

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40¹

อารัตน์ สมศรี²

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร พบว่า ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากผู้มีเงินได้ประกอบอาชีพแตกต่างกัน มีความยากง่ายหรือต้นทุนที่แตกต่างกัน เพื่อความเป็นธรรมในกฎหมายจึงได้แบ่งลักษณะเงินได้ (พึงประเมิน) ออกเป็นกลุ่ม ๆ ตามความเหมาะสมเพื่อกำหนดวิธีคำนวณภาษีให้เกิดความเป็นธรรมมากที่สุด โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดคำนิยามของคำว่า เงินได้พึงประเมินไว้ใน มาตรา 39 หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน และกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ใน มาตรา 40 ซึ่งมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไป ดังนี้ ประเภทที่ 1 เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ประเภทที่ 2 เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ประเภทที่ 3 ค่าจ้าง ค่านั่งรถรับส่ง หรือสิทธิประโยชน์อื่น ประเภทที่ 4 ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน เป็นต้น ประเภทที่ 5 เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ประเภทที่ 6 เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระ และประเภทที่ 8 เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภท 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว

จากการศึกษาทำให้ทราบถึงปัญหากฎหมายเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งสรุปได้ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็น 8 ประเภทนั้น เป็นการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินที่มีจำนวนมากเกินไป และการกำหนดหลักเกณฑ์เงินได้แต่ละประเภทยังขาดความชัดเจน กรณีนี้อาจทำให้ผู้มีเงินได้เกิดความสับสนในการจัดหมวดหมู่เงินได้ของตนว่าต้องแบ่งประเภทเงินได้ของตนเป็นเงินได้ประเภทใด เพราะเงินได้บางรายการอาจมีความเกี่ยวข้องกับเงินได้ตั้งแต่สองประเภทขึ้นไป เช่น กรณีการประกอบวิชาชีพแพขนานยนต์นั้น อาจเข้าลักษณะเป็นเงินได้ถึง 4 ประเภทด้วยกัน คือ ประเภทที่ 1 เงินได้จากการจ้างแรงงาน หากทำในลักษณะของลูกจ้าง ประเภทที่ 2 เงินได้จากการรับทำงานให้ หากเป็นการรับทำงานในลักษณะของการเหมาจ่ายและมีได้อยู่ในลักษณะของลูกจ้างหรือพนักงานขององค์กรนั้น ๆ ประเภทที่ 6 เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ หากเป็นการเปิดคลินิกตรวจโดยการเป็นเจ้าของคนเดียว และทำโดยลำพัง ไม่มีเตียงค้างคืนสำหรับผู้ป่วย และประเภทที่ 8 เงินได้จากการประกอบธุรกิจเชิงพาณิชย์

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์สุเมธ จานประดับ และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์จุฑามาศ นิสารัตน์ และ รองศาสตราจารย์เรืองยศ แสนภักดี

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

หากเป็นการเปิดโรงพยาบาลหรือคลินิกที่สามารถทำได้เพียงลำพังและมีเตียงค้างคืนสำหรับผู้ป่วย เห็นได้ว่าประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดลักษณะหรือหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้อย่างชัดเจน จึงทำให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีและส่งผลต่อการคำนวณภาษี

2. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินจากเงินค่าเสียหาย เงินค่าเสียหายก็เป็นเงินได้พึงประเมินที่อาจจะต้องเสียภาษี แต่ใน มาตรา 40 มิได้กำหนดประเภทของเงินค่าเสียหายไว้โดยชัดเจนว่าเป็นประเภทใด จึงเกิดปัญหาในการกำหนดประเภท โดยจะต้องพิจารณาหลักจากคำพิพากษาศาลฎีกาในการพิจารณาประเภทของเงินได้จากค่าเสียหาย

