

ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร

วรางคณา วานิชวัฒนากุล

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
พ.ศ. 2558

**Problems on Deductible Expenses for Calculation of Personal Income
Tax from Sale of Immovable Properties under the Revenue Code**



Warangkana Wanichwattanakul

**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

2015

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร
ชื่อผู้เขียน	วรางคณา วานิชวัฒนากุล
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2557

บทคัดย่อ

รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่เรียกว่า “ผลได้จากทุน” (Capital Gains) ถือเป็นรายได้ของกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีเงินได้บุคคลธรรมดาจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แต่จากการศึกษาพบว่า รัฐบาลยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นี้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เพราะมีสาเหตุสำคัญประการหนึ่งมาจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่คืออยู่หลายประการ

การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มีวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกัน กล่าวคือ อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียว

การกำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์บางประเภท หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ อาจช่วยให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายจริง ทำให้การจัดเก็บภาษีไม่เป็นไปตามความสามารถในเสียภาษี ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป และนำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มความหลากหลายทั้งในเรื่องจำนวนอัตราร้อยละ และวิธีการหักค่าใช้จ่าย ที่มีการกำหนดลงในกฎหมายต่างฉบับกัน ก่อให้เกิดความซับซ้อนแก่กฎหมายภาษี ส่งผลให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้นได้ และแม้ว่าการกำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์บางประเภท หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและ

สมควร จะก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายที่สูง ในแง่การบังคับใช้ และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ยาก ไม่มีความแน่นอนชัดเจน และผู้มีเงินได้อาจหนีภาษีด้วยการแจ้งหรือแสดงหลักฐานอันเป็นเท็จ แต่การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ย่อมทำให้เงินได้สุทธิภายหลังการหักค่าใช้จ่ายสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีได้มากกว่า และหากมีการแก้ไขข้อบกพร่องของการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรให้ลดลงได้ ก็จะช่วยสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ ตลอดจนช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจได้มากยิ่งขึ้น นอกจากนี้ เงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ส่วนหนึ่งเป็นผลจากภาวะเงินเฟ้อ แต่จากการศึกษาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พบว่ามีได้ กำหนดให้มีการปรับลดเงินได้สุทธิให้สอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อ จึงมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความไม่เป็นธรรม

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรทุกประเภท หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียว พร้อมกับกำหนดให้มีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายของแต่ละประเภทเงินได้ ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้ชัดเจนไว้ในกฎหมาย และให้กำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี ที่อิงตามอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของไทยในแต่ละปี เพื่อให้เงินได้สุทธิในทุกประเภทเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีความสอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อ ตลอดจนควรปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ เพื่อให้เงินได้พึงประเมินมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งจะมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เกิดความไม่เป็นธรรมยิ่งขึ้น

Thesis Title	Problems on Deductible Expenses for Calculation of Personal Income Tax from Sale of Immovable Properties under the Revenue Code
Author	Warangkana Wanichwattanakul
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjan
Department	Law
Academic Year	2014

ABSTRACT

Revenues from sale of immovable properties called the “Capital Gains” are regarded as the revenues of the group of persons with high revenues. In Thailand, the taxes are imposed on the capital gains derived from sale of immovable properties, which are deemed as part of income taxes under the Revenue Code. The personal income tax is considered as a taxable income under Section 40(8). However, according to the Study, the government has not yet collected the capital gains derived from sale of immovable properties in a complete manner due to the fact that the several criteria on expense deduction are contrary to the good taxation collection principle.

There are different methods for deduction of expenses upon calculation of personal income tax derived from sale of immovable properties under the revenue code. Namely, the expense of the immovable property, which is legacy or which is derived from a gift, shall be deducted in a lump sum merely; the expense of the immovable property not for the purpose of commerce or profit seeking can opt to be deducted in a lump sum or as necessary and reasonable; the expense of the immovable property for the purpose of commerce or profit seeking can be deducted as necessary and reasonable only.

Determination of the taxpayers having incomes from sale of certain categories of immovable properties to deduct expense in a lump sum or to opt to deduct expense in a lump sum may assist the taxpayers in deducting the expenses in excess of the expenses as actually incurred and may cause the tax collection not to be in accordance with ability to tax payment, resulting in unfairness in tax collection, and may cause the government to lose revenues from tax collection, causing economic wasteness and increase in the variety of percentage and expense deduction method as prescribed in different laws, causing complexity to the taxation law, resulting in

increase in tax collection costs and law compliance costs. Moreover, even though the law determines that the taxpayers of sale of certain categories of immovable properties can deduct expenses as necessary and reasonable shall cause increase in tax collection costs and tax compliance costs, in terms of enforcement and in conformity to the criteria, the expense collection is difficult and uncertain and the taxpayers may evade taxes by notifying or producing false evidences. Nonetheless, the determination of allowing only expenses as actually incurred shall cause the net income after expense deduction to reflect more ability to pay the tax. Furthermore, if the faults of the expense deduction as necessary and reasonable are reduced, it shall assist in creating the fairness in tax collection and generating incomes to the government, including assisting in reducing the economic wasteness. Additionally, the net incomes from sale of immovable properties partially result from inflation. Nevertheless, according to the study of the criteria on deduction of expenses upon calculation of personal income tax derived from sale of immovable properties under the revenue code, the net incomes have not yet been reduced in accordance with the inflation level, causing unfairness to the tax collection.

Consequently, the Researcher proposes every category of calculation of personal income tax derived from sale of immovable properties under the revenue code whose expenses are deducted as necessary and reasonable only, together with clearly providing the criteria as to detailed expense items of each kind of incomes derived from sale of immovable properties in laws and providing the amount as annually exempted in reference to Thai Consumer Price Index in each year to enable the net income of every category of taxable incomes derived from sale of immovable properties to be in line with the inflation level, as well as adjusting the assessable price of the government agencies as prescribed in Section 49 bis of the Revenue Code to be in pursuance of the market prices of immovable properties on a regular basis to enable the taxable income to be pursuant to the criteria on expense deduction as necessary and reasonable, resulting in more fairness for collection of personal income tax derived from sale of immovable properties.

กิตติกรรมประกาศ

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้วิจัย และได้สละเวลาอันมีค่ามาให้ความรู้ คำปรึกษาและชี้แนะแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคอยติดตามความคืบหน้าจนกระทั่งวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์ วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเสร็จสมบูรณ์ไม่ได้เลย หากปราศจากความเมตตาและความช่วยเหลือจากท่านอาจารย์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งให้คำแนะนำ และชี้แนะแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี และรองศาสตราจารย์ภาภินี กิจพ้อคำ ที่ได้กรุณาได้รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้คำแนะนำและแนวทางเพิ่มเติม เพื่อทำให้วิทยานิพนธ์เล่มนี้สมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดาและครอบครัวที่ให้โอกาส ให้การสนับสนุน และให้กำลังใจที่ดีแก่ผู้วิจัยมาโดยตลอด และขอขอบคุณคุณณนทวัฒน์ รับคำอินทร์ ที่คอยให้ความช่วยเหลือ สนับสนุนและเป็นกำลังใจในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จนสำเร็จ รวมถึงขอขอบคุณเพื่อน ๆ พี่ ๆ น้อง ๆ ที่คอยให้คำแนะนำและเป็นกำลังใจแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ตลอดมา

ผู้วิจัยขอขอบพระคุณเจ้าหน้าที่สำนักงานบัณฑิตศึกษา หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ที่คอยให้ความช่วยเหลือ และแนะนำในการสอบเค้าโครงวิทยานิพนธ์ และสอบปิดเล่มวิทยานิพนธ์ ให้แก่ผู้วิจัยเป็นอย่างดี

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาได้ ผู้วิจัยขอมอบความดีทั้งหมดให้แก่บุคคลที่กล่าวมาทั้งหมดในข้างต้น หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใดผู้วิจัยขอรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

วารางคณา วาณิชวัฒนากุล

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง	ฉ
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	11
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	12
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	12
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	13
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	13
2. แนวคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการ คำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์.....	14
2.1 แนวคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้	14
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	36
2.3 การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	50
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์.....	59
2.5 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง	91
2.6 ความหมายของการหลบหลีกและการหนีภาษี	93
3. หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและ ตามกฎหมายของต่างประเทศ.....	95
3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากร	95

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายของต่างประเทศ.....	115
3.3 ความหมายของคำว่า “เงินเฟ้อ” และ “ดัชนีราคาผู้บริโภค”.....	135
4. วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร	142
4.1 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา	143
4.2 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร	159
4.3 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร	181
4.4 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ	207
4.5 วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรกับกฎหมายของต่างประเทศ.....	210
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ	225
5.1 บทสรุป	225
5.2 ข้อเสนอแนะ	237
บรรณานุกรม	267
ภาคผนวก	276
ก พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.....	277
ข พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529	284

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
ค พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541	287
ง พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544	291
จ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและ เงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์	294
ประวัติผู้เขียน	300

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	46
3.1 ตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา	102
3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักรในปีภาษี 2014 – 2015	125
5.1 ตัวอย่างดัชนีราคาผู้บริโภค ปี 2549 – 2557	244

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

เป้าหมายสำคัญของเศรษฐกิจมหภาค (Macroeconomics) คือ การกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ให้แก่ประชาชนในประเทศ¹ ทั้งนี้เนื่องจากการกระจายรายได้ภายใต้ระบบตลาดสร้างความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนให้เกิดขึ้น ดังที่ธนาคารโลกชี้ว่าประเทศไทยมีการพัฒนาจากประเทศเกษตรกรรมไปสู่อุตสาหกรรม อันมีผลช่วยลดประชากรที่อยู่ใต้เส้นความยากจนลง แต่ความเหลื่อมล้ำในสังคมยังคงมีอยู่ เนื่องจากคนรวยยังคงได้รับส่วนแบ่งรายได้เพิ่มขึ้น แต่คนยากจนกลับได้รับส่วนแบ่งรายได้ลดลง²

ด้วยเหตุนี้รัฐบาลจึงได้นำแนวคิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรม (Equity of Income Redistribution) มาปฏิบัติผ่านนโยบายการคลัง (Fiscal Policy) ที่ประกอบด้วยนโยบายด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ (Taxation and Public Expenditure Policies) กล่าวคือ รัฐบาลจะทำการจัดหารายได้จากการจัดเก็บภาษี โดยจัดการเคลื่อนย้ายทรัพยากรทางเศรษฐกิจบางส่วนจากประชาชนมาเพื่อนำไปใช้จ่ายให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะด้วยการจัดหาสินค้าสาธารณะ (Public Goods) เช่น ถนนสาธารณะและสินค้ามีประโยชน์ (Merit Goods) เช่น การสาธารณสุข การศึกษา³ และผลจากการใช้จ่ายสาธารณะนี้จะทำให้คนยากจนมีความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น⁴

ภาษีที่ประเทศไทยจัดเก็บอยู่ในปัจจุบันมาจาก 3 ฐานภาษีที่สำคัญ ได้แก่ ฐานเงินได้ (Income) ฐานทรัพย์สิน (Property) และฐานการบริโภค (Consumption) การที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีในระดับที่แตกต่างกัน โดยคำนึงถึงระดับเงินได้ของแต่ละบุคคล ถือว่าสอดคล้องต่อหลัก

¹ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 4-5), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

² จาก “เกษตรกรไทยบนเส้นทางปฏิรูปยึดพระราชดำริยุติฟั่งพาประชานิยม,” โดย ทีมข่าวเศรษฐกิจ ก, 2557, ไทยรัฐ, น. 8.

³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6). เล่มเดิม.

⁴ แหล่งเดิม.

ความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-to-Pay Principle) ฐานเงินได้จึงถือได้ว่าเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด ภาษีที่จัดเก็บจากฐานเงินได้นี้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นภาษีทางตรงที่จัดเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดา โดยคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ และขนาดครอบครัว เพื่อการจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) จากเงินได้สุทธิ (Net Income) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรที่สำคัญในการกระจายรายได้ ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรม ทั้งยังเป็นภาษีที่นิยมจัดเก็บกันอย่างแพร่หลายในนานาประเทศ⁵

จากการศึกษาพบว่า โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยในปัจจุบันมิได้ให้ความสำคัญต่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรม ซึ่งอาจเห็นได้จากการที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดข้อยกเว้น ค่าลดหย่อน ที่เอื้อต่อกลุ่มผู้มีรายได้สูง⁶ ทำให้ผู้มีรายได้สูงเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนและสัดส่วนที่ต่ำ ประกอบกับอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใหม่ที่มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 24 ธันวาคม 2556 เป็นต้นมา ที่ได้ทำการปรับปรุงอัตราภาษีจาก 5 อัตรา เป็น 7 อัตรา และลดอัตราภาษีจากอัตราสูงสุดร้อยละ 37 เหลือร้อยละ 35⁸ ส่งผลให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์จากการลดอัตราภาษีครั้งนี้ด้วย ทำให้รัฐบาลต้องสูญเสียรายได้ไปกว่า 27,000 ล้านบาท⁹ และเนื่องจากประเทศไทยมีผู้ใช้แรงงานทั้งหมดประมาณ 38 ล้านคน แต่มีผู้อยู่ในระบบเสียภาษีเงินได้เพียง 9.2 ล้านคน ผู้ที่อยู่ในระบบภาษีโดยส่วนใหญ่เป็นผู้มีเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง (Wage Income) ซึ่งถือเป็นกลุ่มผู้มีรายได้ปานกลางถึงต่ำ และมีระบบการจัดเก็บภาษีที่เข้มงวด¹⁰ ส่งผลให้โครงสร้างภาษีอากรของไทยต้องพึ่งพาภาษีทางอ้อมที่สามารถผลักภาระภาษีได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เพิ่มขึ้น อันส่งผลกระทบต่อผู้มีรายได้ต่ำที่ต้อง

⁵ จาก ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย (น. 2), โดย ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์, 2521, กรุงเทพฯ: ดวงกมล.

⁶ จาก การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า (น. 43), โดย ปิณณ์ อนันตภินุตร, 2555, กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

⁷ จาก สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. ข), โดย สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม, 2554, กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม.

⁸ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราภาษี (ฉบับที่ 575) พ.ศ. 2556, มาตรา 3.

⁹ จาก “เบญจาทออบ โภทัย” โครงสร้างภาษีใหม่ภารกิจคลังขับเคลื่อนเศรษฐกิจ,“ โดย ทีมข่าวเศรษฐกิจ ข, 2556, ไทยรัฐ, น. 8.

¹⁰ สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. 68). เล่มเดิม.

รับภาระภาษีทางอ้อมสูงกว่าผู้มีรายได้สูง เนื่องจากผู้มีรายได้ต่ำมีสัดส่วนรายจ่ายต่อรายได้สูงกว่าผู้มีรายได้สูง¹¹ ทำให้รายได้ส่วนใหญ่ของผู้มีรายได้ต่ำต้องถูกรัฐบาลทำการจัดเก็บภาษี

ด้วยเหตุดังกล่าว รัฐบาลจึงควรหาทางขยายฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ครอบคลุมการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภท ภายใต้แนวความคิดฐานภาษีเงินได้อย่างกว้าง (A Comprehensive Income-Tax Base) โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ควรกำหนดให้รายได้ของผู้มีรายได้สูงนั้นเป็นเงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษี เพราะจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อันส่งผลให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรม¹²

ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ถือเป็นกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง จากผลการศึกษาโดยมูลนิธิสถาบันที่ดิน พบว่าที่ดินที่มีการครอบครองโดยประชาชนทั่วไป 120 ล้านไร่ ซึ่งมากกว่าร้อยละ 90 ของจำนวนนี้กระจุกตัวอยู่ในมือของคนเพียงร้อยละ 10 หรือประมาณ 6 ล้านคน¹³ และจากผลการศึกษาโดยกรมที่ดิน พบว่าเจ้าของที่ดิน 50 รายแรก จาก 1.4 ล้านราย ถือครองที่ดินร้อยละ 10 ของที่ดินในกรุงเทพมหานครทั้งหมด¹⁴ ซึ่งมูลค่าที่ดินในพื้นที่ดังกล่าวมีราคาตลาดสูงมาก โดย นายโสภณ พรโชคชัย ประธานกรรมการบริหารศูนย์ข้อมูลวิจัยและประเมินค่าอสังหาริมทรัพย์ไทย บริษัท เอเจนซี ฟอร์ เรียลเอสเตท แอฟเฟร์ จำกัด (Area) กล่าวว่า “ที่ดินบริเวณรอบรถไฟฟ้าสยามสแควร์ ชิดลม และเพลินจิต ราคาที่ดินตามราคาตลาดที่พึงวิเคราะห์ได้ตามศักยภาพการใช้ประโยชน์ที่ดินสูงสุดเป็นเงินตารางวาละ 1.5 ล้านบาท หรือ 600 ล้านบาทต่อไร่ และแนวโน้มยังคงปรับเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง”¹⁵

นอกจากนี้ จากการศึกษายังพบว่าร้อยละ 70 ของที่ดินในประเทศไทย มีลักษณะการถือครองที่ดินโดยไม่ได้ใช้ประโยชน์แต่เก็บที่ดินไว้เพื่อการเก็งกำไร¹⁶ เช่น กรณีเมื่อประชาชนทราบข่าวว่าจะมีโครงการขนาดใหญ่ (Mega Project) ของภาครัฐ ดังเช่น โครงการก่อสร้างถนนมอเตอร์เวย์

¹¹ แหล่งเดิม.

¹² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม.

¹³ มูลนิธิสถาบันที่ดิน (อ้างถึงใน สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. 29). เล่มเดิม).

¹⁴ ดวงฉวี เลาวกุล (อ้างถึงใน สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. 29). เล่มเดิม).

¹⁵ กรุงเทพธุรกิจออนไลน์. (2556, 12 มิถุนายน). อสังหาริมทรัพย์ ที่ย่านสยามแพงहुลี คาดสิ้นปี ต.ร.ว. ละ 1.7 ลบ. กรุงเทพธุรกิจออนไลน์. สืบค้น 30 เมษายน 2557, จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home>

¹⁶ มูลนิธิสถาบันที่ดิน (อ้างถึงใน สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. 29). เล่มเดิม).

สายกาญจนบุรี-บ้านพุน้ำร้อน เป็นต้น ประชาชนผู้มีรายได้อาจต่างพากันซื้อที่ดินสะสมเพื่อขาย ทำกำไรในอนาคต โดยไม่มีการใช้ที่ดินให้เกิดประโยชน์เต็มศักยภาพ¹⁷

จากข้อมูลดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นว่า กลุ่มบุคคลที่มีรายได้อาจสูงซึ่งถือเป็นคนส่วนน้อยของประเทศ มีความสามารถในการสะสมทรัพย์สินในรูปแบบอสังหาริมทรัพย์และมีโอกาสได้รับรายได้ในลักษณะกำไรส่วนที่เกินทุนจากการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์สูงกว่ากลุ่มบุคคลที่มีรายได้น้อย กล่าวคือ หากนำอสังหาริมทรัพย์มาแลกเปลี่ยนเป็นเงินในมูลค่าที่เท่ากัน เงินดังกล่าวยังถือเป็นอสังหาริมทรัพย์เดิม ไม่สมควรถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ เพราะไม่มีรายได้อีกเกิดขึ้น แต่เมื่อใดที่ราคาขายสูงกว่าต้นทุนในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ย่อมทำให้ผู้เป็นเจ้าของเกิดรายได้ และมีอำนาจครอบครองทรัพย์สินได้มากขึ้น เช่นเดียวกับรายได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง (Wage Income) รายได้ส่วนนี้เรียกว่า “ผลได้จากทุน” (Capital Gains) และหากได้พิจารณาถึงความสามารถของผู้เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับรายได้ในลักษณะผลได้จากทุนนี้แล้ว ถ้ารัฐบาลไม่จัดเก็บภาษี อาจส่งผลกระทบต่อความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ที่มีอยู่ให้เพิ่มมากยิ่งขึ้น¹⁸ ทั้งนี้ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจากผู้เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ในรูปแบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจะจัดเก็บในเวลาที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹ และเนื่องจากอสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินที่สามารถทำกำไรมหาศาลให้แก่ผู้เป็นเจ้าของ แต่รัฐบาลยังไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากผลได้จากทุนในจำนวนและสัดส่วนที่เหมาะสม อันเป็นผลมาจากหลักเกณฑ์การกำหนดมูลค่างานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา อาทิ หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่มีความบิดเบือนและมีช่องโหว่ ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถหลบหลีกภาษีได้อย่างง่ายดาย ดังที่ สฤณี อาชวานันทกุล นักวิชาการด้านเศรษฐศาสตร์ กล่าวว่า “เมื่อที่ดินถือเก็งกำไรได้ง่าย ภาวะภาษีก็น้อยมากหรือไม่มีเลย จึงไม่น่าแปลกใจที่ความมั่งคั่งของเศรษฐีไทยส่วนใหญ่จะมาจากการลงทุนในที่ดินเป็นหลัก”²⁰

¹⁷ จาก ทวายคืนที่ดินเมืองกาญจน์พุ่งแนวมอเตอร์เวย์ขับเพิ่มไร่ละ 5 ล้าน. ทุนใหญ่เตรียมหุดโมเดิร์นเทรด, 2556, โพสต์ทูเดย์, (3833), น.7.

¹⁸ ทฤษฎีภาษีเงินได้ และ ภาษีเงินได้ของไทย (น. 97). เล่มเดิม.

¹⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 110). เล่มเดิม.

²⁰ สฤณี อาชวานันทกุล. (2554, 10 มกราคม). ทศนะวิจารณ์การเมือง: วิธีลดความเหลื่อมล้ำด้วยตลาดทุน (1) ภาษีกำไรส่วนเกินทุน. สืบค้น 30 เมษายน 2557, จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home/detail/politics/opinion/sarinee-achavanuntak>

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณได้โดยนำเงินได้พึงประเมินหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สำหรับเงินได้แต่ละประเภท และหักด้วยค่าลดหย่อนต่าง ๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้²¹

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) คือ รายจ่ายที่ต้องใช้จ่ายหรือถือว่าได้จ่ายไปตามความจำเป็นและสมควรเพื่อหารายได้ของผู้มีเงินได้ ประมวลรัษฎากรกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้ 2 วิธี คือ²²

1) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) วิธีนี้กฎหมายกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้เป็นจำนวนแน่นอนตายตัว คิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

2) หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deduction) วิธีนี้เป็นการหักค่าใช้จ่ายตามที่ได้จ่ายไปจริงในการหารายได้ โดยกฎหมายจะกำหนดเงื่อนไขไว้ว่ารายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายได้และรายจ่ายใดหักเป็นค่าใช้จ่ายไม่ได้

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ถือเป็นตัวบรรเทาภาษีเชิงโครงสร้าง²³ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ก่อให้เกิดอำนาจในการบริโภค หรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง²⁴ ซึ่งหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สำหรับเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้²⁵

1) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย²⁶ และภาษีครึ่งปีและสิ้นปี²⁷ ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ของเงินได้²⁸

2) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก 1) แยกพิจารณาได้ดังนี้

²¹ จาก คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-139), โดย ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประจำ, 2554, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

²² แหล่งเดิม.

²³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 113-114). เล่มเดิม.

²⁴ แหล่งเดิม.

²⁵ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-162). เล่มเดิม.

²⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ก).

²⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสาม.

²⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

(ก) ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในขณะที่มีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ โดยจะต้องคำนวณหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมา²⁹ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัชฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กล่าวคือ หากระยะเวลาถือครองอสังหาริมทรัพย์ยิ่งสั้น เช่น ถือครอง 1 ปี ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้สูงถึงร้อยละ 92 หรือระยะเวลาถือครองยิ่งนาน เช่น ถือครอง 8 ปีขึ้นไป ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อย โดยมีอัตราค่าที่สูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 50 เป็นต้น แต่เมื่อต้องเสียภาษีครึ่งปีและสิ้น ปีจะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ หากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้คำนวณหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเดียวกันกับตอนเสียภาษี หัก ณ ที่จ่าย ตามที่กล่าวไว้ข้างต้น³⁰

(ข) ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในขณะที่มี การจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกับกรณีตาม (ก) โดยคำนวณหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา³¹ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความ ในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 แต่เมื่อต้องเสียภาษีครึ่งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้จะต้องยื่น แบบรายการเสียภาษีตามปกติโดยคำนวณหักค่าใช้จ่าย³² ตามที่จ่ายไปจริงตามความจำเป็นและ สมควรได้วิธีเดียวกันนั้น³³ เว้นแต่ จะเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มา ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วย การขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และผู้ขายได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว จึงมีสิทธิเลือกไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อนำเงินได้ ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาคำนวณเพื่อเสียภาษีครึ่งปีและสิ้นปี³⁴ อันมีผลทำให้ผู้มีเงินได้

²⁹ ประมวลรัชฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

³⁰ ประมวลรัชฎากร, มาตรา 48 (4) (ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

³¹ ประมวลรัชฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

³² ประมวลรัชฎากร, มาตรา 46.

³³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 8 ทวิ.

³⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544, มาตรา 3.

มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา³⁵ ที่มีอัตราร้อยละเป็นไปตามจำนวนปีที่ถือครองตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

เมื่อได้พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ดังกล่าว พบว่ามีความบิดเบือนไม่สอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น คือ ผลต่างระหว่างราคาขาย กับต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ แต่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้ โดยมีได้คำนึงถึงต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ที่อาจมีผลทำให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ดังเช่นกรณีต่อไปนี้

1) เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา บุคคลที่เกิดในครอบครัวร่ำรวยมีโอกาสได้รับมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาจากครอบครัวสูงกว่าครอบครัวที่ยากจน ความแตกต่างของฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลที่มีติดตัวมาแต่กำเนิดทำให้บุคคลเหล่านี้มีโอกาสในการครอบครองและได้รับรายได้จากทรัพย์สินสูงกว่าผู้ที่เกิดในครอบครัวยากจน ความแตกต่างนี้ถือเป็นจุดเริ่มต้นของความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของคนในสังคม ที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินชนิดหนึ่งที่บุคคลซึ่งมีฐานะร่ำรวยนิยมสะสมไว้เพื่อเป็นมรดกตกทอด หรือมอบให้แก่ลูกหลานต่อไป ทายาทหรือผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์จึงได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมาในลักษณะที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือได้มาเปล่า โดยไม่ต้องลงทุนลงแรงหากในเวลาต่อมา เมื่อนำเอาอสังหาริมทรัพย์นั้นออกขายต่อไป ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา จึงไม่มีต้นทุนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้และมีได้กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายไว้แต่อย่างใด

2) เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในเวลาเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปี กรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้สามารถเลือกเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้ายได้ ทั้งสองกรณีดังกล่าวมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย

³⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 บัญญัติให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามอัตราร้อยละที่เป็นไปตามจำนวนปีที่ถือครอง เช่น ถือครอง 1 ปี หักค่าใช้จ่ายได้สูงถึงร้อยละ 92 ถือครอง 5 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 65 ถือครอง 8 ปีขึ้นไป หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 เป็นต้น โดยไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายไว้แต่อย่างใด จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งถือเป็นกลุ่มผู้มีรายได้สูง มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้สูง ในลักษณะอัตราก้าวหน้า กล่าวคือ หากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ยิ่งมาก ยิ่งมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้สูง ทั้งที่ค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้น่าจะแปรไปตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงที่ผู้มีเงินได้แต่ละรายได้จ่ายไป เช่น ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าปรับปรุงที่ดิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับการปลูกสร้าง³⁶ เป็นต้น มากกว่าที่จะแปรไปตามระดับของเงินได้

แต่อย่างไรก็ตาม แม้ว่าเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในการเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปี ประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และในการเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปีของเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ประมวลรัษฎากรจะบัญญัติให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งเป็นหลักการหักค่าใช้จ่ายที่กำหนดโดยคำนึงถึงต้นทุนการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรมาตรา 49 ทวิ บัญญัติให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าว สามารถทำการหนีภาษีได้ด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง โดยทำการตกลงกับผู้ขายเพื่อแจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ราคาถูกลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมีราคาสูงกว่าราคาซื้อขายกันจริง เพื่อเป็นประโยชน์แก่ผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าว ในเวลาคำนวณต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อนำเอาอสังหาริมทรัพย์นั้นออกขายต่อไป อันมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าวเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในจำนวนที่ต่ำหรืออาจไม่มีภาระภาษีเลย³⁷

เพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นเป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์และอุปทาน และเป็นผลมาจากการลงทุนของภาครัฐ

³⁶ จาก 10 ข้อคิดลดภาษีคนทำงาน และนักลงทุน (น. 110), โดย กิติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, 2556, กรุงเทพฯ: อินเทอร์เน็ตชั้นแนล วินเทจ.

³⁷ จาก ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 155), โดย วิทยา แจ่มเจ็ตรีว, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

รวมทั้งยังเป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อ (Price Inflation)³⁸ ที่ราคาสินค้าโดยทั่วไปมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง³⁹ แต่ในการคำนวณหาผลได้จากทุน หรือเงินได้สุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แค่เพียงให้นำค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 46 มาตรา 48(4) (ก) และ (ข) และมาตรา 50(5) (ก) และ(ข) มาหักออกจากเงินได้พึงประเมินเท่านั้น ซึ่งไม่ว่าจะเป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือตามความจำเป็นและสมควรตามบทบัญญัติดังกล่าว พบว่าไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่คำนึงถึงการปรับมูลค่าผลได้จากทุนให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อที่เปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจ เช่น อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ที่ยังใช้อัตราเดิมซึ่งเป็นอัตราคงที่ที่ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ดังจะเห็นได้จากเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายได้ ร้อยละ 50 ของเงินได้ ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ 27 กุมภาพันธ์ 2525⁴⁰ และเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น ที่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามจำนวนปีที่ถือครอง ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529⁴¹ หรือการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ที่จะต้องนำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม และตามแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ให้นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ก็มีได้กำหนดให้นำอัตราเงินเฟ้อที่มีผลต่อการเพิ่มมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์มาคำนวณปรับมูลค่าผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด

นอกจากนี้ การที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์แตกต่างกันไปตามเจตนาในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ของผู้มีเงินได้นั้น ยังก่อให้เกิดความซับซ้อนของกฎหมายภาษี ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น เช่น

³⁸ จาก *อสังหาฯ พรววย ฉบับ บำรุง บ้าน ที่ดิน คอนโด พรววย* (น. 51), โดย กฤษฎา กฤษณะเศรษฐี, 2556, กรุงเทพฯ: ริงค์ บีคอนด์ บুকส์.

³⁹ *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และ ภาษีเงินได้ของไทย* (น. 6), เล่มเดิม.

⁴⁰ จาก *ประมวลรัษฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกา* (น. 90), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, 2551, กรุงเทพฯ: สถาบัน ที.เทรนนิ่ง เซนเตอร์.

⁴¹ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 2.

1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการค้าคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ มีความแตกต่างกันในเรื่องวิธีการหักค่าใช้จ่าย กล่าวคือ มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว หรือการให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้น

2) แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะก่อให้เกิดความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีก็ตาม แต่การกำหนดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่ต่างกันระหว่างเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยกัน และอัตราร้อยละที่ต่างกันไปตามแต่ละประเภทเงินได้พึงประเมิน กรณีผู้เสียภาษีมียาได้จากแหล่งเงินได้ต่างกันในปีภาษีเดียวกัน

ความหลากหลายของวิธีการหักค่าใช้จ่าย และอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังกล่าว จึงทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน⁴²

3) แม้ว่าประมวลรัษฎากรจะบัญญัติให้ ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ และให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและสมควรได้วิธีเดียว ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการดังกล่าว ทำให้ผู้มีเงินได้กลุ่มนี้จะต้องนำหลักฐานค่าใช้จ่ายมาพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเชื่อว่าได้จ่ายไปจริงตามจำนวนที่ขอหัก ดังนั้นผู้มีเงินได้จึงต้องจัดเก็บหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ ด้วยผลของการบังคับให้จัดเก็บหลักฐานไว้ตลอดปีภาษี จึงเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าว และในทางปฏิบัติ พบว่ายังคงเกิดปัญหาการจัดเก็บหลักฐาน เพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปจริงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร กฎหมายจะต้องกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือไม่ ในการนี้ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) มาใช้บังคับโดยอนุโลม ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีที่ยาก ผู้มีเงินได้จะต้องใช้เวลาทำความเข้าใจหรืออาจมีค่าใช้จ่ายในการขอคำปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้

⁴² ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (น. 105). เล่มเดิม.

เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น ในขณะที่เดียวกันยังเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ที่จะต้องคอยตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวนำมาแสดง

ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และความซับซ้อนของหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้น นอกจากจะทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีแล้วยังก่อให้เกิดการบิดเบือนแรงจูงใจให้กลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง ยินยอมสะสมอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อการเก็งกำไร เนื่องจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายทำให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มากนักผู้มีเงินได้สามารถใช้เป็นช่องทางการหลบหลีกและหนีภาษีได้ เมื่อเทียบกับรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับถือว่าคุ้มค่า และผลจากการเก็งกำไรนี้ยังส่งผลให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ อันก่อให้เกิดข้อจำกัดต่อบุคคลที่มีรายได้น้อยถึงปานกลาง ที่จะเข้าถึงที่ดินเพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยและที่ทำกินต่อไป ส่งผลให้ความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของประชากรกว้างมากยิ่งขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมานี้ ผู้วิจัยจึงเห็นควรที่จะทำการศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร กับกฎหมายของต่างประเทศว่ามีวิธีการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อย่างไร สอดคล้องและเหมาะสมกับการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรของไทยหรือไม่ เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรของไทยต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และตามกฎหมายของต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งแนวทางการแก้ไขปัญหาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องเพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การคำนวณหาเงินได้สุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำค่าใช้จ่ายตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 46 มาตรา 48 (4) (ก) และ (ข) และมาตรา 50(5) (ก) และ(ข) มาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ความแตกต่างในหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายนี้ ทำให้เกิดความซับซ้อนแก่กฎหมายภาษี ปัญหาการให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง โดยไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายจริง และปัญหาการกำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายโดยมิได้คำนึงถึงภาวะเงินเฟ้อ ถึงแม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง แต่สามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และช่วยลดแรงจูงใจในการเก็งกำไรอสังหาริมทรัพย์ลงได้มากกว่า ดังนั้น การปรับปรุงมาตรา 48(4) (ก) และ (ข) และมาตรา 50(5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร โดยยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียวพร้อมกับกำหนดให้มีการปรับลดเงินได้สุทธิให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อ รวมถึงแก้ไขฐานภาษีให้มีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จึงสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจลงได้

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์เล่มนี้มุ่งศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ ศึกษาแนวคิด หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาแนวคิด หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ และหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของไทยและของต่างประเทศ จากนั้นจึงนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของไทย รวมทั้งศึกษาถึงแนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรเฉพาะในส่วนการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงปัญหาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์เล่มนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพซึ่งดำเนินการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษาข้อมูลจากหนังสือวิชาการ รายงานการวิจัย วิทยานิพนธ์ บทบัญญัติแห่งกฎหมาย บทความวิชาการ วารสาร เอกสารต่าง ๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหา

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
2. ทำให้ทราบหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและตามกฎหมายของต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาของการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พร้อมทั้งแนวทางการแก้ไขปัญหาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อทำให้การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และเพื่ออำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐ

บทที่ 2

แนวคิดทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่าย ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาและพบว่าหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร มีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เกิดความไม่เป็นธรรม เป็นผลให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และก่อให้เกิดความไม่มีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงเห็นควรทำการศึกษาและทำความเข้าใจแนวความคิด ทฤษฎี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรเสียก่อน เพื่อเป็นประโยชน์ต่อการวิเคราะห์เปรียบเทียบและหาแนวทางในการปรับปรุงหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ต่อไป

2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

เศรษฐศาสตร์มหภาค (Macroeconomics) คือ การศึกษาถึงพฤติกรรมทางเลือกของมนุษย์ และเศรษฐกิจโดยรวมของประเทศ เพื่อประโยชน์ในการดำเนินการให้บรรลุถึงเป้าหมายของเศรษฐศาสตร์มหภาค¹ อันได้แก่ การลดอัตราการว่างงาน การทำให้เกิดเสถียรภาพ การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม²

ศาสตราจารย์แอนโทนี่ แอทกินสัน (Anthony Atkinson) ผู้ติดตามปัญหาการกระจายรายได้หลายทศวรรษให้ข้อสังเกตไว้ว่า “ปัจจุบันเศรษฐกิจทั่วโลกมีการขยายตัวโดยมีทุน (Capital) และเทคโนโลยี (Technological Progress) เป็นปัจจัยต่อการขับเคลื่อนอันส่งผลดีต่อเศรษฐกิจโดยรวม แต่การปฏิบัติโดยคำนึงแต่การเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ อาจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำ

¹ Roger A. Arnold (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 4). เล่มเดิม)

² รัตนา สายคณิต (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 4). เล่มเดิม)

ทางด้านรายได้อันมีผลกระทบต่อการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม เนื่องจากบุคคลส่วนน้อยที่เป็นผู้นำเทคโนโลยีและเป็นเจ้าของทุนเท่านั้นที่จะได้รับรายได้เพิ่มขึ้น”³ จากข้อสังเกตดังกล่าวพบว่า มีลักษณะสอดคล้องกับการกระจายรายได้ในประเทศไทย ที่ผลประโยชน์จากการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจยังคงตกอยู่กับกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงเท่านั้น ดังที่ ดร.บัณฑิต นิจถาวร นักวิชาการด้านเศรษฐศาสตร์ไทยได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับปัญหาการกระจายรายได้ในประเทศไทยไว้ว่า “รัฐบาลไทยมักให้ความสำคัญแต่ในเรื่องการเติบโตทางเศรษฐกิจ แต่ละเลยปัญหาด้านกระจายรายได้ที่มีความสำคัญต่อเสถียรภาพและความมั่นคงของประเทศในระยะยาว”⁴

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่ายิ่งเศรษฐกิจมีความเจริญเติบโต ยิ่งทำให้การกระจายรายได้ภายใต้ระบบการตลาดไม่มีความเป็นธรรม ส่งผลให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนในประเทศ ซึ่งปัญหาดังกล่าวมีสาเหตุสำคัญมาจากความแตกต่างระหว่างบุคคลที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับเศรษฐกิจภายใต้ระบบการตลาด ดังนี้⁵

(1) สิ่งที่ติดตัวมาตั้งแต่กำเนิด ได้แก่ สิทธิในทรัพย์สิน ความสามารถเฉพาะตัว ลักษณะของบุคคล เช่น ความแตกต่างทางเพศ อายุ หรือความพิการ เป็นต้น

(2) สิ่งที่มีได้ติดตัวมาแต่กำเนิด ได้แก่ การศึกษา ความขยันในการทำงานและความมุ่งมั่นในการออม เป็นต้น

สังคมที่มีความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ไม่ใช่สังคมที่ดี⁶ รัฐบาลของทุกประเทศจึงนำแนวคิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ (Equity of Income Redistribution) มาใช้เพื่อทำให้การกระจายรายได้ภายใต้ระบบการตลาดเกิดความเป็นธรรม โดยรัฐบาลจะเข้าไปจัดการทรัพยากรทางเศรษฐกิจอีกครั้งด้วยวิธีการต่าง ๆ เช่น การควบคุมราคาสินค้า (Price Controls) การให้เงินอุดหนุน (Subsidies) การออกกฎหมายและระเบียบต่าง ๆ (Legislation and Regulation) เป็นต้น แต่การใช้วิธีการเหล่านี้ยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ เพราะผู้มีรายได้สูงยังคงได้รับประโยชน์และไม่ทำให้รายได้ของผู้มีรายได้สูงลดลง⁷

³ Anthony Atkinson (อ้างถึงใน การคลังเพื่อสังคม จินตนาการและการวิจัยเพื่อสังคมที่ดีกว่า (น. 75), โดย ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์, 2550, กรุงเทพฯ: พี.เอ.ลิฟวิ่ง).

⁴ บัณฑิต นิจถาวร. (2557, 28 เมษายน). ทศนะวิจารณ์การเมือง: ปัญหาการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของไทย. *กรุงเทพธุรกิจออนไลน์*. สืบค้น 27 พฤษภาคม 2557, จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home/detail/politics/opinion/bandid>

⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 13). เล่มเดิม.

⁶ การคลังเพื่อสังคม จินตนาการและการวิจัยเพื่อสังคมที่ดีกว่า (น. 71). เล่มเดิม.

⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 13-14). เล่มเดิม.

ทั้งนี้ วิธีการที่ดี และเป็นที่ยอมรับว่าเป็นวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพ คือ การจัดเก็บภาษีอากร (Taxation) ควบคู่ไปกับการใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) หรือเรียกรวมกันว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public Finance System)⁸ กล่าวคือ รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้า (Progressive Tax) จากผู้มีรายได้สูงในจำนวนและสัดส่วนที่สูง เพื่อลดรายได้ของบุคคลดังกล่าวลง และนำเงินที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมาจัดสรรประโยชน์สาธารณะผ่านการใช้จ่ายสาธารณะเพื่อเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่ผู้ที่มีรายได้ต่ำ⁹

ดังนั้น “ภาษีอากร” จึงเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่มีความสำคัญของรัฐบาลในการบรรลุเป้าหมายเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่อย่างเป็นธรรมและยังเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลเพื่อหารายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายสาธารณะที่มีแต่จะเพิ่มขึ้นในทุก ๆ ปีอีกด้วย

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

สามารถแยกพิจารณาออกเป็นสองแนวทาง ดังนี้

2.1.1.1 แนวคิดทางด้านเศรษฐศาสตร์

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้สรุปคำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ออกเป็นสองแนวทางด้วยกัน ดังนี้¹⁰

1) คำจำกัดความในแนวของการบังคับจัดเก็บ

“ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”

2) คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากรระหว่างภาคเอกชนกับภาครัฐบาล

“ภาษีอากร คือ เงินได้ หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการราคาทุนของรัฐบาล”

ดร.อรัญ ธรรมโน “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากรายกรเท่านั้น การที่ประชาชนบริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่รัฐบาลเพื่อการใดก็ตามไม่ถือว่าเป็นภาษีอากรและการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลนั้นไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เพราะถือว่าเป็นการจัดเก็บเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนรวม”¹¹

⁸ ฉลองภพ สุสังกร์กาญจน์ (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 14). เล่มเดิม)

⁹ Martin Schnitzer (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 14-15). เล่มเดิม)

¹⁰ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 129), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹¹ จาก ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 120-121), โดย อรัญ ธรรมโน ก, 2518, กรุงเทพฯ: บพิช.

