

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตาม  
ประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2)

กนกพร คงบุญ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2555

**Legal Problems on Classification of Assessable Income under the  
Revenue Code: Study and Analysis of Sections 40 (1) and 40 (2)**



**KANOKPORN KONGBOON**

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws**

**Department of Law**

**Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University**

**2012**

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2)
ชื่อผู้เขียน	กนกพร คงบุญ
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2554

### บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีจุดมุ่งหมายเพื่อศึกษาถึงการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร โดยมุ่งทำการศึกษาเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เท่านั้น เนื่องจากการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรเป็นส่วนที่มีความสำคัญต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐ

จากการศึกษาประมวลรัษฎากรในส่วนบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นั้นพบว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่มีความเหมาะสม ส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรสในเรื่องของการแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีของภริยา ก่อให้เกิดความพยายามลดภาระภาษีด้วยวิธีการต่างๆ ซึ่งไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน และเมื่อนำไปเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ อาทิเช่น ประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น พบว่าไม่มีประเทศใดเลยที่มีการแบ่งแยกเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ออกจากกันอย่างชัดเจนเช่นเดียวกับประเทศไทย

ผู้วิจัยเสนอให้มีการปรับปรุงบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสม โดยนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มารวมกันให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน ไม่ให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีของภริยา เสนอแนะเพิ่มเติมให้มีการเลือกว่าจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) โดยให้กรมสรรพากรออกคำชี้แจงในรูปของคำสั่งกรมสรรพากรอย่างชัดเจน หรือจะใช้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยให้เพิ่มอัตราและเพดานสูงสุดในการหักค่าใช้จ่าย

Thesis Title	Legal Problems on Classification of Assessable Income under the Revenue Code: Study and Analysis of Section 40 (1) and 40 (2)
Author	Kanokporn Kongboon
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjun
Department	Law
Academic Year	2011

### ABSTRACT

The purpose of this thesis is to study the classification of assessable income under the Revenue Code, specifying the study of the assessable income in Section 40 (1) and the assessable income in Section 40 (2) only, due to the fact that the classification of the assessable income under the Revenue Code is an important part of government taxation.

According to the study of the Revenue Code regarding the provision on the classification of assessable income in Section 40 (1) and the assessable income in Section 40 (2), it is found that such provisions are unsuitable for taxation of spouses regarding separately submitting tax return and separately paying tax, which cause various attempts to reduce tax burden, which do not comply with the purpose of taxation, progressive tax, theory of taxation and principle of taxation at present. Comparing with the law of foreign countries, such as Singapore, China, United States of America, Great Britain and Japan, it is found that in such countries there was no explicit separation of the assessable income in Section 40 (1) from the assessable income in Section 40 (2) as existing in Thailand.

The researcher opinionates that there should be an improvement of the provision of the Revenue Code, Section 40 (1) and Section 40 (2), to be more appropriate by combining Section 40 (1) with Section 40 (2) so that there would be only one type of assessable income and there would be no separate submission of tax return and separate tax payment of spouses. In addition, the researcher opinionates that there should be options to deduct the necessary and suitable expenditure for the assessable income in Section 40 (1) and Section 40 (2). The Revenue Department should issue the notification in the form of explicit order of the Revenue Department or allow the deduction in a lump sum by increasing the maximum rate and frame of expense deduction.

## กิตติกรรมประกาศ

ในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และสละเวลาอันมีค่าในการให้คำอธิบาย ให้คำปรึกษา และแนะนำในการค้นคว้า ตลอดจนตรวจร่างวิทยานิพนธ์ของผู้วิจัย และขอกราบขอบพระคุณอย่างสูงต่อท่านศาสตราจารย์ ดร. ชีระ ศรีธรรมรักษ์ รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ และรองศาสตราจารย์ภาณี กิจพ้อคำ ซึ่งได้กรุณาสละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ตลอดจนให้คำวิจารณ์ และข้อเสนอแนะในการปรับปรุงเนื้อหาของวิทยานิพนธ์ให้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ เจ้าหน้าที่ห้องสมุดทุกสถาบัน รวมถึงบุคคลผู้มีอุปการะคุณทุกท่านที่มีได้เอ่ยนาม ที่ได้เอื้อเพื่อให้ข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ผู้วิจัยขอระลึกถึงพระคุณของบิดา มารดา และพี่ชายของผู้วิจัย ที่ได้ส่งเสริมให้ความรู้ให้โอกาสในการศึกษาเล่าเรียน トラบจนทุกวันนี้

กนกพร คงบุญ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๘
กิตติกรรมประกาศ.....	๑
สารบัญตาราง.....	๓
บทที่	
<b>1. บทนำ.....</b>	<b>1</b>
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	6
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	7
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	7
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
<b>2. สาระสำคัญของภาษี ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี การแบ่งประเภทของเงินได้</b>	
<b>    พึงประเมินในประเทศไทย การหักค่าใช้จ่าย และการเสียภาษีของคู่สมรส.....</b>	<b>8</b>
2.1 สาระสำคัญของภาษี.....	8
2.1.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี.....	8
2.1.2 การวางแผนภาษี การหลบหลีกภาษี การหนีภาษี.....	13
2.1.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	18
2.2 ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี.....	19
2.2.1 แนวคิดของ Adam Smith.....	19
2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน.....	26
2.3 ความหมายของเงินได้ เงินได้พึงประเมินในประเทศไทย	
หลักการหักค่าใช้จ่าย และหลักการเสียภาษีของคู่สมรส.....	28
2.3.1 ความหมายของเงินได้.....	28
2.3.2 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน.....	28
2.3.3 ที่มาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	30
2.3.4 วิวัฒนาการของประเภทเงินได้พึงประเมิน.....	31

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
2.3.5 หลักการหักค่าใช้จ่าย.....	38
2.3.6 หลักการเสียภาษีของกลุ่มสมรส.....	42
<b>3. ระบบภาษีเงินได้ตามกฎหมายต่างประเทศกับ</b>	
<b>ประมวลรัษฎากร.....</b>	<b>46</b>
3.1 ระบบภาษีเงินได้ตามกฎหมายต่างประเทศ.....	47
3.1.1 ประเทศสิงคโปร์.....	47
3.1.2 ประเทศจีน.....	52
3.1.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	57
3.1.4 สหราชอาณาจักร.....	62
3.1.5 ประเทศญี่ปุ่น.....	67
3.2 ระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร.....	70
3.2.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย.....	70
3.2.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย.....	71
3.2.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร.....	72
3.2.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย.....	94
<b>4. วิเคราะห์กฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน</b>	
<b>ตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40(2).....</b>	<b>95</b>
4.1 วิเคราะห์ตามหลักการเสียภาษีของกลุ่มสมรสกับการแบ่งประเภทของเงินได้	
พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ว่าส่งผล	
ทำให้กลุ่มสมรสเสียภาษีได้น้อยลงด้วยการหลบหลีกภาษี ภริยาไม่มีหน้าที่	
และความรับผิดชอบในภาษีที่สามีค้างชำระ ความไม่แน่นอนชัดเจนในการ	
หักค่าใช้จ่าย และการแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40 (1) กับ	
มาตรา 40 (2) ที่ไม่อนุญาตให้ผู้เงินได้ตามมาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียว	
มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้.....	96
4.1.1 การเสียภาษีของกลุ่มสมรส.....	96
4.1.2 การหลบหลีกภาษีของกลุ่มสมรส.....	98
4.1.3 หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี.....	100

## สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4.1.4 การหักค่าใช้จ่าย.....	101
4.1.5 การแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2).....	103
4.2 วิเคราะห์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) เมื่อพิจารณาประกอบกับการเสีย ภาษีของ คู่สมรส ชัดกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีและหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน.....	104
4.2.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี.....	105
4.2.2 การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า.....	106
4.2.3 ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีของ Adam Smith.....	107
4.2.4 หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน.....	108
4.3 วิเคราะห์โดยเปรียบเทียบการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศที่มีความแตกต่างกัน.....	110
4.3.1 ประเทศสิงคโปร์.....	110
4.3.2 ประเทศจีน.....	111
4.3.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	112
4.3.4 สหราชอาณาจักร.....	112
4.3.5 ประเทศญี่ปุ่น.....	113
<b>5. บทสรุปข้อเสนอแนะ.....</b>	<b>115</b>
5.1 บทสรุป.....	115
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	121
<b>บรรณานุกรม.....</b>	<b>125</b>
<b>ประวัติผู้เขียน.....</b>	<b>130</b>



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์.....	48
3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์ สำหรับปี พ.ศ. 2555.....	49
3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศจีน.....	53
3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คนโสด.....	58
3.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คู่สมรสที่ยื่นชำระภาษีร่วมกัน.....	58
3.6 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คู่สมรสแยกยื่นชำระภาษี.....	59
3.7 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา หัวหน้าครอบครัว.....	59
3.8 อัตราภาษีสำหรับปีภาษี 2011/2012.....	62
3.9 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่นในปี พ.ศ. 2554.....	67
3.10 เงินปันผล ค่าภาคหลวง และดอกเบี้ยในประเทศญี่ปุ่น.....	68
3.11 ส่วนหักภาษี.....	69
3.12 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษี.....	71

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การที่มนุษย์รวมตัวกันเป็นสังคม ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายส่วนกลางในการนำไปใช้จ่ายในด้านต่างๆ รัฐบาลซึ่งถือว่าเป็นตัวแทนของรัฐในการบริหารประเทศจึงต้องหารายได้ เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการต่างๆ ตามหน้าที่ของรัฐบาลซึ่งก็คือการที่ต้องทำให้ประชาชนทุกคนอยู่ดีกินดี ไม่ให้เกิดปัญหาคนว่างงานหรือเงินเฟ้อ รัฐบาลต้องมีรายได้เพื่อนำมาบำรุงประเทศ นำมาใช้จ่ายในกิจการเกี่ยวกับการบริหาร หากรัฐบาลไม่มีเงินก็เป็นการยากที่จะบริหารประเทศให้มีความเจริญรุ่งเรือง และดูแลประชาชนภายในประเทศให้มีความเป็นอยู่ที่ดีได้ จากที่กล่าวมาจึงเป็นสาเหตุให้รัฐต้องเรียกเก็บภาษีจากประชาชน

ภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากประชาชนนั้นถือเป็นรายรับที่เป็นรายได้ของรัฐ และเป็นรายรับที่รัฐได้มาโดยไม่ต้องมีภาระที่ต้องชดเชยคืนในภายหลัง การเก็บภาษีของประเทศไทยนั้นมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสินค้าขาเข้า-ออก ภาษีสรรพสามิต ภาษีการค้า ภาษีทรัพย์สิน อากรแสตมป์ เป็นต้น

โดยการเก็บภาษีนั้นหากบุคคลใดมีเงินได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดผู้นั้นก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ถ้าไม่เสียภาษีก็จะมีโทษตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อผู้มีเงินได้เสียภาษีให้กับรัฐไปแล้วก็จะนำภาษีที่เก็บได้นั้นไปบำรุงประเทศในด้านต่างๆ ซึ่งผลประโยชน์ตอบแทนในการที่ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีไปนั้นไม่สามารถมองเห็นเป็นการเฉพาะตัว แต่จะออกมาในรูปแบบของการบริหารประเทศในด้านต่างๆ เช่น การสาธารณสุข โภคภัณฑ์ เป็นต้น อาจจะไม่เป็นประโยชน์กับผู้เสียภาษีโดยตรง แต่เป็นประโยชน์แก่ส่วนรวม

การเก็บภาษีเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดที่รัฐบาลจะต้องทำการจัดเก็บให้ได้มากที่สุด แต่ในขณะเดียวกัน การเก็บภาษีจะต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมในการจัดเก็บ เนื่องจากการเก็บภาษีมักมีลักษณะเป็นการบังคับจัดเก็บเอาเงินได้จากประชาชน จึงควรจัดระบบภาษีที่ดีสำหรับสังคม โดยมีหลักการว่าเก็บให้ได้เงินภาษีมากที่สุดโดยประชาชนเดือดร้อนน้อยที่สุด ทั้งนี้เพื่อที่จะให้มาตรฐานการครองชีพของประชาชนอยู่ในระดับสูงที่สุดเท่าที่ทรัพยากรและปัจจัยการผลิตจะอำนวยให้ และให้การแบ่งสรรรายได้เป็นไปด้วยความเป็นธรรม

จากที่กล่าวมาภาษีกับสังคมจึงเกี่ยวข้องกันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ภาษีประเภทหนึ่งที่มีความสำคัญมากกับรายรับที่เป็นรายได้ของรัฐก็คือ “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนด และมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบฯ เสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระและเงินได้บางกรณี กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย<sup>1</sup>

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรง ซึ่งจัดเก็บตามประมวลรัษฎากรเป็นรายปี จากผู้มีเงินได้พึงประเมิน โดยให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกเสียก่อน แล้วนำเงินได้ที่เหลือมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

บุคคลธรรมดา หมายถึง มนุษย์ที่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ตามมาตรา 15 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย” ดังนี้ บุคคลธรรมดาจึงหมายถึงคนที่มีชีวิตอยู่ ไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่ คนแก่ คนวิกลจริต คนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือพระภิกษุสงฆ์ สามเณร และไม่ว่าจะมีสัญชาติ เชื้อชาติ ศาสนาใดก็ตาม ดังนั้นบุคคลทุกคนถ้ามีเงินได้ตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ต้องมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่จำกัดอายุ เพศ เชื้อชาติ ศาสนา แม้กระทั่งผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีหรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หรือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น หรือมิได้มีความประสงค์จะแบ่งปันผลกำไรกันก็ตามก็ล้วนแล้วแต่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยกันทั้งนั้น ดังนั้นจึงจัดได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเป็นประเภทของภาษีที่มีความใกล้ชิดกับประชาชนเป็นอย่างมาก ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นเป็นภาษีแบบก้าวหน้าและแบบคงที่ในการจัดเก็บ ซึ่งจะได้อธิบายต่อไป

<sup>1</sup> กรมสรรพากร. (2552, 24 เมษายน). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการเก็บจากเงินได้พึงประเมิน มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนี้มีความสำคัญในเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่าย เรื่องการหักค่าใช้จ่าย เรื่องการยกเว้นแบบแสดงรายการของภริยาต่างหากจากสามี<sup>2</sup> ซึ่งการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรนั้นก็จะส่งผลให้บุคคลธรรมดาแต่ละคนเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวจึงมีความสำคัญกับรายได้ของรัฐที่มาจากภาษี

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ผู้วิจัยมีความเห็นหลายประการ คือ

### 1) การเสียภาษีของคู่สมรส

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวยังก่อให้เกิดการพยายามหลบหลีกภาษี จากบทบัญญัติในมาตรา 57 เบญจตามประมวลรัษฎากร ได้บัญญัติเอาไว้ว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา 57 ครีก็ได้” จากบทบัญญัติดังกล่าว หากภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) แล้วภริยาเลือกที่จะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี จะส่งผลให้เงินได้ที่นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมียำนวนน้อยกว่าเงินได้ที่มาจากภริยาของสามีภริยารวมกันแล้วนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ส่งผลให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง ทั้งนี้หน่วยครอบครัวนี้มีรายได้มาก อาจเป็นการพยายามหลบหลีกภาษีโดยใช้การแยกยื่นรายการและเสียภาษีของสามีภริยา แม้ว่าจะเป็นกรหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็ส่งผลให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง และอาจนำไปสู่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้อีกด้วย

มาตรา 57 ตรี ประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย” จากบทบัญญัติดังกล่าว ปกติสามีจะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย แต่ในกรณีที่ภริยานำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มาแยกยื่นรายการหรือแยกคำนวณภาษีต่างหากจากสามี ภริยาไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่สามีค้างชำระนั้นด้วย

<sup>2</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ก (2553). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. หน้า 159.

การหักค่าใช้จ่ายกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบื้องต้นที่ได้กล่าวมาข้างต้นก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย เพราะในกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ด้วย แล้วภริยาใช้สิทธิในการแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี ก็มีปัญหาว่าภริยาจะหักค่าใช้จ่ายอย่างไร เพราะกฎหมายเปิดโอกาสให้มีการตีความการใช้บังคับได้หลายประการ ดังปรากฏในความเห็นของกรมสรรพากรกับความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร ระหว่างต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท กับมีสิทธิเลือกเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว ไม่เกิน 60,000 บาท ก็ได้<sup>3</sup>

การแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบื้องต้น ที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เมื่อให้สิทธิภริยาในการแยกยื่นรายการและเสียภาษีในเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แล้ว ก็ควรจะให้สิทธิภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ในการแยกยื่นรายการและเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เช่นเดียวกัน เพราะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน (ผู้วิจัยจะนำเสนอโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 2 และบทที่ 3)

## 2) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) เมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 53 เบื้องต้น ในเรื่องของการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของสามีภริยา น่าจะไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีหลายๆ ประการ กล่าวคือ

(1) วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี ในเรื่องการหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ การชำระหนี้สินของรัฐ และการกระจายรายได้ครั้งใหม่

(2) การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า เพราะส่งผลให้ผู้มีรายได้มาก (คู่สมรส) อาจเสียภาษีน้อยกว่ารายได้ที่ได้รับจริงๆ หากใช้การแยกยื่นรายการและเสียภาษี

(3) ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี ตามหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith

<sup>3</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และคุณลลิตกษณ์ ตรีชูธรรม. (2551, พฤศจิกายน). ฎีกาคดีภาษี กรณีภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายหรือไม่. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538711477&Ntype=134>

(4) หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน ทั้งหลักการยอมรับ หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ หลักอำนาจรายได้ และหลักความยืดหยุ่น

### 3) การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศ

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศที่มีบทบาทสำคัญทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ในระดับภูมิภาคและระดับโลก ไม่ว่าจะเป็นประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งล้วนแล้วแต่ใช้ระบบภาษีแบบก้าวหน้า มิได้มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ออกจากกันอย่างชัดเจน เหมือนกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ตามประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด

ในบางกรณีอาจจะไม่มีผลแตกต่างอย่างใดเลยระหว่างการแยกประเภทของเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทดังกล่าว กับการนำเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทร่วมกัน เช่นในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินตามความใน มาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท” จากบทบัญญัติดังกล่าวหากมีการนำเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มารวมกันเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันก็ไม่ส่งผลอย่างใดๆต่อการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะถึงอย่างไรก็ตามก็ยังคงหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ได้เท่าเดิม ภาษีที่จะจัดเก็บมาเป็นรายได้ของรัฐก็ยังคงได้รับในจำนวนเดิม และไม่กระทบต่อหลักการในการกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายที่ต้องการให้ประชาชนมีรายได้ในการดำรงชีวิต

ที่กล่าวมาทั้งหมดจะพบว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2) นั้น ไม่ส่งผลดีต่อการเก็บภาษีที่เป็นรายได้ที่เป็นรายรับที่สำคัญของประเทศ ไม่สอดคล้องกับหลักการทางภาษีหลายๆ ประการ และประเทศอื่นๆ ในระดับภูมิภาคและระดับโลกก็ไม่มีประเทศใดที่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกจากกันอย่างชัดเจนเช่นนั้น

ดังนั้นการวิจัยในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ จึงมุ่งที่จะศึกษาและวิเคราะห์ว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมีความเหมาะสมหรือไม่ ส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรสอย่างไร สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันหรือไม่

และทำการศึกษาเปรียบเทียบกับ การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ เพื่อพิจารณาเสนอแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขปัญหาดังกล่าวต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1.2.1 เพื่อศึกษาถึงการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ว่ามีความเหมาะสมหรือไม่

1.2.2 เพื่อศึกษาวิเคราะห์ถึงการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ว่าส่งผลกระทบต่อภาษีของคู่สมรสอย่างไร สอดคล้องกับ วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และ หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันหรือไม่

1.2.3 เพื่อศึกษาเปรียบเทียบการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) กับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของ ต่างประเทศ และนำผลของการเปรียบเทียบไปปรับปรุงแก้ไขต่อไป

1.2.4 เพื่อเสนอแนะถึงแนวทางในการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวล รัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสม

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ไม่มีความเหมาะสม ส่งผลกระทบต่อภาษีของคู่สมรสในเรื่องของการแยกยื่นรายการและเสีย ภาษีต่างหากจากสามีของภริยา ก่อให้เกิดความพยายามลดภาระภาษีด้วยวิธีการต่างๆ ซึ่งไม่สอดคล้อง กับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และ หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

ดังนั้นจึงจำเป็นต้องมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสม โดยนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มารวมกันให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน ไม่ให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก จากสามีของภริยา

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การศึกษาในครั้งนี้มุ่งศึกษาในรายละเอียดเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) และศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

#### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพโดยอาศัยข้อมูลจากตำรา บทความเอกสารต่างๆ ด้วยทฤษฎีหมายที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ ซึ่งเอกสารดังกล่าวได้จากแหล่งข้อมูลทั้งในประเทศและต่างประเทศ และทางเครือข่ายข้อมูลทางคอมพิวเตอร์

#### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1.6.1 ทำให้ทราบถึงการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสมกับการเก็บภาษีของประเทศไทย

1.6.2 ทำให้ทราบถึงการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ว่าส่งผลต่อการเสียภาษีของกลุ่มสมรอย่างไร สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันหรือไม่

1.6.3 ทำให้ทราบถึงการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) กับ การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของต่างประเทศเหมือนหรือแตกต่างกันอย่างไร และนำผลของการเปรียบเทียบไปปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ต่อไป

1.6.4 ทำให้ทราบถึงข้อเสนอแนะ แนวทางในการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสม



## บทที่ 2

# สาระสำคัญของภาษี ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี และการแบ่งประเภทของ เงินได้พึงประเมินในประเทศไทย การหักค่าใช้จ่าย และการเสียภาษีของคู่สมรส

ในบทนี้จะได้นำเสนอเกี่ยวกับสาระสำคัญของภาษีในเรื่องต่างๆ อาทิเช่น วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี การวางแผนภาษี อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแนะนำเสนอทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีในหลายๆ ความเห็น หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน และได้แนะนำเกี่ยวกับความหมายของเงินได้ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร รวมไปถึงหลักการการหักค่าใช้จ่าย การเสียภาษีเงินได้ของคู่สมรส เพื่อนำไปสู่การวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

### 2.1 สาระสำคัญของภาษี

#### 2.1.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

2.1.1.1 เพื่อหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล เนื่องจากรัฐบาลมีหน้าที่ในการบริหารประเทศ พัฒนาเศรษฐกิจ และผลิตสินค้าและบริการที่จำเป็นต่อการครองชีพให้แก่ประชาชน รัฐบาลจึงจำเป็นต้องจัดเก็บรายได้เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่างๆ เพื่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมโดยรวม ซึ่งแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลก็คือ ภาษี ซึ่งรายได้ที่รัฐบาลได้มาจากภาษีของประชาชนนี้ รัฐบาลก็จะนำมาใช้ในกิจการต่างๆ เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ การรักษาความปลอดภัยในบุคคลและทรัพย์สิน การจัดหาสาธารณูปโภคไฟฟ้า ประปา ถนน โทรคมนาคม เป็นต้น ดังนั้น ระบบภาษีที่ดีควรครอบคลุมฐานภาษีและมีอัตราภาษีที่เหมาะสมก่อให้เกิดรายได้สู่รัฐอย่างเพียงพอที่จะนำไปใช้จ่าย<sup>1</sup>

ในประเทศที่เจริญแล้วภาษีที่ทำรายได้ดีส่วนใหญ่เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน เป็นต้น แต่ในประเทศด้อยพัฒนา ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) กลับทำรายได้ได้ดีกว่าภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อมนี้เป็นการเก็บภาษีโดยที่ผู้เสียภาษีมักไม่ค่อยรู้ว่าตน

<sup>1</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. (2551). กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7. หน้า 36.

เสียภาษี เช่น ภาษีศุลกากร และภาษีการค้า เป็นต้น จึงสรุปได้ว่าภาษีที่จะทำรายได้ได้ดีสำหรับประเทศที่เจริญแล้วกับประเทศด้อยพัฒนามีความแตกต่างกัน<sup>2</sup>

2.1.1.2 เพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ สำหรับประเทศด้อยพัฒนา หรือประเทศกำลังพัฒนา การที่จะพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญก้าวหน้าต่อไปได้จำเป็นต้องมีรากฐานทางเศรษฐกิจที่มั่นคง จึงส่งผลให้ต้องมีการลงทุนในเรื่องที่เกี่ยวกับการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจ เช่น การสร้างถนน การสร้างเขื่อน ท่าเรือและในเรื่องของการลงทุนด้านพลังงานต่างๆ เป็นต้น ซึ่งการปูพื้นฐานทางเศรษฐกิจในด้านต่างๆ ดังที่กล่าวมาจำเป็นต้องมีการลงทุนเป็นจำนวนมาก ประเทศด้อยพัฒนาหรือประเทศกำลังพัฒนา จึงมีความจำเป็นต้องกู้เงินจากต่างประเทศมาลงทุนในเรื่องดังกล่าว รัฐจึงจำเป็นต้องมีการเก็บภาษี เพื่อนำเงินที่ได้มาชำระคืนเงินต้น และดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน<sup>3</sup>

2.1.1.3 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ การกระจายรายได้และทรัพย์สิน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ประชาชนทั้งในเมืองและต่างจังหวัดควรมีสิทธิ มีรายได้ และชีวิตความเป็นอยู่ในระดับที่ใกล้เคียงกัน การใช้จ่ายของรัฐเป็นทางหนึ่งในการที่จะกระจายรายได้โดยตรงไปสู่สังคมชนบทหรือชุมชนแออัด เช่น การจ่ายเงินอุดหนุนต่างๆ เพื่อให้เกิดการสร้างงานและหารายได้ในสังคมชนบท เป็นต้น นอกจากการใช้จ่ายมาตรการด้านรายจ่ายแล้ว รัฐบาลยังสามารถใช้การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมอีกทางหนึ่ง กล่าวคือ การนำระบบภาษีแบบก้าวหน้าหรือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มรดก สินค้าฟุ่มเฟือย รวมถึงการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพ เช่น อุปกรณ์การศึกษา อาหาร สินค้าเกษตร ล้วนมีส่วนช่วยให้รัฐจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้หรือทรัพย์สินมาก มาใช้จ่ายช่วยผู้ที่มีรายได้น้อย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้<sup>4</sup> เป็นการบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำค่าสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกันทางสังคม<sup>5</sup>

การใช้ภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ อาจกระทำได้ดังนี้  
คือ

1) การกระจายรายได้จากคนรวยไปสู่คนจน โดยการเก็บภาษีคนรวยในอัตราสูง ส่วนคนจนเก็บภาษีในอัตราต่ำ ซึ่งวิธีนี้จะทำให้รายได้หลังจากที่มีการเก็บภาษีแล้วมีความเป็นธรรม

<sup>2</sup> ปรีดา นาคเนาวิท. (2535). เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. หน้า 7.

<sup>3</sup> แหล่งเดิม. หน้า 9.

<sup>4</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. หน้าเดิม.

<sup>5</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2553). หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law). หน้า 3.

มากขึ้น นอกจากนี้การพยายามทำให้ภาษีทางอ้อมมีความสำคัญน้อยลงเพื่อลดภาระภาษีของผู้ที่มีรายได้น้อยก็เป็นวิธีที่ทำให้รายได้หลังจากหักภาษีแล้วของผู้มีรายได้สูงและรายได้ต่ำมีความใกล้เคียงกันมากขึ้น

2) การกระจายรายได้จากผู้ที่มีสุขภาพดีไปยังคนเจ็บป่วย หรือจากคนที่อยู่ในวัยทำงานไปสู่คนชราและเด็ก คือ การเก็บภาษีจากผู้ที่อยู่ในวัยทำงาน และผู้ที่มีสุขภาพดี ร่างกายแข็งแรง แล้วนำรายได้นั้นไปจัดสรรให้แก่คนชรา เด็ก และคนเจ็บป่วย

3) การกระจายรายได้จากภูมิลำเนา หรือท้องถิ่นที่อุดมสมบูรณ์กว่าไปยังท้องถิ่นที่รกร้างหรือยากจน โดยการเก็บภาษีท้องถิ่นที่มีคนร่ำรวยอาศัยอยู่มากในอัตราสูง แล้วจัดสรรเงินรายได้ไปพัฒนาท้องถิ่นที่ยังไม่เจริญ<sup>6</sup>

สำหรับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้นี้ อาจเรียกได้อีกอย่างว่าเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่

การกระจายรายได้ครั้งใหม่ (income redistribution) การกระจายรายได้ครั้งใหม่จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความเสมอภาคด้านรายได้ของประชาชน วิธีที่ถือได้ว่าส่งผลให้การกระจายรายได้ครั้งใหม่เกิดผลอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด ก็คือ ระบบการคลังสาธารณะ (the public finance system) ซึ่งเป็นวิธีที่ผสมกันระหว่างการใช้จ่ายสาธารณะ (public expenditure) และการจัดเก็บภาษี (taxation) โดยรัฐบาลจะทำการจัดสรรประโยชน์สาธารณะ (state benefits) ต่างๆ ให้แก่คนจนมากกว่าคนรวย โดยนำรายได้ที่ส่วนใหญ่ได้รับมาจากการจัดเก็บภาษีจากคนรวยมาใช้จ่ายในส่วนของประโยชน์สาธารณะ<sup>7</sup>

การกระจายรายได้ครั้งใหม่จะสามารถนำมาใช้ให้เกิดประสิทธิภาพได้อย่างแท้จริงภายใต้การจกเก็บภาษีที่อยู่ในสภาพบังคับของรัฐบาล (compulsory) เนื่องจากโอกาสในการหลบหลีกภาษีจะเกิดกับผู้ร่ำรวยมากกว่าผู้ที่ยากจน ไม่ว่าจะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (acceptable tax avoidance) และเป็นที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) จึงเป็นการยากที่จะให้การกระจายรายได้ครั้งใหม่ เกิดจากความสมัครใจของคนที่ร่ำรวย<sup>8</sup>

<sup>6</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 9.

<sup>7</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก (2552, เมษายน). “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่.” *สรรพากรศาสตร์*, 56, 4. หน้า 85-86.

<sup>8</sup> แหล่งเดิม. หน้า 87.

รัฐบาลมีหน้าที่ในการจัดสรรประโยชน์สาธารณะในด้านต่างๆ ให้กับประชาชน รัฐบาลจึงต้องมีรายได้เพื่อการจัดสรรประโยชน์ดังกล่าว การจัดเก็บภาษีก็เพื่อมาเป็นทุนสำหรับการใช้จ่ายเพื่อประโยชน์สาธารณะ<sup>9</sup>

ประชาชนในประเทศมีความแตกต่างกันมาโดยกำเนิด มีโอกาสในด้านต่างๆ แตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นด้านการศึกษา การฝึกฝน การออมเงิน ความมุ่งมั่นในการทำงาน และความแตกต่างกันในลักษณะต่างๆ ของบุคคล การเข้าไปจัดการของรัฐด้วยการจัดเก็บภาษี ก็จะช่วยสร้างความเท่าเทียมกันของประชาชนให้เกิดขึ้นมาได้<sup>10</sup>

การกระจายรายได้ครั้งใหม่จะส่งผลให้คนรวยยังคงสามารถทำงานและมีความสุขกับความร่ำรวยของตนเองได้ภายหลังจากมีการจัดเก็บภาษีแล้ว เพราะการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่อยู่ในสภาพบังคับผ่านทางภาษี (compulsory redistribution through taxation) จะช่วยป้องกันโรคระบาด การก่อจลาจล และความวุ่นวายต่างๆ ที่เกิดจากการก่อจลาจล ส่งผลให้คนรวยไม่เสียผลประโยชน์ไปกับเหตุการณ์ที่ไม่สงบดังกล่าว<sup>11</sup>

การจัดเก็บภาษีขึ้นอยู่กับความจำเป็นในด้านเศรษฐกิจ สังคม และนโยบายของ รัฐบาลเกี่ยวกับการใช้จ่ายสาธารณะในแต่ละช่วงเวลาเท่านั้น มิได้มุ่งหมายที่จะดึงเอาทรัพย์สิน (expropriate) ทั้งหมดที่ประชาชนหามาได้<sup>12</sup>

2.1.1.4 เพื่อให้เกิดการจัดสรรทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ การจัดเก็บภาษีเป็นการดึง ทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐ ในขณะที่เดียวกันรัฐก็สามารุใช้การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือ ในการจัดสรรทรัพยากร เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเพื่อกระตุ้นให้เกิดการผลิตและลงทุน ในภาคการผลิตหรือธุรกิจที่มีความสำคัญต่อการพัฒนาประเทศ เช่น การวิจัยพัฒนา การศึกษาและ ฝึกอบรม เป็นต้น หรือการเก็บภาษีจากสินค้าที่ก่อให้เกิดโทษต่อผู้บริโภคหรือสังคมโดยรวมใน อัตราสูง เช่น ยาสูบ สุรา เบียร์ เพื่อให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ลดความต้องการในการบริโภคสินค้า ดังกล่าว เพื่อลดผลกระทบในทางลบต่อสังคม<sup>13</sup>

2.1.1.5 เพื่อสนับสนุนให้เกิดการขยายตัวและการพัฒนาทางเศรษฐกิจ การจัดเก็บภาษี สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการกระตุ้นให้เกิดการออม หรือการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง เช่น การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภท เช่น อุตสาหกรรมที่ได้รับการ

<sup>9</sup> แหล่งเดิม, หน้า 87.

<sup>10</sup> แหล่งเดิม, หน้า 88.

<sup>11</sup> แหล่งเดิม, หน้า 88.

<sup>12</sup> แหล่งเดิม, หน้า 88 และ 89.

<sup>13</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ, หน้าเดิม.

ส่งเสริมการลงทุน (บีโอไอ) จะช่วยกระตุ้นให้เกิดการเพิ่มประสิทธิภาพในการแข่งขันของอุตสาหกรรมที่จำเป็นต่อการพัฒนาประเทศหรือการจัดเก็บภาษีจากรายได้ในอัตราที่เหมาะสม จะช่วยกระตุ้นให้เกิดแรงจูงใจในการทำงานที่ก่อให้เกิดผลผลิตและมูลค่าเพิ่มทางเศรษฐกิจ<sup>14</sup> การยกเว้นภาษีดอกเบี้ยที่ได้รับจากการออม ภาษีที่เก็บจากเงินปันผล ตลอดจนการยกเว้นภาษีขาเข้าแก่สินค้าประเภททุนที่นำมาเพื่อใช้ในการกิจการลงทุนที่รัฐบาลให้การส่งเสริมเพื่อพัฒนาเศรษฐกิจ<sup>15</sup>

2.1.1.6 เพื่อสนับสนุนส่งเสริมให้เกิดธุรกรรมใหม่ๆ เพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของประเทศ การสร้างธุรกรรมใหม่ๆ ขึ้นในระบบเศรษฐกิจก็เป็นการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอีกทางหนึ่ง การใช้มาตรการทางภาษียิ่งเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยสนับสนุนให้เกิดการสร้างธุรกรรมใหม่ๆ ขึ้น ทั้งนี้โดยการกำหนดนโยบายในการจัดเก็บภาษีที่ชัดเจนสำหรับธุรกรรมใหม่ๆ การลดอัตราภาษีให้แก่ธุรกรรมใหม่ๆ รวมไปถึงการอนุญาตให้มีการหักค่าลดหย่อนหรือค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกรรมดังกล่าว<sup>16</sup>

รัฐบาลยังสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนในธุรกรรมบางประเภทได้ เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศ โดยการงดเก็บภาษี หรือลดอัตราภาษีให้กับการลงทุนบางชนิดที่รัฐบาลให้การส่งเสริม<sup>17</sup> และอาจกำหนดอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าที่สูงสำหรับการลงทุนที่รัฐไม่ต้องการ อาจขึ้นอัตราภาษีเพื่อลดปริมาณการผลิตหรือการดำเนินธุรกรรมที่รัฐเห็นว่าธุรกรรมนั้นอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่ระบบเศรษฐกิจและประชาชน เรียกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ<sup>18</sup>

2.1.1.7 เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ เป้าหมายทางเศรษฐกิจที่สำคัญอย่างหนึ่งของรัฐบาลก็คือ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยเฉพาะเสถียรภาพของราคาสินค้า การจัดเก็บภาษียิ่งเป็นส่วนหนึ่งที่จะช่วยให้เป้าหมายดังกล่าวสำเร็จผลได้ กล่าวคือ “หากระบบภาษีมียความยืดหยุ่นก็จะก่อให้เกิดเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ”<sup>19</sup> เช่น ในภาวะที่ประเทศชาติประสบปัญหาสภาวะเงินเฟ้อ เนื่องจากประชาชนมีอำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้ากันมาก รัฐบาลอาจใช้นโยบายทางด้านภาษี เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว โดยการขึ้นภาษี ทำให้ประชาชนต้องนำรายได้ไปใช้ในการเสียภาษีมากขึ้น อำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้าของประชาชนก็ลดน้อยลง ทำให้ประชาชนจำต้อง

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เล่มเดิม, หน้า 10.

