุทธรณ์ เว้นแต่จะเป็นกรณีต้องห้ามอุทธรณ์

6. การบังคับให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร โครงสร้างส่วนนี้เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบถึงสภาพบังคับหรือโทษของการฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร โดยมีทั้งโทษทางปกครองคือ การเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และโทษทางอาญาซึ่งมีทั้งโทษปรับและโทษจำคุก

2.1.4 การจำแนกประเภทภาษีอากร

พิจารณาจากลักษณะการรับภาระภาษีอากร แบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2561)

1. ภาษีทางตรง คือ ภาษีที่ภาระภาษีตกแก่บุคคลที่กฎหมายต้องการให้รับภาระไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้พึงประเมินบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล

2. ภาษีทางอ้อม คือ ภาษีที่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต

Ref. code: 25616002020326AYR

2.1.5 ประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากร คือ ชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ประกอบไปด้วยกฎหมายภาษีอากร 4 ประเภท คือ 1) ภาษีเงินได้ แบ่งเป็นบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล 2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ 4) อากรแสตมป์

2.1.6 เงินได้พึงประเมิน

คำว่า เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย เฉพาะเงินได้พึงประเมินที่เป็นทรัพย์สินหรือประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เนื่องจากไม่ได้รับเป็นตัวเงิน ในการคำนวณภาษีจะต้องตีราคาทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้รับให้เป็นเงินตามมาตรา 9 ทวิ คือให้ถือราคาหรือค่าของทรัพย์สินหรือประโยชน์ในวันที่ได้มา โดยที่เงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว เมื่อได้รับมาในปีภาษีใดก็ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีนั้น ถ้าหากเป็นเพียงมีสิทธิที่จะได้รับเงินหรือทรัพย์สิน ยังไม่ถือว่าได้รับเงินได้พึงประเมิน สรุปได้ว่าเงินได้พึงประเมินนี้ใช้เกณฑ์เงินสดในการคำนวณเพื่อเสียภาษีต่อกรมสรรพากร

2.1.7 ประเภทเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร นิยามลักษณะของเงินได้พึงประเมินทั้ง 8 ประเภท ดังนี้

มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

Ref. code: 25616002020326AYR

(3) ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

Ref. code: 25616002020326AYR

(ซ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ฌ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือหรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ญ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

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

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของ ปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้นั้น

ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรสามารถสรุปได้ว่า เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) เงินได้จากค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าสิทธิ หรือเงินปีตามมาตรา 40(3) เงินได้จากเงินลงทุน

Ref. code: 25616002020326AYR

ตามมาตรา 40(4) และเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์ ผิดสัญญาเช่าซื้อตามมาตรา 40(5) มีลักษณะถ้อยคำและความหมายที่ชัดเจนไม่สามารถตีความเป็นอย่างอื่นได้ แม้ว่าเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ตามบทบัญญัติของกฎหมายมีลักษณะคล้ายคลึงกับเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หากแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เป็นเงินได้ที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขการจ้างแรงงาน ที่มีกฎหมายพิเศษบังคับไว้เป็นการเฉพาะ อาทิเช่น กฎหมายคุ้มครองแรงงาน กฎหมายแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายประกันสังคม จึงทำให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่ผู้เสียภาษีได้รับไม่ก่อให้เกิดปัญหาการตีความแต่อย่างใด

ดังนั้นปัญหาการตีความประเภทของเงินได้พึงประเมินโดยมากจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากมีลักษณะกิจการบางอย่างที่อาจทำให้เข้าใจได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินหนึ่ง แต่ความจริงแล้วเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่ง โดยปัญหาการตีความที่เกิดขึ้น ได้แก่

2.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้ และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) คือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เนื่องจากลักษณะของเงินได้ที่เกิดขึ้นเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ทั้งสองอนุมาตรา จึงทำให้เกิดความสับสนในการตีความหรือจำแนกประเภทของเงินได้ ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526 และ 2636/2560 ผู้เสียภาษีมีเงินได้จากการรับทำงานจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายเป็นรายเดือน ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยแสดงประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จากวิชาชีพอิสระ ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) จากการรับทำงานให้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543 ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระรับจ้างทำงานให้ได้รับค่าตอบแทนโดยการเรียกเก็บจากผู้รับบริการเป็นราย ๆ ไปหากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยแสดงประเภทเงินได้ตามมาตรา 40(6) จากวิชาชีพอิสระ แต่เจ้าพนักงานประเมินกลับมีหนังสือแจ้งการประเมิน ให้นำเงินได้ดังกล่าวนี้ไปรวมคำนวณเป็นค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2)

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549 คณะบุคคลให้บริการที่ปรึกษาจากวิชาชีพอิสระ ได้รับค่าตอบแทนจากการให้คำปรึกษา และแสดงรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินให้คณะบุคคลชำระภาษีที่ขาดไป โดยให้เหตุผลว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะเงินได้ตามมาตรา 40(6) นั้น ถือเป็นสิทธิเฉพาะตัว ไม่อาจใช้กับคณะบุคคลได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543 กรณีที่ทำให้เกิดปัญหาให้ต้องวินิจฉัยสำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จากวิชาชีพอิสระ เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับค่าตอบแทน โดยมีเงื่อนไขว่าต้องแบ่งค่าตอบแทนให้แก่บุคคลอื่นใดในการประกอบวิชาชีพนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระจึงยื่นแบบแสดงรายการจำนวนเงินได้แค่เพียงส่วนแบ่งที่ได้รับ ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินให้นำส่วนแบ่งที่ผู้อื่นได้รับ มาคำนวณรวมเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระและชำระภาษีเพิ่มเติม

2.2.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ที่เกิดจากการรับทำงานให้ และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ที่เกิดจากธุรกิจ การพาณิชย์ ก็เป็นอีกหนึ่งข้อปัญหาที่พบมาก เนื่องจากเงินได้จากการรับทำงานให้ ซึ่งปกติแล้วจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่หากเป็นการรับทำงานให้ที่เกิดจากการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ เงินได้ดังกล่าวก็สามารถเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 บริษัทจ่ายเงินได้พึงประเมินสำหรับการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาจากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) ไปยังบริษัทในต่างประเทศที่มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้บริษัทชำระภาษีเพิ่มเติม เนื่องจากเงินได้ที่บริษัทจ่ายไปนั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว พบว่าแนววินิจฉัยในการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรยังแสดงให้เห็นว่า เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) อาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกรณีต่อไปนี้

ข้อหารือที่ กค 0702/2704 เงินได้ค่าตอบแทนจากการรับจ้างเลี้ยงสุกร ซึ่งปกติจะถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานตามมาตรา 40(2) แต่หากผู้เสียภาษีประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ เงินได้จากการรับจ้างเลี้ยงสุกรจะเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือที่ กค 0702/3618 คณะบุคคลรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้า โดยผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาผ้าเพียงอย่างเดียว ส่วนอุปกรณ์อื่น คณะบุคคลเป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายทั้งหมด เงินได้รับจ้างตัดเย็บ

Ref. code: 25616002020326AYR

เสื้อผ้าดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แต่หากคณะบุคคลสามารถพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องจำนวนมาก เงินได้จากการตัดเย็บเสื้อผ้าจะเข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือที่ 0706/9059 ผู้เสียภาษีประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่าง โดยต้องจัดหาคนงาน ค่าตอบแทนที่ได้รับหากผู้เสียภาษีสามารถกระทำได้ด้วยแรงงานของผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว ถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หากเงินค่าแรงที่ผู้รับจ้างได้รับมีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนสูง เงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหารือที่ 0706/6632 ผู้เสียภาษีประกอบอาชีพเป็นตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต ค่าตอบแทนที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่หากผู้เสียภาษีมีหลักฐานประกอบกิจการและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

2.2.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาที่ทำให้ต้องตีความสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ และเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(8) เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ เนื่องจากการรับเหมาที่ต้องลงทุนจัดหาสัมภาระนอกจากเครื่องมือ เป็นเหตุให้ผู้รับเหมาต้องผลิตหรือทำสิ่งของอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นมา ทำให้เกิดปัญหาว่าหากผู้รับเหมาเป็นผู้ประกอบการที่ผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระ ได้รับการว่าจ้างให้ผลิตสินค้าตามที่ผู้ว่าจ้างสั่ง ค่าตอบแทนที่ได้รับนี้จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ต้องจัดหาสัมภาระและเครื่องมือตามมาตรา 40(7) หรือถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 258/2530 ผู้เสียภาษีประกอบกิจการค้าเป็นผู้ผลิตและจำหน่าย นำรายรับจากการจ้างผลิตสินค้าตามคำสั่งลูกค้า แสดงรายการเป็นรายรับจากการจ้างทำของ เจ้าพนักงานประเมินให้ผู้ประกอบการเสียภาษีเพิ่มเติมจากการผลิตตามคำสั่งลูกค้า เพราะเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2382/2534 ผู้ประกอบการประกอบกิจการทำกล่องกระดาษ โดยจำหน่ายกล่องกระดาษผ่าน 2 ช่องทาง คือไปพบลูกค้าเพื่อสอบถามข้อมูลแล้วทำสินค้าตัวอย่างให้ลูกค้าเลือก และลูกค้านำกล่องตัวอย่างมาให้และผู้ประกอบการจะทำกล่องตามตัวอย่างไปให้ลูกค้าเลือก โดยทั้ง 2 วิธี ขนาดของกล่อง ตรา และข้อความที่พิมพ์ลงบนกล่องจะแตกต่างกันไปตามความต้องการของลูกค้า ผู้ประกอบการแสดงรายการเสียภาษีเป็นการประกอบการค้าประเภท

Ref. code: 25616002020326AYR

ขายสินค้า แต่เจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ผู้ประกอบการชำระภาษีเพิ่มเติม เนื่องจากลักษณะงานของผู้ประกอบการเป็นการจ้างทำของมิใช่การขายสินค้า

ข้อหารือที่ กค 0802 (ก)/พ.4557 ผู้ประกอบการผลิตชิ้นส่วนอะไหล่เครื่องใช้ไฟฟ้าลูกค้านำสินค้าต้นแบบมาให้ผลิต สินค้าดังกล่าวของลูกค้าผู้ประกอบการใช้วัตถุดิบจากต่างประเทศเพื่อให้สินค้ามีคุณภาพดี ในขณะเดียวกันผู้ประกอบการก็ผลิตสินค้าตามแบบของลูกค้าจำหน่ายเองด้วย แต่ใช้วัตถุดิบในประเทศซึ่งมีคุณภาพธรรมดา การผลิตสินค้าตามคำสั่งลูกค้านี้ถือเป็นเงินได้จากการจ้างทำของ แต่การผลิตตามต้นแบบลูกค้าที่ใช้วัตถุดิบคุณภาพธรรมดา ถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้า

ข้อหารือที่ กค 0706/9054 ผู้ประกอบการผลิตเสื้อขายเป็นปกติธุระ ได้รับการว่าจ้างให้ผลิตเสื้อ โดยผู้ว่าจ้างจะจัดส่งป้ายตรายี่ห้อและกระดุม อันเป็นเครื่องหมายการค้าของผู้ว่าจ้าง ค่าตอบแทนที่ได้รับไม่ใช่เงินได้จากการจ้างทำของแต่ถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้า

ข้อหารือที่ กค 0706/10495 ผู้เสียภาษีประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่าง ไม่สามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานคนเดียว ต้องจัดหาลูกจ้าง คนงาน พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้ง ส่วนผู้ว่าจ้างจัดหากระจกและอลูมิเนียม กรณีดังกล่าว ไม่เข้าลักษณะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) จากการรับเหมาที่ต้องจัดหาสัมภาระและเครื่องมือ แต่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จากการรับทำงานที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายสูง

2.3 ผลกระทบที่เกิดจากปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาการตีความประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) ดังกล่าวข้างต้น ส่งผลกระทบที่สำคัญ 2 ประการคือ

1. การหักค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินได้พึงประเมินทั้ง 4 ประเภทหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) การรับทำงานให้ สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 และถ้ามีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ต้องนำมารวมคำนวณและหักได้ไม่เกิน 100,000 บาท

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จากวิชาชีพอิสระ หากเป็นวิชาชีพประกอบโรคศิลปะ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 โดยไม่จำกัดวงเงิน ส่วนวิชาชีพอื่น หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 โดยไม่จำกัดวงเงินเช่นกัน เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระสามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความ

Ref. code: 25616002020326AYR

จำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิและตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ หักค่าใช้จ่ายอัตราเหมาร้อยละ 60 หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิและตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) การหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาต้องเป็นกิจการที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) มาตรา 8 เท่านั้น หากเป็นเงินได้พึงประเมินที่มิได้ระบุไว้ ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิและตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม

2. การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นวิธีการเสียภาษีรูปแบบหนึ่งที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องหักภาษี เมื่อมีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ดังที่ปรากฏในมาตรา 3 เตรส มาตรา 50 และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งคำสั่งที่ ท.ป. 4/2528

ปัญหาการตีความเพื่อแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน จึงมิได้ส่งผลกระทบแค่การหักค่าใช้จ่ายในอัตราที่ไม่เท่ากัน สำหรับบุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่ยังส่งผลกับทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่กฎหมายกำหนด ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งต่อกรมสรรพากร ดังนั้นหากจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินไม่ถูกต้อง ย่อมส่งผลต่อการคำนวณภาษีที่ต้องชำระไม่ถูกต้องตามไปด้วย ทำให้ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม พร้อมทั้งชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

Ref. code: 25616002020326AYR

บทที่ 3
ผลการศึกษา

การศึกษาปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยผู้ศึกษารวบรวมคำพิพากษาศาลฎีกาซึ่งเป็นศาลสูงสุด ผู้วินิจฉัยในปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไว้และข้อหารือซึ่งเป็นแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพกร ที่ออกโดยกรมสรรพากรที่เป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมิน อันจะทำให้สามารถทราบถึงหลักเกณฑ์ในการตีความเพื่อจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมิน และการปรับใช้ได้อย่างถูกต้อง

3.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อแตกต่างระหว่างเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) และเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระต้องได้รับ โดยคำนึงถึงการใช้ความรู้ความสามารถปริมาณงานหรือความยากง่ายของงานที่รับทำ ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526

โจทก์ นายวิชัย เอี่ยมอร่าม

จำเลย กรมสรรพากรกับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์มีอาชีพรับจ้างทำงานด้านการประกอบโรคศิลปะและดำเนินการสถานพยาบาลเอกชนของตนเองด้วย โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะประจำสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ ไม่มีสิทธิในการเป็นพนักงานหรือลูกจ้าง แต่มีฐานะเป็นบุคคลภายนอกที่ได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เดือนละ 3,000 บาท และโจทก์เป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ตั้งและเป็นผู้ดำเนินการสถานพยาบาลส่วนตัวมีเงินได้จากการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยาให้แก่ผู้ป่วย โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้และชำระภาษีตลอดมาทุกปี ต่อมาในปี 2521 จำเลยได้ออกหนังสือถึงโจทก์เตือนให้เสียภาษีเงินได้สำหรับการประกอบโรคศิลปะในสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ จำเลยให้การว่า โจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด.9 ประจำปี พ.ศ. 2517-2519 รวม 3 ปี ว่าโจทก์มีเงินได้พึงประเมินในการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงาน

Ref. code: 25616002020326AYR

เห็นว่าเงินได้พึงประเมินของโจทก์เข้าลักษณะเป็นประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) จึงเป็นการแสดงรายการเงินได้ผิดประเภท ทำให้การคิดหักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง รัฐจึงได้รับการชำระภาษีไม่ครบ นอกจากนั้น โจทก์ว่าโจทก์มีรายได้จากการรักษาพยาบาล และขอหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 75 ในประเภทเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้องเพราะเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 60 เท่านั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้โจทก์ชำระหนี้เพิ่มชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน

โจทก์ฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ปัญหาเรื่องเงินตอบแทนซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาท ซึ่งโต้เถียงกันว่าเป็นเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) หรือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหานี้ ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่มีมติว่า เงินตอบแทนซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาทนั้น เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตามมาตรา 40(2) โดยไม่จำเป็นจะต้องวินิจฉัยว่าสัญญาระหว่างโจทก์และการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จะเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือสัญญาจ้างทำของ ดังนั้นคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้วฎีกาโจทก์ในปัญหาข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนปัญหาเรื่องเงินได้จากคลีนิคของโจทก์ในปี พ.ศ. 2520 จำนวน 43,700 บาท จะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีผลในการหักค่าใช้จ่ายต่างกันนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (12) ซึ่งได้แก่การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 75 ก็เพราะเป็นกิจการที่จะต้องมีบุคคลอื่นร่วมด้วย มิใช่กระทำด้วยตนเอง จึงมีค่าใช้จ่ายมากกว่าวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะซึ่งกระทำด้วยตนเอง สำหรับคลีนิคของโจทก์นั้น ปรากฏจากคำเบิกความของโจทก์ว่าโจทก์เป็นเจ้าของและดำเนินการเพียงผู้เดียว ดังนั้นเงินได้จากคลีนิคจึงต้องถือว่าเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตาม

Ref. code: 25616002020326AYR

มาตรา 40(6) หาใช่เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ ศาลฎีกาเห็นด้วยในผลของคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ในปัญหาข้อนี้ ฎีกาโจทก์ในปัญหาข้อนี้ฟังไม่ขึ้น อีกเช่นกัน