แกสตัน เจซ (Gaston Jeze) “ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากปัจเจกชนอันมีลักษณะเป็นการบังคับในรูปแบบการใช้อำนาจรัฐโดยมีลักษณะเรียกเก็บเป็นการถาวรและไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ”¹²

ไซมอน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะบังคับโดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”¹³

2.1.1.2 แนวคิดทางค่านกฎหมายภาษีอากร

นักกฎหมายภาษีอากรได้ให้คำจำกัดความคำว่า “ภาษีอากร” ในลักษณะที่ครอบคลุมความหมายทั้งนัยทางเศรษฐศาสตร์และกฎหมาย¹⁴ อาทิ อาจารย์ชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม¹⁵ และอาจารย์ดุศลลักษณ์ ตราชูธรรม¹⁶ ได้อ้างอิงแนวคิดคำจำกัดความของศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม นักเศรษฐศาสตร์ไว้ว่า “ภาษีอากร มี 2 คำจำกัดความด้วยกันที่ได้รับการยอมรับ คือ

- 1) คำจำกัดความในแนวของการบังคับจัดเก็บ และ
- 2) คำจำกัดความในแนวของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร”

ทั้งนี้ อาจารย์ชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้อธิบายว่า “คำจำกัดความที่หนึ่งจำกัดว่าภาษีอากรต้องเป็นสิ่งซึ่งรัฐบาลบังคับจัดเก็บ แต่คำจำกัดความที่สองหาได้จำกัดไม่ เพียงแต่มีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคประชาชนไปสู่รัฐบาลก็ถือว่าเป็นภาษีอากรแล้ว แต่ในทางปฏิบัติเมื่อรัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลจะต้องออกกฎหมายมาใช้บังคับ ฉะนั้น คำจำกัดความที่หนึ่งจึงสอดคล้องกับทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรมากกว่าคำจำกัดความที่สอง”¹⁷

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม หากกรณีมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะแล้วคงต้องถือตามคำจำกัดความในกฎหมายนั้น ๆ เช่น พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 3 บัญญัติว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง

¹² Gaston Jeze (อ้างถึงใน คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร (น. 22), โดย ศุกลักษณ์ พิณจิวอดล ก, 2547, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.)

¹³ Simon James and Christopher Nobes (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3), เล่มเดิม).

¹⁴ คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร (น. 20), เล่มเดิม.

¹⁵ จาก คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 12), โดย ชัชสิทธิ์ ตราชูธรรม ก, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

¹⁶ จาก หลักกฎหมายภาษีอากร (น. 1), โดย ดุศลลักษณ์ ตราชูธรรม, 2555, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

¹⁷ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 13), เล่มเดิม.

- (1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- (2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับตราไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟตามกฎหมายว่าด้วยไฟ
- (3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำเข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- (4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำเข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- (5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- (6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- (7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้”

จะเห็นได้ว่าพระราชบัญญัติดังกล่าวข้างต้น ได้ให้คำจำกัดความคำว่า “ภาษีอากร” ไว้อย่างกว้างขวาง กล่าวคือ เงินที่รัฐบาลจัดเก็บที่มีคำว่า “ภาษี” หรือ “อากร” หรือ “ค่าภาคหลวง” นำหน้าทุกประเภทถือเป็นภาษีอากร และบรรดาแสตมป์ ค่าธรรมเนียม เงินสงเคราะห์ตามที่บัญญัติไว้ใน (1) ถึง (7) แห่งมาตรา 3 ก็ถือเป็นภาษีอากรไม่ว่าจะมีชื่อเรียกอย่างไร และมีผลทำให้ข้อพิพาทที่เกิดขึ้นจากกรณีเหล่านี้จะต้องตกอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร¹⁸ ฉะนั้น คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงมีไว้เพื่อใช้สำหรับกรณีที่มีข้อพิพาทที่จะต้องขึ้นศาลภาษีอากรเท่านั้น ไม่อาจนำไปปรับใช้กับกรณีอื่น ๆ ได้ทุกกรณี¹⁹

จากคำจำกัดความทั้งหมดข้างต้น สามารถสรุปลักษณะของ “ภาษีอากร” ได้ดังนี้

- 1) ภาษีอากรจะต้องมีการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากประชาชนไปสู่รัฐบาล เพราะทุกครั้งที่รัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรย่อมมีผลกระทบต่อกรบริโภค การออม การลงทุนของประชาชนเท่ากับรายได้ของรัฐบาลที่เพิ่มขึ้น²⁰
- 2) ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะบังคับ (Compulsory) โดยรัฐบาลจะออกกฎหมายมาบังคับจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน แม้ประชาชนจะไม่สมัครใจเสียภาษีอากรก็ตาม²¹

¹⁸ จาก ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร, โดย สราวุธ วัฒนารักษ์, 2548, *ศุลกากร*, 52 (3), น. 33.

¹⁹ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 17). เล่มเดิม.

²⁰ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 130). เล่มเดิม.

²¹ จาก เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 34), โดย มานิต นิธิประทีป, 2551, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

3) ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเป็นเงินเสมอไป ผลประโยชน์ สินค้า หรือบริการที่ประชาชนให้แก่รัฐบาลก็อาจถือเป็นภาษีอากรได้ เช่น การถูกบังคับเกณฑ์ทหาร เป็นต้น²²

4) ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจะต้องนำไปใช้เพื่อสังคมส่วนรวม โดยที่ตัวผู้เสียภาษีเองไม่ได้รับผลประโยชน์โดยตรงจากรัฐบาล²³

5) ภาษีอากรมีลักษณะถาวร เมื่อทำการจัดเก็บแล้ว รัฐบาลไม่มีหน้าที่ชำระคืน²⁴

6) ประชาชนทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 หมวด 4 หน้าที่ของชนชาวไทย มาตรา 73 บัญญัติไว้ว่า “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากร ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

7) หากมีกฎหมายบัญญัติจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ไว้เพื่อการใดเป็นการเฉพาะแล้ว การนั้นย่อมต้องถือตามคำจำกัดความในกฎหมายนั้น ๆ

2.1.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

1) เพื่อหารายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายสาธารณะ เนื่องจากภาษีอากรเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล²⁵ การจัดเก็บภาษีอากรในระยะแรกมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อหารายได้²⁶ แต่ต่อมาภายหลังการจัดเก็บภาษีอากรกลายเป็นที่ยอมรับว่าสามารถก่อให้เกิดผลในด้านอื่น ๆ ได้ จึงได้มีการเริ่มใช้เพื่อวัตถุประสงค์ในด้านอื่นด้วย²⁷ ดังจะได้กล่าวในข้อต่อไป

2) เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่ต้องนำมาใช้ควบคู่ไปกับการใช้จ่ายสาธารณะ กล่าวคือ รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากรภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีและระบบอัตราภาษีแบบก้าวหน้า เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ เป็นต้น²⁸ หรือจัดเก็บภาษีอากรที่คาดว่าจะมีผลกระทบต่อผู้มีรายได้สูง เช่น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินภาษีมรดก เป็นต้น²⁹ เพื่อให้รายได้ของผู้มีรายได้สูงลดลง โดยรัฐบาลจะนำรายได้จากภาษีอากรนี้ไปจัดสรรผ่านการใช้จ่ายสาธารณะให้แก่ผู้มีรายได้ต่ำ เพื่อเพิ่มรายได้และทำให้ความเป็นอยู่ของ

²² การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 131). เล่มเดิม.

²³ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 121). เล่มเดิม.

²⁴ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 16), โดย สมคิด บางโม, 2555, กรุงเทพฯ: วิทยพัฒน์.

²⁵ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 2-5), โดย วิทย์ ตันตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย เนติบัณฑิตยสภา.

²⁶ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 124). เล่มเดิม.

²⁷ แหล่งเดิม.

²⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 20). เล่มเดิม.

²⁹ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 126). เล่มเดิม.

บุคคลกลุ่มนี้ดีขึ้น โดยการจัดให้มีสินค้ามีประโยชน์ (Merit Goods)³⁰ เช่น การศึกษาและการสาธารณสุขที่ดี เป็นต้น และจัดให้มีสินค้าสาธารณะ (Public Goods)³¹ เช่น ถนนสาธารณะ การป้องกันประเทศ เป็นต้น³² อันจะนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการกระจายรายได้

3) เพื่อควบคุมการผลิตและบริโภคสินค้าและบริการ กล่าวคือ เมื่อการจัดสรรสินค้ามีประโยชน์ สินค้าสาธารณะ และสินค้าที่ไม่มีประโยชน์ (De-Merit Goods) ของภาคเอกชนไม่อาจทำได้เพียงพอ เนื่องจากผลของการให้บริการสินค้ามีประโยชน์ทำให้รัฐได้รับประโยชน์จากการที่ประชาชนมีการศึกษาและสุขภาพที่ดี รัฐบาลจึงต้องสนับสนุนให้มีการจัดสรรสินค้าให้เพียงพอโดยใช้มาตรการทางภาษีอากร เช่น การให้ผู้ให้บริการสินค้ามีประโยชน์มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น ส่วนสินค้าสาธารณะ เช่น การป้องกันประเทศ ผู้ผลิตไม่อาจคิดกันประชาชนคนใดไม่ให้ใช้บริการได้ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องเข้ามาผลิต โดยจัดเก็บภาษีอากรมาเพื่อนำไปใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะ สำหรับสินค้าที่ไม่เป็นประโยชน์ เช่น สุรา บุหรี่ เป็นต้น รัฐบาลอาจควบคุมโดยการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราที่สูง เพื่อให้สินค้านั้นมีราคาสูง ประชาชนก็จะบริโภคสินค้าเหล่านั้นลดลง³³

4) เพื่อสนับสนุนให้เกิดการพัฒนาทางเศรษฐกิจของประเทศ เช่น การจัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่เหมาะสม จะช่วยกระตุ้นให้เกิดแรงจูงใจในการทำงานและการออม อันจะส่งผลให้เกิดผลผลิตและมูลค่าทางเศรษฐกิจของประเทศที่เพิ่มขึ้น³⁴ เป็นต้น

³⁰ สินค้ามีประโยชน์ (Merit Goods) คือ สินค้าและบริการที่รัฐบาลชักนำให้ประชาชนบริโภคและเป็นสินค้าและบริการที่สามารถจัดหาให้มีได้โดยภาคเอกชน แต่หากปล่อยให้ภาคเอกชนจัดหาไปตามกลไกตลาดแล้วประชาชนจะได้รับการบริโภคสินค้ามีประโยชน์ได้น้อย ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องเข้ามาจัดหาสินค้ามีประโยชน์ให้แก่ประชาชน ให้ได้รับการบริโภคอย่างเพียงพอ (Kath Nightingale อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 17). เล่มเดิม).

³¹ สินค้าสาธารณะ (Public Goods) คือ สินค้าและบริการที่รัฐบาลจัดหาให้ประชาชนโดยไม่คิดราคาหรือ ค่าบริการ หรือคิดราคาหรือค่าบริการในจำนวนที่ต่ำ โดยไม่อาจคิดกันบุคคลใดไม่ให้บริโภคสินค้าหรือบริการดังกล่าวได้ และไม่อาจปล่อยให้ไปตามกลไกตลาดได้อย่างเสรี รัฐบาลจึงต้องเข้ามาแทรกแซงเพื่อการบริโภคร่วมกันของประชาชน (วันรักษ์ มิ่งมณีนาคนิ และ วิทยากร เชียงกุล อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 17). เล่มเดิม).

³² *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 17). เล่มเดิม.

³³ *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 39). เล่มเดิม.

³⁴ *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7* (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

5) เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ขณะที่เศรษฐกิจรุ่งเรืองจนเกิดปัญหาเงินเฟ้อ³⁵ รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้น โดยอาจจัดเก็บภาษีทางอ้อมซึ่งจะมีผลชะลอการบริโภคของประชาชนลง และลดความรุนแรงของภาวะเงินเฟ้อได้ดีและหากเศรษฐกิจตกต่ำเกิดปัญหาเงินฝืด³⁶ รัฐบาลอาจกำหนดให้มีลดการจัดเก็บภาษีอากรลง เช่น ลดอัตราภาษีทางอ้อมเพื่อกระตุ้นให้เกิดการบริโภคและการลงทุนมากขึ้น³⁷ เป็นต้น

2.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Good Principles of Taxation) เป็นหลักการที่นำมาใช้เพื่อประเมินว่าภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้หรือจะนำมาบังคับใช้นั้นมีความเหมาะสมหรือไม่³⁸ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีมีอยู่หลายประการ ดังต่อไปนี้

2.1.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith)

ค.ศ. 1776 อัดัม สมิท (Adam Smith) นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอต ได้วางหลักการเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีไว้ในหนังสือ “The Wealth of Nations” ซึ่งประกอบด้วยหลักการสำคัญ 4 ประการ (Four Canons of Taxation) ได้แก่³⁹

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

ประชาชนทุกคนควรเสียภาษีเพื่อสนับสนุนรัฐบาลตามอัตราส่วนของความสามารถหรืออัตราส่วนของรายได้ซึ่งแต่ละคนได้รับภายใต้การคุ้มครองจากรัฐ โดย อัดัม สมิท (Adam Smith) เห็นว่าความสามารถที่กล่าวถึงนี้ต้องวัดจากรายได้ทั้งในประเภท ค่าเช่า กำไร และค่าจ้าง⁴⁰

³⁵ ความหมายของ เงินเฟ้อ (Inflation) ผู้วิจัยจะได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.1 ต่อไป.

³⁶ เงินฝืด (Deflation) คือ ภาวะที่สินค้าและบริการโดยทั่วไปมีระดับราคาลดลงอย่างต่อเนื่อง เป็นผลมาจากอุปสงค์รวมมีน้อยกว่าอุปทานรวมในขณะนั้น ทำให้ผู้ผลิตจำเป็นต้องลดราคาสินค้าและบริการ ลดจำนวนการผลิต ก่อให้เกิดการว่างงาน คนมีรายน้อยลง ทำให้เศรษฐกิจตกต่ำ (อ้างถึงใน *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (น.36). เล่มเดิม).

³⁷ *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (น. 37-38). เล่มเดิม.

³⁸ *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 40). เล่มเดิม.

³⁹ Adam Smith (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 6-8). เล่มเดิม)

⁴⁰ *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (น. 128). เล่มเดิม.

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

การเสียภาษีอากรของประชาชนไม่ควรอยู่ภายใต้การใช้อำนาจอย่างอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และประชาชนผู้เสียภาษีควรได้รับความแน่นอนชัดเจนในเรื่องเวลา วิธีการ และจำนวนภาษีที่จะต้องเสีย⁴¹ ทั้งนี้ สิ่งเหล่านี้ควรที่จะง่ายทั้งต่อผู้เสียภาษีและทุก ๆ คนด้วย⁴²

3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience of Payment)

ภาษีอากรทุกชนิดควรจัดเก็บตามเวลาและตามวิธีการที่ก่อให้เกิดความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีให้มากที่สุด เช่น ภาษีอากรที่จัดเก็บจากค่าเช่าควรจัดเก็บภาษีตอนที่มีการชำระค่าเช่าเป็นต้น⁴³

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection)

การจัดเก็บภาษีอากรทุกชนิดควรมีวิธีการจัดเก็บที่ทำอย่างประหยัด และกระทบต่อเงินของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากเงินค่าภาษีอากรให้น้อยที่สุด⁴⁴ เพราะภาษีอากรทุกชนิดควรเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดและทำรายได้ให้แก่รัฐบาลมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้⁴⁵

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีทั้งสี่ประการของ อัดัม สมิท (Adam Smith) เป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป แต่ต่อมาเมื่อเศรษฐกิจและสังคมของโลกได้พัฒนาไปทำให้ภาษีอากรมีบทบาทและความสำคัญมากขึ้น ในแต่ละประเทศจึงได้มีการกำหนดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพิ่มเติมจากเดิมเพื่อให้เกิดความเหมาะสม ซึ่งมีหลักการสำคัญดังต่อไปนี้

2.1.3.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หากภาษีอากรไม่มีความเป็นธรรมความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนคงจะไม่เกิดขึ้น⁴⁶ และอาจทำให้การหลบหลีกและหนีภาษีมียังมีจำนวนมากขึ้น⁴⁷

หลักความเป็นธรรมนี้มีรากฐานมาจาก หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) กล่าวคือ

⁴¹ แหล่งเดิม.

⁴² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7). เล่มเดิม.

⁴³ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁴⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁴⁵ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 145). เล่มเดิม.

⁴⁶ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 17). เล่มเดิม.

⁴⁷ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 18). เล่มเดิม.

1) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์

หลักการนี้ต้องการให้ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน⁴⁸ ดังนั้น จำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสีย จึงมีค่าเท่ากับค่าใช้จ่ายทั้งหมดของรัฐบาล หากด้วยจำนวนของผู้เสียภาษี หลักการนี้จะใช้ได้ดีเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในความเป็นจริงผู้เสียภาษีแต่ละรายมีฐานะทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน การจัดเก็บภาษีอากรโดยไม่คำนึงถึงความสามารถของผู้เสียภาษีแต่ละราย อาจส่งผลให้ผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้สูง⁴⁹ ด้วยเหตุดังกล่าว จึงทำให้หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่ได้รับความนิยมไปในที่สุด และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทนในภายหลัง⁵⁰

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดขึ้น ต่อเมื่อประชาชนเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลในจำนวนที่เท่ากัน เมื่อบุคคลอยู่ในสถานการณ์เดียวกันหรือเท่าเทียมกัน (Horizontal Equity) หรือในจำนวนที่แตกต่างกัน เมื่อบุคคลอยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกัน (Vertical Equity) โดยสิ่งที่จะนำมาใช้วัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างดังกล่าว สามารถพิจารณาได้จาก 2 หลักการ⁵¹ ดังนี้

(1) หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดขึ้นได้หากผู้เสียภาษีเสียภาษีอากรตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ⁵² กล่าวคือ ผู้ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าและบริการของรัฐเท่ากัน จะต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน ผู้ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าและบริการของรัฐมากจะต้องเสียภาษีอากรมาก ผู้ได้รับผลประโยชน์จากสินค้าและบริการของรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีอากรน้อย เช่น ภาษีการใช้ถนน (Road User's Tax) ค่าธรรมเนียมผ่านทาง ค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น⁵³

ข้อดีของหลักการนี้ คือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจะมีความสัมพันธ์โดยตรงกับการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล ผู้เสียภาษีจะยินยอมเสียภาษีอากรเพื่อแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการจากรัฐบาล

⁴⁸ คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร (น. 62). เล่มเดิม.

⁴⁹ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 47-48). เล่มเดิม.

⁵⁰ แหล่งเดิม.

⁵¹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 24). เล่มเดิม.

⁵² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 21). เล่มเดิม.

⁵³ คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร (น. 77), โดย ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล ข, 2544, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

เช่นเดียวกับการซื้อขายสินค้าและบริการจากภาคเอกชน ส่งผลให้การใช้ทรัพยากรของสังคมนั้น เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ⁵⁴

ข้อเสียของหลักการนี้ คือ รัฐบาลไม่อาจกำหนดมูลค่าของผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคน ได้รับจากสินค้าและบริการของรัฐได้อย่างชัดเจน เช่น การป้องกันประเทศ การให้ความยุติธรรม เป็นต้น⁵⁵ หรือหากกำหนดมูลค่าได้ก็อาจทำให้ผู้มีรายได้สูงและผู้มีรายได้ต่ำเสียภาษีอากรเท่ากัน ถ้าบุคคลทั้งสองกลุ่มได้รับประโยชน์จากสินค้าและบริการจากรัฐเท่ากัน ทั้งนี้สินค้าและบริการของรัฐ บางอย่างผู้มีรายได้ต่ำอาจได้รับประโยชน์มากกว่า ทำให้ผู้มีรายได้ต่ำต้องรับภาระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้สูง เช่น การศึกษา การสาธารณสุข⁵⁶ เป็นต้น ส่งผลให้เกิดการกีดกันผู้มีรายได้ต่ำออกจากผลประโยชน์ทางสังคมดังกล่าวไปโดยปริยาย⁵⁷ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรภายใต้หลักผลประโยชน์ จึงไม่เหมาะสมที่จะนำมาใช้เป็นเครื่องมือวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่างทางสถานการณ์ของบุคคลเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้⁵⁸

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-To-Pay Principle) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจะเกิดขึ้นต่อเมื่อประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคนเสียภาษีอากรตามความสามารถในการเสียภาษี (Taxable Capacity) ของตน⁵⁹

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจึงสามารถก่อให้เกิดความเป็นธรรมทั้งในแนวนอน (Horizontal Equity) และในแนวตั้ง (Vertical Equity) ได้ดังนี้

ความเป็นธรรมในแนวนอน กำหนดว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากรเท่ากัน จะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน เช่น หากใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี บุคคลที่มีรายได้ประเภทเดียวกัน เมื่อมีรายได้จำนวนเท่ากัน จะต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากัน จึงจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน⁶⁰

ความเป็นธรรมในแนวตั้ง กำหนดว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีอากร หรืออยู่ในสถานการณ์ในการเสียภาษีอากร (Taxpaying Circumstance) ที่แตกต่างกัน ควรเสียภาษีอากรใน

⁵⁴ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 150-151). เล่มเดิม.

⁵⁵ แหล่งเดิม.

⁵⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22). เล่มเดิม.

⁵⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 25). เล่มเดิม.

⁵⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁵⁹ แหล่งเดิม.

⁶⁰ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 152). เล่มเดิม.

จำนวนที่แตกต่างกัน เช่น หากใช้รายได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี ผู้มีรายได้สูงควรเสียภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ เป็นต้น⁶¹

สิ่งที่นำมาใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีมียุ่ด้วยกัน 3 ประการ คือ รายได้ ทรัพย์สิน และรายจ่าย⁶² ปัจจุบันเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด คือ รายได้ เพราะนอกจากการจัดเก็บภาษีอากรจะไม่มีผลกระทบทำให้ฐานภาษีหดหายไปเหมือนเช่นการจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินแล้ว ยังถือว่าเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดีกว่ารายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อยังชีพ เป็นต้น ไม่อาจนำมาใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีได้ ทั้งในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีอากรค่อนข้างยุ่งยาก⁶³ ทั้งนี้ นอกจากรายได้แล้วยังมีปัจจัยอื่นที่เป็นตัวกำหนดความสามารถในการเสียภาษีได้ กล่าวคือ บุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ไม่ได้แสดงว่ามีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน หากว่าบุคคลดังกล่าวอยู่ในสถานการณ์ที่ต่างกัน⁶⁴ ซึ่งปัจจัยอื่นในที่นี้ ได้แก่ ลักษณะของบุคคล เช่น อายุ และความพิการ เป็นต้น หรือสถานภาพของแต่ละบุคคล เช่น สถานภาพโสดหรือสมรส เป็นต้น หรือความรับผิดชอบต่อครอบครัว หรือค่าใช้จ่ายอื่นเป็นที่มาของรายได้⁶⁵

ตัวอย่าง

ชายสองคนมีรายได้ประเภทเดียวกันและได้รับรายได้จำนวนเท่ากัน แต่ชายคนหนึ่งเป็นคนโสด ส่วนชายอีกคนหนึ่งสมรสแล้วและต้องเลี้ยงดูภรรยาและบุตร ในกรณีนี้สถานภาพสมรสและความรับผิดชอบต่อครอบครัวจึงเป็นตัวกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีระหว่างบุคคลได้ กล่าวคือ ชายที่มีสถานภาพสมรสและมีความรับผิดชอบต่อครอบครัวควรจะเสียภาษีอากรน้อยกว่าชายโสด เพราะมีภาระในครอบครัวสูงกว่าชายโสด ดังนั้นชายที่มีคู่สมรสและมีความรับผิดชอบต่อครอบครัวจึงน่าจะมีรายได้เหลือเพื่อนำไปเสียภาษีอากรน้อยกว่าชายโสด⁶⁶

ดังนั้น ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจึงสามารถทำให้เกิดขึ้นได้ด้วยการนำหลักความสามารถในการเสียภาษีอากรมาเป็นเครื่องมือวัดความเท่าเทียมหรือความแตกต่าง

⁶¹ แหล่งเดิม.

⁶² กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁶³ แหล่งเดิม.

⁶⁴ The Musgraves (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 23). เล่มเดิม).

⁶⁵ แหล่งเดิม.

⁶⁶ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

ของบุคคล อันจะนำไปสู่การบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้
 อย่างเป็นธรรมได้⁶⁷

2.1.3.3 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร และหลักความมีประสิทธิภาพ
 ในทางเศรษฐกิจ

1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ภายใต้หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรและในการให้ความร่วมมือ
 ในการเสียภาษีอากร (Efficiency in Tax Administration and Compliance) หรือเรียกว่า “หลักความ
 มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร” ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและ
 ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีควรจะ
 ต่ำที่สุด (Low Administrative and Compliance Costs) จึงจะถือว่าเป็นระบบภาษีอากรที่ดี⁶⁸

กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรอาจก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี (Tax
 Gatherers) และฝ่ายผู้เสียภาษี (Taxpayers) ได้ดังต่อไปนี้

(1) ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร (Administrative Costs) เช่น เงินเดือน ค่าจ้าง
 ค่าใช้จ่ายสำหรับเครื่องมืออุปกรณ์ รวมถึงเวลาที่ใช้ไปเพื่อการจัดเก็บภาษีอากร เป็นต้น ค่าใช้จ่าย
 เหล่านี้เกิดขึ้นเพื่อการบรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร แต่หากค่าใช้จ่ายเหล่านี้มีสูงจนไป
 กระทบรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ย่อมถือว่าภาษีอากรประเภทนั้น ไม่มีประสิทธิภาพ
 ในการจัดเก็บ เพราะการจัดเก็บภาษีอากรให้เพียงพอต่อค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาลก็ถือเป็นหนึ่ง
 ในวัตถุประสงค์สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรด้วย⁶⁹

สาเหตุสำคัญที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรสูงขึ้น ได้แก่

(ก) กฎหมายหรือระเบียบที่ซับซ้อน (Complex Legislation) ทำให้ยากและต้องใช้เวลา
 ทำความเข้าใจในการจัดเก็บภาษีอากร ทำให้รัฐบาลต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายจากการเพิ่มจำนวนทรัพยากร
 ในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากร เช่น การเพิ่มจำนวนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เป็นต้น⁷⁰

(ข) การหลบหลีกและการหนีภาษี (Tax Avoidance and Evasion)

การหลบหลีก⁷¹ และหนีภาษี⁷² มีผลกระทบต่อรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลจึง
 ต้องทำการต่อต้าน ด้วยการออกกฎหมายและแนวปฏิบัติที่ซับซ้อนเพื่อปิดช่องโหว่ ทำให้ผู้กำหนด

⁶⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 24). เล่มเดิม.

⁶⁸ แหล่งเดิม.

⁶⁹ แหล่งเดิม.

⁷⁰ แหล่งเดิม.

นโยบายภาษีอากร (Tax Policy Makers) และผู้บัญญัติกฎหมายภาษีอากร (Tax Law Makers) ต้องใช้เวลาและการทำงานมากขึ้น และต้องใช้ทรัพยากรในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น อีกทั้งยังต้องทำการตรวจตราการกระทำที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกและหนีภาษีและในกรณีการหนีภาษีรัฐบาลจะต้องทำการตรวจสอบการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอีกด้วย⁷³

ดังนั้น เพื่อให้ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรลดลง รัฐบาลจึงควรทำให้กฎหมายภาษีอากรมีโครงสร้าง⁷⁴ ที่ง่ายไม่ซับซ้อน เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะได้เข้าใจและจัดเก็บภาษีได้ง่าย กับทั้งยังช่วยปิดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษี เนื่องจากช่องโหว่มักจะพบในกฎหมายภาษีอากรที่มีความซับซ้อน นอกจากนี้ยังช่วยให้การตรวจพบการหลบหลีกและหนีภาษีได้ง่ายขึ้น และควรทำให้กฎหมายภาษีอากรที่ก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษี เช่น การจำกัดตัวบรรเทาภาระภาษีอากรที่ไม่จำเป็นให้ลดลง และควรปรับปรุงระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้ทันสมัยอยู่เสมอ เพื่อป้องกันการหลบหลีกและหนีภาษีรูปแบบใหม่ที่จะเกิดขึ้นในอนาคต

(2) ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร (Compliance Costs) ถือเป็นภาระของผู้เสียภาษีที่เพิ่มขึ้นนอกเหนือจากจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย เช่น ค่าจ้างผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากรเพื่อวางแผนภาษีอากร รวมถึงเวลาที่ได้ใช้ไปกับการจัดเก็บบัญชีหรือหลักฐานต่าง ๆ เพื่อการเสียภาษีอากร เป็นต้น⁷⁵ หากภาระค่าใช้จ่ายเหล่านี้เกิดขึ้นเป็นจำนวนมาก อาจส่งผลให้รายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁷⁶ ของผู้เสียภาษีที่อาจนำไปออมหรือลงทุนเพื่อเพิ่มโอกาสในการหารายได้ต่อไปลดลง อันส่งผลให้รายได้ที่รัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรจากผลตอบแทนของการออมและการลงทุนดังกล่าวลดลง นอกจากนี้ยังทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่สมัครใจและต่อต้านการเสียภาษีอากรด้วยการหลบหลีกและหนีภาษีอีกด้วย⁷⁷

⁷¹ การหลบหลีกภาษีในที่นี้หมายถึง การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ในส่วนของความหมายของการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ผู้วิจัยจะกล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.6.1 ต่อไป.

⁷² ความหมายของการหนีภาษี ผู้วิจัยจะกล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.6.2 ต่อไป .

⁷³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁷⁴ โครงสร้างภาษีอากร ประกอบด้วย อัตราภาษี ฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีในการจัดเก็บภาษีอากร (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 66). เล่มเดิม).

⁷⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁷⁶ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนรับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล personal income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้จะแสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน (วันรักษ์ มิ่งมณีนาถิน อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม).

⁷⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

สาเหตุสำคัญที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรสูงขึ้น คือ

(ก) กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษียากที่จะทำความเข้าใจและต้องใช้เงินมากขึ้นเพื่อที่จะปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน⁷⁸

(ข) การหลบหลีก⁷⁹ และหนีภาษี อาจทำให้ผู้ที่ไม่หลบหลีกหรือไม่หนีภาษีมีค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรสูงขึ้น เนื่องจากต้องใช้เวลาและเงินเพิ่มเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกมาเพื่อต่อต้าน กับทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้หลบหลีกและหนีภาษีเอง ที่เรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร” (Non-Compliance Costs) เช่น เวลาและเงินที่เสียไปเพื่อขอคำแนะนำและปรับเปลี่ยนกิจกรรมทางเศรษฐกิจตามคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญด้านภาษีอากร (Tax Professionals) หรือกรณีการหนีภาษี ผู้หนีภาษีอาจต้องเสียเวลาและเงินไปเพื่อติดสินบนเจ้าหน้าที่ และปรับเปลี่ยนกิจกรรมทางเศรษฐกิจด้วยวิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย⁸⁰

เพื่อทำให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามและไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรต่ำลง กฎหมายภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ง่าย ผู้เสียภาษีจะได้ไม่ต้องใช้เวลาและเงินจำนวนมากในการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร และยังช่วยลดช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร เมื่อเป็นเช่นนี้รัฐบาลก็ไม่จำเป็นต้องออกกฎหมายมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ทั้งนี้ ควรลดแรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีลง เพราะจะช่วยทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรลดลง รายได้ที่ใช้จ่ายได้ของผู้เสียภาษีก็จะเพิ่มขึ้น อันเป็นการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีเกิดความสนใจในการเสียภาษีอากรมากขึ้น ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรลดลง และท้ายที่สุดผลที่ได้รับคือ รัฐบาลก็จะมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น⁸¹ ทั้งนี้ควรทำให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรทันสมัยอยู่เสมอ เพื่อต่อต้านแผนการหลบหลีกและหนีภาษีรูปแบบใหม่ที่จะมีขึ้นในอนาคต⁸²

⁷⁸ แหล่งเดิม.

⁷⁹ การหลบหลีกภาษีในที่นี้หมายถึง การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (unacceptable tax avoidance).

⁸⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 38-39). เล่มเดิม.

⁸¹ แหล่งเดิม.

⁸² แหล่งเดิม.

2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาชีอากร (Economic Neutrality)

โดยปกติประชาชนจะเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจใดก็จะพิจารณาเปรียบเทียบต้นทุนและผลประโยชน์ก่อนเสมอ ดังนั้น การตัดสินใจเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนอาจเปลี่ยนแปลงไปเมื่อต้นทุนและผลประโยชน์เปลี่ยนแปลง⁸³ ทั้งนี้ ทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจจะมีภาชีอากรเข้าไปเกี่ยวข้องด้วยเสมอ ภาชีอากรจึงถือเป็นปัจจัยสำคัญที่ประชาชนจะนำไปพิจารณาเพื่อตัดสินใจเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของตนด้วย เนื่องจากภาชีอากรมีผลต่อการเปลี่ยนแปลงต้นทุนและผลประโยชน์เท่ากับจำนวนภาชีอากรที่รัฐบาลจะจัดเก็บ⁸⁴ ฉะนั้น จึงยากที่จะไม่ให้ภาชีอากรเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีได้⁸⁵ เช่น ถ้าจัดเก็บภาชีอากรจากเงินได้ของแต่ละอาชีพต่างกัน จะมีผลต่อการตัดสินใจของผู้ใช้แรงงานที่จะเลือกอาชีพที่ไม่มีภาระจัดเก็บภาษีหรือมีการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่ต่ำมากกว่าจะตัดสินใจประกอบอาชีพตามความถนัดของตน⁸⁶ หรือถ้าจัดเก็บภาชีอากรจากอุตสาหกรรมแต่ละประเภทต่างกัน เจ้าของทุนอาจเลือกอุตสาหกรรมที่ลงทุนต่างไปจากอุตสาหกรรมที่เหมาะสมกับสถานะเศรษฐกิจในขณะนั้น⁸⁷ เป็นต้น การที่ภาชีอากรเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss) ที่อาจนำมาซึ่งการสูญเสียชีวิตจากการจัดเก็บภาชีอากรของรัฐบาลได้⁸⁸

ดังนั้น การจัดเก็บภาชีอากรภายใต้หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ จึงต้องการให้ภาชีอากรเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ที่นำมาซึ่งผลไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด (The Disincentive Effect) เพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด สิ่งนี้จะช่วยให้การใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างคุ้มค่าและไม่ทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาชีอากรของรัฐบาลลดลง⁸⁹

วิธีการยับยั้งการบิดเบือนของภาชีอากรที่มีผลต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ทำได้ด้วยการใช้โครงสร้างภาชีอากรที่เหมาะสม กล่าวคือ บทบัญญัติของ

⁸³ N. Greogory Mankiw (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 43). เล่มเดิม).

⁸⁴ กฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากร (น. 23). เล่มเดิม.

⁸⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 53). เล่มเดิม.

⁸⁶ แหล่งเดิม.

⁸⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาชีอากร (น. 23-24). เล่มเดิม.

⁸⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

⁸⁹ แหล่งเดิม.

กฎหมายภาษีอากรที่อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีต้องมีจำนวนน้อย เช่น การยกเลิกเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีในหลาย ๆ รายการ และการใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มที่มีจำนวนน้อยและมีอัตราที่ไม่สูง เป็นต้น วิธีการเหล่านี้จะช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรลงได้⁹⁰

2.1.3.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีอากรที่มีการจัดเก็บนั้นควรมีความชัดเจนแน่นอนทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี กล่าวคือ

ฝ่ายผู้เสียภาษี กฎหมายภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าภาระภาษีอากรที่แท้จริงนั้นตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) เวลา วิธีการและจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสีย หากกฎหมายภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนในเรื่องดังกล่าว ย่อมสนับสนุนให้ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีมียิ่งขึ้น เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์จากการคาดการณ์ภาระภาษีอากรของตนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง⁹¹

ฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ภาษีอากรต้องมีความแน่นอนชัดเจนในวิธีการจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานบริหารจัดเก็บภาษีอากรบางประเทศ พยายามที่จะสร้างความแน่นอนชัดเจนในการตีความกฎหมายภาษีอากรและวิธีปฏิบัติ โดยการออกระเบียบคำสั่งอย่างละเอียด และบางกรณีจะมีการตีความกฎหมายภาษีอากรที่คาดว่าจะเกิดปัญหาขึ้นในอนาคตไว้ล่วงหน้าซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนชัดเจนในทางปฏิบัติได้มากขึ้น⁹²

ภาษีอากรที่ปราศจากความแน่นอนชัดเจน เป็นช่องทางนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีด้วยกันได้ เช่น ผู้เสียภาษีที่มีสถานการณที่เหมือนกันอาจเสียภาษีอากรไม่เท่ากัน เนื่องจาก เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาศัยความไม่แน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษีอากรตีความช่วยเหลือ เป็นต้น⁹³ โดยระดับความแน่นอนชัดเจนของภาษีอากรแต่ละประเภทจะมีแตกต่างกัน เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีความแน่นอนชัดเจนในเรื่องภาระภาษีจะตกอยู่แก่ผู้ใดมากกว่าภาษีธุรกิจเฉพาะที่สามารถผลักภาระภาษีได้ แต่ภาษีเงินได้

⁹⁰ แหล่งเดิม.

⁹¹ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 50). เล่มเดิม.

⁹² แหล่งเดิม.

⁹³ แหล่งเดิม.

บุคคลธรรมดาที่มีความแน่นอนชัดเจนในจำนวนภาษีอากรน้อยกว่าภาษีธุรกิจเฉพาะ เพราะกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีความซับซ้อนจนก่อให้เกิดปัญหาในการตีความอยู่เสมอ⁹⁴

2.1.3.5 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

การจัดเก็บภาษีอากรควรก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่ต่ำ ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรที่ดีจึงควรต้องมีความเรียบง่าย⁹⁵ ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจง่าย ไม่ใช้ภาษากฎหมาย และไม่ควรมีความซับซ้อน⁹⁶

2.1.3.6 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีควรสามารถปรับเข้ากับสภาวะทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม เช่น ในภาวะเงินเฟ้อ เศรษฐกิจของประเทศประสบปัญหาราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้น ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีอากรมากขึ้น เพื่อช่วยลดการใช้จ่ายของประชาชนลง หรือหากเศรษฐกิจของประเทศเกิดภาวะซบเซา ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างที่ส่งผลลดการจัดเก็บภาษีอากรลงโดยอัตโนมัติ เพื่อพยุงรายได้ของประชาชนไว้ อันจะช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนลงได้ เป็นต้น⁹⁷

2.1.3.7 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีอากรที่ดีควรทำรายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล หากภาษีอากรใดทำรายได้ได้น้อย รัฐบาลก็จำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มเติม ทำให้ผู้เสียภาษีเดือดร้อน ดังนั้นตามหลักอำนาจรายได้ การจัดเก็บภาษีอากรจึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้สูงไม่ว่าระบบเศรษฐกิจจะเปลี่ยนแปลงไปอย่างไร⁹⁸ ทั้งนี้ ฐานภาษีจะต้องครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก เช่น ภาษีเงินได้ เป็นต้น และต้องใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีมียกขนาดใหญ่ขึ้นรัฐบาลจะจัดเก็บรายได้เพิ่มสูงขึ้น⁹⁹

⁹⁴ แหล่งเดิม.

⁹⁵ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 40). เล่มเดิม.

⁹⁶ แหล่งเดิม.

⁹⁷ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 54). เล่มเดิม.

⁹⁸ แหล่งเดิม.

⁹⁹ แหล่งเดิม.

2.1.3.8 หลักการยอมรับ (Acceptability)

การจัดเก็บภาษีอากรจะทำได้ง่ายขึ้นหากประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ดังนั้น ภาษีอากรที่จะจัดเก็บควรจะต้องได้รับการยอมรับจากประชาชนโดยส่วนใหญ่ ซึ่งการยอมรับของประชาชนจะมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับว่าภาษีอากรแต่ละประเภทนั้นให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนหรือไม่¹⁰⁰

2.1.3.9 หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability)

ภาษีอากรบางประเภทแม้จะมีเหตุผลที่ดีในทางทฤษฎี แต่ถ้าในทางปฏิบัติการจัดเก็บเป็นไปได้ยาก ภาษีอากรประเภทนั้นก็จะถือว่าเป็นภาษีอากรที่ดีไม่ได้ เช่น ภาษีการค้าปลีก (Retail Sales Taxes) หรือภาษีการใช้จ่าย (Expenditure Taxes) ถือเป็นภาษีอากรที่ดีในทางทฤษฎี แต่ในทางปฏิบัติจะไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวได้ หากการจัดเก็บภาษีอากรประเภทนั้น ขาดระบบการจดบันทึก และการตรวจสอบการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพอย่างเพียงพอ เป็นต้น¹⁰¹

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าหลักการบางหลักอาจไปด้วยกันได้ แต่บางหลักการอาจขัดแย้งกับหลักการอื่น เช่น หลักความเป็นธรรมกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากหลักความเป็นธรรมต้องการกฎหมายภาษีอากรที่ซับซ้อน เพื่อที่จะได้แยกแยะความแตกต่างระหว่างบุคคลเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร แต่ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรนำมาซึ่งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีที่สูง ในขณะที่หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ต้องการให้กฎหมายภาษีอากรง่าย เพื่อก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่ต่ำ เป็นต้น¹⁰²

ดังนั้น เมื่อเกิดปัญหาความขัดแย้งระหว่างหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ในการจัดเก็บภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งขึ้น รัฐบาลจะต้องพิจารณาว่าจะจัดเก็บภาษีอากรชนิดนั้นอย่างไร ให้ความขัดแย้งระหว่างหลักการเกิดขึ้นน้อยที่สุด¹⁰³ รัฐบาลอาจแก้ไขด้วยการนำแนวคิดเกี่ยวกับโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรที่เหมาะสม (Optimal Tax Structures) มาใช้เพื่อลดความขัดแย้งระหว่างหลักการต่าง ๆ นั้น¹⁰⁴ ทั้งนี้ในบางกรณีอาจจำเป็นต้องยอมสละบางหลักการเพื่อรักษาหลักการที่

¹⁰⁰ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 147). เล่มเดิม.

¹⁰¹ แหล่งเดิม.

¹⁰² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 68). เล่มเดิม.

¹⁰³ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁰⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 67). เล่มเดิม.

สำคัญเอาไว้¹⁰⁵ โดยคำนึงถึงแนวทางนโยบายของรัฐบาล สภาวะทางเศรษฐกิจและเรื่องอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบไปด้วย¹⁰⁶

2.1.4 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรสามารถแบ่งประเภทได้หลายวิธีตามวัตถุประสงค์ในการจำแนก¹⁰⁷ เช่น

1) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามการผลัดภาระภาษีอากร

วิธีนี้สามารถแบ่งภาษีอากรออกเป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีทางตรง (Direct Taxes) คือ ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระภาษีอากรไว้เอง ไม่สามารถผลัดภาระภาษีอากรให้ผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น¹⁰⁸ ถือเป็นภาษีอากรที่มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสียภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของตนที่มีแตกต่างกัน¹⁰⁹

(2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Taxes) คือ ภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีสามารถผลัดภาระภาษีอากรต่อไปยังบุคคลอื่นซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีอากรที่แท้จริง เช่น ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น¹¹⁰

2) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามฐานภาษี

สามารถแบ่งภาษีอากรออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่¹¹¹ (1) ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ (Income Base) (2) ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานบริโภค (Consumption Base) (3) ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Base) (4) ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานอื่น ๆ

3) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามอัตราภาษี

วิธีนี้สามารถแบ่งภาษีอากรออกเป็น 3 ประเภท คือ¹¹²

(1) ภาษีอัตราคงที่ (Flat Rate) คือ การจัดเก็บภาษีอากรตามอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว ไม่ว่าฐานภาษีจะสูงหรือต่ำ เช่น ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะร้อยละ 3.3 ของรายรับ เป็นต้น

¹⁰⁵ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁰⁶ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 55). เล่มเดิม.

