



แพช วิฑูรภาพ*

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องนำ “เงินได้พึงประเมิน” (Assessable Income) ที่ได้รับในปีภาษี มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเกณฑ์การรับรู้เงินได้ดังกล่าวจะใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) เป็นหลัก

กล่าวคือ ตามหลักทั่วไปความรับผิดชอบในการเสียภาษี (Tax Point) สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น จะเกิดต่อเมื่อผู้มีเงินได้นั้นได้รับเงินได้จริง จึงจะมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับมาแล้วในปีภาษี มารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด หากยังไม่ได้รับเงินได้จริง ความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะยังไม่เกิดขึ้น แต่อย่างไรก็ดี ในบางกรณีกฎหมายอาจกำหนดให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นทั้งๆ ที่ไม่ได้รับเงินจริงก็ได้ โดยอาจมีหลักในการพิจารณา

พิเศษเป็นกรณีไป อันเป็นข้อยกเว้นจากหลักทั่วไป ซึ่งเงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้ที่ถือว่าได้รับโดยผลของกฎหมาย (Deemed Income)

บทความเรื่องนี้เป็นกรณีศึกษาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับ “เงินได้ที่ไม่อาจพิสูจน์แหล่งที่มาได้” โดยมีประเด็นปัญหาว่าเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้หรือไม่ หากเป็นแล้วจะจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด สามารถหักค่าใช้จ่ายได้หรือไม่ อย่างไร

“asswพกรสสสู” ปีที่ 67 ฉบับที่ 11 พฤศจิกายน 2563

* นิตกรรณนญการพิเศษ กองกฎหมาย กรมสรรพากร



1. เงินได้ที่ไม่อาจพิสูจน์แหล่งที่มาได้

● หลักสำคัญของเงินได้พึงประเมิน

“เงินได้พึงประเมิน” ที่อยู่ในบังคับจะต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้นั้น ได้ถูกนิยามไว้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 และถูกจัดแบ่งแยกประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ออกเป็น 8 ประเภทตามมาตรา 40

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติไว้ว่า “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย”

● เมื่อใดจึงจะถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยนั้น ตามหลักทั่วไปจะใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) ในการรับรู้เงินได้ โดยเกณฑ์เงินสดถือหลักว่า การบันทึกรายได้และ

รายจ่ายจะกระทำต่อเมื่อได้รับเงินหรือจ่ายเงินไปจริง ทั้งนี้ โดยไม่คำนึงถึงสิทธิเรียกร้องหรือภาระผูกพันหรืองวดเวลาที่เกี่ยวข้องของเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไปนั้น ดังนั้น ในกรณีทั่วไปเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 ไม่ว่าจะเป็เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่น จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว ไม่ใช่เป็นแต่เพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในภายหน้า

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1690/2548

เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับจาก ด. ในปีภาษี 2534 เป็นเช็คที่ลงวันที่ล่วงหน้าส่งจ่ายเงินในปี 2535 และ 2536 โจทก์จึงยังไม่มีสิทธินำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินจากธนาคารในปีภาษี 2534 แม้โจทก์สามารถนำเช็คดังกล่าวไปซื้อขาย แลกเปลี่ยน ใช้หนี้หรือใช้เป็นหลักประกันในทางธุรกรรมได้ แต่ก็เป็นสิทธิโดยชอบของโจทก์ที่จะเลือกใช้วิธีการดังกล่าวหรือไม่ก็ได้ ทั้งการชำระหนี้ด้วยเช็คนั้น หนี้จะระงับสิ้นไปต่อเมื่อเช็คนั้นได้ใช้เงินแล้วตามป.พ.พ. มาตรา 321 วรรคสาม เมื่อโจทก์นำเช็คดังกล่าวไปเรียกเก็บเงินตามกำหนดที่ส่งจ่ายในปี 2535 และ 2536 เช็คจำนวน 16 ฉบับที่โจทก์ได้รับมาในปีภาษี 2534 ดังกล่าวจึงเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาในอนาคต ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้รับเงินได้พึงประเมินเป็น



เงิน 2,245,000 บาท ตามเช็คที่ส่งจ่ายล่วงหน้าดังกล่าว นั้น ในปีภาษี 2534 ซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประจำปีภาษี 2534 ด้วย