พิพากษายืน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560

โจทก์ นายพรศักดิ์ ลิ้มบุญยประเสริฐ

จำเลย กรมสรรพากรกับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.12) เลขที่ 02015090-25540418-001-00038 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สภ.2/อธ.2/2/9/2555 และขอให้จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 คืนหลักประกันการขอทุเลาการเสียภาษีอากรพร้อมยกเลิกการระงับการจำหน่าย จ่าย โอน เงินในบัญชีเงินฝากของโจทก์

ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์จบการศึกษาสาขาบัญชีบัณฑิต และเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีตามสำเนาปริญญาบัตร และสำเนาบัตรของสภาวิชาชีพบัญชี จำเลยที่ 1 เป็นนิติบุคคลมีฐานะเป็นกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่และควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์รับจ้างเป็นที่ปรึกษาและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีให้แก่กลุ่มบริษัท ห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) และยังมีรายได้อื่น โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2552 แสดงเงินได้ค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีที่ได้รับจากบริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จำนวน 1,040,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) รวมทั้งมีเงินได้ที่ได้รับจากบริษัทอื่น และภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งเมื่อคำนวณภาษีแล้วโจทก์ขอคืนภาษีที่ชำระเกินจำนวน 61,696.33 บาท ตามสำเนาแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2552 จำเลยที่ 1 ได้คืนเงินภาษีตามที่ขอคืนแก่โจทก์แล้ว ตามสำเนาหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ค.21) และสำเนาเช็คคืนภาษี

ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 มีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติมจำนวน 66,776.83 บาท เงินเพิ่มจำนวน 13,021.48 บาท รวม 79,798.31 บาท โดยเห็นว่า เงินได้จากการเป็นที่ปรึกษาวางระบบบัญชีจำนวน 1,040,000 บาท ดังกล่าว เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) โจทก์ได้รับหนังสือดังกล่าวทางไปรษณีย์เมื่อวันที่ 20 เมษายน 2554 ตามหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.12) และใบตอบรับทางไปรษณีย์เมื่อวันที่ 12 พฤษภาคม 2554

Ref. code: 25616002020326AYR

โจทก์ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ตามสำเนาใบรับอุทธรณ์และสำเนาคำอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมายแล้ว ให้ยกอุทธรณ์ โจทก์ได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์ทางไปรษณีย์เมื่อวันที่ 2 มกราคม 2556 ตามสำเนาคำวินิจฉัยอุทธรณ์ และใบตอบรับทางไปรษณีย์ โจทก์ไม่เห็นด้วยกับการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าที่ปรึกษาทางด้านบัญชีจำนวน 1,040,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) นั้น เห็นว่าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ส่วนประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40(6) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระรวมถึงการบัญชี ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ (เดิม) ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(6) มาตรา 44 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 มาตรา 6 ระบุให้เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจากการประกอบโรคศิลปะ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 โดยไม่จำกัดจำนวน และหากแสดงหลักฐานโดยพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ดังนั้น เมื่อเงินได้เกี่ยวกับการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพล้วนเป็นการรับจ้างบริการในลักษณะเดียวกัน การจะพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพโดยตนเองอาศัยความรู้ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพประกอบกันด้วย เพราะหากไม่พิจารณาจากค่าใช้จ่ายด้วยแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีเงินได้จากลักษณะงานที่มีค่าใช้จ่ายน้อยก็จะอ้างว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เพื่อหักค่าใช้จ่ายมากเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จริง ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย อันจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายมากแต่กลับหักค่าใช้จ่ายได้ในลักษณะเดียวกับผู้ที่มีค่าใช้จ่ายน้อย ส่วนกรณีของโจทก์เมื่อพิจารณาจากลักษณะของงานที่ทำ แม้โจทก์จะนำสืบโดยมีตัวโจทก์มาเบิกความว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์ มาจากการให้บริการเป็น

Ref. code: 25616002020326AYR

ที่ปรึกษาวางระบบบัญชี เป็นงานที่ต้องทำต่อเนื่องจนแล้วเสร็จ และได้รับค่าตอบแทนเป็นการเหมา แต่ยอมตกลงให้แบ่งจ่ายเป็นรายงวดตามปริมาณผลงาน ตามสำเนาสัญญาจ้างผู้เชี่ยวชาญวางระบบบัญชีและมีระดับการแบ่งจ่ายแต่ละงวดไม่เท่ากัน งวดที่ 1 ถึง 3 จ่ายงวดละ 80,000 บาท งวดที่ 4 ถึง 16 จ่ายงวดละ 100,000 บาท ตามปริมาณงานและหากเกิดความเสียหายจริง บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) ก็สามารถระงับการจ่ายเงิน และฟ้องเรียกค่าเสียหายได้ก็ตาม แต่โจทก์ไม่มีพยานบุคคลของบริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) มานำสืบสนับสนุน และจากทางนำสืบของจำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 กลับปรากฏจากคำเบิกความของนางสาววลัยลักษณ์ เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 ว่า เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2554 โจทก์ได้ไปพบและให้การต่อนางสาววลัยลักษณ์ เพื่อชี้แจงรายละเอียดเกี่ยวกับการประกอบการโดยให้การในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์ในปีภาษี 2552 ว่า โจทก์มีเงินได้จากค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีจากบริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) เดือนละ 80,000 บาท และเดือนละ 100,000 บาท รวมปีละ 1,040,000 บาท โดยไม่มีการทำสัญญาจ้างเป็นลายลักษณ์อักษร ลักษณะงานที่ทำ มีหน้าที่ช่วยดูแลระบบบัญชี วางระบบบัญชี ให้คำปรึกษาด้านบัญชี คำนวณการคิดต้นทุนการผลิตสินค้า ตรวจงบการเงิน วางแผนภาษี ฯลฯ โดยการเข้าไปทำงานจะทำงานด้วยตนเอง ไม่มีทีมงาน เนื่องจากบริษัทฯ มีพนักงานของบริษัทฯ ทำอยู่แล้วในแผนกบัญชี จึงเป็นเพียงที่ปรึกษาด้านระบบฯ ที่กล่าวไว้ การจ่ายค่าตอบแทนบริษัทฯ จะจ่ายเป็นรายเดือน เท่า ๆ กันทุกเดือน โดยไม่เกี่ยวกับปริมาณงานแต่อย่างใด และไม่ได้คิดค่าตอบแทนเป็นงาน ๆ หรือเป็นโครงการ เนื่องจากบริษัทฯ ไม่สามารถจ้างเป็นโครงการได้ และสิ้นปีไม่ได้รับโบนัส ตามคำให้การโจทก์ ซึ่งท้ายคำให้การดังกล่าวก็มีข้อความระบุว่า โจทก์ได้อ่านข้อความข้างต้นแล้ว ยอมรับว่าถูกต้องเป็นความจริงทุกประการ จึงลงลายมือชื่อไว้เป็นหลักฐานต่อเจ้าพนักงานและพยาน และโจทก์ก็ได้ลงลายมือชื่อไว้ โดยโจทก์ไม่เคยโต้แย้งว่าไม่เคยให้การไว้เช่นนั้น ดังนั้น การที่โจทก์เบิกความว่า โจทก์เป็นผู้มีความรู้ทางด้านบัญชีและภาษีอากรได้ตกลงทำสัญญาจ่ายค่าตอบแทนเป็นการเหมาและยอมให้แบ่งจ่ายเป็นรายงวดตามปริมาณผลงานไว้ ทำให้คำเบิกความและพยานเอกสารของโจทก์ขัดแย้งกับคำให้การในชั้นเจ้าพนักงานไม่น่าเชื่อถือ เมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ของบริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) ระบุว่าเงินได้ที่จ่ายให้แก่โจทก์เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) พยานหลักฐานของจำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 จึงมีน้ำหนักมากกว่าพยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้รับค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีดังกล่าวเป็นรายเดือน 3 เดือนแรก เดือนละ 80,000 บาท และเดือนต่อ ๆ มาเดือนละ 100,000 บาท โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงาน ส่วนประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายนั้น แม้โจทก์จะนำสืบว่ามีต้นทุนได้แก่ คอมพิวเตอร์พกพา ค่าใช้จ่ายในการสื่อสาร และค่าพาหนะ แต่ก็ไม่ได้นำสืบว่าเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด และเกี่ยวข้องกับการได้มาของเงินได้อย่างไร ในส่วนต้นทุนอื่นได้แก่ ค่าการศึกษา การฝึกอบรม และการสั่งสมประสบการณ์ที่โจทก์

Ref. code: 25616002020326AYR

นำสืบมา ก็ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันก่อให้เกิดเงินได้ที่โจทก์จะอ้างได้ นอกจากนี้โจทก์ยังเบิกความตอบทนายจำเลยทั้งสี่ถามค้านยอมรับว่า โจทก์ไม่มีลูกจ้างหรือคนงาน โจทก์ทำงานด้วยตนเอง ถือว่าโจทก์นำสืบไม่ได้ถึงค่าใช้จ่าย ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชี มาจากการรับทำงานให้ที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือนโดยไม่เกี่ยวกับปริมาณงาน และไม่ปรากฏว่าโจทก์มีค่าใช้จ่าย เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หาใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ดังที่โจทก์อ้างไม่ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543

โจทก์ นายพงษ์ศักดิ์ เครือวัลย์

จำเลย กรมสรรพากร

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องว่า โจทก์เป็นแพทย์ผู้เชี่ยวชาญและได้ทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาลเมืองราช มีหน้าที่ดูแลรักษาผู้ป่วยภายในโรงพยาบาล ตกลงค่าตอบแทนโดยให้โจทก์เรียกเก็บจากผู้ป่วยเป็นค่ารักษาเป็นราย ๆ ซึ่งแต่ละครั้งต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด เมื่อหมดเวลาทำงานโจทก์มีสิทธิประกอบวิชาชีพอิสระได้ ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2537 ว่าเงินได้ของโจทก์ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจำนวน 458,174 บาท ต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) จึงขอให้ศาลพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้จำเลยงดเรียกภาษีเงินเพิ่มและเบี้ยปรับจำนวน 70,805 บาท ให้จำเลยคืนเงินภาษี เงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่โจทก์ชำระไปแล้วจำนวน 70,805 บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปีของต้นเงินจำนวนดังกล่าวนับแต่วันที่จำเลยรับเงินไปจนกว่าจะชำระคืนแก่โจทก์เสร็จสิ้น

จำเลยให้การว่า สัญญาจ้างโจทก์ให้ทำการรักษาผู้ป่วยที่เข้ามารักษาตัวในโรงพยาบาลเมืองราชเป็นสัญญาจ้างโดยมีค่าตอบแทนภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดในสัญญา โจทก์จึงอยู่ในฐานะผู้รับจ้าง โจทก์จึงมีนิติสัมพันธ์ทางด้านเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนในการรักษาผู้ป่วยกับผู้ว่าจ้าง มิได้เกี่ยวข้องกับผู้ป่วยแต่อย่างใด เงินได้ที่โจทก์ได้รับในกรณีดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในการประกอบโรคศิลปะโดยเปิดคลินิกส่วนตัวตามมาตรา 40(6) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบด้วยกฎหมาย ขอให้พิพากษายกฟ้อง

Ref. code: 25616002020326AYR

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินได้ในส่วนที่เป็นเงินค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้าง แม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมดแต่การคิดค่าตรวจรักษามิใช่ว่าโจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ผู้ป่วยต้องชำระ เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล ค่าห้อง ผู้ว่าจ้างเป็นผู้ได้รับทั้งสิ้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรง ซึ่งผู้ว่าจ้างได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาอาการป่วยเจ็บ แล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์เป็นผู้ตรวจรักษาโดยให้ค่าตอบแทนคือค่าตรวจรักษาทั้งหมด ตามสัญญาว่าจ้างแพทย์ที่โจทก์ทำไว้กับผู้ว่าจ้างนั่นเอง ไม่ใช่เป็นกรณีผู้ว่าจ้างตกลงให้โจทก์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติในโรงพยาบาลและโจทก์ได้รับเงินจากผู้ป่วยเอง โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้าง หาใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่ จำเลยไม่ต้องคืนเงินภาษีจำนวน 70,805 บาท แก่โจทก์ คำพิพากษาฎีกาที่โจทก์อ้างข้อเท็จจริงไม่ตรงกับคดีนี้ ที่ศาลชั้นต้นพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

โจทก์ นายเสรี จินตนเสรี กับพวก

จำเลย กรมสรรพากรกับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ทั้งสองเป็นผู้ประกอบกิจการใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลพร่างพราว” จัดตั้งขึ้นโดยสัญญาตกลงจัดตั้งคณะบุคคลมีวัตถุประสงค์ให้บริการเป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่ บริษัทเสรี มานพ จำกัด และบริษัทบางกอกสปริง อินดัสเตรียล จำกัด และได้รับเงินค่าตอบแทนการให้คำปรึกษากฎหมายรวมเป็นเงิน 985,440.80 บาท คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแสดงรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต่อมาวันที่ 15 มกราคม 2546 เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองแจ้งให้ชำระภาษีที่ขาดไปจำนวน 47,126.94 บาท พร้อมเงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 31 มกราคม 2546 จำนวน 7,069.04 บาท โดยให้เหตุผลว่า กรณีเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) โจทก์ทั้งสองยื่นแบบแสดงรายการภาษี

Ref. code: 25616002020326AYR

เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อคำนวณภาษีใหม่โจทก์ทั้งสองต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่แจ้งการประเมิน

โจทก์ทั้งสองอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์โจทก์ทั้งสอง โดยให้เหตุผลว่า โจทก์ทั้งสองมีสถานะเป็นคณะบุคคลมีเงินได้จากค่าที่ปรึกษากฎหมาย เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40(6) นั้นถือเป็นสิทธิเฉพาะตัว ไม่อาจใช้กับคณะบุคคลได้ การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินที่ถือเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรจึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว

โจทก์ทั้งสองได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2547 โจทก์ทั้งสองเห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ทั้งสอง เพราะเงินได้จากค่าที่ปรึกษากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2525 ให้ความหมายคำว่า “วิชาชีพ” ว่า คือ “อาชีพที่ต้องอาศัยวิชาความรู้ ความชำนาญ” โจทก์ทั้งสองเป็นผู้สำเร็จการศึกษาได้รับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิต เป็นผู้มีความรู้ความชำนาญวิชากฎหมายงานที่โจทก์ทั้งสองร่วมกันให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายแก่ผู้ให้บริการ เงินค่าตอบแทนที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากการให้คำปรึกษาดังกล่าวขึ้นอยู่กับปริมาณหรือผลงาน ประสบการณ์ และความสามารถของผู้ให้บริการจึงเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระคือกฎหมายตามมาตรา 40(6) มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40(2) ตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินได้ตามมาตรา 40(6) ไม่ใช่สิทธิเฉพาะตัว ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติว่ามาตรา 40(6) ไม่ใช้บังคับกับคณะบุคคล ขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาเพิกถอนการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหนังสือแจ้งการประเมินเลขที่ 2007170/1/102998 ลงวันที่ 15 มกราคม 2546 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์เลขที่ สภ.2/อธ.3/15/29/47 ฉบับลงวันที่ 26 เมษายน 2547 ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย ได้รับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิตจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และโจทก์ที่ 1 สำเร็จการศึกษาเป็นเนติบัณฑิตไทยจากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาและเนติบัณฑิตอังกฤษจากลินคอร์นอินน์ ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษกับได้รับใบอนุญาตเป็นทนายความจากสภาทนายความ ส่วนโจทก์ที่ 2 ได้รับประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายธุรกิจจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โจทก์ทั้งสองร่วมกันเป็นคณะบุคคลพร่างพราว มีวัตถุประสงค์เป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร

Ref. code: 25616002020326AYR

ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2544 แสดงเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับเป็นค่าที่ปรึกษากฎหมายว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) คดีมีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ว่าเงินได้ค่าที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ทั้งสองเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ตามความเห็นของจำเลยทั้งสี่หรือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(6) ตามความเห็นของโจทก์ทั้งสอง โดยจำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ว่า เงินได้รายพิพาทไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เพราะโจทก์ทั้งสองเป็นที่ปรึกษาอย่างเดียวโดยไม่ได้ว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วย และเงินได้ตามมาตรา 40(6) เป็นสิทธิเฉพาะตัวไม่อาจใช้บังคับในกรณีเป็นคณะบุคคลเช่นโจทก์ทั้งสอง พิเคราะห์แล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้...” มาตรา 40(6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย...” ตามบทกฎหมายดังกล่าว เห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หามีบทบัญญัติว่าการประกอบอาชีพกฎหมายจะต้องค่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่หามีบทกฎหมายหรือเหตุผลสนับสนุนไม่ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาชอบแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 600 บาท แทนโจทก์ทั้งสอง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543

โจทก์ นางสาวศรีวลี ลิ่มกังวาฬมงคล

จำเลย กรมสรรพากรกับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เสีย และให้จำเลยคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเงินเพิ่มกับคืนเงินภาษีส่วนที่โจทก์ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินไปรวมเป็นเงิน 75,144.69 บาท พร้อมดอกเบี้ยตามประมวลรัษฎากรแก่โจทก์

จำเลยทั้งสี่ให้การว่า รายรับจากค่าบริการรักษาฟันจำนวน 1,751,857.44 บาทตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นรายรับของโจทก์ทั้งจำนวนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ จึงถูกต้องและชอบด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 และให้จำเลยทั้งสี่คืนเงินภาษีและเงิน