¹⁰⁷ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 21). เล่มเดิม.

¹⁰⁸ แหล่งเดิม.

¹⁰⁹ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 36). เล่มเดิม.

¹¹⁰ แหล่งเดิม.

¹¹¹ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 21-22). เล่มเดิม.

¹¹² แหล่งเดิม.

(2) ภาษีอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) คือ การจัดเก็บภาษีอากรตามอัตราภาษีที่มีหลายอัตรา กล่าวคือ ฐานภาษียิ่งสูงยิ่งต้องเสียภาษีอากรในอัตราที่สูง

(3) ภาษีอัตราถอยหลัง (Regressive Rate) คือ การจัดเก็บภาษีอากรตามอัตราภาษีที่มีหลายอัตรา กล่าวคือ ฐานภาษียิ่งสูงยิ่งเสียภาษีอากรในอัตราต่ำ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ที่ดินที่มีมูลค่าสูงยิ่งเสียภาษีอากรในอัตราส่วนเพิ่ม (Marginal Rate) ที่ต่ำ ซึ่งถือเป็นอัตราภาษีที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี¹¹³

2.1.5 ฐานภาษี (Tax Base)

ความหมายของฐานภาษี สามารถแยกพิจารณาออกเป็นความหมายอย่างกว้าง และความหมายอย่างแคบ ดังนี้¹¹⁴

1) ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง “สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษีอากรหรือสิ่งที่กำหนดให้ทราบว่าภาษีอากรที่จัดเก็บอยู่นั้นจัดเก็บจากอะไร”¹¹⁵ เช่น จัดเก็บจากการที่บุคคลมีรายได้ มีทรัพย์สินหรือจากการใช้จ่ายสินค้าและบริการของบุคคล เป็นต้น

2) ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง “สิ่งที่รองรับอัตราภาษี (ภาษีอากรที่ต้องเสียหาได้จากฐานภาษี X อัตราภาษี)” หรือ “ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างที่ได้รับการปรับปรุงแล้วที่เรียกว่า “เงินได้สุทธิ””¹¹⁶

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้างที่สำคัญ ได้แก่

1) ฐานรายได้ ถือเป็นเครื่องมือที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability-To-Pay) ของแต่ละบุคคลได้ดีที่สุด และนิยมจัดเก็บในหลายประเทศ เนื่องจากเป็นฐานภาษีที่ครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมาก ดังนั้น ฐานรายได้จึงถือเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญฐานหนึ่ง ภาษีอากรที่จัดเก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีผลได้จากทุน เป็นต้น¹¹⁷

2) ฐานการบริโภค คือ การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีอากร เพราะการบริโภคสินค้าหรือบริการถือเป็นการนำเอาทรัพยากรของสังคม

¹¹³ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 24). เล่มเดิม.

¹¹⁴ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 2), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

¹¹⁵ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 26). เล่มเดิม.

¹¹⁶ แหล่งเดิม.

¹¹⁷ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 60). เล่มเดิม.

ไปใช้ส่วนตัวทำให้ทรัพย์สินของสังคมหมดไป ดังนั้น ผู้ที่นำทรัพย์สินของสังคมไปใช้มากจึงควรเสียภาษีมาก ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น¹¹⁸

อย่างไรก็ดี การจัดเก็บภาษีอากรจากฐานการบริโภคอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากประชาชนทุกคนจำเป็นต้องบริโภค และโดยปกติผู้ที่มีรายได้ต่ำจะใช้รายได้ของตนไปเพื่อการบริโภค ส่วนผู้ที่มีรายได้สูงมักใช้รายได้เพื่อการบริโภคไม่มากนัก หากนำจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียมาเปรียบเทียบกับรายได้ของแต่ละบุคคลแล้ว ผู้ที่มีรายได้ต่ำจะเป็นผู้รับภาระภาษีอากรในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้ที่มีรายได้สูง¹¹⁹

3) ฐานทรัพย์สิน หรือความมั่งคั่ง จะจัดเก็บภาษีจากราคาของทรัพย์สินหรือมูลค่าที่พึงให้เข้าได้ของทรัพย์สินนั้น¹²⁰ ถือเป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีอย่างหนึ่ง เพราะโดยปกติผู้ที่มีรายได้สูงจะเป็นผู้สะสมทรัพย์สินไว้มาก หากมีการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเหมาะสมจะช่วยสร้างความเป็นธรรมในสังคมได้¹²¹ ทั้งนี้ ในการจัดเก็บภาษีมิทั้งการจัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง ซึ่งจะจัดเก็บจากทรัพย์สินที่สามารถกำหนดมูลค่าได้ง่ายเพื่อความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากร เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น และการจัดเก็บจากทรัพย์สินโดยรวม โดยนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดที่มีมารวมกัน เพื่อใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษี ซึ่งในทางปฏิบัติอาจเกิดปัญหาการรวบรวมทรัพย์สินของผู้เสียภาษีแต่ละรายให้ครบถ้วนและปัญหาการประเมินราคาทรัพย์สินบางประเภท เช่น เพชรพลอย วัตถุโบราณต่าง ๆ เป็นต้น¹²²

4) ฐานอื่น ภาษีอากรที่จัดเก็บไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการหารายได้ให้แก่รัฐบาล แต่มักมีการจัดเก็บเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์บางอย่าง เช่น การจัดเก็บภาษีชายโสด¹²³ เป็นต้น

¹¹⁸ แหล่งเดิม.

¹¹⁹ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 132). เล่มเดิม.

¹²⁰ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 13). เล่มเดิม.

¹²¹ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 133). เล่มเดิม.

¹²² เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹²³ ภาษีชายโสด คือ ภาษีที่มีการจัดเก็บในสมัยจอมพล ป. พิบูลสงคราม กำหนดให้ชายโสดที่มีอายุ 20- 60 ปี ที่ไม่ใช่นักบวชหรือคนไม่สมประกอบ ต้องเสียภาษีอากรปีละ 5 บาท ในการจัดเก็บภาษีอากรดังกล่าวมาจาก นโยบายของรัฐบาลในสมัยนั้นที่ต้องการเพิ่มจำนวนประชากร (อ้างถึงใน การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 134).

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.2.1 เหตุผลและความสำคัญในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) ถือเป็นภาษีอากรที่ดีในทรรศนะของนักวิชาการด้านภาษีอากร ซึ่งแทบทุกประเทศจะได้รับรายได้ส่วนใหญ่มาจากภาษีอากรประเภทนี้¹²⁴ ที่เป็นเช่นนี้ เนื่องจากเหตุผลสำคัญ ดังนี้¹²⁵

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงที่มีการจัดเก็บจากเงินได้ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้มีเงินได้มากต้องเสียภาษีอากรมาก เพราะมีอำนาจทางเศรษฐกิจสูง จึงย่อมมีความสามารถที่จะเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลสูงกว่าผู้อื่น

2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรที่มีฐานภาษีกว้าง เพราะจัดเก็บจากเงินได้ของบุคคลทุกคนในประเทศ ดังนั้น หากมีการจัดเก็บภาษีที่ดีแล้วก็จะสามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลได้อย่างมหาศาล

3) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีอากรที่ใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า ทำให้ผู้มีรายได้สูงต้องเสียภาษีอากรในอัตราก้าวหน้ามาก และรายได้จากภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บจากผู้มีรายได้สูงนี้จะถูกนำไปจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดินให้เป็นไปตามนโยบายที่วางไว้ ซึ่งถือเป็นการกระจายรายได้จากผู้มีรายได้สูงไปสู่ผู้มีรายได้ต่ำ จึงถือว่าเป็นภาษีอากรที่มีศักยภาพในการช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมได้ดีกว่าภาษีอากรประเภทอื่น¹²⁶

4) การที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงมีส่วนช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจได้โดยอัตโนมัติ (Automatic Stabilizer) กล่าวคือ ในยามที่ประชาชนมีรายได้สูงขึ้น ส่วนของเงินได้ที่เพิ่มขึ้นนี้ก็ต้องเสียภาษีในอัตราภาษีที่เพิ่มขึ้น ทำให้รายได้ที่ใช้จ่ายได้ของประชาชนลดลง หรือในยามที่ประชาชนมีรายได้ลดลง เงินได้ที่ลดลงทำให้เสียภาษีในอัตราภาษีที่ต่ำลง ทำให้ประชาชนมีรายได้ที่ใช้จ่ายได้สูงขึ้น

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีบทบาทสำคัญต่อรัฐบาล ดังนี้ (1) เป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล (2) เป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้ให้เกิดความเป็นธรรมเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชน (3) เป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศให้แก่รัฐบาล

¹²⁴ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 161). เล่มเดิม.

¹²⁵ แหล่งเดิม.

¹²⁶ จาก *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector* (น. 230-231), โดย วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล ก, 2544, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

2.2.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรได้แบ่งบุคคลดังกล่าวออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้¹²⁷

1) บุคคลธรรมดา หมายถึง บุคคลที่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กล่าวคือ “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อถึงแก่ความตาย”¹²⁸ หากบุคคลมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ให้มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ไม่ว่าจะเงินได้จะได้รับก่อน หรือภายหลังถึงแก่ความตายเมื่อเป็นเงินได้ที่ได้มาในระหว่างปีภาษีแล้ว ถือว่าผู้ถึงแก่ความตายนั้นอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹²⁹ ทั้งนี้ อาจเป็นกรณีถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี คือ ในระหว่าง 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม หรือเป็นกรณีถึงแก่ความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ได้¹³⁰

3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากกองมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทคนใด และกองมรดกนั้นได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ กฎหมายถือว่ากองมรดกดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย¹³¹

4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล โดยให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ¹³²

2.2.3 ความหมายของเงินได้

คำว่า “เงินได้” สามารถจำแนกความหมายออกเป็น 2 แนวทาง ดังนี้

2.2.3.1 ความหมายของเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์

นักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้พยายามให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้” แต่คำนิยามที่ยึดถือกันมาก ได้แก่

¹²⁷ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 9-11). เล่มเดิม.

¹²⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 15 วรรคหนึ่ง.

¹²⁹ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 179). เล่มเดิม.

¹³⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง.

¹³¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง.

¹³² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 วรรคสอง.

โรเบิร์ต เมอเรย์ เฮก (Robert Murray Haig) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง トラバิดที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน”¹³³

เฮนรี ซี ซีม่อน (Henry C. Simons) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน ซึ่งสะสมไว้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง”¹³⁴ ซึ่งสามารถเขียนเป็นสมการได้ดังนี้

เงินได้ (Income) = การบริโภค (Consumption) + การเปลี่ยนแปลงความมั่งคั่งสุทธิ (Change In Net Wealth)¹³⁵

จากคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ดังกล่าวทำให้เห็นว่าเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์มีความหมายกว้างขวางมากจนมีการให้ชื่อเงินได้ในลักษณะนี้ว่า “ฐานภาษีเงินได้อย่างกว้างหรืออย่างเบ็ดเสร็จ” (A Comprehensive Income Tax Base) ที่ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นในช่วงเวลาที่กำหนดไว้สำหรับการเสียภาษีอากร ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาในรูปแบบตัวเงิน ผลประโยชน์ใด ๆ ในรูปสิ่งของแทนเงิน (Benefits in Kind) เช่น ผลประโยชน์เพิ่มเติมที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง (Fringe Benefits)¹³⁶ หรือเงินได้สมมุติ¹³⁷ (Income in Kind หรือ Imputed Income) ไม่ว่าเงินได้นั้นจะเป็นค่าตอบแทนโดยตรงหรือทางอ้อม เป็นเงินได้จากการใช้แรงงานหรือทรัพย์สินเป็นเงินได้ที่มีลักษณะประจำหรือครั้งคราว หรืออะไรก็ตามที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล ย่อมถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากรทั้งสิ้น¹³⁸

ทั้งนี้ เงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ¹³⁹

1) เงินได้ที่แท้จริง (Real Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจหรือเงินได้ที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของอำนาจในการสนองความต้องการทางเศรษฐศาสตร์อย่างแท้จริง

¹³³ Robert Murray Haig (อ้างถึงใน *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3). เล่มเดิม).

¹³⁴ Henry C. Simons (อ้างถึงใน *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3). เล่มเดิม).

¹³⁵ *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 35). เล่มเดิม.

¹³⁶ *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 108). เล่มเดิม.

¹³⁷ เงินได้สมมุติ คือ ประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากการใช้ทรัพย์สินของตนเอง เช่น การใช้บ้านที่ตนเองเป็นเจ้าของสำหรับการอยู่อาศัย ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ถือว่าเจ้าของบ้านมีเงินได้เท่ากับเงินที่ไม่ต้องเสียเป็นค่าเช่าให้แก่ผู้อื่น (อ้างถึงใน *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 35). เล่มเดิม).

¹³⁸ *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และ ภาษีเงินได้ของไทย* (น. 3). เล่มเดิม.

¹³⁹ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตอนที่ 2, โดย พิพัฒน์ ชันทอง, 2536, *สรรพากรสาร*, 4, น. 118-119.

2) เงินได้ที่เป็นตัวเงิน (Money Income) หมายถึง การเพิ่มขึ้นของมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งความจริงไม่น่าถือเป็นเงินได้ เพราะไม่ได้แสดงถึงอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากในขณะที่มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้น มูลค่าของสินค้าและบริการอื่น ๆ ก็เพิ่มขึ้นด้วย จึงไม่ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด การจัดเก็บภาษีเงินได้ โดยใช้เงินได้ที่เป็นตัวเงินมาเป็นฐานภาษี อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้ที่แท้จริงไม่ได้เกิดขึ้น หรืออาจเกิดขึ้นน้อยกว่าเงินได้ที่เป็นตัวเงิน

2.2.3.2 ความหมายของเงินได้ตามหลักกฎหมายภาษีอากร

คำว่า “เงินได้” ที่ใช้เป็นฐานภาษีเงินได้ อาจมีความหมายได้หลายอย่าง กฎหมายภาษีเงินได้ของแต่ละประเทศ จึงอาจใช้ฐานภาษีที่แตกต่างกันแล้วแต่ว่าจะรับเอาความหมายใดมาใช้

ความหมายของเงินได้ตามหลักกฎหมายภาษีอากรมีพื้นฐานมาจากเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ ซึ่งสามารถพิจารณาความหมายได้โดยการเรียงลำดับจากความหมายที่กว้าง ไปจนถึงความหมายที่แคบ ดังนี้¹⁴⁰

ความหมายแรก

เงินได้ คือ การเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion) ซึ่งแสดงออกได้โดยการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่ง (Increased Net Worth Plus Consumption) จากความหมายของเงินได้ดังกล่าวนี้สามารถแบ่งได้ออกเป็น 2 นัย คือ

(1) เงินได้ หมายถึง จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากบุคคลอื่นในระยะเวลาหนึ่ง หลังจากที่หักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว เช่น กำไร ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ฯลฯ บวกด้วยมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ เช่น การได้อยู่บ้านของตัวเอง บวกด้วยการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าขึ้น โดยไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน เช่น ที่ดินที่ครอบครองอยู่มีราคาเพิ่มขึ้น

(2) เงินได้ หมายถึง การบริโภคหรือรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหาเงินได้ บวกด้วยทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้น (ทรัพย์สินเพิ่มขึ้นหรือหนี้สินลดลง)

ความหมายที่สอง

เงินได้ ได้แก่ ผลได้ที่เกิดขึ้นเมื่อทรัพย์สินมีการเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth) เท่านั้น ผลได้ที่เกิดขึ้นเมื่อทรัพย์สินมีการเปลี่ยนมือนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท

(1) ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gain or Recurrent Income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าตามปกติ หรือเงินได้ประจำจากอาชีพต่าง ๆ

(2) ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนหรือผลได้จากทุน (Capital Gains) ได้แก่ ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านอันเป็นที่อยู่อาศัย เป็นต้น

¹⁴⁰ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 45-46). เล่มเดิม.

ความหมายที่สาม

เงินได้ ได้แก่ ผลได้จากกิจการตามปกติหรือประจำ (Operating Gain or Recurrent Income) แต่ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุนซึ่งได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าไม่ถือเป็นเงินได้ เนื่องจากไม่ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น เช่น การขายบ้านอันเป็นที่อยู่อาศัย แม้จะมีกำไร แต่เมื่อซื้อบ้านใหม่ในสภาพอย่างเดียวกันก็ต้องใช้เงินที่ได้มาจนหมดไป

อนึ่ง ความหมายของ “เงินได้” ตามประมวลรัษฎากรถือตามความหมายที่สองเป็นหลัก โดยมีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าบางชนิด จึงถือว่ามีส่วนคล้ายกับความหมายที่สามอยู่ด้วย¹⁴¹ โดยเหตุผลที่ยึดถือความหมายที่สองเป็นหลัก เนื่องจากหากจัดเก็บภาษีอากรจากมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นในเวลาที่ยังไม่มีการเปลี่ยนมือ อาจทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีเงินชำระค่าภาษีอากร อีกทั้งการประเมินมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นทำได้ยากอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีได้¹⁴²

2.2.4 เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้

2.2.4.1 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income)

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ หมายความว่า ตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย”¹⁴³

จากความหมายดังกล่าว เงินได้พึงประเมิน ได้แก่

1) เงิน เช่น ก. เป็นลูกจ้างบริษัทได้รับเงินเดือน เดือนละ 30,000 บาท เงินเดือนนี้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน¹⁴⁴

2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง ทรัพย์สินตามความหมายแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเป็นสิ่งที่ได้รับและคิดคำนวณเป็นเงินได้¹⁴⁵ เช่น

¹⁴¹ แหล่งเดิม.

¹⁴² คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 65). เล่มเดิม.

¹⁴³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

¹⁴⁴ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 67). เล่มเดิม.

¹⁴⁵ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 12). เล่มเดิม.

กรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจกหุ้นให้พนักงาน ลูกจ้าง กรรมการที่ปรึกษา ถือว่าบุคคลดังกล่าวได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴⁶

3) ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงินและทรัพย์สิน แต่เป็นประโยชน์อย่างอื่นที่คิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น นายจ้างให้ลูกจ้างอยู่บ้านของนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า มูลค่าของการได้อยู่บ้านซึ่งนายจ้างให้อยู่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน¹⁴⁷

4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ นั้น ภาษีอากรที่ออกให้ถือเป็นเงินได้ เพราะผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียภาษีอากรเอง¹⁴⁸

5) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร เป็นมาตรการที่มีขึ้นเพื่อขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีเงินปันผล เพราะเงินปันผลนั้นมาจากกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้วครั้งหนึ่ง ต่อมาเมื่อนิติบุคคลนำเงินที่เสียภาษีไปแล้วมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรนี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก เพื่อขจัดความซ้ำซ้อนรัฐบาลจึงคืนภาษีบางส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน โดยให้นำเงินภาษีอากรที่คืนให้นี้มารวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อคำนวณภาษีอากรที่ต้องเสียแล้วก็ให้นำเงินภาษีอากรที่คืนให้นี้มาหักออกจากภาษีอากรที่ต้องเสียอีกครั้ง¹⁴⁹

อนึ่ง เงินได้พึงประเมิน จะต้องเป็นสิ่งที่ได้รับมาแล้ว มิใช่เป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับในภายหน้า เพราะมีคำว่า “ที่ได้รับ” ปรากฏอยู่ในความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁵⁰

2.2.4.2 แหล่งเงินได้พึงประเมิน

“แหล่งเงินได้” คือ แหล่งที่มาของเงินได้ รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใด บุคคลนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐ กล่าวคือ มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) มีความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ (Source Rule) หรือมีความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติ (Nationality Rule)¹⁵¹ ทั้งนี้ประเทศไทยใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

¹⁴⁶ คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 28/2538.

¹⁴⁷ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁴⁸ แหล่งเดิม.

¹⁴⁹ แหล่งเดิม.

¹⁵⁰ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁵¹ แหล่งเดิม.

(1) หลักแหล่งเงินได้ ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง เงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศ หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้น หรือเป็นผลมาจาก

- ก) มีหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ข) มีกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ
- ค) มีกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ
- ง) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย (ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าเช่า ฯลฯ)

ผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศนี้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากร กำหนดไว้เสมอ เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนั้น จะจ่ายในหรือนอกประเทศ และ ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย หรือจะมีสัญชาติไทย หรือไม่ก็ตาม¹⁵²

(2) หลักถิ่นที่อยู่ ตามมาตรา 41 วรรคสอง และวรรคสาม เงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลมาจาก

- ก) มีหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ข) มีกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ค) มีทรัพย์สินที่อยู่ต่างประเทศ

ผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยต่อเมื่อครบองค์ประกอบ 2 ประการ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และ ได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย¹⁵³

“ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายความว่า “บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใดให้ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”¹⁵⁴

“ปีภาษี” หมายความว่า “ปีปฏิทิน คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี”¹⁵⁵

¹⁵² ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 13-14). เล่มเดิม.

¹⁵³ แหล่งเดิม.

¹⁵⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 วรรคสาม.

¹⁵⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

2.2.4.3 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท คือ¹⁵⁶

1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ ฯลฯ นอกจากนี้ยังรวมถึง เงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานนั้น ๆ เช่น เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เป็นต้น

2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) คือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เบี้ยประชุม ฯลฯ นอกจากนี้ ยังรวมถึง เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรือจากการรับทำงานให้ทั้งที่เป็นการประจำและชั่วคราว

3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) คือ เงินได้ประเภทค่าลิขสิทธิ์ หรือค่าสิทธิอื่น ๆ เงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม ฯลฯ

4) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) คือ เงินได้ประเภทดอกเบี้ย เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เป็นต้น เงินได้ประเภทเงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรผลประโยชน์ที่ได้จากการถือหุ้น ฯลฯ

5) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) คือ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่น ที่ได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน

6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) คือ เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ เช่น วิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม การบัญชี การประกอบโรคศิลป์ ฯลฯ

7) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) คือ เงินได้จากการรับเหมา โดยที่ผู้รับเหมาเป็นผู้รับผิดชอบจัดหาวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ มาให้ นอกเหนือจากแรงงานและเครื่องมือ

8) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) คือ เงินได้ที่ได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นใดที่มีได้ระบุไว้ใน 7 ประเภทแรก

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินดังกล่าว ก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องการกำหนดระดับค่าใช้จ่ายให้เหมาะสมกับแต่ละประเภทเงินได้ ที่มีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งเงินได้แตกต่างกัน และจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินข้างต้น จะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2) มีลักษณะเป็นเงินได้จากแรงงานหรือเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยใช้น้ำพักน้ำแรง (Earned Income) เงินได้พึงประเมินตาม

¹⁵⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40.

มาตรา 40(3) (4) และ (5) มีลักษณะเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) ส่วนเงินที่ได้ตามมาตรา 40(6) (7) และ (8) มีลักษณะผสมของเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกัน¹⁵⁷

2.2.4.4 ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) มีความแตกต่างจากค่าใช้จ่ายตรงที่ค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนเป็นเพียงตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสีย-ภาษีทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีอากรเลย โดยอาจถูกกำหนดขึ้นโดยคำนึงถึงสถานภาพของบุคคล เช่น โสด หรือสมรส คนที่มีบุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู เป็นต้น นอกจากนี้ อาจถูกกำหนดขึ้นเพื่อส่งเสริมการลงทุน การออม การสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว การศึกษา และการช่วยเหลือเกื้อกูลกันของบุคคลในสังคมอีกด้วย¹⁵⁸

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ได้แบ่งค่าลดหย่อนออกเป็น 7 ประเภท คือ¹⁵⁹ 1) ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล 2) ค่าลดหย่อนเพื่อการศึกษา 3) ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต 4) ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ 5) ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม 6) ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อการซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย 7) ค่าลดหย่อนเงินบริจาค

2.2.5 ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากความหมายของฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ ที่หมายความถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี ดังนั้น ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงหมายถึง “เงินได้สุทธิ” (Net Income หรือ Taxable Income) เพราะเป็นสิ่งที่จะถูกนำไปคำนวณกับอัตราภาษี ซึ่งคำนวณหามาได้โดยการนำเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้สำหรับเงินได้แต่ละประเภท หักด้วยค่าลดหย่อน¹⁶⁰

2.2.6 อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษี

2.2.6.1 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษี หมายถึง ขอบเขตหรือจำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษี¹⁶¹ ประเภทของอัตราภาษี สามารถแบ่งได้ดังนี้

อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Rate of Tax) หรืออาจเรียกว่า “อัตราภาษีที่เป็นผล” (Effective Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีอากรที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของ

¹⁵⁷ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 144). เล่มเดิม.

¹⁵⁸ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 140-141). เล่มเดิม.

¹⁵⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47.

¹⁶⁰ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-139). เล่มเดิม.

¹⁶¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 73). เล่มเดิม.

เงินได้ในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ซึ่งมีผลกระทบต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ผลกระทบดังกล่าวเรียกว่า “ผลทางรายได้” (The Income Effect of Taxation)¹⁶²

อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Rate of Tax) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล ดังนั้นจึงอาจมีผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากไปเปลี่ยนแปลงมูลค่าของเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีจะได้รับเพิ่มขึ้นจากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันมีผลทำให้ผู้เสียภาษีตัดสินใจทำกิจกรรมอื่นแทนกิจกรรมที่จะได้รับเงินเพิ่มขึ้นและถูกจัดเก็บภาษี ซึ่งผลกระทบดังกล่าวเรียกว่า “ผลทดแทน” (The Substitution Effect of Taxation)¹⁶³

อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีอัตราเดียว เช่น ในกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพียง 1 อัตราในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ¹⁶⁴

ภาษีอากรที่จัดเก็บจากเงินได้ในจำนวนอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ย¹⁶⁵ เท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีอากรที่จัดเก็บมาจากเงินได้ทุกจำนวนเท่ากัน เรียกว่า “ภาษีแบบคงที่” (Proportional Tax)¹⁶⁶

อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง การจัดเก็บภาษีอากรจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา เช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตารางอัตราภาษีอาจประกอบไปด้วยอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา โดยอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นสูงจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราเหล่านี้จะช่วยทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อรายได้สูงขึ้น¹⁶⁷ ภาษีอากรที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้นนี้เรียกว่า “ภาษีแบบก้าวหน้า” (Progressive Tax)¹⁶⁸

¹⁶² แหล่งเดิม.

¹⁶³ แหล่งเดิม.

¹⁶⁴ แหล่งเดิม.

¹⁶⁵ อัตราภาษีเฉลี่ยหาได้จากจำนวนภาษีทั้งหมดที่ต้องจ่ายในช่วงเวลาหนึ่งหารด้วยจำนวนเงินได้ในช่วงเวลานั้นและคูณด้วย 100 (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 80). เล่มเดิม).

¹⁶⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁶⁷ แหล่งเดิม.

¹⁶⁸ แหล่งเดิม.

2.2.6.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 48(1) ว่า “เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากนั้นให้นำเงินได้สุทธิตามคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”¹⁶⁹ ดังนี้

ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁷⁰

ช่วงเงินได้สุทธิสำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
เงินได้สุทธิไม่เกิน 300,000 บาท	ร้อยละ 5
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 750,000 บาท	ร้อยละ 15
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 750,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท	ร้อยละ 25
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 2,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 30
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 35

จากบัญชีอัตราภาษีข้างต้น จะเห็นว่าอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียว หรือบัญชีเดียว (One Tax Rate Schedule) โดยอัตราภาษีขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีขั้นที่สูงขึ้นจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น อัตราภาษีเหล่านี้จะทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น หรือเรียกว่าเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า (Progressive Income Tax)¹⁷¹

อนึ่ง เนื่องจากมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551 มีผลบังคับใช้ตั้งแต่ 1 มกราคม 2551 ให้อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้ตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก สำหรับปีภาษีนั้น

¹⁶⁹ แหล่งเดิม.

¹⁷⁰ เป็นบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้ใน พ.ศ. 2556 ถึง พ.ศ. 2558.

¹⁷¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 78-79). เล่มเดิม.

ดังนั้นสำหรับปีภาษี 2556 ถึง 2558 จึงทำให้เงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก ไม่ต้องคำนวณเสียภาษี ในอัตราร้อยละ 5 และเงินได้สุทธิอีก 150,000 บาท ต้องคำนวณเสียภาษีในอัตราร้อยละ 5

2.2.6.3 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี¹⁷²

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีจะเสียเฉพาะกรณีที่มีกฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น คือ กรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 - 8 ไม่ว่าจะมียังเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่¹⁷³ ซึ่งมีวิธีการคำนวณดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การคำนวณภาษีประจำปีตามวิธีที่ 1

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน มกราคม - มิถุนายน หักออกด้วยค่าใช้จ่าย สำหรับเงินได้แต่ละประเภท และค่าลดหย่อน (หักได้กึ่งหนึ่ง)¹⁷⁴ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิ นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁷⁵ ภาษีที่คำนวณได้จะเป็น ภาษีประจำปีที่ต้องเสีย

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณภาษีประจำปีตามวิธีที่ 2

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน มกราคม - มิถุนายน ที่มีจำนวนรวมกันตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปมาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ภาษีที่คำนวณได้จะเป็นภาษีประจำปีที่ต้องเสีย

นำยอดภาษีที่ต้องชำระตามวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 มาเปรียบเทียบนำยอดภาษีที่มีจำนวนสูงกว่า มาหักจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายระหว่างเดือน มกราคม - มิถุนายน ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ภาษีเงินได้ ที่ต้องเสีย¹⁷⁶ ซึ่งภาษีเงินได้ประจำปีที่ได้เสียไปนี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตอนสิ้นปี

(2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี¹⁷⁷ มีวิธีการคำนวณดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 คำนวณหาจำนวนภาษีตามวิธีที่ 1 เสียก่อน

นำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับตั้งแต่เดือน มกราคม - ธันวาคม มารวมกันและ หักออกด้วยค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภท และค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิ

¹⁷² ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 54). เล่มเดิม.

¹⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 ทวิ วรรคหนึ่ง.

¹⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 ทวิ วรรคสาม.

¹⁷⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1).

¹⁷⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (2).

¹⁷⁷ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 52-53). เล่มเดิม.

ให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁷⁸ จะได้จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 1

ขั้นตอนที่ 2 ให้พิจารณาว่าต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 หรือไม่

กรณีที่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 ได้แก่ กรณีเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคม - ธันวาคม แต่ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ที่มีจำนวนรวมกันตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป หากเข้าเงื่อนไขดังกล่าวให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 จะได้จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 2¹⁷⁹ อนึ่ง ตั้งแต่ปี 2552 ถ้าภาษีที่คำนวณตามวิธีที่ 2 นี้ มีจำนวนไม่เกิน 5,000 บาท ให้ได้รับการยกเว้นภาษี

ขั้นตอนที่ 3 สรุปจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

กรณีที่ไม่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 จำนวนภาษีที่ต้องเสีย คือ จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 1 แต่ถ้าเป็นกรณีที่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีการที่ 2 ด้วยนั้น ให้เปรียบเทียบจำนวนภาษีจากการคำนวณภาษีตามวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 และให้เสียภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้สูงกว่า ทั้งนี้สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้ครึ่งปี มาหักออกจากจำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสียในขั้นตอนนี้ได้

ข้อสังเกต การยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรกใช้กับกรณีการคำนวณภาษีด้วยวิธีที่นำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนจนเหลือเงินได้สุทธิและจึงนำเงินได้สุทธินั้นไปคิดภาษีตามอัตราภาษีเงินได้ตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปีตามวิธีที่ 1 และการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากเงินเดือนค่าจ้าง ซึ่งคำนวณภาษีตามเกณฑ์มาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าว¹⁸⁰

2.2.7 การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ปัจจุบันเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีด้วยกันหลายรายการ ซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่างมาเพียงบางส่วนที่สำคัญ ดังนี้

¹⁷⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1).

¹⁷⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (2).

¹⁸⁰ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

2.2.7.1 การยกเว้นตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42

เช่น การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร¹⁸¹ เงินได้ที่ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับจากการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี¹⁸² เป็นต้น

2.2.7.2 การยกเว้นโดยกฎกระทรวง

เช่น เงินได้เท่าที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อหรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย¹⁸³ เป็นต้น

2.2.7.3 การยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกา

เช่น เงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48(1) เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรกสำหรับปีภาษีนั้น ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁸⁴ เป็นต้น

2.2.7.4 การยกเว้นโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เช่น การยกเว้นเงินได้เกี่ยวกับค่าซื้ออาคารและที่ดิน¹⁸⁵ เป็นต้น

2.2.7.5 การยกเว้นโดยพระราชบัญญัติ หรือตามกฎหมายอื่น

เช่น ค่าแห่งกวีลด์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น จากผู้ได้รับส่งเสริมการลงทุน ตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้¹⁸⁶ เป็นต้น

¹⁸¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (9).

¹⁸² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (10).

¹⁸³ กฎกระทรวง (ฉบับที่ 126) พ.ศ. 2509 ออกตามความในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร, ข้อ 2 (52).

¹⁸⁴ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551, มาตรา 4.

¹⁸⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 98).

¹⁸⁶ พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520, มาตรา 33.

2.3 การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) เพราะเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ เงินได้พึงประเมินที่จะนำไปคำนวณภาษีจึงต้องหักค่าใช้จ่ายออกเสียก่อน¹⁸⁷ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร¹⁸⁸

2.3.1 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ออกจากเงินได้พึงประเมินเพื่อเป็นเงินได้ที่จะนำไปคำนวณภาษีนั้น มาจากเหตุผลที่ว่าเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ ก่อให้เกิดความสามารถในการเสียภาษี (Ability-To-Pay) ที่แท้จริง¹⁸⁹ กล่าวคือ หากรัฐบาลจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินโดยไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ออกเสียก่อนถือเป็นการไม่สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น เงินได้ที่นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีจึงควรเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากหักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ออกแล้วเท่านั้น¹⁹⁰

2.3.2 รูปแบบของการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

2.3.2.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

คือ การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้โดยคิดเป็น อัตราร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายจริงที่เกิดขึ้นจริงจะมีมากหรือน้อยกว่าอัตราร้อยละที่กำหนดไว้¹⁹¹ และอาจมีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้สำหรับ เงินได้พึงประเมินบางประเภทเพื่อไม่ให้หักค่าใช้จ่ายได้สูงจนเกินไป¹⁹² โดยอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายจะต่างกันไปตามแต่ละประเภทของเงินได้พึงประเมิน โดยมาจากการประมาณการว่าเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง ๆ

¹⁸⁷ คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 122). เล่มเดิม.

¹⁸⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 114). เล่มเดิม.

¹⁸⁹ แหล่งเดิม.

¹⁹⁰ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 60), โดย กัทรรณ เปี่ยมทองคำ, 2555, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต).

¹⁹¹ จาก บริหารภาษีเงินได้ของผู้รู้ด้วยตนเอง *Quality Tax Planning* (น. 387), โดย บริษัทไอ เอ็ม บัคส์ จำกัด, 2550, กรุงเทพฯ: ส.เจริญการพิมพ์.

¹⁹² ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย (น. 36). เล่มเดิม.

จะมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นจำนวนร้อยละเท่าใด¹⁹³ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับผู้มีเงินได้ไม่ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายต่อเจ้าพนักงานประเมิน

2.3.2.2 การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) คือ การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่จ่ายไปจริง และต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินเห็นว่ามีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริงตามจำนวนที่ขอหัก โดยต้องอยู่ภายใต้บังคับแห่งบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (เงื่อนไขในการคำนวณกำไรสุทธิ) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้าม) แห่งประมวลรัษฎากรโดยอนุโลม¹⁹⁴

2.3.3 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

ความเป็นจริงในปีภาษีหนึ่งผู้เสียภาษีทุกคนย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เกิดขึ้นแตกต่างกัน แต่ผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถใช้สิทธิขอหักค่าใช้จ่ายเหล่านั้นได้ เนื่องจากไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ เนื่องจากบางกิจกรรมไม่ออกใบเสร็จให้ หรือแม้มีการออกใบเสร็จให้ผู้เสียภาษีก็ไม่อาจเก็บรักษาใบเสร็จเหล่านั้นไว้ได้ตลอดปีภาษี เว้นแต่จะเป็นใบเสร็จที่มีมูลค่าสูงจงใจให้ผู้เสียภาษีเก็บรักษาไว้ ด้วยเหตุนี้ การบังคับให้จัดเก็บหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ขอหักอาจไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ต่ำถึงปานกลาง เพราะแม้จะมีค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปจริง แต่ก็ไม่สามารถขอหักค่าใช้จ่ายได้ เพราะไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ และเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี อีกทั้งยังเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่ผู้จัดเก็บภาษีที่จะต้องคอยตรวจสอบการเสียภาษี เพื่อแก้ไขปัญหาเหล่านี้ กฎหมายจึงกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีความครอบคลุมทุกรายการค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้¹⁹⁵ ดังนั้นประเทศที่ไม่ต้องการให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง จึงเลือกใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยนิยมนำไปใช้กับเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเฉพาะกับเงินได้จากการจ้างแรงงาน¹⁹⁶

อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ทั้งที่ความเป็นจริงผู้เสียภาษีไม่ได้เสียค่าใช้จ่ายตามจำนวนนั้นเลย ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงไม่ถือเป็น

¹⁹³ ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 64). เล่มเดิม.

¹⁹⁴ บริหารภาษีเงินได้ของผู้ช่วยตนเอง *Quality Tax Planning* (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁹⁵ ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย (น. 34-35). เล่มเดิม.

¹⁹⁶ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 65). เล่มเดิม).

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ที่แท้จริง ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการดังกล่าวจึงไม่อาจสะท้อนให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้¹⁹⁷

ทั้งนี้ ศาสตราจารย์ ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ ได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ว่า “...ตามสภาพเศรษฐกิจและสังคมไทยปัจจุบันนี้ควรจะได้มีการส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีทำบัญชีให้ถูกต้อง และแสดงรายจ่ายตามที่แท้จริง ในการส่งเสริมดังกล่าวจำเป็นจะต้องลดอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาลงให้เหลือค่าจนผู้เสียภาษีเห็นว่าจะได้ประโยชน์จากการทำบัญชีให้ถูกต้องและแสดงรายจ่ายจริง”¹⁹⁸ โดยมีศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ ได้ให้ความเห็นไว้สอดคล้องกันว่า “การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ส่งผลกระทบต่อคนไทยไม่พยายามเรียนรู้และฝึกการทำบัญชีและรวบรวมหลักฐานเอาไว้เพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี ...ด้วยเหตุนี้ควรทยอยลดอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาลงเรื่อย ๆ จนถึงอัตราค่าที่ไม่จูงใจให้ผู้เสียภาษีมาใช้ในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เว้นแต่ ผู้เสียภาษีที่ไม่สามารถหาหลักฐานมาหักค่าใช้จ่ายได้เท่านั้นจึงให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราค่าได้”¹⁹⁹

2.3.4 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

การที่กฎหมายให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือให้หักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่เกิดขึ้นจริง เพราะต้องการให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษี โดยความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีจะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อภาษีถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีที่สุด การให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงโดยพิจารณาจากหลักฐานของค่าใช้จ่ายที่เสียไป จึงเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้เงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับระดับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงที่สุด²⁰⁰ ทั้งนี้การที่กฎหมายใช้คำว่า “จำเป็นและสมควร” กับค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหัก เพราะต้องการให้ค่าใช้จ่ายมีความเกี่ยวข้องโดยตรงกับการหารายได้และมีความจำเป็นที่จะต้องมีการหักจ่ายนั้น ๆ และค่าใช้นั้นจะต้องมีจำนวนที่สมควรด้วย²⁰¹

¹⁹⁷ ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

¹⁹⁸ จาก เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย (น. 42), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2526, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

¹⁹⁹ จาก ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม (น. 24-25), โดย วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์, 2554, กรุงเทพฯ.

²⁰⁰ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 64). เล่มเดิม).

²⁰¹ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-139). เล่มเดิม.

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการนี้มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เพราะผู้เสียภาษีจะต้องจัดเก็บหลักฐานการจ่ายเงินทุกรายการที่จะนำมาใช้สิทธิขอหักค่าใช้จ่าย และต้องพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ต่อเจ้าพนักงานประเมินให้ได้ รวมถึงต้องทำความเข้าใจในเรื่องของเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเรื่องที่ยุ่งยากมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำถึงปานกลาง ส่วนฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีเองก็มีความยุ่งยากในการพิจารณาว่ารายจ่ายใดหักค่าใช้จ่ายได้ รายจ่ายใดหักค่าใช้จ่ายไม่ได้²⁰²

อนึ่ง ประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้โดยกำหนดให้เงินได้พึงประเมินบางประเภทหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว บางประเภทกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว บางประเภทกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือตามความจำเป็นและสมควรก็ได้²⁰³ นอกจากนี้ ยังมีเงินได้พึงประเมินบางประเภทที่ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ได้เลย เช่น เงินได้พึงประเมิน ประเภทค่าสิทธิ ดอกเบี้ย เงินปันผล ฯลฯ เป็นต้น²⁰⁴

2.3.5 หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

ค่าจ้างที่จะนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติหลักเกณฑ์การหักไว้ ดังนี้

2.3.5.1 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) และ (2)

มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 40(1) และ (2) เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

มาตรา 42 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในกรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรสซึ่งคู่สมรสมีเงินได้ตามมาตรา 40(1) และ (2) และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ผู้มีเงินได้และคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ข้างต้น

2.3.5.2 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3)

มาตรา 42 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามมาตรา 40(3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40

²⁰² บริหารภาษีเงินได้ของผู้ด้วยตนเอง *Quality Tax Planning* (น. 384). เล่มเดิม.

²⁰³ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-140). เล่มเดิม.

²⁰⁴ แหล่งเดิม.

แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท ส่วนเงินได้อื่น ๆ ที่บัญญัติอยู่ในมาตรา 40(3) นี้กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น

มาตรา 42 ตรี วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าในกรณีผู้มีเงินได้จากค่าแห่งลิขสิทธิ์มีคู่สมรส ซึ่งคู่สมรสก็มีเงินได้จากค่าแห่งลิขสิทธิ์และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีผู้มีเงินได้และคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

2.3.5.3 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)

เงินได้พึงประเมินประเภทนี้กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้ มาจากเหตุผลที่ว่าผู้ซึ่งมีเงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากการออม และจากการลงทุนตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่น่ามีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินได้²⁰⁵

2.3.5.4 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5)

มาตรา 43 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 5 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากรไว้ดังนี้

1) เงินได้จากการพิศัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20

2) เงินได้จากการพิศัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว ตามมาตรา 40(5) (ค) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 20

3) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5) (ก) ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้หักได้ดังนี้

(ก) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ข) ถ้าเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

²⁰⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 155). เล่มเดิม.

