

กรณีศึกษา : การพิจารณาประเภทเงินได้จากหน้าที่งาน (มาตรา 40(2)) และเงินได้จากวิชาชีพอิสระ (มาตรา 40(6)) แห่งประมวลรัษฎากร

วิษชุดา แซ่เต้

นักวิชาการเงินและบัญชีปฏิบัติการ

ฝ่ายตรวจสอบบัญชี การเงินและทรัพย์สิน

สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้ง

วันที่ได้รับต้นฉบับบทความ : 3 พฤษภาคม 2563

วันที่แก้ไขปรับปรุงบทความ : 31 พฤษภาคม 2563

วันที่ตอบรับตีพิมพ์บทความ : 1 มิถุนายน 2563

ดร.วรรณิ เตโชโยธิน

ผู้ช่วยศาสตราจารย์ประจำภาควิชาการบัญชี

คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

บทคัดย่อ

บทความนี้มีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับข้อพิพาทในการจัดประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ และ 40(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เนื่องจากทั้งสองอนุมาตรากำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้แตกต่างกัน หากผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นภาษีไม่ถูกต้องก็จะนำมาซึ่งภาระภาษีที่ต้องเสียเพิ่มเติมรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ผลการวิเคราะห์พบว่า เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระไม่จำเป็นต้องเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เสมอไป ทั้งนี้ต้องพิจารณาว่า แหล่งที่มาของเงินได้เกิดจากการประกอบวิชาชีพอย่างไรเป็นอิสระหรือเกิดจากการประกอบวิชาชีพจากการรับจ้างผู้อื่น หากเป็นการรับจ้างผู้อื่นจะถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ถึงแม้จะเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระก็ตาม

คำสำคัญ: เงินได้พึงประเมิน ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6)

Case Studies: Classifications of Assessable Income Under Revenue Code Section 40(2) Income Derived from a Post or from Performance of Work and 40(6) Income from Liberal Professions

Witchuda Saetae

*Finance and Accounting Analyst, Practitioner level
Inspection Department of Finance Accounting and Assets,
Office of The Election Commission of Thailand*

Received: May 3, 2020

Revised: May 31, 2020

Accepted: June 1, 2020

Dr.Wanee Taechoyotin

*Assistant Professor of Department of Accounting,
Thammasat Business School, Thammasat University*

ABSTRACT

The purpose of this paper is to analyze Supreme Court Judgement regarding disputes over classification of assessable income under Revenue Code Section 40(2) income by virtue of jobs, positions or services rendered and 40(6) income from liberal professions. The Revenue Code allows different rates of deductions for income under these two categories, hence, inaccurate tax filing will result in additional tax expenses plus fines and surcharges. The analysis shows that income from practicing professional jobs is not necessarily classified into 40(6) income from liberal professions. The classifications are mainly considered by whether taxpayers perform their job freely or perform under conditions set forth by other parties. In the latter category, such income is classified as income by virtue of jobs, positions or services rendered under section 40(2) even though the job is performed by liberal professions.

Keywords: Assessable Income, Revenue Code Section 40(2), Revenue Code Section 40(6)

บทนำ

รัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารบ้านเมือง เพื่อสร้างความเจริญก้าวหน้าทางเศรษฐกิจและสังคม รวมทั้งสร้างความมั่นคงให้กับประเทศ การที่รัฐบาลจะสามารถดำเนินการดังกล่าวได้นั้น รัฐบาลจำเป็นต้องใช้เงินจำนวนมาก การจัดเก็บภาษีอากรจึงถือเป็นแหล่งรายได้สำคัญแหล่งหนึ่งของรัฐบาล นอกจากจะเป็นรายได้หลักแล้ว ภาษีอากรยังถูกนำมาใช้เป็นเครื่องมือและกลไกที่สำคัญในการกระจายรายได้ ส่งเสริมการเจริญเติบโตและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังช่วยให้การดำเนินการตามนโยบายของภาครัฐเป็นไปได้อย่างราบรื่นและเหมาะสมกับสถานการณ์ ตัวอย่างเช่น ในยามที่เกิดปัญหาเศรษฐกิจ มีอัตราการว่างงานสูง รัฐบาลสามารถใช้มาตรการลดภาษีอากร เพื่อกระตุ้นให้เกิดการบริโภคหรือการลงทุนของภาคเอกชนให้เพิ่มสูงขึ้น เป็นต้น ภาษีอากรจึงถือเป็นเงินที่ถูกบังคับจัดเก็บโดยภาครัฐ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องถือปฏิบัติตาม เพราะหากไม่ปฏิบัติตามจะมีบทกำหนดโทษไว้ โดยประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจกรมสรรพากรจัดเก็บภาษี 5 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์¹

การศึกษานี้จะมุ่งเน้นเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นอากรประเมิน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีด้วยวิธีการประเมินตนเอง (Self-Assessment) โดยแสดงรายการเงินได้ และหักค่าใช้จ่าย ตลอดจนหักลดหย่อนให้ถูกต้องแล้วยื่นแบบแสดงรายการพร้อมชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้ โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมิน หากผู้มีเงินได้แสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมทั้งลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาได้ และในบางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินต้องหักภาษีที่จ่ายเมื่อมีการจ่ายและนำส่งกรมสรรพากร หากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ได้หักภาษี และไม่ได้นำเงินภาษีที่มีหน้าที่หัก นำส่งภายในเวลาที่กำหนด ทั้งผู้มีหน้าที่หักภาษีและผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีต้องรับผิดชอบร่วมกันอีกด้วย

เนื่องจากรายได้ของบุคคลธรรมดาเกิดจากการประกอบอาชีพที่มีความแตกต่างกันในแง่ของต้นทุนและค่าใช้จ่าย ในการดำเนินการ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 จึงได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท โดยเงินได้แต่ละประเภทกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายที่สามารถหักจากยอดเงินได้ก่อนนำไปคำนวณภาษีไว้แตกต่างกัน อันสะท้อนต้นทุนและความยากง่ายที่แตกต่างกันของเงินได้ทั้ง 8 ประเภท การยื่นแบบแสดงรายการด้วยการกำหนดประเภทเงินได้ให้ถูกต้องจึงมีความสำคัญมาก เพราะอัตราค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากันจะนำไปสู่เม็ดเงินภาษีที่แตกต่างกัน หากยื่นชำระไว้ผิดประเภท อาจต้องชำระภาษีเพิ่มเติมและต้องเสียเบี้ยปรับเงินเพิ่มในภายหลัง

แม้ว่าตามประมวลรัษฎากรจะบัญญัติลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ไว้ แต่ก็ยังมีเงินได้พึงประเมินบางรายการที่ความเห็นของผู้มีหน้าที่เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมินไม่ตรงกันว่า ควรจัดเป็นเงินได้ตามอนุมาตราใด หากทั้งสองฝ่ายไม่สามารถยุติข้อพิพาทได้ก็จำเป็นต้องยื่นฟ้องร้องต่อศาล ซึ่งก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายตามมา ดังนั้นการวิเคราะห์กรณีศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการจำแนกประเภทเงินได้พึงประเมินจะช่วยให้ผู้อ่านได้ทราบถึงประเด็นข้อพิพาทที่เคยเกิดขึ้น และหลีกเลี่ยงข้อผิดพลาดดังกล่าวได้

¹ <https://www.rd.go.th/publish/38055.0.html>

บทความนี้จะเน้นเฉพาะกรณีศึกษาที่มาจากคำพิพากษาศาลฎีกา ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้อันเกิดจากการทำงานของบุคคลธรรมดาว่า ควรจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) อันหมายถึงเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ หรือมาตรา 40(6) อันหมายถึงเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เพราะมีความยุ่งยากในการตีความมากกว่าอนุมาตราอื่น รวมทั้งค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้มีความแตกต่างกันสูง นั่นคือ มาตรา 40(2) ถึงแม้จะกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเหมาเป็นร้อยละของเงินได้แต่มีการกำหนดเพดานค่าใช้จ่ายสูงสุดที่หักได้และต้องนำค่าใช้จ่ายส่วนนี้รวมกับค่าใช้จ่ายถ้ามีเงินได้ตามมาตรา 40(1) อีกด้วย ในขณะที่เงินได้ตามมาตรา 40(6) สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาด้วยอัตราร้อยละที่กฎหมายกำหนด โดยไม่มีเพดานค่าใช้จ่ายสูงสุดหรือหักตามความจำเป็นและสมควร² หากจำแนกเงินได้ผิดประเภทจะส่งผลให้จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแตกต่างกันอย่างมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเงินได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายมีจำนวนเงินที่สูงเกินกว่าเพดานการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40(2) เพราะเงินได้ส่วนที่เกินจะต้องภาษีเต็มจำนวน ในขณะที่ถ้าจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) และเลือกหักค่าใช้จ่ายเหมา สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ทุกบาท

จากกรณีศึกษาที่ได้ศึกษามาพบว่า การจำแนกเงินได้พึงประเมินมิได้ขึ้นอยู่กับลักษณะของเนื้องานว่า เป็นการดำเนินงานของผู้มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพอิสระแล้วจะเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) เสมอไป แต่พิจารณาจากที่มาของเงินได้ว่า เป็นการได้มาอันเกิดจากข้อตกลงในลักษณะใด ถ้าเป็นข้อตกลงที่ผู้มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพมีอิสระอย่างเต็มที่ในการกำหนดจำนวนเงินและลักษณะการทำงาน จึงจะนับว่า เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ในทางตรงข้ามถ้าเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระที่ดำเนินงานภายใต้การกำกับของผู้ว่าจ้างจะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ข้อสังเกตนี้มีความสำคัญต่อนักบัญชีทั้งในฐานะที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ที่เงินได้ของตนเองเข้าข่ายเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) และในฐานะที่เป็นที่ปรึกษาธุรกิจในการยื่นเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับลูกค้าที่อยู่ในข่ายประกอบวิชาชีพอิสระ จึงควรศึกษาแนวทางการจัดประเภทเงินได้ว่า เมื่อใดเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจะจัดเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) และเมื่อใดจึงจะจัดเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) โดยบทความจะดำเนินเรื่องดังนี้ อธิบายประเภทของเงินได้พึงประเมิน อัตราค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และมาตรา 40(6) คำพิพากษาศาลฎีกา ข้อหาหรือของกรมสรรพากร และบทสรุป