<sup>16</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีธรรม, หน้าเดิม.

<sup>17</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เล่มเดิม, หน้า 9.

<sup>18</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีธรรม, หน้าเดิม.

<sup>19</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ, หน้าเดิม.

ลดการบริโภคและการใช้จ่ายให้น้อยลงตามไปด้วย เพื่อสร้างอุปสงค์และอุปทานให้มีความสมดุล ในทางกลับกันหากประเทศชาติประสบปัญหาสถานะเงินฝืด ประชาชนมีอำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้ากันน้อย รัฐบาลก็ใช้นโยบายทางด้านภาษี เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าวได้เช่นกัน โดยการลดอัตราภาษีของสินค้าต่างๆ เพื่อช่วยให้ประชาชนมีอำนาจในการจับจ่ายซื้อสินค้าให้มากขึ้น<sup>20</sup> ซึ่งมีผลให้ภาวะเศรษฐกิจของประเทศกระเตื้องขึ้น และกลับคืนสู่ภาวะปกติในที่สุด ถือเป็นบทบาทของภาษีที่เกี่ยวกับนโยบายการคลังของประเทศอีกด้วย<sup>21</sup>

2.1.1.8 เพื่อการควบคุม จากลักษณะเฉพาะของภาษีที่มีลักษณะเป็นการบังคับอยู่ในตัว จึงสามารถนำลักษณะเฉพาะตัวของภาษีในเรื่องนี้ไปใช้ในการควบคุมเพื่อให้เกิดผลตามที่รัฐต้องการได้ เช่น หากรัฐบาลมีนโยบายที่จะควบคุมหรือลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าชนิดใด รัฐบาลก็สามารถใช้ภาษีเป็นตัวควบคุมได้ในการที่จะลดปริมาณการบริโภคสินค้าชนิดนั้นได้ โดยการจัดเก็บภาษีสินค้าชนิดนั้นๆ ให้เพิ่มมากขึ้นหรือในกรณีที่รัฐบาลมีความต้องการจะคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในประเทศ รัฐบาลก็สามารถจะใช้ภาษีมาเป็นตัวควบคุมโดยการจัดเก็บภาษีสินค้าที่มาจากต่างประเทศ ถ้าสินค้าชนิดนั้นเป็นสินค้าชนิดเดียวกับที่ผลิตได้ภายในประเทศ หรืออาจมีการเก็บภาษีจากการประกอบธุรกิจที่มีลักษณะเป็นการผูกขาดในอัตราที่สูง เพื่อควบคุมการผูกขาด<sup>22</sup>

### 2.1.2 การวางแผนภาษี การหลบหลีกภาษี การหนีภาษี

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายถึงการวางแผนภาษีโดยเริ่มอธิบายจากการวางแผน แล้วจึงไปอธิบายถึงการวางแผนภาษี และยังได้อธิบายถึงการหลบหลีกภาษี รวมไปถึงการหนีภาษีอีกด้วย

การวางแผน (Planning) หมายถึง การตัดสินใจเตรียมการเพื่อกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งในอนาคต โดยกำหนดวัตถุประสงค์และวิธีการดำเนินการไว้ล่วงหน้า เป็นการกำหนดวิธีการปฏิบัติงานทั้งระยะสั้นและระยะยาวเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่กำหนดไว้โดยมีข้อจำกัดของทรัพยากรและระยะเวลาเข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ซึ่งอาจจำแนกองค์ประกอบที่สำคัญของการวางแผนไว้ดังนี้

- 1) แผนเป็นกระบวนการหนึ่งของการบริหาร
- 2) เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติการอย่างใดอย่างหนึ่ง
- 3) เป็นเรื่องที่ต้องปฏิบัติในกาลอนาคต

<sup>20</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 2.

<sup>21</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 10.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม. หน้า 8.

4) เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจัดระบบงาน และการจัดสรรเจ้าหน้าที่ที่จะปฏิบัติงานนั้น โดยวิธีที่เหมาะสมที่สุด<sup>23</sup>

#### การวางแผนภาษี (Tax Planning)

การวางแผนภาษี คือ การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด การวางแผนภาษีถือเป็นส่วนหนึ่งในการประกอบธุรกิจ ต้องกระทำทั้งก่อนเริ่มต้นประกอบธุรกิจระหว่างประกอบธุรกิจและภายหลังเมื่อมีการเลิกประกอบธุรกิจด้วย การทำให้ไม่ต้องชำระภาษี หรือการทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย<sup>24</sup> รวมไปถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุด<sup>25</sup> ก็ล้วนแล้วแต่เป็นการวางแผนภาษีทั้งสิ้น

ในหนังสือ “Australian Master Tax Guide (41 st Edition)” ซึ่งจัดพิมพ์โดย CCH Australia Limited ปี 2549 หน้า 1,515 ก็ได้ให้ความหมายของการวางแผนภาษี (Tax Planning) ไว้ว่า “ในความหมายอย่างกว้าง การวางแผนภาษี หมายถึงกระบวนการจัดการงาน ธุรกิจหรือกิจการของผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งหรือหลายราย เพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยที่สุดโดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจ”<sup>26</sup>

ตัวอย่างของการวางแผนภาษี เช่น หากมีการทำสัญญาจ้างบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) กับประเทศไทยออกแบบ โรงงาน อาคาร หรือสิ่งปลูกสร้าง ก็ไม่ควรมีข้อสัญญาให้บริษัทผู้รับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่ผู้ว่าจ้าง เพราะถ้ามีข้อสัญญาเช่นนี้ เงินค่าตอบแทนที่ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่ผู้รับจ้างจะถือเป็นค่าสิทธิ (Royalty) ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้บริษัทผู้รับจ้างจะไม่มีสถานประกอบการถาวร (Permanent Establishment) ในประเทศไทยก็ตาม บริษัทผู้ว่าจ้างจึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าไม่มีข้อสัญญาดังกล่าวและความจริงไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยี เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นเงินค่าบริการ (Service Fee) อันเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ (Business Profit) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน เมื่อบริษัทผู้รับจ้างไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัทผู้ว่าจ้างจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70<sup>27</sup> เป็นต้น

<sup>23</sup> สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). การวางแผนภาษีอากร. หน้า 3.

<sup>24</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ข (2553). การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning). หน้า 2.

<sup>25</sup> ดุลยศักดิ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 11.

<sup>26</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ก เล่มเดิม. หน้า 705.

<sup>27</sup> แหล่งเดิม. หน้า 709.

### วัตถุประสงค์ของการวางแผนภาษี

- 1) ป้องกันมิให้เกิดการเสียภาษีผิดพลาด
- 2) ช่วยทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย
- 3) ช่วยลดต้นทุนการดำเนินกิจการหรือเพิ่มกำไร โดยการใชสิทธิประโยชน์ทางภาษี

(Tax Incentive)

4) ช่วยทำให้ผู้ประกอบการทราบต้นทุนที่ชัดเจนอันจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถกำหนดราคาสินค้าหรือค่าบริการได้ถูกต้องและตั้งราคาต่ำลงหรือไม่สูงเพื่อแข่งขันกับผู้ประกอบการอื่นได้

5) ช่วยทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องกังวลกับการถูกตรวจสอบและประเมินภาษีจากเจ้าพนักงานประเมิน<sup>28</sup>

### การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance)<sup>29</sup>

การหลบหลีกภาษีคือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง มุ่งสร้างให้เกิดผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อที่จะได้มีภาระภาษีที่จะต้องเสียต่ำกว่าเดิม (The Legal Arrangement of a Taxpayer's Affairs So As to Reduce His Tax Liability)<sup>30</sup> การใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษี (Tax Loopholes) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง (Defection) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีด้วย เช่น การที่ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจ在不同ประเทศเข้ามาในปีภาษีเดียวกันกับที่ได้รับเงินได้นั้น แต่นำกลับเข้ามาในปีภาษีอื่น ส่งผลให้ไม่ต้องเสียภาษี เพราะกรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจ在不同ประเทศ เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงินได้นั้น กรมสรรพากรก็ไม่เก็บภาษี (หนังสือกรม สรรพากรที่ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530)<sup>31</sup>

การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีเช่นเดียวกัน เช่น รัฐบาลเก็บภาษีน้ำมันเบนซินสูงกว่าน้ำมันดีเซลมาก ผู้ใช้

<sup>28</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข เล่มเดิม. หน้า 17.

<sup>29</sup> มีการให้คำนิยามไว้แตกต่างกัน เช่น การหลีกเลี่ยงภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี หรือการหลบหลีกภาษี แต่มีรากศัพท์มาจากคำว่า "Tax Avoidance" ทั้งสิ้น

<sup>30</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์. (2552). ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation). หน้า 74.

<sup>31</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข เล่มเดิม. หน้า 5.



รถยนต์จึงเปลี่ยนจากรถยนต์ที่ใช้น้ำมันเบนซินมาเป็นรถยนต์ที่ใช้น้ำมันดีเซลเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง<sup>32</sup>

การหลบหลีกภาษีถือเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ดังนั้นการหลบหลีกภาษีจึงเป็นส่วนหนึ่งของการวางแผนภาษี แต่การหลบหลีกภาษีในบางกรณีอาจเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายได้<sup>33</sup>

การหลบหลีกภาษีนี้ ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้แยกอธิบายไว้ 2 ประการ คือ

“1) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (acceptable tax avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือโดยการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี เช่น การที่มีเงินได้นำเบี่ยงประกันภัยที่จ่ายไปในปีภาษีจากการทำประกันชีวิตมาหักเป็นค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมิน ส่งผลให้เงินได้สุทธิที่ต้องนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง และทำให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้ลดลง”<sup>34</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเป็นการลดภาระภาษีได้ในรูปแบบหนึ่ง โดยอาศัยช่องโหว่ที่กฎหมายเปิดโอกาสไว้ให้ จึงเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้

“2) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือโดยการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี โดยใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายในการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี แต่การกระทำดังกล่าวไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่ไม่ได้มุ่งก่อหรือให้เกิดผลหรือให้มีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริงๆ เพียงแต่ทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ทฤษฎี หรือถูกต้องตามนิตินัยเท่านั้น”<sup>35</sup>

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เช่น การที่คู่สามีภริยาจดทะเบียนหย่าขาดจากกัน เพื่อไม่ต้องนำเงินได้มารวมกันเพื่อยื่นรายการและเสียภาษี ซึ่งส่งผลให้เงินได้ไม่ถูกนำไปคำนวณในอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นที่สูงขึ้นตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา โดยการจดทะเบียน

<sup>32</sup> เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, (2529). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. หน้า 210.

<sup>33</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ข เล่มเดิม. หน้า 46.

<sup>34</sup> จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ข (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. หน้า 18.

<sup>35</sup> แหล่งเดิม.

หย่าดังกล่าวหากกระทำโดยมีวัตถุประสงค์ดังกล่าวข้างต้น แต่คู่สามีภริยายังคงอยู่กินร่วมกันนั้น สามีภริยา การกระทำดังกล่าวเป็นการอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี แต่ไม่ได้ต้องการให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริงๆ เพียงต้องการทำให้ ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมายเท่านั้น และการกระทำดังกล่าวยังเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของผู้ บัญญัติกฎหมาย (intention of legislature) ที่กำหนดให้มีการจดทะเบียนหย่าระหว่างคู่สมรสก็เพื่อให้ สามีภริยาที่ไม่สามารถอยู่กินร่วมกันได้แยกทางกัน การกระทำดังกล่าวจึงเป็นการหลบหลีกภาษี ที่ยอมรับไม่ได้<sup>36</sup>

จากที่กล่าวไปข้างต้น การที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเป็นการ ลดภาระภาษีได้ในรูปแบบหนึ่ง โดยอาศัยช่องโหว่ที่กฎหมายเปิดโอกาสไว้ให้ จึงเป็นการหลบหลีก ภาษีที่ยอมรับได้ แต่หากการกระทำดังกล่าวของภริยาเกิดจากความพยายามในการหลบหลีกภาษี ด้วยการทำให้เงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ ที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ที่ได้รับมา ทำให้กลายเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เช่น เงินค่านายหน้าซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) แต่ให้นายจ้างจ่ายไว้ในรูปของเงินเดือน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพื่อใช้ประโยชน์ในการแยกยื่นรายการและเสียภาษี การกระทำดังกล่าวนี้ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

ความหมายของการหนีภาษี (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)<sup>37</sup>

การหนีภาษีจะมีความแตกต่างอย่างตรงกันข้ามกับการหลบหลีกภาษี เพราะเป็นวิธีการ ของผู้เสียภาษีเพื่อเสียภาษีที่ต่ำหรือไม่เสียภาษีเลย ด้วยวิธีการฝ่าฝืนกฎหมาย (The Reduction of Tax by illegal Means) วิธีการหนีภาษีก็คือ วิธีการทางอาชญากรรม (Crime) ชนิดหนึ่ง<sup>38</sup>

“การหนีภาษีเป็นการใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้อง ภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล และถือเป็นการกระทำโดยทุจริตมีความผิด ตามกฎหมายอาญา กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงฉ้อโกงรัฐบาล การหนีภาษีมักจะเกี่ยวข้องกับ การไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมี เจตนาทุจริต”<sup>39</sup> กรณีที่พี่น้องให้หุ้นแก่กันในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยเพื่ออำพรางการให้

<sup>36</sup> แหล่งเดิม. หน้า 19.

<sup>37</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา ข เล่มเดิม. หน้า 15.

<sup>38</sup> พนิต ธีรภาพวงศ์. เล่มเดิม. หน้า 76.

<sup>39</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ข เล่มเดิม. หน้า 35.

หุ้นที่แท้จริงย่อมเป็นการใช้อุบายเพื่อหลบหลีกการเสียภาษีอันเป็นความผิดฐานหลักเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 (2)<sup>40</sup> เป็นต้น<sup>41</sup>

การที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี ซึ่งเป็นผลจากการที่มีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แยกออกจากกัน เมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้อง ในเรื่องของการเสียภาษีของกลุ่มสมรส ส่งผลให้เกิดการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ และอาจนำไปสู่การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้อีกด้วย

### 2.1.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

อัตราภาษี เป็นการแบ่งประเภทของภาษีประเภทหนึ่ง ในที่นี้จะนำเสนอแต่อัตราภาษีที่ใช้กับการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเกี่ยวข้องกับเรื่องที่วิทยานิพนธ์เล่มนี้นำเสนอเท่านั้น

2.1.3.1 ภาษีแบบคงที่ (Flat Rate) การเก็บภาษีตามอัตรานี้ คือ การเก็บภาษีเพียงอัตราเดียว ไม่ว่าฐานภาษีจะสูงหรือต่ำเพียงใด เช่น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3 ของรายรับ (บวกภาษีส่วนท้องถิ่นอีกร้อยละ 10 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ) รวมเป็นร้อยละ 3.3 ไม่ว่ารายรับจะมีมากน้อยเพียงใด<sup>42</sup>

การจัดเก็บภาษีแบบคงที่นั้น มีความสะดวกในการคำนวณภาษี และจะทำให้รายได้ภาษีของรัฐเปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี<sup>43</sup>

2.1.3.2 ภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rate) การเก็บภาษีตามอัตรานี้ คือ การเก็บภาษีหลายอัตรา ฐานภาษียิ่งสูงก็ยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูง ดังนั้นหากบุคคลธรรมดามีเงินได้สุทธิสูงก็ยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น<sup>44</sup>

การเก็บภาษีแบบก้าวหน้า สามารถตัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากคนรวยได้มากกว่าคนจนหรือทำให้คนรวยจ่ายเงินค่าภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน เพราะเป็นภาษีเงินได้ที่ต้องการตัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษี (the proportion of income paid in tax) หรืออัตรา

<sup>40</sup> มาตรา 37 (2) ผู้ใดโดยความเท็จ โดยข้อโกง หรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรลักษณะนี้ ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท.

<sup>41</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ข เล่มเดิม. หน้า 15.

<sup>42</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 10.

<sup>43</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 63.

<sup>44</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 10.

ภาษีเฉลี่ย (the average tax rate ซึ่งหมายถึง จำนวนภาษีทั้งหมดที่ต้องจ่ายในช่วงเวลาหนึ่งหารด้วยจำนวนเงินได้ในเวลานั้น)<sup>45</sup> เพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น<sup>46</sup>

การเก็บภาษีแบบก้าวหน้านี้ ทำให้ผู้มีเงินได้จำนวนมาก เสียภาษีในอัตราส่วนที่มากตามจำนวนรายได้ คนที่มีรายได้น้อยก็เสียภาษีในอัตราส่วนที่น้อยตามจำนวนรายได้ คนรวยจ่ายภาษีมากกว่าคนจน การกระจายรายได้ก็เพิ่มสูงขึ้น ทำให้ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวย ส่งผลต่อ “ความเป็นธรรม” ในการจัดเก็บภาษี<sup>47</sup>

## 2.2 ทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

ในเรื่องทฤษฎีเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีนี้อาจได้นำเสนอถึงแนวคิดทฤษฎีที่ได้รับการยอมรับตั้งแต่ในอดีต จนถึงทฤษฎีที่มีการใช้กันอยู่ในปัจจุบัน

การจัดเก็บภาษีนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีแล้ว ยังมีผลกระทบต่อภาวะเศรษฐกิจและสังคม โดยส่วนรวมด้วย รัฐบาลควรพิจารณากำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีไว้ให้รอบคอบและเหมาะสม เพราะการมีหลักเกณฑ์วิธีการจัดเก็บภาษีที่ดีย่อมส่งผลดีให้กับรายได้ของประเทศที่มาจากการจัดเก็บภาษี ทำให้รัฐมีรายได้เพื่อนำไปบำรุงรักษาประเทศชาติ แต่หากกฎเกณฑ์วิธีการในการจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ก็จะส่งผลเสียต่อการพัฒนาประเทศได้ หลักการบริหารภาษีที่ดีที่ได้รับการยอมรับกันอย่างแพร่หลายมากที่สุด ก็คือ หลักการบริหารภาษีที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith) ที่เขียนไว้ในหนังสือชื่อ The Wealth of Nations ซึ่งเป็นตำราเศรษฐศาสตร์เล่มแรกของโลกที่ได้รับการยอมรับอย่างแพร่หลายมากที่สุด<sup>48</sup>

### 2.2.1 แนวคิดของ Adam Smith

แม้ว่าหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith จะเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ. 1776) แต่ก็ยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน<sup>49</sup> ซึ่งสรุปเป็นหลักการ 4 ประการ ดังนี้ คือ

<sup>45</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ค (2550, กรกฎาคม). “บทวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวและข้อเสนอระบบ 2 ตารางอัตราภาษี (ตอน 1).” สรรพากรศาสตร์, 54, 8. หน้า 74.

<sup>46</sup> แหล่งเดิม.

<sup>47</sup> แหล่งเดิม.

<sup>48</sup> ปรีดา นาคเนาวทิม. เล่มเดิม. หน้า 27.

<sup>49</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ค (2544). การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 73.

- 1) หลักความเป็นธรรม (Equity)
- 2) หลักความแน่นอน (Certainty)
- 3) หลักความสะดวก (convenience)
- 4) หลักประหยัด (Economy)

จากหลักการ 4 ประการของ Adam Smith ต่อมาก็มีความเห็นเพิ่มเติม แต่ก็คงเป็นเพียงส่วนที่เพิ่มเติมต่อความเห็นของ Adam Smith ด้วยเหตุดังกล่าว ในการอธิบายแนวคิดของ Adam Smith ผู้วิจัยจึงได้นำเสนอความเห็นที่เพิ่มเติมจากแนวคิดของ Adam Smith เอาไว้ด้วย

#### 2.2.1.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

Adam smith มีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่งๆ ควรมีส่วนร่วมช่วยรัฐบาลในการบริหาร คือ การปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินหรือเงินทองตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ<sup>50</sup>

ความเห็นเพิ่มเติมจากแนวคิดเรื่องหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith คือ หลักความเป็นธรรมนับเป็นหัวใจของระบบภาษีที่ดี เมื่อระบบการจัดเก็บภาษีมียหลักความเป็นธรรมจะนำไปสู่ความยินยอมเสียภาษีด้วยความสมัครใจ (Voluntary Compliance)<sup>51</sup> ภาษีที่มีลักษณะความเป็นธรรมนั้น ได้แก่ ภาษีซึ่งเก็บจากบุคคลซึ่งเท่าเทียมกันเป็นจำนวนเท่ากัน และเก็บจากบุคคลซึ่งแตกต่างกันตามความเหมาะสมกับความแตกต่างกัน ในปัจจุบันมาตรฐานความเท่าเทียมหรือความแตกต่างที่ควรพิจารณาได้มีอยู่ 2 อย่าง คือ ความเท่าเทียมกันหรือแตกต่างกันในประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ (Benefit Basis) และความสามารถของผู้เสียภาษี (Ability Basis) โดยถือเอาทรัพย์สิน รายได้และรายจ่าย เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี<sup>52</sup>

หลักความเป็นธรรมก็คือ ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บจากประชาชนต้องถูกกำหนดตามสัดส่วนแห่งความสามารถหรือตามรายได้ เมื่อประชาชนต้องอยู่ภายใต้การคุ้มครองของรัฐก็มีความจำเป็นต้องบริจาค หรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ตนครอบครองอยู่<sup>53</sup>

จากหลักความเป็นธรรมของ Adam smith นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 ลักษณะคือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

<sup>50</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เล่มเดิม, หน้า 28.

<sup>51</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ, เล่มเดิม, หน้า 47.

<sup>52</sup> วิทย์ ต้นตยกุล, (2526), กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร, หน้า 24 และ 25.

<sup>53</sup> สุกถักษ์ณัฏ พิณจิววถล ข (2547), คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 144.

(principle of absolute equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (principle of relative equity)<sup>54</sup> ซึ่งมีคำอธิบายไว้โดยสรุป คือ

#### 1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (principle of absolute equity)

หลักการภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ได้แก่ ระบบภาษีที่ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีคนละเท่าๆ กัน ความเป็นธรรมตามหลักนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายให้รัฐบาลจะเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี<sup>55</sup> ซึ่งหลักการเก็บภาษีหลักนี้จะใช้ได้ดีหากผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศนั้นมีฐานะทางเศรษฐกิจที่เท่าเทียมกัน แต่การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ยังมีความบกพร่อง กล่าวคือ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษี เพราะในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนมิได้เท่าเทียมกัน การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้ย่อมทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง และผู้มีรายได้น้อยบางคนอาจมีเงินได้ไม่เพียงพอที่จะเสียภาษีเลยก็ได้<sup>56</sup> จากข้อบกพร่องดังกล่าว ในเวลาต่อมาหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ก็เสื่อมความนิยมไปและก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

#### 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (principle of Relative Equity)

หลักการภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้พิจารณาจากจำนวนเงินภาษีที่ผู้เสียภาษีเสียไป เปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ซึ่งการจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แบ่งออกเป็น 2 หลัก ได้แก่ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)

##### (1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles)

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานมาจากแนวคิดว่า ผู้ที่ได้รับผลประโยชน์ใดจากรัฐบาลควรต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลในการที่รัฐบาลให้ผลประโยชน์นั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีข้อดีคือทำให้ภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าและให้บริการแก่ประชาชน แต่อาจมีข้อยุ่งยากซึ่งการ

<sup>54</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 76.

<sup>55</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 47.

<sup>56</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 29.

จัดเก็บภาษีกล่าวคือ ในทางปฏิบัติแล้วไม่อาจคำนวณกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับจากรัฐบาลได้ เพราะเป็นประโยชน์ทางสังคม<sup>57</sup>

กล่าวโดยสรุปหลักผลประโยชน์ (Benefit Principles) ก็คือ “ผู้ใดได้รับประโยชน์จากการบริการใดของรัฐมาก ก็จะต้องเสียภาษีมาก ผู้ได้รับประโยชน์น้อย ก็ควรเสียภาษีน้อย และหากไม่ได้รับประโยชน์จากการบริการนั้นเลย ก็ไม่ควรเสียภาษีเพื่อการนั้น”<sup>58</sup>

## (2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principles)

การเก็บภาษีจากหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้อาจวัดความสามารถในการเสียภาษีจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคล หากผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาลมาก ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็เสียภาษีให้แก่รัฐบาลน้อย ซึ่งหลักความสามารถในการเสียภาษีนี้นี้มีความเชื่อมโยงกับทฤษฎีภาษี กล่าวคือ

ก. ทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากัน (equal absolute sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนที่เท่ากัน เนื่องจากอรรถประโยชน์หรือความพึงพอใจของเงินแต่ละหน่วยจะมีค่าลดลงเมื่อเงินมากขึ้น การจัดเก็บภาษีจะทำให้ผู้เสียภาษีแต่ละรายเสียสละอรรถประโยชน์ในจำนวนเท่าๆ กัน จึงต้องเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนเงินมากกว่าที่เก็บจากผู้มีรายได้ต่ำกว่า

ข. ทฤษฎีการเสียสละตามสัดส่วนเท่ากัน (equal proportional sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่ในสัดส่วนเดียวกันทั้งหมด กล่าวคือ ผู้ที่มีอรรถประโยชน์อยู่มาก ต้องเสียสละอรรถประโยชน์คิดเป็นจำนวนหน่วยมากกว่าผู้ที่มีอรรถประโยชน์น้อย ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จึงต้องจัดเก็บจากผู้มีรายได้สูงเป็นจำนวนมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ และต้องเก็บมากกว่าทฤษฎีการเสียสละสัมบูรณ์เท่ากันด้วย

ค. ทฤษฎีการเสียสละส่วนเพิ่มเท่ากัน (equal marginal sacrifice theory) ผู้เสียภาษีทุกคนควรเสียสละอรรถประโยชน์ที่ตนมีอยู่จนกระทั่งอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่มหรืออรรถประโยชน์หน่วยท้ายของผู้เสียภาษีแต่ละรายเท่ากัน

การเก็บภาษีตามทฤษฎีนี้จะก่อความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (horizontal equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity)

<sup>57</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 48.

<sup>58</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวนท ก เล่มเดิม. หน้า 77.

1. ความเป็นธรรมแนวนอน (horizontal equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน เสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ดังเช่น หากใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี หากผู้มีรายได้เท่ากันก็จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

2. ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (vertical equity) เกิดขึ้นเมื่อผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ก็จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน<sup>59</sup>

กล่าวโดยสรุปหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay Principles) ก็คือ “การวัดความเสมอภาคในการเสียภาษีโดยใช้การเสียสละและความพึงพอใจของผู้เสียภาษีเป็นเครื่องวัด”<sup>60</sup>

Adam Smith สนับสนุนหลักผลประโยชน์มากกว่า โดยมีความเห็นว่าหากรัฐจ่ายเงินลงทุนเพื่อให้ประชาชนได้รับประโยชน์จากการลงทุนนั้น รัฐก็ควรเก็บภาษีจากประชาชนตามสัดส่วนแห่งผลประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับไป<sup>61</sup>

มีความเห็นเพิ่มเติมจากหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith ว่าภาษีที่ดีต้องมีความเป็นธรรม เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงและหนีภาษี โดยภาษีที่มีความเป็นธรรมต้องจัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน (หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์) หลักการนี้จะใช้ได้ดีเมื่อประชาชนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน หรือต้องเป็นภาษีที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี (หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์)<sup>62</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ควรจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ เพราะเมื่อบุคคลใดได้รับประโยชน์จากรัฐมาก ก็ควรมีหน้าที่ความรับผิดชอบในการเสียภาษีมากขึ้นตามไปด้วย ทั้งนี้ต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีควบคู่ไปด้วย

#### 2.2.1.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

Adam Smith เห็นว่าหลักความแน่นอนและหลักความสะดวกต้องสอดคล้องเชื่อมโยงกัน จำนวนหรือสัดส่วนของภาษีที่ต้องชำระให้แก่รัฐต้องมีลักษณะที่แน่นอน เฉพาะเจาะจง ไม่ขึ้นอยู่กับความพึงพอใจของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง รวมไปถึงการชำระภาษีจะต้องมีวิธีการ

<sup>59</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 48-49.

<sup>60</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 77.

<sup>61</sup> ปรีดา นาคเนาวทิยม. เล่มเดิม. หน้า 31.

<sup>62</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 4-5.



จัดเก็บที่สะดวกแก่ผู้ที่ต้องเสียภาษี และจำนวนเงินที่ต้องชำระก็ต้องมีการกำหนดไว้อย่างชัดเจนแน่นอนด้วย<sup>63</sup>

ความเห็นเพิ่มเติมจากแนวคิดเรื่องหลักความแน่นอนของ Adam Smith คือ หลักความแน่นอนนี้นับเป็นหลักการสำคัญของกฎหมายภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีควรทราบโดยชัดแจ้งว่าตนเองต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด เสียเมื่อใด เสียด้วยวิธีการใด ฐานภาษีคืออะไร อัตราภาษี วิธีการชำระภาษี และต้องชำระเมื่อใด ซึ่งผู้เสียภาษีควรทราบรายละเอียดดังกล่าวเพื่อสามารถวางแผนเตรียมความพร้อมของตนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ซึ่งความชัดแจ้งดังกล่าวควรต้องชัดแจ้งทั้งในแง่ของกฎหมายภาษี อันได้แก่การตีความกฎหมายและทั้งในแง่ของวิธีการบริหารจัดการเก็บภาษี

ระบบภาษีใดที่ปราศจากความแน่นอน ย่อมจะเป็นช่องทางให้เจ้าหน้าที่กระทำการโดยทุจริต และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้<sup>64</sup>

รัฐจะต้องมีนโยบายที่แน่นอนในการเก็บภาษี หากนโยบายไม่แน่นอนมีการเปลี่ยนแปลงบ่อยครั้งอาจทำให้ธุรกิจเอกชนได้รับความกระทบกระเทือน เบื่อหน่าย และไม่มั่นใจในการลงทุน<sup>65</sup>

ความแน่นอนต้องมุ่งเน้นในเรื่องต่างๆ ดังต่อไปนี้ คือ

1) เวลาชำระหนี้ จะต้องมีการกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีไว้ให้เป็นการแน่นอนให้ผู้เสียภาษีได้ทราบล่วงหน้า เพื่อเตรียมการในการจัดหาเงินและเวลาในการไปชำระภาษีตามเวลาที่กฎหมายกำหนด

2) อัตราภาษี เพื่อที่ผู้เสียภาษีจะสามารถคำนวณภาษีและเตรียมเงินที่จะต้องเสียภาษีไว้ให้พร้อมสำหรับจ่ายเมื่อเจ้าพนักงานเรียกเก็บ ภาษีทุกชนิดจะต้องมีการกำหนดอัตราภาษีที่จะจัดเก็บไว้ให้แน่นอน ไม่ใช่ปล่อยให้เป็นการอำนาจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บกำหนดได้เอง

3) วิธีการชำระภาษี เพื่อผู้เสียภาษีทุกคนจะได้ทราบและเตรียมตัวได้อย่างถูกต้อง หากมีการกำหนดวิธีการชำระภาษีไว้อย่างชัดเจนแน่นอน จะเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี และกับพนักงานเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีด้วย

4) สถานที่เสียภาษี เพื่อผู้เสียภาษีจะได้ไม่ต้องเสียเวลาในการเดินทางไปชำระภาษีมากเกินไป การกำหนดสถานที่เสียภาษีนี้นี้จะต้องคำนึงถึงความสะดวกในการคมนาคมด้วย

<sup>63</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 78.

<sup>64</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 50.

<sup>65</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 6.

### 2.2.1.3 หลักความสะดวก (convenience)

Adam Smith เห็นว่าการใช้หลักความสะดวกนี้ ก็คือ การเรียกเก็บตามระยะเวลา และตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งจะทำให้สามารถเก็บเงินค่าภาษีได้มากแล้วยังทุ่นเวลาและค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั่นๆ อีกด้วย

ความเห็นเพิ่มเติมจากแนวคิดเรื่องหลักความสะดวกของ Adam Smith คือ หลักความสะดวกนี้มีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐ รัฐก็ควรที่จะเป็นฝ่ายอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษีในการไปติดต่อเพื่อชำระภาษี ซึ่งหลักความสะดวกนี้ หากมีการนำไปกำหนดไว้อย่างเหมาะสมแล้วย่อมเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือเสียภาษี ทำให้รัฐสามารถเก็บภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพมากขึ้น

### 2.2.1.4 หลักประหยัด (Economy)

Adam Smith เห็นว่าในการบริหารงานเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้เสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษี ในขณะที่เดียวกันก็ควรให้ได้ผลประโยชน์มากที่สุดด้วย และนอกจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่จะเก็บได้แล้ว การจัดเก็บภาษียังควรที่จะต้องให้มีผลกระทบต่อการทำงานของเอกชนน้อยที่สุดด้วย<sup>66</sup>

ความเห็นเพิ่มเติมจากแนวคิดเรื่องหลักประหยัดของ Adam Smith คือ

หลักการนี้ก็คือ รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดและผู้เสียภาษีก็น้อยเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีนั่นๆ น้อยที่สุดด้วย โดยที่รัฐต้องมีการบริหารจัดการเพื่อควบคุมการใช้จ่ายในการจัดเก็บเพื่อให้รายได้ที่เข้าสู่คลังมีจำนวนที่ใกล้เคียงกับจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีชำระให้แก่รัฐ<sup>67</sup>

ภาษีที่ไม่สอดคล้องด้วยหลักประหยัด ได้แก่

- 1) ระบบภาษีที่ใช้จำนวนเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บมากเกินไปทำให้ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูง
- 2) การเก็บภาษีใดที่ส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อถอยไม่มีกำลังใจในการประกอบอาชีพ หรือทำให้ธุรกิจบางอย่างต้องเลิกกิจการหรือลดน้อยลงลงไป ซึ่งถือว่าเป็นการเก็บภาษีที่เป็นอุปสรรค

<sup>66</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 31-33.

<sup>67</sup> สุกถักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 79.

3) การเก็บภาษีที่เป็นเหตุให้มีการหลีกเลี่ยงกันมากย่อมถือว่าเป็นการไม่สอดคล้องกับหลักประหัต<sup>68</sup>

จากหลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam Smith ผู้วิจัยมีความเห็นว่าหลักความเป็นธรรมเป็นหลักการที่มีความสำคัญมากที่สุด เพราะหลักความเป็นธรรมนำไปสู่ความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้ที่ต้องเสียภาษี เมื่อผู้เสียภาษีมีความสมัครใจในการเสียภาษีแล้ว ก็จะลดการวางแผนภาษีและการหนีภาษี ส่งผลให้การเก็บภาษีของรัฐทำได้มีประสิทธิภาพมากขึ้น ทำให้รัฐมีรายได้เพื่อนำไปพัฒนาประเทศต่อไป

แต่อย่างไรก็ตามหลักความเป็นธรรมเพียงอย่างเดียวก็ไม่สามารถทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพสูงสุดได้ ยังคงต้องใช้หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความประหยัดไปพร้อมๆกันด้วย เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพอย่างสูงสุด

## 2.2.2 หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

สำหรับในปัจจุบันหลักการบริหารภาษีของ Adam Smith ก็ยังคงเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษี แต่ก็ได้มีการเพิ่มแนวคิดเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอื่นๆ อีก เพื่อให้เหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงในยุคสมัยต่อๆ มา หลังจากที่ Adam Smith ได้กำหนดไว้เมื่อ 200 กว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ. 1776) ได้แก่

2.2.2.1 หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีทุกคนยอมรับเพราะมีความยุติธรรมในด้านของระบบการจัดเก็บภาษี หลักการยอมรับนี้จะขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของรัฐว่าจะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้นหรือไม่<sup>69</sup>

2.2.2.2 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ภาษีที่ดีต้องสามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ หากเป็นภาษีที่ดีแต่ในทางทฤษฎีแต่ไม่สามารถนำมาปฏิบัติได้จริง ก็ไม่ถือว่าเป็นหลักการที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดีได้<sup>70</sup> ซึ่งการที่จะทำให้สามารถจัดเก็บภาษีได้ในทางปฏิบัติต้องมีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐ ยกตัวอย่างเช่นในเรื่องการของระบบการจดบันทึกหรือการตรวจสอบการจัดเก็บภาษี เป็นต้น<sup>71</sup>

2.2.2.3 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร (Efficiency in management) กล่าวคือ ต้องเป็นระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บ (collection

<sup>68</sup> ปรีดา นาคเนาทิม, เล่มเดิม, หน้า 33.

<sup>69</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม, หน้า 79-80.

<sup>70</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, เล่มเดิม, หน้า 7.