(ค) ถ้าเป็นที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ง) ถ้าเป็นยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(จ) ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ถ้าผู้มีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินมีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ใน (ก) ถึง (จ) ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ทั้งนี้ ในการหักค่าใช้จ่ายตามวิธีการดังกล่าว ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ถ้าตามหลักฐานที่ผู้มีเงินได้นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ใน (ก) ถึง (จ) ข้างต้น ให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

2.3.5.5 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6)

มาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 6 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้หักได้ดังนี้

- 1) เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 60
- 2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก 1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 30

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ถ้าผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระมีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ใน 1) หรือ 2) ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ทั้งนี้ ในการหักค่าใช้จ่ายตามวิธีการดังกล่าว ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไข

เพิ่มเติมโดยประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ถ้าตามหลักฐานที่ผู้มีเงินได้นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ใน 1) หรือ 2) ให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

2.3.5.6 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7)

มาตรา 45 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40(7) มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 7 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) เงินได้จากการรับเหมา ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้หักได้ร้อยละ 70

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ถ้าผู้มีเงินได้จากการรับเหมามีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ทั้งนี้ ในการหักค่าใช้จ่ายตามวิธีการดังกล่าว ให้ตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม ถ้าตามหลักฐานที่ผู้มีเงินได้นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

2.3.5.7 การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

มาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ที่ผู้มีเงินได้ได้รับจากกิจการตามรายการที่ระบุไว้ข้างล่างนี้ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ให้หักได้ดังนี้

- (1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ ร้อยละ 65
- (2) การถ่าย ล้าง อัด หรือขยายรูป ภาพยนตร์ รวมทั้งการขาย
ส่วนประกอบ ร้อยละ 70
- (3) การทำกิจการคานเรือ อุ้เรือ หรือซ่อมเรือที่มีไซ้ซ่อมเครื่องจักร
เครื่องกล ร้อยละ 70
- (4) การทำรองเท้าและเครื่องหนังแท้หรือเครื่องหนังเทียมรวมทั้งการขาย
ส่วนประกอบ ร้อยละ 70
- (5) การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้า หรือสิ่งอื่น ๆ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ ร้อยละ 70
- (6) การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซมเครื่องเรือนรวมทั้งการขาย
ส่วนประกอบ ร้อยละ 70
- (7) การทำกิจการโรงแรมหรือภัตตาคาร หรือการปรุงอาหารหรือ
เครื่องดื่มนำขาย ร้อยละ 70
- (8) การตัด ดัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย ร้อยละ 70
- (9) การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง ร้อยละ 70
- (10) การทำวรรณกรรม ร้อยละ 75
- (11) การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น ๆ
รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ ร้อยละ 75
- (12) การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล
เฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและ
การจำหน่ายยา ร้อยละ 75
- (13) การโม่หรือย่อยหิน ร้อยละ 75
- (14) การทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้น ร้อยละ 80
- (15) การขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ ร้อยละ 80
- (16) การทำบดลือกและตรา การรับพิมพ์หรือเย็บสมุดเอกสาร
รวมทั้งการขายส่วนประกอบ ร้อยละ 80
- (17) การทำเหมืองแร่ ร้อยละ 80
- (18) การทำเครื่องดื่มนำตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องดื่มน ร้อยละ 80
- (19) ทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบ เครื่องซีเมนต์ หรือดินเผา ร้อยละ 80
- (20) การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า ร้อยละ 80

- (21) การทำน้ำแข็ง ร้อยละ 80
- (22) การทำกาว แป้งเปียก หรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกันและ
การทำแป้งชนิดต่าง ๆ ที่มีใช้เครื่องสำอาง ร้อยละ 80
- (23) การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติก หรือเครื่องยางสำเร็จรูป ร้อยละ 80
- (24) การซักกรีดหรือย้อมสี ร้อยละ 80
- (25) การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่นซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต ร้อยละ 80
- (26) รางวัลที่เข้าของม้าได้จากการส่งม้าเข้าแข่ง ร้อยละ 80
- (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหรือได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน
โดยเด็ดขาดจากการฝากขาย ร้อยละ 85
- (28) การรมยาง การทำยางแผ่น หรือยางอย่างอื่นที่มีใช้ยางสำเร็จรูป ร้อยละ 85
- (29) การฟอกหนัง ร้อยละ 85
- (30) การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลืองของน้ำตาล ร้อยละ 85
- (31) การจับสัตว์น้ำ ร้อยละ 85
- (32) การทำกิจการ โรงเลื่อย ร้อยละ 85
- (33) การกลั่นหรือหีบน้ำมัน ร้อยละ 85
- (34) การให้เช่าซื้อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40(5)
แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ร้อยละ 85
- (35) การทำกิจการ โรงสีข้าว ร้อยละ 85
- (36) การทำเกษตรกรรมประเภทไม้ล้มลุกและัญชาติ ร้อยละ 85
- (37) การอบหรือบ่มใบยาสูบ ร้อยละ 85
- (38) การเลี้ยงสัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้ ร้อยละ 85
- (39) การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้ ร้อยละ 85
- (40) การทำนาเกลือ ร้อยละ 85
- (41) การขายเรือกำปั่นหรือเรือระวางตั้งแต่ 6 ตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือ
หรือเรือยนต์ มีระวางตั้งแต่ 5 ตันขึ้นไปหรือแพ ร้อยละ 85
- (42) การขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เช่าซื้อที่ดิน ร้อยละ 61

(43) การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุ หรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี หรือกีฬาอาชีพหรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ

(ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท

ร้อยละ 60

(ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท

ร้อยละ 40

การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท

ในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ถ้าผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ข้างต้น มีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราค่าใช้จ่าที่กำหนดไว้ข้างต้น ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ทั้งนี้ ในการหักค่าจ่ายตามวิธีการดังกล่าว ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับ โดยอนุโลมถ้าตามหลักฐานที่ผู้มีเงินได้นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามหลักเกณฑ์ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ น้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่าที่กำหนดไว้ข้างต้น ให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

2.4 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

2.4.1 ความหมายของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์”

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัตินิยามของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ไว้ ดังนั้น จึงต้องเทียบเคียงความหมายจากบทกฎหมายที่เกี่ยวข้องอย่างยิ่ง ได้แก่ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 139 ที่ได้บัญญัติว่า “อสังหาริมทรัพย์” หมายความว่า “ที่ดิน และทรัพย์อันติดกับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์อันเกี่ยวกับที่ดิน หรือทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดิน หรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย” จากนิยามของคำว่า “อสังหาริมทรัพย์” ข้างต้นจะเห็นได้ว่าอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่²⁰⁶

1) ที่ดิน มาตรา 1 แห่งประมวลกฎหมายที่ดิน บัญญัติว่า “ที่ดิน หมายถึง พื้นดินทั่วไป และให้หมายความรวมถึง ภูเขา ห้วย หนอง คลอง บึง บาง ลำน้ำ ทะเลสาบ เกาะ และที่ชายทะเลด้วย” แต่โดยหลักแล้วคำนิยามในกฎหมายเรื่องใดก็ให้ใช้ในกฎหมายฉบับนั้น กรณีนี้จึงไม่อาจนำความหมายของคำว่า “ที่ดิน” ตามประมวลกฎหมายที่ดิน มาใช้กับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้ทั้งหมด เช่น ลำน้ำ และทะเลสาบ เพราะโดยสภาพแล้วไม่ใช่ที่ดิน เป็นต้น

²⁰⁶ จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน (น. 28-35), โดย มานิตย์ จุมปา, 2548, กรุงเทพฯ: ด้านสหวิชาการพิมพ์.

2) ทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร คือ วัตถุที่ติดตั้งตราอยู่กับที่ดิน แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท

(1) ทรัพย์สินที่ติดอยู่กับที่ดินโดยสภาพมีลักษณะถาวร เช่น ไม้ยืนต้น (เช่น มะม่วง ลำไย มะพร้าว ต้นพลู ไม้) เป็นต้น โดยทั่วไปไม้ยืนต้นมักได้แก่ต้นไม้ที่มีอายุกว่า 3 ปีขึ้นไป

(2) ทรัพย์สินที่ติดอยู่กับที่ดินโดยบุคคลทำให้ติด เช่น บ้านเรือน กำแพง อาคารที่ปลูกชั่วคราว เมื่อมีลักษณะติดตั้งถาวรแม้จะปลูกใช้ 3 วันก็เป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่บนที่ดิน เป็นต้น

3) ทรัพย์สินประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน หมายถึง ทรัพย์สินที่ประกอบเป็นพื้นดิน โดยธรรมชาติหรือโดยพฤติการณ์ เช่น กรวด ก้อนหิน ดิน ทราย แต่อาจกลายเป็นอสังหาริมทรัพย์ได้ด้วยการแสดงเจตนาของคู่สัญญา เช่น เจ้าของที่ดินขายดินในที่ดินของตนให้แก่ผู้ซื้อ เป็นต้น

4) ทรัพย์สินอันเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ สามารถจำแนกออกเป็น 3 ประเภท คือ

(1) ทรัพย์สินเกี่ยวกับที่ดิน ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และสิทธิจำนองเหนือที่ดิน

(2) ทรัพย์สินอันเกี่ยวกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครอง ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเหนือพื้นดิน สิทธิเก็บกิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์อันเกี่ยวกับทรัพย์สินอันติดอยู่กับที่ดินมีลักษณะเป็นการถาวร เช่น กรรมสิทธิ์ในบ้านเรือน กรรมสิทธิ์ในไม้ยืนต้น เป็นต้น

(3) ทรัพย์สินเกี่ยวกับทรัพย์สินอันประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน ได้แก่ กรรมสิทธิ์ สิทธิครอบครองในทรัพย์สินอันประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดิน เช่น กรรมสิทธิ์ในดิน หิน แร่ธาตุ เป็นต้น

2.4.2 รูปแบบการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์

เนื่องจากอสังหาริมทรัพย์มีลักษณะผสมผสานระหว่างสินทรัพย์แท้จริง และสินทรัพย์ทางการเงิน กล่าวคือ เป็นสินทรัพย์ที่สามารถจับต้องได้ และเป็นสินทรัพย์ที่มีเอกสารสิทธิแสดงการถือครอง เช่น โฉนด น.ส.3 น.ส.3ก. เป็นต้น²⁰⁷ ซึ่งหากนำอสังหาริมทรัพย์มาพิจารณาในแง่ของการเป็นสินทรัพย์เพื่อการลงทุนแล้วสามารถแบ่งอสังหาริมทรัพย์ได้เป็น 2 ประเภท ตามลักษณะการให้ผลตอบแทน ดังนี้²⁰⁸

²⁰⁷ จาก *ลงทุนในอสังหาริมทรัพย์แบบมืออาชีพ* (น. 17-18), โดย อนุชา กุณวิสุทธิ์ ก, 2556, กรุงเทพฯ: พิมพ์ดีการพิมพ์.

²⁰⁸ แหล่งเดิม.

1) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนระยะยาว (Income Property) หมายถึง อสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เป็นเจ้าของมุ่งหวังที่จะถือครองไว้เป็นเวลานาน เนื่องจากต้องการผลตอบแทนในรูปค่าเช่าเป็นสิ่งสำคัญและผลตอบแทนอื่นที่เป็นผลพลอยได้ ได้แก่ ผลตอบแทนในรูปกำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์เมื่อเลิกการถือครอง ซึ่งโดยทั่วไปการถือครองอสังหาริมทรัพย์ไว้เป็นเวลานานจะสามารถขายได้ในราคาสูงกว่าราคาในตอนที่ยึดมาหลายเท่าตัว โดยการถือครองอสังหาริมทรัพย์อาจอยู่ในลักษณะเพื่อการอยู่อาศัย การพาณิชย์ การเกษตรกรรม และการอุตสาหกรรม

2) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนระยะสั้น โดยทั่วไปมักเป็นการลงทุนในลักษณะของการเก็งกำไร (Speculative Property) โดยมุ่งผลตอบแทนในรูปกำไรหรือส่วนต่างของราคาจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นสิ่งสำคัญ อสังหาริมทรัพย์ประเภทนี้ ได้แก่ ที่ดินเปล่าที่ผู้ถือครองส่วนใหญ่คาดหวังผลตอบแทนจากการเพิ่มมูลค่า (Appreciation in Value) ที่อาจเกิดจากทำเลที่ตั้ง (Location) ความหายาก (Scarcity) อันเกิดจากลักษณะเฉพาะตัว และการมีอยู่อย่างจำกัดของอสังหาริมทรัพย์ หรือการนำที่ดินเปล่ามาพัฒนาจัดสรรแบ่งแยก สร้างบ้าน หรืออาคาร เพื่อนำออกขายต่อไป

2.4.3 ความหมายของคำว่า “ขาย”

2.4.3.1 ความหมายของคำว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 453 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันว่าซื้อขายนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ขาย โอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่บุคคลอีกฝ่ายหนึ่ง เรียกว่า ผู้ซื้อ และผู้ซื้อตกลงว่าจะใช้ราคาทรัพย์สินนั้นให้แก่ผู้ขาย”

จากบทบัญญัติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่า สัญญาซื้อขายตามนัยแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะต้องมามีลักษณะเป็นสัญญาต่างตอบแทน กล่าวคือ คู่สัญญาต่างมีหนี้ที่ต้องจะชำระแก่กัน โดยจะต้องตกอยู่ภายใต้บังคับบทบัญญัติแห่งกฎหมายตามลักษณะสัญญาทั่วไป กล่าวคือ คู่สัญญาซื้อขายต้องมีความสามารถตามกฎหมาย²⁰⁹ มีการแสดงเจตนาซื้อขายโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร²¹⁰ โดยวัตถุประสงค์แห่งสัญญาซื้อขายนั้นต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย ความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน และไม่เป็นการฝ่าฝืน²¹¹ และต้องทำถูกต้องตามแบบที่กฎหมาย

²⁰⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 153.

²¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 149.

²¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 150.

กำหนดไว้²¹² ทั้งนี้ จะต้องมี การตกลงชำระราคาทรัพย์สินที่ซื้อขายเป็นเงินตรา (Money Price) เพราะ หากตกลงชำระราคาเป็นทรัพย์สินอื่นแล้ว ไม่ถือเป็นสัญญาซื้อขายแต่กลายเป็นสัญญาแลกเปลี่ยน²¹³

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าความหมายของคำว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะต้องมิลักษณะต่างตอบแทนเป็นสำคัญ กล่าวคือ การโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ของผู้ขาย จะต้องแลกกับเงินตราเป็นค่าตอบแทนที่จะได้รับจากผู้ซื้อ

2.4.3.2 ความหมายของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร

ความหมายของคำว่า “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร หมายความว่ารวมถึง “ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีใช้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาทซึ่งกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์”

จากนิยามของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร ที่มีไว้เพื่อใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว จะเห็นได้ว่ามีความหมายกว้างกว่าคำว่า “ขาย” ตามความเข้าใจโดยทั่วไป และคำว่า “ขาย” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์²¹⁴ เพราะนอกจากคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากรจะมีความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วยังมีความหมายรวมถึงการขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ โดยให้ถือว่าเป็นการขายที่ต้องเสียภาษีเงินได้ทั้งสิ้น

กรณีที่ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นการขาย สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) ขายฝาก คือ สัญญาซื้อขายซึ่งกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินตกไปยังผู้ซื้อ โดยมีข้อตกลงว่าผู้ขายอาจไถ่ทรัพย์สินนั้นคืนได้²¹⁵ สัญญาขายฝากถือเป็นเอกเทศสัญญาชนิดหนึ่งที่มีลักษณะใกล้เคียงกับสัญญาซื้อขาย เพราะเป็นสัญญาซื้อขายบวกกับข้อตกลงของคู่สัญญาที่ว่าผู้ขายอาจไถ่ถอนทรัพย์สิน

²¹² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 456.

²¹³ ปรีชา สุมาวงศ์ (อ้างถึงใน กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 70-71), โดย จามจุรี สิทธิวรรณรักษ์, 2524, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

²¹⁴ แหล่งเดิม.

²¹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 491.

คืนได้ภายในเวลาที่กำหนดไว้ในสัญญาแต่จะต้องไม่เกิน 10 ปี²¹⁶

2) แลกเปลี่ยน คือ สัญญาซึ่งคู่กรณีต่างโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินให้แก่กัน²¹⁷ เป็นสัญญาที่มีลักษณะคล้ายกับสัญญาซื้อขายในเรื่องการโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน แต่แตกต่างจากสัญญาซื้อขายในเรื่องการชำระราคา เช่น สัญญาแลกเปลี่ยนอสังหาริมทรัพย์ ผู้รับโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ต้องโอนกรรมสิทธิ์แห่งทรัพย์สินไม่ว่าจะเป็นอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกันหรือสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้โอนแทนการชำระราคาค่าด้วยเงินตรา เป็นต้น²¹⁸

3) ให้ คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า “ผู้ให้” โอนทรัพย์สินของตนให้โดยเสน่หาแก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่า “ผู้รับ” และผู้รับยอมรับเอาทรัพย์สินนั้น²¹⁹ สัญญาให้ไม่ใช่สัญญาต่างตอบแทน เพราะผู้รับ ไม่มีหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตอบแทนผู้ให้ที่โอนทรัพย์สินให้โดยเสน่หา ทั้งนี้ ในกรณีการให้อสังหาริมทรัพย์จะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อได้ทำเป็นหนังสือและจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่²²⁰ สัญญาให้นี้ประมวลรัษฎากรได้ขยายความโดยให้ถือว่าการให้เป็นการขายโดยถือว่าผู้ให้ (ผู้โอน) เป็นผู้มีเงินได้ และต้องเสียภาษีเงินได้²²¹ และให้ผู้ให้ (ผู้โอน) มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยถือว่าผู้ให้ (ผู้โอน) เป็นผู้จ่ายเงินได้นั้น²²²

4) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ “กรรมสิทธิ์” เป็นทรัพย์สินที่บุคคลอาจได้มาจากทั้งทางนิติกรรมและโดยทางอื่น²²³ ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์มีสิทธิที่จะใช้สิทธิต่าง ๆ อันเป็นอำนาจแห่งกรรมสิทธิ์²²⁴ โดยเฉพาะอำนาจจำหน่ายโอนทรัพย์สินเพื่อให้กรรมสิทธิ์พ้นไปจากผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สิน²²⁵ ดังนั้น ผู้เป็นเจ้าของอสังหาริมทรัพย์จึงมีสิทธิโอนกรรมสิทธิ์ของตนให้แก่ผู้อื่นได้ ในส่วนของ “สิทธิครอบครอง” จะเกิดขึ้นต่อเมื่อบุคคลยึดถือทรัพย์สินโดยมีเจตนาจะยึดถือไว้เพื่อตน²²⁶ ไม่ว่าการได้มาซึ่งสิทธิครอบครองนั้นจะได้มาโดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น ได้มาโดยทางนิติกรรม เป็นต้น

²¹⁶ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 82). เล่มเดิม.

²¹⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 518.

²¹⁸ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 83). เล่มเดิม.

²¹⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 521.

²²⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 525.

²²¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 ทวิ.

²²² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (6).

²²³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1299.

²²⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1336.

²²⁵ คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน (น. 219-221). เล่มเดิม.

²²⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1367.

หรืออาจได้มาโดยมิชอบด้วยกฎหมาย เช่น ได้มาโดยการครอบครองปรปักษ์ เป็นต้น²²⁷ ก็ตาม ทั้งนี้ สิทธิครอบครองตามประมวลรัษฎากรบัญญัติให้หมายความถึงสิทธิครอบครองในการถือครอง อสังหาริมทรัพย์เท่านั้น²²⁸ ดังนั้นสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจึง หมายความว่า สิทธิครอบครองไม่ว่าจะได้มาโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ ตามหลักการเกิดขึ้น แห่งสิทธิครอบครองตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย ดังนั้น การ โอนกรรมสิทธิ์หรือ สิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่นั้น จึงรวมอยู่ใน ความหมายของคำว่า “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร ที่ผู้โอนจะต้องตกอยู่ในข่ายที่จะต้องเสียภาษี เงินได้²²⁹ แต่อย่างไรก็ดีการ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์บางกรณี ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ถือว่าไม่เป็นการ “ขาย” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรเลย เช่น การแบ่งสินสมรสที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีราคาของแต่ละฝ่ายเท่ากัน เป็นต้น²³⁰

อนึ่ง เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดค่านิยามคำว่า “ขาย” ไว้กว้างขวางเช่นนี้ ก็เพราะสัญญาต่าง ๆ ดังกล่าวข้างต้น ล้วนเป็นสัญญาที่มีวัตถุประสงค์ท้ายที่สุดแล้วเพื่อ โอน กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้รับเช่นเดียวกับการขายอสังหาริมทรัพย์²³¹ ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้กำหนดนิยามความหมายของคำว่า “ขาย” ให้กว้างขึ้นเพื่อป้องกันการ หลบหลีกและหนีภาษี โดยการยกให้หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองด้วยวิธีการอื่น ๆ ที่มีใช้การซื้อขายกันตามปกตินั่นเอง²³²

²²⁷ คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน (น. 302). เล่มเดิม.

²²⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

²²⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41 ทวิ.

²³⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอากรแสตมป์ กรณีการขาย การ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 10 (8).

²³¹ อากรณ นารถฉลก (อ้างถึงใน กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 86). เล่มเดิม).

²³² เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 165). เล่มเดิม.

2.4.4 ความหมายและแนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน

2.4.4.1 ความหมายของผลได้จากทุน (Capital Gains)

พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ได้แปลคำว่า “Capital Gains Tax” คือ “ภาษีจากกำไรในการขายทรัพย์สิน” และให้ความหมายว่า คือ “ภาษีที่จัดเก็บจากการขายทรัพย์สินถาวร หรือทรัพย์สินเพื่อการลงทุนซึ่งขายได้ในราคาสูงกว่าราคาที่ซื้อและโดยทั่วไปเป็นทรัพย์สินที่มีมูลค่าเพิ่มขึ้นเมื่อเศรษฐกิจเจริญเติบโต ได้แก่ ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง และหลักทรัพย์”²³³

ดร.วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล ได้สรุปความหมายของคำว่า “ผลได้จากทุน” (Capital Gain) ว่าหมายถึง “การเพิ่มขึ้นในมูลค่าของทรัพย์สิน หรือหลักทรัพย์ซึ่งรวมถึงบ้าน ที่ดินและหุ้น” โดยที่ผลได้จากทุนนี้เกิดจากผลต่างระหว่างมูลค่าขายกับมูลค่าซื้อทรัพย์สิน หรือหลักทรัพย์ ซึ่งมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์และอุปทาน กล่าวคือ การเพิ่มขึ้นของอุปสงค์ในขณะที่อุปทานของทรัพย์สินคงที่ หรือการลดลงของอุปทานในขณะที่อุปสงค์ของทรัพย์สินคงที่ นอกจากนี้ อาจเกิดจากภาวะเงินเฟ้อทำให้ราคาของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นอีกด้วย²³⁴

2.4.4.2 แนวคิดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน

หากพิจารณาความหมายของคำว่า “เงินได้” ตามคำนิยามของ เฮก (Haig) และไซมอน (Simons) ดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 2.2.3.1 จะเห็นได้ว่า ผลได้จากทุนถือเป็นเงินได้ชนิดหนึ่งที่แสดงถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคล และสามารถใช้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability To Pay Principle) ได้เท่าเทียมกับเงินได้ประเภทอื่น²³⁵ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ยังมีข้อคัดค้านว่าผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นอาจเป็นเพียงรูปเงินได้ที่เป็นตัวเงินไม่ได้ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด เช่น หากมีการซื้อที่ดินมาในปี 2540 ในราคา 2 ล้านบาท ต่อมาในปี 2548 ขายไปในราคา 4 ล้านบาท ผลได้จากทุนคือ 2 ล้านบาท ซึ่งหากจะซื้อที่ดินใหม่แทนในปี 2548 อาจต้องจ่ายเงิน 4 ล้านบาทดังกล่าวไป ดังนั้นถ้าบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากผลได้จากทุนไปอีกก็จะทำให้ซื้อที่ดินใหม่ได้น้อยกว่าเดิม เป็นต้น²³⁶ แต่ถึงกระนั้นเพื่อการกระจายรายอย่างเป็นธรรมสมควรมีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน เพราะถ้าหาก

²³³ จาก Capital Gains Tax, โดย จุฑาทอง จารุมิลินท, 2548, *สรรพากรศาสตร์*, (5), น. 59.

²³⁴ จาก *ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย* (น. 3), โดย วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล ข, 2545, กรุงเทพฯ: สำนักงานนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง.

²³⁵ *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช* หน่วยที่ 1-7 (น. 162). เล่มเดิม.

²³⁶ จาก *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง* (ฉบับปรับปรุง) (น. 109), โดย อรัญ ธรรมมโน ข, 2548, กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.

ไม่มีการจัดเก็บภาษีจากฐานผลได้จากทุนนี้แล้ว อาจก่อให้เกิดการบิดเบือนหรือจูงใจให้ประชาชนผู้เสียภาษีเปลี่ยนแปลงกิจกรรมทางเศรษฐกิจจากการหารายได้หรือประกอบธุรกิจที่ต้องเสียภาษีเงินได้มาถือครองทรัพย์สินที่เกิดผลได้จากทุนซึ่งไม่ต้องเสียภาษีแทน²³⁷ ประกอบกับความเป็นจริงในสังคมที่ว่าบุคคลที่มีฐานะร่ำรวย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศกำลังพัฒนามักมีรายได้หรือมีการสะสมความมั่งคั่งจากการถือครองทรัพย์สินที่เกิดผลได้จากทุนแทบทั้งสิ้น²³⁸

ดังนั้น การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจึงถือเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรที่มีส่วนส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เกิดความเป็นธรรม และช่วยป้องกันการเก็งกำไรในราคาทรัพย์สินอันจะส่งผลให้เกิดความไม่ประสิทธิผลทางเศรษฐกิจในการถือครองทรัพย์สิน²³⁹ นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจากอสังหาริมทรัพย์ยังถือเป็นการเรียกคืนค่าใช้จ่ายของภาครัฐที่ใช้ในการลงทุนจัดสรรสาธารณูปโภคต่าง ๆ ซึ่งก่อให้เกิดประโยชน์ส่วนเพิ่มให้แก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นการช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนลงได้²⁴⁰ และที่สำคัญการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนยังช่วยสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลได้อีกด้วย²⁴¹

2.4.5 รูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

ภาษีผลได้จากทุนจะจัดเก็บจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นในช่วงเวลาหนึ่ง โดยปกติมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นที่สามารถกำหนดเป็นตัวเงินได้ (Monetary Gain) นี้มี 2 ลักษณะด้วยกัน ดังนี้²⁴²

- 1) มูลค่าสูงขึ้นในขณะที่ถือครอง (Accrued Capital Gain) แม้ว่ายังไม่มี การซื้อขายแลกเปลี่ยนทรัพย์สินที่ถือครองก็อาจมีมูลค่าหรือราคาตลาดสูงขึ้นได้ โดยการประเมินเรียกเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี
- 2) มูลค่าสูงขึ้นเมื่อซื้อขาย (Realized Capital Gain) เป็นมูลค่าที่ผู้ขายได้รับเพิ่มขึ้นเมื่อนำเอาทรัพย์สินนั้นออกขาย แลกเปลี่ยนกัน

²³⁷ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย (น. 1). เล่มเดิม.

²³⁸ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง) (น. 110). เล่มเดิม.

²³⁹ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย (หน้าเดิม) (เล่มเดิม).

²⁴⁰ จาก โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน (น. 4), โดย ชมพูนุช โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ, 2550, กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

²⁴¹ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย (หน้าเดิม) (เล่มเดิม).

²⁴² โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน (น. 21). เล่มเดิม.

รูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนโดยทั่วไป แบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ ดังนี้²⁴³

1) ภาษีผลได้จากทุนที่เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีเงินได้ (Income Tax Law)

คือ การจัดเก็บภาษีเงินได้ ในปีที่มีการขายทรัพย์สินที่เกิดจากการสะสมเพิ่มพูนมูลค่าในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจมากกว่าหนึ่งปี ซึ่งฐานภาษี คือ เงินได้จากการขายทรัพย์สินนั้น โดยจะจัดเก็บตามอัตราภาษีเงินได้ซึ่งโดยทั่วไปเป็นอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ทั้งนี้ มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามมูลค่าและจำนวนปีที่ถือครองทรัพย์สินนั้น (กรณีของอสังหาริมทรัพย์) โดยให้ ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการที่เป็นมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินร่วมกับรายการเงินได้อื่นที่ตนได้รับในปีที่ล่วงมา²⁴⁴ แต่อย่างไรก็ดีเนื่องจากผลได้จากทุนเป็นรายได้ที่มีลักษณะพิเศษกว่ารายได้ประเภทอื่น กล่าวคือ มิใช่รายได้ประจำแต่เป็นรายได้ที่เกิดจากการสะสมเพิ่มพูนมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครองในช่วงเวลาหนึ่ง การรับรู้รายได้จะเกิดขึ้นต่อเมื่อมีการขายทรัพย์สินนั้น ดังนั้นในบางประเทศจึงกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนเป็นพิเศษกว่าภาษีเงินได้ประเภทอื่น (โดยมิได้แยกออกจากกฎหมายภาษีเงินได้) โดยอาจกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนระยะยาว (Long Term Capital Gains) ในลักษณะผ่อนผันมากกว่าผลได้จากทุนระยะสั้น (Short Term Capital Gains) เพื่อเป็นการสนับสนุนให้ประชาชนลงทุนในทรัพย์สินระยะยาวมากกว่าที่จะมุ่งเก็งกำไรจากการซื้อขายทรัพย์สินโดยการถือครองระยะสั้น²⁴⁵ เช่น ยอมให้ผู้ถือครองทรัพย์สินระยะยาวมีภาระภาษีต่ำกว่าผู้ถือครองทรัพย์สินระยะสั้นหรือยอมให้มีการเฉลี่ยเงินได้ตามระยะเวลาการถือครอง เป็นต้น²⁴⁶

2) ภาษีผลได้จากทุนที่แยกออกจากกฎหมายภาษีเงินได้

คือ การจัดเก็บภาษีจากส่วนต่างระหว่างมูลค่าขายกับมูลค่าซื้อทรัพย์สินที่เกิดจากการสะสมเพิ่มพูนมูลค่าในช่วงเวลาหนึ่ง ๆ ซึ่งอาจมากกว่าหนึ่งปีซึ่งฐานภาษี คือ กำไรจากการขายทรัพย์สินนั้น โดยจัดเก็บตามอัตรากิ่งที่ (Flat Rate) ทั้งนี้ อาจมีการกำหนดให้ยกเว้นภาษีสำหรับผลได้จากทุนที่มีมูลค่าต่ำกว่าต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บโดยเฉลี่ย และสามารถนำผลขาดทุนมาหักออกจากผลได้ในปีนั้นได้ (Credit Capital Loss)

การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในประเทศต่าง ๆ มีรูปแบบการจัดเก็บแตกต่างกันไม่ว่าจะในเรื่องของอัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษี ซึ่งโดยส่วนใหญ่จะถือเป็นส่วนหนึ่งของ

²⁴³ แหล่งเดิม.

²⁴⁴ แหล่งเดิม.

²⁴⁵ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 162). เล่มเดิม.

²⁴⁶ ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง) (หน้าเดิม) (เล่มเดิม).

กฎหมายภาษีเงินได้ แต่ในบางประเทศได้แยกภาษีผลได้จากทุนออกจากภาษีเงินได้²⁴⁷ ทั้งนี้ในการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนมักนิยมจัดเก็บเมื่อมีการขายทรัพย์สิน เพราะหากมีการจัดเก็บในขณะที่ยังไม่มีการขายแล้ว ผู้เป็นเจ้าของอาจไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษี และอาจก่อให้เกิดข้อยุ่งยากในการตีราคาทรัพย์สินในแต่ละปีว่าทรัพย์สินนั้นมีราคาเพิ่มขึ้นเท่าใด²⁴⁸

ส่วนการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในประเทศไทย มักเข้าใจกันว่าประเทศไทยไม่มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน ซึ่งความจริงแล้วผลได้จากทุนถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยในกรณีเงินได้บุคคลธรรมดาถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่งที่ต้องถูกจัดเก็บภาษีเงินได้²⁴⁹ ทั้งนี้ทรัพย์สินที่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ 1) เงินได้ที่ได้รับการขายหลักทรัพย์²⁵⁰ 2) เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์²⁵¹

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ จะทำการเรียกเก็บภาษีเงินได้จากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นในเวลาที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ อาจกล่าวได้ว่าเป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หรือส่วนต่างระหว่างราคาขายกับต้นทุนในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์²⁵² ซึ่งมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นนี้เป็นผลมาจากการเปลี่ยนแปลงของอุปสงค์และอุปทาน ภาวะเงินเฟ้อ รวมถึงการลงทุนของภาครัฐ²⁵³ โดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร²⁵⁴

2.4.6 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทย เริ่มต้นทำการจัดเก็บมาตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 โดยพระราชบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 เป็นต้นมา

²⁴⁷ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (*Capital Gain Tax*) สำหรับประเทศไทย (น. 3-4). เล่มเดิม.

²⁴⁸ โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน (น. 21). เล่มเดิม.

²⁴⁹ เศรษฐศาสตร์ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย (น. 37). เล่มเดิม.

²⁵⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

²⁵¹ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (*Capital Gain Tax*) สำหรับประเทศไทย (หน้าเดิม) (เล่มเดิม).

²⁵² โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน (น. 7). เล่มเดิม.

²⁵³ แหล่งเดิม.

²⁵⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 110). เล่มเดิม.

ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้ในครั้งนี้ ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในลักษณะใดจะต้องเสียภาษีเงินได้ เพียงแต่บัญญัติไว้ว่าถ้าบุคคลธรรมดาได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือเป็นเงินได้จากการอื่นนอกเหนือจากเงินได้ประเภทอื่น ๆ ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในช่วงแรกนี้จะไม่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังนั้น บุคคลธรรมดาที่ได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ จึงต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ของตนที่ได้รับมาในปีภาษีเดียวกัน เพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้เสมอ เว้นแต่จะเข้าข้อยกเว้นตามกรณีที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ได้แก่ กรณีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หากได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด²⁵⁵ ให้กรอกข้อความขอยกเว้นไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้แล้ว เงินได้ส่วนนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้²⁵⁶ แต่สำหรับกรณีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้เสมอ โดยไม่ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดแต่อย่างใด²⁵⁷

การยกเว้นภาษีเงินได้ในกรณีดังกล่าว อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ เนื่องจากในความเป็นจริงการขายอสังหาริมทรัพย์โดยส่วนใหญ่ผู้ขายมักขายได้ในราคาสูงกว่าราคาตอนที่ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมาเป็นจำนวนมาก การไม่ทำการจัดเก็บภาษีจากส่วนของกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นี้ แต่มุ่งทำการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน หรือผู้มีเงินได้ที่ต้องลงทุนลงแรงทำงานประเภทอื่น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้²⁵⁸ จนในเวลาต่อมาได้มีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525²⁵⁹ ได้มีการบัญญัติแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ทำการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้มาจากการให้โดยเสนหา หรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร (มาตรา 48(4) (ก) และ(ข) แห่งประมวลรัษฎากร)²⁶⁰ กับทั้งมีการ

²⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(9) ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 บัญญัติว่า “การขายทรัพย์สินอันเป็นมรดก หรือการขายทรัพย์สินซึ่งทรัพย์สินนั้นได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งนี้ต้องเป็นไประเบียบที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี.”

²⁵⁶ ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 14-15). เล่มเดิม.

²⁵⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 100). เล่มเดิม.

²⁵⁸ แหล่งเดิม.

²⁵⁹ แหล่งเดิม.

²⁶⁰ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525, มาตรา 11.

บัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (มาตรา 50(5) (ก) และ(ข) แห่งประมวลรัษฎากร)²⁶¹ โดยบทบัญญัติดังกล่าวมีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน²⁶²

2.4.7 การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบัน

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้หลายกรณี ซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่างเพียงบางส่วนที่สำคัญ ดังนี้

1) การโอนโดยทางมรดกซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ทายาท ไม่ว่าจะทายาทโดยธรรมหรือทายาทโดยพินัยกรรม²⁶³

2) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุตร โดยชอบด้วยกฎหมายของตนโดยไม่มีค่าตอบแทน บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายดังกล่าวไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม²⁶⁴ ทั้งนี้ เพื่อให้การปฏิบัติมีลักษณะเป็นบรรทัดฐานเดียวกันกับกรณีการรับมรดก ซึ่งไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จนกว่าจะได้มีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น²⁶⁵

3) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาลหรือเมืองพัทยา หรือการปกครองท้องถิ่นอื่นที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะ ทั้งนี้ เฉพาะการโอนในส่วนที่ไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษีนั้น²⁶⁶ เป็นมาตรการที่ช่วยเหลือผู้ขายรายย่อยที่อยู่นอกเขตชุมชนออกไป เพื่อไม่ให้เกิดการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นภาระแก่เกษตรกร หรือชาวชนบท ที่ได้รับมรดกตกทอดมา²⁶⁷

²⁶¹ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525, มาตรา 14.

²⁶² *ประมวลรัษฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกา* (น. 90-98). เล่มเดิม.

²⁶³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

²⁶⁴ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 42(17) ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร, ข้อ 2 (18).

²⁶⁵ *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7* (น. 165). เล่มเดิม.

²⁶⁶ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 42(17) ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร, ข้อ 2 (17).

²⁶⁷ *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7* (หน้าเดิม) (เล่มเดิม).

4) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังต่อไปนี้

- (ก) บ้าน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ซึ่งโดยปกติใช้ประโยชน์เพื่อเป็นที่อยู่อาศัย
- (ข) อสังหาริมทรัพย์ตาม (ก) พร้อมที่ดิน
- (ค) ห้องชุดสำหรับการอยู่อาศัยในอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

ทั้งนี้ เฉพาะสำหรับกรณีการทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งผู้มีเงินได้ใช้เป็น ที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญ โดยมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร เป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

การได้รับการยกเว้นดังกล่าว ต้องปรากฏว่าภายในกำหนดเวลาหนึ่งปีก่อนหรือนับแต่ วันที่ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ผู้มีเงินได้ได้ทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ ซึ่งมีลักษณะตาม (ก) (ข) หรือ (ค) เพื่อใช้เป็นที่อยู่อาศัยของตน และให้ได้รับการยกเว้นเท่ากับ จำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว แต่ไม่เกินจำนวนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์แห่งใหม่ ทั้งนี้ ให้ถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตาม ประมวลกฎหมายที่ดิน²⁶⁸

5) ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทาง การค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50(5) แห่ง ประมวลรัษฎากร และได้เสียภาษีภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อ เสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าว ไม่ขอรับภาษีที่ถูกหักไว้นั้นคืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้นั้น ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้แก่ผู้ขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้ทำการขายอสังหาริมทรัพย์ภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งกฎหมายได้ถือว่าการขายนั้นมีลักษณะเป็นการค้าหรือหากำไร จึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่ผู้ขายนั้นมิได้เป็นผู้ประกอบการค้าหรือมีอาชีพค้าอสังหาริมทรัพย์²⁶⁹

²⁶⁸ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 42(17) ว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร, ข้อ 2 (62).

²⁶⁹ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544, มาตรา 3.

2.4.8 ประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรสามารถแยกออกเป็น 2 ประเภทหลัก ดังนี้

2.4.8.1 เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา²⁷⁰

1) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หมายถึง การได้อสังหาริมทรัพย์มาเมื่อเจ้าของอสังหาริมทรัพย์นั้นถึงแก่ความตาย เช่น บุตรได้รับที่ดินมรดกมาจากบิดาถึงแก่ความตาย และต่อมานำที่ดินนั้นออกขายให้แก่ผู้อื่นต่อไป เป็นต้น²⁷¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7395/2544 จำเลยที่ 1 ในฐานะผู้จัดการมรดกของผู้ตายรับโอนที่ดินสามแปลงมาจากนาย อ. ตามคำพิพากษาศาลฎีกาในคดีที่จำเลยที่ 1 เข้าเป็นคู่ความแทนที่ผู้ตายโดยประเภทการจดทะเบียนระบุว่าเป็นการขายเมื่อวันที่ 15 กุมภาพันธ์ 2539 แล้วจดทะเบียนโอนขายให้แก่ผู้อื่นในวันเดียวกัน ที่ดินทั้งสามแปลงดังกล่าวจึงเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่กองมรดกซึ่งยังมีได้แบ่งปันแก่ทายาทได้มาภายหลังการตายของเจ้ามรดก เมื่อจำเลยที่ 1 ขายที่ดินที่กองมรดกได้มานั้นออกไป เงินได้จากการขายที่ดินจึงไม่ใช่เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกตามที่ระบุในมาตรา 48(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่กองมรดกได้มาโดยทางอื่นตามมาตรา 48(4) (ข) ส่วนการขายที่ดินอีกสองแปลงซึ่งเป็นที่ดินที่ผู้ตายมีอยู่ก่อนตาย เงินได้จากการขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกตามมาตรา 48(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

2) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา หมายถึง การได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยผู้ให้มิได้รับสิ่งตอบแทน หรือผู้รับมิได้กระทำสิ่งใดเป็นการตอบแทน เช่น ปู่ยกที่ดินให้หลานในขณะที่ยังมีชีวิต และต่อมากหลานได้ขายที่ดินนั้นต่อไปให้แก่ผู้อื่น เป็นต้น²⁷²

2.4.8.2 เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น

สามารถแยกพิจารณาออกเป็น 2 กรณี ดังนี้

(1) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁷³

(2) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁷⁴

²⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

²⁷¹ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 140). เล่มเดิม.

²⁷² แหล่งเดิม.

²⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

²⁷⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46.

2.4.9 แนวทางการพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาเป็นการขายที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

แนวทางการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ ไม่มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดกำหนดคำนิยาม หรืออธิบายลักษณะไว้เป็นการแน่นอน เพียงแต่ให้พิจารณาจากข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป โดยสามารถศึกษาแนวทางในการพิจารณาได้จากคำพิพากษาฎีกา และคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานไว้ ซึ่งจากการศึกษาแนวคำพิพากษาฎีกา และคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรต่าง ๆ จะพบว่า การพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาเป็นการขายที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่ ให้ดูเจตนาในการได้มาเป็นสิ่งสำคัญ เพราะมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ถ้อยคำว่า “เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดย...” หากการได้มานั้นผู้ได้มามีเจตนามุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว การขายในเวลาต่อมา ย่อมเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ถ้าการได้มาผู้ได้มามีได้มีเจตนามุ่งในทางการค้าหรือหากำไร การขายในเวลาต่อมา ย่อมถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁷⁵

การพิจารณาเจตนาในการได้มา เจตนาเป็นเรื่องภายในจิตใจของบุคคล การที่จะทราบถึงเจตนาจึงต้องพิจารณาการกระทำของบุคคล เพราะการกระทำหรือกรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา ซึ่งการกระทำที่นำมาพิจารณาถึงเจตนาของบุคคลจะต้องพิจารณาจากการกระทำทั้งหมดก่อนได้มาขณะได้มาและภายหลังได้มาประกอบกัน²⁷⁶

คำพิพากษาฎีกาที่ 3692/2547 โจทก์มีตำแหน่งเป็นผู้จัดการธนาคาร ได้ย้ายไปประจำอยู่ที่จังหวัดภูเก็ตตั้งแต่เดือนเมษายน 2532 ธนาคารผู้เป็นนายจ้าง ไม่มีบ้านพักให้ โจทก์ต้องเช่าบ้านพักจากบุคคลอื่น โจทก์ได้เช่าบ้านมาถึงปลายปี 2532 จึงได้ซื้อที่ดินและอาคารพาณิชย์และได้ถือครองเป็นระยะเวลา 4 เดือนเศษ โจทก์จึงได้ขายไป โดยที่โจทก์ไม่เคยย้ายเข้าอยู่อาศัยเลย โดยโจทก์อ้างว่าสภาพบ้านยังไม่เอื้อต่อการเข้าอยู่อาศัย เพราะบ้านมีรอยร้าว โดยโจทก์มิได้นำสืบให้เห็นชัดเจนอ้าง ข้ออ้างดังกล่าวจึงไม่น่าหนัก ประกอบกับโจทก์มีตำแหน่งเป็นผู้จัดการเขตย้ายไปปฏิบัติหน้าที่ในแต่ละสาขาไม่ได้อยู่ประจำถาวร จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องซื้อที่ดินและอาคารพาณิชย์ในสถานที่ที่โจทก์ต้องย้ายไปปฏิบัติหน้าที่ นอกจากนี้โจทก์เคยปฏิบัติหน้าที่อยู่ที่จังหวัดขอนแก่น ในระหว่างปฏิบัติหน้าที่ โจทก์ได้ซื้อที่ดินและสิ่งปลูกสร้างแล้วได้ขายไปเช่นกัน จากข้อเท็จจริง

²⁷⁵ จาก กรณีอย่างไร? จึงถือว่าขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และขายอย่างไร? จึงจะถือว่าเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไร, โดย ชัยสิทธิ์ ตราจรรยาธรรม ข, 2533, *คู่มือ*, 5, น.39.

