

บันทึก

เรื่อง ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาตีความมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

สำนักเลขาธิการคณะรัฐมนตรีมีหนังสือที่ ๑๑๘๙๑/๒๕๐๔ ลงวันที่ ๕ ตุลาคม ๒๕๐๔ แจ้งว่า สำนักงาน ก.ต.ภ. ได้ขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาตีความในมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติวิธีการให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๕๐ (๑) และ (๒) หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินว่า “ให้คูณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีแล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา ๔๘ เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น” ข้อความที่กล่าวนี้สำนักงาน ก.ต.ภ. เห็นว่าตีความได้เป็นสองนัย นัยหนึ่งตีความตามที่กรมสรรพากรได้วางระเบียบในการปฏิบัติไว้ให้เอาเงินได้พึงประเมินตั้ง แล้วคูณด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายในปีนั้นทั้งปี เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี เช่นเงินเดือนที่จะต้องจ่ายเป็นรายเดือน ก็ต้องเอา ๑๒ คูณเงินที่จ่ายหรือเงินที่จ่ายเป็นรายงวดๆ ละสามสามเดือน ก็ต้องเอา ๔ คูณเงินที่จ่ายแต่ละงวด หรือเงินที่จ่ายเป็นรายวัน ถ้ามีการจ่ายปีหนึ่ง ๓๖๕ ครั้งก็ต้องเอา ๓๖๕ คูณเงินที่จ่ายแต่ละวัน ทั้งนี้โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าจะต้องจ่ายจริงกันเต็มปี หรือเริ่มจ่ายในเดือนใด งวดใด หรือวันใดในระหว่างปี เมื่อได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด จึงให้คำนวณและหักภาษีไว้ตามเกณฑ์ในมาตรา ๔๘ ส่วนสำนักงาน ก.ต.ภ. มีความข้องใจว่าการตีความตามนัยที่กรมสรรพากรวางระเบียบไว้ (ซึ่งสำนักงาน ก.ต.ภ. ได้ขอให้กระทรวงการคลังพิจารณาตีความ กระทรวงการคลังเห็นว่า ระเบียบที่กรมสรรพากรวางไว้เป็นการถูกต้องตามบทกฎหมายแล้ว) ดังกล่าวนั้น ในบางกรณีอาจไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น นาย ก. เริ่มทำงานในวันที่ ๑ ธันวาคม ในปีนั้น นาย ก. ได้รับเงินเดือน ๒,๐๐๐ บาท เพียงเดือนเดียว แต่ตามระเบียบของกรมสรรพากร จะต้องคูณจำนวนนี้ด้วย ๑๒ ได้จำนวนเงินรายได้ของนาย ก. ทั้งปี ๒๔,๐๐๐ บาท ทั้งนี้ไม่ตรงกับความจริงซึ่งที่ถูกต้องจะคูณด้วย ๑ ได้ผลลัพธ์ ๒,๐๐๐ บาท อันเป็นจำนวนที่นาย ก. ไม่ต้องยื่นรายงานเพื่อเสียภาษีเงินได้เมื่อสิ้นปีและก็ไม่ต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายด้วย สำนักงาน ก.ต.ภ. เห็นว่า ในกรณีดังกล่าวนี้ หากคำนวณตามระเบียบของกรมสรรพากร จะเป็นการก่อให้เกิดความเดือดร้อนแก่นาย ก. อาจต้องยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่นายจ้างหักไว้ เป็นการไม่สะดวกและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี จึงขอให้คณะกรรมการกฤษฎีกาพิจารณาตีความในมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรกแห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวมา

คณะกรรมการกฤษฎีกา (กรรมการร่างกฎหมาย กองที่ ๒) ได้พิจารณาปัญหาเรื่องนี้แล้วมีความเห็นว่า บทบัญญัติในมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรก^๑ แห่งประมวลรัษฎากรที่