Ref. code: 25616002020326AYR

เพิ่มกับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินไป รวมเป็นเงิน 75,144.69 บาท แก่โจทก์ คำขอนอกจากนี้ให้ยกค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “ข้อเท็จจริงรับฟังได้ในเบื้องต้นว่าโจทก์ประกอบวิชาชีพอิสระโดยได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะแผนปัจจุบันเป็นทันตแพทย์ให้บริการรักษาฟันอยู่ที่โรงพยาบาลฟันในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะ มีข้อตกลงกับโรงพยาบาลฟันว่าค่าบริการรักษาฟันที่โจทก์เป็นผู้ให้บริการนั้น โจทก์จะได้รับส่วนแบ่งในอัตราประมาณร้อยละ 50 ของค่าบริการรักษาที่โจทก์ได้ปฏิบัติงานจริงเท่านั้น ในการให้บริการรักษาฟันของโจทก์สำหรับปีภาษี 2538 โรงพยาบาลฟันได้รับค่าบริการรักษาฟันโดยโจทก์เป็นเงิน 1,751,857.44 บาท โจทก์รับส่วนแบ่งในอัตราร้อยละ 50 เป็นเงิน 875,928.72 บาท และเสียภาษีเงินได้ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามยอดเงินที่ได้รับส่วนแบ่งแล้ว

คดีมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามที่จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ว่า รายได้ส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่ เห็นว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะในสาขาทันตกรรมตามพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 มาตรา 4 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ฉบับที่ 38 ลงวันที่ 21ตุลาคม พ.ศ. 2519 ที่ใช้บังคับในขณะนั้นและตามพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง ได้ให้ความหมายของคำว่า “วิชาชีพทันตกรรม” หมายความว่า วิชาชีพที่กระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจ การวินิจฉัยการบำบัด หรือการป้องกันโรคฟัน โรคอวัยวะที่เกี่ยวกับฟัน โรคอวัยวะในช่องปาก โรคขากรรไกรและกระดูกใบหน้าที่เกี่ยวเนื่องกับขากรรไกร รวมทั้งการกระทำทางศัลยกรรมและการกระทำใด ๆ ในการบำบัด บูรณะและฟื้นฟูสภาพของอวัยวะในช่องปาก กระดูกใบหน้าที่เกี่ยวเนื่องกับขากรรไกรและการทำฟันในช่องปากและในวรรคสามได้ให้ความหมายของคำว่า “ผู้ประกอบวิชาชีพทันตกรรม” หมายความว่า บุคคลซึ่งได้ขึ้นทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทันตกรรมจากทันตแพทยสภา ดังนั้น จึงเป็นที่เห็นได้ว่าลักษณะของการประกอบวิชาชีพของโจทก์ ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ตามที่โจทก์ได้ศึกษาและรับการฝึกอบรมในหลักสูตรวิชาชีพทันตกรรมมา การวินิจฉัยเพื่อให้การบำบัดรักษาโรคตามหลักวิชาชีพของโจทก์ ย่อมเป็นไปโดยอิสระภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 รวมทั้งการคิดค่าบริการรักษาด้วยดังนั้น การให้การบริการรักษาฟันของโจทก์ รวมทั้งคิดค่าบริการรักษาที่ได้กระทำในโรงพยาบาลฟัน จึงเป็นการกระทำของโจทก์ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระและเมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่าเงินได้พึงประเมินหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์

Ref. code: 25616002020326AYR

อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน” ประกอบกับมาตรา 40 ที่บัญญัติถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ รวมถึงเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามอนุมาตรา (6) ว่า “คือวิชากฎหมายการประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชีประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” อันจำแนกไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น เมื่อโจทก์เป็นผู้ให้บริการรักษาฟันจนเป็นผลให้มีการจ่ายค่าบริการเพราะการนี้จำนวน 1,751,857.44 บาท ไม่ว่าโจทก์จะเป็นผู้รับไว้เองหรือโรงพยาบาลฟันรับไว้แทน ย่อมเป็นประโยชน์อันสืบเนื่องมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะของโจทก์โดยตรง และไม่ว่าโรงพยาบาลฟันจะได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ก็ตาม หรือรับส่วนแบ่งจากยอดเงินดังกล่าวไปหรือไม่ก็ตาม ย่อมไม่มีผลเปลี่ยนแปลงให้เงินดังกล่าวอันเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของโจทก์เป็นเงินได้ประเภทอื่น โจทก์จึงเป็นผู้มีเงินได้ทั้งจำนวน มิใช่โจทก์มีเงินได้เฉพาะเพียงส่วนแบ่งที่โจทก์ได้รับไว้เท่านั้น ดังนั้น เงินรายรับส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ด้วย การหักค่าใช้จ่ายของโจทก์ในฐานะผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) และค่าลดหย่อน จึงต้องหักจากยอดเงินได้พึงประเมินค่าบริการรักษาฟันจำนวน 1,751,857.44 บาท แล้วนำเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วมาคิดคำนวณให้โจทก์เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่ม ดังคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังขึ้น

ส่วนปัญหาที่ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจปรับปรุงเงินได้เพิ่มขึ้นจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินหรือไม่ เห็นว่า คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินว่า เงินได้ของโจทก์ร้อยละ 50 เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) และให้โจทก์เสียภาษีเงินได้พร้อมเงินเพิ่มรวม 74,633 บาท แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) โดยต้องนำเงินได้ทั้งจำนวนมาคำนวณเสียภาษีและให้โจทก์เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่มรวม 50,214.49 บาท คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดียวกันกับที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ว่าเงินได้ซึ่งโจทก์ได้รับจากค่าบริการของโจทก์จำนวน 875,928.72 บาท จากยอดเงิน 1,751,857.44 บาท ซึ่งโรงพยาบาลฟันรับส่วนต่างไปเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ดังนั้น การที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีจากยอดเงินได้ทั้งจำนวนเป็นเพียงการคิดภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย มิได้เอาเงินได้อื่นมาคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษี จึงมิใช่เป็นการวินิจฉัยเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจทำได้”

พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

Ref. code: 25616002020326AYR

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/422

ประเด็นปัญหา

มูลนิธิฯ มีวัตถุประสงค์ประกอบการศึกษา วิจัย รวบรวมข้อมูลด้านทรัพย์สินทางปัญญาและประกอบกิจการบริการทางวิชาการ โดยใช้ทรัพย์สินทางปัญญาเป็นส่วนสำคัญ มูลนิธิฯ ได้รับมอบหมายจากบุคคลภายนอกให้เป็นที่ปรึกษาโครงการต่าง ๆ หลายโครงการ โดยได้รับเงินค่าตอบแทนในการดำเนินงานจากผู้มอบหมายแต่ละโครงการแยกต่างหากจากกัน เมื่อมูลนิธิสถาบันฯ ได้รับเงินค่าตอบแทนจากผู้มอบหมายแล้ว มูลนิธิสถาบันฯ ได้นำเงินเหล่านั้นจ่ายค่าตอบแทนแก่บุคลากรและนักวิจัยซึ่งเป็นอาจารย์ประจำของมหาวิทยาลัย โดยเฉพาะปี พ.ศ. 2546 มีหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมายซึ่งเป็นอาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยคนหนึ่งได้รับเงินค่าตอบแทนจากมูลนิธิฯ ในการวิจัยหลายโครงการได้รับเงินหลายครั้งเป็นค่าตอบแทนประมาณ 3,000,000 บาท มูลนิธิฯ จึงหารือว่า การจ่ายเงินค่าตอบแทนหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมายดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

กรณีมูลนิธิฯ จ่ายค่าตอบแทนในการเป็นที่ปรึกษาโครงการดังกล่าวให้แก่บุคคลภายนอกและบุคลากรของมหาวิทยาลัยซึ่งไม่ได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนประจำจากมูลนิธิฯ เงินค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร หากหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมายได้ทำร่วมกับบุคคลอื่นหรือมีลูกจ้างหรือสำนักงานและมีค่าใช้จ่ายในการบริหารงานจำนวนมาก เงินที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0811/9967

ประเด็นปัญหา

สำนักงานสรรพากรจังหวัดได้หารือเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินได้จากการประกอบอาชีพพยาบาล นาง ป. โดยมีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า นาง ป. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงรายการมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) (4) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร และจากการวิเคราะห์แบบในส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏว่า นาง ป. ได้ทำงานที่อื่นนอกเหนือจากการเป็นพยาบาลสังกัดส่วนราชการ โดยได้ทำสัญญา 2 ฉบับดังนี้

1. สัญญาว่าจ้างพยาบาล ลงวันที่ 1 มกราคม 2542 ระหว่างบริษัท ก. จำกัด ผู้ว่าจ้าง และนาง ป. ผู้รับจ้าง โดยมีข้อตกลงสรุปได้ว่า ผู้ว่าจ้างได้ตกลงว่าจ้างให้ผู้รับจ้างดูแลรักษาพยาบาลลูกค้าและพนักงานของบริษัทฯ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2542 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2542 และผู้ว่าจ้างจะจ่ายค่าจ้างให้กับผู้รับจ้าง โดยคิดตามวันและเวลาที่มาปฏิบัติงาน อัตราค่าจ้างคิดเป็นรายชั่วโมง

Ref. code: 25616002020326AYR

ชั่วโมงละ 88 บาท วันเวลาปฏิบัติงานคือวันเสาร์ตั้งแต่เวลา 08.30-21.00 น. และวันอาทิตย์ตั้งแต่เวลา 08.30-13.00 น. หากในวันที่ผู้รับจ้างไม่สามารถมาปฏิบัติงานได้ผู้รับจ้างต้องหาบุคคลที่มีความสามารถในด้านวิชาชีพพยาบาลเท่ากันหรือดีกว่ามาปฏิบัติงานแทน

2. สัญญาว่าจ้างพยาบาล ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2542 ระหว่าง บริษัท ข. จำกัด ผู้ว่าจ้าง และนาง ป. ผู้รับจ้าง โดยมีข้อตกลงสรุปได้ว่า ผู้ว่าจ้างประสงค์จะว่าจ้างให้ผู้รับจ้างรักษาพยาบาลลูกจ้างและพนักงานของผู้ว่าจ้าง ณ โรงงานของผู้ว่าจ้าง สัญญาเริ่มตั้งแต่วันที่ 8 สิงหาคม 2542 และสิ้นสุดวันที่ 7 กุมภาพันธ์ 2543 ผู้รับจ้างตกลงที่จะทำงานการรักษาพยาบาล วันจันทร์-วันศุกร์ ตั้งแต่เวลา 08.45 น. ถึง 17.45 น. และผู้ว่าจ้างตกลงที่จะจ่ายค่าตอบแทนเพื่อผลสำเร็จของงานตามสัญญาให้แก่ผู้รับจ้างเป็นจำนวนเงิน 700 บาทต่อวัน

จังหวัดฯ มีความเห็นว่า ตามสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าวนาง ป. ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าจ้างจากการรับจ้างรักษาพยาบาลลูกจ้างและพนักงานของบริษัทฯ ผู้ว่าจ้าง โดยคำนวณจากการปฏิบัติงานตามจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานที่บริษัทฯ ผู้ว่าจ้างได้กำหนดไว้ เข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรืองานที่ทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีมิใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

สัญญาจ้างรักษาพยาบาลทั้งสองฉบับดังกล่าวข้างต้น มีสาระสำคัญของสัญญาสรุปได้ว่า ผู้รับจ้างรับจ้างรักษาพยาบาลลูกค้า ลูกจ้างและพนักงานของ บริษัทฯ ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงที่จะจ่ายค่าตอบแทนเพื่อผลสำเร็จของงาน โดยคำนวณจากการปฏิบัติงานตามจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานที่บริษัทฯ ผู้ว่าจ้างได้กำหนดไว้ ดังนั้น เงินได้ที่ผู้รับจ้างได้รับตามสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำงานให้เป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/1019

ประเด็นปัญหา

นาย ส. สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีสาขาบัญชี เป็นผู้ให้บริการที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากรแก่บริษัทลูกค้า ต้องเข้าปฏิบัติหน้าที่สัปดาห์ละหนึ่งครั้งหรือมากกว่า ตามที่มีการตกลงกัน ลักษณะงานบริการคือ การตรวจสอบเอกสารประกอบรายการบัญชี การบันทึกบัญชี การปฏิบัติทางด้านภาษีอากรของบริษัทลูกค้า หากพบข้อผิดพลาดจะแจ้งให้บริษัทลูกค้าแก้ไขและปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและกฎหมายภาษีอากร โดยบริษัทลูกค้าต้องชำระค่าธรรมเนียมภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนทุกเดือน นาย ส. ไม่อยู่ในฐานะ

Ref. code: 25616002020326AYR

พนักงานของบริษัทลูกค้าแต่อย่างใด จึงหารือว่า เงินได้จากการให้บริการดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดตามประมวลรัษฎากร บริษัทลูกค้าต้องหักภาษี ณ ทีจ่ายหรือไม่ ในอัตราใด และมีภาระภาษีประเภทอื่นอย่างใดหรือไม่

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินได้ที่ นาย ส. ได้รับจากการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากร หากเป็นการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านภาษีอากรและการบัญชีภาษีอากร โดยรับค่าบริการเดือนละครั้งเป็นจำนวนที่แน่นอน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร และเข้าลักษณะการให้บริการ อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) และเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ดังนี้

เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ผู้มีเงินได้สามารถกระทำให้สำเร็จด้วยตนเอง แต่หากเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ลักษณะของงานที่ทำต้องเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามที่กฎหมายกำหนด มีการใช้ความรู้ ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน ค่าตอบแทนคำนวณตามปริมาณผลงานหรือความยากง่ายของงานที่ทำ และสามารถคิดค่าตอบแทนได้อย่างเป็นอิสระ หากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับค่าตอบแทน โดยมีข้อตกลงว่าต้องแบ่งค่าตอบแทนให้บุคคลใดในการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น อาทิเช่น แบ่งให้เจ้าของสถานที่ ค่าตอบแทนที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระต้องนำมาคำนวณภาษี ต้องเป็นค่าตอบแทนทั้งหมด มิใช่แค่ส่วนแบ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับ และคณะบุคคลสามารถมีเงินได้จากวิชาชีพอิสระได้ เพราะเงินได้จากวิชาชีพอิสระไม่ใช่สิทธิเฉพาะบุคคล

3.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

โดยปกติการรับทำงานให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แต่หากการรับทำงานให้ของผู้มีเงินได้ ต้องกระทำร่วมกับผู้อื่น หรือมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสูง หรือประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ เงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกรณีต่อไปนี้

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536

โจทก์ บริษัท ไทย เชลล์เอ็กซ์พลอเรชั่นแอนด์โปรดักชั่น จำกัด

จำเลย กรมสรรพากร

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์อ้างว่าในปี 2523 และปี 2524 โจทก์ส่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรไปให้แก่ บริษัท ดิจิคอล จำกัด ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยโจทก์ไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งตามมาตรา 70(1) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่เห็นพ้องด้วยกับการประเมิน จึงอุทธรณ์การประเมิน ต่อมาโจทก์ได้รับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินถูกต้องและชอบด้วยกฎหมายแล้ว ให้โจทก์นำเงินภาษีและเงินเพิ่มไปชำระเป็นเงินทั้งสิ้น 3,366,461.84 บาท พร้อมทั้งเงินเพิ่มตามกฎหมาย โจทก์เห็นว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของจำเลยไม่ชอบด้วยเหตุผลทั้งในข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง ขอให้พิพากษาเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์กับงดหรือลดเงินเพิ่มแก่โจทก์

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้ว พิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

จำเลยอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า “พิเคราะห์แล้ว เห็นว่ากิจการของบริษัท ดิจิคอล จำกัด ซึ่งรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาจากผู้ว่าจ้างทั่วไปถือเป็นธุรกิจประเภทหนึ่ง และธุรกิจในการรับแปลข้อมูลถือเป็นการรับทำงานให้ด้วย จึงต้องพิจารณาว่าเงินได้จากกิจการดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2)หรือเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ ส่วนประเภทที่ 8 เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ ในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกันเฉพาะเงินได้ประเภทที่ 2 กฎหมายที่ใช้ในขณะนั้นยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 30,000 บาท แต่ปัจจุบันยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทที่ 8 มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ระบุกิจการต่าง ๆ ไว้หลายประเภท โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายตั้งแต่ร้อยละ 60 จนถึง 85 และในมาตรา 8 ทวิ ระบุว่า เงินได้พึงประเมินตาม