²⁷⁶ แหล่งเดิม.

และเหตุผลต่าง ๆ จึงเห็นได้ว่า โจทก์ซื้อที่ดินและอาคารพาณิชย์พิพาทมาเพื่อจะขายต่อเอากำไร หากใช้ต้องการซื้อไว้เพื่ออยู่อาศัยเองไม่ พกติการณ์ของโจทก์จึงเป็นการได้อสังหาริมทรัพย์มาโดย มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงว่าการกระทำก่อนการได้มาต้องนำมาประกอบการพิจารณา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1210/2530 ที่ดินที่โจทก์ขายไป เดิมสามมีโจทก์กับ ป. ร่วมกันซื้อมา เพื่อจัดสรรขาย เมื่อสามมีโจทก์ตาย โจทก์ในฐานะผู้จัดการมรดกได้เลิกการเป็นหุ้นส่วนกับ ป. และ แบ่งที่ดินเป็นของ ป. 66 แปลง เป็นของโจทก์ 53 แปลง ต่อมาโจทก์ได้ขายที่ดินที่ได้รับมานั้นต่อไป ดังนี้ การขายที่ดินของโจทก์จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือ หากำไร จะอ้างว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกไม่ได้²⁷⁷

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2168/2531 เมื่อปี 2507 โจทก์ซื้อที่ดินตำบลลาดยาว เขตบางเขน กรุงเทพมหานคร และได้อยู่อาศัยในที่ดินแปลงดังกล่าวตลอดมา ต่อมาในปี 2514 โจทก์ซื้อที่ดิน เขตราชบุรีบูรณะ กรุงเทพมหานคร ไร่อีก 1 แปลง และต่อมาในปี 2519 โจทก์ได้ขายที่ดินแปลง ราชบุรีบูรณะได้กำไร 3 เท่าตัว ดังนั้น ในปี 2514 โจทก์มีที่ดินในเขตบางเขนใช้เป็นที่อยู่อาศัยอยู่แล้ว การที่โจทก์อ้างว่าซื้อที่ดินแปลงที่ตั้งอยู่ในเขตราชบุรีบูรณะเพื่อจะใช้เป็นที่อยู่อาศัยอีก จึงขาด เหตุผล และเชื่อว่าโจทก์ซื้อที่ดินแปลงดังกล่าวเพื่อหวังกำไรมากกว่า การขายที่ดินของโจทก์จึงเป็น การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁷⁸

คำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงว่าการกระทำภายหลังการได้มาต้องนำมาประกอบการพิจารณา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2537/2529 ซื้อที่ดินและตึกแถว 2,500,000 บาท มาตั้งแต่ พ.ศ. 2510 เมื่อซื้อมาแล้วไม่ได้ปรับปรุงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างหรือกระทำการอื่นใดอันจะแสดงให้เห็นเจตนา ซื้อทรัพย์สินนั้นมาเพื่อมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ต่อมาในปี พ.ศ. 2519 โจทก์มีหนี้สินจำนวนมาก จึงจำเป็นต้องขายที่ดินและตึกแถวไปในราคา 6,650,000 บาท ตามสภาพและค่าของเงินในขณะที่ขาย เพื่อนำเงินไปชำระหนี้ การขายที่ดินและตึกแถวของโจทก์จึงเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁷⁹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3773/2532 การที่โจทก์อ้างว่าซื้อที่ดินจาก ผ. และ ส. เพื่อใช้เป็นที่อยู่ อาศัยและสำนักงาน หลังจากโจทก์รวมที่ดินเป็นแปลงเดียวแล้วน่าจะปลูกสร้างอาคารให้เหมาะสม กับสภาพการใช้งานเท่าที่จำเป็นไปก่อน เพราะโจทก์มีเงินไม่พอต้องไปกู้ยืมเงินจาก ส. มาใช้จ่าย ในการก่อสร้าง การที่โจทก์ซื้อที่ดินมาและสร้างตึกแถวบนที่ดินถึง 5 ห้อง ทั้งแยกโฉนดที่ดิน

²⁷⁷ แหล่งเดิม.

²⁷⁸ แหล่งเดิม.

²⁷⁹ แหล่งเดิม.

ออกเป็นแปลงย่อยถึง 6 โฉนด เพื่อให้รับกับตึกแถวที่ก่อสร้าง ทั้งที่โจทก์มีเงินไม่พอ ส่อแสดงให้เห็นเจตนาของโจทก์ว่ามีได้ประสงค์จะซื้อที่ดินเพื่อใช้เป็นสำนักงานและที่อยู่อาศัยของคนเท่านั้น แต่มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจากที่ดินและตึกแถวส่วนที่เกินความจำเป็นที่โจทก์ต้องใช้ ทั้งยังปรากฏว่าโจทก์โอนขายที่ดินพร้อมตึกแถวให้แก่ ส. 2 ห้อง หลังจากก่อสร้างและแบ่งแยกที่ดินเสร็จไม่ถึง 1 ปี การที่โจทก์อ้างว่าได้ขายที่ดินดังกล่าวเพื่อชำระหนี้โดยให้ ส. นำไปจำนองกับธนาคาร เนื่องจาก ส. ต้องการใช้เงิน โดยมีเงื่อนไขว่าจะต้องขายคืนให้โจทก์นั้น เห็นว่าหากโจทก์ต้องการชำระหนี้ให้แก่ ส. โจทก์อาจนำที่ดินและตึกแถวไปจำนองและนำเงินมาชำระหนี้ได้โดยไม่จำเป็นต้องโอนขายให้ ส. นำไปจำนองอีกต่อหนึ่ง ทั้งยังจะต้องเสียค่าธรรมเนียมในการโอนกลับมาเป็นของโจทก์อีกครั้งหนึ่ง ข้ออ้างของโจทก์จึงขัดต่อเหตุผลและไม่มีน้ำหนัก ดังนั้น จึงถือว่าการขายที่ดินและตึกแถวของโจทก์เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁸⁰

คำพิพากษาฎีกาที่ 6312/2539 คำว่า “การขายที่ดินโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร” หาได้หมายความว่า เป็นการขายที่ดินที่มีการพัฒนา เช่น แบ่งที่ดินออกเป็นแปลง ๆ เพื่อสะดวกแก่การขายหรือจัดทำสาธารณูปโภค เช่น ถนน ไฟฟ้า ประปา เท่านั้นไม่ หากมีการซื้อที่ดินมาเพื่อขายต่อเอากำไร แม้จะมีได้กระทำให้ที่ดินเจริญขึ้น ก็ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้วโจทก์ทั้งสองมีภูมิลำเนาที่สามพราน จังหวัดนครปฐม ได้ซื้อที่ดินพิพาทซึ่งอยู่ที่จังหวัดราชบุรีในปี 2532 แม้โจทก์อ้างว่าซื้อที่ดินมาเพื่อทำการเกษตรและขายที่ดินไปเพราะประสบภาวะขาดทุนก็รับฟังเป็นความจริงมิได้ เพราะโจทก์ทั้งสองยังมิได้เข้าทำประโยชน์ใด ๆ ในที่ดินพิพาทเลย เมื่อโจทก์ทั้งสองได้ขายไปในปี 2533 เป็นการขายในเวลาอันสั้นเมื่อเทียบกับเวลาในการใช้ที่ดินเพื่อประกอบอาชีพอื่นอันมิใช่การค้าที่ดิน แสดงให้เห็นเจตนาซื้อที่ดินพิพาทเพื่อหากำไร การขายที่ดินพิพาทจึงเป็นการขายโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร²⁸¹

นอกจากคำพิพากษาฎีกาที่ได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานแล้ว กรมสรรพากรยังได้วางแนวทางในการพิจารณาไว้ว่า หากเป็นการซื้อที่ดินมาจำนวนเล็กน้อย ไม่เคยซื้อหรือขายที่ดินและที่ดินที่ซื้อมานั้น ได้ซื้อมาเป็นเวลานานเกินสมควร เช่น ซื้อและถือครองเป็นเวลา 10 ปีขึ้นไป แต่ต่อมามีความจำเป็นต้องขายไป ให้ถือว่าเป็นการได้ที่ดินมาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร (มติ กพอ. ครั้งที่ 1/2526 วันที่ 13 มกราคม 2526)²⁸²

²⁸⁰ จาก คดีการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร, โดย พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา, 2533, *คูหาพาห*, 5, น.26-27.

²⁸¹ จาก *กรณีศึกษาปัญหาภาษีอากร ศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ* (น. 121), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ค, กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร.

²⁸² *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (น. 1-163 – 1-164). เล่มเดิม.

ทั้งนี้ กรมสรรพากรยังได้มีคำวินิจฉัยเป็นแนวทางเอาไว้อีกว่า บางพฤติการณ์ของผู้ขายสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าซื้อสังหาริมทรัพย์มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ซื้อมาเพื่อนำไปใช้ให้สมกับประโยชน์ที่ซื้อมา เช่น ซื้อบ้านมาเพื่ออยู่อาศัย แต่ต่อมาได้ขายไป แม้ว่าระยะเวลาการถือครองอาจไม่ถึง 10 ปี แต่เมื่อได้ถือครองเป็นระยะเวลาพอสมควรที่จะแสดงให้เห็นว่าไม่ได้ซื้อมาเพื่อการค้า เช่น เกินกว่า 5 ปี และมีความจำเป็นจึงขาย กรณีดังกล่าวย่อมถือว่าเป็นการได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเช่นกัน²⁸³ ดังจะเห็นได้จากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ดังนี้²⁸⁴

1) ซื้อที่ดินมาในปี 2528 และได้ขายไปในปี 2535 ในสภาพเดิม เป็นการขายที่ดินเกิน 5 ปี ไม่เข้าลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร (กค 0802/26002 ลงวันที่ 22 ธันวาคม 2536)

2) ซื้อที่ดินมาเมื่อปี 2520 นำมาทำไร่มันสำปะหลังและสวนมะพร้าวตลอดมาได้ขายไปในปี 2531 ในสภาพเดิมที่ซื้อมา เป็นการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร (กค 0802(ก)/4228 ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2535)

3) ซื้อที่ดินมาในราคา 296,654 บาท ถือครองมา 10 ปี แล้วขายไปในราคา 1,290,200 บาท และซื้อที่ดินในราคา 20,000 บาท ถือครอง 9 ปี ขายไปในราคา 120,000 บาท ขายที่ดินไปเพื่อชำระหนี้ธนาคาร แม้ว่าราคาซื้อและราคาขายจะต่างกันมากก็เป็นไปตามกาลเวลา แต่เมื่อได้ถือครองและใช้ประโยชน์ในที่ดินมานานถึง 9 ปี และ 10 ปี การขายที่ดินดังกล่าวจึงเป็นการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร (กค 0802(กม)/1125 ลงวันที่ 18 พฤษภาคม 2536)

อนึ่ง การที่ประมวลรัษฎากรได้จำแนกประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวข้างต้น เพราะต้องการให้ผู้มีเงินได้ได้รับผลทางภาษีอากรแตกต่างกันไม่ว่าจะในเรื่องของวิธีการคำนวณภาษี และการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวผู้วิจยจะได้อธิบายไว้ในหัวข้อ 2.4.12 และในบทที่ 3 ต่อไปตามลำดับ ทั้งนี้จากการศึกษา ยังพบว่าไม่มีการจำแนกประเภทของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปตามเจตนาแห่งการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีวิธีการในการคำนวณเพื่อเสียภาษีโดยไม่ต้องคำนึงว่าผู้ขายจะได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหรือไม่²⁸⁵

²⁸³ แหล่งเดิม.

²⁸⁴ แหล่งเดิม.

²⁸⁵ กรณีอย่างไร? จึงถือว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และขายอย่างไร? จึงจะถือว่าเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไร (น. 44). เล่มเดิม.

2.4.10 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

2.4.10.1 เงินได้พึงประเมินที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เดิมมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จัดเก็บจากราคาซื้อขายจริง หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่ยอดใดสูงกว่ากัน แต่ต่อมาได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 49 ทวิ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 28) พ.ศ. 2534 มาตรา 3 มีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 19 กันยายน 2534 เป็นต้นมา²⁸⁶ โดยบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมเป็นว่า “ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทนไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น” ผลจากการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว จึงทำให้นับแต่วันที่ 19 กันยายน 2534 เป็นต้นไป บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะได้อสังหาริมทรัพย์มาโดยทางใดก็ตาม จะต้องนำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนเพียงราคาเดียวเท่านั้น มาเป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยไม่คำนึงว่าราคาซื้อขายจริงหรือราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะมีจำนวนเท่าใด การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรไว้ เช่นนี้ ก็เพราะต้องการให้เกิดความสะดวกในการจัดเก็บภาษี และเพื่อป้องกันมิให้เกิดกรณีที่ผู้ซื้อและผู้ขายสมยอมกันทำสัญญาซื้อขายในราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายจริงเพื่อการหนีภาษีที่มักเกิดขึ้นอยู่เสมอ²⁸⁷

2.4.10.2 หลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน

สำนักงานประเมินราคาทรัพย์สิน สังกัดกรมธนารักษ์ มีหน้าที่จัดทำบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินให้เป็นไปตามระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วย

²⁸⁶ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 28) พ.ศ. 2534, มาตรา 3.

²⁸⁷ จาก กลยุทธ์การวางแผนภาษี Advance tax planning and strategy (น. 13-6), โดย อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, 2556, กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์ 50.

หลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538 ทั้งนี้ การที่ประมวลกฎหมายที่ดินให้อำนาจคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ออกระเบียบดังกล่าว²⁸⁸ ก็เพื่อให้การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์มีหลักเกณฑ์และวิธีการในการปฏิบัติเป็นมาตรฐานเดียวกัน²⁸⁹ ซึ่งสามารถสรุปสาระสำคัญได้ดังต่อไปนี้

การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ แบ่งออกเป็น 3 กรณี ดังนี้

1) การประเมินราคาที่ดินแบ่งออกเป็นกรณีประเมินราคาที่ดินรายบล็อก คือ การประเมินราคาที่ดินเป็นกลุ่มตามแนวถนน ซอย กั้นกับการประเมินราคาที่ดินรายแปลง คือ การประเมินราคาที่ดินแต่ละแปลงเป็นราคาต่อตารางวา ซึ่งปัจจุบันมีการประกาศใช้ในเขตกรุงเทพมหานคร ปริมณฑลและเขตเทศบาลบางพื้นที่ โดยมีวิธีการประเมินราคาทุนทรัพย์ดังนี้²⁹⁰

(1) เจ้าหน้าที่ธนารักษ์พื้นที่จัดทำแผนที่แสดงที่ตั้ง และข้อมูลเกี่ยวกับพื้นที่ที่จะทำการสำรวจและประเมินราคา เช่น ข้อมูลทางด้านผังเมือง เป็นต้น

(2) ทำการสำรวจและสอบถามข้อมูลราคาซื้อขายที่ดินในท้องตลาดย้อนหลังไม่เกิน 3 ปี เช่น รายได้หรือค่าเช่าที่ได้รับจากที่ดิน และข้อมูลอื่น ๆ ที่มีผลกระทบต่อราคาที่ดิน เช่น ทำเลที่ตั้ง การคมนาคม สาธารณูปโภค การใช้ประโยชน์ที่ดินและแนวโน้มการเปลี่ยนแปลงการใช้ประโยชน์ที่ดิน แนวโน้มการพัฒนาเมืองในอนาคต และข้อมูลการตกลงจะซื้อขายที่ดิน ในกรณีที่ดินบริเวณใดไม่มีการซื้อขายให้พิจารณาประเมินทุนทรัพย์จากที่ดินหน่วยใกล้เคียงที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน หลังจากนั้นจึงทำการวิเคราะห์และประเมินราคา โดยวิธีเปรียบเทียบราคาตลาด

2) การประเมินราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้าง มีวิธีการประเมินราคาทุนทรัพย์ดังนี้²⁹¹

(1) เจ้าหน้าที่ธนารักษ์พื้นที่ทำการสำรวจประเภทของโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดและกำหนดเป็นแบบมาตรฐานตามหลักการเขียนแบบสถาปัตยกรรม พร้อมจัดทำราคาโรงเรือนสิ่งปลูกสร้างในจังหวัดนั้น ๆ ในแต่ละแบบมาตรฐานที่ได้กำหนดขึ้น

²⁸⁸ ประมวลกฎหมายที่ดิน, มาตรา 105 เบญจ.

²⁸⁹ จาก การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์, โดย ฉัฐกนก ฐวนิธิพร, 2555, *สรรพากรศาสตร์*, 59 (6), น. 19-20.

²⁹⁰ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538, หมวด 1.

²⁹¹ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538, หมวด 2.

(2) ราคาโรงเรียนสิ่งปลูกสร้างแต่ละแบบจะมาจากการสำรวจข้อมูลและการประมาณการค่าก่อสร้างโดยพิจารณาข้อมูลจากปริมาณงาน ราคาวัสดุก่อสร้าง และอัตราค่าจ้างแรงงานของแต่ละจังหวัด และให้หักค่าเสื่อมตามอายุการใช้งาน ทั้งนี้ ให้เปรียบเทียบราคา ค่าก่อสร้างของหน่วยงานอื่น ๆ เช่น สำนักงานงบประมาณ กรมโยธาธิการ ธนาคารพาณิชย์ ผู้รับเหมา เป็นต้น ด้วย

3) การประเมินราคาห้องชุด ให้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เป็นราคาต่อตารางเมตร โดยกำหนดเป็นรายชั้น หรือกลุ่มชั้นที่มีราคาเท่ากัน หรืออาจกำหนดเป็นรายห้องชุด หากราคาในชั้นเดียวกันแตกต่างกัน โดยมีวิธีการประเมินราคาทุนทรัพย์ คือ²⁹² กรณีที่มีการจดทะเบียนอาคารชุดใหม่ ให้เจ้าหน้าที่ธนารักษ์พื้นที่ใช้ราคาตลาดของห้องชุด ณ วันที่จดทะเบียนอาคารชุดนั้น ๆ มากำหนดเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ แต่กรณีที่เป็นกรปรับราคาประเมินทุนทรัพย์เมื่อครบระยะเวลาการใช้บัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ ให้กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์โดยคำนึงถึงราคาซื้อขาย หรือค่าเช่าของห้องชุดในแต่ละชั้นและข้อมูลลักษณะเดียวกันของอาคารชุดอื่นที่คล้ายคลึงกัน ในบริเวณใกล้เคียง และคำนึงถึงปริมาณ คุณภาพและการจัดการทรัพย์สินส่วนกลาง แบบและตำแหน่งที่ตั้งห้องชุดในอาคารชุดนั้น และราคาตลาดของที่ดินอันเป็นทรัพย์สินส่วนกลางของอาคารชุด และต้นทุนค่าก่อสร้างอาคาร ณ วันจดทะเบียนอาคารชุด ทั้งนี้ ให้ดำเนินการประเมินราคาโดยใช้วิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีประกอบกัน ดังนี้

(1) ให้ใช้วิธีเปรียบเทียบราคาตลาด กรณีที่มีข้อมูลราคาซื้อขายห้องชุดในอาคารชุดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและตั้งอยู่บริเวณใกล้เคียงกัน

(2) ให้ใช้วิธีการคิดจากรายได้ กรณีที่มีข้อมูลค่าเช่าห้องชุดในอาคารชุดที่มีลักษณะคล้ายคลึงกันและตั้งอยู่บริเวณใกล้เคียงกัน

(3) ให้ใช้วิธีต้นทุนทดแทน กล่าวคือ การคิดหามูลค่าห้องชุดที่จะทำการประเมินราคา โดยการประมาณราคาต้นทุนราคาค่าก่อสร้างใหม่ในลักษณะทดแทนของเก่า หักด้วยค่าเสื่อมตามอายุการก่อสร้าง ซึ่งจะใช้วิธีนี้เมื่อข้อมูลใน (1) หรือ (2) ไม่เพียงพอหรือไม่สามารถเปรียบเทียบได้

หลังจากเจ้าหน้าที่ธนารักษ์พื้นที่ดำเนินการประเมินราคาตามหลักเกณฑ์ วิธีการที่กำหนดไว้ตามระเบียบดังกล่าวแล้ว ให้นำผลการประเมินราคาแต่ละกรณีเสนอต่อคณะอนุกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ประจำจังหวัดเพื่อพิจารณา และนำผลการพิจารณากำหนดราคา ดังกล่าว เสนอต่อคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์พิจารณาให้ความเห็นชอบก่อน

²⁹² ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538, หมวด 3.

นำไปประกาศใช้ต่อไป ทั้งนี้ การประกาศใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ มีกำหนดไม่เกินคราวละ 4 ปี นับแต่วันที่ประกาศใช้ แต่ในกรณีที่ปรากฏว่าราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ ตามปกติในท้องตลาดแตกต่างจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ประกาศไว้มากพอสมควรสามารถ ปรับปรุงแก้ไขก่อนครบ 4 ปี หรือในกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ทางเศรษฐกิจและสังคม อาจขยายเวลาการใช้บัญชีกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ครบ 4 ปี ออกไปอีกได้แต่ต้องไม่เกิน คราวละ 1 ปี²⁹³

ตัวอย่างจากตารางสรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน รอบบัญชีปี พ.ศ. 2555-2558 ของ กรมธนารักษ์ปรากฏว่าราคาที่ดินบริเวณถนนสีลมมีราคาประเมินทุนทรัพย์แพงที่สุดในเขต กรุงเทพมหานคร คือ ตารางวาละ 850,000 บาท ในขณะที่ราคาที่ดินบริเวณเขตหนองจอกมีราคาประเมิน ทุนทรัพย์ที่ดินเพียงตารางวาละ 15,000-24,000 บาท²⁹⁴ ที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากถนนสีลมเป็นย่านธุรกิจ สำนักงาน โดยมีสำนักงานใหญ่ของสถาบันการเงินและบริษัทขนาดใหญ่เป็นจำนวนมาก และ ยังมีรถไฟฟ้าวิ่งผ่าน จึงถือเป็นที่ดินที่เหมาะสมต่อการลงทุนเพื่อพัฒนาที่ดินต่อไป ต่างจากที่ดิน บริเวณเขตหนองจอกที่แทบไม่มีโครงการสาธารณูปโภคใหม่ใด ๆ จึงทำให้ราคาที่ดินบริเวณนี้ ต่ำกว่าที่ดินบริเวณถนนสีลม

2.4.11 งานวิจัยของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

แม้ว่าหลักเกณฑ์และวิธีการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียม จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ตามระเบียบที่ออกโดยคณะกรรมการ กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ จะกำหนดให้ประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์โดยวิธีเปรียบเทียบกับ ราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ก็ตาม แต่ในความเป็นจริงยังคงปรากฏว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน โดยส่วนใหญ่ มีราคาต่ำกว่าราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์อยู่มาก เช่น ตามบัญชีราคาประเมินทุนทรัพย์ของที่ดิน เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน รอบบัญชี ปี พ.ศ. 2555-2558 กำหนดให้ที่ดินบริเวณถนนสีลม มีราคาประเมินทุนทรัพย์แพงที่สุดในเขต กรุงเทพมหานคร โดยมีราคาอยู่ที่ตารางวาละ 850,000 บาท ส่วนที่ดินบริเวณถนนพระรามที่ 1

²⁹³ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการ กำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538, หมวด 4.

²⁹⁴ กรมธนารักษ์. (2555). *สรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ปี 2555-2558 จังหวัดกรุงเทพมหานคร*. สืบค้น 20 ตุลาคม 2557, จาก http://www.treasury.go.th/ewt_news

ใกล้สถานีรถไฟฟ้ายาม มีราคาประเมินทุนทรัพย์อยู่ที่ตารางวาละ 800,000 บาท ในขณะที่ราคาตลาดของที่ดินที่แพงที่สุดในเขตกรุงเทพมหานครกลับเป็นที่ดินบริเวณถนนพระรามที่ 1 ใกล้สถานีรถไฟฟ้ายาม โดยในปี พ.ศ. 2556 มีราคาตลาดอยู่ที่ตารางวาละ 1,600,000 บาท ส่วนที่ดินบริเวณถนนสีลมมีราคาตลาดในปี พ.ศ. 2556 อยู่ที่ตารางวาละ 1,350,000 บาท²⁹⁵ เป็นต้น จากข้อเท็จจริงดังกล่าว แสดงให้เห็นว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมประมวลกฎหมายที่ดินนั้นไม่มีความสัมพันธ์กับราคาตลาดหรือไม่ใช่ราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ แม้จะมีการปรับปรุงราคาทุกระยะ 4 ปีก็ตาม อันมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาน้อยกว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของตน นอกจากนี้ยังทำให้ผู้ซื้อผู้ขายไม่อาจนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปใช้อ้างอิงประกอบการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ของตนได้

ทั้งนี้ ผู้วิจัยได้ทำการศึกษางานวิจัยของผู้อื่น พบว่ามีหลายงานวิจัยที่ทำการศึกษาและวิเคราะห์ถึงประเด็นปัญหาการประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินมีราคาต่ำกว่าราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งผู้วิจัยขอยกตัวอย่างงานวิจัยของผู้อื่นที่เกี่ยวข้องมา 2 งานวิจัย ดังนี้

1) วิทยานิพนธ์เรื่อง “ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์” เขียนโดยนายวิทยา แจ่มเจ็ดริ้ว วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง ปีการศึกษา 2542

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์และขอบเขตของการศึกษาเพื่อศึกษาและวิเคราะห์เกี่ยวกับผลกระทบจากการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรครั้งล่าสุด ที่บัญญัติให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเพียงราคาเดียวมาใช้เป็นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยวิเคราะห์ว่ามีผลทำให้เกิดปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะปัญหาการประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ที่ในความเป็นจริงมักมีราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง และราคาตลาดอยู่สูงมาก ทำให้ในการคำนวณภาษีเงินได้ตอนสิ้นปีภาษี เมื่อผู้ขายที่ได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร และโดยมุ่งทางการค้าหรือหากำไร นำค่าใช้จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งส่วนใหญ่ก็มักมีจำนวนที่สูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ด้วยเช่นกันมาหักออกจากราคาประเมิน

²⁹⁵ จาก ชี้นำเรื่องและรุ่งเรืองในกรุงเทพฯ, โดย โสภณ พร โชคชัย, 2557, *มูลนิธิประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทย*, 13 (4), น. 12.

ทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ที่ขายแล้วผลลัพธ์ที่ได้มักเกิดผลขาดทุนเสมอ ทำให้ผู้ขายหรือผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งสองกรณีดังกล่าว ไม่มีภาระภาษีหรือเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น

ทั้งนี้ ยังได้วิเคราะห์ว่าบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรนั้นขัดแย้งกับคำนิยามของคำว่า“เงินได้พึงประเมิน” ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร กับทั้งยังเป็นช่องทางให้ผู้ประกอบกิจการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ใช้เป็นแนวทางในการหนีภาษีโดยการสร้างต้นทุนขายให้แก่ตนเองได้เพิ่มมากขึ้นอีกด้วย²⁹⁶

โดยได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวไว้หลายแนวทางด้วยกัน ดังนี้

(1) ให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้กลับไปมีลักษณะเช่นเดิมก่อนที่จะมีการแก้ไขดังที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน กล่าวคือ แก้ไขให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการกำหนดราคาขายของอสังหาริมทรัพย์ โดยให้ถือตามราคาทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน (ราคาซื้อขายจริง) หรือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนนั้น แล้วแต่ราคาใดสูงกว่ากัน หรือ

(2) ให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในลักษณะกำหนดให้เจ้าพนักงานผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องคิดคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพียงราคาเดียว แต่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสิ้นปี ให้ผู้มีเงินได้ยังคงมีหน้าที่นำราคาซื้อขายจริง หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่จำนวนใดสูงกว่ากันมาเป็นฐานรายได้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีตามปกติ หรือ

(3) ให้แก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้ พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โดยให้เพิ่มเติมความหมายของคำว่า “ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร” ให้หมายความถึง “ค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะสอดคล้องกับฐานเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยการนำค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกิดขึ้นมาเฉลี่ยให้เป็นไปตามสัดส่วนระหว่างราคาประเมินทุนทรัพย์

²⁹⁶ ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 1-9). เล่มเดิม.

ของอสังหาริมทรัพย์ ต่อราคาซื้อขายของอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นจริง ผลลัพธ์ที่ได้จะเป็นค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของราคาประเมินทุนทรัพย์ในการคำนวณภาษีต่อไป²⁹⁷ หรือ

(4) ให้แก้ไขปัญหาโดยไม่ต้องแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเลย เพียงแต่ขอความร่วมมือจากคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ให้พิจารณาแก้ไขปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เสียใหม่ให้ใกล้เคียงและสอดคล้องกับราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์ในแต่ละเขตให้มากที่สุด

โดยแนวทางที่ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เห็นว่าเป็นแนวทางแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายที่ดีที่สุด คือ การแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรตามที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้กลับไปเป็นเช่นเดิมก่อนมีการแก้ไข เพราะนอกจากจะแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มักเกิดผลขาดทุน เพราะค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวนสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ได้แล้ว ยังสามารถแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายเงินได้บุคคลธรรมดาสูงเกินจำนวนของราคาซื้อขายที่แจ้งให้สูงขึ้น เนื่องจากหากผู้ซื้อยังคงกำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์แจ้งราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ให้สูงกว่าราคาซื้อขายที่แท้จริง เพื่อสร้างต้นทุนขายให้แก่ตนหรือกิจการของตนให้เพิ่มขึ้น ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ก็จะเกิดภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงเกินจำนวนของราคาซื้อขายที่แจ้งให้สูงขึ้นนั่นเอง อีกทั้งยังมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะและอากรแสตมป์ที่กำหนดให้นำราคาซื้อขายจริง หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่จำนวนใดสูงกว่ากันมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีอีกด้วย²⁹⁸

ทั้งนี้ ผู้เขียนวิทยานิพนธ์ฉบับดังกล่าวยังได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขเพิ่มเติมไว้ด้วยว่า เนื่องจากข้อเสนอแนะให้ทำแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรตามที่ใช้อยู่ในปัจจุบันให้กลับไปเป็นเช่นเดิมก่อนมีการแก้ไข ที่กำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามราคาซื้อขายที่แท้จริง หรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่ราคาใดสูงกว่ากันนั้นไม่สามารถแก้ไขปัญหาผู้ขายทำการหนีภาษีด้วยการจดแจ้งราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์

²⁹⁷ ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ หาได้จากราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์คูณด้วยค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและหารด้วย 100 (อ้างถึงใน ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 192), โดย วิทยา แจ่มเจ็ดริ้ว, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

²⁹⁸ ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 178-232). เล่มเดิม.

ให้ต่ำกว่าราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริง โดยจงใจลดแจ้งราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่มีจำนวนต่ำกว่าแทน ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เพื่อให้ตนมีภาระภาษีลดน้อยลง ทั้งยังส่งผลให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นช่องทางการทุจริตโดยการเรียกหรือรับสินบน จากผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเป็นค่าตอบแทนในการยินยอมให้แจ้งราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ให้ต่ำกว่าราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริง²⁹⁹ จึงได้เสนอแนวทางแก้ไขขึ้นเพิ่มเติมเพื่อช่วยให้ปัญหาดังกล่าวข้างต้นลดน้อยลงหรือหมดสิ้นไป ดังนี้³⁰⁰

(1) ให้กรมสรรพากรดำเนินการแก้ไขเพิ่มเติมแนวทางการปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 61/2539 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์³⁰¹ โดยให้เพิ่มเติมแนวทางการปฏิบัติในลักษณะว่า “ในการคำนวณค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่ขายให้ถือตามราคาที่ปรากฏในสัญญาซื้อขายตามที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน” เพื่อให้ผู้ซื้อทำหน้าที่ควบคุมดูแลให้ผู้ขายแสดงราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริง เพราะไม่เช่นนั้นจะมีผลต่อการคำนวณต้นทุนขายของผู้ซื้อในอนาคตเมื่อมีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไป นอกจากนี้การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว ยังช่วยปิดช่องทางการทุจริตของเจ้าพนักงานประเมินได้อีกด้วย

(2) ให้เพิ่มเติมข้อความที่เกี่ยวกับหน้าที่ของผู้ซื้อและผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ลงในบันทึกถ้อยคำการชำระภาษีอากร (ท.ด. 16) ให้ชัดเจนถึงหน้าที่ของผู้ซื้อและผู้ขายที่ต้องจดทะเบียนแสดงราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่แท้จริงต่อเจ้าพนักงานประเมิน ตลอดจนความรับผิดชอบสูงสุดทั้งทางแพ่ง (มาตรา 54 และมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร) และทางอาญา (มาตรา 37 ทวิแห่งประมวลรัษฎากรและมาตรา 137 แห่งประมวลกฎหมายอาญา) ที่ทั้งผู้ซื้อและผู้ขายจะได้รับหากราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่แจ้งแจ้งนั้นเป็นเท็จไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน เพื่อให้ผู้ซื้อและผู้ขายเกิดความเกรงกลัวต่อความผิดและบทลงโทษ

2) บทความทางวิชาการเรื่อง “ปฏิรูปภาษี การคลังและงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมในสังคม” เขียนโดยศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์

บทความนี้ได้ทำการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาความเหลื่อมล้ำระหว่างคนในสังคม ซึ่งผลจากการศึกษาระบุว่าช่องว่างระหว่างคนรวยกับคนจนที่เพิ่มขึ้นเกิดจากความไม่เสมอภาคของการ

²⁹⁹ แหล่งเดิม.

³⁰⁰ แหล่งเดิม.

³⁰¹ ปัจจุบันคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปโดยผลของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.147/2557 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2557.

กระจายรายได้ และการจัดสรรงบประมาณของรัฐที่กระจุกตัวอยู่เพียงในเมืองที่พัฒนาแล้ว พร้อมทั้งได้เสนอแนวทางในการแก้ไขปัญหาว่าควรกระจายอำนาจการจัดเก็บภาษีและแบ่งรายได้ให้แก่ท้องถิ่นมากขึ้น และปรับปรุงระบบการจัดสรรงบประมาณ โดยคำนึงถึงความยากจนของประชากรแต่ละท้องถิ่นควบคู่กันไป³⁰²

ทั้งนี้ ในส่วนของข้อเสนอเกี่ยวกับการปฏิรูปภาษี มีการเสนอแนวทางการปฏิรูปไว้หลากหลายด้าน และหนึ่งในแนวทางการปฏิรูปภาษี คือ การพัฒนาราคาประเมินอสังหาริมทรัพย์ให้ใกล้เคียงราคาตลาดให้มากที่สุด เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอน อันเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมาใช้ในการคำนวณและเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นราคาที่มีจำนวนต่ำกว่าราคาตลาด ทั้งยังไม่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดปัจจุบัน ทำให้ผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ประเทศไทยใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ไม่ใช่ผลได้จากทุนที่สะท้อนถึงราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในขณะที่มีการขาย ส่งผลให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เสียภาษีผลได้จากทุนต่ำกว่าที่ควรจะเป็น³⁰³

งานวิจัยดังกล่าวจึงเสนอแนวทางการแก้ไขว่าควรกำหนดให้ภาคเอกชนที่เชี่ยวชาญด้านการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์จากหลายแห่งในแต่ละพื้นที่เข้ามาทำหน้าที่ประเมินราคาการให้ภาคเอกชนทำงานร่วมกับหน่วยงานรัฐนี้ เพราะเชื่อว่าแรงจูงใจในการแสวงหากำไรสูงสุดของภาคเอกชนจะทำให้การประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ใกล้เคียงกับราคาตลาดมากที่สุด

นอกจากนี้ งานวิจัยดังกล่าวยังได้เสนอว่าในพื้นที่ที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์จำนวนมากให้มีการประเมินราคาทุก ๆ ปี ส่วนพื้นที่ที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่มากนักให้ประเมินราคาใหม่ทุก ๆ 3 ปี ซึ่งวิธีการนี้เป็นวิธีการที่ใช้ในมลรัฐต่าง ๆ ของประเทศสหรัฐอเมริกาและเสนอให้แก้ไขการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์มาใช้ในการคำนวณภาษี เช่นเดียวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และค่าธรรมเนียมการโอน เพื่อทำให้ผู้ซื้อและผู้ขายทำสัญญาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์กันตามราคาซื้อขายจริง เพราะราคาซื้อขายจริงจะไม่มีผลต่อการเสียภาษีและค่าธรรมเนียมโอน เมื่อเป็นเช่นนี้

³⁰² ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม (น. 14-18). เล่มเดิม.

³⁰³ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม. (อ้างถึงใน ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม (น. 28). เล่มเดิม).

ราคาซื้อขายจริงจะสะท้อนถึงราคาตลาดซึ่งผู้ประเมินราคาสามารถนำราคาซื้อขายจริงมากำหนดเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ต่อไปในอนาคตได้³⁰⁴

ดังนั้น การปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินให้ใกล้เคียงกับราคาตลาดมากที่สุด ไม่เพียงแต่จะเป็นประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น แต่ยังเป็นประโยชน์ต่อประชาชนที่จะสามารถนำเอาราคาประเมินทุนทรัพย์ไปประกอบการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ของตนได้ด้วย³⁰⁵

2.4.12 วิธีการคำนวณและอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

2.4.12.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย³⁰⁶ และนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนขายอสังหาริมทรัพย์³⁰⁷ ทั้งนี้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีขึ้นในขณะที่ผู้เสียภาษีกำลังมีรายได้ที่พร้อมที่จะเสียภาษี³⁰⁸ ซึ่งภาษีที่หักไว้และนำส่งนี้จะถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ในปีภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ของผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น³⁰⁹

การหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์มีวิธีการคำนวณดังนี้

กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา³¹⁰ และกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น ได้แก่ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร³¹¹ ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจะต้องคำนวณโดยการนำราคาขาย (ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์) หักด้วยค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง

³⁰⁴ แหล่งเดิม.

³⁰⁵ แหล่งเดิม.

³⁰⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 วรรคหนึ่ง.

³⁰⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 52 วรรคสอง.

³⁰⁸ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 164). เล่มเดิม.

³⁰⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 60.

³¹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ก).

³¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คุณด้วยอัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย³¹²

“จำนวนปีที่ถือครอง” หมายถึง “จำนวนปีนับตั้งแต่ปีที่ได้กรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครอง ในอสังหาริมทรัพย์ ถึงปีที่โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น ถ้าเกิน 10 ปี ให้นับเพียง 10 ปี และเศษของปีให้นับเป็น 1 ปี”³¹³ ฉะนั้น ในปีแรกและปีสุดท้ายที่ถือครอง แม้จะถือครองไม่ครบปีก็ต้องนับเป็น 1 ปี เช่น ซื้อที่ดินมาเมื่อวันที่ 25 ธันวาคม 2556 และขายไปเมื่อวันที่ 13 มกราคม 2557 กรณีนี้ถือว่าได้ถือครองมาแล้วเป็นเวลา 2 ปี เป็นต้น³¹⁴

ทั้งนี้ ถ้าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาหรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่คำนวณได้มีจำนวนเกินร้อยละ 20 ของราคาขาย ก็ให้หักไว้เพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเท่านั้น³¹⁵ แต่ถ้าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แม้จะคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายได้เกินร้อยละ 20 ก็ให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามจำนวนที่คำนวณได้เพราะกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดเพดานการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายสูงสุดไว้ ดังนั้น ในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจึงไม่ต้องคำนวณเพื่อดูว่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่คำนวณได้มีจำนวนเกินร้อยละ 20 ของราคาขายหรือไม่³¹⁶

นอกจากนี้ การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก เพราะกฎหมายยกเว้นให้เฉพาะแต่กรณีการคำนวณภาษีตามวิธีมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น แต่ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มิได้คำนวณตามวิธีการดังกล่าว

³¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก) และ (ข).

³¹³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสี่.

³¹⁴ จาก การวางแผนภาษีอากร *Tax Planning* (น. 401), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ง, 2553, กรุงเทพฯ:

สถาบัน T. Training Center.

³¹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสอง.

³¹⁶ การวางแผนภาษีอากร *Tax Planning* (น. 403). เล่มเดิม.

ตัวอย่างที่ 1

การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีได้มาจากการได้รับมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์)	XXX
หัก เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่เกิน 200,000 บาท ตลอดปีภาษี กรณีอสังหาริมทรัพย์ตั้งอยู่นอกเขตกรุงเทพมหานคร เทศบาล หรือเมืองพัทยา (ถ้ามี)	XXX
คงเหลือ	XXX
หัก ค่าใช้จ่าย	XXX
เงินได้สุทธิ	XXX
หาร จำนวนปีที่ถือครอง (นับตามปี พ.ศ. แต่ไม่เกิน 10 ปี)	XX
เงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ อัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จำนวนเงินภาษีต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ จำนวนปีที่ถือครอง	XX
จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย (ภาษีที่คำนวณได้ต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย)	XXX

ตัวอย่างที่ 2

การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีได้มาโดยทางอื่น	
เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์)	XXX
หัก ค่าใช้จ่าย	XXX
เงินได้สุทธิ	XXX
หาร จำนวนปีที่ถือครอง (นับตามปี พ.ศ. แต่ไม่เกิน 10 ปี)	XX
เงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ อัตราภาษีแบบก้าวหน้าตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จำนวนเงินภาษีต่อปีที่ถือครอง	XXX
คูณ จำนวนปีที่ถือครอง	XX
จำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องหัก ณ ที่จ่าย	XXX

(เฉพาะกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่านั้น ที่จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะเสียไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย)

2.4.12.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ครั้งปี และสิ้นปี

ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยยื่นแบบแสดงรายการปีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี ภายในวันที่ 30 กันยายน เนื่องจากเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ซึ่งมีกฎหมายกำหนดไว้ให้เสียภาษีเงินได้ครั้งปี³¹⁷ ส่วนครั้งที่สองให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป เพื่อเสียภาษีเงินได้สิ้นปี ทั้งนี้วิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ครั้งปีและสิ้นปีนี้ มีวิธีการคำนวณเช่นเดียวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี ตามหลักการทั่วไปในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา³¹⁸ ดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.6.3 โดยอัตราภาษีที่ใช้ในการคำนวณเป็นไปตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.6³¹⁹

สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา หรือที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรก็ได้³²⁰ ซึ่งหมายความว่า ผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปคำนวณรวมกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปี³²¹ เท่ากับว่าผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย³²² หรือผู้มีเงินได้อาจเลือกยื่นแบบแสดงรายการ และนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปคำนวณเพื่อเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปีก็ได้ โดยเลือกคำนวณภาษีแยกต่างหากจากเงินได้อื่น (เฉพาะกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร) โดยใช้หลักการคำนวณเดียวกันกับ

³¹⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 ทวิ.