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินถือเป็นฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่จะเป็นตัวกำหนดว่า ปีภาษีนี้ผู้มีเงินได้จะต้องเสียภาษีเท่าใดหลังจากที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งสามารถกล่าวโดยสรุปได้ ดังนี้

² สำหรับเงินได้ที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2563 อัตราค่าใช้จ่ายเหมาของเงินได้ตามมาตรา 40(2) คือ ร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ส่วนอัตราค่าใช้จ่ายของมาตรา 40(6) สำหรับการประกอบโรคศิลปะคือ ร้อยละ 60 และวิชาชีพอิสระอื่น ร้อยละ 30

- (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
- (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว
- (3) ค่าแห่งกู้ตวิธล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล
- (4) เงินได้ที่เป็นดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไร
- (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน
- (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้
- (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ
- (8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

จะเห็นว่า เงินได้ที่มีความชัดเจนคือ เงินได้ตามมาตรา 40(3) ค่าแห่งกู้ตวิธล์หรือลิขสิทธิ์ มาตรา 40(4) ค่าดอกเบี้ยหรือเงินปันผล และมาตรา 40(5) ค่าเช่าทรัพย์สิน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(7) เงินได้จากการรับเหมา และมาตรา 40(8) เงินได้จากการธุรกิจ ที่อาจมีปัญหาในการตีความได้ แต่ก็เงินได้ที่นอกจากผู้มีเงินได้ต้องใช้ความรู้ความสามารถในการดำเนินการแล้ว ยังมีองค์ประกอบอื่นเช่น สัมภาระ วัสดุดิบ ชิ้นงานหรือสินค้าที่ต้องส่งมอบ ในขณะที่มาตราที่เหลืออยู่คือ มาตรา 40(1) เงินเดือนหรือค่าจ้าง มาตรา 40(2) เงินได้จากการรับทำงานให้ และมาตรา 40(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เป็นเงินได้อันเกิดเนื่องจากการทำงานของผู้มีเงินได้คล้ายคลึงกัน นั่นคือ มีลักษณะของการใช้ “น้ำพักน้ำแรง” จึงอาจเกิดปัญหาว่า การทำงานของผู้มีเงินได้นี้ควรจัดเป็นเงินได้ตามอนุมาตราใด

ในกลุ่มของเงินได้ที่ใช้ “น้ำพักน้ำแรง” ดังกล่าว แม้ว่าเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ตามบทบัญญัติของกฎหมายมีลักษณะคล้ายคลึงกับเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หากแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) เป็นเงินได้ที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขการจ้างแรงงาน ที่มีกฎหมายพิเศษบังคับไว้เป็นการเฉพาะ อาทิเช่น กฎหมายคุ้มครองแรงงาน กฎหมายแรงงานสัมพันธ์ กฎหมายประกันสังคม จึงทำให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่ผู้เสียภาษีได้รับมักจะมาก่อนให้เกิดปัญหาการตีความ คงเหลือเฉพาะมาตรา 40(2) และมาตรา 40(6) ที่ยังต้องอาศัยการตีความว่า ควรจัดเป็นเงินได้ประเภทใด เช่น ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ใช้ความรู้ความสามารถที่จัดเป็นวิชาชีพอิสระแต่ประกอบกิจการในสถานกิจการของบุคคลอื่น เงินที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระหรือเป็นการรับจ้างทำงานให้ การศึกษาชั้นนี้จึงเน้นเฉพาะปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินระหว่างมาตรา 40(2) และมาตรา 40(6) โดยในส่วนต่อไปจะอธิบายถึงการหักค่าใช้จ่ายของทั้งสองอนุมาตรา เพื่อให้มีความเข้าใจถึงแรงจูงใจหรือที่มาของข้อพิพาทระหว่างผู้เสียภาษีเงินได้และเจ้าหน้าที่ของรัฐ

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) และ 40(6)

ในการคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายก่อนนำเงินได้ไปคำนวณภาษี โดยค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้มีความแตกต่างกันสำหรับเงินได้แต่ละประเภท กล่าวคือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) การรับทำงานให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 และถ้ามีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ต้องนำมารวมคำนวณและหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 100,000 บาท ในขณะที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) จากวิชาชีพอิสระ หากเป็นวิชาชีพประกอบโรคศิลปะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 โดยไม่จำกัดวงเงิน ส่วนวิชาชีพอื่น หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 โดยไม่จำกัดวงเงินเช่นกัน เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระสามารถแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิและตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่า มีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

การกำหนดเพดานสูงสุดของค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ของเงินได้ตามมาตรา 40(2) ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายก็ต่อเมื่อเงินได้มีจำนวนไม่เกิน 200,000 บาท โดยสมมติว่า ไม่มีเงินได้ตามมาตรา 40(1) เงินได้ส่วนที่เกิน 200,000 บาทต้องเสียภาษีเต็มจำนวน และหากมีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะยังได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายน้อยลงไปอีก ในขณะที่ถ้าเงินได้ 200,000 บาทถูกจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) และเลือกหักค่าใช้จ่ายเหมา จะสามารถหักค่าใช้จ่ายตามอัตราได้สำหรับเงินได้ทุกบาท อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40(6) กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายเหมาแตกต่างกันระหว่างการประกอบโรคศิลปะหรือวิชาชีพแพทย์ และวิชาชีพอิสระอื่น โดยวิชาชีพแพทย์หักได้ร้อยละ 60 ในขณะที่วิชาชีพอื่นหักได้ร้อยละ 30 ตารางที่ 1 จึงแสดงแยกเป็นสามคอลัมน์สำหรับเงินได้จำนวน 200,000 บาท เพื่อแสดงให้เห็นถึงค่าใช้จ่ายที่หักได้แตกต่างกันตามกฎหมาย โดยคอลัมน์ที่หนึ่งแสดงเงินได้และค่าใช้จ่ายสำหรับมาตรา 40(2) คอลัมน์ที่สองเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เงินได้จากวิชาชีพแพทย์ และคอลัมน์ที่สามเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น

เนื่องจากอัตราค่าใช้จ่ายของการประกอบโรคศิลปะหรือกลุ่มวิชาชีพแพทย์ตามมาตรา 40(6) คือ ร้อยละ 60 โดยไม่กำหนดเพดานสูงสุด ดังนั้นไม่ว่าเงินได้จะมีจำนวนเท่าใดก็ตาม เงินได้ที่ถูกจัดอยู่ในกลุ่มของการประกอบโรคศิลปะจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 50 เสมอ ดังเช่นที่แสดงในตารางที่ 1 กล่าวคือ เมื่อเงินได้เท่ากับ 200,000 บาท เงินได้ตามมาตรา 40(2) หักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ 100,000 บาท ในขณะที่ถ้าเป็นการประกอบวิชาชีพแพทย์จะหักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ 120,000 บาท ส่งผลให้เงินได้พึงประเมินที่นำไปคำนวณภาษีจากการประกอบวิชาชีพแพทย์น้อยกว่าเงินได้จากการทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ในขณะที่สำหรับวิชาชีพอิสระอื่นสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 30 ถ้ามีเงินได้เท่ากับ 200,000 บาท จะหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท ซึ่งน้อยกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) ดังนั้นในแง่ของผู้เสียภาษี ถ้าเป็นการประกอบวิชาชีพแพทย์ ถ้าเงินได้ถูกจัดให้เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) จะได้ประโยชน์สูงกว่าถูกจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) เสมอ ในทางตรงข้าม เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นจำนวนไม่เกิน 200,000 บาทและไม่มีเงินได้ตามมาตรา 40(1) ผู้เสียภาษีจะได้ประโยชน์มากกว่าถ้าจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2)

ตารางที่ 1 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ 200,000 บาทตามมาตรา 40(2) และ 40(6)

	เงินได้พึงประเมิน (หน่วย: บาท)		
	40(2)	40(6)	
		แพทย์	อื่นๆ
อัตราค่าใช้จ่าย (%)	50%	60%	30%
เงินได้	200,000	200,000	200,000
ค่าใช้จ่าย	100,000	120,000	60,000
สุทธิ	100,000	80,000	140,000

เมื่อเงินได้ตามมาตรา 40(2) มีจำนวนมากกว่า 200,000 บาท เงินได้ส่วนที่เกินกว่า 200,000 บาทไม่สามารถหักค่าใช้จ่าย เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีได้อีกต่อไป เพราะค่าใช้จ่ายสูงสุดที่หักได้คือ 100,000 บาท ในขณะที่การประกอบวิชาชีพอิสระอื่นยังคงหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ซึ่งสามารถคำนวณได้ว่า เมื่อเงินได้มีจำนวนเท่ากับ 333,333 บาท เงินได้ทั้งสองประเภทจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนเท่ากันคือ 100,000 บาท ดังแสดงใน**ตารางที่ 2** และหากมีเงินได้มากกว่า 333,333 บาท เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอื่นจะยังคงหักค่าใช้จ่ายได้ในขณะที่เงินได้ตามมาตรา 40(2) ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้อีกแล้ว ทำให้เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นมีจำนวนน้อยกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) สำหรับวิชาชีพแพทย์ที่หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40(2) เสมอ ยิ่งจำนวนเงินได้เพิ่มมากขึ้น ความแตกต่างของผลประโยชน์การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ตามมาตรา 40(2) จะยิ่งเพิ่มสูงขึ้น นั่นคือ ถ้ามีเงินได้เท่ากับ 333,333 บาทตาม**ตารางที่ 2** ค่าใช้จ่ายของเงินได้ตามมาตรา 40(2) จะยังคงเท่ากับ 100,000 บาทหรือเพดานสูงสุด ในขณะที่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพแพทย์จะหักค่าใช้จ่ายได้เท่ากับ 200,000 บาท ส่งผลให้เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายต่างกันถึง 100,000 บาท