Ref. code: 25616002020326AYR

มาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มิได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร จึงเห็นได้ว่า เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้น ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของการงานที่ทำประกอบด้วย สำหรับรายจ่ายของบริษัท ดิจิคอล จำกัด ในการรับแปลข้อมูลให้โจทก์นั้น นายจักรกฤษณ์ ลลิตกุล นายบัณฑิต อัตถากร นายบัณฑิต เจริญทรัพย์ และ นายไมเคิล จู พยานโจทก์ เบิกความตรงกันว่า ในการทำงานแปลข้อมูลของบริษัท ดิจิคอล จำกัด จะต้องกระทำหลายขั้นตอน นับแต่จัดหมวดหมู่ของสัญญาณ ปรับระดับข้อมูลเข้าสู่แนวระดับมาตรฐานปรับคลื่นเสียงให้อยู่ในระดับเดียวกัน ปรับตำแหน่งสัญญาณให้ถูกต้อง มีการกรองความถี่ให้อยู่ในช่วงที่เห็นชัดเจนและกำจัดความสับสนแล้วจึงจะแสดงออกมาเป็นภาพพิมพ์ ในการดำเนินงานต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมซับซ้อน บุคลากรต้องให้ผู้เชี่ยวชาญด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมากต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ ส่วนจำเลยมิได้นำสืบให้เห็นว่า การทำงานดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายไม่มาก เพียงแต่นายอนันต์ สิริแสงทักษิณ พยานจำเลยเบิกความว่า บริษัท ดิจิคอล จำกัด ได้รับค่าจ้างจากโจทก์เป็นเงินถึง 506,182 เหรียญสหรัฐแต่บริษัท ดิจิคอล จำกัด ได้ว่าจ้างต่อให้บริษัท เอิร์ทเสริทโปรเซสซิ่งอิงค์ จำกัด แห่งประเทศสิงคโปร์แปลข้อมูลโดยจ่ายค่าจ้างเป็นเงินปีละ 1,240,650 บาท พยานเห็นว่าบริษัท ดิจิคอล จำกัด ว่าจ้างต่อโดยจ่ายค่าจ้างต่ำมาก แสดงว่าค่าใช้จ่ายของบริษัท ดิจิคอล จำกัด น้อยมากเมื่อเทียบกับค่าจ้างที่บริษัทดิจิคอล จำกัด ได้รับจากโจทก์ ศาลฎีกาเห็นว่า การที่บริษัท ดิจิคอล จำกัด ว่าจ้างต่อและจ่ายค่าจ้างต่ำไม่เป็นพยานหลักฐานแน่นอนที่จะชี้ว่า การดำเนินธุรกิจในการแปลข้อมูลจะมีค่าใช้จ่ายน้อยอย่างที่พยานจำเลยเข้าใจ เพราะบริษัท เอิร์ทเสริท โปรเซสซิ่งอิงค์ จำกัด จะดำเนินการให้โจทก์ทุกขั้นตอนหรือเพียงบางขั้นตอนก็ไม่อาจทราบได้ พยานหลักฐานโจทก์มีน้ำหนักดีกว่าพยานหลักฐานจำเลย ข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า การดำเนินการดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายสูง นอกจากนี้เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ เงินได้ประเภทนี้ควรอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน คือ ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายน้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ เป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่องานที่บริษัท ดิจิคอล จำกัด รับทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ดิจิคอล จำกัด จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษามานั้นชอบแล้ว อุทธรณ์จำเลยฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน

Ref. code: 25616002020326AYR

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0702/2704

ประเด็นปัญหา

เนื่องจากเกษตรกรผู้รับจ้างได้แสดงหนังสือรับรองการประกอบกิจการของตนเองว่าเป็นการประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการได้ดังนี้

1. กรณีเกษตรกรผู้รับจ้างมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการเกิน 1,800,000 บาทต่อปี เอกสารประกอบเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ ได้แก่

(1) สำเนาใบทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม (ภ.พ.20)

(2) สำเนาแสดงกรรมสิทธิ์ในที่ดินและอาคารสิ่งปลูกสร้าง หรือสัญญาเช่า

(3) รายละเอียดการลงทุนในการจัดหาอุปกรณ์และเครื่องมือเครื่องใช้

(4) หลักฐานการจ้างแรงงาน หรือหลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมหรือหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง หรือในกรณีไม่มีภาษีที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งจะมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ก

2. กรณีเกษตรกรผู้รับจ้างมีมูลค่าของฐานภาษีในการประกอบกิจการไม่เกิน 1,800,000 บาทต่อปี เอกสารประกอบเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ ได้แก่

(1) สำเนาแสดงกรรมสิทธิ์ในที่ดินและอาคารสิ่งปลูกสร้าง หรือสัญญาเช่า

(2) รายละเอียดการลงทุนในการจัดหาอุปกรณ์และเครื่องมือเครื่องใช้

(3) หลักฐานการจ้างแรงงาน หรือหลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมหรือหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง หรือในกรณีไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง จะมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตามแบบ ภ.ง.ด. 1 ก จึงขอหารือดังนี้

1. กรณีบริษัทฯ จ่ายค่าตอบแทนให้แก่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรตามข้อเท็จจริงข้างต้นนั้น เข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ และเกษตรกรผู้รับจ้างสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 หรือไม่

2. บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกร จะต้องคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 หรือไม่

Ref. code: 25616002020326AYR

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. กรณีเกษตรกรรับจ้างเลี้ยงสุกรให้แก่ CPFTH ตามข้อเท็จจริงข้างต้นนั้น เงินได้จากการรับจ้างดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี กรณีเกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรมีหลักฐานต่าง ๆ ในการประกอบกิจการตามที่บริษัทฯ แจ้งมาข้างต้น ซึ่งหลักฐานดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ ตลอดจนสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้นั้น ค่าตอบแทนที่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้รับจากบริษัทฯ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

2. กรณีบริษัทฯ จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรให้แก่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรนั้น บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 8(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0702/3618

ประเด็นปัญหา

คณะบุคคล พ. ประกอบกิจการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้า ได้รับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าให้กับบริษัทสรรพสินค้า ซ. และบริษัท ร.ผู้ว่าจ้าง โดยผู้ว่าจ้างจะกำหนดรูปแบบและขนาดตามที่ต้องการ พร้อมทั้งได้ตกลงราคาค่าจ้าง กับคณะบุคคล พ. ไว้เป็นที่แน่นอน การจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าดังกล่าว ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาผ้าเพียงอย่างเดียว ส่วนอุปกรณ์อื่น ๆ เช่น ด้ายเย็บผ้า กระดุม และซิบ ค่าแรงต่าง ๆ เช่น การทำแบบ ตัด เย็บ บรรจุหีบห่อ และ ขนส่ง คณะบุคคล พ. เป็นผู้ออกค่าใช้จ่ายทั้งหมด ซึ่งการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าดังกล่าว คณะบุคคล พ. จะมี ต้นทุนประมาณร้อยละ 70 ถึง 80 ของรายได้ คณะบุคคล พ. จึงขอทราบว่า เงินได้ที่เกิดจากการรับจ้างดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

การที่คณะบุคคล พ. ตกลงทำการตัดเย็บเสื้อผ้าให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยผู้ว่าจ้างเป็นผู้กำหนดรูปแบบและขนาดตามที่ต้องการ พร้อมทั้งให้สินจ้างแก่คณะบุคคล พ. เพื่อผลสำเร็จในการตัดเย็บเสื้อผ้า เข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สินจ้างที่คณะบุคคล พ. ได้รับจากการรับจ้างทำของหรือรับทำงานให้ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึง

Ref. code: 25616002020326AYR

ประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากคณะบุคคล พ. สามารถพิสูจน์ได้ว่าคณะบุคคล พ. มีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าจำนวนมาก สินจ้างหรือเงินได้พึงประเมินที่คณะบุคคล พ. ได้รับจากการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/9059

ประเด็นปัญหา

ประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่าง ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เนื่องจากไม่มีหลักฐานเพื่อนำไปหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

จึงขอทราบว่า เงินได้จากการรับเหมาค่าแรงดังกล่าว มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70 ได้หรือไม่

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินค่าแรงงานที่ได้รับจากการประกอบกิจการรับเหมาทำประตูและหน้าต่าง หากการรับจ้างนั้นสามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานของผู้รับจ้างเพียงคนเดียว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่งแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากเงินค่าแรงงานที่ผู้รับจ้างได้รับมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอันทำให้เกิดเงินได้ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนสูง เช่น ค่าใช้จ่ายเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ให้แก่ลูกจ้าง พนักงานและค่าใช้จ่ายอื่น ที่เกี่ยวกับการรับจ้าง เมื่อรวมค่าใช้จ่ายทั้งปีแล้วสูงกว่าอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการ จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 70 ของรายได้ จึงไม่ใช่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่กฎหมายกำหนด

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/6632

ประเด็นปัญหา

กรณีนาย ก. ประกอบอาชีพเป็นตัวแทนและนายหน้าประกันชีวิต ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเข้าใจว่าค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร และได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75

Ref. code: 25616002020326AYR

มาโดยตลอด โดยมิได้เก็บเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายไว้ ต่อมาได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 115/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับกิจการตัวแทนประกันชีวิตและนายหน้าประกันชีวิต ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2545 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร นาย ก. ไม่สามารถหาหลักฐานค่าใช้จ่ายเพื่อพิสูจน์รายจ่ายได้ และไม่สามารถขอให้ผู้รับเงินออกใบเสร็จรับเงินย้อนหลังได้ในช่วงปีภาษี 2545 จึงขอให้กรมสรรพากรผ่อนผันการชำระภาษีสำหรับปีภาษี 2545 และให้ถือว่าการชำระภาษีในปีดังกล่าวถูกต้องแล้ว

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. กรณีตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับค่าตอบแทนจากบริษัทประกันชีวิตหรือบุคคลใด ๆ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของค่าตอบแทนที่ได้รับ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท และในกรณีที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร จากนายจ้างอื่นด้วย ให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(1) และมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ที่ได้รับ แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

2. กรณีตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน มีหลักฐานในการประกอบกิจการที่แสดงให้เห็นได้ชัดแจ้งว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ และสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้

(1) ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและ

(2) ได้จัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าจากบุคคลอื่นโดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์สัญญาเช่าสำนักงาน และ

(3) มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ

(4) มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการโดยมีหลักฐานตามสัญญาจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคมและหลักฐานการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายไม่มีภาษีที่ต้อง หัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง จะต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตาม ภ.ง.ด.1 ก. และ

(5) มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรองหรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่องานกับลูกค้า และ

(6) มีหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิตว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้ค่าตอบแทนที่ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนได้รับจากบริษัทประกันชีวิต

Ref. code: 25616002020326AYR

ในการประกอบกิจการดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรและในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

หากตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนที่เป็น บุคคลธรรมดาไม่สามารถพิสูจน์รายจ่ายและไม่มีหลักฐานในการประกอบกิจการตามที่กล่าวแล้วข้างต้นมาพิสูจน์ให้เห็นได้ เงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น กรณีที่ท่านยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่านายหน้าที่ได้รับจาก บริษัทประกันชีวิตโดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้ จึงไม่ใช่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราตามที่กฎหมายกำหนด และกรมสรรพากรไม่อาจพิจารณาให้ถือว่าการเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราดังกล่าวเป็นการเสียภาษีที่ถูกต้องแล้วได้

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0811/00680

ประเด็นปัญหา

บริษัทฯ ประกอบกิจการผลิตและจำหน่ายต้นคริสมาสต์เถาวัลย์ประดิษฐ์และกระเป๋า ได้ว่าจ้างชาวบ้านหรือเกษตรกรในท้องถิ่นซึ่งว่างเว้นจากการประกอบอาชีพเกษตรกรรมและเป็นสมาชิกของศูนย์หัตถอุตสาหกรรมทำการตัดเย็บกระเป๋าหนังเทียม ในการว่าจ้างดังกล่าว บริษัทฯ จะเป็นผู้จัดหาวัสดุอุปกรณ์ที่จะทำการตัดเย็บ รวมทั้งการให้ยืมเครื่องจักรและอุปกรณ์การทำงานให้ทั้งหมด ชาวบ้านหรือเกษตรกรผู้รับจ้างมีหน้าที่เพียงตัดเย็บชิ้นส่วนต่าง ๆ ของกระเป๋าให้เป็นไปตามแบบที่ทางบริษัทฯ โดยชาวบ้านหรือเกษตรกรผู้รับจ้างจะทำงานดังกล่าว ที่อาคารศูนย์หัตถอุตสาหกรรมหรือจะนำไปทำที่บ้านก็ได้ ในการจ่ายค่าตอบแทนบริษัทฯ จะจ่ายค่าตอบแทนให้เกษตรกรผู้รับจ้างตามจำนวนงานที่ทำเสร็จ ทั้งนี้ชาวบ้านที่มารับจ้างจะมีการผลัดเปลี่ยนหมุนเวียนบ้าง จึงไม่อาจทราบจำนวนคราวที่บริษัทฯ จะต้องจ่ายให้ชาวบ้านหรือเกษตรกรผู้รับจ้างแต่ละคนเป็นการแน่นอน ค่าตอบแทนที่จ่ายให้ตามสัญญาจ้างดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด บริษัทฯ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่อย่างไร

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

กรณีตามข้อเท็จจริงดังกล่าว บริษัทฯ ได้ว่าจ้างชาวบ้านหรือเกษตรกรให้ตัดเย็บกระเป๋าหนังเทียมโดยบริษัทจะเป็นผู้จัดหาวัสดุและอุปกรณ์ทั้งหมด ชาวบ้านหรือเกษตรกรจะได้รับค่าตอบแทนตามจำนวนผลงานที่แต่ละคนทำเสร็จ และบริษัทฯ ได้จ่ายค่าจ้างให้แต่ละคนโดยตรง กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2)

Ref. code: 25616002020326AYR

แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) และเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) ดังนี้

เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายไม่มาก สามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานของผู้มีเงินได้เพียงคนเดียว แต่หากเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายสูง ประกอบกิจการในรูปแบบการทำธุรกิจ มีการทำงานร่วมกับผู้อื่น และต้องมีหลักฐานและสามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้ หากผู้มีเงินได้ไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายและไม่มีหลักฐาน เงินได้ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)

3.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ลักษณะของงานคือ ผู้รับจ้างต้องรับเหมาทั้งค่าแรงและสัมภาระที่ใช้ในการผลิตรวมถึงเครื่องมือ และในกรณีที่ผู้ประกอบการทำการผลิตอยู่แล้ว การผลิตสินค้าตามคำสั่งผู้ว่าจ้าง ต้องพิจารณาว่าสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิตกับงานที่รับทำจนสำเร็จอย่างไหนสำคัญกว่า ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าก็เป็นการรับจ้างทำของ แต่ถ้าการงานที่ทำไม่สำคัญกว่าก็เป็นการขายของ ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 258/2530

โจทก์ บริษัท ปูนซิเมนต์ ไทย จำกัด

จำเลย กรมสรรพากร

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินของจำเลยอ้างว่าการเสียภาษีการค้าประจำปี พ.ศ. 2521 และ 2522 ของโจทก์ โดยนำรายรับจากการผลิตอิฐทนไฟไปเสียภาษีการค้าบางส่วนไว้ตามประเภทการค้า 4. การรับจ้างทำของ ชนิด 1 (ฉ) ในอัตราร้อยละ 2 เป็นการเสียภาษีผิดประเภทการค้า และได้ประเมินให้โจทก์เสียภาษีการค้าตามประเภทการค้า 1. การขายของชนิด 1 (ก) ในอัตราร้อยละ 7 โจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องจึงอุทธรณ์การประเมิน ขอให้พิพากษาเพิกถอนการประเมินภาษีการค้า และคำวินิจฉัยอุทธรณ์

จำเลยให้การว่าการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

Ref. code: 25616002020326AYR

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์

โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรฟังข้อเท็จจริงว่า โจทก์ประกอบกิจการค้าเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟ โจทก์นำรายรับแยกเสียภาษีการค้าออกเป็น 2 ประเภท คือ การผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน โจทก์นำรายรับจากการจำหน่ายเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า 1. การขายของ ชนิด 1 (ก) ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 ส่วนอีกประเภทหนึ่งเป็นการผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายที่ต้องการอิฐทนไฟที่มีแบบ ขนาดและการทนความร้อนสูงกว่าอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน โจทก์นำรายรับจากการจำหน่ายเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า 4. การรับจ้างทำของ ชนิด 1 (ฉ) ตามบัญชีอัตราการค้าในอัตราร้อยละ 2 โดยอ้างว่าเป็นการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟในลักษณะของการรับจ้างทำของ

ปัญหาที่ต้องวินิจฉัยมีว่าการที่โจทก์ผลิตอิฐทนไฟที่มีรูปแบบ ขนาด และการทนความร้อนสูงกว่าอิฐทนไฟแบบมาตรฐานตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายนี้จะถือว่าเป็นการซื้อขายอิฐทนไฟเช่นเดียวกับการจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน หรือจะถือว่าเป็นการรับจ้างทำของ ซึ่งมีอัตราภาษีการค้าต่างกัน ศาลฎีกาเห็นว่า ข้อแตกต่างระหว่างการซื้อขายและการรับจ้างทำของนั้นหาได้อยู่ที่เจตนาและกริยาของคู่กรณีที่ประพฤติต่อกันแต่ประการเดียวไม่ แต่ความสำคัญอยู่ที่ว่าจะต้องพิจารณาว่า สัมภาระกับการงานที่รับทำจนเสร็จนั้นสิ่งไหนสำคัญกว่ากัน ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าสัมภาระก็เป็นการรับจ้างทำของ แต่ถ้าไม่สำคัญกว่าก็เป็นการซื้อขาย