เมื่อผู้เสียหายได้รับค่าสินไหมทดแทน ไม่ว่าค่าสินไหมทดแทนนั้น จะอยู่ในรูปของการคืนทรัพย์สินหรือชำระค่าเสียหายอันเป็นค่าสินไหมทดแทนในรูปของการชำระเงิน ก็ล้วนแล้วแต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ซึ่งจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อย่างไรก็ตามแล้วแต่ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากค่าเสียหายนั้น ย่อมจะต้องพิจารณาการยกเว้นภาษีเงินได้พึงประเมินตามโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบทบัญญัติ มาตรา 42(13) ได้บัญญัติยกเว้นภาษีเงินได้ให้แก่เงินได้พึงประเมินจากค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด รวมไปถึงเงินได้จากการประกันภัย และเงินได้จากการณาปนกิจสงเคราะห์ จากการศึกษาพบว่า ประเด็นกรณีที่ต้องวินิจฉัยว่าเงินได้จากค่าเสียหายที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับต้องเสียภาษีหรือไม่ นั้น ตามแนวการวินิจฉัยข้อหาหรือภาษีอากรของกรมสรรพากร และแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา ได้หยิบยกถ้อยคำตามบทบัญญัติมาเป็นเกณฑ์ กล่าวคือ การพิจารณาว่าค่าเสียหายนั้นผู้เสียหายได้รับมาจาก มูลหนี้ละเมิด มูลหนี้สัญญา กรณีเป็นค่าเสียหายจากมูลละเมิด เช่น ค่าเสียหายจากการอยู่ในที่ดินโดยละเมิด ไม่ได้รับอนุญาตจากเจ้าของที่ดิน ค่าเสียหายนั้นย่อมเป็นค่าเสียหายเพื่อละเมิด และจะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(13) ในทางกลับกัน หากเงินค่าเสียหายนั้นเป็นค่าเสียหายจากมูลหนี้สัญญา เช่น ค่าเสียหายจากการผิดสัญญาเช่า ค่าเสียหายนั้นก็ย่อมมิใช่ค่าเสียหายเพื่อละเมิด ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42(13)

3. ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท จากปัญหาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ประเภทของเงินได้พึงประเมินจะมีผลต่อการหักค่าใช้จ่าย ตัวอย่างเช่น เงินได้จากการจ้างทำของ ซึ่งจากประเด็นปัญหาที่ 1 จะเห็นได้ว่าเงินจากการจ้างทำของนั้น อาจเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 หรือเป็นเงินประเภทที่ 8 ก็ได้ และเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทนี้จะหักค่าใช้จ่ายได้ต่างกัน กล่าวคือ หากเป็นการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40(2) กฎหมายกำหนดต้องหักค่าใช้จ่ายรวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ซึ่งส่งผลให้เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของทั่วไปตามมาตรา 40(2) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้น้อย ในขณะที่การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของในกรณีอื่น ไม่ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40(6)(7) และ (8) ในการหักค่าใช้จ่ายสามารถเลือกได้ว่าหักแบบเหมาหรือหักตามจริง

เมื่อพิจารณาจากตัวอย่างเงินได้ประเภทจ้างทำของแล้ว เห็นได้ว่า ไม่เป็นไปตามหลักความเสมอภาคของภาษีและหลักความเป็นธรรม เนื่องจากเป็นเงินได้ที่มาจากการจ้างทำของเหมือนกัน ซึ่งควรมีหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่เหมือนกันไม่ว่าจะเป็นเงินได้ที่มีมูลค่าสูงหรือต่ำ และการหักค่าใช้จ่ายพึงประเมินประเภทนี้ยังมีความไม่เป็นไปตามหลักความแน่นอนด้วย เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินระหว่างการจ้างทำของทั่วไปตาม มาตรา 40(2) และการจ้างทำของที่มีค่าใช้จ่ายสูงตาม มาตรา 40(8) ขาดความแน่นอนโดยที่ไม่อาจแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินได้อย่างเด็ดขาดว่า เงินได้พึงประเมินต้องมีค่าใช้จ่ายเท่าใดจึงจะเป็นเงินได้พึงประเมินที่มีค่าใช้จ่ายสูงซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายเงินได้ตามที่จ่ายจริงได้