³¹⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1) (2).

³¹⁹ การวางแผนภาษีอากร *Tax planning* (น. 395-396). เล่มเดิม.

³²⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

³²¹ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 54). เล่มเดิม.

³²² การวางแผนภาษีอากร *Tax planning* (น. 403). เล่มเดิม.

ตอนหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย³²³ และหากภาษีที่คำนวณได้ตามวิธีนี้มีมากกว่าร้อยละ 20 ของราคาขาย ก็คงให้เสียเพียงร้อยละ 20 ของราคาขายเท่านั้น^{324 325}

แต่ถ้าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรแล้ว ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการ และนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษีครึ่งปี และสิ้นปีตามปกติ³²⁶ ส่วนภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เสียไปขณะจดทะเบียนการโอนที่สำนักงานที่ดินเป็นเพียงเครดิตภาษีที่สามารถนำไปหักออกจากภาษีครึ่งปี และสิ้นปีเท่านั้น³²⁷ เว้นแต่จะเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และผู้ขายได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาคำนวณเพื่อเสียภาษีครึ่งปี และสิ้นปี ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544³²⁸

อนึ่ง ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะเป็น การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย หรือการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีหรือสิ้นปี มีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายแตกต่างกันไปตามเจตนาการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ของผู้มีเงินได้ ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและกฎหมายของต่างประเทศต่อไปในบทที่ 3

³²³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

³²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสอง.

³²⁵ การวางแผนภาษีอากร *Tax planning* (น. 407-408). เล่มเดิม.

³²⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1).

³²⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 60.

³²⁸ การวางแผนภาษีอากร *Tax planning* (น. 408). เล่มเดิม.

2.5 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีสำดับรอง

กฎหมายภาษีอากร (Tax Legislation) ประกอบด้วยกฎหมายแม่บท (Primary Legislation) ได้แก่ พระราชบัญญัติ และประมวลกฎหมายภาษี และกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation)³²⁹ ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ระเบียบกระทรวง และประกาศอธิบดี (กรมสรรพากร กรมศุลกากรและกรมสรรพสามิต)³³⁰

2.5.1 แนวคิดในการออกกฎหมายภาษีสำดับรอง

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนั้นมีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชน เพราะทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้จ่ายเงินที่ตนเองหามาได้ทั้งหมด โดยประชาชนจะต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อใช้สำหรับชำระค่าภาษีอากรให้แก่รัฐ ดังนั้นในการออกกฎหมายภาษีอากรที่เป็นกฎหมายแม่บท จึงจำเป็นและสมควรอย่างยิ่งที่จะต้องกระทำผ่านกระบวนการบัญญัติกฎหมายของรัฐสภาที่มีสมาชิกประกอบไปด้วยวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่ง และสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรที่มาจากกรรมาธิการเลือกตั้งของประชาชน ซึ่งถือเป็นตัวแทนของประชาชนในการเข้าตรวจสอบ และขอรับการออกกฎหมายภาษีที่เป็นกฎหมายแม่บท ก่อนที่กฎหมายภาษีสำดับรองจะมีผลบังคับแก่ประชาชน³³¹

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีที่เป็นกฎหมายแม่บท เช่น พระราชบัญญัติภาษีที่ออกโดยรัฐสภา (Act of Parliament) อาจขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและเทคนิคเพื่อให้การบังคับใช้พระราชบัญญัติภาษีเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ด้วยเหตุผลดังกล่าว พระราชบัญญัติภาษีจึงอาจมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Bodies) ในการออกคำสั่ง (Order) หรือระเบียบ (Regulations) ที่เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและเทคนิค ซึ่งคำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวนี้ถูกเรียกว่า “กฎหมายลำดับรอง” ที่ต้องอยู่ภายใต้หลัก Ultra Vires กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองจะมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าบทบัญญัติของกฎหมายแม่บทที่ให้อำนาจไม่ได้ เพราะจะทำให้กฎหมายลำดับรองนั้นไม่มีผลบังคับใช้³³²

³²⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 227). เล่มเดิม.

³³⁰ แหล่งเดิม.

³³¹ แหล่งเดิม.

³³² แหล่งเดิม.

2.5.2 ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง

2.5.2.1 ข้อดีของกฎหมายภาษีลำดับรอง³³³

- 1) การออกกฎหมายลำดับรองโดยองค์กรฝ่ายบริหารใช้เวลาน้อยกว่าการออกกฎหมายผ่านกระบวนการบัญญัติกฎหมายโดยรัฐสภา
- 2) ความรวดเร็วในการออกกฎหมายลำดับรอง ส่งผลให้การบังคับใช้กฎหมายแม่บทสอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจในปัจจุบัน
- 3) กฎหมายลำดับรองทำให้การบังคับใช้กฎหมายแม่บทมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น โดยการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียด หรือเทคนิคในการจัดเก็บภาษีที่ขาดหายไปกฎหมายแม่บท
- 4) กฎหมายลำดับรองช่วยปิดช่องโหว่ที่พบในกฎหมายแม่บท ซึ่งเป็นการช่วยขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา

2.5.2.2 ข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง³³⁴

- 1) กฎหมายลำดับรองจำนวนมากทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อนและยากที่จะทำความเข้าใจอันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี
- 2) การที่พระราชบัญญัติภาษีให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายลำดับรอง จนทำให้มีกฎหมายลำดับรองหลายฉบับสำหรับภาษีเรื่องใดเรื่องหนึ่ง สิ่งนี้ก่อให้เกิดความสับสนแก่ผู้เสียภาษีได้
- 3) กฎหมายลำดับรองของไทยไม่มีการกำหนดให้ต้องผ่านการตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา ซึ่งในส่วนการออกกฎหมายลำดับรองที่เป็นการวางหลักเกณฑ์รายละเอียดทางเทคนิคไม่จำเป็นต้องผ่านการตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา แต่การออกกฎหมายลำดับรองที่เกี่ยวกับโครงสร้างสำคัญของภาษี เช่น การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทต่าง ๆ และการยกเว้นเงินได้จากการจัดเก็บภาษี เป็นต้น ควรต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของรัฐสภา

³³³ แหล่งเดิม.

³³⁴ แหล่งเดิม.

2.6 ความหมายของการหลบหลีกและการหนีภาษี

2.6.1 ความหมายของการหลบหลีกภาษี

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole)³³⁵

ตัวอย่างของการหลบหลีกภาษี เช่น การกระจายฐานภาษี โดยการประกอบกิจการในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือการเลือกประกอบอาชีพหรือกิจการที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ หรือการเลือกเสียภาษีเท่าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์³³⁶ หรือการเลือกประกอบอาชีพหรือกิจการที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่สูง³³⁷

ทั้งนี้ อาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ทำการแบ่งแยกการหลบหลีกภาษีออกเป็น 2 ประเภทด้วยกัน ได้แก่³³⁸

1) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมาย หรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษีหรือกล่าวได้ว่าการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ นี้ มีลักษณะเดียวกันกับความหมายของ “การหลบหลีกภาษี” ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

2) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดช่องโหว่เช่นนั้นไว้ในกฎหมายภาษี ถึงแม้ว่าการกระทำ หรือธุรกรรมจะเป็นไปตามแบบของกฎหมาย ถูกต้องตามนิคินัยแต่ผู้กระทำมีจุดประสงค์หลักเพียงเพื่อการหลบหลีกภาษีเป็นสำคัญ โดยที่มีได้ประสงค์จะก่อให้เกิดผลทางพฤตินัย เช่น การที่กฎหมายให้สิทธิผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรม เพราะเมื่อผู้มีเงินได้รับบุตรบุญธรรมมาเลี้ยงดู ทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ลดลง ดังนั้นผู้มีเงินได้ควรได้รับการบรรเทาภาระภาษี แต่การที่ผู้มีเงินได้อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในการทำหลบหลีกภาษี โดยการไปจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมเพียงเพื่อต้องการใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรม แต่ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ไม่ได้อุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมนั้นเลย เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของ

³³⁵ การวางแผนภาษีอากร Tax planning (น. 5). เล่มเดิม.

³³⁶ จาก การวางแผนภาษีอากร (น. 13-14), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.

³³⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 162). เล่มเดิม.

³³⁸ แหล่งเดิม. น.18.

กฎหมายภาษี ดังนั้นการหลบหลีกภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว จึงเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เป็นต้น³³⁹

2.6.2 ความหมายของการหนีภาษี

การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี หรือไม่เสียภาษีเมื่อถึงกำหนดชำระ เป็นการกระทำที่มีความผิดกฎหมายอาญา กล่าวคือเป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือฉ้อโกงรัฐบาล³⁴⁰

ตัวอย่างของการหนีภาษี ได้แก่ การยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง โดยมีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำหลักฐานเท็จไปแสดงต่อเจ้าพนักงาน เช่น แสดงรายได้ในแบบแสดงรายการเป็นเท็จ หรือต่ำกว่าที่เป็นจริง หรือแสดงค่าใช้จ่ายเป็นเท็จให้สูงกว่าที่เป็นจริง³⁴¹ เป็นต้น

³³⁹ จาก *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง (ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์)*, โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ข, (วันที่ 22 มิถุนายน 2553).

³⁴⁰ *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 35). เล่มเดิม.

³⁴¹ *การวางแผนภาษีอากร* (น. 12). เล่มเดิม.

บทที่ 3

หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และตามกฎหมายของต่างประเทศ

เมื่อได้ทำการศึกษาหลักการพื้นฐานในการจัดเก็บภาษีเงินได้ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์แล้ว ทำให้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากผลได้จากทุน (Capital Gain) โดยจะจัดเก็บภาษีเงินได้จากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นในเวลาที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งในการคำนวณมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นหรือเงินได้สุทธิเพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้ ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้นำค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือต้นทุนแห่งการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น มาหักออกจากราคาขาย (ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ในบทนี้ผู้วิจัยจึงจะได้ทำการศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรซึ่งบังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน และกฎหมายของต่างประเทศ เพื่อนำไปพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบในบทที่ 4 ต่อไป

3.1 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

ผู้มีเงินได้จะมีภาระภาษีมากหรือน้อย นอกจากจะขึ้นอยู่กับจำนวนของรายได้ที่ผู้มีเงินได้ได้รับแล้ว ยังขึ้นอยู่กับจำนวนของค่าใช้จ่ายอีกด้วย กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากภาษีที่ต้องเสียย่อมมีน้อย แต่ถ้าผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยหรือหักไม่ได้เลย ภาษีที่ต้องเสียก็ย่อมมีมาก ดังนั้น ค่าใช้จ่ายจึงเป็นปัจจัยสำคัญประการหนึ่งที่มีผลต่อการกำหนดภาระภาษีของผู้มีเงินได้ ซึ่งในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายแตกต่างกันไปตามเจตนาคำสั่งที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ของผู้มีเงินได้ โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

3.1.1 กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสนาหา

3.1.1.1 ความเป็นมาของหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสนาหา

จากที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.6 ว่าก่อนวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้เสมอ แต่เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนาหา ซึ่งในขณะนั้นถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้โดยต้องกรอกข้อความขอยกเว้นไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ หากผู้มีเงินได้ไม่ปฏิบัติตามจะไม่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นี้ และจะต้องนำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปเสียภาษีเงินได้ ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์สิ้นปี ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวกัน¹

ผลจากการยกเว้นภาษีดังกล่าว ทำให้ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแคบลงกว่าที่ควรจะเป็น การจัดเก็บภาษีเงินได้ไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี² ด้วยเหตุนี้จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติให้ทำการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสนาหา กับทั้งได้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และสิ้นปี หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว³ เพื่อก่อให้เกิดความสะดวกในการคำนวณภาษี⁴ และเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี เนื่องจากเงินได้ดังกล่าวผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียต้นทุนในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ในขณะที่มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ก็เพิ่มค่าขึ้นตลอดเวลาที่ถือครอง และอสังหาริมทรัพย์ในกรณีนี้มีลักษณะการได้มาโดยไม่คาดฝัน (Windfall) มิได้เกิดขึ้นเป็นประจำ ดังนั้น การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีนี้จึงมิใช่เป็นการให้หักจ่ายอันเป็นต้นทุนออกไปแต่อย่างใด หากเป็นเพียงวิธีการเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษี และเพื่อ

¹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 114/1). เล่มเดิม.

² เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 162). เล่มเดิม.

³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ก) และมาตรา 48 (4) (ก).

⁴ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 114/1). เล่มเดิม.

ก่อให้เกิดความสะดวกรในการคำนวณภาษีเท่านั้น⁵ โดยการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรดังกล่าว มีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน⁶

3.1.1.2 หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสน่หาที่มีผลบังคับใช้ ในปัจจุบันสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

1) หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสน่หาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย⁷ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 ของเงินได้⁸

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก คน โสด ขายที่ดินและบ้านที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ซึ่งได้มาจากการรับมรดก เมื่อพฤษภาคม พ.ศ. 2548 ให้แก่นาย ข ในราคา 3,000,000 บาท (ราคาเท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์) โดยมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและบ้านดังกล่าวเมื่อมิถุนายน พ.ศ. 2556 ดังนั้น จึงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังนี้

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 คิดเป็นเงิน	1,500,000 บาท
3. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	1,500,000 บาท
4. นำเงินได้สุทธิตหารด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง (พ.ศ. 2548 ถึง พ.ศ. 2556) จะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี	166,666 บาท
5. นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ	8,333 บาท ⁹

⁵ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 165). เล่มเดิม.

⁶ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525, มาตรา 11 และมาตรา 14.

⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ก).

⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

⁹ หามาจาก $166,666 \times 5\%$.

6. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง

จะได้จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง 74,999 บาท

ดังนั้น นาย ก จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นเงิน 74,999 บาท

2) หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีและสิ้นปี

กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับการให้โดยเสน่หาเนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่น เพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁰ ดังนั้น หากผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่น กรณีเช่นนี้ในการคำนวณภาษีเงินได้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้¹¹ แต่ถ้าหากผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่น เพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ในกรณีนี้ประมวลรัษฎากรก็กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ เช่นกัน¹²

ตัวอย่างที่ 2

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปี หากนาย ก คน โสด เลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 คิดเป็นเงิน	1,500,000 บาท
3. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	1,500,000 บาท
4. นำเงินได้สุทธินำมาคูณด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง (พ.ศ. 2548 ถึง พ.ศ. 2556) จะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี	166,666 บาท
5. นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ	8,333 บาท ¹³

¹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสาม.

¹³ หามาจาก $166,666 \times 5\%$.

6. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง
จะได้จำนวนภาษีเงินได้ครั้งปี และสิ้นปี 74,999 บาท
7. จำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 6.นี้
ต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย¹⁴
ในกรณีนี้ต้องเสียภาษีไม่เกิน 600,000 บาท
ดังนั้น นาย ก จะต้องเสียภาษีครั้งปี และสิ้นปี เป็นเงิน 74,999 บาท

จากวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา เพื่อเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปี ดังกล่าวข้างต้นจะเห็นได้ว่ามีหลักการคำนวณ และจำนวนภาษีที่ต้องเสียเหมือนกันกับตอนคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน (ตามตัวอย่างที่ 1) ด้วยเหตุนี้ทำให้ผู้มีเงินได้ที่เลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่จำเป็นต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาแสดงลงในแบบรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อเสียภาษีครั้งปีและสิ้นปีอีก หรืออาจกล่าวได้ว่าผู้มีเงินได้ยินยอมเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายนั่นเอง¹⁵

ตัวอย่างที่ 3

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 หากนาย ก คน โสด เลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากรและเป็นกรณีที่มีการขายอสังหาริมทรัพย์โดยได้รับเงินได้พึงประเมินในระหว่างเดือนมกราคมถึงมิถุนายน นาย ก จึงต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีครั้งปี ดังนี้

วิธีการคำนวณ

- | | |
|---|---------------|
| 1. เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน | 3,000,000 บาท |
| 2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 คิดเป็นเงิน | 1,500,000 บาท |
| เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย | 1,500,000 บาท |
| 3. หัก ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ (กึ่งหนึ่ง) | 15,000 บาท |
| 4. เงินได้สุทธิ | 1,485,000 บาท |

¹⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสอง.

¹⁵ การวางแผนภาษีอากร *Tax planning* (น. 407). เล่มเดิม.

5. นำจำนวนเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษี	
ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	236,250 บาท ¹⁶
6. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	
มาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน	15,000 บาท ¹⁷
7. ภาษีเงินได้ครั้งที่ต้องเสีย	236,250 บาท
หัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	74,999 บาท
เหลือภาษีเงินได้ครั้งที่ต้องเสีย	161,251 บาท

ตัวอย่างที่ 4

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 หากนาย ก คนโสด มีรายได้จากเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัทนายจ้างเดือนละ 40,000 บาท ด้วย และได้เลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร นาย ก จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสิ้นปี ดังนี้

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 คิดเป็นเงิน	1,500,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	1,500,000 บาท
3. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน	480,000 บาท ¹⁸
4. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ¹⁹	60,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	420,000 บาท
5. รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	1,920,000 บาท
6. หัก ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้	30,000 บาท
7. เงินได้สุทธิ	1,890,000 บาท
8. นำจำนวนเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษี	
ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	337,500 บาท ²⁰

¹⁶ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (485,000 \times 25\%)$.

¹⁷ หามาจาก $3,000,000 \times 0.5\%$.

¹⁸ หามาจาก $40,000 \times 12$.

¹⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ.

9. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน มาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน	15,000 บาท ²¹
10. ภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	337,500 บาท
หัก ภาษีครึ่งปีที่เสียไว้แล้ว	236,250 บาท
เหลือภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	101,250 บาท

3.1.2 กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

3.1.2.1 ความเป็นมาของหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

จากที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.6 ว่าก่อนวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ถ้าผู้มีเงินได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้โดยต้องกรอกข้อความยกเว้นไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ หากไม่ปฏิบัติตามจะไม่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้นี้ และจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้ ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้น²²

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี²³ จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยบัญญัติให้ทำการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นมา²⁴ และการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในครั้งนี้ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี²⁵ โดยกำหนดให้สิทธิผู้มีเงินได้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้²⁶ เนื่องจากพบว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร วิธีเดิม ผู้มีเงินได้

²⁰ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (890,000 \times 25\%)$.

²¹ หามาจาก $3,000,000 \times 0.5\%$.

²² กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 114/1). เล่มเดิม.

²³ เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7 (น. 162). เล่มเดิม.

²⁴ พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525, มาตรา 11.

²⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

²⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 122) พ.ศ. 2525, มาตรา 3.

ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายบางรายการมาแสดงได้²⁷ ซึ่งจำนวนอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังกล่าว ผู้วิจัยจะได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 3.1.2.2 ข้อที่ 1) ในลำดับต่อไป

3.1.2.2 หลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบันสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

1) หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา²⁸ โดยอัตราร้อยละที่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายจะขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ถือครอง กล่าวคือ หากผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ในระยะเวลาสั้น ยิ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูง แต่หากผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ในระยะเวลาสั้น ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อย ปรากฏตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังนี้

ตารางที่ 3.1 ตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

จำนวนปีที่ถือครอง	พ.ศ. 2525-2526 ²⁹ อัตราร้อยละ	พ.ศ. 2527-2528 ³⁰ อัตราร้อยละ	พ.ศ. 2529 -ปัจจุบัน ³¹ อัตราร้อยละ
1	95	93	92
2	91	87	84
3	86	81	77
4	82	76	71
5	78	71	65

²⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 114/1). เล่มเดิม.

²⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

²⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 122) พ.ศ. 2525, มาตรา 3.

³⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 141) พ.ศ. 2526, มาตรา 3.

³¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

จำนวนปีที่ถือครอง	พ.ศ. 2525-2526 ³² อัตราร้อยละ	พ.ศ. 2527-2528 ³³ อัตราร้อยละ	พ.ศ. 2529 -ปัจจุบัน ³⁴ อัตราร้อยละ
6	75	66	60
7	71	62	55
8	68	58	50
9	65	54	50
10 ปีขึ้นไป	61	51	50

จากตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกาทั้งสามฉบับดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการแก้ไขปรับปรุงอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกระยะสองปี โดยปรับลดให้อัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจำนวนลดลง ซึ่งมาจากเหตุผลที่ระบุไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกาสองฉบับหลังที่ระบุว่า “โดยเหตุที่เป็นการสมควรกำหนดค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเสียใหม่ให้เหมาะสมแก่สถานการณ์ปัจจุบันจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้”

ทั้งนี้ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งเป็นฉบับที่มีการแก้ไขปรับปรุงอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาครั้งล่าสุดและมีผลใช้บังคับมาตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน และยังมีได้มีการปรับปรุงอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอีกเลย

³² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 122) พ.ศ. 2525, มาตรา 3.

³³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 141) พ.ศ. 2526, มาตรา 3.

³⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. คน โสด ขายที่ดิน และบ้านซึ่งตั้งอยู่ในเขตเทศบาลให้ นาย ข. ในราคา 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ที่ดินแปลงนี้เป็นที่ดินซึ่งนาย ก. ซื้อมาเมื่อ พฤษภาคม พ.ศ. 2548 ในราคา 1,000,000 บาท เพื่ออยู่อาศัย แต่ต่อมามีความจำเป็นต้องใช้เงินจึงขาย และจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปเมื่อกันยายน พ.ศ. 2556 ดังนี้ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรม ดังนี้^{35 36}

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้จากการขายที่ดิน และบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กรณีนี้ถือครอง 9 ปี หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 คิดเป็นเงิน	1,500,000 บาท
3. เงินได้สุทธิ	1,500,000 บาท
4. นำเงินได้สุทธิตหารด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง เป็นเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี	166,666 บาท
5. นำเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ	8,333 บาท ³⁷
6. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง จะได้จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง	74,999 บาท
7. จำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 6. นี้ ต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย ³⁸ ในกรณีนี้ต้องเสียภาษีไม่เกิน 600,000 บาท ดังนั้น นาย ก จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นเงิน	74,999 บาท

³⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

³⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

³⁷ หามาจาก $166,666 \times 5\%$.

³⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสอง.

2) หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปี และสิ้นปี
กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือ
หากำไรในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีและสิ้นปี ประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้มีเงินได้เลือกหัก
ค่าใช้จ่าย ดังนี้³⁹

(1) เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังที่
ได้กล่าวไว้ข้างต้น หรือ

(2) เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควร โดยนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับ
การขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น ต้นทุนหรือค่าซื้อที่ดิน ค่าปรับปรุงที่ดิน ค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน
ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินมาซื้อที่ดิน ค่านายหน้า เป็นต้น⁴⁰ มาหักออกจากราคาขาย
(ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์) โดยผู้มีเงินได้จะต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงาน
ประเมิน และพิสูจน์ให้ได้ว่ามีค่าใจ่ายนั้นเกิดขึ้นจริง โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไร
สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ใน
การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม⁴¹
แต่หากหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีค่าใจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใจ่าย
เป็นการเหมาตามตารางแสดงอัตราค่าใจ่ายเป็นการเหมาดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่าผู้มีเงินได้
มีค่าใจ่ายเพียงเท่ากับหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ผู้มีเงินได้จะขอกลับมาหักค่าใจ่ายเป็นการเหมาอีก
ไม่ได้⁴²

³⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

⁴⁰ จาก *ปัญหาภาษีเงินได้และภาษีการค้าของธุรกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์* (น. 53), โดย สำนักพิมพ์ธรรมนิติ,
กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.

⁴¹ ให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้ในการคำนวณเงินได้สุทธิ
และคำนวณรายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
เช่น มาตรา 65 ทวิ (1) บัญญัติว่า “รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย” และมาตรา 65 ตริ
บัญญัติว่า “รายจ่ายตามรายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิ เช่น (5) รายจ่ายอันมี
ลักษณะเป็นทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติมเปลี่ยนแปลง ขยายออกหรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการ
ซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม (13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ (18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่าย
พิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ” เป็นต้น (อ้างถึงใน *คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (น. 84).
เล่มเดิม).

⁴² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใจ่ายที่ยอมให้หักจาก
เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

เนื่องจาก ในการคำนวณภาษีครั้งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2)⁴³ หรือมีสิทธิเลือกไม่นำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปแสดงลงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยถือว่าผู้มีเงินได้ยินยอมเสียภาษีตามจำนวนที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน ในกรณีดังกล่าวนี้ ถือว่าผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแล้ว หรือผู้มีเงินได้อาจเลือกนำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาแสดงลงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วยก็ได้ โดยเลือกคำนวณภาษีแยกต่างหากจากเงินได้อื่น และใช้วิธีการคำนวณภาษีเช่นเดียวกันกับตอนคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน โดยการหักค่าใช้จ่ายจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควรเพียงวิธีเดียวเท่านั้น เพราะถ้าหากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในขั้นตอนนี้ ผู้มีเงินได้ไม่มีความจำเป็นที่จะต้องนำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาแสดงลงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก เนื่องจากภาษีที่คำนวณได้จะเท่ากับภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย ตอนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมที่สำนักงานที่ดิน⁴⁴

ตัวอย่างที่ 2

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีครั้งปี และสิ้นปี หากนาย ก คน โสด เลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่น เพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเลือกนำเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาแสดงลงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้จากการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายตามความเป็นจำเป็นและสมควร	1,000,000 บาท
3. เงินได้สุทธิ	2,000,000 บาท
4. นำเงินได้สุทธิตหารด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง	
เป็นเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี	222,222 บาท

⁴³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

5. นำเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษี
ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ภาษีเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ 11,111 บาท⁴⁵
 6. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 9 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง
จะได้จำนวนภาษีครึ่ง และสิ้นปี ที่ต้องเสีย 99,999 บาท
 7. จำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามข้อ 6. นี้ ต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย⁴⁶
ในกรณีนี้ต้องเสียภาษีไม่เกิน 600,000 บาท
 8. ภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีที่ต้องเสีย 99,999 บาท
หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย 74,999 บาท
เหลือภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีที่ต้องเสีย 25,000 บาท
- ถ้าหากในการคำนวณภาษีครึ่งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์
ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เลือกนำเงินได้ดังกล่าวมาแสดงลงในแบบแสดง
รายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์
ไปรวมกับเงิน ได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) การหักค่าใช้จ่ายผู้มีเงิน ได้ยังคงมี
สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังที่ได้กล่าวไว้
ข้างต้น หรือจะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้⁴⁷

ตัวอย่างที่ 3

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 หากนาย ก คนโสด มีรายได้จากเงินเดือนที่
ได้รับจากบริษัทนายจ้างเดือนละ 40,000 บาท ด้วย ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีสิ้นปี หากนาย ก
เลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงิน ได้อื่นเพื่อคำนวณภาษี
ตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นาย ก จะต้อง
ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสิ้นปี ดังนี้

⁴⁵ หามาจาก $222,222 \times 5\%$.

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสอง.

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคสาม.

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา	
ตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กรณีนี้ถือครอง 9 ปี	
หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 50 คิดเป็นเงิน	1,500,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	1,500,000 บาท
3. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน	480,000 บาท ⁴⁸
4. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ⁴⁹	60,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	420,000 บาท
5. รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	1,920,000 บาท
6. หัก ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้	30,000 บาท
7. เงินได้สุทธิ	1,890,000 บาท
8. นำจำนวนเงินได้สุทธิตามจำนวนภาษี	
ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	337,500 บาท ⁵⁰
9. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	
มาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน	15,000 บาท ⁵¹
10. ภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	337,500 บาท
หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย	74,999 บาท
เหลือภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	262,501 บาท

ตัวอย่างที่ 4

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 หากนาย ก คนโต มีรายได้จากเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัทนายจ้างเดือนละ 40,000 บาท ด้วย ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีสิ้นปี หากนาย ก เลือกเสียภาษีโดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อคำนวณภาษีตามมาตรา 48(1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร นาย ก จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสิ้นปี ดังนี้

⁴⁸ หามาจาก 40,000 x 12.

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ.

⁵⁰ หามาจาก (150,000 x 0%) + (150,000 x 5%) + (200,000 x 10%) + (250,000 x 15%) + (250,000 x 20%) + (890,000 x 25%).

⁵¹ หามาจาก 3,000,000 x 0.5%.

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	1,000,000 บาท 2,000,000 บาท
3. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน	480,000 บาท ⁵²
4. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ⁵³ เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	60,000 บาท 420,000 บาท
5. รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	2,420,000 บาท
6. หัก ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้	30,000 บาท
7. เงินได้สุทธิ	2,390,000 บาท
8. นำจำนวนเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	482,000 บาท ⁵⁴
9. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินและบ้าน มาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน	15,000 บาท ⁵⁵
10. ภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย	482,000 บาท 74,999 บาท
เหลือภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	407,001 บาท

3.1.3 กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

3.1.3.1 ความเป็นมาของหลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.6 ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในประเทศไทยเริ่มต้นทำการจัดเก็บมาตั้งแต่มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 โดยกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนี้จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้

⁵² หามาจาก 40,000 x 12.

⁵³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ.

⁵⁴ หามาจาก (150,000 x 0%) + (150,000 x 5%) + (200,000 x 10%) + (250,000 x 15%) + (250,000 x 20%) + (1,000,000 x 25%) + (390,000 x 30%).

⁵⁵ หามาจาก 3,000,000 x 0.5%.

วิธีเดียวกันนั้น ดังที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร (แก้ไขเพิ่มเติมโดยมาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ใช้บังคับกับเงินได้ในปีภาษี 2496 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน) ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยข้อ 10 แห่งประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 155 ซึ่งให้ใช้บังคับกับเงินได้ในปีภาษี 2515 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน)

3.1.3.2 หลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบันสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1) หลักเกณฑ์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย

กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในการคำนวณภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁵⁶ โดยอัตราร้อยละที่ยอมให้หักเป็นค่าใช้จ่ายจะขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ถือครอง ดังปรากฏในตารางที่ 3.1 ตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ซึ่งเป็นอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเดียวกันกับกรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร⁵⁷ และในการคำนวณภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย⁵⁸ ก็มีหลักการคำนวณเดียวกันกับการคำนวณภาษีเงินได้ที่หัก ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร⁵⁹

ตัวอย่างที่ 1

นาย ก. คนโสด ขายที่ดินแปลงหนึ่งให้ นาย ข. ในราคา 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ที่ดินแปลงนี้เป็นที่ดินซึ่งนาย ก. ซื้อเมื่อพฤษภาคม พ.ศ. 2548 ในราคา 1,000,000 บาท เพื่อหวังกำไรจากการขาย โดยนาย ก. ได้จดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินไปเมื่อกันยายน พ.ศ. 2551 ดังนี้ ต้องหักภาษีเงินได้ที่จ่าย และนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังนี้

⁵⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

⁵⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

⁵⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

วิธีการคำนวณ

- | | |
|---|--------------------------|
| 1. เงินได้จากการขายที่ดิน | 3,000,000 บาท |
| 2. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา
ตามตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กรณีนี้ถือครอง 4 ปี
หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อ้อยละ 71 คิดเป็นเงิน | 2,130,000 บาท |
| 3. เงินได้สุทธิ | 870,000 บาท |
| 4. นำเงินได้สุทธิตหารด้วย 4 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง
เป็นเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี | 217,500 บาท |
| 5. นำเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษี
ตามบัญชีอัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา
ภาษีเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ | 10,875 บาท ⁶⁰ |
| 6. นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 4 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง
จะได้จำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย และนำส่ง | 43,500 บาท |

ดังนั้น นาย ก จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำส่งเป็นเงิน 43,500 บาท

2) หลักเกณฑ์ และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปี

กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มาแสดงลงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และคำนวณภาษีรวมกับเงินได้อื่นตามปกติ⁶¹ โดยในการคำนวณเพื่อเสียภาษีประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่าย⁶² ตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวกันนั้น⁶³ โดยผู้มีเงินได้จะต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ให้ได้ว่ามีค่าใช้นั้นเกิดขึ้นจริง โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตรี (รายงานต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในกรณีกำหนดหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม⁶⁴

⁶⁰ หามาจาก 217,500 x 5%.

⁶¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (1) (2).

⁶² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46.

⁶³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 8 ทวิ.

⁶⁴ คู่มือประมวลที่ 38.

ตัวอย่างที่ 2

จากข้อเท็จจริงของนาย ก ตามตัวอย่างที่ 1 หากนาย ก คนโสด มีรายได้จากเงินเดือนที่ได้รับจากบริษัทนายจ้างเดือนละ 40,000 บาท ด้วย ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีสิ้นปี นาย ก จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีสิ้นปี ดังนี้

วิธีการคำนวณ

1. เงินได้ที่ได้รับการขายที่ดิน	3,000,000 บาท
2. หัก ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร	1,000,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	2,000,000 บาท
3. เงินได้พึงประเมินที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน	480,000 บาท ⁶⁵
4. หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ⁶⁶	60,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	420,000 บาท
5. รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น	2,420,000 บาท
6. หัก ค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้	30,000 บาท
7. เงินได้สุทธิ	2,390,000 บาท
8. นำจำนวนเงินได้สุทธิมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา	482,000 บาท ⁶⁷
9. นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินมาคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน	15,000 บาท ⁶⁸
10. ภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	482,000 บาท
หัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย	43,500 บาท
เหลือภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสีย	438,500 บาท

แต่อย่างไรก็ดี หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความใน

⁶⁵ หามาจาก $40,000 \times 12$.

⁶⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ.

⁶⁷ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%) + (390,000 \times 30\%)$.

⁶⁸ หามาจาก $3,000,000 \times 0.5\%$.

ประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541⁶⁹ และผู้ขายได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว จึงได้รับการยกเว้นไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาคำนวณเพื่อเสียภาษีครั้งปี และสิ้นปี ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 กรณีดังกล่าวนี้ ย่อมถือว่าผู้มีเงินได้มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับจำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีจะต้องหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครอง⁷⁰ ดังปรากฏตามตารางที่ 3.1 ตารางแสดงอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁷¹ เท่านั้น

ทั้งนี้ ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีครั้งปี และสิ้นปีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิ และเงินได้สุทธิ สำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ โดยมีคำสั่งให้นำแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมาใช้บังคับในการคำนวณหาเงินได้สุทธิ หรือการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ที่ใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โดยอนุโลมด้วย⁷²

⁶⁹ ได้แก่ การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะ ดังนี้ 1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน 2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด 3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขายรวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว 4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1) ถึง 3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว.

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

⁷¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

⁷² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 10.

อาทิ การกำหนดรายการที่ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วย หรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ ดังนี้⁷³

(1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าทำถนนและทางเท้า เป็นต้น ทั้งนี้ เฉพาะที่กระทำลงในที่ดินแปลงที่ขาย

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าที่ปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษาการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน เป็นต้น

(3) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนนทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย

(5) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดินเพื่อขาย เป็นต้น

นอกจากนี้ ในกรณีการตรวจสอบภาษีอากร กรมสรรพากรยังได้วางแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไว้ว่า “ผู้มีเงินได้จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 หากผู้มีเงินได้ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมาพิสูจน์ได้ ก็ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาหักค่าใช้จ่ายสำหรับต้นทุนที่ดิน และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนี้⁷⁴

(1) ต้นทุนที่ดินให้ถือตามราคาปรากฏในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ถ้าราคาดังกล่าวไม่ปรากฏ หรือไม่อาจเชื่อถือได้ให้ถือตามจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ณ วันที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

(2) ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้พิจารณาตามสภาพความเป็นจริงเป็นราย ๆ ไป แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของราคาขาย”

⁷³ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 5.

⁷⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6625 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2529 กค 0802/7789 ลงวันที่ 3 มิถุนายน 2531 กค 0802/9163 ลงวันที่ 31 พฤษภาคม 2538.

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4100/2535 การขายที่ดินในทางการค้า ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น ตามหนังสือของกรมสรรพากร เลขที่ กค 0802/6625 ลงวันที่ 30 พฤษภาคม 2529 ได้วางแนวปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้จากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไว้ว่า “... (2) ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องให้พิจารณาตามสภาพความเป็นจริงเป็นราย ๆ ไป แต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของราคาขาย” โจทก์มีเพียงหลักฐานทางบัญชี แต่ไม่มีเอกสารประกอบการลงบัญชีมาแสดง ถือว่าโจทก์ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายมาพิสูจน์ได้ การที่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาหักค่าใช้จ่ายให้ในอัตราร้อย 10 ของราคาขายจึงชอบแล้ว⁷⁵

3.2 หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายของต่างประเทศ

3.2.1 สหราชอาณาจักร (United Kingdom: UK)

สหราชอาณาจักรใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี และมีการจัดเก็บภาษีจากกำไรหรือเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดา โดยภาษีที่ถูกนำมาพิจารณาเพื่อการจัดเก็บจากกำไรหรือเงินได้ดังกล่าว ได้แก่ ภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) และภาษีเงินได้ (Income Tax) ดังนั้น เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีว่าควรเสียภาษีชนิดใด ประการแรกจึงควรแยกความแตกต่างระหว่างกำไรที่ได้รับจากทุน (Capital Profits) และกำไรที่เป็นรายได้ (Revenue Profits) เสียก่อน⁷⁶

โดยทั่วไปกำไรที่เป็นรายได้จะต้องเสียภาษีเงินได้และกำไรที่ได้รับจากทุนจะต้องเสียภาษีผลได้จากทุน โดยภาษีเงินได้และภาษีผลได้จากทุนมีหลักเกณฑ์ และการบรรเทาภาษีที่ต่างกันจึงมีคำถามเกิดขึ้นว่า อะไรคือกำไรที่ได้รับจากทุน⁷⁷ มีการอธิบายว่า “กำไรที่ได้รับจากทุนคือ กำไรที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ที่เป็นการทำให้หมดสิ้นไปในเวลาที่บุคคลไม่ได้ดำเนินธุรกิจเพื่อการซื้อและขายสินทรัพย์ชนิดนั้น ๆ ในทางกลับกันหากบุคคลยังดำเนินธุรกิจในสินทรัพย์ดังกล่าว กำไรที่บุคคลได้รับก็จะถือเป็นเงินได้ทางการค้า (Trading Income) ซึ่งเป็นกำไรที่เป็นรายได้”⁷⁸

⁷⁵ คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (น. 1-165). เล่มเดิม.

⁷⁶ *St. James's place wealth management tax guide 2014-2015* (p.8), by Walter Sinclair and E. Barry Lipkin, 2014, London: Palgrave Macmillan.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Ibid.

ตัวอย่างการทำธุรกรรมเกี่ยวกับทุน (Capital Transactions) เช่น การขายบ้านอันเป็นที่อยู่อาศัย (โดยปกติไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุน เว้นเสียแต่ว่าจะใช้บ้านนั้นเพื่อการประกอบธุรกิจ) การขายที่ดินบางส่วนที่ได้รับมรดก การได้รับมรดก (ไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุน) หรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ซื้อไว้เพื่อการลงทุน เป็นต้น⁷⁹

ตัวอย่างการทำธุรกรรมทางรายได้ (Revenue Transaction) เช่น การขายบ้านและที่ดินซึ่งเป็นการขายโดยผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น⁸⁰

1) ภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax)

ภาษีผลได้จากทุน คือ ภาษีที่จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นหรือกำไรที่เกิดขึ้นเมื่อมีการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์ หรือเมื่อมีการทำให้ความเป็นเจ้าของสินทรัพย์นั้นสิ้นสุดลง เช่น ขายให้เปล่า โอนไปยังบุคคลอื่น แลกเปลี่ยน เป็นต้น⁸¹ ในกรณีการให้สินทรัพย์แก่คู่สมรส คู่รักหรือเพื่อการกุศล จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุน สำหรับในกรณีของทรัพย์มรดกที่ได้รับมา จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนจนกว่าทายาทจะขายหรือจำหน่ายทรัพย์มรดกนั้น แต่ในกรณีการโอนสินทรัพย์ระหว่างคู่สมรสหรือคู่รัก เมื่อมีการหย่าร้างหรือแยกทาง ถือว่ามีการจำหน่ายสินทรัพย์เกิดขึ้น ดังนั้น จึงต้องเสียภาษีผลได้จากทุน⁸²

สินทรัพย์ที่ถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนประกอบไปด้วย หุ้น อสังหาริมทรัพย์ สินทรัพย์ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจและสินทรัพย์ส่วนตัว ยกเว้น รถยนต์ สินทรัพย์ส่วนตัวแต่ละชิ้นที่มีมูลค่าไม่เกิน 6,000 ปอนด์⁸³ และบ้านที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยหลัก (บ้านซึ่งเป็นที่อยู่อาศัยหลังแรก)⁸⁴

สำหรับการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ ในสหราชอาณาจักร ประเภทของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน ได้แก่ บ้านหลังที่สอง

⁷⁹ *St.james's place wealth management tax guide 2014-2015* (pp. 8-9). Op.cit.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ What is Capital Gains Tax?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.gov.uk/capital-gains-tax#1>

⁸² Gifts, inheritance, divorce - is Capital Gains Tax due?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/Gifts-inheritance-divorce.htm>

⁸³ 1 ปอนด์ มีค่าเท่ากับ 50.35 บาท ข้อมูลอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ณ วันที่ 8 มกราคม 2558 (ธนาคารกรุงเทพ, 2558)

⁸⁴ Are all assets liable to Capital Gains Tax?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/basics.htm#2>

อสังหาริมทรัพย์ที่ให้เช่า สถานที่ที่ใช้ในการประกอบธุรกิจ เช่น ร้านค้าหรือฟาร์ม เป็นต้น ที่ดิน เช่น ที่ดินที่ใช้เพื่อการเกษตรกรรม เป็นต้น รวมถึงอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก⁸⁵

(1) การคำนวณหาผลได้จากทุน (Capital Gains) และผลขาดทุน (Losses) จากการขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ขายหรือจำหน่ายต้องคำนวณหาผลได้ (Gains) และผลขาดทุน เมื่อมีการขาย ให้เปล่า แลกเปลี่ยน หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ด้วยวิธีอื่นใดและหากมีการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์ประเภทอื่นด้วยในปีภาษี⁸⁶ เดียวกัน จะต้องมีการคำนวณหาผลได้จากทุนและผลขาดทุนของสินทรัพย์แต่ละประเภทนั้นเพื่อนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีผลได้จากทุนต่อไป⁸⁷ ทั้งนี้ วิธีการคำนวณหาผลได้ และผลขาดทุนเมื่อมีการขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์มีขั้นตอน ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 การคำนวณหารายได้

จำนวนเงินที่ได้รับจากการขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์โดยปกติ คือ ราคาขาย (Sale Price) แต่ในบางครั้งจำเป็นต้องใช้มูลค่าตลาด (Market Value) ของอสังหาริมทรัพย์นั้นแทนมูลค่าตลาดในที่นี้ คือ ราคาที่เหมาะสมซึ่งเกิดจากการประเมินว่าเป็นราคาซื้อขายกันในท้องตลาด

กรณีที่ต้องนำมูลค่าตลาดมาใช้ เช่น การให้อสังหาริมทรัพย์ การจงใจขายหรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์กันในราคาต่ำกว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ การขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลใกล้ชิด เช่น ญาติสนิท หรือบริษัทที่ผู้ขายเป็นผู้บริหาร เป็นต้น⁸⁸

ขั้นตอนที่ 2 การคำนวณหาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของอสังหาริมทรัพย์

ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของอสังหาริมทรัพย์โดยปกติ คือ จำนวนเงินที่ได้จ่ายไปเพื่อที่ดิน อาคาร เมื่อมีการซื้อ หรือได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา อย่างไรก็ตาม บางครั้งอาจต้องใช้มูลค่าตลาด (Market Value) แห่งอสังหาริมทรัพย์นั้นแทนต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของอสังหาริมทรัพย์ เช่น กรณีผู้ขายหรือจำหน่ายได้อสังหาริมทรัพย์มาจากการให้ภายหลังวันที่ 31 มีนาคม 1982 ต้องใช้มูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในวันที่มีการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นแก่ผู้ขาย หรือในกรณีผู้ขาย

⁸⁵ Tax when you sell property. Retrieved December 1, 2014, from <https://www.gov.uk/tax-sell-property>.