ตารางที่ 2 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ 333,333 บาทตามมาตรา 40(2) และ 40(6)

	เงินได้พึงประเมิน (หน่วย: บาท)		
	40(2)	40(6)	
		แพทย์	อื่นๆ
อัตราค่าใช้จ่าย (%)	50%	60%	30%
เงินได้	333,333	333,333	333,333
ค่าใช้จ่าย	100,000	200,000	100,000
สุทธิ	233,333	133,333	233,333

จากการวิเคราะห์ดังกล่าวจะเห็นว่า เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระหรือเงินได้ตามมาตรา 40(6) โดยทั่วไป จะได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) โดยเฉพาะอย่างยิ่งถ้าเป็นการประกอบโรคศิลปะ และเมื่อศึกษาถึงคำพิพากษาศาลฎีกาที่จะกล่าวถึงในส่วนต่อไป จะเห็นว่า เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีแจ้งว่า มีเงินได้ตามมาตรา 40(6) ในขณะที่เจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่า ควรเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ทุกกรณี ทำให้หากศาลวินิจฉัยแล้วพบว่า เป็นไปตามความเห็นของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจำเป็นต้องชำระภาษีเพิ่มเติม ต่างจากกรณีที่ผู้เสียภาษีแจ้งว่า เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แต่เจ้าพนักงานประเมินมีความเห็นว่า ควรเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีได้รับคืนภาษีที่เสียไป ในกรณีหลัง ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์จึงไม่เกิดเป็นข้อพิพาท

คำพิพากษาศาลฎีกา

ในส่วนนี้จะยกกรณีศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องจำนวน 5 กรณี³ โดยเป็นการสรุปเฉพาะประเด็นสำคัญ ส่วนคำพิพากษาศาลฎีกาฉบับย่อยาวปรากฏในภาคผนวก

กรณีศึกษาที่ 1: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526

ฎีกานี้มีสองประเด็น ประเด็นที่หนึ่งคือ โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะประจำสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ ไม่มีสิทธิในการเป็นพนักงานหรือลูกจ้าง แต่มีฐานะเป็นบุคคลภายนอกที่ได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เดือนละ 3,000 บาท โจทก์ยื่นแบบแสดงเงินได้จากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แต่เจ้าพนักงานเห็นว่า เงินได้พึงประเมินของโจทก์เข้าลักษณะเป็นประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) ประเด็นที่สองคือ โจทก์แจ้งว่า รายได้จากการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยาให้แก่ผู้ป่วย จากสถานพยาบาล ซึ่งโจทก์เป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ตั้งและเป็นผู้ดำเนินการสถานพยาบาลส่วนตัวเป็นประเภทเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) และขอหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 75 แต่เจ้าพนักงานเห็นแย้งว่า เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 60

คำวินิจฉัยศาลฎีกา

ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่มีมติว่า เงินตอบแทนซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาทนั้น เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำนั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตามมาตรา 40(2) โดยไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่า สัญญาระหว่างโจทก์และการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จะเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือสัญญาจ้างทำของ

ส่วนปัญหาเรื่องเงินได้จากคลินิกของโจทก์ ศาลฎีกาเห็นว่า การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 (12) ซึ่งได้แก่การทำ

³ <http://deka.supremecourt.or.th/>. Supreme Court. Supreme Court Judgements. Search date, January 15, 2018.

กิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 75 ก็เพราะเป็นกิจการที่จะต้องมีบุคคลอื่นร่วมด้วย มิใช่กระทำด้วยตนเอง จึงมีค่าใช้จ่ายมากกว่าวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะซึ่งกระทำด้วยตนเอง สำหรับคลินิกของโจทก์นั้น ปรากฏจากคำเบิกความของโจทก์ว่า โจทก์เป็นเจ้าของและดำเนินการเพียงผู้เดียว ดังนั้นเงินได้จากคลินิกจึงต้องถือว่าเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) หากใช้เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรไม่

กรณีศึกษาที่ 2: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543

โจทก์เป็นแพทย์ผู้เชี่ยวชาญและได้ทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาลเมืองราช มีหน้าที่ดูแลรักษาผู้ป่วยภายในโรงพยาบาล ตกลงค่าตอบแทนโดยให้โจทก์เรียกเก็บจากผู้ป่วยเป็นค่ารักษาเป็นราย ๆ ซึ่งแต่ละครั้งต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด โจทก์แจ้งว่า เงินที่ได้รับจากโรงพยาบาลเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แต่เจ้าพนักงานเห็นว่า สัญญาจ้างโจทก์ให้ทำการรักษาผู้ป่วยที่เข้ามารักษาตัวในโรงพยาบาลเมืองราชเป็นสัญญาจ้าง โดยมีค่าตอบแทนภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดในสัญญา โจทก์จึงอยู่ในฐานะผู้รับจ้าง โจทก์จึงมีนิติสัมพันธ์ทางด้านเงินได้อันเป็นค่าตอบแทนในการรักษาผู้ป่วยกับผู้ว่าจ้าง มิได้เกี่ยวข้องกับผู้ป่วยแต่อย่างใด เงินได้ที่โจทก์ได้รับในกรณีดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในการประกอบโรคศิลปะ โดยเปิดคลินิกส่วนตัวตามมาตรา 40(6)

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินได้ในส่วนที่เป็นเงินค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้าง แม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมดแต่การคิดค่าตรวจรักษา มิใช่ว่าโจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ผู้ป่วยต้องชำระ เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล ค่าห้อง ผู้ว่าจ้างเป็นผู้ได้รับทั้งสิ้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรง ซึ่งผู้ว่าจ้างได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาอาการป่วยเจ็บ แล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์เป็นผู้ตรวจรักษาโดยให้ค่าตอบแทนคือ ค่าตรวจรักษาทั้งหมด ตามสัญญาว่าจ้างแพทย์ที่โจทก์ทำไว้กับผู้ว่าจ้างนั่นเอง มิใช่เป็นกรณีผู้ว่าจ้างตกลงให้โจทก์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติในโรงพยาบาลและโจทก์ได้รับเงินจากผู้ป่วยเอง โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้าง หากใช้เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่

กรณีศึกษาที่ 3: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543

โจทก์ประกอบวิชาชีพอิสระโดยได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะแผนปัจจุบันเป็นทันตแพทย์ให้บริการรักษาฟันอยู่ที่โรงพยาบาลฟันในฐานะผู้ประกอบวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะ มีข้อตกลงกับโรงพยาบาลฟันว่า ค่าบริการรักษาฟันที่โจทก์เป็นผู้ให้บริการนั้น โจทก์จะได้รับส่วนแบ่งในอัตราประมาณร้อยละ 50 ของค่าบริการรักษาที่โจทก์ได้ปฏิบัติงานจริงเท่านั้น ในการให้บริการรักษาฟันของโจทก์สำหรับปีภาษี 2538 โรงพยาบาลฟันได้รับค่าบริการรักษาฟันโดยโจทก์เป็นเงิน 1,751,857.44 บาท โจทก์รับส่วนแบ่งในอัตราร้อยละ 50 เป็นเงิน 875,928.72 บาท และเสียภาษีเงินได้ในฐานะ

ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) ด้วยยอดเงินที่ได้รับส่วนแบ่งแล้ว แต่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินว่า เงินได้ของโจทก์ร้อยละ 50 เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) โดยต้องนำเงินได้ทั้งจำนวนมาคำนวณเสียภาษี

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ลักษณะของการประกอบวิชาชีพของโจทก์ ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ตามที่โจทก์ได้ศึกษาและรับการฝึกอบรมในหลักสูตรวิชาชีพทันตกรรมมา การวินิจฉัยเพื่อให้การบำบัดรักษาโรคตามหลักวิชาชีพของโจทก์ ย่อมเป็นไปโดยอิสระภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 รวมทั้งการคิดค่าบริการรักษาด้วย ดังนั้นการให้การบริการรักษาฟันของโจทก์ รวมทั้งคิดค่าบริการรักษาที่ได้กระทำในโรงพยาบาลฟัน จึงเป็นการกระทำของโจทก์ในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ ดังนั้น เมื่อโจทก์เป็นผู้ให้บริการรักษาฟันจนเป็นผลให้มีการจ่ายค่าบริการเพราะการนี้จำนวน 1,751,857.44 บาท ไม่ว่าโจทก์จะเป็นผู้รับไว้เองหรือโรงพยาบาลฟันรับไว้แทน ย่อมเป็นประโยชน์อันสืบเนื่องมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะของโจทก์โดยตรง และไม่ว่าโรงพยาบาลฟันจะได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ก็ตามหรือรับส่วนแบ่งจากยอดเงินดังกล่าวไปหรือไม่ก็ตาม ย่อมไม่มีผลเปลี่ยนแปลงให้เงินดังกล่าวอันเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของโจทก์เป็นเงินได้ประเภทอื่น โจทก์จึงเป็นผู้มีเงินได้ทั้งจำนวนมิใช่โจทก์มีเงินได้เฉพาะเพียงส่วนแบ่งที่โจทก์ได้รับไว้เท่านั้น ดังนั้นเงินรายรับส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ด้วย การหักค่าใช้จ่ายของโจทก์ในฐานะผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) และค่าลดหย่อน จึงต้องหักจากยอดเงินได้พึงประเมินค่าบริการรักษาฟันจำนวน 1,751,857.44 บาท