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7843/2560**

หลักการเสียภาษีอากรสำหรับบุคคลธรรมดา นั้น เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเป็นเงินได้อันจะนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้วเท่านั้น มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับมาภายหลังกรณียังไม่มีความแน่นอนว่าโจทก์จะได้รับทรัพย์สินตามคำพิพากษาของศาลชั้นต้น เพราะในคดีดังกล่าวมีประเด็นข้อพิพาทว่า บริษัท อ. ผู้เช่าเป็นฝ่ายผิดสัญญาหรือไม่ อันจะเป็นเหตุให้สิ่งปลูกสร้างที่ปลูกบนที่ดินที่เช่าตกเป็นของโจทก์ เนื่องจากคู่ความยังอุทธรณ์หรือฎีกาคดีนั้นและศาลอุทธรณ์หรือศาลฎีกาอาจพิพากษาแก้หรือกลับคำพิพากษาของศาลชั้นต้น โดยคำพิพากษาศาลสูงมีผลเปลี่ยนแปลงเงินได้ที่ได้รับมาแล้วยอมมิใช่เจตนารมณ์ของการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้พึงประเมินต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว และมีความแน่นอนในระดับรับรู้รายได้ได้แล้วด้วย จำเลยประเมินภาษีเงินได้แก่โจทก์ว่ามีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (5) (ก) สำหรับ

สิ่งปลูกสร้างบนที่ดินนับแต่วันที่ศาลชั้นต้นมีคำพิพากษาไม่สอดคล้องกับมาตรา 39 ที่ให้เสียภาษีจากเงินได้ที่เป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว

● **เงินได้พึงประเมินต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาจริง (Actual Receipt)**

ในการพิจารณาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักทั่วไป เงินได้พึงประเมินนั้นจะต้องเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจริง และมีการได้รับมาจริง ฉะนั้น ถ้าหากว่ายังไม่มีกรรับเงินได้จริง ก็ไม่ถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น จึงยังไม่มี ความรับผิดชอบภาษีแต่อย่างใด

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 201/2559**

การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้ ซึ่งหมายถึงผู้ยื่นแบบแสดงรายการจะต้องได้รับเงินจริงในรอบปีภาษีนั้น หากไม่ได้รับก็ไม่มีเหตุที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อเสียภาษี

▶ **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1986/2533**

สัญญาจ้างและสัญญากู้เงินระหว่างโจทก์ กับ พ. เป็นเรื่องที่เกิดขึ้นเพราะโจทก์และ พ. สมคบกันแสดงเจตนาลวง สัญญาดังกล่าวจึงเป็นโมฆะ แม้โจทก์จะมีชื่อในสัญญาจ้างในฐานะผู้รับจ้าง ก็ถือไม่ได้ว่าโจทก์มีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่จะต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา



คดีนี้ สัญญาจ้างระบุว่าโจทก์เป็นผู้รับจ้างเอง เนื่องจากผู้จ้างเองได้กู้เงินจากโจทก์ และได้มีการทำสัญญากู้ยืมเงินกันไว้ด้วย ตามสัญญากู้ยืมเงินนั้นระบุว่าโจทก์มีสิทธิที่จะได้รับดอกเบี้ยจากผู้กู้ซึ่งเป็นผู้จ้างเอง เมื่อกรมสรรพากรได้สัญญาจ้างเองและสัญญากู้เงินดังกล่าวมา จึงออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินเรียกให้โจทก์เสียภาษีและดอกเบี้ยของเงินกู้ยืมที่ได้ระบุไว้ในสัญญาจ้างเองและสัญญากู้ยืมเงิน

ในเรื่องนี้โจทก์สู้ว่า สัญญาจ้างเองและสัญญากู้ยืมนั้นไม่ได้ทำขึ้นจริง เป็นเพียงการทำขึ้นเพื่อที่จะลวงชาวบ้านให้เห็นว่า นาย พ. ที่เป็นผู้กู้และผู้จ้างเองนั้นเป็นผู้มีหนี้สิน ไม่ได้มีเจตนาที่จะทำสัญญาจ้างเองขึ้นมาจึงไม่มีเจตนาที่จะกู้ยืมเงินกันจริง เป็นสัญญาที่เกิดจากการแสดงเจตนาลวง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สัญญาดังกล่าวจึงตกเป็นโมฆะ

ในคดีนี้ศาลเชื่อตามทางนำสืบของโจทก์ จึงมีคำพิพากษาว่าโจทก์ไม่ได้มีเงินได้จากดอกเบี้ยจริง เพราะโจทก์ไม่ได้รับดอกเบี้ยจริง ฉะนั้นโจทก์จึงไม่ต้องเสียภาษี