<sup>71</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม, หน้า 80.

cost) น้อยที่สุด และต้องมีการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพด้วย ต้องสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างทั่วถึงและครบถ้วน เพื่อลดความไม่เป็นธรรม และทำให้ผู้เสียภาษีมักมีความสนใจในการเสียภาษีมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลในระยะยาวให้มีการลดค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีด้วย<sup>72</sup>

2.2.2.4 หลักอำนาจรายได้ หรือหลักการหารายได้ (Productivity) คือ ภาษีที่อยู่ในลักษณะของฐานภาษีที่กว้างและเมื่อมีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจฐานของภาษีก็นำรายได้ได้อย่างรวดเร็วสามารถหารายได้ให้รัฐได้เป็นอย่างดีโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ<sup>73</sup> ควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท โดยที่แต่ละประเภทสามารถหารายได้ให้กับรัฐได้เป็นอย่างดีทั้งในปัจจุบันหรือในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ<sup>74</sup>

2.2.2.5 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality) ระบบภาษีที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือ ภาษีจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิต ตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด<sup>75</sup> เพราะการเก็บภาษีมาใช้มีผลขึ้นดันไปจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของฝ่ายเอกชนเท่ากับจำนวนภาษีที่จัดเก็บ การเลือกบริโภคของประชาชนและการผลิตของฝ่ายเอกชนจะถูกกระทบกระเทือน<sup>76</sup> ดังนั้นการจัดเก็บภาษีไม่ควรมีผลกระทบต่อการทำงานของกลไกตลาดหรือกระทบน้อยที่สุด<sup>77</sup>

2.2.2.6 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) คือ ภาษีที่สามารถเปลี่ยนแปลงเข้ากับภาวะเศรษฐกิจของประเทศหรือเข้ากับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้ง่าย ซึ่งจะนำมาสู่การใช้เป็นกลไกในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจของประเทศได้<sup>78</sup>

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เป็นภาษีแบบก้าวหน้าถือว่าเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เพราะเมื่อเศรษฐกิจรุ่งเรืองรายได้ประชาชนเพิ่มมากขึ้น อัตราภาษีจะเพิ่มเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงซึ่งก็จะตรงกันข้ามกับรัฐที่จะมีเงินเข้าสู่รัฐมากขึ้น เป็นเหตุหนึ่งในการช่วยลดภาวะเงินเฟ้อได้ แต่ในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ประชาชนก็จะลดลง อัตราภาษีจะ

<sup>72</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 55.

<sup>73</sup> สุกัลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 80.

<sup>74</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 53.

<sup>75</sup> แหล่งเดิม. หน้า 51.

<sup>76</sup> วิทย์ ต้นตยกุล. เล่มเดิม. หน้า 23.

<sup>77</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 6.

<sup>78</sup> สุกัลักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 80.

ลดลงเร็วกว่ารายได้ที่ลดลง ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก ช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนส่งผลให้เศรษฐกิจฟื้นตัวเร็วขึ้น<sup>79</sup> ดังนั้นหากภาษีมีความยืดหยุ่นก็จะสามารถช่วยให้รัฐสามารถบรรลุเป้าหมายในการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจก็คือ การรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจได้<sup>80</sup>

## 2.3 ความหมายของเงินได้ เงินได้พึงประเมินในประเทศไทย หลักการหักค่าใช้จ่าย และหลักการเสียภาษีของคู่สมรส

### 2.3.1 ความหมายของเงินได้

เงินได้ถือเป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคลได้ดีที่สุด (ability to pay taxes) หากบุคคลมีเงินได้มากก็มีสิทธิที่จะได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจมากกว่าบุคคลผู้มีเงินได้น้อย การเก็บภาษีโดยใช้ระดับเงินได้เป็นพื้นฐานก็ถือได้ว่าเป็นการยอมรับว่าความสามารถในการได้มาซึ่งทรัพยากรทางเศรษฐกิจนี้ เป็นความสามารถในการเสียภาษี (ability to pay or taxable capacity) ให้แก่รัฐของผู้มีเงินได้<sup>81</sup>

### 2.3.2 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้บัญญัติความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิด้วย”

เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) กฎหมายกำหนดให้นำยอดเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตลอดทั้งปีภาษี (ปีประติทิน) โดยใช้เกณฑ์เงินสด (cash basis)<sup>82</sup> ก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ มาเป็นตัวตั้งในการคำนวณภาษี ซึ่งคำว่าเงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ ซึ่งหมายถึง

<sup>79</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 7.

<sup>80</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 54.

<sup>81</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. (2542). *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. หน้า 2.

<sup>82</sup> เงินได้ที่ได้รับมาจริงในปีใด ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของปีภาษีนั้นๆ หากเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายหน้า ยังไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน.

2.3.2.1 เงินไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน บำเหน็จ บำนาญ เบี้ยเลี้ยง โบนัส เงินส่วนแบ่งกำไร<sup>83</sup> เช่น ค่าจ้างที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเป็นเดือน เงินเดือนก็เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง<sup>84</sup> ยกตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นพนักงานของบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับเงินเดือนๆ ละ 20,000 บาท โดยบริษัทโอนเงินสดเข้าบัญชีธนาคารให้นาย ก. ทุกเดือน ดังนั้นถือว่าเงินเดือนที่นาย ก. ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมิน<sup>85</sup>

2.3.2.2 ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึงทรัพย์สินที่ได้มาระหว่างปีภาษี ไม่รวมถึงทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว ซึ่งทรัพย์สินนี้หมายถึงทั้งสังหาริมทรัพย์หรือสังหาริมทรัพย์<sup>86</sup> เช่น รถยนต์ ตู้เย็น โทรทัศน์ หุ้นก็ถือเป็นทรัพย์สินอย่างหนึ่ง บ้าน ที่ดิน ฯลฯ ที่สำคัญก็คือต้องสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ ก็ถือเท่ากับว่าเป็นเงินได้พึงประเมินแล้ว<sup>87</sup>

2.3.2.3 ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่อาศัยในบ้านพักโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า หรือนายจ้างจ่ายค่าน้ำประปา ค่าโทรศัพท์ ค่าเล่าเรียนบุตร ให้แก่ลูกจ้างถือว่าเป็นประโยชน์ที่ลูกจ้างได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง<sup>88</sup> โดยการหาเงินได้พึงประเมินกรณีนี้ก็คือ คิดคำนวณจากประโยชน์ที่ได้รับ เช่น คำนวณว่าถ้าลูกจ้างนั้นเช่าอยู่จะต้องเสียค่าเช่าเท่าใด ก็ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง<sup>89</sup>

ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับนี้จะต้องสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ หากไม่สามารถคิดคำนวณเป็นตัวเงินได้ ก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น นาย ก. ยกบุตรสาวของตนให้เป็นภริยาของนาย ข. โดยไม่คิดค่าสินสอดเพราะถือเป็นการตอบแทนบุญคุณกัน กรณีนี้ถือว่านาย ข. ได้รับประโยชน์อย่างหนึ่ง แต่ไม่สามารถคำนวณออกมาเป็นเงินตามกฎหมายได้ จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน

2.3.2.4 เงินค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 เดิมเงินค่าภาษีประเภทนี้ศาลฎีกาตีความว่าไม่ใช่เงินได้พึงประเมิน แต่เมื่อได้มีการแก้ไข

<sup>83</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 79.

<sup>84</sup> สมพร พรหมพิลาธร. (2533). ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 23.

<sup>85</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 190.

<sup>86</sup> สมพร พรหมพิลาธร. หน้าเดิม.

<sup>87</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 190.

<sup>88</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 79.

<sup>89</sup> สมพร พรหมพิลาธร. เล่มเดิม. หน้า 24.

ประมวลรัษฎากรแล้ว และมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2528 เป็นต้นมา ได้มีการบัญญัติให้เงินค่าภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นจ่ายให้เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี<sup>90</sup>

2.3.2.5 เครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ หรือเครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร หมายถึง การคืนภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน<sup>91</sup>

### 2.3.3 ที่มาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน

#### 2.3.3.1 จากลักษณะของเงินได้พึงประเมิน ซึ่งมีดังนี้ คือ

1) เงินได้ต้องเป็นเงินได้ที่ “ได้รับ” (เกณฑ์เงินสด) ซึ่งนับว่าสอดคล้องกับหลักสำคัญของการภาษีอากรที่ว่า การเก็บภาษีควรกระทำเมื่อผู้เสียภาษีมี่ความพร้อมที่จะชำระภาษีคืน เมื่อผู้เสียภาษีได้รับรายได้มาแล้ว หากผู้เสียภาษียังไม่ได้รับรายได้นั้นแม้ในทางเศรษฐศาสตร์อาจถือว่าเป็นรายได้แล้วก็ตาม เช่น มูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการตัดถนนผ่านแต่ยังมิได้มีการขายที่ดินนั้นไป ฯลฯ เช่นนี้ก็ไม่ควรกำหนดให้เสียภาษีเพราะยังไม่มีความพร้อมที่จะชำระภาษี แต่ถ้าหากผู้เสียภาษีได้รับรายได้บางอย่างมาล่วงหน้า เช่น ได้รับเงินค่าบริการล่วงหน้าบางส่วนโดยที่ยังมิได้มีการให้บริการ ก็ควรกำหนดให้เสียภาษีในปีที่ได้รับรายได้นั้นมาเพราะผู้เสียภาษีมี่ความพร้อมที่จะชำระภาษีแล้ว เป็นต้น

2) เงินได้พึงประเมินจะอยู่ในรูปของตัวเงินหรือรูปอื่นซึ่งมิใช่ตัวเงินก็ได้ เช่น การได้รับค่าเช่าที่ดินที่ให้ปลูกสร้างอาคารในรูปของกรรมสิทธิ์ในอาคาร เป็นต้น หรือในรูปของประโยชน์อย่างอื่น เช่น การได้อยู่อาศัยในบ้านที่นายจ้างจัดให้โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า เป็นต้น นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินยังรวมถึงเครดิตภาษีเงินปันผลซึ่งกฎหมายกำหนดให้เองอีกด้วย

การกำหนดให้เงินได้พึงประเมินรวมถึงสิ่งที่ได้รับซึ่งมิได้อยู่ในรูปของตัวเงิน แต่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้เช่นนี้ มีเหตุผลสำคัญมาจากข้อเท็จจริงที่ว่า การชำระค่าสินค้าหรือบริการหรือการให้ผลตอบแทนในบางกรณี โดยสภาพแล้วไม่อาจกระทำในรูปของตัวเงินได้นอกจากนี้บทบัญญัติเช่นนี้ยังมีผลสำคัญในการป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีโดยจ่ายผลตอบแทนให้รูปทรัพย์สินหรือประโยชน์ต่างๆ แทนการจ่ายในรูปตัวเงินตามปกติด้วย

3) เงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้ก่อนหักรายจ่ายใดๆ แม้ตามความหมายนี้จะรวมต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งรายได้นั้นเป็นส่วนหนึ่งของเงินได้พึงประเมิน ซึ่งไม่ควรถือว่า

<sup>90</sup> มาנית นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 190-191.

<sup>91</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 80.

เป็นส่วนของรายได้ที่แท้จริงก็ตาม แต่กฎหมายก็ยอมให้มีการหักรายจ่ายส่วนนี้ออกไปได้ในภายหลัง<sup>92</sup>

2.3.3.2 จากลักษณะของแหล่งที่มา ซึ่งมีดังนี้ คือ

- 1) เงินได้จากการทำงาน เช่น เงินเดือน บำนาญ เป็นต้น
- 2) เงินได้จากทรัพย์สิน เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย เป็นต้น
- 3) เงินได้แบบผสม เช่น ผลกำไรของวิสาหกิจ เป็นต้น<sup>93</sup>

2.3.3.3 จากลักษณะของการลงมือทำงาน ซึ่งมีดังนี้ คือ

- 1) เงินได้ที่ได้มาโดยต้องใช้น้ำพักน้ำแรง เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง เป็นต้น
- 2) เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง เช่น ค่าเช่า ดอกเบี้ย เป็นต้น
- 3) เงินได้ที่มีลักษณะผสมระหว่างเงินได้ที่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงกับเงินได้ที่ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง<sup>94</sup> เช่น เงินได้จากการรับเหมาที่ต้องจัดหาสัมภาระ เป็นต้น

2.3.3.4 จากลักษณะของต้นทุนในการได้มา ซึ่งมีดังนี้ คือ

- 1) เงินได้ที่ได้มาโดยมีต้นทุนไม่มาก เช่น การเป็นลูกจ้างหรือการรับทำงานให้ เนื่องจากเป็นเงินได้จากการลงมือปฏิบัติงาน ค่าวัสดุอุปกรณ์เป็นของผู้ว่าจ้างทั้งหมด
- 2) เงินได้ที่ได้มาโดยมีต้นทุนค่อนข้างมาก เช่น เงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ เป็นต้น

2.3.4 วิวัฒนาการของประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ตามประมวลรัษฎากร นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2481 ถึงปัจจุบัน

ประมวลรัษฎากรเมื่อปีพุทธศักราช 2481 ได้จัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้ คือ

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ดังต่อไปนี้

1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่าย หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน

2) เบี้ยประชุม บำเหน็จกรรมการ เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานที่ทำ

<sup>92</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 142-143.

<sup>93</sup> ศุภลักษณ์ ฟินิจกุลชล ข เล่มเดิม. หน้า 162.

<sup>94</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 81-82.



3) เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ เงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล และเงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่งหรือส่วนแจกของผลกำไร หรือดอกเบี้ย จากเงินทุนหรือทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน

4) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร จากเงินกู้ยืม หรือจากเงินฝาก หรือเงินที่ได้รับตามประเภทที่ ระบุไว้ในมาตรา 65<sup>95</sup>

5) เงินได้เนื่องในการให้เช่าทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์อย่างอื่นที่ให้แก่แทนเงินเนื่อง ในการให้เช่านั้น

6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระคือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

7) เงินได้จากการรับเหมาทำการโยธา เช่น การรับเหมาทำทาง ชลประทาน ประปา ปลุกสร้างโรงเรียน และการก่อสร้างอย่างอื่น

8) เงินได้จากอาชีพอื่นๆ เช่นการเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การหัตถกรรม การ ศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรมอื่นๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

เงินได้ประเภทที่ระบุไว้ข้างต้น ถ้าได้จากภายนอกสยาม จะเป็นเงินได้พึงประเมินเมื่อนำเข้ามาในสยาม”

ต่อมาในภายหลัง ได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เฉพาะ ในส่วนที่เกี่ยวกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ถึง (8) คือ

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 แก้ไข มาตรา 40 (1) และ (2) โดยได้นำเงินได้ที่เป็น “ค่าธรรมเนียม และเงินค่านายหน้า” ซึ่งได้เคยบัญญัติไว้ใน (1) มาเพิ่มให้อยู่ใน (2) แทน และได้แก้ไขถ้อยคำใน (2) ดังต่อไปนี้

“1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยมิต้องเสียค่าเช่าหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่น ซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้าง

2) เบี้ยประชุมกรรมการ บำเหน็จกรรมการ โบนัสกรรมการ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า หรือเงินที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานอย่างอื่นที่ทำนอกจากที่ระบุไว้ในมาตราอื่น หรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งได้รับเพิ่มขึ้น”

<sup>95</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481, มาตรา 65 บัญญัติว่า “เงินได้ต้องเสียภาษีในส่วนนี้ คือ (1) ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยพันธบัตร หรือดอกเบี้ยเงินกู้ ที่จ่าย (2) เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่จ่าย เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นรวมทั้งเงินลดทุนซึ่งจ่ายหรือเงินเพิ่มทุน ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินรายได้ที่กั้นไว้ของบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคล (3) ผลประโยชน์ที่ได้จากการยุบ บริษัท หรือหุ้นส่วนนิติบุคคล ไปควบเข้ากันกับบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นหรือการรับช่วงกัน หรือการเลิก ซึ่งตีราคาเป็นเงิน ได้เกินกว่าเงินทุน.”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494  
แก้ไขมาตรา 40 (4) ดังนี้

“4) เงินได้ที่เป็น

- (1) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จำนำ จำนอง หรือจากเงินฝาก
- (2) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (3) เงิน โบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (4) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน
- (5) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้
- (6) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือการรับช่วงกัน หรือการเลิกกัน ซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ความใน (1) นี้มิให้ใช้บังคับแก่ดอกเบี้ยจากพันธบัตรของรัฐบาลไทย จากเงินฝากธนาคารออมสิน และจากเงินฝากธนาคารเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยของธนาคารออมสิน”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496

แก้ไขมาตรา 40 (1) โดยเพิ่มเติมคำว่า “หรือให้ใช้” ดังนี้

“(1) เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่าย หรือให้ใช้ หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเนื่องจากการจ้างแรงงาน”

แก้ไขมาตรา 40 (2) โดยเพิ่ม “ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ” และตัดคำว่า “กรรมการ” ออก รวมทั้งได้เพิ่มเติมและเรียบเรียงถ้อยคำใหม่ ดังนี้

“(2) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

แก้ไขมาตรา 40 (3) โดยตัดคำว่า “เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์” และ “เงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่ง หรือส่วนแจกของผลกำไร หรือดอกเบี้ย จากเงินทุน หรือทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน” ออก

นอกจากนี้ ยังได้เพิ่มเงินได้ที่เป็น “ค่าแห่งกวีนิพนธ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนลิขสิทธิ์” เข้าไปในอนุมาตรานี้ด้วย ดังนี้

“(3) ค่าแห่งกู้ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนสิทธิ เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ข) โดยเพิ่ม “หรือประโยชน์ใด”

นอกจากนี้ ยังได้เพิ่มบทบัญญัติ มาตรา 40 (4) “(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น หรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน” ด้วย

รวมทั้งได้ตัดข้อความในมาตรา 40 (4) วรรคสองที่ว่า “ความใน (ก) นี้มิให้ใช้บังคับแก่ดอกเบียจากพันธบัตรของรัฐบาลไทย จากเงินฝากธนาคารออมสิน และจากเงินฝากธนาคารเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยของธนาคารออมสิน” เป็นดังนี้

“(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบียจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จำน่า จำนอง หรือเงินฝาก

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์ใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

แก้ไขมาตรา 40 (5) เป็นดังนี้

“(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การพิคสัญญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การพิคสัญญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญญาจนถึงวันพิคสัญญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการพิคสัญญญานั้น”

แก้ไขมาตรา 40 (6) โดยได้เพิ่มวิชาชีพอิสระประเภท “ประณีตศิลปกรรม” เข้าไปในอนุมาตรานี้ด้วย ดังนี้

“(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้”

แก้ไขมาตรา 40 (7) โดยยกเลิก “เงินได้จากการรับเหมาทำการโยธา เช่น การรับเหมาทำทาง ชลประทาน ประปา ปลุกสร้างโรงเรือน และการก่อสร้างอย่างอื่น ๆ” และแก้ไขถ้อยคำใหม่ ดังนี้

“(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

แก้ไขมาตรา 40 (8) โดยยกเลิก “เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ เช่น การเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การตัดถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรมอื่น ๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” และแก้ไขถ้อยคำเป็นดังนี้

“(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502

แก้ไขมาตรา 40 (3) โดยตัดคำว่า “ค่าแห่งการโอนลิขสิทธิ์” ออก และเพิ่มคำว่า “หรือสิทธิอย่างอื่น” แทน

แก้ไขมาตรา 40 (5) วรรคสอง ดังต่อไปนี้

“ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508

แก้ไขมาตรา 40 (1) ดังนี้

“(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่ที่นายจ้างให้อยู่ โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระ

หนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

แก้ไขมาตรา 40 (2) ดังนี้

“(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่ารายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2522

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ก) ดังนี้

“(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน”

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ข) ดังนี้

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกองทุนรวม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ข) โดยเพิ่มข้อความต่อไปนี้เข้าไปเป็นวรรคสอง และวรรคสามของมาตราดังกล่าว ดังนี้

“เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าว เป็นเงินได้ของบิดา หรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ข) โดยเพิ่มข้อความ “หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม” เป็นดังนี้

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดา ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดา ไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าว เป็นเงินได้ของบิดา หรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527

แก้ไขมาตรา 40 วรรคหนึ่งตอนแรก โดยบัญญัติเพิ่มในเรื่องการออกค่าภาษีแทนลูกจ้างของนายจ้าง และได้ตัดถ้อยคำที่กล่าวถึงเรื่องดังกล่าวซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 40 (1) และ (2) ออกเพื่อให้สอดคล้องกัน ดังนี้

“มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากแรงงาน ไม่ว่าจะเป็เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลดเงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่า

เข้าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำ หรือชั่วคราว”

และได้เพิ่มเติมข้อความต่อไปนี้เป็นวรรคสองของมาตรา 40 ด้วย

“เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภท และของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น”

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534

แก้ไขมาตรา 40 (4) (ข) ดังนี้

“(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”<sup>96</sup>

จากวิวัฒนาการของประเภทเงินได้พึงประเมินดังที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้นจะเห็นว่า เดิมทีเงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด เงินบำนาญ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) กับเงินค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นั้น ได้ถูกกำหนดไว้ให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน

2.3.5 หลักการหักค่าใช้จ่าย ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อที่จะนำมาซึ่งรายได้ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับมา (Assessable Income) จะต้องนำไปหักค่าใช้จ่ายออกก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี เว้นแต่กรณีที่เป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย<sup>97</sup>

อาจารย์ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ ได้กล่าวไว้ในหนังสือของท่านว่า “ค่ายกเว้นส่วนตัว (Personal exemption) นั้น มีความหมายที่ไม่แตกต่างจากค่าลดหย่อนแบบเหมา (Standard Deduction) มากนัก การให้มีการหักค่ายกเว้นส่วนตัว เป็นการยอมรับโดยนัยว่า ก่อนที่บุคคลหนึ่งจะมีความสามารถเสียภาษีเงินได้ได้นั้น เขาควรมีเงินก้อนหนึ่งสำหรับประทังชีวิต” จากความดังกล่าว ค่ายกเว้นส่วนตัว ตรงกับค่าลดหย่อนในประมวลรัษฎากร ส่วนค่าลดหย่อนแบบเหมา ก็คือ ค่าใช้จ่าย

<sup>96</sup> www.nukbunchee.com. พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร. สืบค้นเมื่อ 19 มิถุนายน 2554, จาก <http://www.nukbunchee.com>

<sup>97</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ก เล่มเดิม. หน้า 259.

แบบเหมาตามประมวลรัษฎากร<sup>98</sup> ดังนั้นการขอมให้มีการหักค่าใช้จ่าย หลักการสำคัญที่ต้องนำมาพิจารณาคือ เรื่องของความสามารถในการเสียภาษี เมื่อเสียภาษีแล้ว ผู้เสียภาษีก็น่าจะมีรายได้ในการดำรงชีวิต

การหักค่าใช้จ่ายนั้นแบ่งออกเป็น 2 วิธี คือการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและพอสมควร (Necessary and Reasonable Expenses)

2.3.5.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัว โดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมินไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากหรือน้อยกว่าที่กำหนดให้ ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเงินได้บางประเภทก็สามารถหักได้ โดยไม่มีการกำหนดเพดานสูงสุดไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 โดยไม่มีเพดานสูงสุดกำหนดเอาไว้ แต่เงินได้พึงประเมินบางประเภทก็มีการกำหนดเพดานสูงสุดเอาไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มาตรา 40 (2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันแล้วจะหักได้ไม่เกิน 60,000 บาท เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีของเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานซึ่งได้คำนวณจากระยะเวลาที่ทำงานและได้จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหักค่าใช้จ่ายได้เป็นจำนวนเท่ากับ 7,000 บาทคูณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้พึงประเมินเหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายอีกร้อยละ 50 ของเงินที่เหลือนั้น ในกรณีที่มีการจ่ายทั้งบำเหน็จและบำนาญ เฉพาะเงินบำเหน็จเท่านั้นที่ถือเป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานและให้ลดค่าใช้จ่ายจำนวน 7,000 บาท ลงเหลือ 3,500 บาท<sup>99</sup>

2.3.5.2 การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและพอสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) เป็นการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามที่ได้อำนาจไปจริงในการหารายได้ โดยที่กฎหมายจะกำหนดเงื่อนไขเอาไว้ว่ารายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ และรายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้ ตามที่กฎหมายใช้คำว่า “จำเป็นและสมควร” รายจ่ายนั้นๆ จะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการหารายได้ และเป็นกรณีจำเป็นที่จะต้องมียาจ่ายนั้นๆ ทั้งรายจ่ายนั้นๆ จะต้องมียาจ่ายที่สมควรด้วย<sup>100</sup> ดังนั้น การที่ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้มีเงินได้ต้อง

<sup>98</sup> ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์. เล่มเดิม. หน้า 100-101.

<sup>99</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก เล่มเดิม. หน้า 260.

<sup>100</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 139.



แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่จะพิสูจน์ให้กรมสรรพากรเห็นว่าค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ขอหักนั้น ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แล้วก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ได้ แต่หากผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้มีเงินได้ไม่ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายต่อกรมสรรพากรแต่อย่างใด<sup>101</sup>

ตัวอย่างเช่น ในปีภาษี 2543 ก.มีเงินได้จากค่ารับเหมาทั้งค่าแรงและค่าของอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) จำนวน 1,000,000 บาท แต่ในการเสียภาษี ก. เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร 80,000 บาท แต่เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบภาษี ก. มีหลักฐานเพียง 400,000 บาท กรณีนี้ ก. ก็จะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพียง 400,000 บาท เท่านั้น

ในกรณีของการหักค่าใช้จ่าย หากผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีหักค่าใช้จ่ายจริงตามความจำเป็นและสมควรแล้ว หากพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าจำนวนที่ขอหัก ก็หักค่าใช้จ่ายได้เท่าที่พิสูจน์ได้เท่านั้น จะกลับไปขอหักตามวิธีเหมาอีกไม่ได้<sup>102</sup>

อย่างไรก็ตาม ในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือในอัตราร้อยละนั้น ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวไว้ในหนังสือของท่านว่า ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่าย (the ability – to – pay principle) โดยมีเหตุผล 3 ประการ คือ

“ ประการที่ 1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจช่วยให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง”<sup>103</sup>

“ ประการที่ 2 ในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นั้นไม่มีเกณฑ์ที่แน่นอนในการกำหนดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เช่น ในส่วนของเงินได้จากการโอน (ขาย) สิทธิบัตร กฎหมายไม่ยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่ในขณะเดียวกันกลับยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากค่าลิขสิทธิ์ ทั้งที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน และในกรณีของเงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ กฎหมายใช้หลักเกณฑ์ใดในการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตรา 60 ในขณะที่นักกฎหมายและวิศวกรหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตรา 30 ทั้งที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน และกฎหมายใช้หลักเกณฑ์ใดในการกำหนดให้นักบัญชี นักกฎหมายและวิศวกรหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่เท่ากัน”<sup>104</sup>

<sup>101</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 134.

<sup>102</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 140.

<sup>103</sup> จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ข เล่มเดิม. หน้า 157.

<sup>104</sup> แหล่งเดิม.

“ประกาศที่ 3 วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่สมเหตุผล ศาสตราจารย์ ดร.ไกรยุทธ ธีรยาคินันท์ (2521: 102 และ 104-105) กล่าวว่า วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา สันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีกำไรจากการประกอบธุรกิจ (หรือไม่มีผู้เสียภาษีคนใดขาดทุนในรอบปีภาษี) ข้อสันนิษฐานนี้ไม่สมเหตุผล เพราะในการทำธุรกิจ ผู้ประกอบธุรกิจ สามารถมีกำไรหรือขาดทุน ในกรณีที่ผู้เสียภาษีขาดทุน เขาจะไม่ได้รับประโยชน์จากการคำนวณภาษีด้วยวิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา”<sup>105</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้น ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ยังได้กล่าวไว้ในหนังสือของท่านอีกว่า “ความสามารถในการเสียภาษี (taxable capacity) และความสามารถในทางเศรษฐกิจที่แท้จริง (real economic capacity) ของผู้เสียภาษีไม่น่าที่จะเกิดขึ้นได้หากยังคงใช้หลักการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และถ้าผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่แท้จริง (โดยการใช้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นฐานในการหักค่าใช้จ่ายหรือเลือกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง) จะเป็นการละเมิดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งและขีดขวางต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่”<sup>106</sup> (หมายเหตุ : หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งและหลักการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้โดยละเอียดแล้วข้างต้น)

“ในกรณีของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) และ(3) ซึ่งเป็นกรณีที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยมีกำหนดเพดานสูงสุดไว้ คือ 60,000 บาท นั้น น่าจะสนับสนุนความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ กล่าวคือ แม้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) และ(3) สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ผู้มีเงินได้พึงประเมินดังกล่าวไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่า 60,000 บาท จากเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น อัตราอ้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจต่ำกว่าอ้อยละ 40”<sup>107</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเมื่อการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยไม่มีการกำหนดเพดานสูงสุดไว้เป็นการละเมิดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งและขีดขวางต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ควรให้มีการปรับเปลี่ยนให้มีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและพอสมควรซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง แต่ในกรณีที่เป็นการหักค่าใช้จ่าย

<sup>105</sup> แหล่งเดิม.

<sup>106</sup> แหล่งเดิม.

<sup>107</sup> แหล่งเดิม.

เป็นการเหมา ซึ่งมีการกำหนดเพดานสูงสุดไว้ เช่น ในกรณีของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ที่ได้มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท นั้น เป็นกรณีที่น่าจะสนับสนุนความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่อยู่แล้ว แต่เพดานสูงสุดที่กำหนดเอาไว้ในอัตราร้อยละ 40 รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท อาจจะไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันที่ผู้มีเงินได้มีค่าใช้จ่าย (ต้นทุน) ในการได้มาซึ่งเงินได้เพิ่มสูงขึ้น ผู้วิจัยเห็นว่าควรมีการปรับอัตราและเพดานสูงสุดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้เพิ่มสูงขึ้น (ผู้วิจัยจะได้นำเสนอต่อไปโดยละเอียดในบทที่ 5)

### 2.3.6 หลักการเสียภาษีของกลุ่มสมรส

ในเรื่องของรายได้ของสามีภริยานั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ครีก็ได้...” ซึ่งมาตราดังกล่าวได้ถือเป็นการกำหนดโดยใช้หลักการในเรื่องของหน่วยภาษี ในส่วนนี้จึงได้นำเสนอเกี่ยวกับเรื่องของหน่วยภาษีโดยสรุป คือ

หน่วยภาษีแบ่งได้เป็น 2 ประเภทสำคัญ คือ

2.3.6.1 หน่วยบุคคล อาจารย์ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์ ได้กล่าวไว้ว่า “การใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยเสียภาษีนั้น เป็นการยอมรับโดยปริยายว่า ผู้ที่มีเงินได้แต่ละคน ต่างก็มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้”<sup>108</sup> รายได้ทุกประเภทของแต่ละบุคคลจะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของบุคคลนั้นๆ<sup>109</sup>

2.3.6.2 หน่วยครอบครัว การใช้หน่วยครอบครัวนี้เพราะถือว่าหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยสังคมที่สำคัญที่สุด เงินได้ที่หามาได้ก็ต้องนำมาใช้จ่ายในครอบครัวไม่มีการแบ่งแยกว่าส่วนใดเป็นของสามี ภริยา หรือบุตร การยึดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยเสียภาษีก็เพราะไม่ต้องการให้เก็บภาษีได้น้อยลง เหมือนกับกรณีที่ใช้หน่วยบุคคลเป็นหน่วยเสียภาษีแล้วเรียกเก็บภาษีแบบก้าวหน้า<sup>110</sup>

<sup>108</sup> ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. เล่มเดิม. หน้า 56.

<sup>109</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 137.

<sup>110</sup> ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. เล่มเดิม. หน้า 55-56.

การใช้หน่วยครอบครัวนี้ รายได้ของแต่ละบุคคลในครอบครัวต้องนำมารวมกันเพื่อเสียภาษีในนามของครอบครัว ภาระภาษีของครอบครัวก็จะสูงขึ้นตามภาษีแบบก้าวหน้า<sup>111</sup>

แนวความคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเรื่องหน่วยภาษี (Tax Unit) เป็นสามีภริยานั้น (หน่วยครอบครัว) มีหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาที่ใช้อาศัยอยู่ในประเทศต่างๆ แยกออกเป็น 5 หลักใหญ่ๆ คือ

1) หลักการเฉลี่ยเงินได้ (Income Splitting) หลักการนี้เป็นหลักการที่ให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันในกรณีที่ทั้งสองฝ่ายต่างก็มีเงินได้ หลังจากนั้นก็แบ่ง (split) ออกเป็นสองส่วนเท่าๆ กัน แล้วจึงนำมาคำนวณภาษีตามอัตรา เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้วก็นำเงินจำนวนมาคูณด้วย 2 อีกครั้งหนึ่ง

หลักการนี้ทำให้คู่สมรสเสียภาษีน้อยลง เพราะก่อนที่จะมีการคำนวณภาษีแบบก้าวหน้า จำนวนเงินได้ได้ถูกหารด้วย 2 ไปแล้ว ดังนั้นภาษีที่ต้องเสียก็จะมีปริมาณน้อยกว่าการที่รวมเงินได้เข้าด้วยกันก่อนแล้วนำไปคำนวณภาษี ถึงแม้ว่าจะมีการนำเงินจำนวนดังกล่าวมาคูณด้วย 2 อีกครั้งหนึ่งก็ตาม<sup>112</sup>

2) หลักการแยกเงินได้ (Income Separation) หลักการนี้ให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสแยกกัน การหักค่าใช้จ่ายก็เป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะเป็นผู้มีเงินได้ การหักค่าลดหย่อนก็ให้ต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเอง แต่ละฝ่ายไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรก็ให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งหลักการแยกเงินได้นี้ ส่งผลให้คู่สมรสไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่มีได้สมรส<sup>113</sup>

3) หลักการรวมรายได้ (Income Aggregation) หลักการนี้คู่สมรสต้องรวมเงินได้เข้าด้วยกันแล้วนำไปคำนวณภาษีแบบก้าวหน้า หลังจากนั้นนำเงินได้ที่รวมกันแล้วนั้นไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว

การคำนวณภาษีแบบนี้ส่งผลให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีได้สมรส ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการที่ประเทศไทยใช้อยู่<sup>114</sup>

4) หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates) หลักการนี้จะกำหนดอัตราภาษีสำหรับผู้ที่สมรสแล้วกับผู้ที่ยังมีได้สมรสในอัตราที่แตกต่างกัน ผู้ที่ยังมีได้สมรสจะเสียภาษีใน

<sup>111</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 137.

<sup>112</sup> มงคล ขนานนิต. (2546, พฤศจิกายน). “เงินได้ของภริยา ถือเป็นเงินได้ของสามีขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคหรือไม่.” *สรรพากรศาสตร์*, 50, 11. หน้า 38-39.

<sup>113</sup> แหล่งเดิม.

<sup>114</sup> แหล่งเดิม.

อัตราที่สูงกว่าผู้ที่สมรสแล้ว ความแตกต่างระหว่างอัตรานี้อาจกำหนดให้มีมากในช่วงที่มีเงินได้ต่ำ และให้ลดลงอย่างก้าวหน้าจนผู้เสียภาษีมียรายได้สูงถึงระดับหนึ่งแล้ว ก็จะใช้อัตราเดียวกัน<sup>115</sup>

5) หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation) หลักการนี้ให้รวมเงินได้ของกลุ่มสมรสเหมือนกับหลักการรวมเงินได้ แต่จะเพิ่มหลักเกณฑ์ต่างๆ เพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระการเสียภาษีของกลุ่มสมรสลง ไม่ว่าจะเป็นการหักค่าลดหย่อนเป็นพิเศษ หรือการยอมให้ภริยาที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนส่วนตัว (Personal Deduction) ได้มากกว่าภริยาที่ไม่มีเงินได้<sup>116</sup>

จากหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาที่ใช้อู่ในประเทศต่างๆ ที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า หลักการรวมรายได้ (Income Aggregation) ซึ่งเป็นหลักการที่ประเทศไทยใช้อู่ ดังปรากฏในประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี<sup>117</sup> นั้นมีความเหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีของประเทศไทย เนื่องจากเป็นหลักการคำนวณภาษีที่ทำให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith เพราะเป็นหลักการที่เก็บภาษีจากคนร่ำรวย (กลุ่มสมรส) ได้ตามความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สิน เพราะหลักความเป็นธรรมดังกล่าวมีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่งๆควรมีส่วนช่วยรัฐบาลในการบริหารคือ การปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินหรือเงินทองตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ<sup>118</sup> เมื่อกลุ่มสมรสมีความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินมาก(ผู้วิจัยจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 4)ก็ควรที่จะต้องเสียภาษีตามส่วนแห่งความสามารถนั้น

อีกประการคือ หลักการรวมรายได้ (Income Aggregation) เป็นหลักการคำนวณภาษีที่ช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ลดความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกันทางสังคม เพราะหลักการรวมรายได้ (Income Aggregation) นั้นรัฐบาลจะทำการจัดสรรประโยชน์สาธารณะ (state benefits) ด้านต่างๆ ให้แก่คน

<sup>115</sup> แหล่งเดิม.

<sup>116</sup> แหล่งเดิม.

<sup>117</sup> มาตรา 57 ตรี ประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

<sup>118</sup> ปรีดา นาคเนาวิท. เล่มเดิม. หน้า 28.

จนมากกว่าคนรวย โดยนำรายได้ที่ส่วนใหญ่ได้รับมาจากการจัดเก็บภาษีจากคนรวย (คู่สมรส) มาใช้จ่ายในส่วนของประโยชน์สาธารณะ<sup>119</sup>



---

<sup>119</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก (2552, เมษายน). “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่.” สรรพากรศาสตร์, 56, 4. หน้า 85-86.