กรณีศึกษาที่ 4: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560

โจทก์จบการศึกษาสาขาบัญชีบัณฑิต และเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชี โจทก์รับจ้างเป็นที่ปรึกษาและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีให้แก่กลุ่มบริษัท ห้างเย็นเอเชียนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) โดยได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2552 แสดงเงินได้ค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีที่ได้รับจากบริษัท ห้างเย็นเอเชียนซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จำนวน 1,040,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ต่อมาเจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า เงินได้จากการเป็นที่ปรึกษาวางระบบบัญชีจำนวน 1,040,000 บาท ดังกล่าว เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2)

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลวินิจฉัยว่า เมื่อเงินได้เกี่ยวกับการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพล้วนเป็นการรับจ้างบริการในลักษณะเดียวกัน การจะพิจารณาว่า เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพ โดยตนเองอาศัยความรู้ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพประกอบกันด้วย เพราะหากไม่พิจารณาจากค่าใช้จ่าย

ด้วยแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีเงินได้จากลักษณะงานที่มีค่าใช้จ่ายน้อยก็จะอ้างว่า เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เพื่อหักค่าใช้จ่ายมากเกินไปจนกว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จริง ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย อันจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายมากแต่กลับหักค่าใช้จ่ายได้ในลักษณะเดียวกับผู้ที่มีค่าใช้จ่ายน้อย ส่วนกรณีของโจทก์เมื่อพิจารณาจากลักษณะของงานที่ทำ มีหน้าที่ช่วยดูแลระบบบัญชี วางระบบบัญชี ให้คำปรึกษาด้านบัญชี คำนวณการคิดต้นทุนการผลิตสินค้า ตรวจสอบการเงิน วางแผนภาษี ฯลฯ โดยการเข้าไปทำงานจะทำงานด้วยตนเอง ไม่มีทีมงาน เนื่องจากบริษัทฯ มีพนักงานของบริษัทฯ ทำอยู่แล้วในแผนกบัญชี จึงเป็นเพียงที่ปรึกษาด้านระบบฯ ที่กล่าวไว้ การจ่ายค่าตอบแทนบริษัทฯ จะจ่ายเป็นรายเดือน เท่า ๆ กันทุกเดือน โดยไม่เกี่ยวกับปริมาณงานแต่อย่างใด และไม่ได้คิดค่าตอบแทนเป็นงาน ๆ หรือเป็นโครงการ เนื่องจากบริษัทฯ ไม่สามารถจ้างเป็นโครงการได้ และสิ้นปีไม่ได้รับโบนัส ส่วนประเด็นเรื่องค่าใช้จ่ายนั้น โจทก์ไม่มีลูกจ้างหรือคนงาน โจทก์ทำงานด้วยตนเอง ถือว่าโจทก์นำสืบไม่ได้ถึงค่าใช้จ่าย เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) หาใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ดังที่โจทก์อ้างไม่

กรณีศึกษาที่ 5: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ทั้งสองเป็นผู้ประกอบกิจการใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลพร่างพราว” จัดตั้งขึ้นโดยสัญญาตกลงจัดตั้งคณะบุคคลมีวัตถุประสงค์ให้บริการเป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่ บริษัท เสรี มานพ จำกัด และบริษัท บางกอกสปริง อินดัสเตรียล จำกัด และได้รับเงินค่าตอบแทนการให้คำปรึกษากฎหมายรวมเป็นเงิน 985,440.80 บาท คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแสดงรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แต่เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่า ควรเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ตรงกับความเห็นของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เนื่องจากเงินได้ตามมาตรา 40(6) นั้น ถือเป็นสิทธิเฉพาะตัว ไม่อาจใช้ไม่อาจใช้บังคับในกรณีเป็นคณะบุคคลได้ และโจทก์ทั้งสองเป็นที่ปรึกษาอย่างเดียวโดยไม่ได้ว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วย

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า เห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หากมีบทบัญญัติว่า การประกอบอาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย

จากกรณีศึกษาทั้งห้ากรณีที่อยู่ในการที่ 3 จะเห็นว่า ในทุกกรณี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามที่กฎหมายกำหนดในมาตรา 40(6) “เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” กล่าวคือ สามกรณีแรกเป็นการประกอบโรคศิลปะ แพทย์และทันตแพทย์ กรณีที่สี่ การบัญชี และกรณีที่ห้าเป็นวิชากฎหมาย

จึงแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แต่เจ้าพนักงานเห็นแย้งว่า ควรเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) โดยสามกรณีแรก เป็นการประกอบโรคศิลปะโดยมีตัวกลาง เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตและโรงพยาบาล จึงเกิดเป็นประเด็นว่า ผู้ประกอบโรคศิลปะได้ทำการรักษาคนไข้โดยอิสระ หรือรักษาคนไข้จากการรับจ้างทำงานรักษาคนไข้ให้ตัวกลาง ถ้าหากเป็นการรักษาคนไข้โดยอิสระจึงจะเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) แต่ถ้าเป็นการรักษาคนไข้จากการรับจ้างทำงานให้ จะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ในขณะที่กรณีศึกษาที่สี่และห้า เป็นการดำเนินธุรกรรมระหว่างผู้มีเงินได้และผู้รับบริการโดยตรง ซึ่งถึงแม้ไม่มีตัวกลาง ก็ยังเป็นประเด็นข้อพิพาท

ตารางที่ 3 สรุปกรณีศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา

กรณีศึกษา	ลักษณะงานที่กระทำ	รูปแบบการดำเนินงาน	ประเด็นที่พิจารณา	คำวินิจฉัย
1 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526	แพทย์ประจำสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตและเปิดสถานพยาบาลส่วนตัว	ผู้มีเงินได้ตัวกลาง และผู้รับบริการ	เงินได้จากการไฟฟ้าฝ่ายผลิต เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) หรือไม่	เงินได้จากการไฟฟ้าฝ่ายผลิต เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2)
2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543	แพทย์ผู้เชี่ยวชาญทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาล	ผู้มีเงินได้ตัวกลาง และผู้รับบริการ	เงินได้จากสถานพยาบาลส่วนตัว เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ตามมาตรา 40(8) หรือไม่	เงินได้จากสถานพยาบาลส่วนตัว เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) เพราะโจทก์เป็นเจ้าของและดำเนินการแต่เพียงผู้เดียว มิใช่การประกอบธุรกิจ
3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543	แพทย์ผู้เชี่ยวชาญทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาล	ผู้มีเงินได้ตัวกลาง และผู้รับบริการ	เงินค่าตรวจรักษาที่แพทย์ได้รับจากโรงพยาบาล อันเป็นค่าตรวจรักษาที่แพทย์กำหนดได้เอง ทั้งนี้ต้องไม่เกินอัตราที่โรงพยาบาลกำหนด เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หรือไม่	เงินค่าตรวจรักษาเป็นเงินได้จากการทำงานรับจ้างตามมาตรา 40(2) เพราะถึงแม้แพทย์จะกำหนดค่าตรวจได้เองแต่ก็ไม่สามารถเรียกเก็บเกินกว่าอัตราที่โรงพยาบาลกำหนด นอกจากนี้ แพทย์รับเงินเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่ผู้ป่วยต้องชำระ เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล ค่าห้อง ผู้ว่าจ้างเป็นผู้ได้รับทั้งสิ้น

ตารางที่ 3 สรุปกรณีศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา (ต่อ)

กรณีศึกษา	ลักษณะงานที่ทำ	รูปแบบการดำเนินงาน	ประเด็นที่พิจารณา	คำวินิจฉัย
3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543	ทันตแพทย์ ให้บริการรักษาฟัน อยู่ที่โรงพยาบาล ฟัน	ผู้มีเงินได้ ตัวกลาง และ ผู้รับบริการ	ทันตแพทย์มีข้อตกลงว่า จะรับ ส่วนแบ่งในอัตราร้อยละ 50 ของค่าบริการ จึงแจ้งเฉพาะ ส่วนแบ่งร้อยละ 50 เป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(6) แต่เจ้าพนักงาน ประเมินแย้งว่า เป็นเงินได้ตาม มาตรา 40(2) อย่างไรก็ตาม คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เห็นชอบว่า เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) แต่จำนวนเงินได้ต้องเป็น ทั้งจำนวน ประเด็นคือ ค่าบริการส่วนที่ โรงพยาบาลฟันเก็บไว้ในอัตรา ร้อยละ 50 ถือเป็นเงินได้ พึงประเมินของทันตแพทย์หรือไม่	เงินได้ค่าบริการรักษาฟันเป็น เงินได้ตามมาตรา 40(6) ทั้งจำนวน ไม่ใช่เพียงเฉพาะ ส่วนแบ่งที่ทันตแพทย์ได้รับ
4 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560	นักบัญชีรับจ้าง ให้คำปรึกษาและ วางระบบบัญชี	ผู้มีเงินได้ และ ผู้รับบริการ	เงินค่าจ้างที่ทยอยรับเป็นรายเดือน เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หรือไม่	เป็นเงินได้จากการรับจ้างตาม มาตรา 40(2) เพราะเป็น การรับเงินค่าจ้างรายเดือน โดยไม่ขึ้นกับปริมาณงาน และยังดำเนินการแต่เพียงลำพัง นำสืบไม่ได้ว่า มีค่าใช้จ่าย
5 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549	นิติศาสตร์บัณฑิต สองคนร่วมกัน เป็นคณะบุคคล รับให้คำปรึกษา ด้านกฎหมายและ ภาษีอากร	ผู้มีเงินได้ และ ผู้รับบริการ	เงินได้จากการให้คำปรึกษาถือเป็น เงินได้ตามมาตรา 40(6) หรือไม่ เจ้าพนักงานอ้างว่า ต้องเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40(2) เพราะ คณะบุคคลให้คำปรึกษา แต่เพียงอย่างเดียวมิได้ว่าความ หรือฟ้องร้องคดี และเงินได้ตาม มาตรา 40(6) เป็นสิทธิเฉพาะตัว ไม่อาจบังคับใช้กับคณะบุคคลได้	เงินได้จากการให้คำปรึกษา ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เพราะไม่มีบทบัญญัติว่า ต้องมีการว่าความและการ ฟ้องร้องคดี นอกจากนี้ยังไม่มี บทบัญญัติห้ามสำหรับคณะบุคคล ในการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6)