ข้อสังเกตเพิ่มเติม เกณฑ์การรับรู้เงินได้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีความแตกต่างกับภาษีเงินได้นิติบุคคลอย่างมีนัยสำคัญ

เนื่องจากการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 นั้น ต้องใช้เกณฑ์สิทธิ (Accrual Basis) เป็นเกณฑ์ในการรับรู้รายได้และรายจ่าย

“เงินได้ที่ไม่อาจพิสูจน์แหล่งที่มาได้” จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และเข้าลักษณะของเงินได้ประเภทใด

กรณีเงินได้ที่พิสูจน์ไม่ได้ว่าได้เงินมาอย่างไร ถือเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นโดยกฎหมาย ประเด็นปัญหาดังกล่าว ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกา เจ้าพนักงานประเมินจึงถือเป็นเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เมื่อไม่สามารถพิสูจน์แหล่งที่มาของเงินได้ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) ต้องเสียภาษีเงินได้พึงประเมิน โดยที่ไม่มีบทบัญญัติยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ประกอบกับผู้ที่ได้รับเงินไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่าย ในเรื่องนี้ก็มีคำพิพากษาวินิจฉัยไว้หลายเรื่อง ดังนี้

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516**

เงินสดที่โจทก์นำฝากธนาคารเมื่อพิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดจึงต้องถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เช็คนำเข้าธนาคารโจทก์อ้างว่าเป็นเช็คชำระหนี้



เงินยืม แต่โจทก์นำตัวผู้ยืมมาพิสูจน์ไม่ได้ ข้ออ้างเลื่อนลอยฟังไม่ได้ว่าเป็นการชำระหนี้ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

เงินในบัญชีเงินฝากธนาคารที่กรมสรรพากรเข้าไปตรวจสอบโดยขอข้อมูลจากธนาคาร ธนาคารก็ส่งยอดบัญชีเงินฝากมาให้กรมสรรพากรก็จะถามผู้ฝากเงินว่าเงินนี้ได้มาอย่างไรและเสียภาษีแล้วหรือยัง ถ้าหากผู้เสียภาษีไม่สามารถตอบว่าเงินนั้นได้มาอย่างไรและได้เสียภาษีแล้ว ก็จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินและเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 ที่จะต้องเสียภาษี

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544**

โจทก์อ้างว่าเงินที่โจทก์รับมาจำนวน 60,000,000 บาท เป็นเงินที่ผู้กู้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้อกล่าวอ้างดังกล่าว ต้องถือว่าเป็นเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) โจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สูงถึง 60,000,000 บาท แล้วไม่นำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ พฤติการณ์ของโจทก์ดังกล่าวย่อมไม่มีเหตุสมควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6860/2553**

เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานว่าโจทก์มีเงินได้

พึงประเมินเป็นเงินเดือนและค่าน้ำมหรณยนต์ที่ได้รับจากห้าง ส. ซึ่งเป็นนายจ้าง เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และนำเงินฝากเข้าบัญชีโจทก์ซึ่งโจทก์ไม่สามารถนำสืบพิสูจน์ได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใด จึงถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) วิธีการตรวจสอบและประเมินภาษีนั้น เป็นการตรวจสอบและประเมินภาษีตามมาตรา 19 ถึง 27 ไม่ใช่เป็นการตรวจสอบและประเมินโดยวิธีพิเศษ โดยกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น อันจะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเสียก่อนตามมาตรา 49 แห่งประมวลรัษฎากร

► **คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10701/2555**

เงินได้จากการเล่นพนันสลากกินรวบ (หวยใต้ดิน) แม้เป็นเงินได้ที่มาจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

เงินได้จากการพนันหวยใต้ดินไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เมื่อโจทก์ทั้งสามไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ จึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายแก่โจทก์ทั้งสามได้ ตามคำพิพากษาศาลฎีกานี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า เงินได้จากการเล่นพนันสลากกินรวบได้มาจากการ



กระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ประกอบมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินจากการพนันห่วยได้ดินไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ประกอบกับโจทก์ทั้งสามไม่สามารถพิสูจน์ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรโจทก์ทั้งสามจึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่าย