⁸⁶ ภาษีของสหราชอาณาจักรเริ่มจากวันที่ 6 เมษายน ถึงวันที่ 5 เมษายนของปีถัดไป (Income Tax Act 2007 section 4).

⁸⁷ Working out your capital gains or losses for 2013-14. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#1>

⁸⁸ Step1: Work out how much you received. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#2>

หรือจำหน่ายได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมาทางมรดกภายหลังวันที่ 31 มีนาคม 1982 ให้ใช้มูลค่าตลาดในวันที่เข้ามรดกถึงแก่ความตายเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายของอสังหาริมทรัพย์นั้น⁸⁹

ขั้นตอนที่ 3 การคำนวณหาจำนวนเงินที่ได้ใช้ไปเพื่อการซื้อ ขาย หรือการทำให้ดีขึ้นซึ่งอสังหาริมทรัพย์⁹⁰

หากมีการใช้จ่ายเงินไปเพื่อการซื้อ ขาย หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งอสังหาริมทรัพย์ สามารถนำเงินที่ได้ใช้ไปนั้นมาหักออกเป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาและเพื่อการจำหน่าย ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ (Acquisition and Disposal Costs) ได้ดังนี้⁹¹

(ก) ค่าธรรมเนียม หรือค่าคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ หรือค่าบริการในการประเมินภาษีผลได้จากทุน ค่าทนายความ ค่านายหน้า หรือค่าโฆษณา

(ข) ค่าใช้จ่ายในการทำให้ดีขึ้นอันมีผลทำให้มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพิ่มขึ้น แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา เช่น การซ่อมแซม หรือการตกแต่ง

(ค) ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าอากรแสตมป์ ภาษีที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้เสียภาษีจะต้องทำการจัดเก็บหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบแจ้งหนี้และใบกำกับสินค้าที่แสดงถึงวันที่ และจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปสำหรับสินทรัพย์ หรือที่ได้จ่ายไปเพื่อค่าธรรมเนียมสำหรับคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ อากรแสตมป์ การทำให้ดีขึ้นซึ่งอสังหาริมทรัพย์ หรือหลักฐานที่แสดงให้เห็นถึงมูลค่าตลาดของอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะควรจัดเก็บสัญญาซื้อขาย และสำเนาการประเมินมูลค่าใด ๆ หากผู้เสียภาษีไม่ได้จัดเก็บหลักฐาน หรือมีการจัดเก็บไว้แต่สูญหาย หรือถูกทำลาย ผู้เสียภาษีจะต้องจัดทำหลักฐานขึ้นใหม่ โดยหลักฐานที่ทำขึ้นใหม่นี้จะต้องแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินโดยการประมาณค่าขึ้นเฉพาะกาลให้เป็นไปตามจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง⁹²

⁸⁹ Step 2: Work out how much your property cost. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt / property/calc-cgt.htm#3>

⁹⁰ Step 3: Work out how much you spent to buy, sell or improve the property. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt / property/calc-cgt.htm#4>

⁹¹ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 Section 38.

⁹² Records you'll need. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/records>

ขั้นตอนที่ 4 การคำนวณหาผลได้ (Gain) และผลขาดทุน (Loss)

ตัวอย่าง

ในเดือนมิถุนายน 2002 นาย A. ได้ซื้อบ้านมาในราคา 75,000 ปอนด์ ในเดือนพฤษภาคม 2008 ได้ต่อเติมบ้านมีค่าใช้จ่าย 10,000 ปอนด์ ในปี 2013 ได้ขายบ้านที่ต่อเติมนั้นไปในราคา 200,000 ปอนด์ จำนวนเงินที่ได้รับจากการขายบ้าน 200,000 ปอนด์ จำนวนเงินที่ได้จ่ายไปสำหรับค่าบ้าน 75,000 ปอนด์ รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการต่อเติมบ้าน 10,000 ปอนด์ ดังนั้น ผลได้ที่ได้รับก่อนการบรรเทาภาระภาษีใด ๆ ก็คือ 115,000 ปอนด์⁹³ แต่หากนาย A. ได้ขายบ้านหลังดังกล่าวไปในราคา 80,000 ปอนด์ ก็จะเกิดผลขาดทุน 5,000 ปอนด์ แทน^{94 95}

ทั้งนี้ในกรณีที่มีการขายหรือจำหน่ายสินทรัพย์อื่นในปีภาษีเดียวกันให้ปฏิบัติตามขั้นตอนในการคำนวณหาผลได้หรือผลขาดทุนนั้นอีก โดยให้แยกผลได้และผลขาดทุนของสินทรัพย์แต่ละประเภทออกจากกัน⁹⁶

ในกรณีที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งผลขาดทุนให้สำนักงานสรรพากรและศุลกากร (HM Revenue & Customs (HMRC))⁹⁷ ทราบภายในกำหนดเวลาที่อนุญาตเพื่อให้ผลขาดทุนนั้นกลายเป็นผลขาดทุนที่ยอมให้หัก (Allowable Loss) ออกจากผลได้ของผู้เสียภาษี⁹⁸ โดยกำหนดเวลาสำหรับการใช้สิทธิเรียกร้องผลขาดทุน คือ 4 ปี นับจากสิ้นปีแห่งการประเมินผลขาดทุนนั้น⁹⁹

⁹³ หามาจาก 200,000 - 75,000 - 10,000.

⁹⁴ หามาจาก 80,000 - 85,000.

⁹⁵ Step 4: Work out the gain or loss so far. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#5>

⁹⁶ Step 6: Work out your Capital Gains Tax bill. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#7>

⁹⁷ เป็นหน่วยงานที่ไม่ได้อยู่ภายใต้การกำกับของรัฐมนตรี (a non-ministerial department) แต่อยู่ภายใต้ความรับผิดชอบของคณะกรรมการสรรพากรและศุลกากร (Commissioners for Revenue and Customs) ซึ่งมีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีในสหราชอาณาจักร (การบริหารภูมิภาคของสหราชอาณาจักร . สืบค้น 6 มกราคม 2558, จาก <http://www.oknation.net/blog/manoot/2007/02/02/entry-1>)

⁹⁸ Is the loss “allowable” for Capital Gains Tax purposes?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/losses.htm#2>

⁹⁹ How to claim a loss - and the time limits for doing so. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/losses.htm#3>

ตราใบใดที่ผลขาดทุนเป็นผลขาดทุนที่ยอมให้หักตามลักษณะดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ผู้เสียภาษีสามารถนำมาหักออกจากผลได้ใด ๆ ที่เกิดขึ้นในปีภาษีหรือในปีภาษีต่อไป ผลขาดทุนนี้จะช่วยลดจำนวนภาษีผลได้จากทุน (Capital Gains Tax) ที่ต้องเสียไม่สำคัญว่าสินทรัพย์ที่เกิดผลขาดทุนจะเป็นสินทรัพย์ประเภทใด ผู้เสียภาษีสามารถหักผลขาดทุนออกจากผลได้ของสินทรัพย์ประเภทใดก็ได้ เช่น สามารถใช้ผลขาดทุนจากหุ้นมาหักกับผลได้ที่เกิดจากการขายบ้านหลังที่สองได้¹⁰⁰ เป็นต้น การคำนวณภาษีผลได้จากทุนมีวิธีการดังนี้¹⁰¹

ขั้นตอนที่ 1 นำผลได้ทั้งหมดที่ได้รับในปีภาษีมารวมกันและนำผลขาดทุนที่ยอมให้หักทั้งหมดที่ได้รับในปีภาษีมารวมกัน

ขั้นตอนที่ 2 นำผลขาดทุนที่ยอมให้หักไปหักออกจากผลได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษีเดียวกัน เพื่อคำนวณหาผลได้สุทธิ (Net Gains) หรือขาดทุนสุทธิ (Net Losses)

ขั้นตอนที่ 3 ถ้าผลได้สุทธิมีจำนวนต่ำกว่าค่าลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีประจำปี (Annual Tax-Free Allowance) หรือที่เรียกว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” หรือ “Annual Exempt Amount” ผู้เสียภาษีก็น่าจะมีภาระภาษีผลได้จากทุนที่ต้องเสีย

ขั้นตอนที่ 4 ถ้าผลได้สุทธิมีจำนวนสูงกว่าจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีให้ผู้เสียภาษีนำผลขาดทุนที่ยอมให้หักซึ่งไม่ได้ใช้จากปีภาษีก่อนมาหักออกจากผลได้สุทธินี้ได้ โดยให้นำมาหักได้เพียงเพื่อลดผลได้สุทธิลงให้เหลือเท่ากับจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีประจำปีเท่านั้น หากผู้เสียภาษียังคงมีผลขาดทุนที่ยอมให้หักซึ่งไม่ได้ใช้จากปีภาษีก่อนเหลืออยู่ ผู้เสียภาษีสามารถยกผลขาดทุนดังกล่าวไปใช้ในปีภาษีต่อไปในอนาคตได้

ตัวอย่าง

ในปีภาษี 2013-2014 นาย A. ขายหุ้นทั้งหมดในบริษัท ABC จำกัด และเกิดผลขาดทุน 2,000 ปอนด์ ในปีภาษีเดียวกัน ได้ขายบ้านพักตากอากาศเกิดผลได้จากทุน 20,000 ปอนด์ นาย A. ไม่มีผลได้หรือผลขาดทุนอื่นใดในปีภาษี 2013-2014 อีก แต่นาย A. มีผลขาดทุนที่ได้รับในปีก่อน ๆ จำนวน 15,000 ปอนด์ จากปีภาษี 2005-2006 ซึ่งนาย A. ได้ใช้สิทธิเรียกร้องผลขาดทุนภายในเวลาที่กำหนดไว้แล้ว การคำนวณภาษีผลได้จากทุนของนาย A. จึงสามารถคำนวณได้ดังนี้

¹⁰⁰ Deducting losses from your capital gains. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/losses.htm#4>

¹⁰¹ Ibid.

ผลได้จากทุนจากการขายบ้านพักตากอากาศ	20,000 ปอนด์
หัก ผลขาดทุนจากการขายหุ้นในบริษัท ABC จำกัด	2,000 ปอนด์
ผลได้สุทธิ	18,000 ปอนด์
หัก ผลขาดทุนที่ได้รับในปีภาษี 2005-2006	7,100 ปอนด์ ¹⁰²
ผลได้สุทธิตกเหลือ	10,900 ปอนด์

เมื่อจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษีประจำปี 2013-2014 มีจำนวน 10,900 ปอนด์ นาย A. จึงไม่มีภาระภาษีผลได้จากทุนที่ต้องเสียสำหรับผลได้จากทุนที่เกิดขึ้นหลังจากที่ได้หักผลขาดทุนแล้วมีผลได้จากทุนไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นประจำปี โดยผลขาดทุนที่ยอมให้หักที่ได้รับในปีภาษี 2005-2006 ซึ่งเหลืออีก 7,900 ปอนด์¹⁰³ นาย A. สามารถยกผลขาดทุนดังกล่าวไปใช้ในปีภาษีต่อไปในอนาคตได้

ขั้นตอนที่ 5 ผู้เสียภาษีจำเป็นต้องคำนวณหาเงินได้สุทธิ (Taxable Income) ทั้งหมด โดยการหักค่าลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีและบรรเทาภาระภาษีที่มีสิทธิ ก่อนที่จะนำเอาผลได้สุทธิภายหลังจากที่ได้หักจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษีประจำปีออกแล้วไปคำนวณกับอัตรากำไรผลได้จากทุน เพราะอัตรากำไรผลได้จากทุนจะขึ้นอยู่กับระดับของเงินได้สุทธิของบุคคล¹⁰⁴ โดยอัตรากำไรผลได้จากทุนสำหรับบุคคลธรรมดาในปีภาษี 2014 - 2015 คือ ร้อยละ 18 และร้อยละ 28 ซึ่งเป็นอัตรากำไรผลได้จากทุนเดียวกันกับปีภาษี 2013 - 2014 ที่ผ่านมา¹⁰⁵

ขั้นตอนที่ 6 ให้ดูว่าช่วงเงินได้สุทธิของอัตรากำไรขั้นพื้นฐาน (Basic Rate Band) ที่จะนำไปใช้กับเงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดา มีจำนวนเท่าใด ทั้งนี้ช่วงเงินได้สุทธิของอัตรากำไรขั้นพื้นฐานในปีภาษี 2013 - 2014 คือ 32,010 ปอนด์¹⁰⁶ และในปีภาษี 2014 - 2015 คือ 31,865 ปอนด์¹⁰⁷

ขั้นตอนที่ 7 ผลได้ที่จะต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 18 ต้องเป็นผลได้ที่อยู่ภายในขอบเขตไม่เกินไปกว่าช่วงเงินได้สุทธิของอัตรากำไรขั้นพื้นฐานที่บุคคลยังไม่ได้ใช้และอัตรากำไรร้อยละ 28 จะใช้กับผลได้ที่เกินไปกว่าช่วงเงินได้สุทธิของอัตรากำไรขั้นพื้นฐานที่ยังไม่ได้ใช้¹⁰⁸

¹⁰² หามาจาก 18,000 - 10,900.

¹⁰³ หามาจาก 15,000 - 7,100.

¹⁰⁴ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 Section 4.

¹⁰⁵ *St. James's place wealth management tax guide 2014-2015* (p. 2). Op.cit.

¹⁰⁶ Rates for Capital Gains Tax 2011-12, 2012-13 and 2013-14. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm>

¹⁰⁷ *St. James's place wealth management tax guide 2014-2015* (p. 1). Op.cit.

¹⁰⁸ Rates for Capital Gains Tax 2011-12, 2012-13 and 2013-14. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm>

ตัวอย่าง¹⁰⁹

นาย A. ขายภาพวาด เมื่อวันที่ 3 พฤษภาคม 2013 เกิดผลได้ 20,000 ปอนด์ และขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุนในวันที่ 31 สิงหาคม 2013 เกิดผลได้ 50,000 ปอนด์ นาย A. ทำงานเป็นผู้บริหารการเงินมีรายได้ 36,000 ปอนด์ ต่อปี นี่คือแหล่งเงินได้ (Source Of Income) เดียวใน ปีภาษี 2013 - 2014 ดังนั้นจึงสามารถคำนวณภาษีผลได้จากทุนของนาย A. ได้ดังนี้

ผลได้จากการขายภาพวาด	20,000 ปอนด์
ผลได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน	50,000 ปอนด์
หัก จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษีประจำปี 2013 - 2014	10,900 ปอนด์
ผลได้สุทธิ (Taxable Gains)	59,100 ปอนด์
เพื่อการคำนวณหาจำนวนภาษีผลได้จากทุนสำหรับปีภาษี 2013 - 2014 จำเป็นต้องแสดงให้เห็นถึงจำนวนช่วงเงินได้สุทธิของอัตราภาษีขั้นพื้นฐานที่นาย A. ยังไม่ได้ใช้	
เงินเดือน	36,000 ปอนด์
หัก ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล (Personal Allowance) ปีภาษี 2013-2014	9,440 ปอนด์
เงินได้สุทธิ (Taxable Income)	26,560 ปอนด์
ช่วงเงินได้สุทธิของอัตราภาษีขั้นพื้นฐานในปีภาษี 2013-2014	32,010 ปอนด์
หัก เงินได้สุทธิ	26,560 ปอนด์
จำนวนช่วงเงินได้สุทธิของอัตราภาษีขั้นพื้นฐานที่ไม่ได้ใช้	5,450 ปอนด์
ดังนั้น ผลได้สุทธิ 59,100 ปอนด์ จึงนำมาคำนวณกับอัตราภาษีผลได้จากทุนได้ ดังนี้	
ผลได้สุทธิ 5,450 ต้องเสียภาษีร้อยละ 18	981 ปอนด์ ¹¹⁰
ผลได้สุทธิ 53,650 ¹¹¹ ต้องเสียภาษีร้อยละ 28	15,022 ปอนด์ ¹¹²
ภาษีผลได้จากทุนที่นาย A. จะต้องเสีย	16,003 ปอนด์

(2) ค่าลดหย่อนไม่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุน (Tax-Free Allowances for Capital Gains Tax) หรือที่เรียกว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” หรือ “Annual Exempt Amount”

บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนจะได้รับการยกเว้นประจำปี โดยบุคคลจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในส่วนของผลได้สุทธิที่ไม่เกินจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี และต้องถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนหากส่วนของผลได้สุทธิต่ำกว่าจำนวนเงินที่ได้รับ

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ หามาจาก 5,450 x 18 %.

¹¹¹ หามาจาก 59,100 - 5,450.

¹¹² หามาจาก 53,650 x 28 %.

การยกเว้นประจำปี จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีนี้จะอิงกับดัชนีราคาขายปลีก (Retail Prices Index) เพื่อชดเชยความแตกต่างด้านมูลค่าที่เกิดขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อ กล่าวคือ จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นในทุก ๆ ปีจะมีจำนวน £¹¹³ 5,500 แต่หากดัชนีราคาขายปลีกในเดือนธันวาคมที่ผ่านมาปีก่อนปีที่มีการประเมินจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นมีจำนวนสูงกว่าดัชนีราคาขายปลีกของเดือนธันวาคมปีก่อน จำนวนเงินที่จะได้รับการยกเว้นจึงควรเพิ่มขึ้นจากจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นในปีก่อนในอัตราร้อยละเดียวกันกับอัตราร้อยละของดัชนีราคาขายปลีกที่เพิ่มขึ้น โดยก่อนปีที่มีการประเมินจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นแต่ละปี กระทรวงการคลังจะกำหนดจำนวนเงินตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี¹¹⁴

จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี มีดังนี้¹¹⁵

ปีภาษี (ค.ศ.) จำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นสำหรับบุคคลธรรมดา

1991 - 92	£5,500
1992 - 93	£5,800
1993 - 94	£5,800
1994 - 95	£5,800
1995 - 96	£6,000
1996 - 97	£6,300
1997 - 98	£6,500
1998 - 99	£6,800
1999 - 00	£7,100
2000 - 01	£7,200
2001 - 02	£7,500
2002 - 03	£7,700
2003 - 04	£7,900
2004 - 05	£8,200
2005 - 06	£8,500
2006 - 07	£8,800

¹¹³ £ หมายถึง ค่าเงินปอนด์.

¹¹⁴ Taxation of Chargeable Gains Act 1992 Section 3.

¹¹⁵ CG18020 - Annual exempt amount: annual exempt amounts. Retrieved November 10, 2014, from

2007 - 08	£9,200
2008 - 09	£9,600
2009 - 10	£10,100
2012 - 13	£10,600 ¹¹⁶
2013 - 14	£10,900 ¹¹⁷
2014 - 15	£11,000 ¹¹⁸

2) ภาษีเงินได้ (Income Tax)

กำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ ในสหราชอาณาจักรนั้น ถือเป็นเงินได้ทางการค้า (Trading Income) ที่ตกอยู่ภายใต้บังคับของ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005¹¹⁹ ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บภาษีเงินได้ดังที่บัญญัติไว้ใน Income Tax Acts 2007¹²⁰

การถือครองที่ดินไว้เพื่อประโยชน์ทางการค้า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักรจะจัดเก็บจากการค้าที่ดินที่ยังคงมีการดำเนินการ หรือทำการจัดเก็บจากส่วนของที่ดินที่ถือครองเพื่อประโยชน์ทางการค้า โดยลักษณะของการถือครองที่ดินเพื่อประโยชน์ทางการค้าจะต้องมีลักษณะการบริหารจัดการที่ดินเชิงพาณิชย์ และมีเจตนามุ่งหวังกำไรจากการค้าที่ดิน¹²¹ โดยจะทำการจัดเก็บภาษีเงินได้จากกำไรที่ได้รับในปีภาคนั้น¹²²

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บจากกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ หรือเงินได้ทางการค้า มีวิธีการคำนวณตามขั้นตอนดังต่อไปนี้¹²³

ขั้นตอนที่ 1 รวบรวมจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะถูกจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับในปีภาษี ผลรวมของจำนวนเงินได้ทั้งหมด คือ เงินได้พึงประเมิน (Total Income) ซึ่งเงินได้แต่ละจำนวนนี้ถือเป็นองค์ประกอบ (Component) ของเงินได้พึงประเมิน

¹¹⁶ Tax-free allowances for Capital Gains Tax. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm#1>

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Income Tax Act 2007 Section 3.

¹²⁰ Income Tax Act 2007 Section 1.

¹²¹ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 10.

¹²² Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 7.

¹²³ Income Tax Act 2007 Section 23.

ขั้นตอนที่ 2 ให้นำจำนวนของการบรรเทาภาษีภายใต้บทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับผู้เสียภาษี เช่น การหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ¹²⁴ และการหักผลขาดทุน¹²⁵ ที่ผู้เสียภาษีมียกเลิกในปีก่อนหักออกจากองค์ประกอบของเงินได้พึงประเมิน

ผลรวมของจำนวนองค์ประกอบของเงินได้พึงประเมินที่เหลือภายหลังจากขั้นตอนนี้ ถือเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income)

ขั้นตอนที่ 3 ให้นำค่าลดหย่อนใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีมียกเลิกได้รับสำหรับปีก่อนหักออกจากกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามขั้นตอนที่ 2 เช่น ค่าลดหย่อนส่วนบุคคล (Personal Allowance) ในปีภาษี 2014 - 2015 คือ 10,000 ปอนด์ เป็นต้น¹²⁶

ขั้นตอนที่ 4 นำเงินได้สุทธิที่หักค่าลดหย่อนออกแล้วมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กำหนดไว้ โดยอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้บังคับอยู่ในสหราชอาณาจักรเป็นอัตราภาษีแบบอัตราก้าวหน้า ดังนี้

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักรในปีภาษี 2014 - 2015

เงินได้สุทธิ (ปอนด์)	ช่วงเงินได้สุทธิ (ปอนด์)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	สัดส่วนภาษีที่จัดเก็บ (ปอนด์)
31,865	0 - 31,865	20	6,373
118,135	31,865 - 150,000	40	47,254
ส่วนที่เหลือ		45	

ที่มา: *St.james's place wealth management tax guide 2014 – 2015*, 2014 (p. 5)

¹²⁴ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 34.

¹²⁵ Income Tax Act 2007 Section 24.

¹²⁶ *St.james's place wealth management tax guide 2014-2015* (p. 6). Op.cit.

ขั้นตอนที่ 5 รวมจำนวนภาษีที่คำนวณได้ตามขั้นตอนที่ 4 เข้าด้วยกัน ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้เสียภาษีในปีภาษีนั้น

(2) การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าของบุคคลธรรมดา

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ ในขั้นตอนที่ 2 ของการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวข้างต้น การหักค่าใช้จ่ายถือเป็นการบรรเทาภาษีอย่างหนึ่งที่มีผลทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลง โดยพิจารณาจากเงินที่ได้ใช้จ่ายไปกับบางสิ่ง เช่น ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์หรือผู้ว่าจ้างตนเอง (Self-Employed)¹²⁷

ในการประกอบธุรกิจจะมีค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในการดำเนินธุรกิจเกิดขึ้น ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายบางอย่างมาหักเพื่อคำนวณหากำไรหรือเงินได้สุทธิ トラบเท่าที่ค่าใช้จ่ายนั้นเป็นค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Allowable Expenses)

ค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก ได้แก่ ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ ซึ่งหมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ใช้ไปสำหรับการดำเนินการเพื่อหารายได้ทางธุรกิจตามวัตถุประสงค์ของธุรกิจ¹²⁸ อันได้แก่กรณีดังต่อไปนี้

- (ก) ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซม และบำรุงรักษาสถานที่ที่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ
- (ข) ค่าใช้จ่ายในการเช่าสถานที่ที่ใช้เพื่อประกอบธุรกิจ ค่าสาธารณูปโภค ค่าประกันภัยสินทรัพย์¹²⁹
- (ค) ค่าใช้จ่ายพนักงาน เช่น เงินเดือน โบนัส สวัสดิการ ค่านายหน้า¹³⁰
- (ง) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อขายในส่วนของการค้า เช่น ค่าที่ดินที่ซื้อมาเพื่อขายของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น¹³¹
- (จ) ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับบัญชี กฎหมาย ผู้สำรวจรังวัด ค่าสถาปนิก เพื่อประโยชน์ในการประกอบธุรกิจ

¹²⁷ Claim Income Tax reliefs. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/income-tax-reliefs/overview>

¹²⁸ Tax allowance and relief if you're self-employed. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>

¹²⁹ Office property and equipment. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/office-property>

¹³⁰ Staff expenses. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/staff>

¹³¹ Reselling goods. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/reselling-goods>

(ฉ) ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมธนาคารและสินเชื่อทางธุรกิจ¹³²

(ช) ค่าโฆษณาทางหนังสือพิมพ์ หรือเว็บไซต์¹³³

ค่าใช้จ่ายที่ไม่ยอมให้หัก ได้แก่ ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Expenditure)¹³⁴ และค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Expenses)¹³⁵ ในการคำนวณหากำไร หรือเงินได้ทางการค้า ไม่นอนุญาติให้นำค่าใช้จ่ายดังกล่าวไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน

ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน คือ ค่าใช้จ่ายที่ได้ใช้ไปเพื่อการซื้อ สร้างหรือปรับปรุง สินทรัพย์ที่เป็นทุนของกิจการ และใช้ในทางธุรกิจ¹³⁶ เช่น การซื้อที่ดิน อาคารที่ใช้สำหรับประกอบ ธุรกิจจะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้¹³⁷

ค่าใช้จ่ายส่วนตัว คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมด หรือบางส่วนที่ไม่ได้เกิดขึ้นเพื่อประโยชน์ทางการค้า¹³⁸ เช่น เงินที่ได้จากกิจการซึ่งได้ใช้ไปเพื่อซื้อสินทรัพย์ที่นำไปใช้เป็นการส่วนตัว ค่าใช้จ่ายสำหรับส่วนของสถานที่ที่ไม่ได้ใช้สำหรับการประกอบธุรกิจ¹³⁹ หรือเงินบริจาคเพื่อการกุศล¹⁴⁰ เป็นต้น

(3) การบรรเทาผลขาดทุนในการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าของบุคคลธรรมดา

หากมีผลขาดทุนเกิดขึ้นแก่ผู้ประกอบการค้าสังหาริมทรัพย์ สหราชอาณาจักรได้ กำหนดหลักเกณฑ์การบรรเทาผลขาดทุนทางการค้า (Trade Loss Relief) ไว้ใน Income Tax Act 2007 Part 4 Chapter 2 ซึ่งมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญดังนี้

¹³² Legal and financial costs. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/legal-financial>

¹³³ Marketing, entertainment and subscriptions. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/marketing-entertainment-subscriptions>

¹³⁴ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 33.

¹³⁵ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 34.

¹³⁶ Capital allowances the basics. Retrieved November 20, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/basics.htm>

¹³⁷ Office property and equipment. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/office-property>

¹³⁸ Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 Section 34.

¹³⁹ Office property and equipment. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/office-property>

¹⁴⁰ Marketing, entertainment and subscriptions. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/marketing-entertainment-subscriptions>

(ก) การบรรเทาผลขาดทุน ห้ามไม่ให้นำผลขาดทุนเดียวกันหรือส่วนของผลขาดทุนเดียวกัน มาบรรเทาหรือหักซ้ำอีก¹⁴¹

(ข) การบรรเทาผลขาดทุนทางการค้ากับเงินได้ทั่วไป ผู้เสียภาษีอาจขอใช้สิทธิดังกล่าวได้หากมีการดำเนินการค้าในปีภาษี และเกิดผลขาดทุนทางการค้าในปีภาษีนั้น โดยการขอใช้สิทธิบรรเทา คือ การขอหักผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น หรือที่เกิดขึ้นในปีก่อน ๆ หรือของทั้งสองปีภาษีในการคำนวณหาเงินได้สุทธิของบุคคลในขั้นตอนที่สองของการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าดังที่กล่าวไว้ข้างต้น ทั้งนี้ ในกรณีการขอใช้สิทธิหักผลขาดทุนของทั้งสองปีภาษี จะต้องระบุปีภาษีที่จะทำการหักเป็นอันดับแรก ไม่เช่นนั้นการขอใช้สิทธิหักผลขาดทุนจะต้องระบุปีที่ผลขาดทุนเกิดขึ้นหรือระบุผลขาดทุนในปีภาษีก่อน ๆ อย่างใดอย่างหนึ่ง โดยไม่ห้ามผู้เสียภาษีที่จะขอใช้สิทธิหักผลขาดทุนของปีภาษีที่มีการระบุไว้ดังกล่าวในการใช้สิทธิหักต่อไปในปีภาษีอื่นในส่วน of ผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หัก¹⁴²

วิธีการคำนวณหักผลขาดทุนมีขั้นตอน ดังนี้¹⁴³

การหักผลขาดทุนให้หักออกจากเงินได้เพียงเท่าที่มีเงินได้เพียงพอที่จะให้หัก

ขั้นตอนที่ 1 ให้หักผลขาดทุนในการคำนวณหาเงินได้สุทธิของบุคคลสำหรับปีภาษีที่ได้รับไว้

ขั้นตอนที่ 2 ขั้นตอนนี้ใช้เฉพาะหากเป็นการขอใช้สิทธิหักผลขาดทุนของทั้งสองปีภาษี ให้หักส่วนของผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หักในขั้นตอนที่ 1 ในการคำนวณหาเงินได้สุทธิของบุคคลในปีภาษีอื่น

ถ้าผลขาดทุนไม่ถูกหักจนหมดไปในขั้นตอนที่ 1 และ 2 ผู้เสียภาษีอาจนำส่วนของผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หักให้มีผลไปถึงการบรรเทาผลขาดทุนทางการค้าอื่นภายใต้ Chapter 2 ว่าด้วยผลขาดทุนทางการค้าของ Income Tax Act 2007 โดยขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของการบรรเทาผลขาดทุนทางการค้านั้น ๆ

โดยรายละเอียดทั้งหมดที่กล่าวไว้ข้างต้นนี้จะต้องอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์สำคัญที่ว่า หากผู้เสียภาษีขอใช้สิทธิบรรเทาผลขาดทุนทางการค้ากับเงินได้ทั่วไปที่เป็นการใช้สิทธิครั้งแรกในปีที่มีผลขาดทุนเกิดขึ้น และได้ทำการใช้สิทธิบรรเทาผลขาดทุนทางการค้ากับเงินได้ทั่วไปในส่วน of ผลขาดทุนที่เกิดขึ้นในปีภาษีถัดไปเช่นเดียวกับปีภาษีที่ใช้สิทธิครั้งแรกอีก ภายใต้

¹⁴¹ Income Tax Act 2007 Section 63.

¹⁴² Income Tax Act 2007 Section 64.

¹⁴³ Income Tax Act 2007 Section 65.

หลักเกณฑ์นี้ให้ผู้เสียภาษีได้รับการหักผลขาดทุนทางการค้ากับเงินได้ทั่วไปสำหรับการใช้สิทธิครั้งแรกเท่านั้น

(ค) การบรรเทาผลขาดทุนทางการค้าที่ยกมากับเงินได้ทางการค้าที่เกิดขึ้นในภายหลัง ผู้เสียภาษีอาจขอใช้สิทธิบรรเทาผลขาดทุนทางการค้าที่ยกมาได้ หากผู้เสียภาษีเกิดผลขาดทุนทางการค้าขึ้นในปีภาษี และผลขาดทุนทางการค้านั้นยังไม่ได้รับการบรรเทาไปจนหมดภายใต้ Chapter 2 ว่าด้วยผลขาดทุนทางการค้าของ Income Tax Act 2007 นี้หรือตามบทบัญญัติอื่นใดใน Income Tax Acts 2007 นี้ โดยให้ทำการใช้สิทธิบรรเทาผลขาดทุนทางการค้าที่ยังไม่ได้รับการบรรเทาไปทั้งหมดเหล่านั้นในการคำนวณหาเงินได้สุทธิในปีภาษีถัดไป (ในขั้นตอนที่สองของการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น) ซึ่งการบรรเทาหรือการหักผลขาดทุนทางการค้าดังกล่าวนั้นเป็นไปเพื่อประโยชน์ในการหักออกจากเงินได้ทางการค้าเท่านั้น โดยในการคำนวณหาเงินได้สุทธิในปีภาษีหนึ่ง การหักผลขาดทุนทางการค้าที่ยกมาหักออกจากเงินได้ทางการค้าจะต้องนำมาหักออกจากเงินได้ทางการค้าก่อนการบรรเทาอื่น¹⁴⁴

การหักผลขาดทุนทางการค้าที่ยกมากับเงินได้ทางการค้าที่เกิดขึ้นในภายหลังจะต้องอยู่ภายใต้ขอบเขตเพียงเท่าที่มีเงินได้เพียงพอที่จะให้หักและมีวิธีการหักตามขั้นตอนดังต่อไปนี้¹⁴⁵

ขั้นตอนที่ 1 ให้หักผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หักออกจากเงินได้ทางการค้าในปีภาษีถัดไป

ขั้นตอนที่ 2 ให้หักผลขาดทุนออกจากเงินได้ทางการค้าในปีภาษีถัดไปในจำนวนของผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หักในปีภาษีก่อนหน้า

ขั้นตอนที่ 3 เริ่มต้นดำเนินการตามขั้นตอนที่ 2 กับเงินได้ทางการค้าที่เกิดขึ้นในปีภาษีต่อมาจนกว่าผลขาดทุนที่ยังไม่ได้หักจะได้รับการบรรเทาไปจนหมด

จากการศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีจากผลได้หรือเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักรดังกล่าวข้างต้น อาจกล่าวโดยสรุปได้ว่า มีภาษีที่เกี่ยวข้อง 2 ประเภทด้วยกัน ได้แก่ ภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) ที่จะมีการจัดเก็บภาษีจากผลได้เมื่อมีการขายหรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์ที่ถือครองไว้ในลักษณะเป็นการลงทุนและภาษีเงินได้ (Income Tax) ที่มีการจัดเก็บภาษีจากกำไรหรือเงินได้ เมื่อมีการขายอสังหาริมทรัพย์โดยผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ โดยในการคำนวณหาผลได้สุทธิ และเงินได้สุทธิเพื่อการจัดเก็บภาษีทั้งสองประเภทรานั้น กฎหมายได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deductions) ได้วิธีเดียวเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งในการคำนวณหาผลได้สุทธิเพื่อการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน กฎหมายได้

¹⁴⁴ Income Tax Act 2007 Section 83.

¹⁴⁵ Income Tax Act 2007 Section 84.

กำหนดให้นำดัชนีราคาขายปลีกประจำปีมาคำนวณเพื่อปรับปรุงผลได้สุทธิให้มีความสอดคล้องกับภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในระบบเศรษฐกิจปัจจุบัน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในสหราชอาณาจักรเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-To-Pay Principle) มากยิ่งขึ้น

3.2.2 สาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) (Republic of China)

สาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ใช้ระบบประมวลกฎหมายลายลักษณ์อักษร โดยมีการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุน (Capital Gains) ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการขายทรัพย์สินภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax) ในอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Rates) ซึ่งผลได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีนี้ คือ ส่วนต่างระหว่างราคาขาย กับค่าใช้จ่ายของทรัพย์สินนั้น ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการได้มา (Acquisition Costs) ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุง (Improvement Costs) ค่าใช้จ่ายในการโอน (Transfer Costs) ในส่วนของผลได้ที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการขายที่ดินจะได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีเงินได้ แต่จะอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน (Land Value Increment Tax: LVIT)¹⁴⁶ อย่างไรก็ตามในกรณีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนในประเทศอื่นอาจมีการจัดเก็บอยู่ในรูปแบบของภาษีผลได้จากทุน (Capital Gains Tax) หรือภาษีเงินได้¹⁴⁷ ก็ได้ ภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีที่ดิน (Land Tax Act 2010) ที่ออกแบบมาเพื่อทำการจัดเก็บภาษีจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นโดยธรรมชาติของที่ดิน โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อควบคุมการเก็งกำไรและการผูกขาดการค้าที่ดิน ภายใต้แนวความคิดของหลัก “ความเป็นธรรมแห่งสิทธิในที่ดิน” หรือ “Equalization of Land Right” หลักการดังกล่าวได้อธิบายว่า “การเพิ่มขึ้นของมูลค่าโดยธรรมชาติของที่ดินเกิดขึ้นเนื่องจากการพัฒนาสังคมมากกว่าเป็นผลของแรงงาน หรือการลงทุน ดังนั้นจึงควรแบ่งผลประโยชน์จากมูลค่าของที่ดินที่เพิ่มขึ้นคืนแก่สังคมส่วนรวมผ่านวิธีการของภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน”¹⁴⁸

ทั้งนี้ ดร.ซุนยัตเซน (Dr. Sun Yat-Sen) บิดาผู้ก่อตั้งสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ได้สนับสนุนหลักการดังกล่าวโดยมีความเห็นว่า “ภาษีที่ดินคือแหล่งรายได้ที่ดีที่สุดของรัฐบาล โดยเฉพาะอย่างยิ่งควรทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้และความมั่นคง เพราะเป็นการจัดเก็บจากราคาที่ดินที่สูงขึ้น อันถือเป็นการดึงกำไรจากราคาที่ดินที่สูงขึ้น

¹⁴⁶ Rental income tax is high in Taiwan. Retrieved December 1, 2014, from <http://www.globalpropertyguide.com/Asia/Taiwan/Price-History>

¹⁴⁷ Unit: Land Value Increment Tax. Retrieved December 1, 2014, from http://www.kctax.gov.tw/en/book08/08_06.aspx

¹⁴⁸ Ibid.

(Unearned Land Profit) ซึ่งเป็นรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการทำงาน (Non-Wage หรือ Unearned Income) ที่ผู้เป็นเจ้าของที่ดินได้รับจากการที่รัฐเข้าไปพัฒนาเศรษฐกิจให้แล้ว นำภาษีที่จัดเก็บได้นั้น มากระจายผลประโยชน์ให้แก่สังคมของประเทศ” ซึ่งในเวลาต่อมาภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน ในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ประสบความสำเร็จอย่างมากในการจัดเก็บภาษีจากส่วนแบ่งของลาภลอย (Windfall Gain) กับทั้งยังช่วยลดการเก็งกำไรที่ดินลงได้เป็นอย่างมาก¹⁴⁹

ภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน (Land Value Increment Tax: LVIT) คือ ภาษีที่จัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดในเวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน และบุคคลที่จะถูกจัดเก็บภาษีดังกล่าว มีดังต่อไปนี้¹⁵⁰

- 1) กรณีที่ดินที่โอนโดยมีค่าตอบแทน ผู้เสียภาษี คือ เจ้าของกรรมสิทธิ์เดิม
- 2) กรณีที่ดินที่โอนโดยไม่มีค่าตอบแทน ผู้เสียภาษี คือ เจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ได้ที่ดินมา

คำว่า “โอนโดยมีค่าตอบแทน” หมายความว่า การซื้อขาย แลกเปลี่ยน การได้มาซึ่งที่ดินของรัฐบาล หรือการเรียกร้องตามมูลค่า

คำว่า “โอนโดยไม่มีค่าตอบแทน” หมายความว่า การโอนทางมรดก (ได้รับการยกเว้นจากการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน) หรือการให้

ภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินโดยสภาพจะมีรูปแบบของภาษีเงินได้ ดังนั้น ต้นทุน ค่าใช้จ่าย และค่าธรรมเนียมจึงควรนำมาหักลบเพื่อการหาจำนวนเงินที่จะถูกจัดเก็บภาษี และเพื่อประโยชน์ของผู้เสียภาษีในการแจ้งมูลค่าปัจจุบันของที่ดินที่เกิดขึ้นในเวลาที่มีการโอน และเพื่อลดการก่อกวนของผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษีในการใช้อำนาจกำหนดมูลค่าปัจจุบันของที่ดิน รัฐบาลจึงได้มีการประกาศมูลค่าปัจจุบัน (The Government Announced Present Value) ของที่ดินปีละครั้ง เพื่อนำไปใช้เป็นมาตรฐานมูลค่าปัจจุบันในการโอนเพื่อการแจ้งและตรวจสอบมูลค่าปัจจุบันของที่ดิน¹⁵¹

การคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้น (Incremental Value) จะมีความแตกต่างกันไปตามแต่ละประเภทของที่ดินดังนี้¹⁵²

¹⁴⁹ Case, Guevara, and Pugh (อ้างถึงใน การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า (รายงานผลการวิจัย) (น. 83), โดย ปิณณ์ อนันนอภิบุตร, 2555, กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

¹⁵⁰ Unit: Land Value Increment Tax. Retrieved December 1, 2014, from http://www.kctax.gov.tw/en/book08/08_06.aspx

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Ibid.