### บทที่ 3

## ระบบภาษีเงินได้ตามกฎหมายต่างประเทศกับประมวลรัษฎากร

ในบทนี้จะได้นำเสนอถึงระบบภาษีเงินได้ของประเทศต่างๆ โดยได้นำเสนอถึงประเทศที่มีบทบาทสำคัญทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ในระดับภูมิภาคและระดับโลก ทั้งประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน และประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศที่มีความสัมพันธ์ที่ดีด้านการค้ากับประเทศไทยอย่างสหราชอาณาจักร และประเทศที่มีระบบกฎหมายเป็นลายลักษณ์อักษร เช่นเดียวกับประเทศไทยอย่างประเทศญี่ปุ่น ก็ได้้นำเสนอถึงระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรด้วย

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เช่นเดียวกับประเทศไทย ในปี พ.ศ. 2548 ธนาคารโลกได้จัดให้ประเทศสิงคโปร์อยู่ในลำดับหนึ่งของประเทศในภูมิภาคเอเชียและลำดับ 2 ของโลกที่มีสภาพแวดล้อมที่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนและจัดตั้งธุรกิจสูงสุด และในปี พ.ศ. 2548 สถาบัน International Institute for Management Development (IMD) ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ได้จัดให้ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศที่มีศักยภาพการแข่งขันทางเศรษฐกิจสูงสุดเป็นลำดับ 3 ของโลก<sup>1</sup>

ประเทศจีนกับประเทศสหรัฐอเมริกา ทั้งสองประเทศนี้ผู้วิจัยเห็นว่า เป็นประเทศที่เป็นมหาอำนาจของโลก มีบทบาททั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ส่วนสหราชอาณาจักรเป็นคู่ค้าสำคัญของประเทศไทย มีมูลค่าการค้ากับประเทศไทยสูงเป็นอันดับสองของประเทศในสหภาพยุโรป<sup>2</sup> ส่วนประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่อยู่ในภูมิภาคเอเชียและมีกฎหมายลายลักษณ์อักษรเช่นเดียวกับประเทศไทย

---

<sup>1</sup> กระทรวงการต่างประเทศ โดยกองเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ 1. สถานการณ์การแข่งขันทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. สืบค้นเมื่อ 18 มิถุนายน 2554, จาก <http://www.mfa.go.th/web/479.php?id=225>

<sup>2</sup> กระทรวงการต่างประเทศ. การค้าของสหราชอาณาจักร. สืบค้นเมื่อ 18 มิถุนายน 2554, จาก <http://www.mfa.go.th/web/479.php?id=265>

ในหลายประเทศจะมีหลักการทางภาษีคล้ายๆ กัน จะมีความแตกต่างกันก็เฉพาะในรายละเอียดที่ขึ้นอยู่กับสภาพการทางการเมือง การปกครอง เศรษฐกิจและสังคมของประเทศนั้นๆ<sup>3</sup> เช่นประเทศต่างๆ ที่ผู้วิจัยนำเสนอ รวมไปถึงประเทศไทยล้วนแล้วแต่ใช้ระบบภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ ภาษีเงินได้ที่สามารถดึงสัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากคนรวยได้มากกว่าคนจน คือ ทำให้คนรวยจ่ายเงินค่าภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน<sup>4</sup>

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การทราบถึงระบบภาษีของแต่ละประเทศข้างต้นจะช่วยให้ผู้วิจัยสามารถนำไปวิเคราะห์ได้ว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ว่ามีความเหมาะสมหรือไม่ และนำไปปรับปรุงแก้ไขต่อไป

### 3.1 ระบบภาษีเงินได้ตามกฎหมายต่างประเทศ

#### 3.1.1 ประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เป็นประเทศหนึ่งในโลกที่เรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่ต่ำที่สุด<sup>5</sup> โดยมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

##### 3.1.1.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์

บุคคลท้องถิ่นที่ต้องชำระภาษีเงินได้ของประเทศสิงคโปร์ ได้แก่

- 1) ผู้ที่ถือสัญชาติสิงคโปร์
- 2) ผู้ที่พำนักอาศัยในประเทศสิงคโปร์อย่างเป็นทางการ และมีบ้านพักอาศัย

อย่างถาวรในประเทศสิงคโปร์

- 3) ชาวต่างชาติที่พำนักอาศัยในประเทศสิงคโปร์ไม่ต่ำกว่า 183 วัน ในแต่ละปี

ภาษี<sup>6</sup>

<sup>3</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ (2544, มิถุนายน). “หลักการตีความกฎหมายภาษีของศาลในประเทศอังกฤษ.” วารสารกฎหมายธุรกิจบัณฑิตย์, 1, 1. หน้า 152.

<sup>4</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ค หน้าเดิม.

<sup>5</sup> Janus Coporate Solutions Pte Ltd. (2011). Singapore Personal Tax Guide. Retrieved March 14, 2011, from <http://www.guidemesingapore.com/taxation/personal-tax/singapore-personal-tax-guide>

<sup>6</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1190>



### 3.1.1.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์

ประเทศสิงคโปร์เรียกเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดาที่มีรายได้ตั้งแต่ 20,001 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี ผู้ที่มีรายได้ต่ำกว่า 20,001 เหรียญสิงคโปร์ต่อปี ยังสามารถยื่นเอกสารขอคืนภาษีได้ในกรณีที่กรมสรรพากรของประเทศสิงคโปร์แจ้งให้ดำเนินการยื่นเอกสารขอคืนภาษี<sup>7</sup> อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์ เป็นดังนี้

ตารางที่ 3.1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์ สำหรับปี พ.ศ. 2550 ถึง พ.ศ. 2554

เงินได้สุทธิ (\$) <sup>8</sup>	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น (\$)	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ (\$)	ภาษีสะสมสูงสุด ของชั้น (\$)
0 – 20,000	20,000	0	-	-
20,001 – 30,000	10,000	3.5	350	350
30,001 – 40,000	10,000	5.5	550	900
40,001 – 80,000	40,000	8.5	3400	4300
80,001 – 160,000	80,000	14	11200	15500
160,001 – 320,000	160,000	17	27200	42700
320,000 ขึ้นไป		20		

<sup>7</sup> Janus Coporate Solutions Pte Ltd. (2011). Singapore Personal Tax Guide. Retrieved March 14, 2011, from <http://www.guidemesingapore.com/taxation/personal-tax/singapore-personal-tax-guide>

<sup>8</sup> 1 \$ (SGD) เท่ากับ 25.1878 (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 15 พฤษภาคม 2555).

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์ สำหรับปี พ.ศ. 2555 เป็นต้นไป

เงินได้สุทธิ (\$)	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละขั้น(\$)	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละขั้น เงินได้สุทธิ (\$)	ภาษีสะสมสูงสุด ของขั้น (\$)
0 – 20,000	20,000	0	-	-
20,001 – 30,000	10,000	2	200	200
30,001 – 40,000	10,000	3.5	350	550
40,001 – 80,000	40,000	7	2800	3350
80,001 – 120,000	40,000	11.5	4600	7950
120,001 – 160,000	40,000	15	6000	13,950
160,001 -200,000	40,000	17	6800	20,750
200,001 – 320,000	120,000	18	21,600	42,350
320,000 ขึ้นไป		20		

ประเทศสิงคโปร์เรียกเก็บภาษีในอัตราภาษีส่วนเพิ่มเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 0 และมากที่สุดร้อยละ 20 สำหรับผู้ที่มีรายได้เกิน 320,000 เหรียญสิงคโปร์<sup>9</sup>

3.1.1.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ค่าลดหย่อน ส่วนลดภาษีตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์

กฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์กำหนดรายรับของผู้มีเงินได้ หรือแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นดังต่อไปนี้ คือ

1) รายรับ (ประเภทของเงินได้พึงประเมิน) แบ่งออกเป็น

- เงินเดือน คือ ค่าตอบแทน(ไม่ว่าจะเป็นเงินสดหรือสิ่งอื่นใด) ที่ได้รับจากการทำงานให้กับนายจ้าง

- เงินโบนัส คือ สิ่งที่ได้รับไม่ว่าเกิดจากสัญญาที่มีการตกลงกันไว้ หรือได้รับโดยที่ไม่ได้มีการตกลงกันไว้ล่วงหน้าก็ตามจากการจ้างงาน

- ค่าตำแหน่ง จัดเป็นเงินได้ที่จ่ายตามกำหนดระยะเวลาที่แน่นอน โดยถือเป็นเงินได้ตั้งแต่วันที่ได้รับการอนุมัติจากการประชุมสามัญของบริษัท

<sup>9</sup> Janus Coporate Solutions Pte Ltd. (2011). Singapore Personal Tax Guide. Retrieved March 14, 2011, from <http://www.guidemesingapore.com/taxation/personal-tax/singapore-personal-tax-guide>

- เงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission) คือเงินได้ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนจากการทำงาน

- เงินค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายให้ เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทาง หรือค่าอาหารผลประโยชน์ต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายเป็นเงินสด และค่าชดเชยกรณีที่นายจ้างยกเลิกการจ้างงาน<sup>10</sup>

- รายได้จากการค้า การประกอบธุรกิจ การประกอบวิชาชีพ และค่าวิชาชีพต่างๆ<sup>11</sup>

- เงินปันผล

- ดอกเบี้ย

- ค่าเช่าสินทรัพย์

- ค่าภาคหลวง ค่าเรียกเก็บต่างๆ เงินที่ได้รับจากการลงทุน

- รายรับหรือผลกำไรที่สามารถระบุว่าเป็นรายได้<sup>12</sup>

โดยรายรับ (เงินได้พึงประเมิน) นั้นแบ่งออกเป็นกลุ่มใหญ่ๆ ได้ดังนี้ คือ

กลุ่มที่ 1 รายรับจากการจ้างงาน แบ่งออกเป็นเงินเดือน เงินโบนัส ค่าตำแหน่งเงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission) เงินค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายให้ เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทางหรือค่าอาหาร ผลประโยชน์ต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายเป็นเงินสด และค่าชดเชยกรณีที่นายจ้างยกเลิกการจ้างงาน

กลุ่มที่ 2 รายได้จากการค้า การประกอบธุรกิจ การประกอบวิชาชีพ และค่าวิชาชีพต่างๆ

กลุ่มที่ 3 รายรับอื่นๆ ได้แก่ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าเช่าสินทรัพย์ ค่าภาคหลวง ค่าเรียกเก็บต่างๆ เงินที่ได้รับจากการลงทุน และรายรับหรือผลกำไรที่สามารถระบุว่าเป็นรายได้<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=184>

<sup>11</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=142>

<sup>12</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1190>

<sup>13</sup> Ibid.

2) ค่าลดหย่อนภาษี นอกจากเงินบริจาคการกุศลที่กฎหมายรับรอง ค่าลดหย่อนภาษีตามที่กฎหมายภาษีของประเทศสิงคโปร์ได้กำหนดไว้ ในการนำมาหักจากเงินได้เพื่อให้ได้เงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี คือ

- การลดหย่อนภาษีที่ได้รับ
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่มีคู่สมรส หรือคู่สมรสที่ไร้ความสามารถ
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่มีบุตร หรือบุตรที่ไร้ความสามารถ
- การลดหย่อนภาษีสำหรับบุตรที่มีมารดาซึ่งทำงานคนเดียว
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่มีผู้ปกครอง หรือผู้ปกครองที่ไร้ความสามารถ
- การลดหย่อนภาษีสำหรับผู้ที่ต้องดูแลผู้อาวุโสสูงวัยที่เป็นผู้ป่วยตายาย
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่มี พี่ หรือน้องที่ไร้ความสามารถ
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่มีการลงทุนในกองทุน CPF
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่ได้ซื้อบริการประกันชีวิต
- การลดหย่อนภาษีจากการชำระค่ากระบวนวิชาเพื่อการศึกษา
- การลดหย่อนภาษีกรณีที่จ้างแม่บ้านชาวต่างชาติเป็นประจำ
- การลดหย่อนภาษีจากการเติมเงินใน CPF (เช่น บัญชีส่วนตัว บัญชีรวม และบัญชี Medisave)
- การลดหย่อนภาษีกรณี วัชเกษียณ (Supplementary Retirement Scheme SRS)
- การลดหย่อนภาษีกรณี NSman (ของตน/ภริยา/ผู้ปกครอง)<sup>14</sup>

### 3) ส่วนลดภาษี

- ส่วนลดภาษีเงินได้ ครั้งเดียว (One-Off Personal Tax Rebate) ร้อยละ 20
- ส่วนลดกรณีที่มีบุตรในการปกครอง<sup>15</sup>

#### 3.1.1.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสิงคโปร์นั้นให้นารายรับที่กฎหมายกำหนดมารวมกัน หักด้วยค่าใช้จ่าย เงินบริจาค หักค่าลดหย่อน และส่วนลดตามที่กฎหมาย

<sup>14</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page.aspx?id=110>

<sup>15</sup> Ibid.

กำหนด จะได้เงินได้สุทธิเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องชำระจริงคือ รายรับ-ค่าใช้จ่าย-เงินบริจาค-ค่าลดหย่อน-ส่วนลดภาษี = เงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษี<sup>16</sup>

### 3.1.2 ประเทศจีน

#### 3.1.2.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศจีน

1) บุคคลผู้มีที่พำนักอาศัยในประเทศจีนหรือได้พำนักอาศัยในประเทศจีนเป็นเวลาดั้งแต่ 1 ปี เป็นต้นไปแม้ว่าจะมิได้เป็นผู้ที่พำนักในประเทศจีนเป็นการถาวร (Permanent Residence) จะต้องชำระภาษีเงินได้ทั้งจากภายในและภายนอกประเทศจีนตามที่กฎหมายกำหนด

2) บุคคลผู้มีได้มีที่พำนักอาศัยและมีได้พำนักอาศัยในประเทศจีน หรือบุคคลที่มีได้มีที่พำนักอาศัยในประเทศจีนแต่ได้พำนักอาศัยในประเทศจีนเป็นเวลาน้อยกว่า 1 ปี จะต้องชำระภาษีเงินได้ส่วนบุคคลภายนอกประเทศจีนตามที่กฎหมายกำหนด<sup>17</sup>

#### 3.1.2.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศจีน

อัตราของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นดังต่อไปนี้

อัตราภาษีส่วนเพิ่มเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 ตามเงินได้ของบุคคลดังตาราง<sup>18</sup> ต่อไปนี้

<sup>16</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=8278>

<sup>17</sup> State Administration of Taxation. (2007). Individual Income Tax of People's Republic of China. Retrieved March 1, 2011, from <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888498.html>

<sup>18</sup> www.worldwide-tax.com. (2011). China Income Taxes and Tax Laws 2011. Retrieved March 1, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/china/china\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/china/china_tax.asp)

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

อัตราร้อยละ	รายได้ต่อเดือน (CNY) <sup>19</sup>
5	1 - 500
10	501 - 2,000
15	2,001 - 5,000
20	5,001 - 20,000
25	20,001 - 40,000
30	40,001 - 60,000
35	60,001 - 80,000
40	80,001 - 100,000
45	100,001 ขึ้นไป

สำหรับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย ได้มีการกำหนดรายละเอียดในการคำนวณภาษี ดังต่อไปนี้ คือ

1) อัตราภาษีส่วนเพิ่มเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 45 ตามรายได้จากค่าเหนื่อยหรือเงินเดือนตามที่กฎหมายกำหนดไว้

2) อัตราภาษีส่วนเพิ่มเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 35 ตามรายได้จากการดำเนินการเชิงอุตสาหกรรมหรือเชิงพาณิชย์เพื่อการดำเนินธุรกิจหรือเพื่อการผลิต หรือจากการประกอบธุรกิจตามสัญญาหรือการให้เช่าสินทรัพย์จากวิสาหกิจหรือผู้ดำเนินการ โดยมีรายได้ตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้

3) ผู้เขียนหรือผู้ประพันธ์งานเขียนจะต้องชำระภาษีเงินได้ส่วนบุคคลเป็นอัตรากึ่งที่ คือ ร้อยละ 20 และได้รับส่วนลดภาษีโดยรวมร้อยละ 30

4) ผู้ใช้แรงงาน จะต้องชำระภาษีเงินได้ส่วนบุคคลเป็นอัตรากึ่งที่ คือ ร้อยละ 20 โดยจะเรียกเก็บภาษีจากรายได้สูงสุดซึ่งเพิ่ม Additional Percentage Point และตามมาตรการต่างๆ ที่สภาของรัฐกำหนดไว้

<sup>19</sup> 1 หยวน (CNY) เท่ากับ 5.0467 บาท (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 15 พฤษภาคม 2555).

5) รายได้จากค่าภาคหลวง ผลประโยชน์ เงินปันผล โบนัส รายได้จากการให้เช่า หรือการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ รายได้โดยไม่คาดหมาย หรือรายได้อื่นๆ จะต้องชำระภาษีเงิน ได้ส่วนบุคคลเป็นอัตราก้าวหน้า คือ ร้อยละ 20<sup>20</sup>

3.1.2.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ส่วนลดหย่อนภาษีตามกฎหมายของ ประเทศจีน

1) ประเภทของเงินได้พึงประเมิน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศจีนจะ เรียกเก็บจากรายได้ที่มีการแบ่งเป็นประเภทต่างๆ ดังต่อไปนี้ คือ

- ค่าจ้าง และ/หรือ เงินเดือน
- รายได้จากปฏิบัติการเชิงอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ทั้งด้านการผลิตหรือ การประกอบธุรกิจของบุคคล
- รายได้จากการประกอบธุรกิจที่มีการทำสัญญาหรือสัญญาเช่าจากวิสาหกิจ หรือผู้ดำเนินการ

- รายได้จากการใช้แรงงาน
- รายได้จากค่าจ้างเขียนงานประพันธ์
- รายได้จากค่าภาคหลวง
- รายได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล และ โบนัส
- รายได้จากการให้เช่าสินทรัพย์
- รายได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์
- รายได้โดยไม่คาดหมาย (Accidental income) เช่น การถูกรางวัล หรือ รายได้จากการประกันอุบัติเหตุ

- รายได้อื่นๆ ที่เรียกเก็บภาษีโดยหน่วยงานต่างๆ ด้านการเงินภายใต้สภาของ รัฐ (State Council)<sup>21</sup>

รายได้ที่ไม่ต้องรวมในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- รางวัลที่ได้รับจากการที่มีผลงานยอดเยี่ยมในด้านวิทยาศาสตร์ การศึกษา เทคโนโลยี วัฒนธรรม สาธารณสุข กีฬา การอนุรักษ์สิ่งแวดล้อม และด้านอื่นๆ ที่มอบโดยผู้ปกครอง ประจำท้องถิ่น กระทรวงและคณะกรรมการระดับกระทรวงภายใต้การปกครองของสภาของรัฐ

<sup>20</sup> State Administration of Taxation. (2007). Individual Income Tax of People's Republic of China. Retrieved March 1, 2011, from <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888498.html>

<sup>21</sup> Ibid.

และหน่วยงานที่มีระดับเทียบเท่าหรือสูงกว่ากองกำลังประชาชน (Chinese People's Liberation Army) ตลอดจนองค์กรต่างประเทศและองค์กรระดับสากล

- ดอกเบี้ยจากเงินออม พันธบัตรรัฐบาล และหุ้นกู้ (Financial Debenture) ที่รัฐเป็นผู้ออก

- เงินช่วยเหลือและเงินผลประโยชน์ต่างๆ ที่รัฐกำหนดไว้เป็นมาตรฐาน  
- สวัสดิการ บำนาญ เงินช่วยเหลือ สำหรับผู้ไร้ความสามารถและผู้ประสบเหตุพิบัติต่างๆ ตลอดจนเงินช่วยเหลือบรรเทาทุกข์

- เงินประกัน  
- ค่าปลดระวางและค่าเพิกถอนกำลังของเจ้าหน้าที่ทหารและพลเรือน  
- เงินชดเชยและบำนาญ สำหรับสมาชิก และพนักงาน ตลอดจนบำนาญ และเงินช่วยเหลือสำหรับทหารผ่านศึกที่รัฐกำหนดไว้เป็นมาตรฐาน

- รายได้ของเจ้าหน้าที่ทางการทูตและเจ้าหน้าที่กงสุลของต่างประเทศ ตลอดจนเจ้าหน้าที่ที่ทำงานในสถานทูตและสถานกงสุลของต่างประเทศ ที่ปฏิบัติหน้าที่ในประเทศจีน

- รายได้ต่างๆ ตามที่ข้อตกลงและสนธิสัญญาต่างๆ ซึ่งรัฐบาลจีนลงนามรับรองกำหนดไว้ว่าไม่ต้องชำระภาษีเงินได้ส่วนบุคคล

- รายได้อื่นๆ ที่แผนกหรือกรมกองต่างๆ ด้านการเงิน ภายใต้อำนาจของรัฐอนุมัติให้ได้รับการยกเว้นภาษี<sup>22</sup>

2) ส่วนลดหย่อนภาษี กรณีต่อไปนี้สามารถได้รับการอนุมัติให้รับส่วนลดหย่อนภาษี

- รายได้ของผู้ไร้ความสามารถ ผู้สูงอายุที่เป็นหม้าย และผู้ที่อยู่ในอุปการะของผู้ที่เสียชีวิตในสงคราม

- การสูญเสียครั้งใหญ่จากภัยธรรมชาติ  
- ส่วนลดภาษีที่แผนกหรือกรมกองต่างๆ ด้านการเงินภายใต้อำนาจของรัฐ

อนุมัติ<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Ibid.



### 3.1.2.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประชาชน

สำหรับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประชาชน ได้มีการกำหนดรายละเอียดในการคำนวณภาษี ดังต่อไปนี้ คือ

1) สำหรับเงินค่าจ้างหรือเงินเดือน ในแต่ละเดือน สามารถหัก 4800 หยวน เป็นค่าใช้จ่าย ส่วนที่เหลือจึงคิดเป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี

2) สำหรับรายได้จากการผลิตหรือการประกอบธุรกิจของอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์ส่วนบุคคล รายได้ที่ต้องเสียภาษี คือ เงินได้สุทธิในแต่ละปีภาษีหลังจากหักต้นทุน ค่าใช้จ่าย และการสูญเสีย (การขาดทุน) แล้ว

3) สำหรับรายได้จากการดำเนินธุรกิจตามสัญญาหรือการให้เช่าจากวิชาชีพ หรือผู้ดำเนินการ รายได้ที่ต้องเสียภาษีคือ รายได้สุทธิในปีภาษีนั้นๆ หลังจากที่ได้หักค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จำเป็นแล้ว

4) สำหรับรายได้จากค่าแรงงาน ค่างานเขียนงานประพันธ์ ค่าภาคหลวง รายได้จากกรให้เช่าสินทรัพย์ ที่ไม่เกิน 4,000 หยวน สามารถหัก 800 หยวน และสำหรับรายได้ที่มากกว่า 4,000 หยวน หัก ร้อยละ 20 เป็นค่าใช้จ่าย ส่วนที่เหลือคือรายได้ที่ต้องชำระภาษี

5) สำหรับรายได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ รายได้สุทธิจากการโอนซึ่งหักมูลค่าที่แท้จริงของสินทรัพย์ และค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่จำเป็นออกแล้ว คือ รายได้ที่ต้องชำระภาษี

6) รายได้จากผลประโยชน์ เงินปันผล โบนัส และรายได้โดยไม่คาดหมาย หรือรายได้อื่นๆ ต้องชำระภาษี

7) การบริจาคเพื่อการศึกษาหรือเพื่อสวัสดิการต่างๆ ทางสังคม สามารถหักภาษีได้ตาม ที่สภาของรัฐกำหนดไว้

8) สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่มีที่พำนักอาศัยในประเทศจีนแต่มีรายได้ในรูปแบบของค่าจ้างและเงินเดือนในประเทศจีน และผู้เสียภาษีที่มีที่พำนักในประเทศจีนแต่ได้รับค่าจ้างและเงินเดือนนอกประเทศจีน จะได้รับส่วนลดภาษีตามมาตรฐานค่าแรงและค่าครองชีพของประเทศของตนและตามอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ตามที่สภาของรัฐกำหนด

ผู้เสียภาษีที่ได้ชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกประเทศจีนตามรายรับจากแหล่งรายได้นอกประเทศจีนแล้ว สามารถนำภาษีเงินได้ส่วนที่ตนได้เสียไปมาหักลดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศจีนได้ โดยส่วนลดจะต้องไม่มากกว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกประเทศจีนที่เรียกเก็บตามที่กฎหมายกำหนด

ผู้ที่มีรายได้จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และสถาบันหรือบุคคลที่เป็นผู้จ่ายรายได้ให้แก่ผู้มีรายได้จะต้องเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้เสียภาษีที่รับค่าจ้างหรือเงินเดือน

จากแหล่งรายได้มากกว่า 1 แหล่ง โดยปราศจากผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องดำเนินการยื่นเรื่องขอชำระภาษี และชำระภาษีด้วยตนเอง<sup>24</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประชาชนจีน ใช้สูตรการคำนวณดังต่อไปนี้

รายได้รายเดือนที่ต้องเสียภาษี = รายได้/ค่าจ้างรายเดือน - 4800 หยวน

ภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย (รายเดือน) = รายได้รายเดือนที่ต้องเสียภาษี × อัตราภาษีตามรายได้ - ส่วนหักต่างๆ ที่ได้รับ (ต้นทุน ค่าใช้จ่าย และการสูญเสีย (การขาดทุน))<sup>25</sup>

### 3.1.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ในประเทศสหรัฐอเมริกา บุคคลทั่วไปต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่เรียกเก็บโดยรัฐบาลกลาง มลรัฐ และฝ่ายบริหารปกครองส่วนภูมิภาค เป็นภาษีแบบก้าวหน้าตามรายได้ในแต่ละปีภาษี แต่ในบางรัฐหรือบางท้องถิ่น เป็นภาษีแบบคงที่ เนื่องจากรายละเอียดด้านภาษีของแต่ละรัฐนั้นแตกต่างกัน ผู้วิจัยจึงจะอภิปรายถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกเก็บเท่านั้น<sup>26</sup>

3.1.3.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คือ

- 1) คน โสด (Single Individual)
- 2) หัวหน้าครอบครัว (Head of Household)
- 3) คู่สมรสยื่นภาษีร่วมกัน (Married Filing Jointly)
- 4) คู่สมรสแยกยื่นภาษี (Married Filing Separately)

3.1.3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา

รัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดอัตราภาษีส่วนเพิ่มโดยเริ่มต้นจากอัตราร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 35 ของรายได้ต่อปีภาษี ตามรายละเอียดในตารางต่อไปนี้<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Ibid.

<sup>25</sup> Wirtschafts. (2011). How to calculate your Individual Income Tax for your wages and salaries in China. Retrieved June 7, 2011, from <http://de2.mofcom.gov.cn/aarticle/bilateralvisits/200603/20060301721962.html>

<sup>26</sup> Department of the Treasury. (2010). Tax Guide 2010. Retrieved February 28, 2011, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>

<sup>27</sup> BSRIN. (2011). Income Tax Rates. Retrieved February 27, 2011, from [http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income\\_tax\\_rates.asp](http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income_tax_rates.asp)

ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คนโสด

เงินได้สุทธิ (\$) <sup>28</sup>	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 – 8,375	10	837.50	837.50
8,376 – 34,000	15	3,843.75	4681.25
34,001 – 82,400	25	12,100.00	16,781.25
82,401 -171,850	28	35,046.01	41,827.26
171,851 – 373,650	33	73,375.24	108,421.25
373,650 ขึ้นไป	35		

ตารางที่ 3.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา คู่สมรสที่ยื่นชำระภาษี  
ร่วมกัน

เงินได้สุทธิ (\$)	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 – 16,750	10	1,675	1,675
16,751 -68,000	15	7,687.50	9,362.50
68,001 -137,300	25	17,325	26,687.50
137,301 – 209,250	28	20,146	46,833.50
209,251 – 373,650	33	54,252	101,085.50
373,650 ขึ้นไป	35		

<sup>28</sup> 1 \$ (USD) เท่ากับ 31.5081 บาท (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 15 พฤษภาคม 2555).

ตารางที่ 3.6 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา กลุ่มสมรสบ่อยขึ้นชำระภาษี

เงินได้สุทธิ (\$)	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 – 8,375	10	837.50	837.50
8,376 – 34,000	15	3,843.75	4,681.25
34,001 – 68,650	25	8,662.50	13,343.75
68,651 – 104,625	28	10,073	23,416.75
104,626 – 186,825	33	27,126	50,542.75
186,825 ขึ้นไป	35		

ตารางที่ 3.7 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา หัวหน้าครอบครัว

เงินได้สุทธิ (\$)	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 – 11,950	10	1,195	1,195
11,951 - 45,550	15	5,040	6,235
45,551 -117,650	25	18,025	24,260
117,651 – 190,550	28	20,412	44,672
190,551 – 373,650	33	60,423	105,095
373,650 ขึ้นไป	35		

### 3.1.3.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ส่วนลดภาษีตามกฎหมายของประเทศ สหรัฐอเมริกา

#### 1) ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

รัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกาเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยรวมรายรับทุกประเภท (ประเภทของเงินได้พึงประเมิน) ได้แก่

- ค่าจ้างและเงินเดือน
- บำนาญหรือเงินชดเชย
- โบนัส

- เงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission)
- รายได้จากธุรกิจ
- เงินปันผล
- ดอกเบี้ย ค่าไรส่วนเกินทุน
- ค่าเช่า
- ค่าภาคหลวง<sup>29</sup>

## 2) ส่วนลดภาษีตามมาตรฐาน – Standard Deduction

รัฐบาลกลางแห่งประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดส่วนลดภาษีตามมาตรฐาน

ได้แก่

- ค่าใช้จ่ายเพื่อการศึกษา
- ค่าเลี้ยงดูคู่สมรสที่หย่าขาดจากกัน
- ส่วนลดกรณีหนี้เสีย
- ค่าใช้จ่ายเพื่อการเกษียณ (Individual Retirement Arrangement-IRA)
- ค่าใช้จ่ายเพื่อการย้ายที่พำนักอาศัย
- ส่วนลดสำหรับผู้ประกอบอาชีพเกี่ยวกับการศึกษา
- ส่วนลดจากการกู้ยืมเงินเพื่อการศึกษา

ซึ่งส่วนลดเหล่านี้สามารถนำมาลดหย่อนภาษีเงินได้ส่วนบุคคลได้ ตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้กำหนดไว้<sup>30</sup>

ผู้เสียภาษียังอาจคำนวณส่วนลดภาษีเพิ่มเติม (Itemized Deduction) เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อบริการทางการแพทย์และทันตกรรม การใช้จ่ายเพื่อการกุศล ได้ในกรณีที่ภาษีที่ต้องจ่ายมีมูลค่าเกินจากส่วนลดมาตรฐาน (Standard Deduction) ที่กฎหมายกำหนด แต่เมื่อรายได้รวม (Gross Income) อยู่ในระดับที่สูงเท่าที่กฎหมายกำหนด ส่วนลดภาษีเพิ่มเติมจะหมดไป<sup>31</sup>

บุคคลต่อไปนี้ จะได้รับส่วนลดมาตรฐานสูงกว่าปกติ

- บุคคลที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปี ขึ้นไป
- บุคคลตาบอด

<sup>29</sup> IRS. (2011). Tax Topic Index. Retrieved February 27, 2011, from <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>

<sup>30</sup> Ibid.

<sup>31</sup> Ibid.

- บุคคลที่ได้รับความเสียหายในปี พ.ศ. 2553 จากภัยพิบัติที่เกิดขึ้นก่อนหน้าปี พ.ศ. 2553 และภัยพิบัตินั้นได้รับการประกาศว่าเป็นภัยพิบัติระดับประเทศ (Federal Disaster) หลังปี พ.ศ. 2550 หรือ

- บุคคลที่ชำระภาษีการขายหรือภาษีสรรพสามิต (หรือภาษีหรือค่าธรรมเนียมอื่นๆ ภายในรัฐหนึ่งๆ โดยมีได้ชำระภาษีการขาย) ของรัฐหรือท้องที่ใดๆ ในปี พ.ศ. 2553 อันเป็นการชำระภาษีหรือค่าใช้จ่ายอันเนื่องมาจากการซื้อขายยานยนต์ใหม่ หลังจากวันที่ 16 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2552 และก่อนปี พ.ศ. 2553<sup>32</sup>

ตัวอย่างของการรับส่วนลดภาษีได้แก่ สำหรับปี พ.ศ. 2553 ส่วนลดมาตรฐานมีดังต่อไปนี้ บุคคลที่สมรสแล้วและยื่นชำระภาษีพร้อมกัน ได้ส่วนลดสูงสุด 11,400 เหรียญสหรัฐ บุคคลที่สมรสแล้วแต่ยื่นชำระภาษีแยกกัน ได้ส่วนลดสูงสุด 5,700 เหรียญสหรัฐ บุคคลที่เป็นเจ้าบ้าน ได้ส่วนลดสูงสุด 8,400 เหรียญสหรัฐ และบุคคลที่เป็นโสด ได้ส่วนลดสูงสุด 5,700 เหรียญสหรัฐ ในปีเดียวกันนี้ ผู้เสียภาษียังได้รับอนุญาตให้ได้รับการยกเว้นภาษี (Exemption) เป็นเงิน 3,650 เหรียญสหรัฐต่อราย ด้านส่วนลดมาตรฐานสำหรับผู้ที่อยู่ในอุปถัมภ์ (Dependent's Standard Deduction) นั้นจะต้องไม่สูงกว่าเงินส่วนเกินมาที่มีมูลค่า 900 เหรียญสหรัฐถึง 300 เหรียญสหรัฐบวกกับรายได้ส่วนบุคคล<sup>33</sup>

การยกเว้นภาษี (Exemption) คือ ส่วนที่ผู้เสียภาษีสามารถหักออกจากเงินได้สุทธิที่ปรับแล้ว (Adjusted Gross Income) เพื่อคำนวณภาษีที่ต้องชำระ ผู้ที่มีเงินได้หรือรายได้สูงจะได้รับการยกเว้นภาษีที่มีมูลค่าน้อยลง<sup>34</sup>

#### 3.1.3.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา

รายได้ทั้งหมดที่ระบุในเอกสาร W-2 + รายได้จากการทำงานส่วนตัว + รายได้จากธุรกิจ + รายได้ที่เป็นค่าเช่าและรายได้อื่นๆ = รายได้รวม

รายได้รวม - ส่วนหักต่างๆ ตามที่กฎหมายระบุ = รายได้สุทธิ

รายได้สุทธิ - ส่วนหักมาตรฐานสำหรับบุคคลที่เป็นโสดหรือสำหรับบุคคลที่สมรสแล้วแต่ยื่นชำระภาษีแยกกับคู่สมรส (ถ้ามีภาระเงินกู้เพื่อการเคหะ ค่าใช้จ่ายทางการแพทย์

<sup>32</sup> IRS. (2011). Publication 501-Main Content. Retrieved February 28, 2011, from [http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en\\_US\\_2010\\_publink100022101](http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en_US_2010_publink100022101)

<sup>33</sup> BSRIN. (2011). Income Tax Rates. Retrieved February 27, 2011, from [http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income\\_tax\\_rates.asp](http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income_tax_rates.asp)

<sup>34</sup> Ibid.

หรือค่าอื่นๆ ที่สามารถใช้หักภาษีได้ ให้ใช้ส่วนหักจากค่าต่างๆ นี้ แทนส่วนหักมาตรฐาน) – ส่วนยกเว้นภาษีตามที่กฎหมายกำหนด = รายได้ที่ต้องเสียภาษี

$$\text{รายได้ที่ต้องเสียภาษี} \times \text{อัตรากำไร} = \text{ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสีย}^{35}$$

### 3.1.4 สหราชอาณาจักร

#### 3.1.4.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร คือ

- 1) บุคคลที่อยู่ในสหราชอาณาจักรมากกว่า 183 วันต่อหนึ่งปีภาษี
- 2) บุคคลที่เดินทางมายังสหราชอาณาจักรและอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นเวลาตั้งแต่ 91 วันเป็นต้นไป เป็นประจำทุกปี ติดต่อกัน 4 ปี
- 3) บริษัทที่ก่อตั้งหรือมีการดำเนินการบริหารจัดการในสหราชอาณาจักร<sup>36</sup>

#### 3.1.4.2 อัตรากำไรเงินได้ของสหราชอาณาจักร

ตารางที่ 3.8 อัตรากำไรสำหรับปีภาษี 2011/2012<sup>37</sup>

รายได้ (£) <sup>38</sup>	อัตรากำไร
0 - £2,560	10 % (อัตราเบื้องต้นจากเงินออม) Starting rate
0 - £35,000	20% (อัตราพื้นฐาน) Basic rate
£35,001 - £150,000	40% (อัตราสูงขึ้น) Higher rate
Over £150,000	50% (อัตราเพิ่มเติม) Additional rate

อัตราพื้นฐาน คืออัตรากำไรร้อยละ 20 ที่เรียกเก็บจากรายได้สูงสุด 35,000 ปอนด์ต่อปี

<sup>35</sup> www.ehow.com. (2011). How to Calculate U.S. Individual Income Tax. Retrieved June 7, 2011, from [http://www.ehow.com/how\\_6671329\\_calculate-u\\_s\\_individual-income-tax.html](http://www.ehow.com/how_6671329_calculate-u_s_individual-income-tax.html)

<sup>36</sup> www.worldwide-tax.com. (2011). U.K. Tax Laws and Tax System. Retrieved April 25, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/uk/uk\\_taxes\\_rates.asp](http://www.worldwide-tax.com/uk/uk_taxes_rates.asp)

<sup>37</sup> HM Revenue & Customs. (2011). Income Tax Rates and Allowances. Retrieved April 25, 2011, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

<sup>38</sup> 1 £ (GBP) เท่ากับ 50.8548 บาท (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 15 พฤษภาคม 2555).

อัตราสูงขึ้น คือ อัตราภาษีร้อยละ 40 ที่เรียกเก็บจากรายได้ส่วนที่เกิน 35,000 ปอนด์ต่อปี แต่ไม่มากกว่า 150,000 ปอนด์ต่อปี

อัตราเพิ่มเติม คือ อัตราภาษีร้อยละ 50 ที่เรียกเก็บจากรายได้ส่วนที่เกิน 150,000 ปอนด์ต่อปี

ส่วนหักภาษีเป็นดังต่อไปนี้<sup>39</sup> คือ

ส่วนหักภาษี	2009-10	2010-11	2011-12
ส่วนหักสำหรับบุคคล (1)	£6,475	£6,475	£7,475
รายได้สูงสุดที่จะได้รับส่วนหักภาษี	ไม่ได้รับ	£100,000	£100,000
ส่วนหักสำหรับบุคคลที่อายุ 65-74 ปี (1) (2)	£9,490	£9,490	£9,940
ส่วนหักสำหรับบุคคลที่อายุ 75 ปี ขึ้นไป (1) (2)	£9,640	£9,640	£10,090
ส่วนหักสำหรับคู่สมรส (ที่เกิดก่อน 6 เมษายน 2478 แต่อายุต่ำกว่า 75 ปี) (2) (3) (4)	ไม่ได้รับ	ไม่ได้รับ	ไม่ได้รับ
ส่วนหักสำหรับคู่สมรส (ที่เกิดก่อน 6 เมษายน 2478 แต่อายุตั้งแต่ 75 ปีขึ้นไป) (2) (3)	£6,965	£6,965	£7,295
รายได้สูงสุดที่จะได้รับส่วนหักภาษีที่หักตามอายุ	£22,900	£22,900	£24,000
ส่วนหักต่ำสุดสำหรับคู่สมรส	£2,670	£2,670	£2,800
ส่วนหักสำหรับผู้พิการทางสายตา	£1,890	£1,890	£1,980

3.1.4.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ส่วนหักและส่วนลดภาษีตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร

ภาษีเงินได้เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามรายได้ ซึ่งผู้ที่มีรายได้ต้องชำระ ไม่ว่าจะป็นรายได้จากการจ้างงาน รายได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง หรือรายได้จากบำนาญหรือเงินออม<sup>40</sup>

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> www.adviceguide.org.uk. (2011). Income Tax. Retrieved April 25, 2011, from [http://www.adviceguide.org.uk/index/your\\_money/tax\\_index\\_ew/income\\_tax.html](http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax.html)



- 1) ประเภทของเงินได้พึงประเมิน รายได้ต่อไปนี้เป็นรายได้ที่ต้องเสียภาษี
- รายได้จากการจ้างงาน
    1. รายได้จากการเป็นพนักงานประจำ พนักงานช่วงเวลา (Part-Time) หรือพนักงานในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ
    2. รายได้ที่เป็นผลประโยชน์หรือผลกำไรที่นายจ้างแบ่งให้
      - รายได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง (หรือการดำเนินธุรกิจส่วนตัว)/การเข้าร่วมเป็นหุ้นส่วน
        - บำนาญ
          1. บำนาญจากรัฐ
          2. บำนาญส่วนตัวหรือบำนาญที่บริษัทจ่ายให้
          3. บำเหน็จหรือบำนาญจากการเกษียณ
        - ดอกเบี้ยจากเงินออม
          1. ดอกเบี้ยจากธนาคารหรือสหกรณ์ออมทรัพย์ (Building Society Interest) แต่ไม่รวมเงินฝากในบัญชีออมทรัพย์ส่วนบุคคล (Individual Savings Account- ISA)
          2. เงินออมระดับชาติ (National Savings) บัญชีเพื่อการลงทุน และพันธบัตร
        - รายได้จากการลงทุน อันได้แก่ เงินปันผลจากการถือหุ้นบริษัทต่างๆ แต่ไม่รวมเงินปันผลจากบัญชีออมทรัพย์ส่วนบุคคล (ISA)
        - ผลประโยชน์จากรัฐ
          1. รายได้จากการเป็นผู้อุปการะดูแล (Carer's Allowance)
          2. รายได้จากการว่างงาน
          3. เงินเพื่อการจ้างงานและการสนับสนุน โดยขึ้นกับค่าประกันสังคม (National Insurance) ที่จ่ายไป
          4. เบี้ยเลี้ยงจากการไร้ความสามารถ จากสัปดาห์ที่ 29 เป็นต้นไป
          5. รายได้รายสัปดาห์จากเงินค่าเลี้ยงดูจากคู่สมรสที่ย่าขาดจากกัน
        - รายได้จากการให้เช่าสินทรัพย์
          1. กรณีที่เงินค่าเช่าบ้านของบุคคลหนึ่งๆ หรือของครอบครัวของบุคคลนั้นๆ เกิน 4,250 ปอนด์ ต่อปี
          2. จากสินทรัพย์ที่สอง (Second Property)

- รายได้อื่นๆ

1. พันธบัตรของผู้รับบำนาญ (Pensioner Bonds)
2. รายได้จากการบริหารสินทรัพย์ (Trust Income)<sup>41</sup>

ส่วนรายได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ได้แก่

- 1) เบี้ยเลี้ยงค่าครองชีพของผู้ไร้ความสามารถ (Disability Living Allowance)
- 2) เบี้ยเลี้ยงจากการเข้าร่วมทางการเมือง (Attendance Allowance)
- 3) ค่าเลี้ยงดูจากคู่สมรสที่หย่าขาดจากกันซึ่งจ่ายเป็นเงินก้อนเพียงครั้งเดียว
- 4) เครดิตบำนาญ (Pension Credit)
- 5) เอกสารอนุญาต TV Licence สำหรับผู้ที่อายุมากกว่า 75 ปี
- 6) เบี้ยเลี้ยงค่าน้ำมันในฤดูหนาว (Winter Fuel Payment) และ โบนัสใน

เทศกาลคริสต์มาส

- 7) บ้านพักสวัสดิการ
- 8) เงินเพื่อการจ้างงานและการสนับสนุน โดยขึ้นกับรายได้ ในกรณีที่มิได้

ชำระค่าประกันสังคม (National Insurance) มากพอ

- 9) เบี้ยเลี้ยงจากการไร้ความสามารถใน 28 สัปดาห์แรก
- 10) เงินช่วยเหลือเพิ่มจากรายได้ ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด
- 11) เบี้ยเลี้ยงกรณีที่มีบุตร
- 12) เบี้ยเลี้ยงช่วยเหลือกรณีที่เป็นผู้ปกครองดูแลผู้อื่น
- 13) เบี้ยเลี้ยงสนับสนุนมารดา
- 14) เงินช่วยเหลือจากความเสียหายหนักทางอุตสาหกรรม
- 15) เงินช่วยเหลือในกรณีที่ไร้ความสามารถรุนแรง
- 16) บำนาญสำหรับคู่สมรสของทหารที่เสียชีวิตในสงคราม
- 17) เงินช่วยเหลือสำหรับผู้เยาว์ที่ยังไม่มีรายได้ (Young Person's Bridging

Allowance)

- 18) ดอกเบี้ยเงินออม
  - สำหรับบัญชีออมทรัพย์ส่วนบุคคล (ISA)
  - บัตรเงินฝาก (Savings Certificate)

<sup>41</sup> HM Revenue & Customs. (2011). Income Tax Rates and Allowances. Retrieved April 25, 2011, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/taxable-income.htm>

19) ค่าเช่า กรณีที่เงินค่าเช่าบ้านของบุคคลหนึ่งๆ หรือของครอบครัวของบุคคลนั้นๆ เกิน 4,250 ปอนด์ ต่อปี

20) เครดิตภาษี

- เครดิตภาษีสำหรับการทำงาน (Working Tax Credit)
- เครดิตภาษีสำหรับผู้มีบุตร (Child Tax Credit)

21) พันธบัตรพิเศษ ผลประโยชน์จากพันธบัตรพิเศษไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ หรือภาษีกำไรส่วนเกินทุน<sup>42</sup>

2) ส่วนหัก (Allowance) มีดังต่อไปนี้

- ส่วนหักภาษีสำหรับบุคคล
- ส่วนหักภาษีสำหรับผู้พิการทางสายตา
- ส่วนหักภาษีสำหรับคู่สมรสที่รายได้รายหนึ่งเกิดก่อนวันที่ 6 เมษายน พ.ศ.

2478<sup>43</sup>

3) ส่วนลดภาษี (Relief) มีดังต่อไปนี้

1) ส่วนลดจากบ้านอายุ

- ส่วนลดจากรายได้จากค่าเช่าสินทรัพย์
- ส่วนลดจากการซื้อประกันชีวิต
- ส่วนลดจากเงินบริจาคแก่การกุศล<sup>44</sup>

3.1.4.4 การคำนวณภาษีเงินได้ของสหราชอาณาจักร

ขั้นแรก รวมรายได้ทั้งหมดที่ต้องเสียภาษี = รายได้รวมก่อนหักภาษี

ขั้นที่สอง รายได้รวม – ส่วนลดภาษีทั้งหมด (กรณีที่เป็นธุรกิจนำรายได้ – ค่าใช้จ่ายแล้ว จึงคำนวณภาษีจากกำไร) – ส่วนหักภาษีส่วนบุคคล = รายได้ที่ต้องเสียภาษี

ขั้นที่สาม คำนวณภาษีจากอัตราภาษี โดยนำรายได้ที่ต้องเสียภาษี × อัตราภาษี = ภาษีที่ต้องเสีย<sup>45</sup>

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> www.adviceguide.org.uk. (2011). Income Tax. Retrieved April 25, 2011, from [http://www.adviceguide.org.uk/index/your\\_money/tax\\_index\\_ew/income\\_tax.html](http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax.html)

<sup>44</sup> Ibid.

<sup>45</sup> Ibid.

### 3.1.5 ประเทศญี่ปุ่น

#### 3.1.5.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นเรียกเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลต่อไปนี้

- 1) ผู้ที่พำนักอยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างเป็นทางการ
- 2) ผู้ที่พำนักอยู่ในประเทศญี่ปุ่นอย่างไม่เป็นทางการ (ผู้ที่พำนักอยู่ในประเทศญี่ปุ่นต่ำกว่า 5 ปี)
- 3) ผู้ที่มีได้พำนักในประเทศญี่ปุ่นแต่มีรายได้ในประเทศญี่ปุ่น<sup>46</sup>

#### 3.1.5.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่นในปี พ.ศ. 2554 เป็นดังนี้

ตารางที่ 3.9 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่นในปี พ.ศ. 2554

เงินได้ (เยน) <sup>47</sup>	อัตราภาษี
1 - 1,950,000	5%
1,950,001 - 3,300,000	10%
3,300,001 - 6,950,000	20% จากรายได้ที่เกินจาก 3,300,000 เยน
6,950,001 - 9,000,000	23% จากรายได้ที่เกินจาก 6,950,000 เยน
9,000,001 - 18,000,000	33% จากรายได้ที่เกินจาก 9,000,000 เยน
18,000,001 ขึ้นไป	40% จากรายได้ที่เกินจาก 18,000,000 เยน

โดยอัตราข้างต้นคำนวณจากเงินได้ก่อนหักภาษีบำรุงท้องที่ ร้อยละ 6 และภาษีเพื่อการอยู่อาศัยร้อยละ 4 รวมเป็นร้อยละ 10 ซึ่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยรวมภาษีท้องถิ่น ที่เรียกเก็บโดยรัฐบาลประเทศญี่ปุ่นเป็นอัตราภาษีที่สูงที่สุดอัตราหนึ่งในโลก โดยมีอัตราภาษีที่เรียก

<sup>46</sup> www.worldwide-tax.com. (2011). Japan Tax Laws and Tax System. Retrieved December 24, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/japan/japan\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp)

<sup>47</sup> 100 เยน (JPY) เท่ากับ 39.6679 บาท (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ประจำวันที่ 15 พฤษภาคม 2555).

เก็บสูงสุดที่ร้อยละ 50 ผู้ที่มีได้พำนักอาศัยในประเทศญี่ปุ่นต้องชำระภาษีร้อยละ 20 จากรายได้ เงินเดือน ดอกเบี้ย เงินปันผล และค่าภาคหลวงที่ได้รับในประเทศญี่ปุ่น<sup>48</sup>

3.1.5.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ส่วนหักภาษี และเงินได้ที่ไม่ต้องชำระภาษี

1) รายได้ที่ยื่นชำระภาษี (ประเภทของเงินได้พึงประเมิน) แบ่งออกเป็น

- กรณีที่พนักงานที่ทำงานประจำและมีรายได้ต่ำกว่า 20 ล้านเยนต่อปี ไม่ต้องยื่นชำระภาษีเนื่องจากนายจ้างจะจัดการหักเงินภาษีจากเงินเดือน และนายจ้างต้องชำระเงินภาษี ก่อนวันที่ 10 ของเดือนถัดไป นอกจากนี้ พนักงานชาวต่างชาติต้องชำระภาษีร้อยละ 20 จากรายได้

- กรณีที่พนักงานที่ทำงานประจำ มีรายได้เสริมจากการประกอบอาชีพหรือ ธุรกิจส่วนตัว และรายได้เสริมเกิน 200,000 เยนต่อปี ต้องยื่นชำระภาษีสำหรับรายได้ส่วนเกิน ดังกล่าว

- บุคคลที่ประกอบอาชีพหรือธุรกิจส่วนตัว ต้องยื่นชำระภาษีเงินได้จาก การประกอบอาชีพดังกล่าว ก่อนวันที่ 15 มีนาคม ของปีถัดไป กรณีที่ผลการคำนวณภาษีของปีก่อนหน้า แสดงว่ามีภาษีรอชำระ (ซึ่งไม่สามารถหักภาษีจากแหล่งรายได้) อย่างน้อย 150,000 เยน ต้องชำระ เงินดังกล่าวล่วงหน้าสองงวด คือ วันที่ 31 กรกฎาคม และวันที่ 30 พฤศจิกายน โดยเงินล่วงหน้าแต่ละงวดเท่ากับหนึ่งในสามของภาษีค้างชำระจากปีก่อนหน้า

- เงินปันผล ค่าภาคหลวง และดอกเบี้ยในประเทศญี่ปุ่น เมื่อผู้ที่มีได้พำนักใน ประเทศญี่ปุ่นได้รับเงินได้กรณีทั้งสามกรณีนี้ ต้องหักภาษีเงินได้ตามอัตราที่แสดงในตาราง<sup>49</sup>

ตารางที่ 3.10 เงินปันผล ค่าภาคหลวง และดอกเบี้ยในประเทศญี่ปุ่น

	%
เงินปันผล	20
ค่าภาคหลวง	20
ดอกเบี้ย	20

<sup>48</sup> Ibid.

<sup>49</sup> Ibid.

## 2) ส่วนหักภาษี

- เงินประกันสังคมจะหักจากรายได้เพื่อนำไปใช้ด้านการประกันสุขภาพ การประกันวัยเกษียณ การประกันกรณีว่างงาน และด้านอื่นๆ อีกหลายประการ

- เงินบริจาคแก่สาธารณะหรือแก่องค์กรของรัฐบาลซึ่งต้องไม่เกิน ร้อยละ 40 ของเงินได้<sup>50</sup>

- ส่วนหักภาษี 380,000 เยนสำหรับผู้มีเงินได้ทุกราย<sup>51</sup>

- เงินส่วนที่หักจากการจ้างงาน ซึ่งเป็นเงินส่วนที่กเว้นภาษีสำหรับลูกจ้างในอัตราต่อไปนี้<sup>52</sup>

ตารางที่ 3.11 ส่วนหักภาษี

รายได้ต่อปี (เยน)	เงินส่วนที่หักจากการจ้างงาน
ไม่เกิน 1,625,000	650,000 เยน
1,625,001 ถึง 1.8 ล้าน	รายได้ต่อปี x 0.4
1,800,001 ถึง 3.6 ล้าน	รายได้ต่อปี x 0.3 + 180,000 เยน
3,600,001 ถึง 6.6 ล้าน	รายได้ต่อปี x 0.2 + 540,000 เยน
6,600,001 ถึง 10 ล้าน	รายได้ต่อปี x 0.1 + 1.2 ล้านเยน
มากกว่า 10 ล้าน	รายได้ต่อปี x 0.05 + 1.7 ล้านเยน

## 3) เงินได้ที่ไม่ต้องชำระภาษี

- ค่าใช้จ่ายในการย้ายสถานที่ทำงานซึ่งนายจ้างชำระให้

- ค่าใช้จ่ายเพื่อการพักอาศัยที่นายจ้างชำระให้ ภายได้เงื่อนไขที่กฎหมาย

กำหนด

- ค่าใช้จ่ายเพื่อการโดยสารอากาศยานในจำนวนเงินที่เหมาะสม ซึ่งนายจ้างชำระให้เพื่อให้บุคคลสามารถเดินทางไปทำงานนอกประเทศได้

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Nagoya International Center. (2011). How Japanese Income Tax is Calculated. Retrieved December 24, 2011, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>

<sup>52</sup> Ibid.

- เงินชดเชย ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด
- เงินพิเศษและเงินของขวัญที่บริษัทชำระให้ ภายใต้เงื่อนไขที่กฎหมาย

กำหนด<sup>53</sup>

#### 3.1.5.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น

ขั้นตอนที่ 1 ค่าจ้าง (เงินเดือน) รวมทั้งปี - เงินส่วนที่หักจากการจ้างงาน = เงินได้  
หลังหักเงินส่วนที่หักจากการจ้างงาน

ขั้นตอนที่ 2 เงินได้หลังหักเงินส่วนที่หักจากการจ้างงาน - ส่วนหักภาษี = เงินได้  
ที่ต้องชำระภาษี

ขั้นตอนที่ 3 นำเงินได้ที่ต้องชำระภาษีไปคำนวณกับอัตรากำหนดที่ต้องชำระ =  
จำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ<sup>54</sup>

### 3.2 ระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

#### 3.2.1 ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย

มาตรา 56 ของประมวลรัษฎากรบัญญัติเอาไว้ว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ไม่  
ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน  
ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตาม  
แบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง....”

มาตรา 57 ทวิ ของประมวลรัษฎากรบัญญัติเอาไว้ว่า “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตาม  
มาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่  
ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการ  
มรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีปฏิบัติแทน และโดยเฉพาะในการยื่น  
รายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และของกองมรดกที่  
ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษี  
ที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สิน  
มรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย”

<sup>53</sup> www.worldwide-tax.com. (2011). Japan Tax Exempt Income. Retrieved December 24, 2011,  
from [http://www.worldwide-tax.com/japan/jap\\_exampt.asp](http://www.worldwide-tax.com/japan/jap_exampt.asp)

<sup>54</sup> Nagoya International Center. (2011). How Japanese Income Tax is Calculated. Retrieved  
December 24, 2011, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>

เมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 56 และมาตรา 57 ทวิ ดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่

- 1) บุคคลธรรมดา โดยไม่จำกัดว่าต้องบรรลุนิติภาวะแล้ว ทารกหรือผู้เยาว์หากมีเงินได้เกิดขึ้นก็อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษี
- 2) ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือ ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี<sup>55</sup> และกองมรดกของผู้นั้นยังมีเงินได้อยู่ จะต้องเสียภาษีในนามของผู้ตาย
- 3) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หากมีเงินได้เกิดขึ้นก็ต้องเสียภาษีในนามของกองมรดกของผู้ตาย
- 4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ คือ คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่หากำไรมาแบ่งกัน ส่วนคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล คือ คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน<sup>56</sup>

### 3.2.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อได้ยอดเงินได้สุทธิแล้ว นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษี ดังนี้

ตารางที่ 3.12 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นำไปคำนวณภาษีตามอัตราภาษี

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 - 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	-	-
150,001 - 500,000	350,000	10	35,000	35,000
500,001 - 1,000,000	500,000	20	100,000	135,000
1,000,001 - 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,035,000
4,000,001 บาทขึ้นไป		37		

<sup>55</sup> ปีปฏิทิน คือ ระยะเวลาตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม.

<sup>56</sup> ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา ก เล่มเดิม. หน้า 64-71.



หมายเหตุ: การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนไม่เกิน 150,000 บาท มีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นในปี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551)<sup>57</sup>

การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรนั้นใช้ทั้งภาษีแบบก้าวหน้าและแบบคงที่ คือ หากเงินที่ได้รับนั้นมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แล้วจะต้องเสียภาษีในอัตราคงที่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน ดังนั้น ถ้าหากมีเงินได้พึงประเมินเกิน 1,000,000 บาทขึ้นไป ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) หรือ (8) เกิน 1,000,000 บาทขึ้นไป จะต้องคำนวณภาษี 2 วิธี คือ 1. คำนวณภาษีแบบก้าวหน้า และ 2. คำนวณภาษีแบบคงที่ แล้วเปรียบเทียบกัน วิธีใดต้องเสียภาษีมากกว่าก็ต้องเสียภาษีตามวิธีนั้น ดังนั้น หากคำนวณภาษีแบบก้าวหน้าแล้วไม่มีภาษีต้องเสีย เรายังต้องเสียภาษีตามอัตราคงที่ร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมินอันเป็นภาษีขั้นต่ำ<sup>58</sup>

3.2.3 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร การหักค่าใช้จ่าย การเสียภาษีของผู้สมรส

ในส่วนนี้จะได้อธิบายถึงเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรทั้ง 8 ประเภท โดยจะมุ่งอธิบายถึงเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ซึ่งเป็นมาตราที่วิทยานิพนธ์เล่มนี้นำเสนอ ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ นั้นจะได้นำมากล่าวไว้พอสังเขป

มาตรา 40 ตามประมวลรัษฎากร แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ถึงมาตรา 40 (8) ซึ่งเงินได้พึงประเมินทั้ง 8 ประเภทนี้อาจแบ่งได้เป็น 3 กลุ่ม คือ

กลุ่มที่ 1 คือ เงินได้ที่ได้มาโดยต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2)

กลุ่มที่ 2 คือ เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) (4) และ (5)

กลุ่มที่ 3 คือ เงินได้ที่มีลักษณะผสมระหว่างเงินได้ทั้งสองประเภท คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8)<sup>59</sup>

<sup>57</sup> กรมสรรพากร. (2552, 1 กันยายน). อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.rd.go.th/publish/1780.0.html>

<sup>58</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 26.

<sup>59</sup> แหล่งเดิม. หน้า 81-82.

### 3.2.3.1 ประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร คือ

1) เงินได้ตามมาตรา 40 (1) “เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรรศน์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ใช้น้ำพักน้ำแรงในการหาเงิน คือเป็นผู้ที่ใช้แรงงานแลกกับเงิน มีนายจ้างและลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน แต่ถึงจะไม่ได้เป็นลูกจ้างตามกฎหมายคุ้มครองแรงงาน แต่ลักษณะการจ่ายเงินและการบังคับบัญชาคล้ายกับลูกจ้างตามกฎหมาย เช่น คนรับใช้ตามบ้าน กรณีนี้ก็ถือว่าเป็นบรรดาเงิน ทรรศน์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากนายจ้างเนื่องจากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้พึงประเมินในประเภทที่ 1 นี้ด้วย<sup>60</sup>

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรกรณีที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) โดยสรุป มีดังนี้

#### - เงินเดือน ค่าล่วงเวลา

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างโดยคิดเป็นรายวัน กำหนดจ่ายเดือนละ 2 ครั้ง ทุกวันที่ 15 และ 30 ของเดือนลักษณะงานที่ลูกจ้างปฏิบัติคือเก็บผลปาล์ม ใส่ปุ๋ย และตกแต่งภายในสวน อุปกรณ์และเครื่องมือที่ใช้เป็นของบริษัททั้งสิ้น โดยมีได้มุ่งถึงผลสำเร็จของงานที่ทำ การจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้างดังกล่าวเป็นการจ่ายค่าจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/26915 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2538)

#### - เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่ายแทนพนักงาน

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทประกันอุบัติเหตุให้กับพนักงานส่งเอกสาร โดยบริษัทเป็นผู้จ่ายค่าเบี้ยประกันและเป็นผู้รับประโยชน์เป็นกรมธรรม์รวมเพียง 1 ฉบับ ระบุชื่อผู้เอาประกันภัยคือบริษัทและพนักงาน โดยบริษัทประกาศให้ทราบทั่วกันว่าบริษัทจะยกผลประโยชน์ทั้งหมดที่บริษัทได้รับจากบริษัทประกันภัยให้แก่พนักงานที่ประกันภัยไว้ ค่าเบี้ยประกันภัยที่จ่ายจำนวน 3,000 บาท ระยะเวลา 1 ปี มีพนักงานที่ทำประกันภัยให้จำนวน 6 คน (เฉลี่ยคนละ 500 บาท) เงินค่าเบี้ยประกันภัยที่บริษัทจ่ายแทนพนักงานถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงาน เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งพนักงานแต่ละคนจะต้องนำเงินค่า

<sup>60</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2552). ไล่สายทางกฎหมายนิติสรรพากร. หน้า 44.

เบี้ยประกันเฉพาะส่วนของตนไปรวมคำนวณกับเงินเดือนเพื่อเสียภาษีเงินได้ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/20215 ลงวันที่ 28 ธันวาคม 2532)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทมีสวัสดิการทำประกันสุขภาพ และอุบัติเหตุให้พนักงาน โดยในกรมธรรม์ระบุชื่อพนักงานเป็นผู้เอาประกัน จะได้รับประโยชน์ในกรณีเจ็บป่วย หรือได้รับอุบัติเหตุ เงินค่าเบี้ยประกันที่บริษัทจ่ายแทนพนักงาน ถือเป็นประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/4950 ลงวันที่ 13 มีนาคม 2534)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ประกันชีวิตพนักงานทุกคน (การประกันหมู่) โดยมีได้แยกประกันชีวิตเป็นรายบุคคลซึ่งผู้รับผลประโยชน์ตามกรมธรรม์จากการประกันชีวิตพนักงานคือบริษัทฯ แต่เมื่อพนักงานได้รับอุบัติเหตุหรือเสียชีวิตทางบริษัทผู้รับประกันภัยก็จะจ่ายค่าเบี้ยประกันชีวิตคืนมาให้ในนามของบริษัทฯ และบริษัทฯ ก็จะทำการเบิกจ่ายเป็นเงินสดให้แก่พนักงานหรือผู้รับประโยชน์อีกครั้งหนึ่ง โดยไม่มีการหักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น ดังนั้น ผู้รับประโยชน์จากกรมธรรม์ที่แท้จริงคือ พนักงาน โดยบริษัทฯ เป็นเพียงผู้จ่ายค่าเบี้ยประกัน และเบิกจ่ายค่าชดเชยแทนพนักงานเท่านั้น เงินค่าเบี้ยประกันที่บริษัทฯ จ่ายแทนพนักงานจึงถือเป็นประโยชน์เพิ่มจากการจ้างแรงงานของพนักงานเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.)/795 ลงวันที่ 22 เมษายน 2541)

- ค่าเล่าเรียนบุตร

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า ห้างฯ จัดให้มีระเบียบสวัสดิการเบิกค่าเล่าเรียนของบุตรของพนักงานที่ทำงานกับห้างฯ ห้างฯ สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ แต่เมื่อห้างฯ จ่ายค่าเล่าเรียนดังกล่าว ห้างฯ มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 โดยถือเป็นประโยชน์เพิ่มของพนักงานเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6547 ลงวันที่ 20 เมษายน 2537)

- การได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า หรือนายจ้างเช่าบ้านให้อยู่

กรมสรรพากรวางทางปฏิบัติเพื่อคำนวณประโยชน์เพิ่มจากการที่ลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าไว้ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533ฯ ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2533 โดยวางแนวทางคำนวณประโยชน์เพิ่มไว้ ดังนี้

“ข้อ 1 กรณีลูกจ้างได้อยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้กำหนดมูลค่าจากการนี้เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ของลูกจ้างดังต่อไปนี้

(1) กรณีลูกจ้างได้อาศัยบ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็เงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้าง รวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

(2) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างหลังเดียวอยู่รวมกัน โดยไม่เสียค่าเช่าให้คำนวณประโยชน์เพิ่มตามเกณฑ์ใน (1) เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างแต่ละคน

(3) กรณีลูกจ้างได้แจ้งการกำหนดมูลค่าของการได้อาศัยบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าตาม (1) ไม่ว่าจะเป็นการโต้แย้งในชั้นการตรวจสอบได้สวน หรือในชั้นอุทธรณ์ก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่าเช่าของบ้านนั้นๆ ว่าสมควรให้เข้าได้ตามปกติปละเท่าใด และให้ทำบันทึกการประเมินไว้เป็นหลักฐานแล้วรายงานขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินไว้เป็นหลักฐานแล้วรายงานขอความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็เงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(4) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (3) หลังเดียวอยู่รวมกัน ให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่ประเมินได้ตาม (3) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี และให้ถือว่าค่าเช่าบ้านที่ได้ทำการประเมินนี้เป็เงินได้ของลูกจ้างที่จะนำมาทำการประเมินหรือพิจารณาชี้ขาดของเจ้าหน้าที่ผู้พิจารณาอุทธรณ์แล้วแต่กรณี และให้ถือเป็นเกณฑ์ในการคำนวณเงินได้ในปีภาษีต่อไปด้วย เว้นแต่มีข้อเท็จจริงหรือสภาพของบ้านเปลี่ยนแปลงไป

(5) กรณีลูกจ้างได้อาศัยบ้านของนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่าและเป็นบ้านที่นายจ้างได้ไปเช่าจากบุคคลอื่นมาอีกต่อหนึ่ง ให้คำนวณประโยชน์เพิ่มจากการนี้เป็เงินได้พึงประเมินตามค่าเช่าที่นายจ้างได้จ่ายไปจริง

(6) กรณีลูกจ้างหลายคนได้บ้านของนายจ้างตาม (5) อยู่รวมกันให้เฉลี่ยค่าเช่าบ้านที่นายจ้างได้จ่ายไปจริงตาม (5) เป็นเงินได้ของลูกจ้างแต่ละคนตามส่วนของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) โดยไม่รวมเงินโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี

ข้อ 2. ในกรณีนายจ้างได้เช่าบ้านให้เป็นที่พักอาศัยของพนักงาน ซึ่งดำรงตำแหน่งระดับบริหาร โดยนายจ้างเป็นผู้ออกค่าเช่าและค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าน้ำประปา ค่าไฟฟ้า ค่าคนสวนและค่าใช้จ่ายต่างๆ ภายในบ้าน แม้ต่อมาพนักงานผู้นั้นหรือนายจ้างจะได้ใช้บ้านดังกล่าวส่วนหนึ่งเป็นสถานที่ประชุมและปรึกษาหารือกิจการของนายจ้าง ตลอดจนการจัดงานเลี้ยงรับรอง

ลูกค้าสำคัญของนายจ้างเป็นครั้งคราว ถือได้ว่าค่าเช่าบ้านและค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายไปเป็นประโยชน์ที่พนักงานผู้นั้นได้รับทั้งสิ้น พนักงานผู้นั้นจะต้องนำ ประโยชน์ที่ได้รับทั้งหมดมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย”

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า พนักงานเช่าบ้านและทำสัญญากับเจ้าของบ้าน และพนักงานได้นำใบเสร็จรับเงินมาเบิกจากนายจ้าง เงินที่นายจ้างจ่ายคืนให้กับพนักงานตามใบเสร็จรับเงินดังกล่าว เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/7448 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2536)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า พนักงานระดับหัวหน้าแผนก เช่น วิศวกร หัวหน้าคนงาน ฯลฯ เข้ามาพักในสถานที่พักของบริษัทฯ เป็นครั้งคราว เมื่อต้องเข้ามาปฏิบัติงานแก้ไขเครื่องจักรที่มีข้อขัดข้อง กรณีดังกล่าวไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม แต่ถ้าเข้ามาพักอยู่เป็นประจำถือเป็นประโยชน์เพิ่มเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/14066 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2530)<sup>61</sup>

ต่างกับกรณีของนางพยาบาลที่อาศัยพักอยู่ในตึกหอพักของโรงพยาบาล เพื่อสะดวกในการปฏิบัติหน้าที่ตอนเช้าเวร หรือกรณีของคนยามอยู่ที่บ้านหรือสำนักงานของนายจ้าง แม้จะอาศัยหลับนอนก็ไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม ไม่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2121/2529)<sup>62</sup>

#### - ค่าอาหารที่ลูกจ้างรับประทานฟรี

กรณีนายจ้างจัดสวัสดิการอาหารให้แก่พนักงานย่อมถือเป็นประโยชน์เพิ่มของลูกจ้างเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำนวณมูลค่าจากรายจ่ายค่าอาหารของนายจ้าง เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง หากจ่ายเป็นก้อนก็แบ่งเฉลี่ยเป็นเงินได้ตามจำนวนพนักงาน ถ้าหากจ่ายเป็นรายตัวก็ถือเป็นประโยชน์เพิ่มที่ลูกจ้างได้รับตามค่าอาหารนั้นๆ

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทประกอบกิจการโรงแรมและภัตตาคารให้สวัสดิการอาหารแก่พนักงานในเวลาพักเที่ยง อาหารที่พนักงานของบริษัทฯ ได้รับประทานฟรีโดยไม่คิดค่าตอบแทน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.5760 ลงวันที่ 31 มีนาคม 2537)

<sup>61</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. (2553). ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. หน้า 26-29.

<sup>62</sup> สมพร พรหมหิคาร. เล่มเดิม. หน้า 35-36.

- เงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างในกรณีอื่นๆ

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทประกาศกำหนดจ่ายเงินให้แก่พนักงานเพื่อเป็นสินน้ำใจตอบแทนการทำงานของพนักงานที่ทำงานตรงเวลาสม่ำเสมอตลอดปี (เบี่ยชยัน) เงินที่จ่ายให้พนักงานดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6373 ลงวันที่ 23 พฤษภาคม 2528)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทจ่ายเงินเดือนให้พนักงานและจ่ายเงินค่าอาหารทุกเดือน เดือนละ 400 บาท ถ้าทำงานนอกเวลาจ่ายค่าอาหารพิเศษอีกวันละ 25 บาท เงินค่าทำงานในวันหยุด ค่าล่วงเวลา เงินค่าอาหารที่พนักงานได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/11187 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2531)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า นายจ้างจ่ายค่าเบี่ยเลี้ยงพิเศษเหมาจ่ายให้ลูกจ้างทุกเดือน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9207 ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2533)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทกำหนดข้อบังคับและประกาศจ่ายรางวัลแก่พนักงานเพื่อเป็นการจูงใจและขวัญกำลังใจแก่พนักงานโดยจ่ายเป็นทองคำ เช่น พนักงานอายุงานครบ 5 ปี ให้ทองคำหนัก 2 สลึง รางวัลดังกล่าวถือเป็นประโยชน์เพิ่มเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.05989 ลงวันที่ 7 เมษายน 2538)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า พนักงานบริษัทมีเงินเดือนประจำ และได้รับเงินค่านายหน้าจากบริษัทนายจ้าง เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.17516 ลงวันที่ 3 สิงหาคม 2538)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ได้จัดสวัสดิการเกี่ยวกับอาหาร และรถรับส่งตามเส้นทางที่กำหนดให้พนักงานทุกคนโดยไม่คิดค่าตอบแทน มูลค่าของอาหารดังกล่าว ถือเป็นประโยชน์เพิ่ม เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีรถรับส่งตามเส้นทางที่กำหนดให้แก่พนักงาน โดยให้บริการแก่พนักงานทุกคนเป็นเพียงการให้ความสะดวกแก่พนักงานเป็นการทั่วไปและเพื่อประโยชน์ของบริษัทฯ จึงไม่ถือเป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานได้รับ (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.02)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544)<sup>63</sup>

<sup>63</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 29-30.