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7015/2555

บัญชีเงินฝากธนาคารที่โจทก์เปิดไว้ หากโจทก์อ้างว่าเงินในบัญชีมีส่วนที่เป็นของบุคคลอื่นรวมอยู่ด้วย โจทก์ต้องพิสูจน์ให้ได้ความเช่นนั้น เงินดังกล่าวเป็นจำนวนสูงมาก โจทก์อ้างว่าเป็นของห้างหุ้นส่วนจำกัด ช. ซึ่งตามปกตินิติบุคคลย่อมต้องมีการจัดทำบัญชีรับจ่าย บัญชีแสดงรายการเจ้าหนี้และลูกหนี้รวมทั้งงบการเงิน แต่โจทก์ไม่ได้นำสืบว่าเงินของห้างมีที่มาอย่างไร แต่ละครั้งเป็นจำนวนเท่าใด การโอนเงินเข้าบัญชีเป็นเงินสำหรับหมุนเวียนในการประกอบการค้าของห้างโจทก์ก็เพียงแต่กล่าวอ้างลอยๆ ทั้งยอดเงินในวันสุดท้ายของปีเป็นหนี้ธนาคารหรือคงเหลือ 5,000 บาท ก็ไม่อาจสรุปว่าเงินฝากในบัญชีไม่ใช่ของโจทก์ เมื่อโจทก์ไม่

สามารถนำสืบให้เห็นว่ายอดเงินที่เข้าบัญชีมีส่วนที่เป็นของห้างจำนวนเท่าใด การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นำยอดเงินฝากเข้าบัญชีภายหลังหักจำนวนเงินที่ปรากฏหลักฐานว่าเป็นการชำระค่าสินค้าของห้างเป็นเงินได้พึงประเมินของโจทก์ตามมาตรา 40 (8) และหักค่าใช้จ่ายเหมาให้ในอัตราร้อยละ 75 โดยงดเบี่ยงปรับ จึงถูกต้องและเหมาะสมแล้ว

▶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11270/2555

โจทก์กล่าวอ้างว่าการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นเงินได้และค่าใช้จ่ายไม่ชอบจึงเป็นหน้าที่ของโจทก์ต้องนำสืบหักล้างการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ในประเด็นนี้เมื่อพยานหลักฐานที่โจทก์นำสืบมาไม่มีน้ำหนักให้รับฟังได้ว่ารายการนำเงินเข้าฝากในบัญชีธนาคารของโจทก์ได้มาอย่างไร อีกทั้งข้อเท็จจริงไม่ปรากฏว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี กรณีจึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร เข้าลักษณะเป็นเงินได้อื่นๆ ตามมาตรา 40 (8) โจทก์ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ทวิ



► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3835/2559

เมื่อข้อเท็จจริงรับฟังได้ว่า โจทก์ทั้งสามไม่สามารถพิสูจน์ถึงแหล่งที่มาของเงินที่ถูกนำเข้ามาฝากในบัญชีเพื่อสาธารณกุศลได้ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (8) เมื่อเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (8) ที่มีได้ระบุไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กรณีจึงไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

► คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4744-4745/2557

โจทก์ทั้งสองร่วมกันเปิดบัญชีแล้วมีเงินในบัญชีเงินฝากโดยไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่ามิใช่เงินได้ของโจทก์ทั้งสองจึงถือว่าโจทก์ทั้งสองกระทำการร่วมกันอันเป็นเหตุให้มีเงินได้เกิดขึ้นเงินฝากดังกล่าวจึงเข้าลักษณะเป็นทรัพย์สินที่ตัวทั้งสองได้รับ โจทก์ทั้งสองไม่นำสืบให้เห็นว่าเงินฝากดังกล่าวแบ่งเป็นเงินของโจทก์แต่ละคนจำนวนเท่าใดทั้งไม่ได้แยกเงินได้ในบัญชีดังกล่าวยื่นรายการเงินได้เพื่อเสียภาษีข้อเท็จจริงดังกล่าวยอมเข้าลักษณะเป็นคณะบุคคลมีเงินได้พึงประเมินที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง

2. หลักในการพิจารณา ตรวจสอบ

ในชั้นการตรวจสอบ เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรได้ตรวจสอบรายละเอียดการเคลื่อนไหวบัญชีเงินฝากธนาคาร (Bank Statement) โดยนำรายการเงินฝากในบัญชีธนาคารที่ไม่สามารถพิสูจน์แหล่งที่มาของเงินฝากและไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นกรณีที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร เงินที่ได้รับดังกล่าว จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นเงินได้จากการอื่นตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 สำหรับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นหมายความว่า ต้องมีการจ่ายจริง เช่น เป็นค่าใช้จ่ายที่มีเอกสารหลักฐาน เป็นค่าใช้จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ และเป็นค่าใช้จ่ายที่พิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ



เป็นต้น ดังนั้น หากผู้มีเงินได้ไม่สามารถแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้ก็ไม่มีสิทธินำค่าใช้จ่ายมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินแต่อย่างใด¹