สำหรับการผลิตอิฐทนไฟไม่ว่าจะเป็นการผลิตแบบมาตรฐานหรือผลิตตามคำสั่งเป็นการเฉพาะรายนี้ ปรากฏจากคำเบิกความของนายมารุต มังคละพฤกษ์ พยานโจทก์ซึ่งเป็นผู้อำนวยการกิจการวัสดุทนไฟว่า วัตถุดิบหรือสัมภาระที่ใช้ในการทำอิฐทนไฟ ได้แก่ บล็อกไซด์ ชามอส อลูมิน่า ดินทนไฟ นำมาผสมกันเติมด้วยสารเคมี แล้วนำไปอัดเป็นรูปแบบต่าง ๆ จากนั้นจึงนำไปเผาไฟ จึงเห็นได้ว่าอิฐทนไฟที่ผลิตหาได้มีความสำคัญไปกว่าสัมภาระหรือวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิตไม่ การผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่งเฉพาะรายของลูกค้าจึงหาใช่เป็นการรับจ้างทำของไม่ แต่เป็นการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟเช่นเดียวกับอิฐทนไฟแบบมาตรฐานนั่นเอง

ดังนั้นรายรับที่ได้จากการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายจะต้องเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า 1. การขายของชนิด 1(ก) ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าในอัตราร้อยละ 7 เช่นเดียวกับการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน จะนำมาแยกเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า 4. การรับจ้างทำของ ชนิด 1(ฉ) ในอัตราร้อยละ 2 หาได้ไม่ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาชอบแล้ว อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ให้โจทก์ใช้ค่าทนายความชั้นฎีกา 4,000 บาทแทนจำเลย

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2382/2534

โจทก์ บริษัท สยาม บรรจุภัณฑ์ จำกัด

จำเลย กรมสรรพากรกับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า เจ้าพนักงานประเมินภาษีจังหวัดสมุทรปราการได้แจ้งประเมินภาษีการค้าโจทก์รวม 6 ฉบับ อ้างว่าโจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการค้า ประเภทการค้า 1 ชนิด 1(ก) การขายของไม่ถูกต้องเนื่องจากโจทก์เป็นผู้ประกอบการค้ารับทำกล่องกระดาษ ตามประเภทการค้า 4 ชนิด 1(ฉ) การรับจ้างทำของ และแจ้งให้โจทก์ชำระภาษีการค้า เบี้ยปรับเงินเพิ่ม และภาษีบำรุงเทศบาล ทั้ง 6 ฉบับ รวมเป็นเงิน14,475,397.25 บาท

โจทก์ได้อุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยอุทธรณ์ให้ยกอุทธรณ์ของโจทก์ จึงฟ้องขอให้เพิกถอนการประเมินภาษีการค้าตามแบบแจ้งการประเมินภาษีการค้า เลขที่ 2770/3/01544-01549 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2526 และเพิกถอนคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เลขที่ 7/2530 ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2530

จำเลยทั้งสองให้การว่า การประกอบกิจการของโจทก์เป็นการรับจ้างทำของ การประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งมีจำเลยที่ 2 เป็นประธานชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินตามแบบแจ้งการประเมินภาษีการค้า และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ตามฟ้อง

จำเลยทั้งสองอุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ปัญหาว่าการประกอบการค้าของโจทก์นั้นจะต้องเสียภาษีการค้าในประเภทการค้า 1 การขายของชนิด 1(ก) หรือประเภทการค้า 4 การรับจ้างทำของชนิด 1(ฉ) ข้อเท็จจริงที่ศาลภาษีอากรกลางฟังจากพยานหลักฐานและโจทก์จำเลยมิได้โต้แย้งในชั้นอุทธรณ์ยุติว่า โจทก์ประกอบกิจการทำกล่องกระดาษ การทำกล่องกระดาษของโจทก์นั้นอุปกรณ์ที่สำคัญคือเครื่องจักร ส่วนวัสดุที่ใช้ได้แก่กระดาษคราฟท์ ซึ่งโจทก์ซื้อมาจากผู้ผลิตรายอื่นภายในประเทศ วิธีการทำกล่องกระดาษไม่ยุ่งยากซับซ้อนเพียงแต่ป้อนกระดาษเข้าเครื่องจักร เครื่องจักรก็สามารถทำงานตามขั้นตอนจนได้กล่องกระดาษออกมา ผู้ประกอบการรายอื่น ๆ ก็ทำในทำนองเดียวกัน วิธีการทำไม่ยุ่งยากซับซ้อน คุณภาพของกล่องกระดาษที่ทำขึ้นจะมีความเหนียว ความทนทานและรับน้ำหนักได้เพียงใดขึ้นอยู่กับกระดาษคราฟท์ที่ใช้ว่ามีความหนาเพียงใด ลูกค้าโจทก์จะนำกล่องดังกล่าวไปใช้ใส่สินค้าของตน ดังนั้นความต้องการของลูกค้าโจทก์จึงเพ่งเล็งถึงคุณภาพของกล่องและขนาดที่พอดีเป็น

Ref. code: 25616002020326AYR

สำคัญ โจทก์จะทำกล่องตามขนาดที่ลูกค้าของโจทก์แต่ละรายสั่งและพิมพ์ข้อความบนกล่องตามที่ลูกค้าสั่งทั้งขนาดและข้อความที่พิมพ์การพิมพ์กระทำได้โดยง่าย กล่องกระดาษของโจทก์ที่ลูกค้านำไปใช้นั้นบรรจุสินค้าได้ครั้งเดียว กล่องกระดาษของโจทก์ที่พิมพ์ข้อความและไม่พิมพ์ข้อความโจทก์จำหน่ายในราคาเดียวกัน กล่องกระดาษของโจทก์ทุกใบจะประทับเครื่องหมายการค้าของโจทก์ที่ก้นกล่องแต่มิได้มีวางขายทั่วไป

ข้อเท็จจริงฟังได้ตามที่โจทก์นำสืบ โดยจำเลยมิได้นำสืบโต้แย้งว่า วิธีการทำกล่องของโจทก์ให้ลูกค้านั้นทำอยู่ 2 วิธี คือ โจทก์จะส่งพนักงานขายไปพบลูกค้าเพื่อสอบถามข้อมูลในการบรรจุขนาด น้ำหนักแล้วพนักงานขายจะนำกลับมาทำตัวอย่างไว้หลายรายการเพื่อให้ลูกค้าเลือกจนเป็นที่พอใจวิธีหนึ่ง ส่วนอีกวิธีหนึ่งลูกค้าอาจจะมีกล่องตัวอย่างมาให้ แล้วพนักงานของโจทก์ก็จะทำกล่องตามตัวอย่างไปให้ลูกค้าเลือก และการสั่งกล่องของลูกค้าจากโจทก์นั้นอาจจะมีเป็นหนังสือหรือสั่งทางโทรศัพท์ก็ได้ โจทก์จะทำกล่องกระดาษให้ตามความต้องการของลูกค้า และถ้าลูกค้ารายใดสั่งซื้อเป็นประจำ โจทก์ก็จะผลิตไว้ครั้งละมาก ๆ

ตามข้อเท็จจริงที่ฟังได้เป็นยุตินั้น เมื่อลูกค้าของโจทก์สั่งกล่องตามขนาด ชนิดและข้อความที่ต้องการแล้วลูกค้าของโจทก์ที่สั่ง มิได้เข้ามาเกี่ยวข้องกับการทำกล่องกระดาษของโจทก์แต่ประการใด เห็นว่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 453 นั้น ซื้อขายคือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่งเรียกว่าผู้ซื้อและผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย ส่วนการจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 นั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้างตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น

การซื้อขายและการรับจ้างทำของจึงต่างกันที่การซื้อขายมุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินส่วนการรับจ้างทำของมุ่งถึงการงานที่ทำและผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ ดังนั้นในเรื่องรับจ้างทำของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 592 จึงกำหนดหน้าที่ของผู้รับจ้างไว้อีกประการหนึ่งว่า ผู้รับจ้างจำต้องยอมให้ผู้ว่าจ้างหรือตัวแทนของผู้ว่าจ้างตรวจตราการงานได้ตลอดเวลาที่ทำอยู่นั้น แต่บางกรณีผลสำเร็จของงานที่ทำอาจเป็นทรัพย์สิ่งของ เช่น สินค้า และตกเป็นกรรมสิทธิ์ของผู้ว่าจ้างโดยวัตถุดิบหรือสัมภาระที่ใช้ในการทำเป็นของผู้รับจ้างก็ได้ การรับจ้างทำของในกรณีดังกล่าวจึงคล้ายคลึงกับการซื้อขาย การพิจารณาว่ากรณีใดเป็นการซื้อขายหรือรับจ้างทำของนั้นจึงต้องดูจากเจตนาและพฤติการณ์ของคู่กรณีที่ประพฤติต่อกัน

นอกจากนั้นยังจะต้องพิจารณาว่าสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ทำเป็นสินค้ากับการงานที่รับทำจนสำเร็จนั้นสิ่งใดสำคัญกว่ากัน ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าสัมภาระ ก็เป็นรับจ้างทำของถ้าไม่สำคัญกว่าก็เป็นการซื้อขาย ตามข้อเท็จจริงที่ฟังเป็นยุติเป็นที่เห็นได้ว่ากล่องกระดาษที่โจทก์ทำขึ้นมานั้นใช้สำหรับบรรจุสินค้าต่าง ๆ ของลูกค้าของโจทก์ ซึ่งเป็นผู้ประกอบอุตสาหกรรม สิ่งที่ลูกค้า

Ref. code: 25616002020326AYR

ของโจทก์ต้องการคือคุณภาพของกล่องกระดาษซึ่งจะต้องมีความเหนียวทนทาน และรับน้ำหนักสินค้าที่บรรจุได้เป็นสำคัญ เพื่อมิให้สินค้าที่บรรจุอยู่ภายในเสียหาย ซึ่งคุณภาพของกล่องกระดาษก็ขึ้นอยู่กับกระดาษที่ใช้ทำกล่อง แม้ขนาดของกล่อง ตรา และข้อความที่พิมพ์ลงบนกล่องจะแตกต่างกันออกไปตามความต้องการของลูกค้า แต่กล่องทุกใบก็มีเครื่องหมายการค้าของโจทก์ติดอยู่ ทั้งลูกค้าก็จะสั่งซื้อกล่องกระดาษตามตัวอย่างที่โจทก์ทำส่งไปให้เลือก ขนาดของกล่องและข้อความดังกล่าวจึงเป็นเพียงส่วนประกอบเพื่อให้เหมาะสมต่อการบรรจุสินค้าต่าง ๆ ของลูกค้าเท่านั้น หามีความสำคัญไปกว่าวัสดุที่ใช้ในการผลิตกล่องกระดาษไม่ หลังจากสั่งซื้อกล่องตามขนาดชนิด และข้อความที่ต้องการแล้ว ลูกค้าของโจทก์ก็ไม่มีอำนาจที่จะเข้าตรวจตราการทำงานของโจทก์ในขณะที่โจทก์ผลิตกล่องกระดาษอยู่ในสถานประกอบการค้าของโจทก์ ความสัมพันธ์ระหว่างโจทก์กับลูกค้าจึงไม่ใช่อยู่ในฐานะของผู้รับจ้างกับผู้ว่าจ้าง จากพฤติการณ์ดังกล่าวประกอบกัน เห็นได้ว่าโจทก์ประกอบการค้าโดยการทำกล่องกระดาษขายให้แก่ลูกค้าตามคุณภาพที่ลูกค้าต้องการมิใช่รับจ้างทำกล่องกระดาษในการทำกล่องกระดาษนั้น โจทก์จะนำกระดาษคราฟท์ป้อนเข้าเครื่องจักร แล้วเครื่องจักรก็จะทำงานตามขั้นตอนจนสำเร็จออกมาเป็นส่วนหนึ่งที่จะใช้เป็นกล่อง ซึ่งเป็นตัวสินค้า การกระทำของโจทก์ดังกล่าวจึงเป็นการกระทำอย่างใดอย่างหนึ่งให้มีขึ้นซึ่งสินค้า อันอยู่ในความหมายของคำว่าผลิตตามบทวิเคราะห์ศัพท์ในมาตรา 77 แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อผลิตออกมาเป็นกล่องแล้วก็จะส่งให้ลูกค้าตามที่สั่งโดยคิดราคาตามที่ตกลงกันอันเป็นการขายตามความหมายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

ดังนั้นการประกอบการค้ากล่องกระดาษของโจทก์จึงเป็นการประกอบการค้าประเภทการค้า 1 การขายของชนิด 1(ก) มิใช่การรับจ้างทำของอันจะต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษีการค้าประเภท 4 ชนิด 1(ฉ)

พิพากษายืน

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0802 (ก) / พ.4557

ประเด็นปัญหา

บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการผลิตชิ้นส่วนอะไหล่อุปกรณ์เครื่องใช้ไฟฟ้า อะไหล่อุปกรณ์รถยนต์ รถจักรยานยนต์ เครื่องยนต์ที่ผลิตจากเบเกอร์ไลต์ ซึ่งแยกการผลิตเป็น 2ลักษณะดังนี้

(1) ผลิตสินค้าตามแบบตัวอย่างในแค็ตตาล็อกของบริษัทฯ เพื่อขายให้แก่โรงงานผลิตเครื่องใช้ไฟฟ้าโรงงานผลิตรถยนต์ รถจักรยานยนต์ เครื่องยนต์และห้างร้านจำหน่ายอะไหล่ดังกล่าวหรือเป็นสินค้าที่บริษัทฯ ผลิตเองแต่ลูกค้าขอให้ดัดแปลงรูปแบบเพื่อให้เข้ากับสินค้าของลูกค้า

(2) ผลิตสินค้าตามต้นแบบของลูกค้าโดยลูกค้าได้นำต้นแบบสินค้ามาให้บริษัทฯ ผลิตตามต้นแบบของชิ้นส่วนดังกล่าว โดยปกติแล้วบริษัทฯ มิได้ผลิตสินค้าชนิดที่ลูกค้ามาสั่งให้ผลิตและไม่

Ref. code: 25616002020326AYR

มีแบบตามแค็ตตาล็อกของบริษัทฯ กรณีนี้ลูกค้าไม่ได้เข้าควบคุมดูแลในการทำสินค้าดังกล่าว กรรมสิทธิ์ในสินค้าจะตกเป็นของลูกค้าเมื่อมีการส่งมอบเท่านั้น สินค้าดังกล่าวบริษัทฯ ได้ใช้วัตถุดิบจากต่างประเทศในราคาสูงให้กับลูกค้าโดยตรงเพื่อให้สินค้ามีคุณภาพที่ดีเหมือนสั่งจากต่างประเทศและในขณะเดียวกันบริษัทฯ ก็ได้ผลิตออกจำหน่ายโดยมิได้ระบุยี่ห้อแต่ใช้วัตถุดิบในประเทศซึ่งมีคุณภาพธรรมดาจำหน่ายให้กับห้างร้านโรงงานทั่ว ๆ ไปทำให้ลูกค้าที่ให้บริษัทฯ ผลิตนั้นมองเห็นถึงคุณภาพของสินค้าที่ดีและเหนือกว่าสินค้าที่บริษัทฯ ผลิตออกจำหน่ายเอง ลูกค้าไม่สามารถมาอ้างได้ว่าได้เลียนแบบหรือเอาสินค้าของลูกค้าออกจำหน่ายด้วย บริษัทฯ จึงหารือว่าการผลิตสินค้าในลักษณะดังกล่าวข้างต้นโดยเฉพาะการผลิตสินค้าตามต้นแบบของลูกค้าบริษัทฯ อยู่ในฐานะผลิตขายมิใช่รับจ้างทำของลูกค้าจะหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไม่ได้และบริษัทฯ จะต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7 ของรายรับด้วย ความเข้าใจของบริษัทฯ ในกรณีดังกล่าวจะการถูกต้องหรือไม่

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. บริษัทฯ ผลิตสินค้าตามแบบตัวอย่างแค็ตตาล็อกของบริษัทฯ เองเป็นปกติธุระอยู่แล้ว การขายสินค้านั้นให้แก่ลูกค้าการประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

2. บริษัทฯ ผลิตสินค้าตามแบบของลูกค้าโดยบริษัทฯ มิได้มีการผลิตขายเป็นปกติทั่วไป การประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริการ บริษัทฯ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนจึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากรและโดยที่การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ดังนั้นเมื่อบริษัทฯ ได้เงินจากลูกค้าบริษัทฯ ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 4/2528 เรื่องสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป 19/2530 ลงวันที่ 22 ตุลาคม พ.ศ. 2530 ส่วนกรณีที่บริษัทฯ ได้ผลิตสินค้าตามแบบของลูกค้าดังกล่าวออกจำหน่ายให้แก่ห้างร้านโรงงานทั่ว ๆ ไปด้วยนั้นการประกอบการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าบริษัทฯ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/2 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นกัน

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/9054

ประเด็นปัญหา

บริษัทฯ ได้รับลิขสิทธิ์จากต่างประเทศให้เป็นผู้จำหน่ายเสื้อผ้าสำเร็จรูปชั้นนำทั้งขายปลีกและขายส่งในห้างสรรพสินค้าชั้นนำและสาขาของบริษัทฯ โดยบริษัทฯ ไม่มีโรงงานในการผลิต