แต่ถ้าเป็นกรณีที่เป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากนายจ้างโดยตรงแล้ว ก็ไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ที่มีสาขาในประเทศไทย เป็นสาขาของสำนักงานใหญ่ซึ่งจดทะเบียนในรัฐแคลิฟอร์เนีย สหรัฐอเมริกา บริษัทฯ ผู้เป็นนายจ้างมีข้อผูกพันต้องจ่ายภาษีให้กับรัฐตามจำนวนลูกจ้างในสหรัฐ และลูกจ้างชาวอเมริกันซึ่งทำงานในต่างประเทศ รวมไปถึงประเทศไทย ดังต่อไปนี้

ก. ภาษี FICA Tax (Federal Insurance Contribution Act) เป็นภาษีที่รัฐเรียกเก็บจากบริษัทผู้จ้างและลูกจ้างในอัตราเท่ากัน บริษัทฯ ผู้เป็นนายจ้างต้องจ่ายภาษีนี้ตามจำนวนลูกจ้างรวมทั้งชาวอเมริกันที่ทำงานในต่างประเทศด้วย

ข. ภาษี FUTA Tax (Federal Unemployment Tax Act) เป็นภาษีซึ่งรัฐเรียกเก็บจากนายจ้างทุกคนในสหรัฐอเมริกาเพื่อนำไปใช้ในการจ่ายเงินผลประโยชน์ให้กับลูกจ้างที่ว่างงาน

ภาษีดังกล่าวเป็นภาษีที่บริษัทฯ จ่ายในฐานะนายจ้างให้รัฐบาลอเมริกันสำหรับลูกจ้างชาวอเมริกันที่ทำงานในประเทศไทย ซึ่งกรมสรรพากรได้มีคำวินิจฉัยว่าภาษีดังกล่าว เฉพาะส่วนที่นายจ้างมีหน้าที่จะต้องจ่ายให้รัฐบาลอเมริกันตามกฎหมาย โดยมีใช่เป็นการจ่ายแทนลูกจ้างแต่อย่างใด จึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างที่จะต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/20217 ลงวันที่ 22 ตุลาคม 2518)<sup>64</sup>

แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกากรณีนี้ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) โดยสรุป มีดังนี้

ฎีกาที่ 1878/2519 แม้ตามเอกสารของบริษัทแสดงว่าบริษัทจ่ายเงินค่าพาหนะแก่โจทก์ในการเดินทางไปต่างประเทศเพื่อดูงาน แต่เมื่อไม่ปรากฏว่าผู้จ่ายประสงค์จะจ่ายให้แก่โจทก์เพื่อดูงานจริงๆ หากแต่เป็นการจ่ายเป็นค่าตอบแทนในฐานะโจทก์เป็นประธานกรรมการบริษัท โจทก์ ต้องถือเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2)

ฎีกาที่ 2514/2520 เงินค่าเช่าบ้าน ค่าการศึกษาบุตร และค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงานเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้

<sup>64</sup> อวยพร ดันละมัย. (2526, มกราคม-กุมภาพันธ์). “ประเภทของเงินได้พึงประเมิน.” สรรพากรสาสน์, 30, 1. หน้า 32.

ฎีกาที่ 5605/2530 เงินค่าชดเชยที่โจทก์ได้รับจากนายจ้างเมื่อเลิกจ้าง เป็นเงินที่โจทก์ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)

ฎีกาที่ 3353/2532 จำเลยทำสัญญาประนีประนอมยอมความกับโจทก์โดยยอมจ่ายเงินจำนวนหนึ่งให้โจทก์ ก็เนื่องจากโจทก์ฟ้องเรียกค่าเสียหายจากจำเลยที่เลิกจ้างโจทก์โดยไม่เป็นธรรม โดยอาศัยฐานะที่โจทก์เป็นลูกจ้างและจำเลยเป็นนายจ้าง เงินค่าเสียหายที่โจทก์ได้รับจึงเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1)

ฎีกาที่ 3773/2532 ในการก่อสร้างตึกแถวนั้น โจทก์เป็นผู้จัดหาและซื้อวัสดุก่อสร้างเอง ส่วนแรงงานเหมาจ่ายให้ผู้รับเหมาจัดหาคงงานมาทำการก่อสร้าง โดยผู้รับเหมาจ่ายค่าแรงงานให้แก่คนงานเอง หากงานล่าช้าต้องจ้างคนงานเพิ่ม โจทก์ไม่ต้องรับผิดชอบ ดังนี้ เงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้รับเหมามิใช่เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แต่เป็นเงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ตามมาตรา 40 (8)

ฎีกาที่ 1802/2533 โจทก์ได้รับอนุญาตให้เป็นผู้ประกอบโรคศิลป์แผนปัจจุบันในสาขาเวชกรรมชั้นหนึ่ง เป็นลูกจ้างโรงพยาบาล ได้รับค่าจ้างเป็นรายเดือน โดยนายจ้างมีข้อตกลงให้โจทก์มีสิทธิประกอบอาชีพอิสระส่วนตัวได้โดยเสรีนอกเวลาทำงาน และมีข้อตกลงพิเศษให้โจทก์ใช้สถานที่โรงพยาบาลประกอบวิชาชีพอิสระเปิดคลินิกส่วนตัวนอกเวลาทำงานได้ด้วย โดยแบ่งรายได้เข้าโรงพยาบาลตามอัตราที่กำหนด ดังนี้ เงินที่โจทก์ได้รับจากคนป่วยที่มารักษาที่โรงพยาบาลนอกเวลาทำงานปกติของโจทก์ จึงเป็นเงินได้ที่โจทก์ได้รับมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระ มิใช่เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)<sup>65</sup>

ฎีกาที่ 123/2540 โจทก์ (นายจ้าง) ให้บริการอาหารฟรีแก่พนักงานของโจทก์ถือได้ว่าพนักงานของโจทก์ได้รับประโยชน์ในทางทรัพย์สินเนื่องจากการทำงาน ค่าใช้จ่ายในการจัดซื้ออาหารมาเลี้ยงพนักงาน ถือเป็นเงินได้ของพนักงานของโจทก์ ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>66</sup>

จากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) นี้ ผู้วิชัยเห็นว่าสามารถจัดกลุ่มออกมาได้ 2 กลุ่ม คือ

<sup>65</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 82-83.

<sup>66</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 29.



กลุ่มที่ 1 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานให้กับ นายจ้างตลอดระยะเวลาการจ้างงาน ได้รับตามกำหนดระยะเวลาการจ้างงาน เช่น เงินเดือน ค่าล่วงเวลาต่างๆ

กลุ่มที่ 2 เงินได้ที่ไม่ได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรงโดยตรงแต่เป็นเงินได้หรือผลประโยชน์อื่นๆที่นายจ้างให้เพราะการเป็นลูกจ้าง เช่น เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างจ่ายแทนพนักงาน ค่าเล่าเรียนบุตร การได้อยู่บ้านนายจ้างโดยไม่เสียค่าเช่า หรือนายจ้างเช่าบ้านให้อยู่ ค่าอาหารที่ลูกจ้างรับประทานฟรี เป็นต้น

2) เงินได้ตามมาตรา 40 (2) “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

เมื่อพิจารณาแล้วเงินได้พึงประเมินประเภทนี้จะมีลักษณะคล้ายๆ กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แต่แท้จริงแล้วเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทนี้แตกต่างกัน เพราะผู้ที่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) นี้มิใช่ลูกจ้าง ผู้ที่จ่ายเงินให้ก็ไม่ใช่นายจ้าง โดยกฎหมายใช้คำว่า “ผู้จ่ายเงิน” ดังนั้น ผู้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นี้ต้องเป็นผู้ที่มีฝีมือถึงจะได้รับตำแหน่งหน้าที่หรือรับทำงานให้กับผู้จ่ายเงิน ซึ่งอาจเรียกว่ารับจ้างทำของ แต่อาจจะทำให้มีความหมายแคบไป ควรจะใช้คำว่า “รับทำงานให้” หรืองานบริการน่าจะเหมาะสมกว่า<sup>67</sup>

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรกรณีนี้ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) โดยสรุป มีดังนี้

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า เงินบำเหน็จ ค่าตอบแทนและ โบนัส ของคณะกรรมการดำเนินการของสหกรณ์ออมทรัพย์ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/4542 ลงวันที่ 19 เมษายน 2528)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า เงินได้จากการให้บริการฝึกอบรมพนักงานที่ผู้ขายสินค้าได้ฝึกอบรมพนักงานของผู้ซื้อสินค้าเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/6381 ลงวันที่ 11 เมษายน 2428)

<sup>67</sup> เพิ่มบุญ แก้วเขียว. เล่มเดิม. หน้า 45.

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า นาย ม. มีเงินได้พึงประเมินจากการรับจ้างทำความสะอาดอาคารเป็นรายเดือน การรับจ้างดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/5742 ลงวันที่ 13 พฤษภาคม 2529)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ว่าจ้างบริษัทฮ่องกง ให้ช่วยดูแลและให้คำแนะนำในการขนถ่ายสินค้า ณ ท่าเรือในประเทศสิงคโปร์ ตลอดจนให้คำแนะนำในการบริหารการเดินเรือ เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/14380 ลงวันที่ 15 กันยายน 2532)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า ค่าเบี้ยประชุมที่รัฐวิสาหกิจจ่ายให้แก่คณะกรรมการของรัฐวิสาหกิจเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/08055 ลงวันที่ 3 มีนาคม 2532)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า นาย ก. ได้รับค่าตอบแทนจากการทำงานให้แก่บริษัทฯ ในฐานะผู้เชี่ยวชาญหรือผู้มีฝีมือพิเศษในการเดินเรื่อนำร่อง และการนำเรือทุกประเภท โดยการทำงานจะรับทำงานให้เป็นการชั่วคราว ไม่ได้รับค่าตอบแทนประจำ แต่ได้รับค่าตอบแทนเป็นรายชั่วโมง เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/15565 ลงวันที่ 30 กรกฎาคม 2534)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทได้จัดอบรมเพื่อเพิ่มพูนความรู้แก่พนักงาน โดยเชิญวิทยากรมาจากข้างนอก เงินค่าตอบแทนที่บริษัทจ่ายให้วิทยากร เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/14226 ลงวันที่ 12 กรกฎาคม 2534)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัททำสัญญาจ้างสำนักงานที่ปรึกษา ซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา โดยบริษัทจ่ายค่าตอบแทนเป็นจำนวนที่แน่นอนรายเดือนเข้าลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/6497 ลงวันที่ 30 เมษายน 2533)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ว่าจ้างบริษัทต่างประเทศ ให้ศึกษาและค้นคว้าการจัดการทางการเงินของบริษัทฯ เงินค่าจ้างดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802 (กม.)/699 ลงวันที่ 5 ตุลาคม 2535)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทจ่ายค่าจ้างรายวันให้แก่ผู้รับจ้างปอกข้าวโพดโดยใช้แรงกายของตนเอง ในอัตราค่าจ้างต่อน้ำหนักกิโลกรัมของข้าวโพด กรณีดังกล่าวค่าจ้างที่บริษัทจ่ายเงินเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/4669 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2533)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทประกอบกิจการผลิตขนมขบเคี้ยว ได้ว่าจ้างชาวบ้านเก็บเกี่ยวผลผลิตที่บริษัทเพาะปลูกเป็นวัตถุดิบ โดยจ้างเป็นรายวัน ปีหนึ่งจะเก็บเกี่ยว 4 ครั้ง ค่าจ้างที่บริษัทจ่ายให้ชาวบ้านที่มารับจ้างเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/19800 ลงวันที่ 31 ตุลาคม 2537)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า เงินได้จากการรับแปลบทพุดภาพยนตร์เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/พ.18350 ลงวันที่ 7 ตุลาคม 2537)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า นาง ก. เป็นกรรมการของบริษัทที่ได้รับเลือกตั้งจากที่ประชุมผู้ถือหุ้นได้รับค่าตอบแทนเป็นเงินเบี้ยประชุมตามที่ที่ประชุมผู้ถือหุ้นกำหนด เงินเบี้ยประชุมดังกล่าวเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/255 ลงวันที่ 5 มกราคม 2539)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทว่าจ้างให้บริษัทในต่างประเทศดำเนินการตรวจสอบคุณสมบัติสินค้า การบรรจุหีบห่อ และดูแลสินค้าให้ถึงผู้ขนส่ง ซึ่งจะส่งสินค้านี้จากต่างประเทศ ไปยังผู้ซื้อในประเทศที่สาม โดยค่าจ้างคิดตามน้ำหนักสินค้าที่ตรวจสอบแต่ละเที่ยว ค่าจ้างดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/830 ลงวันที่ 16 มกราคม 2539)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า มหาวิทยาลัยเอกชนได้เชิญคณาจารย์ผู้ทรงคุณวุฒิจากมหาวิทยาลัยอื่นมาสอนพิเศษนอกเวลาราชการ ค่าตอบแทนที่จ่ายให้แก่คณาจารย์เป็นเงินได้จากหน้าที่งานหรือการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10307 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2539)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า เงินได้จากการรับจ้างเป็นที่ปรึกษาโครงการ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6942 ลงวันที่ 8 พฤษภาคม 2539)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหารือว่า บริษัทฯ ได้ทำสัญญารับคำแนะนำและความช่วยเหลือทางด้านการบริหาร การจัดการการวางแผน กฎหมาย การเงิน การตลาด และบุคคลกับบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการให้คำปรึกษาและให้บริการโดยเฉพาะเนื่องจากการให้บริการดังกล่าวไม่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง เงินค่าตอบแทนที่จ่ายจากการรับทำงานให้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/10929 ลงวันที่ 19 สิงหาคม 2540)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหาหรือว่า บริษัทฯ ได้จ่ายเงินค่าบริการให้กับนิติบุคคลต่างประเทศ สำหรับการให้คำปรึกษาและให้บริการด้านวิศวกรรมโยธา หากการให้บริการดังกล่าวไม่มีความซับซ้อนหรือต้องใช้เทคโนโลยีสูง ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร(หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/924 ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2541)

กรมสรรพากรได้เคยตอบข้อหาหรือว่า กรณีเงินประจำตำแหน่งที่ได้รับ ไม่ว่าจะผู้รับจะเป็นข้าราชการประจำ ข้าราชการการเมือง ข้าราชการส่วนท้องถิ่น หรือผู้บริหารในบริษัทเอกชน เป็นเงินได้อันเนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงานที่ทำ ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำนั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร(หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/11103 ลงวันที่ 2 พฤศจิกายน 2550)<sup>68</sup>

แนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกากรณีนี้ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) โดยสรุป มีดังนี้

ฎีกาที่ 439/2508 โจทก์มีหน้าที่หาซื้อข้าวให้บริษัทที่ตนทำงานเพียงแห่งเดียวจะไปเที่ยวซื้อข้าวให้ผู้อื่นไม่ได้ ต้องทำงานอย่างลูกจ้างทุกประการ ไม่เป็นการประกอบการค้าเป็นส่วนของตนเอง รายได้ของโจทก์ บริษัทไม่ได้จ่ายเป็นเงินเดือน หากจ่ายให้ตามจำนวนงานที่ทำให้บริษัทได้มากหรือน้อยเป็นรายกระสอบ กระสอบละ 1.09 บาท ดังนี้ เงินที่โจทก์ได้รับเป็นค่าตอบแทนถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

ฎีกาที่ 1106/2520 ค่าตอบแทนการวิ่งเดินให้ได้ทำสัญญาเข้าลักษณะเป็นนายหน้าตัวแทนจัดการให้นายหน้าและตัวแทนต้องเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2)

ฎีกาที่ 4422/2526 เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ อันเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2) เมื่องานแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาที่บริษัท ค. ประเทศสหรัฐอเมริการับทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เพราะในการทำการแปลข้อมูลขึ้นดินและชั้นหินเพื่อวิเคราะห์ว่ามีน้ำมันที่อำเภอลานกระบือ จังหวัดกำแพงเพชร บริษัท ค. จะต้องกระทำหลายขั้นตอน นับแต่จัดหมวดหมู่ของสัญญาฉบับระดับของข้อมูลเข้าสู่แนวมาตรฐาน ปรับคลื่นเสียงให้อยู่ในระดับเดียวกันปรับสัญญาฉบับให้ถูกต้อง มีการกรองความถี่ให้อยู่ในช่วงที่เห็นได้ชัดเจน และกำจัดความสับสนแล้วจึงแสดงออกเป็นภาพพิมพ์ ในการดำเนินงานดังกล่าวต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์และ โปรแกรมซับซ้อนบุคลากรต้องใช้ผู้เชี่ยวชาญ

<sup>68</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 32-34.

ทางด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้  
 ดังนี้ เงินที่บริษัท ค. ได้รับจากโจทก์จึงเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) มิใช่เงินได้ตามมาตรา 40 (2)<sup>69</sup>

ฎีกาที่ 4925/2533 บริษัทโจทก์จ่ายเงินค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ดและค่าการตลาด  
 ค่าส่งเสริมการตลาด ตามสัญญาจ้างเป็นที่ปรึกษาให้แก่บริษัทต่างประเทศ ถือเป็นเงินได้จากการรับ  
 ทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>70</sup>

ฎีกาที่ 502/2526 (ประชุมใหญ่) เงินได้ของโจทก์ที่ได้รับจากการไฟฟ้าฝ่าย  
 ผลิตแห่งประเทศไทยเป็นรายเดือนเป็นค่าตอบแทนการปฏิบัติหน้าที่ประจำในการรักษาผู้ป่วยซึ่ง  
 เป็นพนักงานและลูกจ้าง ณ สถานพยาบาลของการไฟฟ้าฯ เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา  
 40 (2)<sup>71</sup>

ฎีกาที่ 4422/2536 เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่  
 มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8)  
 เป็นเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ อันเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หัก  
 ค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2)<sup>72</sup>

จากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นี้ ผู้วิจัยเห็นว่าสามารถจัดกลุ่มออก  
 มาได้ 2 กลุ่ม เช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ

กลุ่มที่ 1 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานให้กับนาย  
 จ้าง โดยให้ตามผลสำเร็จของงาน โดยรายได้ในกลุ่มนี้สามารถแบ่งออกได้เป็น

1) เงินได้จากการลงมือปฏิบัติงาน ใช้แรงกายของตนเองเป็นส่วนใหญ่ ไม่มี  
 ผู้ร่วมงานและค่าวัสดุอุปกรณ์เป็นของผู้ว่าจ้างทั้งหมด เช่น การเก็บเกี่ยวผลผลิตเป็นวัตถุดิบให้กับ  
 นายจ้าง การรับจ้างปักข้าวโพด แปลงทพุดภาพยนตร์ เป็นต้น

2) เงินได้จากการให้คำปรึกษา คำแนะนำ การฝึกอบรม เช่น เป็นวิทยากร  
 บรรยายตามงานต่างๆ บริษัทที่ให้คำแนะนำในการขนถ่ายสินค้า เป็นต้น

<sup>69</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 84-86.

<sup>70</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 31.

<sup>71</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีธรรม. เล่มเดิม. หน้า 97.

<sup>72</sup> แหล่งเดิม. หน้า 85.

3) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ได้รับเงินจำนวนแน่นอนมิได้ ขึ้นอยู่กับผลงาน เช่น เป็นแพทย์รับตรวจรักษาพนักงานให้โรงงานแห่งหนึ่งทุกวันจันทร์และวันศุกร์ เวลา 17.00 -19.00 น. ได้รับค่าตอบแทนเดือนละ 20,000 บาท<sup>73</sup> เป็นต้น

4) เงินได้จากการรับทำงานให้ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายไม่มาก เพราะหากเป็นเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายมากจะถูกกำหนดให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ดังคำพิพากษาฎีกาที่ 4422/2536 ที่ได้กล่าวไปแล้วข้างต้น

กลุ่มที่ 2 เงินได้ที่ไม่ได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรงโดยตรงแต่เป็นเงินได้หรือผลประโยชน์อื่นๆที่ผู้จ่ายเงินจ่ายให้เพราะการที่รับทำงานให้ เช่น เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ เป็นต้น

ข้อแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) นี้มีลักษณะคล้ายคลึงกัน เพราะเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท ต่างก็ใช้แรงงาน แรงกาย แรงสมอง เป็นหลักสำคัญในการหาเงินได้<sup>74</sup> โดยที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เป็นเงินได้ที่ผู้จ่ายและผู้รับมีนิติสัมพันธ์กันในลักษณะของนายจ้างกับลูกจ้าง ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่ผู้จ่ายและผู้รับมีนิติสัมพันธ์กันตามสัญญาจ้างทำของหรือตัวแทนหรือนายหน้าก็ได้<sup>75</sup>

สรุปได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) มีลักษณะหรือองค์ประกอบแตกต่างกันในสาระสำคัญ ดังนี้

1) ผลสำเร็จของงาน ถ้าเป็นการจ้างแรงงานวัตถุประสงค์ของการจ้างก็คือตลอดระยะเวลาที่จ้างจะต้องทำงานให้ ส่วนการรับทำงานให้นั้นจะมีวัตถุประสงค์ในเรื่องความสำเร็จของงานเป็นสำคัญ

2) การจ่ายค่าจ้างหรือสินจ้าง ถ้าเป็นการจ้างแรงงานถึงแม้ว่างานจะยังไม่แล้วเสร็จก็ยังมีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลา ส่วนการรับทำงานให้นั้น จะมีสิทธิได้รับสินจ้างก็ต่อเมื่องานแล้วเสร็จแล้วเท่านั้น

<sup>73</sup> แหล่งเดิม. หน้า 97.

<sup>74</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 34.

<sup>75</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 87.

3) ความเป็นอิสระในการทำงาน ถ้าเป็นการจ้างแรงงานลูกจ้างต้องอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้าง ส่วนการรับทำงานให้นั้นลูกจ้างจะมีอิสระในการทำงาน นายจ้างจะไปบังคับบัญชาไม่ได้

4) ความรับผิดชอบในผลละเมิด ถ้าเป็นการจ้างแรงงานนายจ้างจะต้องร่วมรับผิดชอบในผลละเมิดที่ลูกจ้างก่อขึ้นตามหน้าที่การงานที่จ้าง ส่วนการรับทำงานให้นายจ้างไม่ต้องรับผิดชอบในผลละเมิดของลูกจ้างแต่อย่างใด

ยกตัวอย่างเช่น หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/169 ลงวันที่ 30 มกราคม 2541 นางพยาบาลเป็นลูกจ้างได้รับเงินเดือนประจำจากโรงพยาบาลนายจ้าง และยังมิรายได้พิเศษจากนายจ้างเป็นค่าตอบแทนการทำงานนอกเวลาประจำเป็นรายชั่วโมง เช่น ค่าเฝ้าไข้พิเศษ การพยาบาลพิเศษแต่ละครั้ง การพยาบาลพิเศษในรพพยาบาล เงินได้ที่นางพยาบาลได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้จากการทำงานให้นายจ้างซึ่งจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนประจำให้กับตนอยู่แล้ว เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีที่นายแพทย์ไปรักษาผู้ป่วยของมูลนิธิฯ โดยมูลนิธิจ่ายเงินสมนาคุณให้นายแพทย์ตามอัตราที่กำหนดในแต่ละช่วงเวลา ไม่ได้จ่ายเป็นรายตัวผู้ป่วย เช่น ช่วงเช้าได้ 340 บาท ช่วงบ่าย 260 บาท เงินที่แพทย์ได้รับดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร<sup>76</sup>

### 3) เงินได้ตามมาตรา 40 (3)

“ค่าแห่งกุศลวิมล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

### 4) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) “เงินได้ที่เป็น

(1) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงิน กู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

<sup>76</sup> ไพจิตร โรจนวานิช. เล่มเดิม. หน้า 34.

(2) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดา ผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดา ในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม

(3) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(4) เงินลงทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(5) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

(6) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(7) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือ ตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

5) เงินได้ตามมาตรา 40 (5) “เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน

(2) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(3) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวน



เงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันสิ้นสุดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการสิ้นสุดสัญญานั้น”

6) เงินได้ตามมาตรา 40 (6)

“เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

7) เงินได้ตามมาตรา 40 (7)

“เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ”

8) เงินได้ตามมาตรา 40 (8)

“เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

3.2.3.2 การหักค่าใช้จ่าย ซึ่งบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรในส่วนของ การหักค่าใช้จ่ายจะอยู่ในมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 โดยผู้วิจยจะนำเสนอโดยละเอียดถึงการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ จะนำเสนอโดยสังเขปเท่านั้น

การหักค่าใช้จ่าย เงินได้ที่ได้มาโดยต้องใช้น้ำพักน้ำแรงอย่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงอย่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา มาตรา 40 (3) มาตรา 40 (4) และมาตรา 40 (5) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ในส่วนที่มีใช้ค่าลิขสิทธิ์ และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ก็หักค่าใช้จ่ายไม่ได้เลย

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มาตรา 40 (2) มาตรา 40 (3) เฉพาะค่าลิขสิทธิ์ มาตรา 40 (5) เฉพาะกรณีสิ้นสุดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและซื้อขายเงินผ่อนและเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา เป็นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควรได้เพียงวิธีเดียว

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) เฉพาะกรณีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้พึงประเมิน  
 ตามมาตรา 40 (6) มาตรา 40 (7) มาตรา 40 (8) เฉพาะที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาฯ ที่ (11) พ.ศ.  
 2502 และเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร (ต้อง  
 ไม่ใช่เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการรับมรดกหรือการให้โดยเสน่หาเพราะถ้า  
 ได้มาโดยทางนี้ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว) เงินได้ที่กล่าวมาข้างต้นสามารถเลือกหัก  
 ได้ทั้งการเหมาหรือจะหักตามความจำเป็นและสมควรก็ได้<sup>77</sup>

การหักค่าใช้จ่ายในส่วนของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40  
 (2) คือ

ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติเอาไว้ว่า “เงินได้พึง  
 ประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวม  
 กันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้  
 มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

จากบทบัญญัติดังกล่าว การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)  
 กับ มาตรา 40 (2) จะเป็นไปดังนี้ คือ

ตัวอย่างที่ 1 กรณีผู้มีเงินได้ไม่มีคู่สมรส

นายหนึ่ง มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) 200,000 บาท

มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)) 100,000 บาท

รวมเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท 300,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 240,000 บาท

(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 300,000 บาท เท่ากับ 120,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000  
 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 2 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส ในกรณีที่ผู้มีเงินได้มีคู่สมรสนี้ ต้องแยก  
 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายในหลายกรณี คือ

ตัวอย่างที่ 2.1 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส โดยที่ฝ่ายภริยามีเงินได้ตามประมวล  
 รัษฎากร มาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียว

<sup>77</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 133-134.

นายหนึ่ง (สามี) มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) 400,000 บาท  
นางสอง (ภรรยา) มีเงินค่าจ้าง (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)) 100,000 บาท  
ความเป็นสามีภริยากันมีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่าย  
เงินได้พึงประเมินของสามี 400,000 บาท  
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท หักได้ 60,000 บาท  
ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของนายหนึ่ง(สามี)ที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 340,000 บาท  
(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 600,000 บาท เท่ากับ 240,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

เงินได้พึงประเมินของภรรยา 100,000 บาท  
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท หักได้ 40,000 บาท  
ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของนางสอง(ภรรยา)ที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 60,000 บาท  
ตัวอย่างที่ 2.2 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส โดยที่ฝ่ายภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม  
มาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ในกรณีนี้ภริยามีสิทธินำเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา 40 (1)  
ไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากสามีได้ ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา  
40 (2) ภรรยาต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของสามี

ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายในกรณีนี้มี 2 ความเห็นคือ  
ความเห็นที่ 1 เห็นว่าต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท ความ  
เห็นนี้เป็นความเห็นของกรมสรรพากร และความเห็นที่ 2 เห็นว่าภริยามีสิทธิเลือกเฉลี่ยค่าใช้จ่าย  
ตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมิน  
ตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว ไม่เกิน 60,000 บาท ก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บังคับให้  
เฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท จึงเป็นสิทธิของภริยาที่จะเลือกไม่เฉลี่ยก็ได้  
ความเห็นนี้เป็นความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากร<sup>78</sup>

ตัวอย่างที่ 2.2.1 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท กรณีเฉลี่ย  
หักตามส่วน

รวมเงินเดือน และเงินค่านายหน้าของนางสอง (ภรรยา)	500,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้	60,000 บาท
ดังนั้น เงินเดือน(เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) จำนวน	200,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ = $(60,000 \div 500,000) \times 200,000$ เท่ากับ	24,000 บาท

<sup>78</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม และ คุณลักษณะ ตรีชาธรรม. (2551, พฤศจิกายน). ฎีกาคดีภาษี กรณีภริยามี  
เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายหรือไม่. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554,  
จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538711477&Nty pe=134>

เงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)) จำนวน 300,000 บาท  
 หักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ =  $(60,000 \div 500,000) \times 300,000$  เท่ากับ 36,000 บาท  
 สรุปก็คือ นางสาวสอง (ภริยา) มีสิทธินำเงินเดือนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตาม  
 มาตรา 40 (1) จำนวน 200,000 บาทไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากนาย  
 หนึ่ง (สามี) ได้ โดยหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ 24,000 บาท ส่วนเงินค่านายหน้าซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน  
 ตามมาตรา 40 (2) จำนวน 300,000 บาท ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของนายหนึ่ง  
 (สามี) โดยหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ 36,000 บาท<sup>79</sup> นางสาวสองมีเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษี คือ  
 440,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2.2.2 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท กรณีเลือก  
 หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ประเภทเดียว ไม่เกิน 60,000  
 บาท

นางสาวสอง (ภริยา) มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1))	200,000 บาท
นางสาวสอง (ภริยา) มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2))	300,000 บาท
(เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน	60,000 บาท
ซึ่งหักได้	60,000 บาท
(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 200,000 บาท เท่ากับ 80,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)	

ดังนั้น เงินได้พึงประเมินของนางสาวสอง (ภริยา) ที่หักค่าใช้จ่ายแล้วเท่ากับ  
 440,000 บาท

ตัวอย่างที่ 2.3 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส โดยที่ฝ่ายภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม  
 มาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) แต่ภริยาไม่ใช้สิทธินำเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา 40 (1)  
 ไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากสามี แต่ให้รวมเสียภาษีไปกับเงินได้ของ  
 สามีไปเลย

นางสาวสอง (ภริยา) มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1))	200,000 บาท
นางสาวสอง (ภริยา) มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2))	300,000 บาท
รวมเงินเดือน และเงินค่านายหน้าของนางสาวสอง (ภริยา)	500,000 บาท

<sup>79</sup> มาנית นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 246-247.

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท  
(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 500,000 บาท เท่ากับ 200,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายกรณียกเว้นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี ซึ่งมี 2 ความเห็นดังกล่าวข้างต้น ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมายซึ่งจะนำไปวิเคราะห์ถึงในบทที่ 4 ต่อไป

3.2.3.3 การเสียภาษีของคู่สมรส ในเรื่องของรายได้ของสามีภริยานั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ บัญญัติว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะ มีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะยกเว้นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะ ส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ก็ได้...”

จากบทบัญญัติในเรื่องของการยื่นเสียภาษีของสามีภริยาดังกล่าวข้างต้น การยื่นเสียภาษีของสามีภริยาจะเป็นไปดังนี้ คือ

ตัวอย่าง 1 กรณีที่ภริยานำเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) ยกเว้นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

สามีมีเงินได้จากเงินเดือนๆ ละ 50,000 บาท ส่วนภริยามีเงินได้จากเงินเดือนๆ ละ 40,000 บาท ตลอดทั้งปี และมีบุตร 2 คน กำลังศึกษาอยู่ในโรงเรียนราษฎร์แห่งหนึ่ง

ส่วนของสามี

เงินได้พึงประเมินของสามี (50,000 × 12) 600,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 540,000 บาท

หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 30,000 บาท บุตร 2 คน 17,000 บาท

(หักค่าลดหย่อนบุตรได้คนละกึ่งหนึ่ง) รวม 47,000 บาท

เงินได้สุทธิ 493,000 บาท

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ 343,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 34,300 บาท

รวมเงินได้สุทธิ 493,000 บาท ภาษี 34,300 บาท

ดังนั้นภาษีที่สามีต้องชำระเป็นเงิน 34,300 บาท

(หมายเหตุ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 เป็นต้นมา เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนไม่เกิน 150,000 บาทได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

## ส่วนของภริยา

เงินได้พึงประเมินของภริยา (40,000 × 12)	480,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้	60,000 บาท
เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย	420,000 บาท
หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 30,000 บาท บุตร 2 คน	17,000 บาท
(หักค่าลดหย่อนบุตรได้คนละกึ่งหนึ่ง) รวม	47,000 บาท
เงินได้สุทธิ	373,000 บาท

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
เงินได้สุทธิ 223,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ภาษี	22,300 บาท
ดังนั้นภาษีที่ภริยาต้องชำระเป็นเงิน	22,300 บาท
รวมภาษีที่สามีภริยาต้องเสีย $34,300 + 22,300 =$	58,600 บาท <sup>80</sup>

ตัวอย่างที่ 2 กรณีที่ภริยาไม่นำเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) แยกยื่น  
รายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

จากตัวอย่างที่ 1 ก็จะได้เงินได้สุทธิของสามีรวมกับภริยาหลังจากหักค่าใช้จ่าย  
ค่าลดหย่อนส่วนตัว ค่าลดหย่อนคู่สมรส และค่าลดหย่อนบุตร รวมเป็น 866,000 บาท

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	
เงินได้สุทธิ 350,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ภาษี	35,000 บาท
เงินได้สุทธิ 36,600 บาท อัตราภาษีร้อยละ 20	73,200 บาท
รวมเงินได้สุทธิ 866,000 บาท ภาษี	108,200 บาท
รวมภาษีที่สามีภริยาต้องเสีย	108,200 บาท

ถ้าเป็นตามตัวอย่างที่ 2 ซึ่งนำเงินได้ของภริยาไปรวมกับเงินได้ของสามีไปยื่น  
เพื่อเสียภาษี ก็จะส่งผลให้มีจำนวนเงินได้ที่นำไปยื่นเสียภาษีมากขึ้น จำนวนภาษีที่จะต้องเสียก็จะ  
เพิ่มมากขึ้นไปด้วย

และเมื่อเปรียบเทียบตัวอย่างที่ 1 กับ ตัวอย่างที่ 2 แล้วจะพบว่า หากภริยานำเงิน  
ได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไปแยกยื่นเพื่อเสียภาษี สามีภริยาคู่นี้จะเสียภาษีในจำนวนที่น้อย  
กว่าการนำเงินได้ของสามีและภริยามารวมกันเพื่อเสียภาษี เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรใช้การ  
เก็บภาษีแบบก้าวหน้า

<sup>80</sup> มาנית นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 308.

### 3.2.4 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทย

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยนั้น มี 2 วิธี คือ

3.2.4.1 วิธีที่ 1 ให้นำรายได้ที่กฎหมายกำหนดมารวมกัน หักด้วยค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อน จะได้เงินได้สุทธิเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องชำระจริง คือ รายได้-ค่าใช้จ่าย-ค่าลดหย่อน = เงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษี<sup>81</sup>

3.2.4.2 วิธีที่ 2 ให้คำนวณในอัตราคงที่ร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) หรือ (8) ถ้าหากผู้มีเงินได้นั้นมีเงินได้เกิน 1,000,000 บาทขึ้นไป<sup>82</sup>

<sup>81</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก เล่มเดิม. หน้า 295.

<sup>82</sup> แหล่งเดิม

## บทที่ 4

### วิเคราะห์กฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตาม ประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2)

ในบทนี้จะได้ทำการวิเคราะห์เกี่ยวกับลักษณะของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ว่ามีความสอดคล้องกับสาระสำคัญของภาษีในเรื่องต่างๆ หรือไม่

การเสียภาษีของคู่สมรส ในบทนี้จะได้ทำการวิเคราะห์ว่า การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ส่งผลอย่างไรบ้างกับการเสียภาษีของคู่สมรส ทั้งในเรื่องของจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย การหลบหลีกภาษีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี รวมไปถึงการหักค่าใช้จ่าย

วัตถุประสงค์ ภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีและหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน ในบทนี้จะได้ทำการวิเคราะห์ว่า การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มีความสอดคล้องกับหลักการดังกล่าวข้างต้นหรือไม่

เปรียบเทียบประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศว่าตามกฎหมายของประเทศอื่น ๆ มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน หรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ เหมือนกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) หรือไม่

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เมื่อได้ทำการวิเคราะห์ในเรื่องต่างๆ ตามบทที่ 4 นี้แล้ว จะนำไปสู่การสรุปได้ว่า การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มีความเหมาะสมหรือไม่ ส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรสอย่างไร วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันหรือไม่ เพื่อนำไปสรุปว่าควรมีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสมกับการเก็บภาษีของประเทศไทยต่อไป



4.1 วิเคราะห์ตามหลักการการเสียภาษีของคู่สมรสกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) ว่าส่งผลทำให้คู่สมรสเสียภาษีได้น้อยลงด้วยการหลบหลีกภาษี ภริยาไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในภาษีที่สามีค้างชำระ ความไม่แน่นอนชัดเจนในการหักค่าใช้จ่าย และการแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ที่ไม่อนุญาตให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียวมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนี้มีความสำคัญในเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่าย เรื่องการหักค่าใช้จ่าย เรื่องการแยกยื่นแบบแสดงรายการของภริยาต่างหากจากสามี<sup>1</sup> ซึ่งการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรนั้นก็ส่งผลให้บุคคลธรรมดาแต่ละคนเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ในส่วนของบุคคลที่มีการสมรสก็เช่นกัน การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) นั้นส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรส ดังจะพิจารณาได้ดังต่อไปนี้ คือ

#### 4.1.1 การเสียภาษีของคู่สมรส

เมื่อนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) มาใช้ประกอบกับมาตรา 57 ตรี กับมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของภริยาต่างหากจากสามี ส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง

มาตรา 57 ตรี บัญญัติไว้ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี”

มาตรา 57 เบญจ บัญญัติไว้ว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา 57 ตรีก็ได้”

จากบทบัญญัติดังกล่าว เมื่อให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี สิ่งก็ตามมาก็คือ ภรรยาเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีย่อมเพิ่มสูงขึ้น อย่างไรก็ตามก็ถือได้ว่าการผ่อนปรนลง โดยให้มีบทบัญญัติในเรื่องของการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของสามีภริยา แต่การผ่อนปรนดังกล่าวกลับส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรส ทำให้คู่สมรสเสียภาษีน้อยลง รัฐจึงจัดเก็บภาษีได้น้อยลงตามไปด้วย

เมื่อมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) แล้วนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจ แล้วจะพบว่า หากภริยามี

<sup>1</sup> แหล่งเดิม. หน้า 159.

เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ภริยาก็คืออาจจะแยกยื่นภาษีต่างหากจากสามี ซึ่งจะส่งผลให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลง ทั้งๆ ที่หน่วยครอบครัวนี้มีรายได้มาก เพราะการที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีนั้นทำให้รัฐไม่สามารถเก็บภาษีในอัตราสูงได้ เพราะการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการเก็บภาษีแบบก้าวหน้า เมื่อมีรายได้มากก็จะเสียภาษีมาก เมื่อภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี ก็จะส่งผลให้สามีมีรายได้ที่จะนำไปยื่นเพื่อเสียภาษีน้อยกว่ารายได้ที่เกิดจากการนำเอาเงินได้ของภริยามารวมกันแล้วยื่นเสียภาษี เพื่อให้เห็นได้อย่างชัดเจนขึ้นจะยกตัวอย่างพอสังเขป ดังต่อไปนี้คือ

ตัวอย่าง 1 กรณีที่ภริยานำเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

สามีมีเงินได้จากเงินเดือนๆ ละ 40,000 บาท ส่วนภริยามีเงินได้จากเงินเดือนๆ ละ 35,000 บาท ตลอดทั้งปี

ส่วนของสามี

เงินได้พึงประเมินของสามี  $(40,000 \times 12)$  480,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 420,000 บาท

หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

เงินได้สุทธิ 390,000 บาท

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ 240,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ภาษี 24,000 บาท

รวมเงินได้สุทธิ 390,000 บาท

ภาษี 24,000 บาท

ดังนั้นภาษีที่สามีต้องชำระเป็นเงิน 24,000 บาท

ส่วนของภริยา

เงินได้พึงประเมินของภริยา  $(35,000 \times 12)$  420,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 360,000 บาท

หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

เงินได้สุทธิ 330,000 บาท

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ 180,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ภาษี 18,000 บาท

ดังนั้นภาษีที่ภริยาต้องชำระเป็นเงิน 18,000 บาท

รวมภาษีที่สามีภริยาต้องเสีย  $24,000 + 18,000 = 42,000$  บาท<sup>2</sup>

ตัวอย่างที่ 2 กรณีที่ภริยาไม่นำเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี

จากตัวอย่างที่ 1 ก็จะได้เงินได้สุทธิของสามี 390,000 บาท รวมกับเงินได้สุทธิของภริยา 330,000 บาท รวมเป็น 720,000

เงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ 350,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 10 ภาษี 35,000 บาท

เงินได้สุทธิ 220,000 บาท อัตราภาษีร้อยละ 20 44,000 บาท

รวมเงินได้สุทธิ 720,000 บาท

ภาษี 79,000 บาท

รวมภาษีที่สามีภริยาต้องเสีย 79,000 บาท

ถ้าเป็นตามตัวอย่างที่ 2 ซึ่งนำเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนต่างๆ ของภริยาไปรวมกับเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย หักค่าลดหย่อนต่างๆของสามีไปยื่นเพื่อเสียภาษี ก็จะส่งผลให้มีจำนวนเงินได้ที่น่าไปยื่นเสียภาษีมากขึ้น การเสียภาษีก็น่าจะเพิ่มมากขึ้นไปด้วย

และเมื่อเปรียบเทียบตัวอย่างที่ 1 กับ ตัวอย่างที่ 2 แล้วจะพบว่า หากภริยานำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไปแยกยื่นเพื่อเสียภาษี สามีภริยาคู่นี้จะเสียภาษีในจำนวนที่น้อยกว่าการนำเงินได้ของสามีและภริยามารวมกันเพื่อเสียภาษี เนื่องจากตามประมวลรัษฎากรใช้การเก็บภาษีแบบก้าวหน้า

ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ไม่มีความเหมาะสมเพราะส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง

#### 4.1.2 การหลบหลีกภาษีของคู่สมรส

เมื่อนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) มาใช้ประกอบกับมาตรา 57 ตรี กับมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของภริยาต่างหากจากสามี ก่อให้เกิดความพยายามในการลดภาระภาษีด้วยการใช้วิธีการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith และอาจจะนำไปสู่การใช้วิธีการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้อีกด้วย

<sup>2</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 308.

ตามบทบัญญัติในมาตรา 57 เบญจ ได้บัญญัติไว้ว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่น รายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา 57 ตรีก็ได้”

ในส่วนของการหลบหลีกเลี่ยงภาษีนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การแบ่งประเภทของเงินได้พึง ประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นั้น เมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้เกิดการหลบหลีกเลี่ยงภาษีได้ในเรื่อง ของเงินได้ระหว่างสามีภริยา เพราะจะมีการหลบหลีกเลี่ยงภาษีโดยให้ภริยานำเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) ไปแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากกับเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 เบญจ ซึ่งจะ ส่งผลให้จำนวนเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษีมียังมีจำนวนน้อยลง ทำให้ภาษีที่จะต้องเสียก็ น้อยลงตามไปด้วย การกระทำดังกล่าวเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งเป็นการหลบ หลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ (acceptable tax avoidance) เพราะเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการลดภาระภาษี หรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี<sup>3</sup>

ในทางปฏิบัติแล้วจึงมีการใช้วิธีการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ในกรณีของการแยกยื่น รายการและเสียภาษีระหว่างสามีภริยา เพราะการกระทำดังกล่าวมิใช่การกระทำที่เลวร้ายในทาง กฎหมาย เพราะถือว่าเป็นการกระทำที่กฎหมายเปิดโอกาสให้มีการกระทำได้ มิใช่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ที่เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายซึ่งเป็นสิ่งที่ไม่สามารถกระทำได้ โดยมีบทบัญญัติ ของกฎหมายกำหนดเอาไว้อย่างชัดเจน

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าการใช้วิธีการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ด้วยการแยกยื่นรายการ และเสียภาษีระหว่างสามีภริยาดังกล่าวจะไม่ใช่เรื่องเลวร้าย แต่ก็ส่งผลให้รัฐเก็บภาษีได้น้อยลงกว่า การที่กฎหมายไม่เปิดโอกาสให้มีการหลบหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวเลย โดยพิจารณาตามหลักความเป็น ธรรมของ Adam Smith ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีที่เกิดขึ้นประมาณสองร้อย กว่าปีมาแล้ว (ตั้งแต่ ค.ศ. 1776) แต่ก็ยังสามารถนำมาใช้เป็นแนวทางในการพิจารณาจัดเก็บภาษีใน ปัจจุบัน<sup>4</sup> ที่มีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่งๆ ควรมีส่วนช่วยรัฐบาลใน การบริหาร คือ การปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินหรือเงินทองตามส่วนแห่งความ สามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ<sup>5</sup> (หลักความเป็น

<sup>3</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ข หน้าเดิม.

<sup>4</sup> ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล ก เล่มเดิม. หน้า 73.

<sup>5</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 28.

ธรรมของ Adam Smith ผู้วิจัยได้อธิบายไว้โดยละเอียดในบทที่ 2) เมื่อสามีภริยาถือเป็นหน่วยครอบครัวที่มีความสามารถหรือรายได้มาก ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรจะต้องเสียภาษีตามสัดส่วนของรายได้ที่ตนครอบครองอยู่

นอกจากนี้การลดภาระภาษีด้วยการหลบหลีกภาษีของสามีภริยาอาจนำไปสู่การใช้วิธีการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance) ซึ่งเป็นการกระทำที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่ไม่ได้มุ่งก่อให้เกิดผลหรือให้มีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริงๆ เพียงแต่ทำให้ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิตินัยเท่านั้น เช่น การหย่าร้างกันแต่ในนาม แต่ในความเป็นจริงยังอยู่กินด้วยกัน<sup>6</sup> หรือการนำเงินได้พึงประเมินอื่นๆ มาแสดงให้เห็นว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพื่อใช้ประโยชน์จากการแยกยื่นรายการและเสียภาษี เป็นต้น

#### 4.1.3 หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี

เมื่อนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) มาใช้ประกอบกับมาตรา 57 ตรี กับมาตรา 57 เบญจ กฎหมายเปิดโอกาสให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของภริยาต่างหากจากสามี โดยที่ภริยาไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่สามีค้างชำระแต่อย่างใด

มาตรา 57 ตรี ประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

จากบทบัญญัติดังกล่าว โดยปกติสามีจะมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย แต่ในกรณีที่ภริยานำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) มาแยกยื่นรายการหรือแยกคำนวณภาษีต่างหากจากสามี ภริยาไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่สามีค้างชำระนั้นด้วย ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538

ระหว่างกรมสรรพากร โจทก์ นาง ว. จำเลย ดังที่ศาลฎีกา วินิจฉัยว่า

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีวรรคแรก ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ ซึ่งกฎหมายให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยให้สามีมีหน้าที่และ

<sup>6</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ข หน้าเดิม.

ความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเท่านั้น ฉะนั้น หากภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินในปี ภาษีที่ล่วงมาแล้ว หรือมีเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพียงอย่างเดียวซึ่งภริยาได้แยก ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรีแล้ว ก็ มิใช่กรณีการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่กฎหมายบังคับให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยา เป็นเงินได้ของสามี ซึ่งสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีและถ้าภาษี ค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้าง ชำระนั้นตามมาตรา 57 ตรีวรรคแรก เมื่อจำเลยซึ่งเป็นภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น นอกจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และจำเลยได้แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจาก สามีตามมาตรา 57 เบญจแล้ว จึงไม่อาจนำบทบัญญัติในมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับให้จำเลยร่วมรับ รับผิดชอบในการเสียภาษีที่สามีค้างชำระได้<sup>7</sup>

ดังนั้น หากยังมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ออกจากกันก็จะก่อให้เกิดความพยายามในการลดภาระภาษีด้วยการหลบหลีกภาษีโดยภริยาแยก ยื่นรายการหรือคำนวณภาษีต่างหากจากสามีซึ่งจะส่งผลทำให้สามีไม่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง และ ยังทำให้ภริยาไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่สามีค้างชำระด้วย

จากที่กล่าวมา ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวล รัษฎากรออกเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นั้น ไม่ มีความเหมาะสมต่อการเก็บภาษีของรัฐ เพราะส่งผลให้เกิดการลดภาระภาษีด้วยการหลบหลีกภาษี เพื่อการเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงของคู่สามีภริยา

#### 4.1.4 การหักค่าใช้จ่าย

เมื่อนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มาใช้ประกอบ กับมาตรา 42 ทวิ ในส่วนของการหักค่าใช้จ่าย กฎหมายเปิดโอกาสให้มีการตีความการใช้บังคับได้ หลายประการในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีว่าการหักค่าใช้จ่ายจะเป็น อย่างไร ส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอน ชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย

มาตรา 42 ทวิ บัญญัติว่า "เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ย่อมให้ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ในกรณีสามีภริยาต่าง ฝ่ายต่างมีเงิน ได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหัก ค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง"

<sup>7</sup> ศาลฎีกา. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.deka2007.>

จากบทบัญญัติดังกล่าวก็คือ หากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพียงประเภทเดียวก็หักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท หากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียวก็หักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท และหากมีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทก็ให้หักรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

การหักค่าใช้จ่ายกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เป็นการหักค่าใช้จ่ายสำหรับสามีภริยาที่จดทะเบียนสมรสกัน ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะมียาอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้ ตามที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบื้องต้นบัญญัติเอาไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วข้างต้น

กรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ดังกล่าว ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบื้องต้น มีได้บัญญัติถึงการหักค่าใช้จ่ายไว้ การหักค่าใช้จ่ายจึงต้องเป็นไปตามมาตรา 42 ทวิ

ดังนั้น หากเป็นกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น ภริยาขอมมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท และสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ได้เช่นกัน

หากเป็นกรณีที่ภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ด้วย ก็มีปัญหาว่าภริยาจะหักค่าใช้จ่ายอย่างไร ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีความเห็นแตกต่างกัน 2 ความเห็น ก็คือ

ความเห็นที่ 1 เห็นว่าต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท เพราะมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท ความเห็นนี้เป็นความเห็นของกรมสรรพากร

ความเห็นที่ 2 เห็นว่าภริยามีสิทธิเลือกเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว ไม่เกิน 60,000 บาท ก็ได้ เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บังคับให้เฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามส่วนของเงินได้แต่ละประเภท จึงเป็นสิทธิของภริยาที่จะเลือกไม่เฉลี่ยก็ได้ ความเห็นนี้เป็นความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรในคดีที่ 6220/2549<sup>8</sup>

<sup>8</sup> ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม และคุณลลิตกษณ์ ตรีชูธรรม. (2551, พฤศจิกายน). ฎีกาคดีภาษี กรณีภริยามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายหรือไม่. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538711477&Ntype=134>

ฎีกาที่ 6220/2549 ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ เป็นบทบัญญัติให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่จะได้รับประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของตน ทั้งที่เป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่จะหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกันได้ไม่เกิน 60,000 บาท โดยมีได้กำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเป็นการบังคับว่าต้องหักจากเงินได้พึงประเมินประเภทใด ในสัดส่วนเท่าใด หรือต้องถ่วงเฉลี่ยกันอย่างไร ผู้มีเงินได้พึงประเมินจึงมีสิทธิที่จะเลือกว่าควรหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ประเภทใด จำนวนเท่าใด ในกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินที่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งสองประเภทเพื่อประโยชน์ในการบรรเทาภาระภาษีของตน ดังนั้น กรณีที่โจทก์แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบื้อง เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือนตามมาตรา 40 (1) โดยมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วย โจทก์จึงมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเต็มจำนวน 60,000 บาท ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 42 ทวิ วรรคหนึ่ง ได้

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายก่อให้เกิดความสับสนไม่แน่นอน ชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย เพราะเป็นกรณีที่กฎหมายเปิดโอกาสให้มีการตีความการหักค่าใช้จ่ายได้หลายประการในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีว่าการหักค่าใช้จ่ายจะเป็นอย่างไร ดังปรากฏในความเห็นของกรมสรรพากรกับความเห็นของศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรที่นำมากล่าวไว้ข้างต้น

นอกจากนี้ในประเด็นเรื่องการหักค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายในอัตราดังกล่าวนี้ ไม่มีความเหมาะสม เพราะการกำหนดให้ใช้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นั้น เป็นการละเมิดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งและขัดขวางต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>10</sup> (ผู้วิจัยได้อธิบายไว้โดยละเอียดในบทที่ 2)

#### 4.1.5 การแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40(1) กับ มาตรา 40(2)

ตามบทบัญญัติในมาตรา 57 เบื้อง ได้บัญญัติไว้ว่า “ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่น

<sup>9</sup> ศาลฎีกา. คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6220/2549. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>

<sup>10</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ข เล่มเดิม. หน้า 157.



ราชการและเสียหายต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา 57 ตรีก็ได้”

จากบทบัญญัติดังกล่าว ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรงเช่นเดียวกัน (ถึงแม้ว่าจะมีเงินได้ที่อาจจะไม่ได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรงโดยตรงแต่ก็เป็นเงินได้ที่สืบเนื่องจากการเป็นลูกจ้างหรือการรับทำงานให้ เช่นเดียวกัน ดังที่ผู้วิจัยได้นำเสนอไปแล้วในบทที่ 3) ดังนั้นเมื่อให้สิทธิภริยาในการแยกยื่นรายการ และเสียหายในเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แล้ว ก็ควรจะให้สิทธิภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ในการแยกยื่นรายการและเสียหายเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เช่นเดียวกัน เพราะเป็นเงินได้ที่มีลักษณะของการได้มาที่คล้ายคลึงกัน จากที่กล่าวมาจึงเห็นได้ว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) แต่กลับไม่ให้สิทธิแก่ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทที่มีลักษณะของการได้มาที่คล้ายคลึงกันอย่างเท่าเทียมกันจึงไม่มีความเหมาะสม

#### 4.2 วิเคราะห์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) เมื่อพิจารณาประกอบกับการเสียหายของกลุ่มสมรส ชัดกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษีและหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

จากที่กล่าวมาข้างต้นการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) นั้นเมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้องส่งผลให้เกิดการหลบหลีกภาษี ซึ่งไม่เกิดความรับผิดชอบทางภาษีขึ้นทำให้ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีทำการหลบหลีกภาษีเพื่อให้เสียภาษีน้อยลงโดยไม่ต้องกลัวว่าจะต้องรับโทษตามกฎหมาย และการแบ่งประเภทเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ดังกล่าวยังก่อให้เกิดความไม่แน่นอน ชัดเจนในตีความการใช้บังคับกฎหมายภาษี (เรื่องของการหักค่าใช้จ่ายกรณีภริยาแยกยื่นรายการและเสียหายต่างหากจากสามี) อีกด้วย

จากเหตุดังกล่าวก็ส่งผลให้การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ไม่สอดคล้องต่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี ภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันหลายประการคือ

#### 4.2.1 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

4.2.1.1 การหารายได้ให้เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บรายได้เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการต่างๆเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมโดยรวม ซึ่งแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐก็คือ ภาษี<sup>11</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส ทำให้มีการใช้วิธีการหลบหลีกภาษี ซึ่งไม่มีโทษตามกฎหมาย รายได้ของรัฐก็จะลดน้อยลง ในบางกรณีหากรัฐมีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงแล้วว่า รายได้จากภาษีจะนำไปใช้ในกิจการใดๆ ก็จะส่งผลให้กิจการนั้นๆ ไม่สามารถจะสำเร็จลุล่วงไปได้เนื่องจากรัฐไม่มีรายได้ที่เพียงพอมาใช้จ่ายในกิจการนั้นๆ ส่งผลกระทบต่อประเทศในภาพรวมหลายประการ ทั้งในเรื่องของการศึกษา การป้องกันประเทศ การรักษาความปลอดภัยให้กับทั้งบุคคลและทรัพย์สิน การจัดหาสาธารณูปโภคไฟฟ้า ประปา การคมนาคมและการ โทรคมนาคม เป็นต้น

4.2.1.2 การชำระหนี้สินของรัฐ ในบางกรณีรัฐมีความจำเป็นต้องกู้เงินจากต่างประเทศ มาลงทุนในเรื่องต่างๆ รัฐจึงจำเป็นต้องมีการเก็บภาษีเพื่อนำเงินที่ได้มาชำระคืนเงินต้น และดอกเบี้ยที่กู้ยืมมาลงทุน<sup>12</sup> นอกจากนี้ในเรื่องของการลงทุนต่างๆเพื่อการพัฒนาประเทศแล้ว การที่รัฐมีรายจ่ายที่ต้องใช้ในการปรับปรุงหรือฟื้นฟูประเทศก็ส่งผลให้รัฐอาจมีความจำเป็นต้องกู้เงินจากต่างประเทศ มาใช้ในกรณีดังกล่าว ทำให้รัฐอยู่ในภาวะที่มีหนี้สินได้

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อนำไปใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ซึ่งไม่มีโทษตามกฎหมาย รายได้ของรัฐก็จะลดน้อยลง นอกจากรัฐจะไม่มีเงินเพียงพอจ่ายในด้านต่างๆ ในกิจการของรัฐแล้ว รัฐก็ยังไม่มีเงินเพียงพอที่จะนำไปชำระหนี้สินพร้อมดอกเบี้ยที่รัฐกู้ยืมมาด้วย ทั้งในสภาพปัจจุบันที่ประเทศมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเพื่อการฟื้นฟูประเทศจากเหตุอุทกภัยที่เกิดขึ้นในหลายจังหวัดของประเทศ ซึ่งรัฐก็มีนโยบายที่จะกู้เงินจากต่างประเทศเพื่อนำมาใช้จ่ายในกรณีดังกล่าว ดังนั้นการหลบหลีกภาษีซึ่งส่งผลต่อรายได้ของรัฐ ก็ทำให้การชำระหนี้สินของรัฐที่กำลังจะเกิดขึ้นดังกล่าว ต้องล่าช้าออกไป ทำให้รัฐต้องเสียดอกเบี้ยมากขึ้น

<sup>11</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. หน้าเดิม.

<sup>12</sup> ปรีดา นาคเนาทิม. เล่มเดิม. หน้า 9.

4.2.1.3 ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้หรือการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้หรือการกระจายรายได้ครั้งใหม่ (income redistribution) จะช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความเสมอภาคด้านรายได้ของประชาชน<sup>13</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้องส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ทำให้การกระจายรายได้ครั้งใหม่ซึ่งเป็นวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งของการจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพเท่าที่ควร ส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีจากคู่สมรสที่มีรายได้มาก (คนร่ำรวย) ได้น้อยลง ทำให้ไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำหรือความเสมอภาคด้านรายได้ของประชาชนซึ่งเป็นเป้าหมายของการกระจายรายได้ครั้งใหม่ได้

#### 4.2.2 การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า

การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้าทำให้ผู้มีเงินได้จำนวนมาก เสียภาษีในอัตราส่วนที่มากตามจำนวนรายได้ คนที่มีรายได้น้อยก็เสียภาษีในอัตราส่วนที่น้อยตามจำนวนรายได้ คนรวยจ่ายภาษีมากกว่าคนจน การกระจายรายได้ก็เพิ่มสูงขึ้น ทำให้ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวย ส่งผลต่อ “ความเป็นธรรม” ในการจัดเก็บภาษี<sup>14</sup>

รัฐบาลสามารถใช้การจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และสร้างความเป็นธรรมให้แก่สังคมอีกทางหนึ่ง กล่าวคือ การนำระบบภาษีแบบก้าวหน้าหรือการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สิน มรดก สินค้าฟุ่มเฟือย รวมถึงการยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราต่ำสำหรับสินค้าที่มีความจำเป็นต่อการครองชีพ เช่น อุปกรณ์การศึกษา อาหาร สินค้าเกษตร ล้วนมีส่วนช่วยให้รัฐจัดเก็บภาษีจากผู้ที่มีรายได้หรือทรัพย์สินมาก มาใช้จ่ายช่วยผู้มีรายได้น้อย เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้<sup>15</sup> เป็นการบรรเทาปัญหาความเหลื่อมล้ำต่ำสูงและความไม่เท่าเทียมกันในสังคมระหว่างผู้มีฐานะและรายได้ที่แตกต่างกันทางสังคม<sup>16</sup>ได้อีกทางหนึ่ง

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้องส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ส่งผลให้บุคคลที่มีรายได้มากอย่างคู่สมรส (คนรวย) ไม่ต้องเสียภาษีตามรายได้ที่มีอยู่จริง คือ คนรวยไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าคนจน ทำให้การเก็บภาษี

<sup>13</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ค หน้าเดิม.

<sup>14</sup> แหล่งเดิม.

<sup>15</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. หน้าเดิม.

<sup>16</sup> ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2553). หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law). หน้า 3.

แบบอัตราก้าวหน้าไม่บรรลุเป้าหมายเท่าที่ควร ไม่สามารถนำรายได้ที่ส่วนใหญ่ได้รับมาจากการจัดเก็บภาษีจากคนรวยมาเป็นต้นทุนในการใช้จ่ายในส่วนของประโยชน์สาธารณะได้ และไม่สามารถลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนจนกับคนรวย

#### 4.2.3 ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี ตามแนวคิดของ Adam Smith

##### หลักความเป็นธรรม (Equity)

Adam Smith มีความเห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศหนึ่งๆ ควรมีส่วนช่วยรัฐบาลในการบริหาร คือ การปกครองประเทศ โดยการบริจาคทรัพย์สินหรือเงินทองตามส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สิน ซึ่งได้มาเพราะได้รับความคุ้มครองจากรัฐ<sup>17</sup>

จากหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith ดังกล่าวมีความเห็นเพิ่มเติมว่า หลักความเป็นธรรม ก็คือ ภาษีทุกประเภทที่จัดเก็บจากประชาชนต้องถูกกำหนดตามสัดส่วนแห่งความสามารถหรือตามรายได้ เมื่อประชาชนต้องอยู่ภายใต้การคุ้มครองของรัฐก็มีความจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐตามสัดส่วนของรายได้ที่ตนครอบครองอยู่<sup>18</sup>

การจัดเก็บภาษีโดยให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีนั้น เป็นการจัดเก็บโดยใช้หน่วยครอบครัว เพราะคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ด้วยการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของคู่สมรส ทำให้คู่สมรสซึ่งถือว่าเป็นหน่วยครอบครัวเสียภาษีได้น้อยลง ทั้งๆ ที่หน่วยครอบครัวนี้มีรายได้มาก คือ คู่สมรสซึ่งถือว่ามีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่ยังมิได้มีการสมรส และได้รับประโยชน์ บริการจากรัฐมากกว่าบุคคลที่ยังมิได้สมรส แต่กลับเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้องเสีย ส่งผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการเก็บภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีความสนใจในการเสียภาษี

ผู้วิจัยจะยกตัวอย่างเพื่อทำความเข้าใจให้ชัดเจนขึ้นเกี่ยวกับการเสียภาษีของคู่สมรสเมื่อนำมาใช้ประกอบกับหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith คือ ในกรณีที่เป็นคนโสด คือ นายแดงกับนางสาวเหลือง ทั้งสองคนมีเงินได้คนละ 1,000,000 บาท มีค่าเช่าบ้าน คนละ 40,000 บาท แต่ถ้าหากทั้งสองคนสมรสกัน ก็จะมีรายได้รวม 2,000,000 บาท ค่าเช่าบ้านรวม 40,000 บาท เนื่องจากทั้งสองคนย้ายมาอยู่ด้วยกัน หรือถ้าหากเสียค่าเช่าบ้านเท่าเดิม คือ รวมกันสองคนเป็น 80,000 บาท จะได้รับประโยชน์มากกว่าการมิได้สมรส เพราะอาจจะได้บ้านหลังใหญ่กว่า มีสิ่งอำนวยความสะดวก

<sup>17</sup> ปรีดา นาคเนาวทิม. เล่มเดิม. หน้า 28.

<sup>18</sup> สุกัลยชัย พินิจภูวดล ข เล่มเดิม. หน้า 144.

มากกว่า หรือมีทำเลที่ดีกว่า หากเดินทางไปทำงานด้วยรถคันเดียวกันจะลดค่าเดินทางได้มากกว่า ก่อนสมรส ในกรณีที่คู่สมรสมีบุตร จะได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าผู้ที่มีได้สมรส เช่น เรื่องค่าเล่าเรียนบุตรซึ่งรัฐสนับสนุนให้มีการเรียนฟรี 15 ปี<sup>19</sup> ได้รับประโยชน์จากสิ่งอำนวยความสะดวกที่รัฐจัดหาให้มากกว่าผู้ที่ยังมิได้สมรส เช่น บริการสวนสาธารณะที่มีเครื่องเล่นสำหรับเด็ก เป็นต้น จากตัวอย่างที่ยกมา แสดงให้เห็นว่าคู่สมรสได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่า และมีความสามารถในการหารายได้และทรัพย์สินมากกว่าผู้ที่ยังมิได้สมรส หรือกล่าวอีกอย่างหนึ่ง คือ “เมื่อมีเงินได้เท่ากัน คู่สมรสที่สามีและภริยาออกไปหาเงินได้นอกบ้านทั้ง 2 คน (a twoearner married couple) มีเงินได้ที่แท้จริง (real income) หรือค่าใช้จ่ายในการครองชีพ (costs of living) ถูกกว่าคนโสด 2 คน ซึ่งแต่ละคนมีรายได้และแยกกันอยู่ Joseph E. Stiglitz (1988: 528) กล่าวสนับสนุนว่า ค่าครองชีพของบุคคล 2 คนที่อยู่ด้วยกัน ต่ำกว่าค่าครองชีพของบุคคล 2 คนซึ่งแยกกันอยู่ถึง 2 เท่า ทั้งนี้เพราะคู่สมรสออกค่าใช้จ่ายและค่าบริการต่างๆ ในบ้านร่วมกัน (เช่น ค่าดูแลทำความสะอาดบ้าน) การร่วมกันออกค่าใช้จ่ายและค่าบริการต่างๆ ก่อให้เกิด “การประหยัดจากขนาดของการอยู่ด้วยกัน” (the economies of scale of joint living) แก่คู่สมรส”<sup>20</sup>

#### 4.2.4 หลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน

4.2.4.1 หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีที่ผู้เสียภาษีทุกคนยอมรับเพราะมีความยุติธรรมในด้านของระบบการจัดเก็บภาษี หลักการยอมรับนี้จะขึ้นอยู่กับความน่าเชื่อถือของรัฐบาลที่จะทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีมากขึ้นหรือไม่<sup>21</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้องส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของคู่สมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ทำให้คู่สมรสที่มีรายได้และความสามารถในการเสียภาษีมาก สามารถเสียภาษีได้น้อยกว่ารายได้และความสามารถตามความเป็นจริง อาจส่งผลให้บุคคลทั่วไป หรือคู่สมรสที่มีได้แยกยื่นรายการและเสียภาษีมองว่าเกิดความไม่ยุติธรรม ทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดการไม่ยอมรับการเสียภาษีขึ้นได้

<sup>19</sup> คำว่า “ฟรี 15 ปี” คือ ฟรีตั้งแต่ชั้นอนุบาลจนถึงชั้นมัธยมศึกษาตอนปลาย รวมทั้งประกาศนียบัตรวิชาชีพ (ปวช.) และการศึกษานอกโรงเรียนและการศึกษาตามอัธยาศัย (กศน.) ให้กับทั้งโรงเรียนรัฐบาล โรงเรียนเอกชน และโรงเรียนสังกัดองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น ถ้าเป็นโรงเรียนรัฐบาลค่าเล่าเรียนฟรี 100 เปอร์เซ็นต์ ส่วนโรงเรียนเอกชนรัฐจะจ่ายเงินช่วยเหลือมากขึ้นโดยผู้ปกครองจ่ายลดลงจากร้อยละ 40 เหลือเพียงร้อยละ 30

<sup>20</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ข เล่มเดิม. หน้า 157.

<sup>21</sup> สุกถักษณ์ พินิจภูวดล ก เล่มเดิม. หน้า 79-80.

4.2.4.2 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) ภาษีที่ดีต้องสามารถจัดเก็บได้ในทางปฏิบัติ หากเป็นภาษีที่ดีแต่ในทางทฤษฎี แต่ไม่สามารถนำมาปฏิบัติได้จริง ก็ไม่ถือว่าเป็นหลักการที่จะนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีที่ดีได้<sup>22</sup>

ในทางทฤษฎีนั้นผู้ที่ได้รับประโยชน์จากรัฐมาก มีรายได้ หรือความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็จะต้องเสียภาษียิ่งกว่าบุคคลที่ได้รับประโยชน์จากรัฐ มีรายได้ หรือมีความสามารถในการเสียภาษีที่น้อยกว่า (หลักความเป็นธรรมของ Adam Smith) การที่หน่วยครอบครัว (คู่สมรส) มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษี ซึ่งส่งผลให้หน่วยครอบครัวนี้เสียภาษีน้อยลงต่างๆ ที่ตามทฤษฎีแล้วหน่วยครอบครัวนี้ต้องเสียภาษียิ่งกว่าที่เสียภาษีจริงๆ จากการใช้วิธีการแยกยื่นเสียภาษี เพราะในทางทฤษฎีคู่สมรสมีความ สามารถมากกว่าผู้ที่ยังไม่สมรส เพราะถือว่าคุณสมรสมีเงินได้มาก จากการที่นำเงินได้ของคู่สมรสรวมกัน และคู่สมรสก็ได้รับประโยชน์จากรัฐมากกว่าผู้ที่ยังไม่ได้สมรส เช่น เรื่องของการหักค่าลดหย่อนบุตร เป็นต้น จึงส่งผลต่อหลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติอย่างชัดเจนว่าไม่สามารถปฏิบัติได้จริง

4.2.4.3 หลักอำนาจรายได้ หรือหลักการทำรายได้ (Productivity) คือ ภาษีที่อยู่ในลักษณะของฐานภาษีที่กว้าง สามารถทำรายได้ให้รัฐได้เป็นอย่างดีโดยไม่ต้องเพิ่มอัตราการจัดเก็บ<sup>23</sup> ซึ่งควรประกอบไปด้วยภาษีน้อยประเภท โดยที่แต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐได้เป็นอย่างดีทั้งในปัจจุบันหรือในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจ<sup>24</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ ส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของคู่สมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ส่งผลให้เงินได้สุทธิที่นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีมียังมีจำนวนน้อยลง เมื่อจำนวนเงินได้น้อยลง ก็จะส่งผลให้ฐานภาษีแคบลง เมื่อฐานภาษีแคบลง อัตราภาษีในอัตราที่สูงอาจจะไม่ได้ถูกนำมาใช้ในการคำนวณภาษี ส่งผลให้รายได้ที่รัฐจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีก็จะลดน้อยลงไปด้วย

#### 4.2.4.4 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีแบบก้าวหน้าถือว่าเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เพราะเมื่อเศรษฐกิจรุ่งเรืองรายได้ประชาชนเพิ่มมากขึ้น อัตราภาษีจะเพิ่มเร็วกว่ารายได้ที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ของประชาชนลดลงซึ่งก็จะตรงกันข้ามกับรัฐที่จะมีเงินเข้าสู่รัฐมากขึ้น ในยามที่เศรษฐกิจ

<sup>22</sup> ดุลยลักษณ์ ตราจรรยา. เล่มเดิม. หน้า 7.

<sup>23</sup> ศุภลักษณ์ พินิจภูวนท ก เล่มเดิม. หน้า 80.

<sup>24</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 53.

ตกต่ำ รายได้ประชาชนก็จะลดลง อัตราภาษีจะลดลงเร็วกว่ารายได้ที่ลดลง ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมาก ช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนส่งผลให้เศรษฐกิจฟื้นตัวเร็วขึ้น<sup>25</sup> ช่วยรักษาเสถียรภาพในทางเศรษฐกิจได้<sup>26</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้นในบทที่ 2 ว่าภาษีแบบก้าวหน้าเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อใช้ประกอบกับมาตรา 57 เบื้องต้นส่งผลให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส ทำให้มีการหลบหลีกภาษี ทำให้การเก็บภาษีแบบก้าวหน้าไม่สัมฤทธิ์ผล เพราะจำนวนเงินได้ที่นำไปใช้ในการคำนวณกับอัตราภาษีมีปริมาณน้อยลงจากการหลบหลีกภาษี ทำให้อัตราภาษีที่สูงอาจไม่ถูกนำมาใช้ในการคำนวณภาษี ซึ่งจะส่งผลต่อหลักความยืดหยุ่นของภาษีแบบก้าวหน้าไปด้วย

#### 4.3 วิเคราะห์โดยเปรียบเทียบการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรกับกฎหมายต่างประเทศว่ามีความแตกต่างกัน

จากที่ได้มีการนำเสนอถึงระบบภาษีเงินได้ของประเทศต่างๆ ไม่ว่าจะเป็นประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น ซึ่งเป็นประเทศที่มีบทบาทสำคัญทั้งทางด้านเศรษฐกิจ การเมือง และสังคม ในระดับภูมิภาค ระดับโลก และมีความสัมพันธ์ที่ดีกับประเทศไทย จะพบว่าระบบภาษีของประเทศต่างๆล้วนมีความคล้ายคลึง สอดคล้องกับระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ไม่ว่าจะเป็นในเรื่องของอัตราภาษี ที่เป็นภาษีแบบก้าวหน้าเหมือนกัน หรือในเรื่องของการคำนวณภาษีที่มีการกำหนดค่าลดหย่อน ส่วนลด หรือค่าใช้จ่ายต่างๆ ไปหักออกจากเงินได้แล้วจึงจะได้เงินได้สุทธิเพื่อนำไปคำนวณภาษี

แต่ในเรื่องของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น เมื่อนำไปเปรียบเทียบกับกรแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จะเป็นดังนี้

##### 4.3.1 ประเทศสิงคโปร์ แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้ คือ

1) รายรับจากการจ้างงาน แบ่งออกเป็น เงินเดือน เงินโบนัส ค่าตำแหน่ง เงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission) เงินค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายให้ เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทางหรือ

<sup>25</sup> ดุลยลักษณ์ ตรีชูธรรม. เล่มเดิม. หน้า 7.

<sup>26</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 54.

ค่าอาหาร ผลประโยชน์ต่างๆ ที่นายจ้างจ่ายเป็นเงินสด และค่าชดเชยกรณีที่นายจ้างยกเลิกการจ้างงาน

2) รายได้จากการค้า การประกอบธุรกิจ การประกอบวิชาชีพ และค่าวิชาชีพต่างๆ

3) รายรับอื่นๆ ได้แก่ เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าเช่าสินทรัพย์ ค่าภาคหลวง ค่าเรียกเก็บต่างๆ เงินที่ได้รับจากการลงทุน และรายรับหรือผลกำไรที่สามารถระบุว่าเป็นรายได้<sup>27</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศสิงคโปร์ ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ส่วนที่น่าจะสอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ก็คือ การแบ่งในกลุ่มที่ 1 เรื่องรายรับจากการจ้างงาน ซึ่งก็มีได้แยกรายได้จากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ออกจากกันอย่างชัดเจน

#### 4.3.2 ประเทศจีน แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้ คือ

- 1) ค่าจ้าง และ/หรือ เงินเดือน
- 2) รายได้จากปฏิบัติการเชิงอุตสาหกรรมหรือการพาณิชย์
- 3) รายได้จากการประกอบธุรกิจ
- 4) รายได้จากการใช้แรงงาน
- 5) รายได้จากค่างานเขียนงานประพันธ์
- 6) รายได้จากค่าภาคหลวง
- 7) รายได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล และโบนัส
- 8) รายได้จากการให้เช่าสินทรัพย์
- 9) รายได้จากการโอนกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์
- 10) รายได้โดยไม่คาดหมาย (Accidental income)
- 11) รายได้อื่นๆ<sup>28</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศจีน ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ส่วนที่น่าจะสอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ก็คือ การแบ่งในกลุ่มที่ 1 เรื่องค่าจ้าง และ/หรือเงินเดือน กับกลุ่มที่ 4 เรื่องรายได้จาก

<sup>27</sup> Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1190>

<sup>28</sup> State Administration of Taxation. (2007). Individual Income Tax of People's Republic of China. Retrieved March 1, 2011, from <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888498.html>



การใช้แรงงาน ซึ่งก็มีได้แก่รายได้จากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ออกจากกันอย่างชัดเจน

#### 4.3.3 ประเทศสหรัฐอเมริกา (รัฐบาลกลาง) แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้ คือ

- 1) ค่าจ้างและเงินเดือน
- 2) บำนาญหรือเงินชดเชย
- 3) โบนัส
- 4) เงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission)
- 5) รายได้จากธุรกิจ
- 6) เงินปันผล
- 7) ดอกเบี้ย กำไรส่วนเกินทุน
- 8) ค่าเช่า
- 9) ค่าภาคหลวง<sup>29</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ส่วนที่น่าจะสอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ก็คือ การแบ่งในกลุ่มที่ 1, 2, 3 และ 4 เรื่องค่าจ้างเงินเดือน บำนาญหรือเงินชดเชย โบนัส และเงินส่วนแบ่งจากยอดขาย ซึ่งก็มีได้แก่รายได้จากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ออกจากกันอย่างชัดเจน

#### 4.3.4 สหราชอาณาจักรแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้ คือ

- 1) รายได้จากการจ้างงาน
- 2) รายได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง (หรือการดำเนินธุรกิจส่วนตัว) การเข้าร่วมเป็นหุ้นส่วน
- 3) บำนาญ
- 4) ดอกเบี้ยจากเงินออม
- 5) รายได้จากการลงทุน
- 6) ผลประโยชน์จากรัฐ

<sup>29</sup> IRS. (2011). Tax Topic Index. Retrieved February 27, 2011, from <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>

7) รายได้จากการทำงานให้เช่าสินทรัพย์

8) รายได้อื่นๆ<sup>30</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ส่วนที่น่าจะสอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ก็คือ การแบ่งในกลุ่มที่ 1 รายได้จากการทำงาน ซึ่งประกอบไปด้วย รายได้จากการทำงานประจำ พนักงานช่วงเวลา (Part-Time) หรือพนักงานในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ รายได้ที่เป็นผลประโยชน์หรือผลกำไรที่นายจ้างแบ่งให้ กับกลุ่มที่ 3 บำนาญ ในส่วนของบำนาญที่บริษัทจ่ายให้ บำเหน็จหรือบำนาญจากการเกษียณ ซึ่งก็มีได้แยกรายได้จากการทำงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ออกจากกันอย่างชัดเจน

4.3.5 ประเทศญี่ปุ่นแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้ คือ

1) กรณีที่พนักงานที่ทำงานประจำและมีรายได้ต่ำกว่า 20 ล้านเยนต่อปี ไม่ต้องยื่นชำระภาษีเนื่องจากนายจ้างจะจัดการหักเงินภาษีจากเงินเดือน และนายจ้างต้องชำระภาษีก่อนวันที่ 10 ของเดือนถัดไป นอกจากนี้ พนักงานชาวต่างชาติต้องชำระภาษีร้อยละ 20 จากรายได้

2) กรณีที่พนักงานที่ทำงานประจำ มีรายได้เสริมจากการประกอบอาชีพหรือธุรกิจส่วนตัว และรายได้เสริมเกิน 200,000 เยนต่อปี ต้องยื่นชำระภาษีสำหรับรายได้ส่วนเกินดังกล่าว

3) บุคคลที่ประกอบอาชีพหรือธุรกิจส่วนตัว ต้องยื่นชำระภาษีเงินได้จากการประกอบอาชีพดังกล่าว ก่อนวันที่ 15 มีนาคม ของปีถัดไป กรณีที่ผลการคำนวณภาษีของปีก่อนหน้า แสดงว่ามีภาษีรอชำระ (ซึ่งไม่สามารถหักภาษีจากแหล่งรายได้) อย่างน้อย 150,000 เยน ต้องชำระเงินดังกล่าวล่วงหน้าสองงวด คือ วันที่ 31 กรกฎาคม และวันที่ 30 พฤศจิกายน โดยเงินล่วงหน้าแต่ละงวดเท่ากับหนึ่งในสามของภาษีค้างชำระจากปีก่อนหน้า

4) เงินปันผล ค่าภาคหลวง และดอกเบี้ยในประเทศญี่ปุ่น<sup>31</sup>

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า ส่วนที่น่าจะสอดคล้องกับประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ก็คือ การแบ่งในกลุ่มที่ 1 คือ ในกรณีที่พนักงานที่ทำงานประจำและมี

<sup>30</sup> HM Revenue & Customs. (2011). Income Tax Rates and Allowances. Retrieved April 25, 2011, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

<sup>31</sup> www.worldwide-tax.com. (2011). Japan Tax Laws and Tax System. Retrieved December 24, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/japan/japan\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp)

รายได้ต่ำกว่า 20 ล้านบาทต่อปี ไม่ต้องยื่นชำระภาษี เนื่องจากนายจ้างจะจัดการหักเงินภาษีจากเงินเดือน และนายจ้างต้องชำระเงินภาษีก่อนวันที่ 10 ของเดือนถัดไป นอกจากนี้ พนักงานชาวต่างชาติต้องชำระภาษีร้อยละ 20 จากรายได้ ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นกรณีที่นายจ้างเสียภาษีให้ ซึ่งก็ได้แยกรายได้จากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ออกจากกันอย่างชัดเจน

จากที่วิเคราะห์ไปข้างต้น ไม่ว่าจะประเทศสิงคโปร์ ประเทศจีน ประเทศสหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และประเทศญี่ปุ่น ไม่มีประเทศใดเลยที่มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ออกจากกันอย่างชัดเจน เหมือนกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

ผู้วิจัยมีความเห็นว่า การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ไม่มีความเหมาะสม ส่งผลให้คู่สมรสสามารถหลบหลีกภาษีทำให้เสียภาษีได้น้อยลง ไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบัน ประเทศที่มีความสำคัญในระดับภูมิภาคหรือระดับโลก และประเทศที่มีความสัมพันธ์อันดีกับประเทศไทยตามที่ผู้วิจัยได้นำเสนอมาข้างต้นก็ไม่มีประเทศใดเลยที่มีการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานหรือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ออกจากกันอย่างชัดเจน เหมือนกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ดังนั้น ควรมีการปรับปรุงประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้มีความเหมาะสมต่อไป

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

จากที่ได้กล่าวมาแล้วแต่ต้นว่า ภาษีกับสังคมมีความเกี่ยวข้องกันอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ โดยเฉพาะ “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ซึ่งมีความเกี่ยวข้องกับประชาชนผู้มีรายได้โดยตรง และรัฐมีความจำเป็นที่จะต้องเก็บภาษีให้ได้มาก เพื่อนำไปใช้จ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนกลางในด้านต่างๆ เพื่อที่จะทำให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี ได้รับสวัสดิการพื้นฐานที่ดี เพื่อส่งผลให้ประเทศมีความเจริญก้าวหน้าต่อไป การจัดเก็บภาษีจึงควรมีประสิทธิภาพเพื่อให้รัฐสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีได้

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินมีผลต่อการหักภาษี ณ ที่จ่าย เรื่องการหักค่าใช้จ่าย และการเสียภาษีของคู่สมรส<sup>1</sup> ซึ่งการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรนั้นก็ส่งผลให้บุคคลธรรมดาแต่ละคนเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ทั้งยังส่งผลต่อรายได้ของรัฐที่มาจากภาษีด้วย ดังนั้นการจะพิจารณาว่าการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมีความเหมาะสมหรือไม่จึงมีความสำคัญ

จากที่ทำการวิเคราะห์ไปในบทที่ 4 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เมื่อนำไปใช้ในเรื่องของการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของคู่สมรสส่งผลต่อการเสียภาษีของคู่สมรส การหลบหลีกภาษีของสามีภริยา หน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี การหักค่าใช้จ่าย และการแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2)

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ดังกล่าวยังไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี การจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันในหลายประการ

นอกจากนี้การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ดังกล่าวยังมีความแตกต่างจากการแบ่งเงินได้พึงประเมินของประเทศอื่นๆ ที่มีความสำคัญในระดับภูมิภาค และในระดับโลกอีกด้วย

<sup>1</sup> ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ก หน้าเดิม.

ผู้วิจัยเห็นว่า เพื่อให้การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินมีความเหมาะสม ไม่ขัดต่อหลักการทางภาษีดังที่กล่าวมาข้างต้น ควรนำเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) มารวมให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน เพื่อช่วยจัดปัญหาต่างๆ ที่กล่าวมาข้างต้น นอกจากนี้ ผู้วิจัยมีเหตุผลสนับสนุน 4 ประการเพื่อนำเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวมารวมกัน คือ

ประการที่ 1 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้วิจัยเห็นว่าจัดแบ่งได้เป็น 2 กลุ่มเหมือนๆ กัน คือ

กลุ่มที่ 1 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานให้กับนายจ้างตลอดระยะเวลาการทำงาน ได้รับตามกำหนดระยะเวลาการทำงาน และเงินได้ที่เกิดจากการทำงานให้กับนายจ้างโดยให้ตามผลสำเร็จของงาน

กลุ่มที่ 2 เงินได้ที่ไม่ได้เกิดจากน้ำพักน้ำแรงโดยตรงแต่เป็นเงินได้หรือผลประโยชน์อื่นๆ ที่สืบเนื่องมาจากน้ำพักน้ำแรง เช่น เงินได้ที่นายจ้างหรือผู้จ่ายเงินจ่ายให้เพราะการเป็นลูกจ้าง หรือเพราะการที่รับทำงานให้

หมายเหตุ : รายละเอียดในการจัดกลุ่มของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับ มาตรา 40 (2) ผู้วิจัยได้นำเสนอไปแล้วในบทที่ 3

นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ยังเป็นเงินได้ที่มีต้นทุนของการได้มาไม่มากเช่นเดียวกันด้วย

หมายเหตุ : รายละเอียดของที่มาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ผู้วิจัยได้นำเสนอไปแล้วในบทที่ 2

ประการที่ 2 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้วิจัยเห็นว่า มีการกำหนดในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายที่ใช้หลักการเดียวกัน แสดงถึงความเกี่ยวข้อง สอดคล้องกันของเงินได้ทั้ง 2 ประเภท

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินตามความใน มาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท” จากบทบัญญัติดังกล่าวของประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นำเงินได้พึงประเมิน ทั้ง 2 ประเภทมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมารวมกันแล้วไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวมีความเกี่ยวข้อง สอดคล้องกัน สามารถนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันได้

ประการที่ 3 การนำเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวมารวมกันก็ไม่ส่งผลเสียใดๆ ต่อรายได้ของรัฐ ยกตัวอย่างเช่น ในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายหากมีการนำเงินได้พึงประเมิน

ตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มารวมกัน ในส่วนของการหักค่าใช้จ่าย นั้นก็ยังสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนเท่าเดิม คือ

การหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน ตามความใน มาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

จากบทบัญญัติดังกล่าว การหักค่าใช้จ่ายจะเป็นดังนี้คือ

ตัวอย่างที่ 1 กรณีมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพียงประเภทเดียว

มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) 200,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 140,000 บาท

(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 200,000 บาท เท่ากับ 80,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่า ใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 2 กรณีมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียว

มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)) 100,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 40,000 บาท

ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 60,000 บาท

ตัวอย่างที่ 3 กรณีมีทั้งเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (2)

มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) 200,000 บาท

มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)) 100,000 บาท

รวมเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท 300,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว 240,000 บาท

(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 300,000 บาท เท่ากับ 120,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่า ใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 4 กรณีนี้เป็นกรณีที่สมมติขึ้น หากมีการนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มารวมกัน

มีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (เดิม)) 200,000 บาท

มีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (เดิม)) 100,000 บาท

รวมเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภท

(ในที่นี้ให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน(ใหม่))	300,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้	60,000 บาท
ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว	240,000 บาท

(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 300,000 บาท เท่ากับ 120,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

#### การหักค่าใช้จ่ายของสามีภริยา

ตามบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติเอาไว้ว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีสามีภริยามีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

ตัวอย่างที่ 5 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส โดยที่ฝ่ายภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ในกรณีนี้ภริยามีสิทธินำเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากสามีได้ ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ภริยาต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของสามี การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวต้องเฉลี่ยหักตามส่วน

ภริยามีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1))	300,000 บาท
ภริยามีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2))	200,000 บาท
รวมเงินเดือน และเงินค่านายหน้าของภริยา	500,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้	60,000 บาท
ดังนั้น เงินเดือน(เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)) จำนวน	300,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ = $(60,000 \div 500,000) \times 300,000$ เท่ากับ	36,000 บาท
เงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)) จำนวน	200,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ = $(60,000 \div 500,000) \times 200,000$ เท่ากับ	24,000 บาท
รวมแล้วเงินได้ของภริยาหักค่าใช้จ่ายได้	60,000 บาท
เงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่าย	440,000 บาท

สรุปก็คือ ภริยามีสิทธินำเงินเดือนซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) จำนวน 300,000 บาทไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากนายหนึ่ง (สามี) ได้ โดยหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ 36,000 บาท ส่วนเงินค่านายหน้าซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)

จำนวน 200,000 บาท ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของนายหนึ่ง (สามี) โดยหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยได้ 24,000 บาท รวมแล้วเงินได้ของภริยาหักค่าใช้จ่ายได้ 60,000 บาท

ตัวอย่างที่ 6 ภริยาอาจใช้วิธีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

ภริยามีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1))	300,000 บาท
ภริยามีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2))	200,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาทในเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ซึ่งหักได้	60,000 บาท
ดังนั้นเงินได้พึงประเมินที่หักค่าใช้จ่ายแล้ว	440,000 บาท

(หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 300,000 บาท เท่ากับ 120,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

ตัวอย่างที่ 7 กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส โดยที่ฝ่ายภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) แต่ภริยาไม่ใช้สิทธินำเงินได้พึงประเมินเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ไปแยกคำนวณเพื่อเสียภาษีในนามของตนเองต่างหากจากสามี แต่ให้รวมเสียภาษีไปกับเงินได้ของสามีไปเลย

ภริยามีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1))	300,000 บาท
ภริยามีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2))	200,000 บาท
รวมเงินเดือน และเงินค่านายหน้าของภริยา	500,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้	60,000 บาท

((หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 500,000 บาท เท่ากับ 200,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

ตัวอย่าง 8 กรณีนี้เป็นกรณีที่สมมติขึ้น การเสียภาษีของสามีภริยา หากมีการนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มารวมกันให้เป็นเงินได้ประเภทเดียวกัน และภริยาไม่มีสิทธินำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไปแยกยื่นได้อีก

ภริยามีเงินเดือน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เดิม)	300,000 บาท
ภริยามีเงินค่านายหน้า (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เดิม)	200,000 บาท

<sup>2</sup> มานิต นิธิประทีป และคณะ. เล่มเดิม. หน้า 246-247.



รวมเงินเดือน และเงินค่านายหน้าของภริยา

(ในที่นี้ให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน (ใหม่)) 500,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ซึ่งหักได้ 60,000 บาท

((หมายเหตุ ร้อยละ 40 ของ 500,000 บาท เท่ากับ 200,000 บาท ซึ่งเกิน 60,000 บาท ดังนั้น คงหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท)

จากบทบัญญัติดังกล่าวก็คือ หากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เพียงประเภทเดียวกันหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท หากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เพียงประเภทเดียวกันหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท และหากมีเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทก็ให้หักรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท ดังนั้นหากมีการนำเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มารวมกันเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน ก็ยังคงใช้หลักการหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเดิม คือ ให้หักรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท (คือ เงินได้สองประเภทรวมกันเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันแล้วหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท) ทั้งในกรณีของบุคคลธรรมดา และในกรณีของคู่สมรส

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าหากเรานำเงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทข้างต้นมารวมกันแล้วมีการหักค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายก็สามารถใช้หลักการหักค่าใช้จ่ายตามหลักการเดิม(หากไม่ต้องการเปลี่ยนแปลงหลักการหักค่าใช้จ่าย แต่ในที่นี้ผู้วิจัยได้เสนอแนะถึงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในบทที่ 5) โดยจะได้จำนวนเงินได้สุทธิที่จะไปคำนวณเพื่อเสียภาษีในจำนวนเดิม ไม่กระทบต่อหลักการในการกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายที่ต้องการให้ประชาชนมีรายได้ในการดำรงชีวิต

นอกจากนี้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาจากน้ำพักน้ำแรงเหมือนกัน ในเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ยังได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้วิจัยมีความเห็นว่า เงินได้พึงประเมินทั้ง 2 ประเภทดังกล่าวมีความสอดคล้องกันสามารถนำมารวมเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันได้

ประการที่ 4 หากมีการนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวมารวมกันก่อให้เกิดผลดีหลายประการ คือ

1) ช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคม การจัดเก็บภาษีถือเป็นส่วนหนึ่งที่ช่วยสร้างความเป็นธรรมให้กับสังคม ผู้ที่มีรายได้มากซึ่งถือได้ว่าเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมาก (ในกรณีของคู่สมรส) ก็จะเสียภาษีตามความสามารถของตนโดยไม่สามารถหลบหลีกภาษีได้ และเมื่อความเป็นธรรมในสังคมเกิดขึ้นเพราะการจัดเก็บภาษี ก็จะส่งผลให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษี ลดการหลบหลีกการเสียภาษีได้มากขึ้นอีกด้วย

2) ช่วยลดความเหลื่อมล้ำในสังคม ความเหลื่อมล้ำในสังคมนั้น เกิดจากปัจจัยสำคัญ 2 ประการ คือ รายได้ของบุคคลไม่เท่ากัน และความมั่งคั่งของบุคคลไม่เท่ากัน การที่มีบทบัญญัติตามกฎหมายที่ช่วยลดการหลบหลีกในการเสียภาษีได้ ก็จะก่อให้เกิดการกระจายความมั่งคั่งของบุคคลในสังคมได้ สามารถลดความเหลื่อมล้ำในสังคมได้ในที่สุด

3) ช่วยให้มีรายได้ออกภาษีมากขึ้น เมื่อการหลบหลีกภาษีไม่สามารถทำได้ การจัดเก็บภาษีของรัฐก็จะมีประสิทธิภาพมากขึ้น ส่งผลให้รัฐมีรายได้เพื่อนำไปใช้ในกิจการต่างๆ เพื่อการพัฒนาประเทศมากขึ้นด้วย

4) ช่วยเพิ่มความสะดวกในการจัดเก็บภาษี ลดปัญหาในเรื่องของความขัดแย้งในการตีความการบังคับใช้กฎหมาย (เรื่องของการหักค่าใช้จ่ายในกรณีที่ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี) ทำให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

ข้อเสนอแนะสำหรับการแก้ไขปัญหา การจัดแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร โดยเป็นความพยายามในการจัดเก็บภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร ตามแนวทางการศึกษาตามวิทยานิพนธ์เล่มนี้

ประการที่ 1 ควรนำเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) มารวมกัน ไม่ให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีระหว่างสามีภริยา

(ก) เพื่อขจัดปัญหาที่เกิดจากการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของกลุ่มสมรส

(ข) เพื่อมิให้ขัดต่อวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี ภาษีแบบก้าวหน้า ทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี และหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีในปัจจุบัน

ประการที่ 2 ในเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย ในกรณีที่มีการรวมเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกันแล้ว จากเดิมที่บทบัญญัติมาตรา 42 ทวิ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยไม่มีกำหนดเพดานสูงสุดนั้น ผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการละเมิดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งและขัดขวางต่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>3</sup> (ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้โดยละเอียดในบทที่ 2)

<sup>3</sup> จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 157.

ผู้วิจัยเห็นว่า ควรให้เปลี่ยนเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและพอสมควร ซึ่งเป็น การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ซึ่งมีหลักการว่า ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักได้นั้นต้องเป็นค่าใช้จ่าย ตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบกิจการ เป็นค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่สมควรและ เหมาะสมแก่กิจการที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย เช่น รายจ่ายที่ผู้มีเงินได้กำหนดขึ้นเอง โดย ไม่มีการจ่ายจริง และผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้พนักงานตรวจสอบได้<sup>4</sup> เพราะในปัจจุบันค่าครองชีพในการดำรงชีวิตของประชาชนเพิ่มมากขึ้น รายได้ที่ประชาชนได้รับมา จึงมีค่าใช้จ่ายในการได้มาเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย การหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาจำนวน 60,000 บาทนั้นอาจไม่เหมาะสมในสภาพปัจจุบัน จึงควรกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ได้จ่าย ไปจริงๆ และการใช้หลักการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและตามสมควรยังป้องกันมิให้มีการหัก ค่าใช้จ่ายเกินกว่าความเป็นจริง เพราะหลักการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้ ผู้ที่จะใช้สิทธิในการหัก ค่าใช้จ่ายได้จะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายที่จะพิสูจน์ให้กรมสรรพากรเห็นว่ามีการหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ ขอหักนั้น ดังนั้นรายจ่ายต่างๆที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้จะต้องเกี่ยวข้องโดยตรงกับการหา รายได้จริงๆ พิสูจน์กันได้จากหลักฐานที่นำมาแสดงเท่านั้น

ประการที่ 3 เป็นข้อเสนอแนะที่สืบเนื่องจากที่ผู้วิจัยเสนอแนะให้มีการหักค่าใช้จ่ายตาม ความจำเป็นและตามสมควร เพื่อนำข้อเสนอแนะดังกล่าวไปใช้ให้เกิดประโยชน์เป็นรูปธรรม หน่วยงานที่รับผิดชอบด้านภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งก็คือกรมสรรพากร ควรออกคำชี้แจงในรูป ของคำสั่งกรมสรรพากรให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างชัดเจนและถูกต้องในเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเตรียมความพร้อมในการจัดเก็บหลักฐานในการแสดงถึงค่าใช้จ่ายที่ได้เสีย ไปจริงๆ เป็นการป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีเสียสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเพราะไม่สามารถหาหลักฐาน ค่าใช้จ่ายมาแสดงได้

ประการที่ 4 อย่างไรก็ตามในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ที่มีการกำหนดเพดานสูงสุดเอาไว้ น่าจะสนับสนุนความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่<sup>5</sup> (ผู้วิจัยได้นำเสนอไว้โดยละเอียดในบทที่ 2) แต่จากสภาพเศรษฐกิจปัจจุบันการกำหนดให้มีการหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 40 รวมกันแล้วไม่เกิน 60,000 บาทนั้น อาจยังไม่มี ความเหมาะสม เนื่องจากในสภาพเศรษฐกิจในปัจจุบัน(เวลาที่ทำการวิจัยเป็นช่วงปี พ.ศ. 2554-2555) ผู้มี

<sup>4</sup> กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2554). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554. หน้า 39.

<sup>5</sup> จิรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 157.

เงินได้มีรายจ่าย (ต้นทุน) ในการได้มาซึ่งเงินได้เพิ่มมากขึ้น ผู้วิจัยจึงเสนอแนะให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยให้เพิ่มอัตราและเพดานสูงสุดในการหักค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้น โดยในการกำหนดอัตราและเพดานสูงสุดดังกล่าวควรนำไปพิจารณาประกอบกับผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศ GDP (Gross Domestic Product)<sup>6</sup> เพื่อให้อัตราและเพดานสูงสุดที่ได้มีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจ เช่น ในปี พ.ศ. 2549 ได้มีการเสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร และร่างพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน โดยมีการเพิ่มอัตราและเพดานสูงสุดในการหักค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้น ซึ่งร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวได้ผ่านการอนุมัติจากที่ประชุมคณะรัฐมนตรีแล้ว (ในปี พ.ศ. 2549) แต่เนื่องจากการเลือกตั้งใหม่ มีการเปลี่ยนแปลงคณะรัฐมนตรีชุดใหม่ จึงทำให้ร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวยังมิได้มีการประกาศใช้ในปัจจุบัน

หลักการของร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว กระทรวงการคลังจะให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากขึ้น จากเดิมที่กำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท เพิ่มเป็นร้อยละ 60 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท เพื่อให้ประชาชนมีรายได้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนไป และให้ผู้เสียภาษีมีภาระน้อยลง ซึ่งจะส่งผลให้ผู้มีเงินได้ 230,000 บาท/ปี หรือ 19,166 บาท/เดือน ไม่ต้องเสียภาษี (จากเดิมมีเงินได้ 190,000 บาท/ปี หรือ 15,833 บาท/เดือน ที่ไม่ต้องเสียภาษี) ทั้งนี้การเพิ่มวงเงินดังกล่าวจะทำให้ผู้ที่ต้องเสียภาษีมีรายได้เหลือเก็บออมมากขึ้น<sup>7</sup>

ผู้วิจัยได้เสนอแนะถึงการหักค่าใช้จ่ายไว้ 2 แบบด้วยกันทั้งการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและพอสมควร กับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยให้เพิ่มอัตราและเพดานสูงสุดในการหักค่าใช้จ่ายให้สูงขึ้น ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายทั้ง 2 แบบนี้ผู้วิจัยเห็นว่ามีเหมาะสมสำหรับใช้ในการหักค่าใช้จ่าย ผู้วิจัยเสนอแนะให้เป็นทางเลือกของผู้เสียภาษีที่มีความสมัครใจใช้การหักค่าใช้จ่ายแบบไหน แต่เมื่อผู้เสียภาษีเลือกใช้การหักค่าใช้จ่ายแบบใดแล้ว หากหักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าจำนวนที่ขอหัก ก็หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่านั้น จะกลับไปขอหักค่าใช้จ่ายในอีกวิธีไม่ได้

<sup>6</sup> คือ มูลค่าการผลิตสินค้าและบริการขั้นสุดท้ายของประเทศ ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง (1 ปีปฏิทิน) ซึ่งมีค่าเท่ากับมูลค่าเพิ่ม (Value Added) จากกิจกรรมการผลิตสินค้าและบริการทุกประเภทในขอบเขตพื้นที่ของประเทศ และเป็นส่วนหนึ่งในการคำนวณรายได้ประชาชาติ (National income)

<sup>7</sup> สำนักงานบัญชี A&V – บอร์ดบัญชีและภาษี. (2549, สิงหาคม). ลดหย่อนภาษีหักค่าใช้จ่าย 60%. สืบค้นเมื่อ 18 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.avaccount.com/accountcontent/index.php?topic=4912.0>

ประการที่ 5 ในกรณีที่มีการรวมเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เข้าด้วยกันแล้ว เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ตามประมวลรัษฎากรจะคงเหลือเพียง 7 ประเภท ผู้วิจัยมีความเห็นว่าในส่วนของภาษีของคู่สมรสยังคงให้ใช้หลักการเดิมตามมาตรา 57 ตรี คือ ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และไม่ให้มีการแยกยื่นรายการและเสียภาษีของคู่สมรส ซึ่งจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีสอดคล้องกับการเสียภาษีของคู่สมรส(ซึ่งใช้หน่วยครอบครัวในการรวมเงินได้เพื่อมาเสียภาษี)เมื่อนำมาใช้ประกอบกับหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith และสอดคล้องกับหลักการกระจายรายได้ครั้งใหม่

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินมีความสำคัญต่อรายได้ของรัฐที่มาจากภาษี ดังนั้น ควรมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินให้มีความเหมาะสมต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐให้มากที่สุด แต่ในขณะเดียวกันต้องไม่ให้เกิดผลกระทบต่อประโยชน์ส่วนได้เสียของประชาชนผู้เสียภาษีด้วย ข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ตามที่วิทยานิพนธ์เล่มนี้นำเสนอ หวังว่าจะมีประโยชน์ต่อการพัฒนาประมวลรัษฎากรต่อไป

๒๒๕

บรรณานุกรม

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

#### หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2554). **ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554**. กรุงเทพฯ: เรือนแก้ว การพิมพ์.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม. (2529). **การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย** (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไกรยุทธ ชีรตยานันท์. (2521). **ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย**. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์**. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). **การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)** (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- \_\_\_\_\_. (2553). **คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร** (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: พลสยาม พรินต์ติ้ง.
- ดุสิตกษณ์ ตราชูธรรม. (2553). **หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)** (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2535). **เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1** (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- พนิต ชีรภาพวงศ์. (2552). **ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation)** (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2552). **การไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร** (พิมพ์ครั้งที่ 2 ปรับปรุงใหม่). กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒน์.
- ไพจิตร โรจนวานิช. (2553). **ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร**. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- มานิต นิธิประทีป และคณะ. (2551). **กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7** (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2526). **กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร**. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย เนติบัณฑิตยสภา.

ศุภลักษณ์ พิณีภูวคณ. (2544). การคลังและการภาษีอากร ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

\_\_\_\_\_. (2547). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

สมพร พรหมหิตาธร. (2533). ย่อหลักกฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 3 ปรับปรุงใหม่). กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.

### บทความ

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2544, มิถุนายน). “หลักการตีความกฎหมายของศาลในประเทศอังกฤษ.” วารสารกฎหมายธุรกิจบัณฑิตย์, 1, 1. หน้า 152.

\_\_\_\_\_. (2550, สิงหาคม). “บทวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวและข้อเสนอรระบบ 2 ตารางอัตราภาษี (ตอน1).” สรรพากรสาส์น, 54, 8. หน้า 74-75.

\_\_\_\_\_. (2552, เมษายน). “ความชอบธรรมของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่.” สรรพากรสาส์น, 56, 4. หน้า 85-89.

มงคล ขนาดนิต. (2546, พฤศจิกายน). “เงินได้ของภริยา ถือเป็นเงินได้ของสามีขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคหรือไม่.” สรรพากรสาส์น, 50, 11. หน้า 38-39

อวยพร ต้นละมัย. (2526, มกราคม-กุมภาพันธ์). “ประเภทของเงินได้พึงประเมิน.” สรรพากรสาส์น, 30, 1. หน้า 32.

### สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กระทรวงการต่างประเทศ. สถานการณ์การแข่งขันทางเศรษฐกิจระหว่างประเทศ. สืบค้นเมื่อ 18 มิถุนายน 2554, จาก <http://www.mfa.go.th/web/479.php?id=225>

\_\_\_\_\_. การค้าของสหราชอาณาจักร. สืบค้นเมื่อ 18 มิถุนายน 2554, จาก <http://www.mfa.go.th/web/479.php?id=265>



กระทรวงอุตสาหกรรม. GDP (Gross Domestic Product) คืออะไร. สืบค้นเมื่อ 18 พฤษภาคม 2555, จาก [www.industry.go.th/ops/pio/.../GDP%20-%20%20GPP%20คือ%20อะไร.doc](http://www.industry.go.th/ops/pio/.../GDP%20-%20%20GPP%20คือ%20อะไร.doc)

**doc**

กรมสรรพากร. (2552, 24 เมษายน). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.rd.go.th/publish/309.0.html>

\_\_\_\_\_. (2552, 1 กันยายน). อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.rd.go.th/publish/1780.0.html>

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุสิตกษณ์ ตราชูธรรม. (2551, พฤศจิกายน). ฎีกาคดีภาษี กรณีภรรยา มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) กับมาตรา 40 (2) ต้องเฉลี่ยค่าใช้จ่ายหรือไม่. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.pattanakit.net/index.php?lay=show&ac=article&Id=538711477&Ntype=134>

ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2555, 15 พฤษภาคม). อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ. สืบค้นเมื่อ 15 พฤษภาคม 2555, จาก [http://www.bot.or.th/Thai/Statistic/FinancialMarkets/ExchangeRate/\\_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx](http://www.bot.or.th/Thai/Statistic/FinancialMarkets/ExchangeRate/_layouts/Application/ExchangeRate/ExchangeRate.aspx)

ศาลฎีกา. คำพิพากษาฎีกาที่ 1908/2538, 6220/2549. สืบค้นเมื่อ 7 พฤษภาคม 2554, จาก <http://www.deka2007.supremecourt.or.th>

สำนักงานบัญชี A&V – บอร์ดบัญชีและภาษี. (2549, สิงหาคม). ลดหย่อนภาษีหักค่าใช้จ่าย 60%. สืบค้นเมื่อ 18 พฤษภาคม 2555, จาก

<http://www.avaccount.com/accountcontent/index.php?topic=4912.0>

หนังสือพิมพ์เดลินิวส์. ัฐจกโครงการเรียนฟรี 15 ปี. สืบค้นเมื่อ 16 พฤษภาคม 2555, จาก <http://www.kapook.com>

ภาษาต่างประเทศ

## ELECTRONIC SOURCES

BSRIN. (2011). Income Tax Rates. Retrieved February 27, 2011, from [http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income\\_tax\\_rates.asp](http://www.usa-federal-state-individual-tax.com/income_tax_rates.asp)

Department of the Treasury. (2010). Tax Guide 2010. Retrieved February 28, 2011, from <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>

- HM Revenue & Customs. (2011). Income Tax Rates and Allowances. Retrieved April 25, 2011, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.html>
- Inland Revenue Authority of Singapore. (2007). Income Tax Rates. Retrieved February 25, 2011, from <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1190>
- IRS. (2011). Publication 501-Main Content. Retrieved February 28, 2011, from [http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en\\_US\\_2010\\_publink100022101](http://www.irs.gov/publications/p501/ar02.html#en_US_2010_publink100022101)
- \_\_\_\_\_. (2011). Tax Topic Index. Retrieved February 27, 2011, from <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>
- Janus Corporate Solutions Pte Ltd. (2011). Singapore Personal Tax Guide. Retrieved March 14, 2011, from <http://www.guidemesingapore.com/taxation/personal-tax/singapore-personal-tax-guide>
- Nagoya International Center. (2011). How Japanese Income Tax is Calculated. Retrieved December 24, 2011, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>
- State Administration of Taxation. (2007). Individual Income Tax of People's Republic of China. Retrieved March 1, 2011, from <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669088/6888498.html>
- Wirtschafts. (2011). How to calculate your Individual Income Tax for your wages and salaries in China. Retrieved June 7, 2011, from <http://de2.mofcom.gov.cn/aarticle/bilateralvisits/200603/20060301721962.html>
- www.adviceguide.org.uk. (2011). Income Tax. Retrieved April 25, 2011, from [http://www.adviceguide.org.uk/index/your\\_money/tax\\_index\\_ew/income\\_tax.html](http://www.adviceguide.org.uk/index/your_money/tax_index_ew/income_tax.html)
- www.ehow.com. (2011). How to Calculate U.S. Individual Income Tax. Retrieved June 7, 2011, from [http://www.ehow.com/how\\_6671329\\_calculate-u\\_s\\_individual-income-tax.html](http://www.ehow.com/how_6671329_calculate-u_s_individual-income-tax.html)
- www.worldwide-tax.com. (2011). China Income Taxes and Tax Laws 2011. Retrieved March 1, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/china/china\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/china/china_tax.asp)
- \_\_\_\_\_. (2011). Japan Tax Laws and Tax System. Retrieved December 24, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/japan/japan\\_tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp)
- \_\_\_\_\_. (2011). U.K. Tax Laws and Tax System. Retrieved April 25, 2011, from [http://www.worldwide-tax.com/uk/uk\\_taxes\\_rates.asp](http://www.worldwide-tax.com/uk/uk_taxes_rates.asp)

## ประวัติผู้เขียน

ชื่อ – นามสกุล  
ประวัติการศึกษา

กนกพร คงบุญ  
ปริญญาตรีจากมหาวิทยาลัยเชียงใหม่ พ.ศ. 2549  
เนติบัณฑิตไทย พ.ศ. 2551