๓ ตัวอย่างแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

กรณีที่ 1 มีชื่อในหนังสือสำคัญ แสดงว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินและในชั้นตรวจสอบไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนเป็นเพียงตัวแทนเชิดหรือมิได้รับเงินได้จากการขายทรัพย์สิน เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษีตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 1² เมื่อนาย ว. มีชื่อในหนังสือสำคัญ แสดงว่าเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินและในชั้นตรวจสอบไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าตนเป็นเพียงตัวแทนเชิด หรือมิได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้ง 14 โฉนด เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินภาษี ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 2³ นางสาว ก. มีชื่อเป็นเจ้าของบัญชีเงินฝากธนาคารซึ่งเป็นหนังสือ

สำคัญที่แสดงกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินคือเงินฝากธนาคาร จึงถือได้ว่านางสาว ก. เป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากนางสาว ก. ได้ตามมาตรา 61 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่นางสาว ก. จะมีพยานหลักฐานมาแสดงซึ่งพิสูจน์ได้ว่าไม่ใช่ทรัพย์สินของตนแต่เป็นการยึดถือแทนผู้อื่น⁴

อนึ่ง นางสาว ก. ได้ให้ถ้อยคำว่าเป็นเงินฝากในบัญชีธนาคารดังกล่าวเป็นเงินที่นางสาว บ. ได้นำเข้าบัญชีธนาคารให้นางสาว ก. โดยนางสาว บ. ได้รับเงินจำนวนดังกล่าวจากลูกค้าอีกทอดหนึ่ง และนางสาว บ. ได้ให้การยอมรับไว้เป็นลายลักษณ์อักษร จึงต้องถือว่านางสาว บ. ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จำนวนดังกล่าวอีกทอดหนึ่งด้วย

กรณีที่ 2 กรณีไม่มีพยานหลักฐานหรือพยานอื่นมาพิสูจน์ได้ ให้ประเมินภาษีอากรจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญ ซึ่งในทางปฏิบัติ

¹ บันทึกที่ กค 0706/7928 ลงวันที่ 19 กันยายน 2549 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 11270/2555 ฎีกาที่ 10701/2555 ฎีกาที่ 7015/2555 และฎีกาที่ 860/2553

² หนังสือที่ กค 0802/03496 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2538

³ หนังสือที่ กค 0706 (กม.04)/578 ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2548

⁴ หนังสือที่ กค 0802/03496 ลงวันที่ 2 มีนาคม 2538



หากไม่มีหลักฐานหรือพยานอื่นมาพิสูจน์โดยปราศจากข้อสงสัย หรือมีหลักฐานและพยานอื่นๆ แต่ไม่เพียงพอที่จะพิสูจน์ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากผู้ซื้อในหนังสือสำคัญ และหรือได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญนั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่าง⁵ บริษัทฯ มีนาย ส. เป็นกรรมการผู้จัดการ โดยมี นางสาว ม. และ นางสาว พ. เป็นพนักงานของบริษัทฯ ซึ่ง นางสาว ม. ได้รับมอบอำนาจจากผู้ซื้อที่ดินจำนวน 28 ราย ให้ซื้อที่ดินจากนาย ส. เจ้าของที่ดินเดิม และรับมอบอำนาจให้แยกโฉนดรวมเป็นแปลงๆ จำนวน 28 แปลง โดยมีชื่อของผู้มอบอำนาจจำนวน 28 ราย เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ และต่อมามีการขายที่ดินบางแปลงให้แก่บุคคลอื่นโดยมีนางสาว ม. และ นางสาว พ. เป็นผู้รับมอบอำนาจในการขายที่ดินและดำเนินการเกี่ยวกับการจำนองที่ดินต่อธนาคารเพื่อค้ำประกันเงินกู้ ซึ่งจากพยานเอกสารของกรมที่ดินและคำให้การที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินแต่ละแปลงให้การไว้กับสถานีตำรวจภูธรจังหวัดก็ไม่มีที่แน่ชัด โดยปราศจากข้อสงสัยว่าลายมือชื่อในหนังสือมอบอำนาจของเจ้าของที่ดิน จำนวน 28 ราย ซึ่งเป็น