Ref. code: 25616002020326AYR

เสื้อผ้าสำเร็จรูป จึงได้ว่าจ้างบริษัทซึ่งเป็นผู้ผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปขายเป็นปกติธุระ และบริษัทผู้รับจ้างทั่วไปซึ่งไม่ได้เป็นผู้ผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปขายเป็นปกติธุระให้ทำการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป โดยผู้รับจ้างเป็นผู้จัดเตรียมผ้าที่ใช้ในการผลิตเองซึ่งเป็นผ้าที่ขายตามท้องตลาดทั่วไป แต่บริษัทฯ จะเป็นผู้กำหนดคุณสมบัติของผ้าที่ใช้ในการผลิต และบริษัทฯ จัดส่งป้ายตรายี่ห้อและกระดุม อันเป็นเครื่องหมาย ทางการค้าของบริษัทฯ ซึ่งไม่มีขายตามท้องตลาดทั่วไป เพื่อให้ผู้รับจ้างใช้ประกอบในการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูปโดยบริษัทฯ จะเป็นผู้กำหนดรูปแบบเสื้อผ้า ซึ่งผู้รับจ้างไม่มีสิทธินำรูปแบบของบริษัทฯ ไปใช้ในการผลิตขายเป็นการทั่วไป เมื่อผู้รับจ้างทำการผลิตเสร็จแล้วจะจัดส่งให้แก่บริษัทฯ กรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้นเมื่อบริษัทฯ จ่ายเงินค่าจ้างแก่ผู้รับจ้างต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

1. กรณีบริษัทผู้รับจ้างผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระต่อมาได้รับจ้างผลิตสินค้าตามที่บริษัทฯกำหนด โดยใช้วัตถุดิบของบริษัทผู้รับจ้าง มีเพียงป้าย ตรายี่ห้อและกระดุมที่บริษัทฯผู้ว่าจ้างส่งไปใช้ประกอบการผลิตเพื่อแสดงถึงเครื่องหมายการค้าของบริษัทฯผู้ว่าจ้างเท่านั้น กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้าไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพกรที่ ท.ป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ.2528

2. กรณีบริษัทผู้รับจ้างมิได้ผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระแต่รับจ้างผลิตสินค้าตามที่บริษัทฯกำหนด กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าจ้างให้แก่บริษัทผู้รับจ้างบริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 (2) ของคำสั่งกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/10495

ประเด็นปัญหา

นาย ก. ประกอบกิจการรับเหมาค่าแรงทำประตูและหน้าต่างอลูมิเนียม ในเดือนมีนาคม 2549 นาย ก. ได้รับเหมาช่วงจากบริษัทผู้รับเหมาโดยไม่มีการทำสัญญาจ้าง ลักษณะงานที่รับทำคือติดตั้งกระจกและอลูมิเนียม ซึ่งไม่สามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานคนเดียว โดยผู้รับจ้างต้องจัดหาคนงาน ลูกจ้าง พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้งเอง ส่วนกระจกและอลูมิเนียมต่าง ๆ ซึ่งเป็นวัสดุในการติดตั้ง บริษัทผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหามาให้ นาย ก. จึงขอทราบว่า เงินได้จากการรับเหมาค่าแรงดังกล่าว ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร ใช่หรือไม่

แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีตาม

Ref. code: 25616002020326AYR

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

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรชี้ให้เห็นความแตกต่างระหว่างเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) และเงินได้จากการขายสินค้าที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) หากผู้มีเงินได้ประกอบการรับจ้างเป็นปกติวิสัย การรับจ้างของผู้รับจ้างต้องเป็นการรับเหมาทั้งค่าแรงและสัมภาระหรือสิ่งของที่ใช้ในการผลิตรวมถึงเครื่องมือ หากผู้รับจ้างจัดหาเฉพาะแรงงานหรือเครื่องมือ เงินได้ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระตามมาตรา 40(7) แต่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานตามมาตรา 40(8) ที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายสูง

ในกรณีที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าเป็นปกติ รับจ้างผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างเป็นการเฉพาะราย โดยผู้ประกอบการผลิตเป็นผู้จัดเตรียมสัมภาระหรือสิ่งของที่ใช้ในการผลิตแรงงานรวมถึงเครื่องมือ การผลิตสินค้าตามคำสั่งผู้ว่าจ้างนี้ สิ่งที่ต้องพิจารณาคือ สัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิตเป็นสินค้ากับงานที่รับทำจนสำเร็จ อย่างไหนสำคัญกว่า ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าก็เป็นการรับจ้างทำของ ถ้าไม่สำคัญกว่าก็เป็นการขายของ แม้รูปแบบ ขนาด และคุณสมบัติบางประการของสินค้าจะแตกต่างไปจากสินค้าที่ผลิตแบบปกติ หรือผู้ว่าจ้างมีการจัดเตรียมวัสดุบางอย่าง เช่น ป้าย ตรายี่ห้อ อันเป็นเครื่องหมายทางการค้าของผู้ว่าจ้าง การผลิตตามคำสั่งก็อาจจะมิใช่การจ้างทำของ แต่เป็นการขายของ

หลักเกณฑ์สำคัญที่ต้องพิจารณาในกรณีผู้ประกอบการเป็นผู้ผลิต ที่มีการจัดหาทั้งแรงงานและสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิตรวมถึงเครื่องมือ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) คือ ความพิเศษของสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต หรือกระบวนการผลิต หากต้องใช้สัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต หรือกระบวนการผลิตที่แตกต่างไปจากการผลิตแบบปกติ การผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างดังกล่าว จึงเข้าลักษณะการจ้างทำของ

แต่หากผู้ประกอบการที่เป็นผู้ผลิตและจำหน่ายเป็นปกติ รับจ้างผลิตตามคำสั่ง แต่วัตถุดิบที่ใช้ในการผลิตและกระบวนการผลิตเป็นแบบเดียวกับสินค้าที่ผลิตตามปกติ แม้สินค้าที่ผู้ว่าจ้างต้องการ มีรูปแบบ ขนาด และคุณสมบัติบางประการของสินค้าที่แตกต่างไปจากสินค้าที่ผลิตแบบปกติก็เพียงส่วนประกอบเพื่อให้เหมาะสมต่อการใช้งานของผู้ว่าจ้างเท่านั้น การผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้า ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

Ref. code: 25616002020326AYR

บทที่ 4
สรุปผลการศึกษา

เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินและคำนวณภาษีที่ต้องนำส่งกรมสรรพากรด้วยตนเอง จึงทำให้เกิดปัญหาการจำแนกประเภทของเงินได้พึงประเมิน เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ถึง 8 ประเภท โดยเฉพาะปัญหาการตีความประเภทเงินได้พึงประเมินมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร อันเนื่องมาจากเงินได้พึงประเมินทั้ง 4 ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้เหมือนกัน ต่างกันเพียงลักษณะเฉพาะที่ระบุไว้ตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ซึ่งแตกต่างจากเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) เงินได้จากค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าสิทธิ หรือเงินปีตามมาตรา 40(3) เงินได้จากเงินลงทุนตามมาตรา 40(4) และเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์ ผิดสัญญาเช่าซื้อตามมาตรา 40(5) ที่มีลักษณะถ้อยคำและความหมายที่ชัดเจนไม่สามารถตีความเป็นอย่างอื่นได้

การศึกษาปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร จึงจำต้องศึกษาจากแนววินิจฉัยตามคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวปฏิบัติจากข้อหารือของกรมสรรพากร เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์ในการตีความเพื่อจำแนกประเภทของเงินได้ และสามารถนำมาปรับใช้ได้อย่างถูกต้อง เพราะประเภทของเงินได้พึงประเมินส่งผลกระทบที่สำคัญ 2 ประการคือ 1) การหักค่าใช้จ่าย ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์หลักของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน และ 2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งเป็นวิธีการเสียภาษีรูปแบบหนึ่งที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน มีหน้าที่หักภาษีเมื่อมีการจ่ายเงินได้ โดยเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายและหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่แตกต่างกัน ดังนั้นหากจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินไม่ถูกต้องย่อมส่งผลต่อการคำนวณภาษีที่ต้องชำระไม่ถูกต้องตามไปด้วย ทำให้ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีเพิ่มเติม พร้อมทั้งชำระเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยปัญหาการตีความที่เกิดขึ้นได้แก่

4.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.1 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) คือเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้ และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) คือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เมื่อเงินได้จากการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพตามมาตรา 40(6) ล้วนเป็นการรับจ้างทำงานในลักษณะเดียวกันกับการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) จึงทำให้เกิดความสับสนในการตีความหรือจำแนกประเภทของเงินได้ เงินได้ที่ผู้ประกอบ

Ref. code: 25616002020326AYR

วิชาชีพได้รับจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต้องเข้าเงื่อนไข 3 ประการ คือ

1) เป็นเงินได้ที่ได้จากการใช้ความรู้ ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพที่กำหนด

2) เป็นเงินได้ที่ได้รับตามปริมาณงานหรือความยากง่ายของงาน และ

3) ผู้มีเงินได้สามารถคำนวณเงินได้อย่างเป็นอิสระโดยผู้มีเงินได้เอง และต้องไม่มีข้อจำกัดในการคำนวณเงินได้จากผู้ว่าจ้าง รวมถึงต้องเป็นรายรับทั้งจำนวนถึงแม้จะมีคนกลางรับเงินแล้วหักส่วนแบ่งไว้ไปแล้วก็ตาม

หากเงินได้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว แม้จะใช้ความรู้ ความสามารถในวิชาชีพหรือเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพอิสระนั้น เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) อีกทั้งคณะบุคคลก็สามารถมีเงินได้จากวิชาชีพอิสระเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดาได้ หากค่าตอบแทนที่ได้รับเข้าเงื่อนไขตามที่ได้กล่าวมา ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526

โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะและเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้ดำเนินการสถานพยาบาลส่วนตัว รับจ้างทำงานประจำสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ ไม่มีสิทธิในการเป็นพนักงานหรือลูกจ้าง แต่มีฐานะเป็นบุคคลภายนอกที่ได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เดือนละ 3,000 บาท โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้และชำระภาษีตลอดมาทุกปี ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหนังสือถึงโจทก์เตือนให้เสียภาษีเงินได้สำหรับการประกอบโรคศิลปะในสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ โดยเจ้าพนักงานเห็นว่าเงินได้พึงประเมินของโจทก์เข้าลักษณะเป็นประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) จึงเป็นการแสดงรายการเงินได้ผิดประเภท ทำให้การคิดหักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง รัฐจึงได้รับการชำระภาษีไม่ครบ โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ปัญหาเรื่องเงินตอบแทนซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาท ซึ่งโต้เถียงกันว่าเป็นเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) หรือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหานี้ ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่มีมติว่า เงินตอบแทนซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาทนั้น เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตามมาตรา 40(2) โดยไม่จำเป็นจะต้องวินิจฉัยว่าสัญญาระหว่างโจทก์และการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จะเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือสัญญาจ้างทำของ

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560

โจทก์จบการศึกษาสาขาบัญชีบัณฑิต และเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีตามสำเนาปริญญาบัตร และสำเนาบัตรของสภาวิชาชีพบัญชี โจทก์รับจ้างเป็นที่ปรึกษาและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีให้แก่กลุ่มบริษัท ห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) แสดงเงินได้ค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีที่ได้รับจากบริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้โจทก์ชำระภาษีเพิ่มเติม โดยเห็นว่า เงินได้จากการเป็นที่ปรึกษาวางระบบบัญชีดังกล่าว เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมิน ศาลฎีกาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าที่ปรึกษาทางด้านบัญชีเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) นั้น เห็นว่าตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ส่วนประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40(6) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ รวมถึงการบัญชี ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่าง ๆ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน ดังนั้น เมื่อเงินได้เกี่ยวกับการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพล้วนเป็นการรับจ้างบริการในลักษณะเดียวกัน การจะพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพโดยตนเองอาศัยความรู้ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพประกอบกันด้วย จากปัญหาที่เกิดขึ้นข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้รับค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีดังกล่าวเป็นรายเดือน โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงาน ส่วนประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายนั้นก็ไม่ได้นำสืบว่าเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด และเกี่ยวข้องกับการได้มาของเงินได้อย่างไร นอกจากนี้โจทก์ยังยอมรับว่า โจทก์ไม่มีลูกจ้างหรือคนงาน โจทก์ทำงานด้วยตนเอง ถือว่าโจทก์นำสืบไม่ได้ถึงค่าใช้จ่าย ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัทห้องเย็นเอเชี่ยนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชี มาจากการรับทำงานให้ที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือนโดยไม่เกี่ยวกับปริมาณงาน และไม่ปรากฏว่าโจทก์มีค่าใช้จ่าย เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หาใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543

โจทก์เป็นแพทย์ผู้เชี่ยวชาญและได้ทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาลเมืองราช มีหน้าที่ดูแลรักษาผู้ป่วยภายในโรงพยาบาล ตกลงค่าตอบแทนโดยให้โจทก์เรียกเก็บจากผู้ป่วยเป็นค่ารักษาเป็นราย ๆ ซึ่งแต่ละครั้งต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด ต่อมาโจทก์ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาว่าเงินได้ของโจทก์ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) โดยเจ้าพนักงานประเมินให้การว่า สัญญาจ้างโจทก์ให้ทำการรักษาผู้ป่วยที่เข้ามารักษาตัวในโรงพยาบาลเมืองราชเป็นสัญญาจ้างโดยมีค่าตอบแทนภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดในสัญญา โจทก์จึงอยู่ในฐานะผู้รับจ้าง โจทก์จึงมีนิติสัมพันธ์ทางด้านเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนในการรักษาผู้ป่วยกับผู้ว่าจ้าง มิได้เกี่ยวข้องกับผู้ป่วยแต่อย่างใด เงินได้ที่โจทก์ได้รับในกรณีดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) โจทก์ไม่เห็นด้วย จึงขอให้ศาลพิพากษาเพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และให้คืนภาษี พร้อมเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่โจทก์ชำระไปแล้วพร้อมดอกเบี้ย ศาลฎีกามีคำวินิจฉัยว่า เงินได้ในส่วนที่เป็นเงินค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้าง แม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมดแต่การคิดค่าตรวจรักษามิใช่ว่าโจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ผู้ป่วยต้องชำระ เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล ค่าห้อง ผู้ว่าจ้างเป็นผู้ได้รับทั้งสิ้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรง ซึ่งผู้ว่าจ้างได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาอาการป่วยเจ็บ แล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์เป็นผู้ตรวจรักษาโดยให้ค่าตอบแทนคือค่าตรวจรักษาทั้งหมด ตามสัญญาว่าจ้างแพทย์ที่โจทก์ทำไว้กับผู้ว่าจ้างนั่นเอง ไม่ใช่เป็นกรณีผู้ว่าจ้างตกลงให้โจทก์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติในโรงพยาบาลและโจทก์ได้รับเงินจากผู้ป่วยเอง โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้าง หาใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่ จำเลยไม่ต้องคืนเงินภาษีแก่โจทก์

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

โจทก์ทั้งสองเป็นผู้ประกอบกิจการใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลพร่างพราว” จัดตั้งขึ้นโดยสัญญาตกลงจัดตั้งคณะบุคคลมีวัตถุประสงค์ให้บริการเป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่ บริษัทเสรี มานพ จำกัด และบริษัทบางกอกสปริงอินดัสเตรียล จำกัด และได้รับเงินค่าตอบแทนการให้คำปรึกษากฎหมาย คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแสดงรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต่อมา เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมิน

Ref. code: 25616002020326AYR

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองแจ้งให้ชำระภาษีที่ขาดไปพร้อมเงินเพิ่ม โดยให้เหตุผลว่า กรณีเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) โจทก์ทั้งสองยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ไม่ถูกต้อง เมื่อคำนวณภาษีใหม่โจทก์ทั้งสองต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่แจ้งการประเมิน โจทก์ทั้งสองไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์การประเมิน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังได้เป็นยุติว่า โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย ได้รับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิตจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และโจทก์ที่ 1 สำเร็จการศึกษาเป็นเนติบัณฑิตไทยจากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาและเนติบัณฑิตอังกฤษจากลินคอร์นอินน์ ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษกับได้รับใบอนุญาตเป็นทนายความจากสภาทนายความ ส่วนโจทก์ที่ 2 ได้รับประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายธุรกิจจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โจทก์ทั้งสองร่วมกันเป็นคณะบุคคลพร่างพราว มีวัตถุประสงค์เป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแสดงเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับเป็นค่าที่ปรึกษากฎหมายว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) คดีมีปัญหาวินิจฉัยว่า เงินได้ค่าที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ทั้งสองเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ตามความเห็นของจำเลยทั้งสี่หรือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(6) ตามความเห็นของโจทก์ทั้งสอง ศาลพิเคราะห์แล้วว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้...” มาตรา 40(6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย...” ตามบทกฎหมายดังกล่าว เห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หามีบทบัญญัติว่าการประกอบอาชีพกฎหมายจะต้องค่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่หามีบทกฎหมายหรือเหตุผลสนับสนุนไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543

โจทก์เป็นทันตแพทย์ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะแผนปัจจุบัน ให้บริการรักษาฟันอยู่ที่โรงพยาบาลฟัน มีข้อตกลงกับโรงพยาบาลฟันว่า ค่าบริการรักษาฟันที่โจทก์เป็นผู้ให้บริการนั้น โจทก์จะได้รับส่วนแบ่งในอัตราประมาณร้อยละ 50 ของค่าบริการรักษาที่โจทก์ได้ปฏิบัติงานจริงเท่านั้น ในการให้บริการรักษาฟันของโจทก์สำหรับปีภาษี 2538 โรงพยาบาลฟันได้รับค่าบริการรักษาฟันจากโจทก์เป็นเงิน 1,751,857.44 บาท โจทก์รับส่วนแบ่งในอัตราร้อยละ 50 เป็นเงิน 875,928.72บาท และโจทก์เสียภาษีเงินได้ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามยอดเงิน 875,928.72 บาทที่ได้รับส่วนแบ่งแล้ว แต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ารายรับจากค่าบริการรักษาฟันในการคำนวณเสียภาษีต้องเป็นจำนวน 1,751,857.44 บาท โจทก์ไม่เห็นด้วยจึงอุทธรณ์การประเมิน