4. ปัญหาเกี่ยวกับการถือเงินได้พึงประเมินบางประเภทของบุตรเป็นเงินได้ของบิดามารดา ตามประมวลรัษฎากรนั้น ได้กำหนดให้เงินบางประเภทของผู้เยาว์ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของบิดามารดา คือ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ตาม มาตรา 40(4)(ข) ได้กำหนดว่า เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน โดยวิธีการคำนวณตามมาตรา 40(4)(ข) ให้ถือว่าเงินได้ดังกล่าวของบุตรทั้งหมดเป็นเงินได้ของบิดามารดา ให้ถือเอาเงินได้ของบุตรตั้งแต่บาทแรกถือเป็นเงินได้ของบิดา และเงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีในอัตราภาษีตามระดับเงินได้สุทธิของบิดา แสดงว่า ในเงินจำนวนนี้หากถือเป็นเงินได้ของบิดามีโอกาสที่จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่ากรณีที่เป็นเงินได้ของบุตร เพราะจะต้องเสียภาษีตามอัตราขั้นบันไดของรายได้สุทธิ อีกทั้งการนำเงินได้ทุกบาทจากเงินปันผลฯ ตามมาตรา 40(4)(ข) มาเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาเป็นการไม่เคารพสิทธิในความเป็นเจ้าของเงินได้ของบุตรผู้เยาว์ สมมติบุตรได้เงินจากการปันผล 150,000 บาท เมื่อคำนวณการเสียภาษีตามตารางภาษีแล้วนั้น บุตรผู้เยาว์จะไม่มีภาระภาษีที่ต้องเสีย เนื่องจากการเสียภาษีบุคคลธรรมดาหากมีเงินได้สุทธิไม่เกิน 150,000 บาท ผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ในการเสียภาษี แต่ถ้าหากนำเงินจำนวนดังกล่าวไปเป็นเงินของบิดา ซึ่งสมมติให้บิดามีรายได้อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียในอัตราร้อยละ 30 เท่ากับว่าเงินปันผล 150,000 บาทของบุตรผู้เยาว์ ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนถึง 45,000 บาท อันไม่เป็นธรรมต่อบิดาที่จะต้องมีการเสียภาษีมากขึ้น

จากการศึกษาปัญหากฎหมายเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะคือ

1. ปัญหาเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ ให้แก้ไข มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

(1) เงินได้จากการค้า, ธุรกิจ, การให้บริการวิชาชีพ โดยรวมเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ที่ไม่ได้มาจากการจ้างแรงงาน เงินได้จากวิชาชีพอิสระมาตรา 40 (6) เงินได้จาก

การรับเหมา มาตรา 40 (7) และเงินได้จากการประกอบธุรกิจตาม มาตรา 40 (8) ให้เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน

(2) เงินได้จากการจ้างแรงงาน ให้เงินได้ตาม มาตรา 40(1) และ 40(2) ที่เกิดจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40(1) เช่น ค่าตอบแทนพิเศษจากการทำงานได้ตามเกณฑ์ที่ตั้งไว้ เป็นต้น เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน

(3) เงินปันผล ดอกเบี้ย หรือส่วนลด ให้เงินได้ตาม มาตรา 40(4) เป็นเงินได้ประเภทนี้

(4) เงินได้จากเงินบำนาญ ค่าบริการ หรือเงินรายปี ให้เงินได้ตาม มาตรา 40(3) ในส่วนของเงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาลเป็นเงินได้ประเภทนี้

(5) เงินได้จากค่าเช่า ค่าสิทธิ ค่าธรรมเนียม และเงินได้อื่นใดที่เกิดขึ้นจากทรัพย์สิน ให้เงินได้ตาม มาตรา 40(3) ในส่วนของค่าแห่งภูมิลักษณ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น และ 40(5) เงินได้จากการให้เช่า ทรัพย์สินเป็นเงินได้ประเภทนี้

(6) เงินได้หรือประโยชน์อื่นใดที่มีลักษณะเป็นเงินได้ แต่ไม่อยู่ในความหมายของประเภทเงินได้ ที่กล่าวไว้ข้างต้น

2. ปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินจากเงินค่าเสียหาย ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

มาตรา 40 วรรคสอง ให้เพิ่มเติมในส่วนของค่าเสียหาย จากเดิม “เงินค่าภาษีตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้” แก้ไขเป็น “เงินค่าภาษีตามวรรคหนึ่ง รวมถึงเงินค่าเสียหายจากเงินประเภทใดให้เป็นเงินประเภทนั้น และถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้”

มาตรา 42 จากเดิมบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (13) ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด” เป็น “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (13) ค่าสินไหมทดแทน”

3. ปัญหาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

มาตรา 42 ทวิ จากเดิมบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท” เป็น “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร”

4. ปัญหาเกี่ยวกับการถือเงินได้พึงประเมินบางประเภทของบุตรเป็นเงินได้ของบิดามารดา ผู้ศึกษาพบว่า มีข้อเสนอแนะ คือ

มาตรา 40(4)(ข) วรรคสอง จากเดิมบัญญัติว่า “ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา” เป็น “...ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวในจำนวนที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเป็นจำนวนที่เกินกว่า 150,000 บาท เป็นเงินได้ของบิดา”

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์เนติบัณฑิตยสภา.

ไพจิตร โรจนวานิช. ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : บริษัทสามเจริญพาณิชย์ จำกัด, 2549.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ: บริษัทสยามเจริญพาณิชย์(กรุงเทพ)จำกัด, 2553.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน.