



# รับจ้าง หรือ วิชาชีพอิสระ : ตีความผิด ภาษีเปลี่ยน

กรรต จงบุญญิตติเจริญ\*

ประเด็นปัญหาเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่พบได้บ่อย คือ ความแตกต่างระหว่างเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร กับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร (การประกอบโรคศิลปะ วิชากฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี และประณีตศิลปกรรม)

จากการศึกษาค้นคว้าแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการแยกประเภทเงินได้จากการรับทำงานให้ (มาตรา 40 (2)) ออกจากเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (มาตรา 40 (6)) ผู้เขียนพบว่าแนวทางในการวินิจฉัยนั้นแตกต่างกันออกไปสำหรับแต่ละวิชาชีพ ส่งผลให้ผู้ประกอบอาชีพเดียวกันแต่มีภาระภาษีที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ที่มีเงินได้ประเภทเดียวกัน

และยังเป็นเหตุให้เกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี หลายข้อพิพาทถูกนำขึ้นสู่ศาลภาษีอากรกลางและถึงศาลฎีกา บทความนี้จึงขอเสนอแนะแนวทางให้ผู้ที่เกี่ยวข้องตลอดจนผู้สนใจเรื่องภาษีอากรในการวินิจฉัยว่าเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

“asswarsasau” ปีที่ 67 ฉบับที่ 12 ธันวาคม 2563

\* นิตกรชำนาญการ กองกฎหมาย กรมสรรพากร หากมีข้อสงสัยสอบถามโทร ติดต่อได้ที่ sc2755@cornell.edu



## หลักเกณฑ์ที่เกี่ยวข้อง

1. มาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา นี้ หมายถึง

“เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะ หน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ได้รับนั้น จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ กรมสรรพากร ได้วางหลักเกณฑ์โดยสรุป ดังนี้<sup>1</sup>

1. เงินได้เกิดจากการปฏิบัติงานของผู้มีเงินได้ โดยนายจ้างต้องมีวัตถุประสงค์มุ่งถึงผลสำเร็จของงานเป็นหลัก

2. นายจ้างไม่มีอำนาจในการบังคับบัญชาควบคุมการทำงาน และ

3. ลักษณะการจ่ายเงินค่าจ้าง เป็นการเหมาจ่ายและไม่มีการลงเวลาปฏิบัติงาน

ทั้งนี้ จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร<sup>2</sup> กรมสรรพากรมีความเห็นว่าความหมายของการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีความหมายเดียวกับการจ้างทำของซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นไปตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่อย่างไรก็ดี เงินได้จากการรับทำงานให้ นั้น อาจจะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ได้อีกด้วย กล่าวคือ มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ แต่ในปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดวิชาชีพอิสระอื่น

2. มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระ แยกตามวิชาชีพได้ดังนี้

<sup>1</sup> หนังสือที่ กค 0702/7855 ลงวันที่ 21 กันยายน 2552

<sup>2</sup> บันทึกที่ กค 0702 (กม.14)/144 ลงวันที่ 12 กุมภาพันธ์ 2557



## 2.1 กฎหมาย

วิชากฎหมาย หมายความว่า การประกอบวิชาชีพของผู้มีวุฒิการศึกษาด้านกฎหมาย ซึ่งต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางด้านกฎหมาย เช่น ที่ปรึกษากฎหมาย ทนายความ เป็นต้น ซึ่งมีคำพิพากษาศึกษาที่ 8214/2549 ได้อธิบายความหมายของคำว่า “วิชากฎหมาย” ไว้ว่า

“ ... โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวิชากฎหมายจากมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โจทก์ทั้งสองร่วมกันเป็นคณะบุคคล มีวัตถุประสงค์เป็นที่ปรึกษากฎหมาย เมื่อประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) บัญญัติให้เงินได้จากวิชาชีพกฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ และเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จการศึกษาวชากฎหมาย เงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร หากมีบทบัญญัติว่าการประกอบอาชีพกฎหมาย จะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทกฎหมายบัญญัติห้ามผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย ... ”

คำพิพากษาศึกษาดังกล่าว ยังได้อธิบาย

ในเรื่องการแบ่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ออกจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของการประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมาย โดยวางหลักเกณฑ์ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ จะถือว่าเป็นเงินได้จากประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมายนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางด้านกฎหมาย ในการได้รับเงินได้นั้น ในกรณีตามฎีกาข้างต้น เมื่อเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับนั้นมาจากการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งต้องใช้ความรู้เฉพาะด้านกฎหมาย เงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับจึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ผู้มีเงินได้จะต้องมีวุฒิการศึกษาในด้านกฎหมาย เพื่อเป็นตัวบ่งชี้ว่าผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในวิชาชีพกฎหมาย ทั้งนี้ ไม่ได้กำหนดว่าผู้มีเงินได้จะต้องมีวุฒิการศึกษาในด้านกฎหมายในระดับใด

ประเด็นที่น่าสนใจจากฎีกาดังกล่าว คือ เงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของการประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมายนั้น ไม่ได้จำกัดให้บุคคลธรรมดาเท่านั้นที่สามารถมีเงินได้ดังกล่าว หากบุคคลธรรมดา



ร่วมกันประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมาย คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งเป็นหน่วย ภาษีที่เกิดจากการร่วมกันของบุคคลธรรมดาที่ สามารถมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ วิชากฎหมายได้เช่นเดียวกัน ซึ่งคณะบุคคลนั้น หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลง กระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วน- สมัย<sup>3</sup>

ในส่วนของอนุญาโตตุลาการนั้น กรม- สรรพากรได้วางแนวทางวินิจฉัยไว้ว่า<sup>4</sup> หากการ วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างคู่กรณีในอดีต ต้องใช้อนุญาโตตุลาการที่เป็นผู้มีความรู้ความ สามารถในวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เงินค่าไยการ (ค่า- ตอบแทน) ที่อนุญาโตตุลาการได้รับจากคู่พิพาท ถือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากการพิจารณา วินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทดังกล่าวไม่ต้องใช้ อนุญาโตตุลาการที่เป็นผู้มีความรู้ความสามารถ ในวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่ง ประมวลรัษฎากร เงินค่าไยการที่อนุญาโต-

ตุลาการได้รับ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการ รับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวล- รัษฎากร ดังนั้น สำหรับวิชาชีพกฎหมาย ผู้มี เงินได้จะต้องเป็นอนุญาโตตุลาการที่ใช้ความรู้ ในวิชากฎหมาย เงินค่าไยการที่อนุญาโต- ตุลาการได้รับจากคู่พิพาทจึงจะเป็นเงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวล- รัษฎากร

ประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับ การประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมาย ถ้า เป็นการให้บริการการว่าความ จะได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่ง ประมวลรัษฎากร<sup>5</sup> ซึ่งการให้บริการการว่า ความนั้น หมายถึง งานที่ทนายความได้ทำการ ว่าความหรือว่าต่างแก้คดีในศาลเท่านั้นที่ถือว่าเป็น การให้บริการว่าความที่จะได้รับยกเว้น ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่ง ประมวลรัษฎากร<sup>6</sup>

## 2.2 การประกอบโรคศิลปะ

พระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542 ซึ่งยกเลิกพระราชบัญญัติควบคุม

<sup>3</sup> มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>4</sup> หนังสือที่ กค 0702/8757 วันที่ 29 กันยายน 2558

<sup>5</sup> มาตรา 81 (1) (ณ) กำหนดให้การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่น ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ให้ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ในปัจจุบันยังไม่มี การประกาศกำหนดวิชาชีพอิสระอื่นที่จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

<sup>6</sup> หนังสือที่ กค 0706/พ./8779 วันที่ 21 ตุลาคม 2548



การประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479<sup>7</sup> ได้มีการนิยามคำว่า “การประกอบโรคศิลปะ” หมายความว่า การประกอบวิชาชีพที่กระทำหรือมุ่งหมายจะกระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริมและการฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ แต่ไม่รวมถึงการประกอบวิชาชีพทางการแพทย์และสาธารณสุขอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น<sup>8</sup>

ในปัจจุบัน การประกอบวิชาชีพเวชกรรม<sup>9</sup> การประกอบวิชาชีพการพยาบาลและการผดุงครรภ์<sup>10</sup> การประกอบวิชาชีพเภสัชกรรม<sup>11</sup> การประกอบวิชาชีพทันตกรรม<sup>12</sup> การประกอบวิชาชีพเทคนิคการแพทย์<sup>13</sup> การประกอบวิชาชีพกายภาพบำบัด<sup>14</sup> นั้น ได้มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพดังกล่าวไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น การประกอบวิชาชีพเวชกรรม การพยาบาลและการผดุงครรภ์ เภสัชกรรม

ทันตกรรม เทคนิคการแพทย์ กายภาพบำบัด จึงไม่อยู่ในความหมายของคำว่า “การประกอบโรคศิลปะ” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542

แต่อย่างไรก็ดี กรมสรรพากรได้วางแนวทางวินิจฉัยว่า “โรคศิลปะ” ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึงการประกอบโรคศิลปะตามคำนิยามในมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2497<sup>15</sup> ดังนั้น การประกอบโรคศิลปะตามประมวลรัษฎากรจึงหมายถึงผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรม ทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาล การผดุงครรภ์ เทคนิคการแพทย์ และกายภาพบำบัด ตามพระราชบัญญัติของแต่ละวิชาชีพด้วย

จากประสบการณ์ของผู้เขียนนั้นเห็นว่าการที่กรมสรรพากรตีความไปในแนวทางนี้เนื่องมาจากประมวลรัษฎากรมีผลใช้บังคับ

<sup>7</sup> “โรคศิลปะ” ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 หมายความว่า กิจการใดๆ อันกระทำโดยตรงต่อร่างกายต่างๆ ดังต่อไปนี้ 1. เวชกรรม 2. เภสัชกรรม 3. ทันตกรรม 4. การพยาบาล 5. การผดุงครรภ์ 6. เทคนิคการแพทย์ 7. กายภาพบำบัด

<sup>8</sup> มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542

<sup>9</sup> พรบ. วิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525

<sup>10</sup> พรบ. วิชาชีพการพยาบาลและการผดุงครรภ์ พ.ศ. 2528

<sup>11</sup> พรบ. เภสัชกรรม พ.ศ. 2537

<sup>12</sup> พรบ. วิชาชีพทันตกรรม พ.ศ. 2537

<sup>13</sup> พรบ. วิชาชีพเทคนิคการแพทย์ พ.ศ. 2547

<sup>14</sup> พรบ. วิชาชีพการกายบำบัด พ.ศ. 2547

<sup>15</sup> บันทึกที่ กค 0811 (กม)/1040 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2541



ครั้งแรกในปี พ.ศ. 2482 และในขณะนั้น พระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 ยังมีผลใช้บังคับ จึงส่งผลให้ในการวินิจฉัยของกรมสรรพากรคำว่า “โรคศิลปะ” ยึดคำนิยามตามพระราชบัญญัติควบคุมการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2479 ทั้งนี้ กรมสรรพากรได้ยึดถือแนวทางการตีความนี้มา โดยตลอด เช่น คำวินิจฉัยว่า ผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรม ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิชาชีพเวชกรรม พ.ศ. 2525 เงินได้ที่ผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้รับนั้นเป็นเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>16</sup>

สำหรับประเด็นว่าเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะถือเป็นเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ กรมสรรพากรได้มีหนังสือขอความเข้าใจเกี่ยวกับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ในส่วนของการประกอบโรคศิลปะ 2 ฉบับ คือ บันทึกด่วนที่สุดที่ กค 0811 (กม)/03785 ลงวันที่ 27 มีนาคม 2541 และบันทึกด่วนที่สุดที่ กค 0811/ว.2497 ลงวันที่ 29 มีนาคม 2543 สรุปได้ดังนี้

<sup>16</sup> หนังสือที่ กค 0702/6973 ลงวันที่ 7 กันยายน 2561

1. กรณีผู้มีเงินได้ได้รับค่าตอบแทนเป็นค่าจ้างจากโรงพยาบาลต่างๆ โดยที่ผู้มีเงินได้และโรงพยาบาลไม่ได้มีความสัมพันธ์กันเป็นนายจ้างและลูกจ้าง เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ เงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีผู้มีเงินได้ทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย โดยผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ เป็นผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง หรือให้สถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทน และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร ให้ถือว่า เงินที่เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เฉพาะจำนวนเงินหลังจากหักเงินส่วนแบ่งให้สถานพยาบาลออกแล้ว

3. เงินได้จากการเปิดสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเป็นของตนเอง เฉพาะที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ค่าตอบแทนที่ได้รับถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา



40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือข้อความเข้าใจของกรมสรรพากร ทั้ง 2 ฉบับ ได้วินิจฉัยในเรื่องการแบ่งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวล-

รัษฎากร ออกจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของการประกอบวิชาชีพโรคศิลปะ ซึ่งสามารถสรุปเป็นตารางได้ ดังนี้

<p>เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ลักษณะของการทำงานเป็นครั้งคราว</li> <li>● แพทย์ไม่ได้มีความสัมพันธ์กับโรงพยาบาลแบบนายจ้างกับลูกจ้าง</li> </ul>
<p>เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● ลักษณะการทำงานเหมือนกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)</li> <li>● มีการทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาล เพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อการประกอบโรคศิลปะ ในนามของแพทย์ และมีข้อตกลงในเรื่องเงินค่าตรวจดังนี้                         <ul style="list-style-type: none"> <li>○ แพทย์เป็นผู้เก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร <b>หรือ</b></li> <li>○ ให้สถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทน และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร</li> </ul> </li> <li>ในทั้งสองกรณี ถือว่าเงินที่เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร</li> <li>● กรณีแพทย์เปิดสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลเป็นของตนเองเฉพาะที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร</li> </ul>



การที่หนังสือข้อมความเข้าใจทั้งสองฉบับของกรมสรรพากรวินิจฉัยไปในแนวทางดังกล่าว แสดงให้เห็นว่ากรมสรรพากรพิจารณาในเรื่องนิติสัมพันธ์ทางการเงินระหว่างแพทย์และคนไข้เป็นสำคัญ กล่าวคือ หากแพทย์มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับคนไข้โดยตรง เช่น แพทย์เป็นผู้เก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร **หรือ** ให้สถานพยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทน และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร เงินได้ที่แพทย์ได้รับนั้นจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ถ้าโรงพยาบาลเป็นผู้เก็บเงินจากคนไข้ และแพทย์ไม่มีข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษรกับโรงพยาบาลว่าแพทย์ตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาให้แก่สถานพยาบาล เงินได้ที่แพทย์ได้รับนั้นจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากคนไข้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับโรงพยาบาล แพทย์เป็นเพียงผู้รับทำงานให้โรงพยาบาลโดยมิได้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับคนไข้แต่อย่างใด

ประเด็นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบโรคศิลปะ กรมสรรพากรได้วางแนววินิจฉัยไว้ว่า<sup>17</sup> ผู้มีเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะนั้น ต้องเป็นบุคคลธรรมดาที่ขอขึ้นทะเบียนและได้รับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบโรคศิลปะตามพระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542 เท่านั้น ซึ่งบุคคลดังกล่าวต้องมีคุณสมบัติตามมาตรา 32 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว เมื่อนิติบุคคลไม่อาจขอขึ้นทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นผู้ประกอบโรคศิลปะได้ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ดังนั้นการให้บริการของนิติบุคคล จึงไม่ใช่การให้บริการการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ถ้ามีมูลค่าของฐานภาษีเกิน 1.8 ล้านบาทต่อปีแล้ว ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มตามหลักเกณฑ์มาตรา 85/1 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่อย่างไรก็ดี ศาลฎีกาได้กลับแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร โดยวางแนววินิจฉัยไว้ใจความว่า<sup>18</sup> ประมวลรัษฎากรได้นิยามคำว่า “ผู้ประกอบการ” ไว้ว่า<sup>19</sup> บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพ และนิยามคำว่า “บุคคล” ไว้ว่า<sup>20</sup> บุคคลธรรมดา

<sup>17</sup> หนังสือที่ กค 0702/พ.7193 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2558

<sup>18</sup> คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9687/2559

<sup>19</sup> มาตรา 77/1 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

<sup>20</sup> มาตรา 77/1 (1) แห่งประมวลรัษฎากร





คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล บทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวแสดงให้เห็นว่ามีความประสงค์จะจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจ หรือวิชาชีพจากผู้ประกอบการโดยไม่คำนึงว่าผู้ประกอบการนั้นเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ส่วนการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร มิได้จำกัดว่าผู้ประกอบการที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้น ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะ สามารถเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ได้ทั้งสิ้น

### ข้อสังเกต

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร เคยมีแนวคำวินิจฉัยประเด็นของการสอบบัญชีไว้โดยมีใจความว่า<sup>21</sup> บริษัทเป็นนิติบุคคลให้บริการสอบบัญชี ไม่ว่าจะบริษัทจะเป็นผู้ดำเนินการสอบบัญชีเอง หรือว่าจ้างให้บุคคลอื่นเป็นผู้ดำเนินการบางขั้นตอนของการสอบบัญชี บริษัทก็ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าแม้บริษัทซึ่งเป็นนิติบุคคลไม่อาจจะได้รับอนุญาต

ให้เป็นผู้สอบบัญชีได้ตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 แต่กรมสรรพากรก็วินิจฉัยว่าถ้าเป็นการให้บริการสอบบัญชีย่อมได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งสิ้น ดังนั้น การให้บริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ ซึ่งล้วนอยู่ในมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน การตีความการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตราดังกล่าว จึงต้องตีความไปในแนวทางเดียวกันเพื่อไม่ให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบจากการประกอบวิชาชีพที่ระบุไว้ในมาตราเดียวกัน ผู้เขียนจึงมีความเห็นในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาว่า ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะนั้น สามารถเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล หรือนิติบุคคล ได้ทั้งสิ้น ทั้งนี้ ผู้เขียนเห็นว่าในอนาคตต่อไปแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรคงจะวินิจฉัยไปในแนวทางเดียวกับคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าว เนื่องจากเป็นคำพิพากษาแรกที่วางบรรทัดฐานว่า ผู้ประกอบการที่ให้บริการการประกอบโรคศิลปะนั้น สามารถเป็นได้ทั้งบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่-นิติบุคคล หรือนิติบุคคล

### 2.3 วิศกรรม

“วิศกรรม” ตามพระราชบัญญัติวิศกรรม

<sup>21</sup> หนังสือที่ กค 0811/พ./5395 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2545



พ.ศ. 2542 หมายความว่า วิชาชีพวิศวกรรม ในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเหมืองแร่ วิศวกรรมเครื่องกล วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหการ และสาขาวิศวกรรมอื่นๆ ที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ซึ่งเงินได้จากวิชาชีพวิศวกรรมกรรมสรรพากรได้มีแนวคำวินิจฉัยไว้<sup>22</sup> ดังนี้

“... ผู้มีเงินได้เป็นที่ปรึกษาโครงการรถไฟฟ้าสายสีน้ำเงินส่วนต่อขยายซึ่งบริษัทฯ รับผิดชอบ และควบคุมงานก่อสร้าง ติดตามตรวจสอบ ประสานงาน สรุปผลงานตามที่ได้รับมอบหมายและเป็นที่ปรึกษาทั่วไปของโครงการ ได้รับค่าจ้างเดือนละ 70,000 บาท ตลอดระยะเวลาการทำงานจำนวน 39 เดือน โดยผู้มีเงินได้มิได้เป็นพนักงานหรือลูกจ้างของบริษัทฯ แต่อย่างใด เงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ซึ่งการดำเนินการดังกล่าวผู้มีเงินได้ต้องใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพอิสระประเภทวิศวกรรม จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร”

จากแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จะถือว่าเป็นเงินได้จาก

การประกอบวิชาชีพอิสระด้านวิศวกรรมตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางด้านวิศวกรรมในการได้รับเงินได้นั้น

#### ข้อสังเกต

1. ในการวินิจฉัยว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระด้านวิศวกรรมหรือไม่ กรมสรรพากรมิได้วินิจฉัยถึงวุฒิการศึกษาของผู้มีเงินได้ว่าต้องมีวุฒิการศึกษาในด้านวิศวกรรมแต่อย่างใด ซึ่งในเรื่องของวุฒิการศึกษานั้น ศาลฎีกาได้ใช้วุฒิการศึกษาเป็นเครื่องบ่งชี้ว่าผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้มีความรู้ความสามารถในด้านกฎหมายหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า การวินิจฉัยว่าผู้มีเงินได้นั้นมีความรู้ความสามารถในด้านวิศวกรรมหรือไม่ จำเป็นต้องมีวุฒิการศึกษาเป็นเครื่องรับรองคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ว่าเป็นผู้มีความรู้ความสามารถหรือไม่เช่นเดียวกัน

2. เรื่องใบอนุญาตประกอบวิชาชีพวิศวกรรมควบคุม ในปัจจุบัน สภาวิศวกรกำหนดให้วิศวกรรมบางสาขาเป็น “วิศวกรควบคุม” คือ สาขาที่ต้องมีการสอบใบประกอบวิชาชีพวิศวกรรม (ใบ กว.) จำนวน 8 สาขา<sup>23</sup> ทั้งนี้

<sup>22</sup> หนังสือที่ กค 0702 (กม.10)/174 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2557

<sup>23</sup> ได้แก่ สาขาวิชาวิศวกรรมโยธา สาขาวิชาวิศวกรรมเครื่องกล สาขาวิชาวิศวกรรมไฟฟ้า สาขาวิชาวิศวกรรมโทรคมนาคม สาขาวิชาวิศวกรรมอุตสาหการ สาขาวิชาวิศวกรรมเหมืองแร่ สาขาวิชาวิศวกรรมเคมี สาขาวิชาวิศวกรรมสิ่งแวดล้อม



กรมสรรพากรมิได้วางหลักเกณฑ์ว่าการประกอบวิชาชีพอิสระด้านวิศวกรรมนั้น ต้องเป็นการประกอบวิชาชีพวิศวกรรมสาขาที่ต้องมีใบประกอบวิชาชีพหรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่าหากเป็นการประกอบวิชาชีพวิศวกรรมที่อยู่ในความหมายของ “วิศวกรรม” ตามพระราชบัญญัติวิศวกร พ.ศ. 2542 แล้ว เงินได้พึงประเมินที่ได้รับก็เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ทั้งสิ้น เทียบเคียงได้กับกรณีของการประกอบวิชาชีพอิสระด้านกฎหมายที่ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าการประกอบอาชีพกฎหมายมิได้จำกัดแต่เพียงการว่าความหรือฟ้องร้องคดี (ซึ่งทั้งสองกรณีต้องใช้ใบอนุญาตทนายความ) เมื่อเงินได้เกิดจากการทำงานที่ใช้ความรู้ความสามารถในด้านกฎหมาย ก็เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นการประกอบวิชาชีพวิศวกรรม แม้จะไม่มีใบอนุญาตประกอบวิชาชีพวิศวกรรม หากเงินได้เกิดจากการทำงานที่ใช้ความรู้ความสามารถในด้านวิศวกรรม ก็ต้องถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน

3. กรณีที่เป็นตัวเตอรเปิดสอนวิชาวิศวกรรมต่างๆ โดยที่มิได้ทำในฐานะลูกจ้าง เช่น รับตัววิชาวิศวกรรมเครื่องกล วิชาวิศวกรรมไฟฟ้า ฯลฯ เมื่อกรมสรรพากรยังไม่มี

การกำหนดหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจนว่าการประกอบวิชาชีพวิศวกรรมนั้นจำเป็นต้องมีวุฒิการศึกษาในด้านวิศวกรรม การประกอบวิชาชีพวิศวกรรมจำเป็นต้องมีใบประกอบวิชาชีพ เงินได้จากการเป็นตัวเตอรสอนวิชาวิศวกรรมจึงยังเป็นที่ถกเถียงว่าเป็นเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพวิศวกรรมตามมาตรา 40 (6) หรือไม่

กรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้การเป็นตัวเตอรสอนวิชาวิศวกรรม จะต้องใช้ความรู้ความสามารถในด้านวิศวกรรมสำหรับการสอน แต่เมื่อการเป็นตัวเตอรสาระสำคัญคือการสอนหนังสือ มิใช่การ “ประกอบวิชาชีพ” วิศวกรรม ดังนั้น เงินได้จากการเป็นตัวเตอรสอนวิชาวิศวกรรม จึงไม่ใช่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.4 สถาปัตยกรรม

“สถาปัตยกรรม” ตามพระราชบัญญัติสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2543 หมายความว่า การประกอบวิชาชีพของผู้มีวุฒิการศึกษา ด้านสถาปัตยกรรม วิชาชีพการช่างในสาขาสถาปัตยกรรม เช่น สาขาสถาปัตยกรรมหลัก สถาปัตยกรรมผังเมือง สถาปัตยกรรม-อุตสาหกรรม สถาปัตยกรรมภายในและมัณฑนศิลป์ และสาขาสถาปัตยกรรมอื่นๆ ที่



กำหนดในกฎกระทรวง ซึ่งเงินได้จากวิชาชีพ  
สถาปัตยกรรม กรมสรรพากรได้วินิจฉัยไว้  
ดังนี้

“... ผู้มีเงินได้ จบ ปรึ ญญา ตริ  
สถาปัตยกรรมศาสตร์บัณฑิตและได้ขึ้นทะเบียน  
สถาปนิกไว้แล้ว ต่อมาบัตรสถาปนิกหมดอายุ  
และยังมีได้ต่ออายุบัตรสถาปนิกแต่ยังคง  
ประกอบอาชีพเป็นสถาปนิกต่อไป กรณีตาม  
ข้อเท็จจริงดังกล่าวถือว่าเงินได้จากการ  
ประกอบกิจการในลักษณะดังกล่าวเป็นเงินได้  
พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวล  
รัษฎากร ...”<sup>24</sup>

จากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร  
ดังกล่าว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)  
แห่งประมวลรัษฎากร จะถือว่าเป็นเงินได้จาก  
การประกอบวิชาชีพอิสระด้านสถาปัตยกรรม  
ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น  
ผู้มีเงินได้จะต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะ  
ทางด้านสถาปัตยกรรมในการได้รับเงินได้นั้น  
แม้ว่าใบอนุญาตสถาปนิกหมดอายุ ถ้าผู้มีเงินได้  
ใช้ความรู้ความสามารถในการประกอบอาชีพ  
สถาปนิกต่อไป เงินได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับนั้น  
ก็เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6)  
แห่งประมวลรัษฎากร

### ข้อสังเกต

จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่ง  
มองว่าใบอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพนั้น ไม่เป็น  
องค์ประกอบในการแสดงว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มี  
ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพนั้นๆ แต่สิ่งที่เป็น  
สาระสำคัญในการวินิจฉัยว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มี  
ความรู้ความชำนาญ คือ การได้ใช้ความรู้ความ  
ชำนาญจากสิ่งที่ได้ศึกษาเรียนรู้ตามหลักสูตร  
ในแต่ละสาขาวิชาชีพจากสถาบันศึกษา ไม่ว่าจะ  
เป็นวิชาชีพกฎหมาย บัญชี วิศวกรรม  
สถาปัตยกรรม ประภอบโรคศิลปะ และประณีต  
ศิลปกรรม ซึ่งสอดคล้องกับแนววินิจฉัยของ  
กรมสรรพากรตามหนังสือที่ กค 0202/9144  
ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2534

### **2.5 การบัญชี**

“วิชาชีพบัญชี” ตามพระราชบัญญัติ  
วิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 หมายความว่า  
วิชาชีพในด้านการทำบัญชี ด้านการสอบบัญชี  
ด้านการบริหารบัญชี ด้านการวางระบบบัญชี  
ด้านการบัญชีภาษีอากร ด้านการศึกษาและ  
เทคโนโลยีการบัญชี และบริการเกี่ยวกับการ  
บัญชีด้านอื่นตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวง  
ซึ่งเงินได้จากวิชาชีพวิศวกรรม กรมสรรพากร  
ได้มีคำวินิจฉัยไว้<sup>25</sup> ดังนี้

<sup>24</sup> หนังสือที่ กค 0202/9144 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2534

<sup>25</sup> บันทึกที่ กค 0811(กม.03)/652 วันที่ 5 มิถุนายน 2545



“... หากเป็นกรณีประกอบกิจการรับจ้างทำบัญชี วางระบบบัญชี และให้บริการปรึกษาทางด้านบัญชี โดยใช้ความรู้ความสามารถพิเศษทางด้านบัญชี เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบกิจการดังกล่าว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระการบัญชี ตามนัยมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ...”

จากแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากรดังกล่าว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร จะถือว่าเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระด้านบัญชีตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ผู้มีเงินได้จะต้องใช้ความรู้ความสามารถเฉพาะทางด้านบัญชีในการได้รับเงินได้นั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับค่าตอบแทนในลักษณะเหมาจ่ายเป็นรายเดือนหรือจ่ายเป็นโครงการหนึ่งๆ<sup>26</sup>

ประเด็นเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบวิชาชีพบัญชี ถ้าเป็นการให้บริการสอบบัญชี รายได้จากการให้บริการสอบบัญชี อันจะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการให้บริการสอบบัญชีนั้น กรมสรรพากรได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่า การให้บริการสอบบัญชีที่จะ

ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องเป็นไปตามบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 อันเป็นกฎหมายที่ควบคุมคุณภาพและมาตรฐานของผู้ประกอบวิชาชีพบัญชี<sup>27</sup> ดังนั้น หากการให้บริการสอบบัญชีนั้นเป็นไปตามพระราชบัญญัติวิชาชีพบัญชี พ.ศ. 2547 การให้บริการดังกล่าวก็จะได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ณ) แห่งประมวลรัษฎากร

## 2.6 ประณิตศิลปกรรม

“ประณิตศิลปกรรม” ปัจจุบันไม่มีกฎหมายที่ให้ความหมายไว้โดยเฉพาะ เมื่อพิจารณาความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2555 นั้น คำว่า “ประณิต” หมายความว่า ละเอียดลออ, เรียบร้อยงดงาม ส่วนคำว่า “ศิลปกรรม” หมายถึง สิ่งที่เป็นศิลปะ, สิ่งที่สร้างสรรค์ขึ้นเป็นศิลปะ เช่น งานประติมากรรม ดังนั้น การที่เงินได้จะเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพด้านประณิตศิลปกรรม ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นผู้สร้างสรรค์ผลงานศิลปกรรมที่มีความละเอียดลออ เช่น งานประติมากรรม เป็นต้น