เมื่อเกิดเป็นข้อพิพาทจนนำคดีขึ้นสู่ศาลฎีกา จะพบว่า การวินิจฉัยของศาลจะพิจารณาจากบริบทการประกอบอาชีพว่าเป็นการประกอบวิชาชีพอย่างไรหรือไม่ใช่ รวมทั้งมีค่าใช้จ่ายที่สอดคล้องกับกฎหมายกำหนดหรือไม่ มิได้วินิจฉัยตามอาชีพแต่เพียงประการเดียว ดังตัวอย่างกรณีศึกษาที่ 1 ที่เป็นการประกอบวิชาชีพแพทย์ ซึ่งเป็นวิชาชีพอิสระตามที่กฎหมายกำหนดในมาตรา 40(6) แต่หากประกอบอาชีพในสถานพยาบาลของหน่วยงานอื่น เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิต ศาลวินิจฉัยว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) ในกรณีนี้แพทย์มิได้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับคนไข้ แต่มีนิติสัมพันธ์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิต ส่วนเงินได้จากสถานพยาบาลส่วนตัวถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) เพราะมีความเป็นอิสระอย่างชัดเจน มิได้ประกอบกิจการภายใต้การว่าจ้างจากผู้ใด

ข้อหาหรือของกรมสรรพากร

นอกจากคำพิพากษาศาลฎีกาแล้ว ผู้ประกอบการยังสามารถศึกษาแนวทางการจัดประเภทเงินได้จากข้อหาหรือของกรมสรรพากรได้ ซึ่งมีแนวทางที่ค่อนข้างสอดคล้องกับคำพิพากษาศาลฎีกาโดยเฉพาะอย่างยิ่ง การประกอบวิชาชีพอิสระในสถานประกอบการของผู้อื่น นั่นคือ ผู้มีเงินได้ต้องแสดงด้วยลายลักษณ์อักษรว่า มีการประกอบกิจการอย่างเป็นอิสระ ดังเช่น ข้อหาหรือเลขที่ กค ๐๗๐๒/๕๗๖๐ ลงวันที่ ๖ กันยายน ๒๕๖๐⁴ สอบถามเกี่ยวกับเงินที่ได้รับจากการตรวจรักษาผู้ป่วยที่คลินิกพิเศษนอกเวลาราชการของโรงพยาบาลฯ โดยแน่ววินิจฉัยคือ เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะจะถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ใน 2 กรณีคือ

- 1) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาล เพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตเพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย โดยผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร
- 2) กรณีผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาล เพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตเพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยโดยสถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาแทนผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ แล้วนำมาจ่ายให้กับผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ เพื่อแบ่งรายได้ให้แก่สถานพยาบาลต่อไป

⁴ <https://www.rd.go.th/publish/27764.0.html>. The Revenue Department. Tax-Related Questions. Search date, May 20, 2020.

บทสรุป

จากกรณีศึกษาทั้งห้ากรณีดังกล่าวสามารถวิเคราะห์ได้ว่า การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) มิได้คำนึงถึงเฉพาะเรื่องงานที่ดำเนินการ ดังเช่นในกรณีศึกษาที่ 1 และ 2 ที่แพทย์มีหน้าที่รักษาผู้ป่วยอันต้องใช้ใบอนุญาตประกอบโรคศิลปะ แต่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นการรับจ้าง เพราะแพทย์ทั้งสองกรณีทำการรักษาผู้ป่วยตามนิติสัมพันธ์กับผู้ว่าจ้าง ได้แก่ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตและโรงพยาบาล โดยศาลได้พิเคราะห์ถึงสภาพแวดล้อมการทำงานว่าเงินได้ที่แพทย์ได้รับเกิดจากการประกอบวิชาชีพโดยอิสระหรือเกิดจากการรับจ้างทำงาน โดยทั้งสองกรณีคือ แพทย์มีหน้าที่รักษาแต่เพียงอย่างเดียว ส่วนการดำเนินการอื่น เช่น การเรียกเก็บค่ารักษาพยาบาลและค่าใช้จ่ายอื่นใดเป็นหน้าที่ของผู้ว่าจ้าง เช่นเดียวกับการที่นักบัญชีรับจ้างเป็นที่ปรึกษาเกี่ยวกับการวางระบบบัญชี จากกรณีพิพาทหลักฐาน ศาลวินิจฉัยว่า เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้อันเกิดจากการรับจ้าง โดยไม่ขึ้นอยู่กับปริมาณงาน และการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายสำหรับการประกอบวิชาชีพอิสระไว้สูงกว่าการรับจ้างทำงาน เพื่อสะท้อนต้นทุนการดำเนินงานที่สูงกว่า ซึ่งที่ปรึกษาการวางระบบบัญชีไม่สามารถนำสืบได้ว่ามีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นสำหรับการให้คำปรึกษาจึงได้รับการวินิจฉัยว่าเป็นการรับจ้างทำงานให้

สำหรับกรณีศึกษาที่ 3 และ 5 ที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) จะเห็นว่า เพราะมีการดำเนินการที่เป็นอิสระจากผู้ว่าจ้าง กล่าวคือ ในกรณีของทันตแพทย์ โรงพยาบาลฟันเป็นเพียงผู้อำนวยการความสะดวกเกี่ยวกับเรื่องสถานที่และรับส่วนแบ่งเท่ากับร้อยละ 50 ส่วนการดำเนินการอื่นเป็นความรับผิดชอบของทันตแพทย์ มิได้มีลักษณะของการจ้างงาน ส่วนกรณีศึกษาที่ 5 คณะบุคคลที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายก็มีความคล้ายคลึงเช่นกันคือ เป็นการว่าจ้างให้คำปรึกษา โดยผู้ว่าจ้างมิได้กำหนดกฎเกณฑ์การทำงานของคณะบุคคล การดำเนินงานเกี่ยวกับการให้คำปรึกษาเป็นความรับผิดชอบของคณะบุคคลที่ต้องมีการใช้ความรู้ ความสามารถ ความชำนาญในการปฏิบัติงาน ค่าตอบแทนคำนวณตามปริมาณผลงานหรือความยากง่ายของงานที่ทำ และสามารถคิดค่าตอบแทนได้อย่างเป็นอิสระ

ภาคผนวก

กรณีศึกษาที่ 1 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 502/2526

โจทก์ นายวิชัย เอี่ยมอร่าม

จำเลย กรมสรรพากร กับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์มีอาชีพรับจ้างทำงานด้านการประกอบโรคศิลปะและดำเนินการสถานพยาบาลเอกชนของตนเองด้วย โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะประจำสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ ไม่มีสิทธิในการเป็นพนักงานหรือลูกจ้าง แต่มีฐานะเป็นบุคคลภายนอกที่ได้รับค่าตอบแทนเหมาจ่ายจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ เดือนละ 3,000 บาท และโจทก์เป็นผู้ได้รับอนุญาตให้ตั้งและเป็นผู้ดำเนินการสถานพยาบาลส่วนตัวมีเงินได้จากการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยาให้แก่ผู้ป่วย โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีเงินได้และชำระภาษีตลอดมาทุกปี ต่อมาในปี 2521 จำเลยได้ออกหนังสือถึงโจทก์เตือนให้เสียภาษีเงินได้สำหรับการประกอบโรคศิลปะในสถานพยาบาลของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตฯ จำเลยให้การว่า โจทก์ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 9 ประจำปี พ.ศ. 2517-2519 รวม 3 ปี ว่า โจทก์มีเงินได้พึงประเมินในการประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานเห็นว่า เงินได้พึงประเมินของโจทก์เข้าลักษณะเป็นประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) จึงเป็นการแสดงรายการเงินได้ผิดประเภท ทำให้การคิดหักค่าใช้จ่ายไม่ถูกต้อง รัฐจึงได้รับการชำระภาษีไม่ครบ นอกจากนั้น โจทก์ว่า โจทก์มีรายได้จากการรักษาพยาบาล และขอหักค่าใช้จ่ายร้อยละ 75 ในประเภทเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) ซึ่งเป็นการไม่ถูกต้องเพราะเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(6) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 60 เท่านั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินสั่งให้โจทก์ชำระหนี้เพิ่มชอบด้วยกฎหมายแล้ว ขอให้ยกฟ้อง

ศาลชั้นต้นพิพากษายกฟ้อง

โจทก์อุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์พิพากษายืน

โจทก์ฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ปัญหาเรื่องเงินตอบแทน ซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาท ซึ่งได้เถียงกันว่าเป็นเงินได้ประเภทเงินเดือน ค่าจ้างตามมาตรา 40(1) (2) หรือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ปัญหานี้ ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่มีมติว่า เงินตอบแทน ซึ่งโจทก์ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเดือนละ 3,000 บาทนั้น เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะเป็นเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับงานให้ ไม่ว่า หน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราวตามมาตรา 40(2) โดยไม่จำเป็นจะต้องวินิจฉัยว่า สัญญาระหว่าง โจทก์และการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย จะเป็นสัญญาจ้างแรงงานหรือสัญญาจ้างทำของ ดังนั้นคำวินิจฉัยของ