ส่งพร้อมกับหนังสือที่ สร.๐๙๐๓/๒๖๓๘ ลงวันที่ ๒๑ พฤษภาคม ๒๕๐๗

^๑ ประมวลรัษฎากร

บัญญัติไว้ว่า ในกรณีเงินได้ตามมาตรา ๔๐ (๑) และ (๒)^๒ ให้คุณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี เพื่อคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา ๔๘^๓ สำหรับหักไว้ ณ ที่จ่ายนั้น คำว่า “ทั้งปี” หมายความว่าเต็มทั้งปี ดังความเห็นของกรมสรรพากรที่ได้วางระเบียบไว้ให้ปฏิบัติ และไม่ได้มุ่งหมายจะให้หมายความถึงจำนวนเงินหรือจำนวนคราวที่ต้องจ่ายจริงในปีใดปีหนึ่งตามความเห็นของสำนักงาน ก.ต.ภ. เมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา ๖๓^๔ ที่บัญญัติให้บุคคลที่ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่ควรมีสิทธิ

“มาตรา ๔๐ เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้

(๑) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างอยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้ใช้หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเนื่องจากการจ้างแรงงาน

(๒) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้รับ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

ฯลฯ

ฯลฯ”

^๒ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒

(มาตรา ๑๗)

“มาตรา ๔๘ เงินได้พึงประเมินต้องเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(๑) เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักตามมาตรา ๔๒ ทวิ ถึงมาตรา ๔๗ แล้ว หรือเท่าใดเป็นเงินสุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราตามที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้

(๒) สำหรับผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ ๑๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป การคำนวณภาษีตาม (๑) ให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ ๐.๕ ของยอดเงินได้พึงประเมิน

ถ้าภาษีเงินได้ที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินแล้ว มีจำนวนต่ำกว่า ๕ บาท เป็นอันไม่ต้องเรียกเก็บ

ฯลฯ

ฯลฯ”

^๓ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๘) พ.ศ. ๒๕๐๔

(มาตรา ๗)

“มาตรา ๕๐ ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินมาตรา ๔๐ หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามวิธีดังต่อไปนี้

(๑) ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา ๔๐ (๑) และ (๒) ให้คุณเงินได้พึงประเมินที่จ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย เพื่อให้ได้จำนวนเงินเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปี แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์มาตรา ๔๘ เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใดให้หารด้วยจำนวนคราวที่จะต้องจ่าย ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้หักเป็นเงินภาษีไว้เท่านั้น

ฯลฯ

ฯลฯ”

^๔ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๐๒

(มาตรา ๒๒)

“มาตรา ๖๓ บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน ๓ ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป”

ขอรับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืนได้ จะเห็นได้ว่า ความในมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรกนั้นเป็นเจตนารมณ์ของกฎหมายประสงค์จะให้เก็บภาษีได้สะดวกเต็มเม็ดเต็มหน่วยมิให้มีการหลีกเลี่ยงเท่าที่จะทำได้เท่านั้น ฉะนั้นหลักเกณฑ์วางไว้สำหรับผู้จ่ายเงินได้จะได้คำนวณและหักภาษีไว้เสียแทน จึงควรจะเป็นวิธีที่สะดวกและปฏิบัติได้ไม่ยากนัก เป็นธรรมดาอยู่เองที่หลักเกณฑ์ที่วางไว้ในมาตรานี้ อาจไม่ตรงกับความจริงในบางกรณี แต่ก็มีข้อพึงระลึกว่า ถ้าจะให้ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา ๕๐ (๑) นี้ ใช้หลักเกณฑ์อย่างอื่นเพื่อให้ตรงกับความจริงยิ่งขึ้น เช่นคูณจำนวนเงินที่ต้องจ่ายด้วยจำนวนคราวที่จะจ่ายจริงหรือคาดว่าจะต้องจ่ายจริงในปีนั้น ตามความเห็นของสำนักงาน ก.ต.ภ. ก็เชื่อว่าตรงกับรายได้จริงของผู้มีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเสมอไปไม่ อาจมีการเปลี่ยนแปลงเช่น ลูกจ้างตายหรือออกก่อนสิ้นปี แม้ลูกจ้างที่รับไว้ทำงานในวันที่ ๑ ธันวาคม เงินได้จริงของลูกจ้างที่อาจต้องเสียภาษีในปีนั้น ก็ไม่จำเป็นที่จะมีเพียงเงินเดือนเดือนเดียวในปีนั้น เพราะใน ๑๑ เดือนที่ล่วงมา อาจจะมีเงินได้จากที่อื่นหรือทางอื่นซึ่งจะต้องนำมารวมเพื่อคำนวณในการเสียภาษีทั้งปี เว้นแต่จะเป็นคนว่างงานมาตลอดเวลา ซึ่งจะเป็นกรณีที่เกิดขึ้นได้จริง ๆ ไม่ก็รายนัก คณะกรรมการการกฤษฎีกาเห็นว่ามาตรา ๕๐ (๑) ได้บัญญัติหลักเกณฑ์ไว้เช่นนี้โดยอาศัยการสมมติ ยิ่งกว่ามุ่งจะให้ถูกต้องกับความเป็นจริงทำนองเดียวกับการประเมินซึ่งเป็นหลักของการเก็บภาษีเงินได้นั้นเอง หากจะให้ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรานี้หักเงินนี้ไว้ ณ ที่จ่ายให้ตรงกับความจริงยิ่งกว่านี้ ก็อาจจะต้องกำหนดภาระให้มีหน้าที่เพิ่มขึ้น เช่นให้สอบถามถึงรายได้อื่น ๆ หรือประวัติของผู้มีเงินได้รวมทั้งครอบครัวตลอดทั้งปีด้วย ซึ่งจะเป็นการทำความเดือดร้อนให้แก่ผู้จ่ายเงินได้เกินกว่าเหตุ เหตุนี้คณะกรรมการการกฤษฎีกาจึงมีความเห็นพ้องกับกระทรวงการคลังที่เห็นว่า ความในมาตรา ๕๐ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เป็นบทบัญญัติที่วางวิธีการให้หักภาษีเงินได้ไว้จากบุคคลธรรมดา เพื่อเครดิตกับจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียจริง จึงอาจจะเกินหรือน้อยกว่าหรือเท่ากับจำนวนเงินภาษีที่จะต้องเสียภาษีจริงทั้งปีก็ได้ และเห็นว่าระเบียบของกรมสรรพากรซึ่งเข้าใจว่าได้วางขึ้นไว้ให้ปฏิบัติกันมานานปีแล้วนั้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว

อย่างไรก็ดี คณะกรรมการการกฤษฎีกาก็เห็นพ้องกับความเห็นของสำนักงาน ก.ต.ภ. ที่ว่า บทบัญญัติมาตรา ๕๐ (๑) แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวนี้ อาจก่อให้เกิดความเดือดร้อนความไม่สะดวกและอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเงินได้ในบางกรณีจริง ซึ่งทั้งนี้หากเห็นควรปรับปรุงแก้ไข ก็อาจทำได้โดยแก้ไขบทบัญญัติในมาตรา ๕๐ (๑) วรรคแรกนี้เสียให้เป็นธรรมยิ่งขึ้น เพราะในขณะนี้ก็ทราบว่ากำลังมีการพิจารณาปรับปรุงประมวลรัษฎากรทั้งฉบับอยู่แล้ว

(ลงชื่อ) เสกส บุนยัยชิตติ

(นายเสกส บุนยัยชิตติ)

รองเลขาธิการคณะกรรมการการกฤษฎีกา

รักษาราชการแทน เลขาธิการคณะกรรมการการกฤษฎีกา

สำนักงานคณะกรรมการการกฤษฎีกา

พฤษภาคม ๒๕๐๗