ผู้มีชื่อในโฉนดที่ดินแต่ละแปลงเป็นลายมือชื่อปลอม ซึ่งเมื่อเป็นกรณีที่ยังไม่สามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นลายมือชื่อปลอม หนังสือมอบอำนาจดังกล่าวจึงถือเป็นนิติกรรมที่สมบูรณ์ตามกฎหมาย ดังนั้น การดำเนินการของผู้รับมอบอำนาจ (นางสาว ม. และ นางสาว พ.) จึงถือว่ากระทำในนามของผู้มอบอำนาจเท่านั้น และการรับผลประโยชน์จากการขายที่ดินหรือเงินกู้จากธนาคารซึ่งมีที่ดินของผู้มอบอำนาจค้ำประกันเงินกู้นี้ดังกล่าว จึงเป็นเพียงการกระทำการหรือรับมอบผลประโยชน์ไว้แทนผู้มอบอำนาจเท่านั้นตามมาตรา 807 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และบางแปลงก็เป็นการซื้อมาเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของผู้มอบอำนาจจริง นอกจากนี้เงินได้จากการขายที่ดินที่ผู้มอบอำนาจกล่าวอ้าง ว่านางสาว ม. เป็นผู้รับประโยชน์ก็มีได้มีพยานหลักฐานหรือเอกสารอื่นที่จะพิสูจน์ได้โดยปราศจากข้อสงสัยว่า นางสาว ม. หรือ นางสาว พ. เป็นผู้รับผลประโยชน์เอง กรณีดังกล่าวจึงเป็นกรณีที่ไม่ใช่เอกสารหลักฐานหรือพยานอื่นมาพิสูจน์โดยปราศจากข้อสงสัยหรือมีพยานหลักฐานหรือเอกสารใดๆ แต่ไม่เพียงพอ ที่จะพิสูจน์ได้ว่าเป็นตัวแทนชัดและตัวการ (บริษัท บ. จำกัด) ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินต้องทำการประเมิน

⁵ หนังสือที่ กค 0706/5720 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2548



เรียกเก็บภาษีจากเจ้าของที่ดินซึ่งมีชื่อในหนังสือสำคัญหรือเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินแต่ละแปลง ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีเจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษี 2545 และปีภาษี 2546 จากนางสาว ส. เพิ่มเติมในฐานะตัวการซึ่งมิได้เปิดเผยชื่อ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ที่แท้จริงและให้ถือว่าภาษีอากรที่ได้ชำระไว้ตามแบบแสดงรายการฯ ที่ยื่นในนามของนาย น. ตัวแทน เป็นภาษีอากรที่นางสาว ส. ตัวการซึ่งมิได้เปิดเผยชื่อได้ชำระไว้แล้ว ตามมาตรา 806 และมาตรา 820 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ภาษีอากรที่ชำระไว้ตามแบบแสดงรายการฯ ดังกล่าว จึงนำมาหักออกจากภาษีที่นางสาว ส. จะต้องเสียตามแบบแจ้งการประเมินได้

กรณีเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษี 2545 และปีภาษี 2546 จากนาย น. จากกิจการขายอาหารสัตว์ ในฐานะผู้มีชื่อเป็นผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 94 และ ภ.ง.ด. 90) ตามมาตรา 61 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งถือว่า นาย น. เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินจากกิจการขายอาหารสัตว์ร่วมกับ

เงินได้พึงประเมินจากการช่วยบิดาดูแลกิจการเดือนละ 40,000 บาท นาย น. ย่อมมีสิทธินำภาษีอากรที่ได้ชำระไว้ตามแบบ ภ.ง.ด.90 และ ภ.ง.ด.94 สำหรับปีภาษี 2545 และปีภาษี 2546 ที่ระบุว่า มีเงินได้พึงประเมินจากกิจการขายอาหารสัตว์มาเครดิตภาษีได้ เนื่องจากกรณียื่นแบบแสดงรายการฯ ดังกล่าว นาย น. ได้กระทำในนามของตนเอง

กรณีเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษี 2545 และปีภาษี 2546 จากนาย น. หากมีหลักฐานพิสูจน์ได้แน่ชัดว่านาย น. มีเงินได้พึงประเมินที่เป็นของนาย น. เองเป็นจำนวนเท่าใดในแต่ละปีภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษีนั้นๆ เรียกเก็บไปยังนาย น. ได้โดยไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินในส่วนที่เป็นตัวแทนของนางสาว ส. มารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย น. และจะนำภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นาย น. ชำระไว้ตามแบบแสดงรายการภาษีที่ระบุว่า มีเงินได้พึงประเมินจากกิจการขายอาหารสัตว์ในฐานะที่นาย น. เป็นตัวแทนของนางสาว ส. มาเครดิตภาษีไม่ได้