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ที่ให้หักค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้วฎีกา โจทก์ในปัญหาข้อนี้ฟังไม่ขึ้น ส่วนปัญหาเรื่องเงินได้จากคลินิกของโจทก์ในปี พ.ศ. 2520 จำนวน 43,700 บาท จะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งจะมีผลในการหักค่าใช้จ่ายต่างกันนั้น ศาลฎีกาเห็นว่า การที่พระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8(12) ซึ่งได้แก่การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษา พยาบาลและการจำหน่ายยา ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 75 ก็เพราะเป็นกิจการที่จะต้องมีบุคคลอื่นร่วมด้วย มิใช่กระทำด้วยตนเอง จึงมีค่าใช้จ่ายมากกว่าวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะซึ่งกระทำด้วยตนเอง สำหรับคลินิกของ โจทก์นั้น ปรากฏจากคำเบิกความของโจทก์ว่าโจทก์เป็นเจ้าของและดำเนินการเพียงผู้เดียว ดังนั้นเงินได้จากคลินิกจึงต้อง ถือว่าเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40(6) หากใช้เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ ศาลฎีกาเห็นด้วยในผลของคำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ในปัญหาข้อนี้ ฎีกาโจทก์ ในปัญหาข้อนี้ฟังไม่ขึ้นอีกเช่นกัน

พิพากษายืน

กรณีศึกษาที่ 2 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2643/2543

โจทก์ นายพงษ์ศักดิ์ เครือวัลย์

จำเลย กรมสรรพากร

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องและแก้ไขคำฟ้องว่า โจทก์เป็นแพทย์ผู้เชี่ยวชาญและได้ทำสัญญารับจ้างทำงานในโรงพยาบาลเมืองราช มีหน้าที่ดูแลรักษาผู้ป่วยภายในโรงพยาบาล ตกลงค่าตอบแทนโดยให้โจทก์เรียกเก็บจากผู้ป่วยเป็นค่ารักษาเป็นราย ๆ ซึ่งแต่ละครั้งต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด เมื่อหมดเวลาทำงานโจทก์มีสิทธิประกอบวิชาชีพอิสระได้ ต่อมาโจทก์ได้รับ หนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2537 ว่าเงินได้ของโจทก์ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจำนวน 458,174 บาท ต้องนำไปรวมกับเงินได้ประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) จึงขอให้ศาลพิพากษา เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ให้จำเลยงด เรียกภาษีเงินได้เพิ่มเติมและเบี้ยปรับจำนวน 70,805 บาท ให้จำเลยคืนเงินภาษี เงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่โจทก์ชำระไปแล้วจำนวน 70,805 บาท พร้อมดอกเบี้ยร้อยละ 7.5 ต่อปีของต้นเงินจำนวนดังกล่าวนับแต่วันที่จำเลยรับเงินไปจนกว่าจะชำระคืนแก่ โจทก์เสร็จสิ้น

จำเลยให้การว่า สัญญาจ้างโจทก์ให้ทำการรักษาผู้ป่วยที่เข้ามารักษาตัวในโรงพยาบาลเมืองราชเป็นสัญญาจ้าง โดยมีค่าตอบแทนภายใต้เงื่อนไขที่กำหนดในสัญญา โจทก์จึงอยู่ในฐานะผู้รับจ้าง โจทก์จึงมีนิติสัมพันธ์ทางด้านการเงินได้อันเป็น ค่าตอบแทนในการรักษาผู้ป่วยกับผู้ว่าจ้าง มิได้เกี่ยวข้องกับผู้ป่วยแต่อย่างใด เงินได้ที่โจทก์ได้รับในกรณีดังกล่าวจึงเป็น เงินได้พึงประเมินประเภทค่าตอบแทนตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) มิใช่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในการ

ประกอบโรคศิลปะ โดยเปิดคลินิกส่วนตัวตามมาตรา 40(6) การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ขอด้วยกฎหมาย ขอให้พิพากษายกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ
โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินได้ในส่วนที่เป็นเงินค่าตรวจรักษาผู้ป่วยที่โจทก์นำมารักษาในโรงพยาบาลของผู้ว่าจ้าง แม้โจทก์จะได้รับค่าตรวจรักษาทั้งหมดแต่การคิดค่าตรวจรักษา มิใช่ว่า โจทก์จะกำหนดเองเพียงใดก็ได้ หากแต่ต้องไม่เกินอัตราที่ผู้ว่าจ้างกำหนด และโจทก์ได้รับเฉพาะค่าตรวจรักษาเท่านั้น ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่ผู้ป่วยต้องชำระ เช่น ค่ายา ค่าพยาบาล ค่าห้อง ผู้ว่าจ้างเป็นผู้ได้รับทั้งสิ้น ทั้งโจทก์รับเงินได้ดังกล่าวจากผู้ว่าจ้างโดยตรง ซึ่งผู้ว่าจ้างได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว จึงเป็นกรณีที่ผู้ป่วยจ้างผู้ว่าจ้างตรวจรักษาอาการป่วยเจ็บ แล้วผู้ว่าจ้างมอบหมายให้โจทก์เป็นผู้ตรวจรักษา โดยให้ค่าตอบแทนคือ ค่าตรวจรักษาทั้งหมด ตามสัญญาว่าจ้างแพทย์ที่โจทก์ทำไว้กับผู้ว่าจ้างนั่นเอง ไม่ใช่เป็นกรณีผู้ว่าจ้างตกลงให้โจทก์เปิดคลินิกพิเศษนอกเวลาทำการปกติในโรงพยาบาลและโจทก์ได้รับเงินจากผู้ป่วยเอง โจทก์จึงได้เงินได้ดังกล่าวมาเนื่องจากการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้าง หากใช้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ไม่ จำเลยไม่ต้องคืนเงินภาษีจำนวน 70,805 บาท แก่โจทก์ คำพิพากษาศาลฎีกาที่โจทก์อ้างข้อเท็จจริงไม่ตรงกับคดีนี้ ที่ศาลชั้นต้นพิพากษามานั้น ศาลฎีกาเห็นฟ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน

กรณีศึกษาที่ 3 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3193/2543

โจทก์ นางสาวศรีวลี ลีมกังวาฬมงคล

จำเลย กรมสรรพากร กับพวก

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 จึงถูกต้องและขอด้วยกฎหมาย ขอให้ยกฟ้อง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินของจำเลยที่ 1 และคำวินิจฉัยของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 และให้จำเลยทั้งสี่คืนเงินภาษีและเงินเพิ่มกับเงินภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเกินไปรวมเป็นเงิน 75,144.69 บาท แก่โจทก์ ค่าชอ้นนอกจากนี้ให้ยก ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ

จำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรวินิจฉัยว่า ข้อเท็จจริงรับฟังได้ในเบื้องต้นว่า โจทก์ประกอบวิชาชีพอิสระ โดยได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะแผนปัจจุบันเป็นทันตแพทย์ให้บริการรักษาฟันอยู่ที่โรงพยาบาลฟันในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะ มีข้อตกลงกับโรงพยาบาลฟันว่า ค่าบริการรักษาฟันที่โจทก์เป็นผู้ให้บริการนั้น โจทก์จะได้รับส่วนแบ่งในอัตราประมาณร้อยละ 50 ของค่าบริการรักษาฟันที่โจทก์ได้ปฏิบัติงานจริงเท่านั้น ในการให้บริการรักษาฟันของโจทก์สำหรับปีภาษี 2538 โรงพยาบาลฟันได้รับค่าบริการรักษาฟัน โดยโจทก์เป็นเงิน 1,751,857.44 บาท โจทก์ได้รับส่วนแบ่งในอัตราร้อยละ 50 เป็นเงิน 875,928.72 บาท และเสียภาษีเงินได้ในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามยอดเงินที่ได้รับส่วนแบ่งแล้ว

คดีมีปัญหาที่ต้องวินิจฉัยตามที่จำเลยทั้งสองทูลขอว่า รายได้ส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หรือไม่ เห็นว่า โจทก์เป็นผู้ประกอบโรคศิลปะในสาขาทันตกรรมตามพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 มาตรา 4 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งคณะปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ฉบับที่ 38 ลงวันที่ 21 ตุลาคม พ.ศ. 2519 ที่ใช้บังคับในขณะนั้นและตามพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 มาตรา 4 วรรคหนึ่ง ได้ให้ความหมายของคำว่า “วิชาชีพทันตกรรม” หมายความว่า วิชาชีพที่กระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจการวินิจฉัยการบำบัด หรือการป้องกันโรคฟัน โรคอวัยวะที่เกี่ยวข้องกับฟัน โรคอวัยวะในช่องปากโรคชากรโรและกระดูกใบหน้าที่เกี่ยวข้องกับขากรรไกร รวมทั้งการกระทำทางศัลยกรรมและการกระทำใด ๆ ในการบำบัด บำรุงและฟื้นฟูสภาพของอวัยวะในช่องปาก กระดูกใบหน้าที่เกี่ยวข้องกับขากรรไกรและการทำฟันในช่องปากและในวรรคสามได้ให้ความหมายของคำว่า “ผู้ประกอบการวิชาชีพทันตกรรม” หมายความว่า บุคคล ซึ่งได้ขึ้นทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทันตกรรมจากทันตแพทย์สภา ดังนั้นจึงเป็นที่เห็นได้ว่าลักษณะของการประกอบวิชาชีพของโจทก์ ต้องอาศัยความรู้ ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ตามที่โจทก์ได้ศึกษาและรับการฝึกอบรมในหลักสูตรวิชาชีพทันตกรรมมา การวินิจฉัย เพื่อให้การบำบัดรักษาโรคตามหลักวิชาชีพของโจทก์ ย่อมเป็นไปโดยอิสระภายใต้บทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537 รวมทั้งการคิดค่าบริการรักษาด้วย ดังนั้นการให้บริการรักษาฟันของโจทก์ รวมทั้งคิดค่าบริการรักษาที่ได้กระทำในโรงพยาบาลฟัน จึงเป็นการกระทำของโจทก์ในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระและเมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 วรรคสอง ซึ่งบัญญัติว่า เงินได้พึงประเมินหมายความว่า “เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน” ประกอบกับมาตรา 40 ที่บัญญัติถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ รวมถึงเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามอนุมาตรา (6) ว่า “คือวิชากฎหมายการประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชีประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” อันจำแนกไว้โดยเฉพาะ ดังนั้นเมื่อโจทก์เป็นผู้ให้บริการรักษาฟันจนเป็นผลให้มีการจ่ายค่าบริการเพราะการนี้จำนวน 1,751,857.44 บาท ไม่ว่าโจทก์จะเป็นผู้รับไว้เองหรือโรงพยาบาลฟันรับไว้แทน ย่อมเป็นประโยชน์อันสืบเนื่องมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะของโจทก์โดยตรง และไม่ว่าโรงพยาบาลฟันจะได้ออกภาษี ณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ก็ตามหรือรับส่วนแบ่งจากยอดเงินดังกล่าวไปหรือไม่ก็ตาม ย่อมไม่มีผลเปลี่ยนแปลงให้เงินดังกล่าวอันเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของโจทก์เป็นเงินได้ประเภทอื่น โจทก์จึงเป็นผู้มีเงินได้ทั้งจำนวนมิใช่โจทก์มีเงินได้เฉพาะเพียงส่วนแบ่งที่โจทก์ได้รับไว้เท่านั้น ดังนั้นเงินรายรับส่วนที่โรงพยาบาลฟันรับไปจึงเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ด้วย การหักค่าใช้จ่ายของโจทก์

ในฐานะผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) และค่าลดหย่อน จึงต้องหักจากยอดเงินได้พึงประเมินค่าบริการรักษาฟันจำนวน 1,751,857.44 บาท แล้วนำเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วมาคิดคำนวณให้โจทก์เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่มดังกล่าววินิจฉัยอุทธรณ์ของจำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 ซึ่งชอบด้วยกฎหมายแล้ว ที่ศาลภาษีอากรกลางพิพากษานั้น ศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสองจึงขึ้น

ส่วนปัญหาที่ว่า คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีอำนาจปรับปรุงเงินได้เพิ่มขึ้นจากจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินหรือไม่ เห็นว่า คดีนี้เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินว่า เงินได้ของโจทก์ร้อยละ 50 เป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) และให้โจทก์เสียภาษีเงินได้พร้อมเงินเพิ่มรวม 74,633 บาท แต่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยว่า เป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) โดยต้องนำเงินได้ทั้งจำนวนมาคำนวณเสียภาษีและให้โจทก์เสียภาษีพร้อมเงินเพิ่มรวม 50,214.49 บาท คำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าวเป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดียวกันกับที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ว่า เงินได้ ซึ่งโจทก์ได้รับจากค่าบริการของโจทก์จำนวน 875,928.72 บาท จากยอดเงิน 1,751,857.44 บาท ซึ่งโรงพยาบาลฟันรับส่วนต่างไปเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ดังนั้นการที่คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์วินิจฉัยให้โจทก์เสียภาษีจากยอดเงินได้ทั้งจำนวน เป็นเพียงการคิดภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย มิได้อำนาจเงินได้อื่นมาคำนวณเพื่อเรียกเก็บภาษี จึงมิใช่เป็นการวินิจฉัยเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจทำได้”

พิพากษากลับ ให้ยกฟ้องโจทก์

กรณีศึกษาที่ 4 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560

โจทก์ นายพรศักดิ์ ลิ้มบุญยประเสริฐ

จำเลย กรมสรรพากร กับพวก

ประเด็นปัญหา

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

ข้อเท็จจริงฟังได้ว่า โจทก์จบการศึกษาสาขาบัญชีบัณฑิต และเป็นสมาชิกสภาวิชาชีพบัญชีตามสำเนาปริญญาบัตรและสำเนาบัตรของสภาวิชาชีพบัญชี จำเลยที่ 1 เป็นนิติบุคคลมีฐานะเป็นกรม สังกัดกระทรวงการคลัง มีหน้าที่และควบคุมการจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมาย จำเลยที่ 2 ถึงที่ 4 เป็นกรมการพิจารณาอุทธรณ์ โจทก์รับจ้างเป็นที่ปรึกษาและให้คำแนะนำเกี่ยวกับการวางระบบบัญชีให้แก่กลุ่มบริษัท หองเยินเอเซียซิฟูด จำกัด (มหาชน) และยังมีรายได้อื่น โจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) ประจำปีภาษี 2552 แสดงเงินได้ค่าที่ปรึกษาวางระบบบัญชีที่ได้รับจากบริษัท หองเยินเอเซียซิฟูด 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 ได้คืนเงินภาษีตามที่ขอคืนแก่วุฒิกแล้ว ตามสำเนาหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ค. 21) และสำเนาเช็คคืนภาษี

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

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

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้องโจทก์ ค่าฤชาธรรมเนียมให้เป็นพับ
โจทก์อุทธรณ์ต่อศาลฎีกา

คำวินิจฉัยของศาลฎีกา

ปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของโจทก์ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัท ห้องเย็นเอเซียซิงค์ จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่วุฒิกเป็นค่าที่ปรึกษาทางด้านบัญชีจำนวน 1,040,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(6) นั้น เห็นว่า ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40(2) เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ส่วนประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40(6) เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ รวมถึงการบัญชี 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 และหากแสดงหลักฐานโดยพิสูจน์ได้ว่า มีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ดังนั้นเมื่อเงินได้เกี่ยวกับการรับทำงานให้ของผู้ประกอบวิชาชีพล้วนเป็นการรับจ้างบริการในลักษณะเดียวกัน การจะพิจารณาว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพ โดยตนเองอาศัยความรู้ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพประกอบกันด้วย เพราะหากไม่พิจารณาจากค่าใช้จ่ายด้วยแล้ว ผู้ประกอบวิชาชีพที่มีเงินได้จากลักษณะงานที่มีค่าใช้จ่ายน้อยก็จะอ้างว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) เพื่อหักค่าใช้จ่ายมากเกินไปกว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จริง ทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย อันจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่ลักษณะงานมีค่าใช้จ่ายมากแต่กลับหักค่าใช้จ่ายได้ในลักษณะ

เดียวกับผู้ที่มีค่าใช้จ่ายน้อย ส่วนกรณีของโจทก์เมื่อพิจารณาจากลักษณะของงานที่ทำ แม้โจทก์จะนำสืบโดยมีตัวโจทก์ มาเบิกความว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์ มาจากการให้บริการ เป็นที่ปรึกษาทางระบบบัญชี เป็นงานที่ต้องทำต่อเนื่องจนแล้วเสร็จ และได้รับค่าตอบแทนเป็นการเหมา แต่ยอมตกลงให้ แบ่งจ่ายเป็นรายงวดตามปริมาณผลงาน ตามสำเนาสัญญาจ้างผู้เชี่ยวชาญทางระบบบัญชีและมีระดับการแบ่งจ่ายแต่ละงวด ไม่เท่ากัน งวดที่ 1 ถึง 3 จ่ายงวดละ 80,000 บาท งวดที่ 4 ถึง 16 จ่ายงวดละ 100,000 บาท ตามปริมาณงานและ หากเกิดความเสียหายจริง บริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) ก็สามารถระงับการจ่ายเงิน และฟ้องเรียก ค่าเสียหายได้ก็ตาม แต่โจทก์ไม่มีพยานบุคคลของบริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) มานำเสนอสนับสนุน และ จากทางนำสืบของจำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 กลับปรากฏจากคำเบิกความของนางสาววลัยลักษณ์ เจ้าพนักงานประเมิน ของจำเลยที่ 1 ว่า เมื่อวันที่ 1 เมษายน 2554 โจทก์ได้ไปพบและให้การต่อนางสาววลัยลักษณ์ เพื่อชี้แจงรายละเอียด เกี่ยวกับการประกอบการ โดยให้การในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่บริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์ในปีภาษี 2552 ว่า โจทก์มีเงินได้จากค่าที่ปรึกษาด้านบัญชีจากบริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) เดือนละ 80,000 บาท และเดือนละ 100,000 บาท รวมปีละ 1,040,000 บาท โดยไม่มีการทำสัญญาจ้างเป็น ลายลักษณ์อักษร ลักษณะงานที่ทำ มีหน้าที่ช่วยดูแลระบบบัญชี วางระบบบัญชี ให้คำปรึกษาด้านบัญชี คำนวณการ คิดต้นทุนการผลิตสินค้า ตรวจสอบการเงิน วางแผนภาษี ฯลฯ โดยการเข้าไปทำงานจะทำงานด้วยตนเอง ไม่มีทีมงาน เนื่องจากบริษัทฯ มีพนักงานของบริษัทฯ ทำอยู่แล้วในแผนกบัญชี จึงเป็นเพียงที่ปรึกษาด้านระบบฯ ที่กล่าวไว้ การจ่าย ค่าตอบแทนบริษัทฯ จะจ่ายเป็นรายเดือน เท่า ๆ กันทุกเดือน โดยไม่เกี่ยวกับปริมาณงานแต่อย่างใด และไม่ได้คิด ค่าตอบแทนเป็นงาน ๆ หรือเป็นโครงการ เนื่องจากบริษัทฯ ไม่สามารถจ้างเป็นโครงการได้ และสิ้นปีไม่ได้รับโบนัส ตามคำให้การโจทก์ ซึ่งทำยคำให้การดังกล่าวก็มีข้อความระบุว่า โจทก์ได้อ่านข้อความข้างต้นแล้ว ยอมรับว่า ถูกต้อง เป็นความจริงทุกประการ จึงลงลายมือชื่อไว้เป็นหลักฐานต่อเจ้าพนักงานและพยาน และโจทก์ก็ได้ลงลายมือชื่อไว้ โดยโจทก์ ไม่เคยโต้แย้งว่า ไม่เคยให้การไว้เช่นนั้น ดังนั้นการที่โจทก์เบิกความว่า โจทก์เป็นผู้มีความรู้ทางด้านบัญชีและภาษีอากร ได้ตกลงทำสัญญาจ่ายค่าตอบแทนเป็นการเหมาและยอมให้แบ่งจ่ายเป็นรายงวดตามปริมาณผลงานไว้ ทำให้คำเบิกความ และพยานเอกสารของโจทก์ขัดแย้งกับคำให้การในชั้นเจ้าพนักงานไม่น่าเชื่อถือ เมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือรับรอง การหักภาษี ณ ที่จ่าย ของบริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) ระบุว่า เงินได้ที่จ่ายให้แก่โจทก์เป็นเงินได้ พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) พยานหลักฐานของจำเลยที่ 1 ที่ 3 และที่ 4 จึงมีน้ำหนักมากกว่า พยานหลักฐานของโจทก์ ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า โจทก์ได้รับค่าที่ปรึกษาทางระบบบัญชีดังกล่าวเป็นรายเดือน 3 เดือนแรก เดือนละ 80,000 บาท และเดือนต่อ ๆ มาเดือนละ 100,000 บาท โดยไม่ได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงาน ส่วนประเด็นเรื่อง ค่าใช้จ่ายนั้น แม้โจทก์จะนำสืบว่ามีต้นทุนได้แก่ คอมพิวเตอร์พกพา ค่าใช้จ่ายในการสื่อสาร และค่าพาหนะ แต่ก็ไม่ได้ นำสืบว่าเป็นจำนวนมากน้อยเพียงใด และเกี่ยวข้องกับรายได้มาของเงินได้อย่างไร ในส่วนต้นทุนอื่นได้แก่ ค่าการศึกษา การฝึกอบรม และการส่งสมประสงค์ที่โจทก์นำสืบมา ก็ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายอันก่อให้เกิดเงินได้ที่โจทก์จะอ้างได้ นอกจากนี้ โจทก์ยังเบิกความตอบทนายจำเลยทั้งสี่ถามค้านยอมรับว่า โจทก์ไม่มีลูกจ้างหรือคนงาน โจทก์ทำงานด้วยตนเอง ถือว่า โจทก์นำสืบไม่ได้ถึงค่าใช้จ่าย ข้อเท็จจริงจึงรับฟังได้ว่า เงินได้พึงประเมินที่บริษัท ห้างเย็นเอเซียเนชั่นซีฟู้ด จำกัด (มหาชน) จ่ายให้แก่โจทก์เป็นค่าที่ปรึกษาทางระบบบัญชี มาจากการรับทำงานให้ที่ได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือน โดยไม่เกี่ยวกับ ปริมาณงาน และไม่ปรากฏว่าโจทก์มีค่าใช้จ่าย เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2)