ในปัจจุบัน ยังไม่มีแนวคำวินิจฉัยของ

<sup>26</sup> หนังสือที่ กค 0802/6779 วันที่ 3 พฤษภาคม 2539

<sup>27</sup> กค 0702/พ.9970 วันที่ 3 พฤศจิกายน 2558



กรมสรรพากรและคำพิพากษาในส่วนของเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพประณีตศิลปกรรม แต่อย่างใด

## Unsuru

การแบ่งประเภทเงินได้จากการรับทำงาน ให้ตามมาตรา 40 (2) ออกจากเงินได้จากการ ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่ง ประมวลรัษฎากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการ ประกอบโรคศิลปะ มีแนวทางในการวินิจฉัย ที่แตกต่างไปจากวิชาชีพอื่น กล่าวคือ กรณี ของผู้มีเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ กรม สรรพากรวางหลักเกณฑ์ไว้ว่าผู้มีเงินได้จะต้อง ทำสัญญาหรือข้อตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อ ขอใช้สถานที่ เครื่องมือ และอุปกรณ์เพื่อ ประกอบโรคศิลปะในนามของผู้ได้รับอนุญาตให้ ประกอบโรคศิลปะ เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย โดยผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ เป็น ผู้เรียกเก็บเงินค่าตรวจรักษาเอง หรือให้สถาน- พยาบาลเป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทน และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจาก ผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร

การวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการวินิจฉัยที่ พิจารณานิติสัมพันธ์ทางการเงินระหว่างแพทย์ และคนไข้กล่าวเป็นสำคัญ กล่าวคือ หากแพทย์

มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับคนไข้โดยตรง เงินได้ที่แพทย์ได้รับนั้นจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าหาก โรงพยาบาลเป็นผู้มีนิติสัมพันธ์ทางการเงิน กับคนไข้โดยตรง เช่น โรงพยาบาลเก็บเงิน จากคนไข้พร้อมทั้งออกใบเสร็จในนามของ โรงพยาบาล เงินได้ที่แพทย์ได้นั้นจะเป็นเงินได้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ในส่วนของวิชาชีพอิสระอื่นนั้น ไม่มีการวินิจฉัยในเรื่องนิติสัมพันธ์ทางการเงิน ระหว่างผู้มีเงินได้กับลูกค้าแต่อย่างใด กรม- สรรพากรเพียงแต่วินิจฉัยว่า หากผู้มีเงินได้นั้น ได้ใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพที่กำหนดไว้ ในมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว เงินได้ที่ได้รับก็จะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าผู้มีเงินได้จะไม่มี นิติสัมพันธ์ทางการเงินโดยตรงกับลูกค้า เช่น แนววินิจฉัยตามหนังสือที่ กค 0702 (กม. 10)/174 ลงวันที่ 17 กุมภาพันธ์ 2557 ผู้มี เงินได้ไม่มีนิติสัมพันธ์ทางการเงินกับลูกค้า โดยตรง แต่เมื่อผู้มีเงินได้มีเงินได้จากการใช้ ความรู้ความชำนาญในด้านวิชาชีพวิศวกรรม เงินได้นั้นก็เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ อิสระด้านวิศวกรรมตามมาตรา 40 (6) แห่ง ประมวลรัษฎากร



เมื่อแนวทางในการวินิจฉัยนั้นแตกต่างกัน ออกไปสำหรับแต่ละวิชาชีพ แม้ว่าจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เหมือนกัน ส่งผลให้ผู้ประกอบอาชีพด้วยการกระทำเช่นเดียวกัน มีภาระภาษีที่ไม่เหมือนกัน อีกทั้งก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ที่มีเงินได้ประเภทเดียวกัน

ผู้เขียนจึงเห็นว่า กรมสรรพากรอาจจะ ออกกฎเกณฑ์เพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำระหว่างผู้ที่มีเงินได้ประเภทเดียวกันด้วย โดยกำหนดหลักเกณฑ์ที่อย่างน้อยครอบคลุมถึงประเด็น ดังต่อไปนี้

1. กรณีใดบ้างจึงจะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) และกรณีใดบ้างที่จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ซึ่งการพิจารณาในเรื่องนิติสัมพันธ์ทางการเงินระหว่างผู้ที่มีเงินได้กับลูกค้านั้น ผู้ที่มีเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะประเภทเดียวกัน ก่อให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างผู้ที่มีเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร
2. กำหนดนิยามแต่ละวิชาชีพให้ชัดเจน
3. จะใช้หลักฐานใดเป็นตัวกำหนดว่าผู้ที่มีเงินได้นั้นได้ใช้ความรู้ความชำนาญซึ่งเป็นการเฉพาะของแต่ละวิชาชีพ