Ref. code: 25616002020326AYR

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า รายได้ส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่ เห็นว่าโจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะในสาขาทันตกรรม ลักษณะของการประกอบวิชาชีพของโจทก์ ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ตามที่โจทก์ได้ศึกษาและรับการฝึกอบรมในหลักสูตรวิชาชีพทันตกรรมมา การวินิจฉัยเพื่อให้การบำบัดรักษาโรคตามหลักวิชาชีพของโจทก์ ย่อมเป็นไปโดยอิสระภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 รวมทั้งการคิดค่าบริการรักษาด้วย ดังนั้น การให้การบริการรักษาฟันของโจทก์ รวมทั้งคิดค่าบริการรักษาที่ได้กระทำในโรงพยาบาลฟัน จึงเป็นการกระทำของโจทก์ในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระและเมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่าเงินได้พึงประเมินหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน” ประกอบกับมาตรา 40 ที่บัญญัติถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ รวมถึงเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามอนุมาตรา 6 เมื่อโจทก์เป็นผู้ให้บริการรักษาฟันจนเป็นผลให้มีการจ่ายค่าบริการจำนวน 1,751,857.44 บาท ไม่ว่าโจทก์จะเป็นผู้รับไว้เองหรือโรงพยาบาลฟันรับไว้แทน ย่อมเป็นประโยชน์อันสืบเนื่องมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะของโจทก์โดยตรง และไม่ว่าโรงพยาบาลฟันจะได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ก็ตามหรือรับส่วนแบ่งจากยอดเงินดังกล่าวไปหรือไม่ก็ตาม ย่อมไม่มีผลเปลี่ยนแปลงให้เงินดังกล่าวอันเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของโจทก์เป็นเงินได้ประเภทอื่น โจทก์จึงเป็นผู้มีเงินได้ทั้งจำนวน มิใช่โจทก์มีเงินได้เฉพาะเพียงส่วนแบ่งที่โจทก์ได้รับไว้เท่านั้น ดังนั้น เงินรายรับส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ด้วย การหักค่าใช้จ่ายของโจทก์ในฐานะผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) และค่าลดหย่อน จึงต้องหักจากยอดเงินได้พึงประเมินค่าบริการรักษาฟันจำนวน 1,751,857.44 บาท แล้วนำเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วมาคิดคำนวณให้โจทก์เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่มดังคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/422

มูลนิธิฯ มีวัตถุประสงค์ประกอบการศึกษา วิจัย รวบรวมข้อมูลด้านทรัพย์สินทางปัญญาและประกอบกิจการบริการทางวิชาการ โดยใช้ทรัพย์สินทางปัญญาเป็นส่วนสำคัญ มูลนิธิฯ ได้รับมอบหมายจากบุคคลภายนอกให้เป็นที่ปรึกษาโครงการต่าง ๆ หลายโครงการ โดยได้รับเงินค่าตอบแทนในการดำเนินงานจากผู้มอบหมายแต่ละโครงการแยกต่างหากจากกัน เมื่อมูลนิธิสถาบันฯ ได้รับเงินค่าตอบแทนจากผู้มอบหมายแล้ว มูลนิธิสถาบันฯ ได้นำเงินเหล่านั้นจ่ายค่าตอบแทนแก่บุคลากรและนักวิจัยซึ่งเป็นอาจารย์ประจำของมหาวิทยาลัย โดยเฉพาะปี พ.ศ. 2546 มีหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมาย ซึ่งเป็นอาจารย์ประจำมหาวิทยาลัยคนหนึ่งได้รับเงินค่าตอบแทนจากมูลนิธิฯ ในการวิจัยหลายโครงการได้รับเงินหลายครั้งเป็นค่าตอบแทนประมาณ 3,000,000 บาท มูลนิธิฯ จึงหารือว่า

Ref. code: 25616002020326AYR

การจ่ายเงินค่าตอบแทนหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมายดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร การจ่ายค่าตอบแทนในการเป็นที่ปรึกษาโครงการดังกล่าวให้แก่บุคคลภายนอกและบุคลากรของมหาวิทยาลัยซึ่งไม่ได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนประจำจากมูลนิธิฯ เงินค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร หากหัวหน้าทีมวิจัยด้านกฎหมายได้ทำร่วมกับบุคคลอื่นหรือมีลูกจ้างหรือสำนักงานและมีค่าใช้จ่ายในการบริหารงานจำนวนมาก เงินที่ได้รับเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0811/9967

นาง ป. ประกอบอาชีพพยาบาล ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแสดงรายการมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1)(4) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร จากการวิเคราะห์แบบแสดงรายการเสียภาษีในส่วนของเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏว่านาง ป. ได้ทำงานที่อื่นนอกเหนือจากการเป็นพยาบาลสังกัดส่วนราชการ โดยได้ทำสัญญา 2 ฉบับดังนี้ 1) สัญญาว่าจ้างพยาบาลระหว่าง บริษัท ก. จำกัด ผู้ว่าจ้างและนาง ป. ผู้รับจ้าง มีข้อตกลงสรุปได้ว่า ผู้ว่าจ้างได้ตกลงว่าจ้างให้ผู้รับจ้างดูแลรักษาพยาบาลลูกค้าและพนักงานของบริษัทฯ ผู้ว่าจ้างจะจ่ายค่าจ้างให้กับผู้รับจ้าง โดยคิดตามวันและเวลาที่มาปฏิบัติงาน อัตราค่าจ้างคิดเป็นรายชั่วโมง ชั่วโมงละ 88 บาท วันเวลาปฏิบัติงานคือวันเสาร์ตั้งแต่เวลา 08.30-21.00 น. และวันอาทิตย์ตั้งแต่เวลา 08.30-13.00 น. หากในวันที่ผู้รับจ้างไม่สามารถมาปฏิบัติงานได้ผู้รับจ้างต้องหาบุคคลที่มีความสามารถในด้านวิชาชีพพยาบาลเท่ากันหรือดีกว่ามาปฏิบัติงานแทน และ 2) สัญญาว่าจ้างพยาบาลระหว่าง บริษัท ข. จำกัด ผู้ว่าจ้างและนาง ป. ผู้รับจ้าง มีข้อตกลงสรุปได้ว่า ผู้ว่าจ้างประสงค์จะว่าจ้างให้ผู้รับจ้างรักษาพยาบาลลูกจ้างและพนักงานของผู้ว่าจ้าง ณ โรงงานของผู้ว่าจ้าง ผู้รับจ้างตกลงที่จะทำงานการรักษาพยาบาลวันจันทร์-วันศุกร์ ตั้งแต่เวลา 08.45-17.45 น. และผู้ว่าจ้างตกลงที่จะจ่ายค่าตอบแทนเพื่อผลสำเร็จของงานตามสัญญาให้แก่ผู้รับจ้างเป็นจำนวนเงิน 700 บาทต่อวัน ซึ่งสัญญาจ้างรักษาพยาบาลทั้งสองฉบับดังกล่าวข้างต้น มีสาระสำคัญของสัญญาสรุปได้ว่า ผู้รับจ้างรับจ้างรักษาพยาบาลลูกค้า ลูกจ้างและพนักงานของ บริษัทฯ ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงที่จะจ่ายค่าตอบแทนเพื่อผลสำเร็จของงาน โดยคำนวณจากการปฏิบัติงานตามจำนวนชั่วโมงการปฏิบัติงานที่บริษัทฯ ผู้ว่าจ้างได้กำหนดไว้ ดังนั้น เงินได้ที่ผู้รับจ้างได้รับตามสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับจ้างทำงานให้เป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/1019

นาย ส. สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีสาขาบัญชี เป็นผู้ให้บริการที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากรแก่บริษัทลูกค้า ต้องเข้าปฏิบัติหน้าที่สัปดาห์ละหนึ่งครั้งหรือมากกว่า

Ref. code: 25616002020326AYR

ตามที่มีการตกลงกัน ลักษณะงานบริการคือ การตรวจสอบเอกสารประกอบรายการบัญชี การบันทึกบัญชี การปฏิบัติทางด้านภาษีอากรของบริษัทลูกค้า หากพบข้อผิดพลาดจะแจ้งให้บริษัทลูกค้าแก้ไขและปฏิบัติให้ถูกต้องตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไปและกฎหมายภาษีอากร โดยบริษัทลูกค้าต้องชำระค่าธรรมเนียมภายในวันที่ 5 ของเดือนถัดไป เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนทุกเดือน นาย ส. ไม่อยู่ในฐานะพนักงานของบริษัทลูกค้าแต่อย่างใด เงินได้ที่ นาย ส. ได้รับจากการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านบัญชีและภาษีอากร หากเป็นการให้บริการที่ปรึกษาทางด้านภาษีอากรและการบัญชีภาษีอากร โดยรับค่าบริการเดือนละครั้งเป็นจำนวนที่แน่นอน เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรดังกล่าว พบว่าประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับตีความเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) กับเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร คือ การที่ผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามที่กำหนดตามมาตรา 40(6) มีใบประกอบวิชาชีพและปฏิบัติงานโดยใช้ความรู้ ความสามารถในวิชาชีพเข้าใจว่าเงินได้ดังกล่าวของตนเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จึงยื่นแบบและแสดงรายเงินได้พึงประเมินดังกล่าว แต่ถูกเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้ชำระภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เนื่องจากยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินผิดประเภท เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาและแนวปฏิบัติจากข้อหารือกรมสรรพากรพบว่า เงินได้ใดจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระต้องเข้าเงื่อนไข 3 ประการ คือ 1) เป็นเงินได้ที่ได้จากการใช้ความรู้ ความสามารถและความชำนาญในวิชาชีพที่กำหนด 2) เป็นเงินได้ที่ได้รับตามปริมาณงานหรือความยากง่ายของงาน และ 3) ผู้มีเงินได้สามารถคำนวณเงินได้อย่างเป็นอิสระโดยผู้มีเงินได้เอง และต้องไม่มีข้อจำกัดในการคำนวณเงินได้จากผู้ว่าจ้าง รวมถึงต้องเป็นรายรับทั้งจำนวนถึงแม้จะมีคนกลางรับเงินแล้วหักส่วนแบ่งไว้ก็ตาม อาทิเช่น แบ่งให้เจ้าของสถานที่ ค่าตอบแทนที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระต้องนำมาคำนวณภาษีต้องเป็นค่าตอบแทนทั้งหมด มิใช่แค่ส่วนแบ่งที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับ หากเงินได้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระได้รับไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าว แม้จะใช้ความรู้ ความสามารถในวิชาชีพหรือเป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพอิสระนั้น เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และในกรณีที่ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามที่กำหนดรวมกันเป็นคณะบุคคลและรับทำงานให้โดยได้รับค่าตอบแทน เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระได้เหมือนดังเช่นการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพที่เป็นบุคคลธรรมดา หากค่าตอบแทนที่ได้รับเข้าเงื่อนไขตามที่ได้กล่าวมา

Ref. code: 25616002020326AYR

4.1.2 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ลักษณะของงานมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ผู้มีเงินได้สามารถปฏิบัติได้ด้วยตนเอง แต่หากเป็นการรับทำงานให้ที่ผู้มีเงินได้ต้องกระทำร่วมกับผู้อื่น หรือมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสูงหรือประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ และผู้มีเงินได้มีหลักฐานและสามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้ การรับทำงานให้นั้นก็อาจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกรณีต่อไปนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536

โจทก์ว่าจ้าง บริษัท ดิจิคอล จำกัด ในประเทศสหรัฐอเมริกาทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลของโจทก์ โดยอ้างว่าโจทก์ส่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรไปให้แก่ บริษัท ดิจิคอล จำกัด ในประเทศสหรัฐอเมริกา โดยโจทก์ไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งตามมาตรา 70(1) แห่งประมวลรัษฎากร ให้โจทก์นำเงินภาษีและเงินเพิ่มไปชำระ โจทก์เห็นว่าการประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยเหตุผลทั้งในข้อกฎหมายและข้อเท็จจริง ขอให้พิพากษาเพิกถอน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรจึงมีคำวินิจฉัยว่า กิจการของบริษัท ดิจิคอล จำกัด ซึ่งรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาถือเป็นการรับทำงานให้ ดังนั้นในการพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของการงานที่ทำประกอบกัน สำหรับรายจ่ายของบริษัท ดิจิคอล จำกัด ในการรับแปลข้อมูลให้โจทก์นั้น พยานโจทก์เบิกความตรงกันว่า ในการทำงานแปลข้อมูลของบริษัท ดิจิคอล จำกัด จะต้องกระทำหลายขั้นตอน ทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ ส่วนจำเลยมิได้นำสืบให้เห็นว่า การทำงานดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า การดำเนินการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายสูง ดังนั้นเงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ดิจิคอล จำกัด จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการธุรกิจ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0702/2704

เกษตรกรรับจ้างเลี้ยงสุกรให้แก่บริษัท CPFTH เงินได้จากการรับจ้างดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาตามมาตรา 42 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากเกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรมีหลักฐานต่าง ๆ ในการประกอบกิจการ ซึ่งหลักฐานดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ ตลอดจนสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ค่าตอบแทนที่เกษตรกรผู้รับจ้างเลี้ยงสุกรได้รับจากบริษัทฯ

Ref. code: 25616002020326AYR

เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ทั้งนี้ ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0702/3618

คณะบุคคล พ. ตกลงทำการตัดเย็บเสื้อผ้าให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยผู้ว่าจ้างเป็นผู้กำหนดรูปแบบและขนาดตามที่ต้องการ พร้อมทั้งให้สินจ้างแก่คณะบุคคล พ. เพื่อผลสำเร็จในการตัดเย็บเสื้อผ้า สินจ้างที่คณะบุคคล พ. ได้รับจากการรับจ้างทำของหรือรับทำงานให้ดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากคณะบุคคล พ. สามารถพิสูจน์ได้ว่าคณะบุคคล พ. มีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งเกี่ยวข้องกับการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าจำนวนมาก สินจ้างหรือเงินได้พึงประเมินที่คณะบุคคล พ. ได้รับจากการรับจ้างตัดเย็บเสื้อผ้าจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/9059

เงินค่าแรงงานที่ได้รับจากการประกอบกิจการรับเหมาทำประตูและหน้าต่าง หากการรับจ้างนั้นสามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานของผู้รับจ้างเพียงคนเดียว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี หากเงินค่าแรงงานที่ผู้รับจ้างได้รับมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอันทำให้เกิดเงินได้ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนสูง เช่น ค่าใช้จ่ายเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ให้แก่ลูกจ้าง พนักงานและค่าใช้จ่ายอื่น ที่เกี่ยวกับการรับจ้าง เมื่อรวมค่าใช้จ่ายทั้งปีแล้วสูงกว่าอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการ จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/6632

ตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน ได้รับค่าตอบแทนจากบริษัทประกันชีวิตหรือบุคคลใด ๆ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทน มีหลักฐานในการประกอบกิจการที่แสดงให้เห็นได้ชัดแจ้งว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ และสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ตาม หากตัวแทนหรือนายหน้าหรือหัวหน้าตัวแทนที่เป็นบุคคลธรรมดาไม่สามารถพิสูจน์รายจ่ายและไม่มีหลักฐานในการประกอบกิจการมาพิสูจน์ให้เห็นได้ เงินค่าตอบแทนที่ได้รับจากบริษัทประกันชีวิตเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

Ref. code: 25616002020326AYR

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0811/00680

บริษัทฯ ว่าจ้างชาวบ้านหรือเกษตรกรให้ตัดเย็บกระเป๋าหนังเทียมโดยบริษัทจะเป็นผู้จัดหาวัสดุและอุปกรณ์ทั้งหมด ชาวบ้านหรือเกษตรกรจะได้รับค่าตอบแทนตามจำนวนผลงานที่แต่ละคนทำเสร็จ และบริษัทฯ ได้จ่ายค่าจ้างให้แต่ละคนโดยตรง กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรดังกล่าว พบว่าประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับตีความเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) กับเงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร คือ ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงาน เนื่องจากเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ผู้มีเงินได้สามารถกระทำให้สำเร็จได้ด้วยแรงงานตนเอง ผู้มีเงินได้จึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 42 ทวิ วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร แต่หากผู้มีเงินได้ประกอบกิจการในรูปแบบการทำธุรกิจ หรือมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสูง มีการทำงานร่วมกับผู้อื่น และผู้มีเงินได้มีหลักฐานและสามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องได้ เงินได้ดังกล่าวจึงจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ในกรณีผู้มีเงินได้ไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายและไม่มีหลักฐานที่จะนำมาแสดงได้ เงินได้ดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

4.1.3 ปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) กับมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