หาใช้เงินได้จากวิชาชีพอิสระอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) ดังที่โจทก์อ้างไม่ ที่ศาลภาษีอากรกลางวินิจฉัยว่า การประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ชอบแล้ว ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรเห็นพ้องด้วย อุทธรณ์ของโจทก์ฟังไม่ขึ้น พิพากษายืน ค่าฤชาธรรมเนียมชั้นอุทธรณ์ให้เป็นพับ

กรณีศึกษาที่ 5 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

โจทก์ นายเสรี จินตนะเสรี กับพวก

จำเลย กรมสรรพากร กับพวก

ประเด็นปัญหา

โจทก์ฟ้องว่า โจทก์ทั้งสองเป็นผู้ประกอบกิจการใช้ชื่อว่า “คณะบุคคลพร่างพราว” จัดตั้งขึ้นโดยสัญญาตกลงจัดตั้ง คณะบุคคลมีวัตถุประสงค์ให้บริการเป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองให้คำปรึกษาทางกฎหมายแก่ บริษัท เสรี มานพ จำกัด และบริษัท บางกอกสปริง อินดัสเตรียล จำกัด และได้รับเงินค่าตอบแทนการให้คำปรึกษากฎหมายรวมเป็นเงิน 985,440.80 บาท คณะบุคคลของโจทก์ทั้งสองนำรายได้ดังกล่าวไปยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยแสดงรายการเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) ต่อมาวันที่ 15 มกราคม 2546 เจ้าพนักงานประเมินออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของโจทก์ทั้งสองแจ้งให้ชำระภาษีที่ขาดไปจำนวน 47,126.94 บาท พร้อมเงินเพิ่มคำนวณถึงวันที่ 31 มกราคม 2546 จำนวน 7,069.04 บาท โดยให้เหตุผลว่า กรณีเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย กฎหมายกำหนดให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) โจทก์ทั้งสองยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ไม่ถูกต้องตามกฎหมาย เมื่อคำนวณภาษีใหม่โจทก์ทั้งสองต้องชำระภาษีเพิ่มเติมตามจำนวนที่แจ้งการประเมิน

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

โจทก์ทั้งสองได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์เมื่อวันที่ 8 กรกฎาคม 2547 โจทก์ทั้งสองเห็นว่า การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายและไม่เป็นธรรมแก่โจทก์ทั้งสอง เพราะเงินได้จากค่าที่ปรึกษากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40(6) พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2525 ให้ความหมายคำว่า “วิชาชีพ” ว่า คือ “อาชีพที่ต้องอาศัยวิชาความรู้ ความชำนาญ” โจทก์ทั้งสองเป็นผู้สำเร็จการศึกษาได้รับปริญญานิติศาสตร์บัณฑิต เป็นผู้มีความรู้ความชำนาญวิชากฎหมายงานที่โจทก์ทั้งสองร่วมกันให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายแก่ผู้ให้บริการ เงินค่าตอบแทนที่โจทก์ทั้งสองได้รับจากการให้คำปรึกษาดังกล่าวขึ้นอยู่กับปริมาณหรือผลงาน ประสิทธิภาพและความสามารถของผู้ให้บริการจึงเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ กฎหมายตามมาตรา 40(6) มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40(2) ตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ เงินได้ตามมาตรา 40(6)

ไม่ใช่สิทธิเฉพาะตัว ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติว่า มาตรา 40(6) ไม่ใช่บังคับกับคณะบุคคล 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 ได้รับปริญญานิติศาสตรบัณฑิตจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ และโจทก์ที่ 1 สำเร็จการศึกษาเป็นเนติบัณฑิตไทยจากสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภาและเนติบัณฑิตอังกฤษจากลินคอร์นอินน์ ประเทศสหราชอาณาจักรอังกฤษกับได้รับใบอนุญาตเป็นทนายความจากสภานายความ ส่วนโจทก์ที่ 2 ได้รับประกาศนียบัตรบัณฑิตทางกฎหมายธุรกิจจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โจทก์ทั้งสองร่วมกันเป็นคณะบุคคลพร่างพรว มีวัตถุประสงค์เป็นที่ปรึกษากฎหมายและภาษีอากร ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปีภาษี 2544 แสดงเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับเป็นค่าที่ปรึกษากฎหมายว่า เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) คดีมีปัญหาวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ว่า เงินได้ค่าที่ปรึกษากฎหมายของโจทก์ทั้งสองเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) ตามความเห็นของจำเลยทั้งสี่หรือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) ตามความเห็นของโจทก์ทั้งสอง โดยจำเลยทั้งสี่อุทธรณ์ว่า เงินได้รายพิพาทไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) เพราะโจทก์ทั้งสองเป็นที่ปรึกษาอย่างเดียว โดยไม่ได้ว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วย และเงินได้ตามมาตรา 40(6) เป็นสิทธิเฉพาะตัวไม่อาจใช้บังคับในกรณีเป็นคณะบุคคลเช่นโจทก์ทั้งสอง พิเคราะห์แล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2) บัญญัติว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้...” มาตรา 40(6) บัญญัติว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ วิชากฎหมาย...” ตามบทกฎหมายดังกล่าว เห็นได้ว่า ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้เงินได้จากวิชากฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระและเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(6) หากมีบทบัญญัติว่า การประกอบอาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ห้ามบทกฎหมายหรือเหตุผลสนับสนุนไม่ ศาลภาษีอากรกลางพิพากษาชอบแล้ว อุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ฟังไม่ขึ้น

พิพากษายืน ให้จำเลยทั้งสี่ใช้ค่าทนายความชั้นอุทธรณ์ 600 บาท แทนโจทก์ทั้งสอง

REFERENCES

- Komen, S. (1994). *Taxation (2nd Edition)*. Bangkok: Aksornsarn.
- Trachutham, C. (2018). *Taxation Law (12th Edition)*. Bangkok: Training Institute of State Bar Association.
- Luengruengrong, T. (2017). *General Knowledge of Revenue Codes*. Bangkok: Winyouchon.
- Rojanawanich, P., Sanethai, C. and Thongprakam, S. (2017). *Explanations for Revenue Codes*. Bangkok: Samcharoenphanit.
- Sirikhunnachote, S., Sirichutiwong, K., Suebradit, A., and Jearanai, P. (2017). *Taxation under Revenue Codes*. Bangkok: Ruenkaew Publishing.
- <http://deka.supremecourt.or.th/>. Supreme Court. *Supreme Court Judgements*. Search date, January 15, 2018.
- <http://www.rd.go.th/publish/556.0.html>. The Revenue Department. *Tax Deductions*. Search date, March 31, 2020.
- <https://www.rd.go.th/publish/38055.0.html>. Division of Medium and Small Tax Management. *Tax Categories*. Search date, March 28, 2020.
- <https://www.rd.go.th/publish/27764.0.html>. The Revenue Department. *Tax-Related Questions*. Search date, May 20, 2020.