ปัญหาที่ทำให้ต้องตีความเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) ที่ผู้รับจ้างต้องรับเหมาทั้งค่าแรงและสัมภาระที่ใช้ในการผลิตรวมถึงเครื่องมือ คือ กรณีที่ผู้รับจ้างจัดหาเฉพาะอุปกรณ์หรือแรงงานหรือเครื่องมือเป็นบางส่วน เงินได้ดังกล่าวจะไม่ถือเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระตามมาตรา 40(7) แต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานตามมาตรา 40(8) ที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายสูง เมื่อผู้มีเงินได้มีหลักฐานและสามารถพิสูจน์ได้ และอีกกรณีคือการที่ผู้ประกอบการทำการผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระอยู่แล้ว ได้รับการว่าจ้างให้ผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างเป็นเหตุให้มีการผลิตหรือทำสิ่งของอย่างใดอย่างหนึ่ง ค่าตอบแทนที่ได้รับอาจเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมามาตรา 40(7) หรือเงินได้พึงประเมินจากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) ก็ย่อมได้ ประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาคือสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิตกับงานที่รับทำจนสำเร็จ อย่างไหนสำคัญกว่า ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าก็เป็นการรับจ้างทำของ แต่ถ้าสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิตสำคัญกว่าก็เป็นการขายของ ดังกรณีต่อไปนี้

Ref. code: 25616002020326AYR

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 258/2530

โจทก์ประกอบกิจการค้าเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟ โจทก์นำรายรับแยกเสียภาษีการค้าออกเป็น 2 ประเภท คือ การผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน โดยเสียภาษีการค้าประเภทการขายของ ส่วนอีกประเภทหนึ่งเป็นการผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายที่ต้องการอิฐทนไฟที่มีแบบ ขนาดและการทนความร้อนสูงกว่าอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน เสียภาษีการค้าประเภทการรับจ้างทำของ ต่อมาเจ้าพนักประเมินให้โจทก์นำรายรับจากการผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่งลูกค้า เสียภาษีการค้าประเภทการขายของเช่นเดียวกับการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน เนื่องจากการที่โจทก์แยกเสียภาษี เป็นการเสียภาษีผิดประเภท โจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องจึงอุทธรณ์การประเมิน ปัญหาที่ศาลฎีกาวินิจฉัยมีว่า การที่โจทก์ผลิตอิฐทนไฟที่มีรูปแบบ ขนาด และการทนความร้อนสูงกว่าอิฐทนไฟแบบมาตรฐานตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายนี้จะถือว่าเป็นการซื้อขายอิฐทนไฟเช่นเดียวกับการจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน หรือจะถือว่าเป็นการรับจ้างทำของ ซึ่งมีอัตราภาษีการค้าต่างกัน ศาลฎีกาเห็นว่า ความสำคัญที่ต้องพิจารณาคือ สัมภาระกับการงานที่รับทำจนเสร็จนั้นสิ่งไหนสำคัญกว่ากัน ถ้าการงานที่รับทำจนสำเร็จสำคัญกว่าสัมภาระก็เป็นการรับจ้างทำของ แต่ถ้าไม่สำคัญกว่าก็เป็นการซื้อขาย สำหรับการผลิตอิฐทนไฟไม่ว่าจะเป็นการผลิตแบบมาตรฐานหรือผลิตตามคำสั่งเป็นการเฉพาะรายนี้ ปรากฏจากคำเบิกความของพยานโจทก์ซึ่งเป็นผู้อำนวยการกิจการวัสดุทนไฟว่า วัตถุดิบหรือสัมภาระที่ใช้ในการทำอิฐทนไฟ ได้แก่ บล็อกไซด์ ชามอส อลูมิน่า ดินทนไฟ นำมาผสมกันเติมด้วยสารเคมี แล้วนำไปอัดเป็นรูปแบบต่าง ๆ จากนั้นจึงนำไปเผาไฟ จึงเห็นได้ว่าอิฐทนไฟที่ผลิตหาได้มีความสำคัญไปกว่าสัมภาระหรือวัตถุดิบที่นำมาใช้ในการผลิตไม่ การผลิตอิฐทนไฟตามคำสั่งเฉพาะรายของลูกค้าจึงหาใช่เป็นการรับจ้างทำของไม่ แต่เป็นการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟเช่นเดียวกับอิฐทนไฟแบบมาตรฐานนั่นเอง ดังนั้นรายรับที่ได้จากการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟตามคำสั่งของลูกค้าเป็นการเฉพาะรายจะต้องเสียภาษีการค้าในประเภทการขายของเช่นเดียวกับการผลิตและจำหน่ายอิฐทนไฟแบบมาตรฐาน จะนำมาแยกเสียภาษีการค้าในประเภทการรับจ้างทำของหาได้ไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2382/2534

โจทก์ประกอบกิจการทำกล่องกระดาษ ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการค้าประเภทการขายของ ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินแจ้งให้โจทก์ชำระภาษีการค้า พร้อมเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม เนื่องจากแสดงรายการเพื่อเสียภาษีการค้าประเภทการขายของไม่ถูกต้อง โจทก์เป็นผู้ประกอบการค้ารับทำกล่องกระดาษประเภทการรับจ้างทำของ โจทก์เห็นว่าไม่ถูกต้องจึงอุทธรณ์การประเมิน ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติได้ว่า กล่องกระดาษที่โจทก์ทำขึ้นมานั้นใช้สำหรับบรรจุสินค้าต่าง ๆ ของลูกค้าของโจทก์ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการอุตสาหกรรม สิ่งที่ลูกค้าของโจทก์ต้องการคือคุณภาพของกล่องกระดาษซึ่งจะต้องมีความเหนียวทนทาน และรับน้ำหนักสินค้าที่บรรจุได้

Ref. code: 25616002020326AYR

เป็นสำคัญ เพื่อมิให้สินค้าที่บรรจุอยู่ภายในเสียหาย ซึ่งคุณภาพของกล่องกระดาษก็ขึ้นอยู่กับกระดาษที่ใช้ทำกล่อง แม้ขนาดของกล่อง ตรา และข้อความที่พิมพ์ลงบนกล่องจะแตกต่างกันออกไปตามความต้องการของลูกค้า แต่กล่องทุกใบก็มีเครื่องหมายการค้าของโจทก์ติดอยู่ ทั้งลูกค้าก็จะสั่งซื้อกล่องกระดาษตามตัวอย่างที่โจทก์ทำส่งไปให้เลือก ขนาดของกล่องและข้อความดังกล่าวจึงเป็นเพียงส่วนประกอบเพื่อให้เหมาะสมต่อการบรรจุสินค้าต่าง ๆ ของลูกค้าเท่านั้น หามีความสำคัญไปกว่าวัสดุที่ใช้ในการผลิตกล่องกระดาษไม่ เห็นได้ว่าโจทก์ประกอบการค้าโดยการทำกล่องกระดาษขายให้แก่ลูกค้าตามคุณภาพที่ลูกค้าต้องการ มิใช่รับจ้างทำกล่องกระดาษ ดังนั้นการประกอบการค้ากล่องกระดาษของโจทก์จึงเป็นการประกอบการค้าประเภทการขายของมิใช่การรับจ้างทำของ

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0802 (ก) / พ.4557

บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการผลิตชิ้นส่วนอะไหล่อุปกรณ์เครื่องใช้ไฟฟ้า อะไหล่อุปกรณ์รถยนต์ รถจักรยานยนต์ เครื่องยนต์ที่ผลิตจากเบเกอร์ไลต์ ซึ่งแยกการผลิตเป็น 2ลักษณะดังนี้ 1) บริษัทฯ ผลิตสินค้าตามแบบตัวอย่างแค็ตตาล็อกของบริษัทฯ เป็นปกติธุระ การขายสินค้านั้นให้แก่ลูกค้าเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการขายสินค้า และ 2) บริษัทฯ ผลิตสินค้าตามแบบของลูกค้า โดยบริษัทฯ มิได้มีการผลิตขายเป็นปกติทั่วไป สินค้าดังกล่าวบริษัทฯ ได้ใช้วัตถุดิบจากต่างประเทศในราคาสูงให้กับลูกค้าโดยตรง เพื่อให้สินค้ามีคุณภาพที่ดีเหมือนสั่งจากต่างประเทศและในขณะเดียวกันบริษัทฯ ก็ได้ผลิตออกจำหน่ายโดยมิได้ระบุยี่ห้อแต่ใช้วัตถุดิบในประเทศซึ่งมีคุณภาพธรรมดาจำหน่ายให้กับห้างร้านโรงงานทั่ว ๆ ไปทำให้ลูกค้าที่ให้บริษัทฯ ผลิตนั้นมองเห็นถึงคุณภาพของสินค้าที่ดีและเหนือกว่าสินค้าที่บริษัทฯ ผลิตออกจำหน่ายเอง ลูกค้าไม่สามารถมาอ้างได้ว่าได้เลียนแบบหรือเอาสินค้าของลูกค้าออกจำหน่ายด้วย การให้บริการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ ส่วนกรณีที่บริษัทฯ ได้ผลิตสินค้าตามแบบของลูกค้าดังกล่าวออกจำหน่ายให้แก่ห้างร้านโรงงานทั่ว ๆ ไปด้วยนั้น การประกอบการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/9054

บริษัทฯ ได้รับลิขสิทธิ์จากต่างประเทศให้เป็นผู้จำหน่ายเสื้อผ้าสำเร็จรูปชั้นนำทั้งขายปลีกและขายส่งในห้างสรรพสินค้าชั้นนำและสาขาของบริษัทฯ โดยบริษัทฯ ไม่มีโรงงานในการผลิตเสื้อผ้าสำเร็จรูป จึงได้ว่าจ้างทั้งบริษัทที่รับจ้างผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระ และมิได้ผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระ กรณีบริษัทผู้รับจ้างผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระ ผลิตสินค้าตามที่บริษัทฯ กำหนด โดยใช้วัตถุดิบของบริษัทผู้รับจ้าง มีเพียงป้าย ตรายี่ห้อและกระดุมที่บริษัทฯ ผู้ว่าจ้างส่งไปใช้ประกอบการผลิตเพื่อแสดงถึงเครื่องหมายการค้าของบริษัทฯ ผู้ว่าจ้างเท่านั้น เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการขายสินค้า และกรณีบริษัทผู้รับจ้างมิได้ผลิตสินค้าขายเป็นปกติธุระ แต่รับจ้างผลิตสินค้าตามที่บริษัทฯ

Ref. code: 25616002020326AYR

กำหนด กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำ เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าจ้างให้แก่บริษัทผู้รับจ้าง บริษัทฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

เลขที่หนังสือข้อหารือ กค 0706/10495

เงินได้จากการรับติดตั้งกระจกและอลูมิเนียม ซึ่งผู้รับจ้างมีหน้าที่จัดหาคนงานลูกจ้าง พร้อมอุปกรณ์และเครื่องมือในการติดตั้งเอง แต่ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาวัสดุในการติดตั้ง เช่น กระจก และอลูมิเนียม เงินได้ดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารือกรมสรรพากรดังกล่าว พบว่าประเด็นปัญหาที่เกี่ยวข้องกับตีความเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือตามมาตรา 40(7) กับเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร คือ 1) กรณีผู้มีเงินได้ประกอบกิจการรับจ้างเป็นปกติวิสัย การรับจ้างของผู้รับจ้างต้องเป็นการรับเหมาทั้งค่าแรงและสัมภาระหรือสิ่งของที่ใช้ในการผลิตรวมถึงเครื่องมือ หากผู้รับจ้างจัดหาเฉพาะแรงงานหรือเครื่องมือ เงินได้ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระตามมาตรา 40(7) แต่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานตามมาตรา 40(8) ที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายสูง เมื่อผู้มีเงินได้มีหลักฐานและสามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้ และ 2) กรณีที่ผู้ประกอบการเป็นผู้ผลิตและจำหน่ายสินค้าเป็นปกติ รับจ้างผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างเป็นการเฉพาะราย โดยผู้ประกอบการผลิตเป็นผู้จัดเตรียมสัมภาระหรือสิ่งของที่ใช้ในการผลิต แรงงานรวมถึงเครื่องมือ การผลิตสินค้าตามคำสั่งผู้ว่าจ้างนี้ จะเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับเหมาตามมาตรา 40(7) ได้นั้น สิ่งที่ต้องพิจารณาคือ ความพิเศษของสัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต หรือกระบวนการผลิต หากต้องใช้สัมภาระหรือวัสดุที่ใช้ในการผลิต หรือกระบวนการผลิตที่แตกต่างไปจากการผลิตแบบปกติ การผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างดังกล่าว จึงเข้าลักษณะการจ้างทำของ แต่หากการรับจ้างผลิตตามคำสั่ง ใช้วัตถุดิบในการผลิตและกระบวนการผลิตเป็นแบบเดียวกับสินค้าที่ผลิตตามปกติ แม้สินค้าที่ผู้ว่าจ้างต้องการ มีรูปแบบ ขนาด และคุณสมบัติบางประการของสินค้าที่แตกต่างไปจากสินค้าที่ผลิตแบบปกติ ก็เพียงส่วนประกอบเพื่อให้เหมาะสมต่อการใช้งานของผู้ว่าจ้างเท่านั้น หรือแม้แต่ผู้ว่าจ้างมีการจัดเตรียมวัสดุบางอย่าง เช่น ป้าย ตรายี่ห้อ อันเป็นเครื่องหมายทางการค้าของผู้ว่าจ้าง การผลิตตามคำสั่งผู้ว่าจ้างดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการขายสินค้า ซึ่งเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร

Ref. code: 25616002020326AYR

4.2 ข้อเสนอแนะที่ได้จากการศึกษา

จากการศึกษาปัญหาการตีความประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร แสดงให้เห็นว่ามีผู้เสียภาษีจำนวนไม่น้อยที่ยังสับสนในการตีความเงินได้ รวมถึงหลักเกณฑ์ในการจำแนกประเภทเงินได้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) ทำให้ต้องอาศัยการตีความและการวินิจฉัยของศาลฎีกา และกรมสรรพากร เพื่อเป็นแนวทางในการยื่นแบบประเมิน เงินได้ตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) ดังนั้นการศึกษาความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรในครั้งนี้จึงมีประโยชน์อย่างมาก สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีทุกคน เพื่อให้เกิดความถูกต้องในการประเมินเงินได้และยื่นแบบนำส่งภาษีให้กรมสรรพากร ลดปัญหาการนำส่งภาษีไม่ ถูกต้อง เพราะหากนำส่งภาษีไม่ถูกต้องแล้ว ผู้เสียภาษีจะถูกเรียกภาษีเพิ่มเติม พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม อีกทั้งยังสูญเสียเวลา เนื่องจากต้องให้ความร่วมมือในการให้การ พร้อมนำส่งเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ให้แก่เจ้าพนักงาน ประเมิน ดังนั้นการศึกษาในครั้งนี้จึงมีประโยชน์แก่ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีทุกท่าน

4.3 ข้อเสนอแนะสำหรับการศึกษาครั้งต่อไป

เนื่องจากการศึกษาในครั้งนี้เป็นการศึกษาเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เกิดการนำส่งภาษีที่ถูกต้องและทราบถึงข้อควรระมัดระวังในการพิจารณาแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน โดยข้อมูลที่ใช้ในการศึกษาค้นคว้านำมาจาก 3 แหล่ง คือ ระบบสืบค้นคำพิพากษาคำสั่งคำร้องและคำวินิจฉัยศาลฎีกา การตอบข้อหารือภาษีอากรของกรมสรรพากร และตำรา หนังสือคำอธิบายประมวลรัษฎากร ซึ่งอาจมีข้อจำกัดบางประการเนื่องจากเป็นการศึกษาข้อมูลในอดีต ซึ่งปัจจุบันได้มีอาชีพวิชาชีพ เงินได้จากการรับทำงานให้ในธุรกิจยุคดิจิทัล ผู้ทำการศึกษาจึงเสนอแนะว่าการศึกษาเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับธุรกรรมที่ทำให้เกิดเงินได้ในธุรกิจที่กำเนิดขึ้นในยุคดิจิตอลนี้เป็นสิ่งที่น่าศึกษาต่อจากการศึกษาในครั้งนี้

Ref. code: 25616002020326AYR

รายการอ้างอิง

หนังสือ

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2537). *คำบรรยาย วิชาภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: อักษรสาสน์.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2561). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 12 แก้ไขเพิ่มเติม). กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2560). *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไทย, และ สาโรช ทองประคำ. (2561). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร.* กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

สุเมธ ศิริคุณโชติ, กำธร สิริชูติวงศ์, อดิศักดิ์ สืบประดิษฐ์, และ ภิรัตน์ เจียรนัย. (2560). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2560*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. (2560). *การหักค่าใช้จ่าย.* สืบค้นจาก http://www.rd.go.th/publish/556.0.html

กัมปนาท บุญรอด. (2557). เรียนรู้เรื่องจ้างทำของให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร. *สรรพากรสาส์น*. สืบค้นจาก http://www.sanpakornsarn.com/backend/magazine-file/file1397186768.pdf

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2552). ปัญหาข้อพิพาททางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ตอนที่ 1. *สรรพากรสาส์น.* สืบค้นจาก http://www.sanpakornsarn.com/backend/magazine-file/file1317802718.pdf

Ref. code: 25616002020326AYR

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ	นางสาววิชชุดา แซ่แต้
วันเดือนปีเกิด	25 สิงหาคม 2527
วุฒิการศึกษา	ปีการศึกษา 2545: บริหารธุรกิจบัณฑิต มหาวิทยาลัยสงขลานครินทร์
ตำแหน่ง	เจ้าหน้าที่บัญชี-การเงิน การประปานครหลวง
ประสบการณ์ทำงาน	2559-ปัจจุบัน: เจ้าหน้าที่บัญชี-การเงิน การประปานครหลวง 2556-2559: เจ้าหน้าที่บัญชี-การเงิน บริษัท ออสแรม (ประเทศไทย) จำกัด

Ref. code: 25616002020326AYR