1) ที่ดินตามกฎหมายที่ดิน ให้นำประกาศมูลค่าปัจจุบันของรัฐบาลในเวลาที่เขาของที่ดินผู้เสียภาษีได้แจ้งการโอนมาใช้ในการคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นทั้งหมด แต่ในกรณีที่ราคาตามสัญญา (Total Contract Price) ที่ปรากฏตามสัญญาสุดท้ายระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่ระบุถึงราคาของที่ดินตามที่เกิดขึ้นจริงมีจำนวนสูงกว่ามูลค่าที่ดินตามประกาศมูลค่าปัจจุบันของรัฐบาลให้นำราคาตามสัญญามาใช้เป็นฐานในการคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นทั้งหมด

2) ที่ดินที่ได้มา หรือซื้อ โดยรัฐบาล สำหรับที่ดินที่ได้มาหรือซื้อในราคาที่ได้รับการอนุมัติโดยรัฐบาล ฐานที่จะนำมาใช้ในการคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นทั้งหมด อาจใช้ราคาที่รัฐบาลได้จ่ายไปตามความเป็นจริงหรือมูลค่าตามประกาศของรัฐบาลในวันที่ได้ที่ดินมาที่ดินที่ขายทอดตลาดตามคำสั่งศาล ฐานที่ใช้ในการคำนวณหามูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดให้ใช้ราคาขายทอดตลาดตามที่เกิดขึ้นจริง (Actual Auctioned Price) หรือมูลค่าตามประกาศของรัฐบาลในวันที่มีการขายทอดตลาด

การหักลดในการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิ (Value Increment Net) จำนวนรายการดังต่อไปนี้ ให้นำไปใช้หักออกจากฐานในการคำนวณดังที่กล่าวมาข้างต้น¹⁵³ ซึ่งจำนวนคงเหลือที่ได้รับจากการหักลด คือ มูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิ¹⁵⁴

1) กรณีที่มีการโอนที่ดินก่อนรัฐบาลมีการประกาศมูลค่าปัจจุบันของที่ดินครั้งแรก ให้นำมูลค่าปัจจุบันของที่ดินตามประกาศเดิมนั้นมาหัก

2) กรณีมีการโอนที่ดินภายหลังประกาศมูลค่าปัจจุบันของที่ดินครั้งแรก ให้นำมูลค่าที่ดินปัจจุบันที่มีการประเมินเพื่อเสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในการโอนครั้งก่อนมาหักออก

3) ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ได้จ่ายไปโดยเจ้าของกรรมสิทธิ์เพื่อการปรับปรุงที่ดิน (Cost of Land Improvements) ประกอบไปด้วยประเภทของค่าใช้จ่ายดังนี้¹⁵⁵

- (1) ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดิน
- (2) ค่าใช้จ่ายในการพัฒนาที่ดิน
- (3) ค่าใช้จ่ายในการแบ่งเขตที่ดิน
- (4) ค่าธรรมเนียมที่ได้จ่ายไปสำหรับ โครงสร้างสาธารณะ

¹⁵³ Ibid.

¹⁵⁴ Ibid.

¹⁵⁵ Ibid.

ในการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินมีรายการหักเพิ่มเติมจากข้อ 3) ดังกล่าวข้างต้น กล่าวคือ การเปลี่ยนแปลงของราคาผู้บริโภคโดยทั่วไปจะต้องนำมาพิจารณาและปรับปรุงโดยนำดัชนีราคาผู้บริโภค (The Consumer Price Index) ที่ประกาศล่าสุดโดยรัฐบาล มาใช้ในการคำนวณหาจำนวนส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินด้วย¹⁵⁶

วิธีการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินมีดังนี้¹⁵⁷

มูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน = มูลค่าปัจจุบันซึ่งพิจารณาในเวลาที่มีการโอนที่ดินที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ – มูลค่าปัจจุบันที่มีการประเมินในการโอนครั้งก่อนหรือมูลค่าที่ดินตามประกาศเดิม X ดัชนีราคาผู้บริโภคปัจจุบัน/100 – (ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดิน)

อัตราภาษีและวิธีการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน แบ่งออกเป็น 3 กลุ่ม ดังนี้¹⁵⁸

กลุ่มที่ 1

จำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บ = จำนวนมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน [ที่เกิดขึ้นไม่เกินร้อยละ 100 ของราคาที่ดินตามประกาศเดิมหรือมูลค่าที่ดินตามที่ได้แจ้งในการโอนที่ดินครั้งก่อน (ปรับปรุงด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน))] X อัตราภาษีย้อยละ 20

กลุ่มที่ 2

จำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บ = จำนวนมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน [ที่เกิดขึ้นมากกว่าร้อยละ 100 แต่ไม่เกินร้อยละ 200 ของราคาที่ดินตามประกาศเดิมหรือมูลค่าที่ดินตามที่ได้แจ้งในการโอนที่ดินครั้งก่อน (ปรับปรุงด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน))] X อัตราภาษีย้อยละ 30 – [(ร้อยละ 30 – ร้อยละ 20) X การลดอัตราภาษี] – ความแตกต่างสะสม [ราคาที่ดินตามประกาศเดิมหรือมูลค่าการโอนในครั้งก่อน (ปรับปรุงด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน))] X A]

หมายเหตุ

เจ้าของที่ถือครองที่ดินต่ำกว่า 20 ปี	ไม่มีการลดอัตราภาษี และ	A = 0.10
เจ้าของที่ถือครองที่ดินมากกว่า 20 ปี	มีการลดอัตราภาษีย้อยละ 20 และ	A = 0.08
เจ้าของที่ถือครองที่ดินมากกว่า 30 ปี	มีการลดอัตราภาษีย้อยละ 30 และ	A = 0.07
เจ้าของที่ถือครองที่ดินมากกว่า 40 ปี	มีการลดอัตราภาษีย้อยละ 40 และ	A = 0.06

¹⁵⁶ Ibid.

¹⁵⁷ Ibid.

¹⁵⁸ Ibid.

กลุ่มที่ 3

จำนวนภาษีที่ถูกจัดเก็บ = จำนวนมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน [ที่เพิ่มขึ้นมากกว่า ร้อยละ 20 ของราคาที่ดินตามประกาศเดิมหรือมูลค่าที่ดินตามที่ได้แจ้งในการโอนที่ดินครั้งก่อน (ปรับปรุงด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของสาธารณรัฐจีน(ไต้หวัน))] X อัตราภาษีร้อยละ 40 – [(ร้อยละ 40 – ร้อยละ 20) X การลดอัตราภาษี] – ความแตกต่างสะสม [ราคาที่ดินตามประกาศเดิมหรือมูลค่าการโอนในครั้งก่อน (ปรับปรุงด้วยดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปของสาธารณรัฐจีน(ไต้หวัน))] X B]

หมายเหตุ

เจ้าของที่ดินที่ถือครองที่ดินต่ำกว่า 20 ปี ไม่มีการลดอัตราภาษี และ B = 0.30

เจ้าของที่ดินที่ถือครองที่ดินมากกว่า 20 ปี มีการลดอัตราภาษีร้อยละ 20 และ B = 0.24

เจ้าของที่ดินที่ถือครองที่ดินมากกว่า 30 ปี มีการลดอัตราภาษีร้อยละ 30 และ B = 0.21

เจ้าของที่ดินที่ถือครองที่ดินมากกว่า 40 ปี มีการลดอัตราภาษีร้อยละ 40 และ B = 0.18

ทั้งนี้ เมื่อผู้เสียภาษีได้เสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินแล้ว ผลได้จากทุนดังกล่าวจะไม่ถูกจัดเก็บภาษีเงินได้อีก และผลขาดทุน (Loss) จากการขายที่ดินจะไม่สามารถสงวนไว้ และนำมาใช้หักลบกับการคำนวณจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในที่ดินอื่นได้อีก สำหรับที่ดินที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัย โดยเจ้าของที่ดินจะมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในอัตราภาษีแบบคงที่ ได้แก่ อัตราร้อยละ 10 ภายใต้อัตราภาษีที่กฎหมายได้กำหนดไว้¹⁵⁹

ในเวลาที่ทำธุรกรรมที่ดินทำการ โอน ผู้ซื้อ (Buyer) และผู้ขาย (Seller) จำเป็นต้องแจ้งมูลค่าที่ดินปัจจุบันเพื่อดำเนินการเสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินแก่เจ้าหน้าที่บริหารงานที่ดินท้องถิ่น (Local Land Administration Authorities)¹⁶⁰ โดยจะต้องดำเนินการภายใน 30 วัน นับแต่วันทำสัญญาพร้อมยื่นเอกสารคำขอใช้ประกาศมูลค่าที่ดินปัจจุบันที่มีการประเมิน (ตามแบบฟอร์มที่หน่วยงานที่ทำการจัดเก็บภาษีได้เตรียมไว้ให้) และยื่นสำเนาสัญญาการโอน และเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง¹⁶¹

สรุป การจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการขายที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ไม่ได้ขึ้นอยู่กับรายได้การจัดเก็บของกฎหมายภาษีเงินได้ แต่อยู่บนรายได้การจัดเก็บ

¹⁵⁹ Rental income tax is high in Taiwan. Retrieved December 1, 2014, from <http://www.globalpropertyguide.com/Asia/Taiwan/Price-History>

¹⁶⁰ General Description of Taxation: Land Value Increment Tax. Retrieved January 5, 2015, from <http://english.tpctax.taipei.gov.tw/ct.asp?xItem=1081662&ctNode=29237&mp=103012>

¹⁶¹ Unit: Land Value Increment Tax. Retrieved December 1, 2014, from http://www.kctax.gov.tw/en/book10/10_06.aspx

ของภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน (Land Value Increment Tax: LVIT) ซึ่งถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีที่ดินที่มีการจัดเก็บภาษีจากส่วนเพิ่มของมูลค่าที่ดินในเวลาที่มีการโอนล่าสุด โดยในการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน กฎหมายได้กำหนดให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่ มูลค่าปัจจุบันของที่ดินที่มีการประเมินในการโอนครั้งก่อน หรือมูลค่าที่ดินตามประกาศเดิมของรัฐบาล และค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดินของตน มาหักออกจากมูลค่าปัจจุบันของที่ดินในเวลาที่มีการโอนล่าสุดได้เพียงวิธีเดียวเท่านั้น ทั้งนี้ กฎหมายยังได้กำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคปัจจุบันมาคำนวณปรับปรุงมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินให้สอดคล้องกับภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน จึงทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากผู้ได้รับผลประโยชน์จากการขายที่ดินจะเสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินตามความสามารถในการเสียภาษีของตน

3.3 ความหมายของคำว่า “เงินเฟ้อ” และ “ดัชนีราคาผู้บริโภค”

3.3.1 ความหมายของคำว่า “เงินเฟ้อ” (Inflation)

“เงินเฟ้อ” หมายถึง ภาวะที่ราคาสินค้าและบริการ โดยทั่วไปเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งถือเป็นการลดทอนมูลค่าของเงินลง หรืออีกนัยหนึ่งก็คือความสามารถในการซื้อสินค้าและบริการของผู้ถือเงินลดลง¹⁶² เช่น ในปีที่ผ่านมาประชาชนซื้อไข่ไก่หนึ่งโหลได้ในราคา 100 บาท แต่ในปีหน้าหากประชาชนจะซื้อไข่ไก่จำนวนเท่าเดิมต้องใช้เงิน 105 บาท แสดงว่ามูลค่าของเงินลดลงร้อยละ 5 และในปีต่อ ๆ ไปราคาไข่ไก่ก็จะเพิ่มขึ้นอีกเรื่อย ๆ¹⁶³

สาเหตุของภาวะเงินเฟ้อนี้เกิดจากการเพิ่มขึ้นของต้นทุนในการผลิตสินค้าและบริการ เนื่องจากค่าจ้างแรงงานที่สูงขึ้น ราคาวัตถุดิบนำเข้าปรับตัวสูงขึ้นอันเป็นผลมาจากอัตราค่าในตลาดโลกที่ปรับขึ้น และอัตราแลกเปลี่ยนที่อ่อนค่าลง รวมถึงภัยพิบัติทางธรรมชาติ และผู้ผลิตไม่สามารถใช้วัตถุดิบอื่นในการผลิตแทนได้ ตลอดจนเป็นผลมาจากความต้องการซื้อสินค้าและบริการของประชาชนมีมากกว่าผลผลิตที่มีการผลิตในระดับเต็มศักยภาพไม่สามารถเพิ่มการผลิตได้อีก¹⁶⁴

¹⁶² คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 4). เล่มเดิม.

¹⁶³ Think of living. (2558). *ส่องเศรษฐกิจ AEC: มองผ่านเงินเฟ้อและอัตราดอกเบี้ย*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก <http://thinkofliving.com/2015/05/28/%e0%b8%aa%e0%b9%88%e0%b8%87%e0-aec-infographic/>

¹⁶⁴ จาก *ส่องกล้องมองเงินเฟ้อไทย บทบาทภาครัฐและมาตรการรับมือ* (น. 7-8), โดย ยุทธภูมิ จารุเสรี, 2555, กรุงเทพฯ: สำนักนโยบายเศรษฐกิจมหภาค สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.

ดังนั้น ในขณะที่เศรษฐกิจของประเทศเกิดภาวะเงินเฟ้อ ประชาชนผู้ถือเงินควรมีวิธีการจัดสรรเงิน เพื่อป้องกันเงินที่ถือครองมีมูลค่าลดน้อยลงอันเป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี โดย นายอนุชา กุณวิสุทธิ์ นักการเงิน และการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ได้ให้คำแนะนำเกี่ยวกับวิธีการรับมือกับภาวะเงินเฟ้อไว้ว่า “วิธีลงทุนที่สามารถรับมือกับภาวะเงินเฟ้อได้ คือ การเปลี่ยนจากการถือเงินสดซึ่งเป็นทรัพย์สินที่กำลังลดค่าลง เป็นการถือทรัพย์สินที่กำลังเพิ่มค่าแทน โดยให้เน้นการลงทุนในบ้าน และที่ดิน เพราะในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อสูง ๆ ราคาบ้านและที่ดินจะขยับตัวสูงขึ้นตาม ดังนั้น การลงทุนในบ้าน และที่ดินจึงสามารถให้ผลตอบแทนได้สูงกว่า หรือสามารถเอาชนะอัตราเงินเฟ้อได้หลายเท่าตัว”¹⁶⁵ สาเหตุที่ทำให้ผลตอบแทนที่ได้รับจากการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์สูงกว่าอัตราเงินเฟ้อ เพราะนอกจากภาวะเงินเฟ้อที่มีผลทำให้ราคาอสังหาริมทรัพย์สูงขึ้นแล้ว การลงทุนให้เกิดสาธารณูปโภคต่าง ๆ ของทั้งภาครัฐ และเอกชน และการเปลี่ยนแปลงความต้องการซื้อและต้องการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.4 ล้วนมีผลทำให้ผลตอบแทนจากการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์สูงขึ้นได้ทั้งสิ้น

ทั้งนี้ เครื่องมือที่จะนำมาใช้วัดระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นได้แก่ ดัชนีราคาผู้บริโภค ที่มีการวัดระดับเงินเฟ้อในรูปของอัตราร้อยละของอัตราค่าเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าและบริการ โดยทั่วไปในช่วงเวลาหนึ่งเปรียบเทียบกับช่วงเวลาก่อนหน้านั้น¹⁶⁶

3.3.2 ความหมายของคำว่า “ดัชนีราคาผู้บริโภค”

“ดัชนีราคาผู้บริโภค” (Consumer Price Index) คือ ตัวชี้วัดการเปลี่ยนแปลงค่าครองชีพของผู้บริโภค โดยวัดจากการเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าและบริการ โดยเฉลี่ยที่ผู้บริโภคใช้บริโภคเป็นประจำในช่วงเวลาหนึ่งเปรียบเทียบกับราคาเฉลี่ยของสินค้าและบริการในปีตั้งต้น หรือที่เรียกว่า “ปีฐาน” (Base Year)¹⁶⁷

ปีฐาน คือ ปีที่กำหนดให้ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปีมีค่าเท่ากับ 100¹⁶⁸ การกำหนดให้นำราคาเฉลี่ยของสินค้าและบริการของปีใดมาเป็นปีฐานจะพิจารณาปีที่ระบบเศรษฐกิจมีเสถียรภาพระดับราคาเป็นไปตามภาวะอุปสงค์ อุปทานของระบบเศรษฐกิจ และเป็นปีที่สามารถรวบรวมข้อมูลการผลิต การตลาดของประเทศได้ค่อนข้างสมบูรณ์ เพียงพอที่จะใช้เป็นปีในการเปรียบเทียบ¹⁶⁹

¹⁶⁵ ซื่อขายบ้านเพื่อการลงทุน (น. 26). เล่มเดิม.

¹⁶⁶ แหล่งเดิม.

¹⁶⁷ จาก กระบวนการจัดทำและเผยแพร่ดัชนีเศรษฐกิจการค้า ดัชนีราคาผู้บริโภค (น. 2), โดย สำนักดัชนี เศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค, นนทบุรี: สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.

¹⁶⁸ แหล่งเดิม.

¹⁶⁹ แหล่งเดิม.

รายการสินค้าและบริการที่นำมาใช้ในการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคหรือที่เรียกว่า “ตะกร้าสินค้า” (Market Basket) คือ รายการสินค้าและบริการที่กลุ่มผู้บริโภคเป้าหมายนิยมซื้อ มาบริโภคเป็นประจำ โดยรายการเหล่านี้ได้มาจากการสำรวจค่าใช้จ่ายครัวเรือนของกลุ่มผู้บริโภคเป้าหมาย ซึ่งโดยทั่วไปสินค้าที่นำมาคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคของประเทศต่าง ๆ รวมทั้งประเทศไทย จะแยกออกเป็นหมวดใหญ่ 7 หมวด ดังนี้¹⁷⁰

- 1) หมวดอาหารและเครื่องดื่ม
- 2) หมวดเครื่องนุ่งห่มและรองเท้า
- 3) หมวดเคหสถาน
- 4) หมวดการตรวจรักษาและบริการส่วนบุคคล
- 5) หมวดพาหนะ การขนส่ง และการสื่อสาร
- 6) หมวดการบันเทิง การอ่าน และการศึกษา
- 7) หมวดยาสูบ และเครื่องดื่มมีแอลกอฮอล์

ในแต่ละหมวดใหญ่ ยังจำแนกออกเป็นหมวดย่อย เช่น หมวดอาหารและเครื่องดื่ม สามารถจำแนกเป็นหมวดย่อย ดังนี้ ข้าว แป้งและผลิตภัณฑ์จากแป้ง เนื้อสัตว์ เป็ด ไก่ และสัตว์น้ำ ไข่ และผลิตภัณฑ์นม ผัก ผลไม้ เครื่องประกอบอาหาร เครื่องดื่มไม่มีแอลกอฮอล์ อาหารสำเร็จรูป อาหารบริโภคในบ้าน และนอกบ้าน เป็นต้น

ทั้งนี้ เนื่องจากดัชนีราคาผู้บริโภคนี้คำนวณจากค่าเฉลี่ยของการเปลี่ยนแปลงราคาของรายการสินค้าต่าง ๆ ที่ครัวเรือนของกลุ่มผู้บริโภคเป้าหมายใช้บริโภคในแต่ละเดือน ซึ่งในความเป็นจริงสินค้าแต่ละรายการจะมีความสำคัญไม่เท่ากัน ขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายที่ครัวเรือนของกลุ่มผู้บริโภคเป้าหมายโดยรวมใช้จ่ายในรายการนั้น ๆ รายการสินค้าที่มีการใช้จ่ายในการบริโภคมากจะมีความสำคัญมากหรือน้ำหนักมาก ราคาสินค้าที่มีการใช้จ่ายในการบริโภคน้อยก็มีความสำคัญน้อยหรือน้ำหนักน้อย¹⁷¹ น้ำหนักที่คำนวณของแต่ละรายการสินค้าจะคงที่และใช้ในการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคต่อไป จนกว่าจะมีการเปลี่ยนปีฐานในการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคครั้งต่อไป¹⁷² ในการเปลี่ยนปีฐานจะมีการปรับปรุงรายการ และน้ำหนักของสินค้าที่ได้มาจากการสำรวจค่าใช้จ่ายในการบริโภคใหม่ ตลอดจนการปรับปรุงลักษณะครัวเรือนของผู้บริโภคเป้าหมาย ซึ่งประเทศโดยส่วนใหญ่จะมีการปรับฐานการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภค เพื่อวัดระดับเงินเพื่อเป็นประจำทุก 4 - 5 ปี เพื่อทำให้เกิดความสอดคล้องกับวิถีการดำรงชีวิตของประชาชน

¹⁷⁰ แหล่งเดิม.

¹⁷¹ แหล่งเดิม.

¹⁷² แหล่งเดิม.

และรูปแบบการใช้จ่ายของครัวเรือน รวมถึงเพื่อให้ดัชนีราคาผู้บริโภคสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบันให้มากที่สุด ในประเทศไทยมีการเปลี่ยนปีฐานครั้งล่าสุดจากปี 2550 เป็นปี 2554 และใช้ในการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภค ตั้งแต่เดือนมกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นมา โดยได้ทำการปรับปรุงรายการสินค้าให้เพิ่มขึ้นเป็น 450 รายการ จากเดิมในปีฐาน 2550 ที่มี 417 รายการและมีการปรับสัดส่วนน้ำหนักค่าใช้จ่ายของหมวดอาหารและเครื่องดื่ม ไม่มีแอลกอฮอล์ และน้ำหนักค่าใช้จ่ายของหมวดอื่น ๆ ที่ไม่ใช่อาหารและเครื่องดื่ม พร้อมกับได้ปรับปรุงลักษณะของครัวเรือนผู้บริโภคเป้าหมายจากเดิมในปีฐาน 2550 ที่ต้องเป็นครัวเรือนที่มีรายได้ 9,000 - 55,000 บาท ต่อเดือนต่อครัวเรือน ในปีฐาน 2554 ปรับปรุงรายได้เป็น 10,000 - 60,000 บาท ต่อเดือนต่อครัวเรือน¹⁷³

การคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภค คือ การคำนวณเปรียบเทียบค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าและบริการ (ในตะกร้าสินค้าที่กำหนด) ตามราคาสินค้าของเดือนปัจจุบัน (เดือนที่คำนวณดัชนี) กับค่าใช้จ่ายในการซื้อสินค้าและบริการ (ในตะกร้าสินค้านั้น) ณ ปีฐาน¹⁷⁴ ซึ่งดัชนีราคาผู้บริโภคที่ได้จากคำนวณจะออกมาเป็นจำนวนตัวเลข¹⁷⁵ เช่น ดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือนธันวาคม ปี 2554 (ปีฐาน) เท่ากับ 100 ดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือนธันวาคม ปี 2556 เท่ากับ 106.01 หมายความว่า ค่าครองชีพ 100 บาท ในปี 2554 เพิ่มขึ้นเป็น 106.01 บาท ในปี 2556 อาจกล่าวได้ว่าสินค้ารายการและจำนวนเท่าเดิมที่เคยซื้อในราคา 100 บาท ในปี 2554 จะขึ้นราคาเป็น 106.01 ในปี 2556 เป็นต้น¹⁷⁶

ในประเทศไทย สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ จะรายงานการเคลื่อนไหวของดัชนีราคาผู้บริโภคเป็นประจำทุก ๆ เดือน¹⁷⁷ และโดยทั่วไปจะนิยมใช้ดัชนีราคาผู้บริโภคเป็นเครื่องชี้วัดระดับเงินเฟ้อ

อัตราเงินเฟ้อ คือ อัตราการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาผู้บริโภคที่มีค่าเป็นจำนวนร้อยละ¹⁷⁸ ถ้าดัชนีราคาผู้บริโภคมีการเปลี่ยนแปลงสูงขึ้นเท่าไร หมายถึง อัตราเงินเฟ้อของประเทศสูงขึ้นเท่านั้น¹⁷⁹

¹⁷³ จาก คำชี้แจงการปรับปรุงดัชนีราคาผู้บริโภค ปีฐาน 2554 (น. 1-3), โดย สำนักงานสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า, 2556, นนทบุรี: สำนักงานสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.

¹⁷⁴ กระบวนการจัดทำและเผยแพร่ดัชนีเศรษฐกิจการค้า ดัชนีราคาผู้บริโภค (น. 16). เล่มเดิม.

¹⁷⁵ จาก คู่มือคำถาม คำตอบที่พบบ่อย (น. CPI 9-17), โดย สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า, นนทบุรี: สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.

¹⁷⁶ แหล่งเดิม.

¹⁷⁷ กระบวนการจัดทำและเผยแพร่ดัชนีเศรษฐกิจการค้า ดัชนีราคาผู้บริโภค (น. 18). เล่มเดิม.

¹⁷⁸ คู่มือคำถาม คำตอบที่พบบ่อย (น. BEI 9-17). เล่มเดิม.

¹⁷⁹ แหล่งเดิม.

การคำนวณการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคในรูปอัตราร้อยละ โดยทั่วไปจะมีการเปรียบเทียบอยู่ 3 ลักษณะ คือ¹⁸⁰

1) การคำนวณอัตราเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนปัจจุบันเปรียบเทียบกับเดือนที่ผ่านมา

เช่น อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือนธันวาคม 2556 เปรียบเทียบกับเดือนพฤศจิกายน 2556 มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนธันวาคม 2556}}{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนพฤศจิกายน 2556}} \times 100 - 100$$

ดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนพฤศจิกายน 2556

$$= \frac{106.01^{181}}{105.86^{182}} \times 100 - 100$$

$$= 0.14$$

หมายความว่า ราคาสินค้าและบริการโดยเฉลี่ยในเดือนธันวาคม 2556 เพิ่มขึ้นจากราคาเฉลี่ยในเดือนพฤศจิกายน 2556 ร้อยละ 0.14

2) การคำนวณอัตราเปลี่ยนแปลงจุดต่อจุดในรอบ 12 เดือน

เช่น อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือนธันวาคม 2557 ซึ่งมีค่าดัชนีราคาผู้บริโภคเท่ากับ 106.65¹⁸³ เปรียบเทียบกับเดือนธันวาคม 2556 มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

¹⁸⁰ สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ดัชนีราคาผู้บริโภค*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.price.moc.go.th/price/cpi/handbook/book_cpi_base_45.html

¹⁸¹ สำนักสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. (2557, 2 มกราคม). *อัตราเงินเฟ้อของประเทศเดือนธันวาคม 2556 และปี 2556 สูงขึ้นในอัตราที่ชะลอตัว*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/data/index_47.asp?list_month=12&list_year=2556&list_region

¹⁸² แหล่งเดิม.

¹⁸³ สำนักสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. (2558, 5 มกราคม). *ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปและดัชนีราคาผู้บริโภคพื้นฐานของประเทศเดือนธันวาคม 2557 และปี 2557*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/data/index_47.asp?list_month=12&list_year=2557&list_region

อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนธันวาคม 2557} \times 100}{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเดือนธันวาคม 2556}} - 100$$

$$= \frac{106.65}{106.01} \times 100 - 100$$

$$= 0.60$$

$$= 0.60$$

$$= 0.60$$

หมายความว่า ในรอบ 12 เดือนที่ผ่านมา (ธันวาคม 2556 - ธันวาคม 2557) ราคาสินค้าโดยเฉลี่ย หรือดัชนีราคาผู้บริโภคสูงขึ้นร้อยละ 0.60 (อัตราเงินเฟ้อ)

3) การคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ยทั้งปี

เช่น อัตราการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาผู้บริโภคที่มีค่าเป็นจำนวนร้อยละหรืออัตราเงินเฟ้อในปี 2557 เปรียบเทียบกับปี 2556 มีวิธีการคำนวณ ดังนี้

คำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปีของปี 2557

ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยปี 2557

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคปี 2557 ของเดือนม.ค.} + \text{ก.พ.} + \dots + \text{ธ.ค.}}{12}$$

12

คำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี ของปี 2556

ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยปี 2556

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคปี 2556 ของเดือนม.ค.} + \text{ก.พ.} + \dots + \text{ธ.ค.}}{12}$$

12

คำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค

อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค

$$= \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยปี 2557} \times 100}{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยปี 2556}} - 100$$

$$= \frac{107.26^{184}}{105.26^{185}} \times 100 - 100$$

$$= 1.9$$

$$= 1.9$$

$$= 1.9$$

¹⁸⁴ สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ตารางสรุปดัชนีราคาผู้บริโภคชุดทั่วไปปี 2557*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/stat/others/indexg_report2.asp?list_year=2557

¹⁸⁵ สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ตารางสรุปดัชนีราคาผู้บริโภคชุดทั่วไปปี 2556*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/stat/others/indexg_report2.asp?list_year=2556

หมายความว่า ช่วงเดือนมกราคม – ธันวาคม 2557 ราคาสินค้าและบริการโดยเฉลี่ยสูงขึ้นจากช่วงเดือนมกราคม - ธันวาคม 2556 ร้อยละ 1.9 หรือหมายความว่า ในปี 2557 ถ้าต้องการซื้อสินค้าและบริการที่เคยบริโภคในปี 2556 ต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 1.9 (อัตราเงินเฟ้อ)

ทั้งนี้ อัตราเงินเฟ้อในประเทศไทยที่รายงานให้ประชาชนทราบจะเป็นการเปรียบเทียบดัชนีราคาผู้บริโภคปีต่อปี หรือเป็นการเปรียบเทียบการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ยระยะเวลาเดียวกันกับปีก่อน หรืออาจกล่าวได้ว่าอัตราเงินเฟ้อในประเทศไทยที่มีการรายงานให้ประชาชนทราบได้มาจากการคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงเฉลี่ยทั้งปีตามวิธีการที่ 3 ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นนั่นเอง¹⁸⁶

¹⁸⁶ คู่มือคำถาม คำตอบที่พบบ่อย (น. CPI 2-17). เล่มเดิม.

บทที่ 4

วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

ในบทนี้ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรว่ามีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงมีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือไม่ เพียงใด เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจต่อไป โดยจะแยกพิจารณาตามลำดับ ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา โดยพิจารณากับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โดยพิจารณากับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โดยพิจารณากับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

ประเด็นที่ห้า วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรกับกฎหมายของต่างประเทศ

4.1 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา

จากการศึกษาพบว่า หลังจากที่รัฐบาลชุดปัจจุบันประกาศว่าจะมีการจัดเก็บภาษีมรดก¹ ทำให้ในช่วงปลายปี พ.ศ. 2557 มียอดโอนที่ดินไปให้ลูกหลานเพิ่มกว่าช่วงปกติ 20-30 % เพื่อหลบหลีกการเสียภาษีมรดก โดยมูลค่าที่ดินในการโอนแต่ละแปลงมีมูลค่ากว่าหลายร้อยล้านบาท² จากข้อเท็จจริงนี้แสดงให้เห็นว่าบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่มีฐานะร่ำรวยมีโอกาสได้รับมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาสูงกว่าบุคคลที่เกิดในครอบครัวที่มีฐานะยากจน อีกทั้งแสดงให้เห็นว่าอสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินซึ่งบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยนิยมสะสมไว้เพื่อเป็นมรดกตกทอด หรือมอบให้แก่ลูกหลาน โดยข้อเท็จจริงดังกล่าวนี้ยังมีความสอดคล้องกับที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.1 ว่าสาเหตุหนึ่งของปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนในประเทศภายใต้เศรษฐกิจระบบการตลาดมาจากความแตกต่างระหว่างสิทธิในทรัพย์สินที่บุคคลมีติดตัวมาตั้งแต่กำเนิด กล่าวคือ บุคคลที่มีสิทธิในทรัพย์สินมาตั้งแต่กำเนิดย่อมมีโอกาสในการแสวงหารายได้มากกว่าบุคคลที่ไม่มีสิทธิในทรัพย์สินมาตั้งแต่กำเนิด

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าทายาทหรือผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้โดยเสน่หา นอกจากจะมีโอกาสได้รับรายได้ในลักษณะผลได้จากทุน (Capital Gains) จากการขายอสังหาริมทรัพย์มากกว่าบุคคลอื่นแล้ว ยังได้รับอสังหาริมทรัพย์นั้นมาในลักษณะที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือได้มาเปล่าโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง หากในเวลาต่อมาได้นำเอาอสังหาริมทรัพย์นั้นออกขายต่อไป จึงเท่ากับว่าทายาท หรือผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้ โดยเสน่หานั้น ไม่มีต้นทุนมูลค่าอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด

¹ เป็นภาษีที่จัดเก็บในกรณีเจ้ามรดกเสียชีวิต โดยจะจัดเก็บภาษีจากผู้รับมรดกที่มีมูลค่าเกินกว่า 50 ล้านบาท และให้เสียภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 50 ล้านบาท หลังจากหักภาระหนี้สินที่ตกทอดมาจากการรับมรดก ในอัตราภาษีสูงสุดไม่เกิน 10 % โดยจะจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินทุกประเภท ในส่วนของการประเมินราคาทรัพย์สินในกรณีเป็นอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาประเมินในวันที่ได้รับมรดกมาคำนวณ (เศรษฐกิจไทย เร่มาฟังทางนี้ รายละเอียดภาษีมรดกรับให้ เก็บขั้นต้น 5% (2557, 19 พฤศจิกายน). *ไทยรัฐ*, น. 8)

² ราคาที่ดินเศรษฐกิจพิเศษพุ่ง 100 %. (2558, 8 มกราคม). *ไทยรัฐ*, น. 9.

4.1.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ทำการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิ (Net Income) ที่เกิดจากการนำเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) มาหักกับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้แต่ละประเภท ก่อนที่จะนำมาหักกับค่าลดหย่อน แล้วนำเงินได้สุทธิที่ได้ไปคำนวณภาษี การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไปคำนวณภาษี เนื่องจาก จำนวนของเงินได้ดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีความสอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี (The Ability-To-Pay Principle) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่นำมาใช้กำหนดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี (Equity of Taxation)

จากที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3.2 ว่าประมวลรัษฎากรได้แบ่งการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (A Standard Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (A Necessary and Reasonable Expenses) ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไป ประมวลรัษฎากรจะกำหนดให้อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการว่าจ้างตนหรือจากการประกอบธุรกิจ (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร) ให้หักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงาน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร) ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ เช่นนี้ เนื่องจากโดยปกติค่าใช้จ่ายในการทำธุรกิจมักมีมากกว่าค่าใช้จ่ายของลูกจ้าง³ ดังที่อาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กล่าวสนับสนุนเหตุผลดังกล่าวไว้ว่า “หากนำความแตกต่างระหว่างอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้จากการว่าจ้างตนเอง หรือจากการประกอบธุรกิจ กับเงินได้จากการจ้างแรงงาน มาพิจารณาจะเห็นได้ว่าไม่ขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเอง หรือผู้ประกอบธุรกิจส่วนตัวย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สูงกว่าผู้ทำงานเอาค่าจ้าง จึงไม่น่าจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี”⁴

สำหรับเงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากการออม และจากเงินลงทุน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร) ประมวลรัษฎากรมิได้ให้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายไว้ เนื่องจากเห็นว่าผู้มีเงินได้ไม่น่ามีค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับเงินได้นั้นเลย ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3.5.3 ซึ่งหากนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 155). เล่มเดิม.

⁴ แหล่งเดิม.

อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร) จะเห็นได้ว่าในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ก็ไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เช่นเดียวกัน เนื่องจากผู้มีเงินได้ได้รับอสังหาริมทรัพย์นั้นมาโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือได้มาเปล่า แต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปีได้สูงถึงร้อยละ 50 ของเงินได้ ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงทำให้เกิดข้อสงสัยว่าเหตุใดประมวลรัษฎากรจึงไม่กำหนดให้การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หามีลักษณะเดียวกันกับเงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากการออม และจากเงินลงทุน การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้

ทั้งนี้ จากการศึกษาพบว่า เดิมเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก จะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ แต่สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้ หากไม่ปฏิบัติตามจะไม่ได้รับสิทธิในการยกเว้นภาษีเงินได้ ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีในกรณีดังกล่าว กฎหมายในเวลานั้นกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว แต่ต่อมารัฐบาลต้องการให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เกิดความ เป็นธรรม จึงได้มีการขยายฐานภาษีโดยกำหนดให้เงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกและที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาจะต้องถูกจัดเก็บภาษี โดยในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีได้ทำการแก้ไขเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียวเท่านั้น⁵ เพื่อความสะดวกแก่การคำนวณภาษี และเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้ไม่ต้องเสียต้นทุนในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ในขณะที่มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพิ่มค่าขึ้นตลอดเวลาที่ถือครองและอสังหาริมทรัพย์ในกรณีดังกล่าวมีลักษณะการได้มาโดยไม่คาดฝัน (Windfall) มิได้เกิดขึ้นเป็นประจำตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.1.1 ซึ่งหากได้พิจารณาถึงเหตุผลของการเปลี่ยนแปลงวิธีการ

⁵ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.1.1 ว่าก่อน 27 กุมภาพันธ์ 2525 ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ซึ่งในขณะนั้นถือเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ต้องปฏิบัติตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ต้องกรอกข้อความเพื่อขอยกเว้นไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ จึงจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

หักค่าใช้จ่ายมาเป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีผลบังคับใช้จนถึงปัจจุบันแล้วจะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายโดยมิได้คำนึงถึงค่าใช้จ่ายอันเป็นต้นทุนในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ หรือกล่าวได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีนี้มีใช้เป็นการให้หักรายจ่ายอันเป็นต้นทุนออกไปแต่อย่างใด ดังนั้น จำนวนของเงินได้ภายหลังการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร จึงมิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

1) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

(1) แม้ว่าความแตกต่างระหว่างอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ระหว่างเงินได้จากการทำงานหรือจากการประกอบธุรกิจกับเงินได้จากการทำงาน จะไม่ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ด้วยเหตุผลตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น แต่กรณีความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ระหว่างเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หา อันถือเป็นเงินได้จากการทำงานประเภทหนึ่ง ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เลย กับเงินได้จากการทำงาน ซึ่งผู้มีเงินได้มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เกิดขึ้น อาทิ ค่าเดินทาง ค่าเครื่องแบบ ค่าอุปกรณ์การทำงาน เป็นต้น เมื่อนำมาพิจารณาเปรียบเทียบกัน ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ควรหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หา แต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงถึงร้อยละ 50 ของเงินได้ โดยไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ ซึ่งเป็นจำนวนที่สูงกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักได้เพียงร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่จะต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น ซึ่งการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ดังกล่าว มีผลทำให้อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานอาจต่ำกว่าอัตราร้อยละ 40 ลงไปอีก

ตัวอย่าง

นาย ก. คน โสด ได้รับที่ดินอันเป็นมรดกมา และได้ถือครองที่ดินนั้นเป็นระยะเวลา 6 ปี นาย ก. จึงได้ขายที่ดินอันเป็นมรดกนั้นไปในราคา 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ในปีภาษี 2557 จากข้อเท็จจริงดังกล่าว นาย ก. จึงไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ เนื่องจากนาย ก. ได้ที่ดินนั้นมาโดยไม่มีค่าตอบแทน

นาย ข. คน โสค มีรายได้จากการทำงานเป็นผู้บริหารของบริษัทเอกชนแห่งหนึ่งได้รับเงินเดือนตลอดปีภาษี 2557 จำนวน 3,000,000 บาท และมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จำนวน 500,000 บาท

จากกรณีระหว่างนาย ก. กับ นาย ข. ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จึงเป็นตัวกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษี และหากได้พิจารณาตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งแล้ว นาย ข. ควรจะเสียภาษีน้อยกว่านาย ก. เพราะมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สูงกว่านาย ก. เนื่องจากนาย ก. ไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้เลย ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ของนาย ข. ทำให้เงินได้ที่เหลือภายหลังหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้เพื่อนำไปเสียภาษีของนาย ข. (2,500,000 บาท)⁷ มีจำนวนน้อยกว่าเงินได้ที่จะนำไปเสียภาษีของนาย ก. (3,000,000 บาท)⁸

กรณีที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ก) กำหนดให้นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของนาย ข. กล่าวคือนาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้ เท่ากับนาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินได้เป็นจำนวน 1,500,000 บาท⁹ เหลือเงินได้ที่จะนำไปเสียภาษี 1,500,000 บาท¹⁰ ในขณะที่นาย ข. ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่ไม่เกิน 60,000 บาท นาย ข. จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท¹¹ หรือมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงร้อยละ 2¹² ของเงินได้เท่านั้น ส่งผลให้นาย ข. มีเงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปเสียภาษี 2,940,000 บาท¹³ ซึ่งมีผลทำให้นาย ข. มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่านาย ก.

ด้วยเหตุผลดังกล่าว การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ก) กำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือ ได้รับจากการให้โดยเสน่หาสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงทำให้ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้

⁷ หามาจาก 3,000,000-500,000.

⁸ จำนวนเงินได้ที่นาย ก. ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก.

⁹ หามาจาก 3,000,000 x 50%.

¹⁰ หามาจาก 3,000,000-1,500,000.

¹¹ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 ของเงินได้พึงประเมิน 3,000,000 บาท เท่ากับ 1,200,000 บาท (3,000,000 x 40%) จึงเกินเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 60,000 บาท ตามที่มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ นาย ข. จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียง 60,000 บาท เท่านั้น.

¹² หามาจาก (60,000/3,000,000) x 100.

¹³ หามาจาก 3,000,000-60,000.

โดยเสนาหา ซึ่งถือเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูงกว่ามีภาระภาษีต่ำกว่าผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ซึ่งถือเป็นผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำกว่า แต่มีภาระภาษีสูงกว่าอันถือเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง ที่ต้องการให้ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูงจะต้องเสียภาษีสูงกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำเป็นผลให้เกิดการกระจายรายได้จากผู้ที่มีรายได้ต่ำไปสู่ผู้ที่มีรายได้สูง อันถือเป็นการขัดขวางต่อการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม

(2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กฎหมายอาจกำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้สำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทเพื่อไม่ให้ผู้มีเงินได้สูงหักค่าใช้จ่ายได้สูงจนเกินไป ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.3.2.1 และการกำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาช่วยสนับสนุนให้บรรลุถึงวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรมได้อีกด้วย เพราะทำให้ผู้มีเงินได้สูงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่ต่ำกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ¹⁴

ดังนั้น เงินได้พึงประเมินบางประเภทที่กฎหมายไม่ได้กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงอาจทำให้ผู้มีเงินได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มากกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ แม้ว่าผู้มีเงินได้สูงและผู้มีเงินได้ต่ำจะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่เท่ากัน โดยอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้อธิบายเกี่ยวกับประเด็นดังกล่าวไว้ว่า “เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยไม่มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ทำให้ฐานภาษีแควและลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งผู้มีเงินได้สูงและเงินได้ต่ำ แต่การลดลงของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงทำให้เกิดการลดลงในภาระภาษีมากกว่าการลดลงของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำ ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ การลดลงในภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูงผ่านการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมากกว่าการลดลงในภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำ”¹⁵

เงินได้ที่ได้รับการขอยกหักหรือยกเว้นเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสนาหา เป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยไม่มี การกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงทำให้ผู้มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษี ด้วยผลของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ เนื่องจากเงินได้ที่ต้อง

¹⁴ ชมเพลิน จันทร์เรืองเพ็ญ และรัตนา สายคณิต (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 158). เล่มเดิม).

¹⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 158). เล่มเดิม.

เสียภาษีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดย
 เสนหาที่มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตรากำไรส่วนเพิ่มที่สูงกว่า

ตัวอย่าง

นาย ก. และนาย ข. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจาก
 การให้โดยเสนหา บุคคลทั้งสองต่างได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์มาเป็นระยะเวลา 7 ปี และต่างได้
 ขายอสังหาริมทรัพย์ไปพร้อมกันในปีภาษี 2557 โดยเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น
 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี¹⁶ เหมือนกัน

ทั้งนี้ นาย ข. ได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มากกว่านาย ก. เพราะ
 อสังหาริมทรัพย์ของนาย ข. นั้นตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ในพื้นที่ย่านธุรกิจและใกล้สถานี
 รถไฟฟ้า ต่างจากอสังหาริมทรัพย์ของนาย ก. ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ต่างจังหวัดและในพื้นที่ดังกล่าวไม่มี
 โครงการสาธารณูปโภคใด ๆ เกิดขึ้น จากข้อเท็จจริงดังกล่าวจึงทำให้นาย ข. ได้รับประโยชน์ทางภาษี
 จากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 มากกว่านาย ก. ดังนี้

ในปีภาษี 2557 นาย ก. ขายอสังหาริมทรัพย์ได้รับเงินได้ 3,000,000 บาท (เท่ากับราคา
 ประเมินทุนทรัพย์) หลังจากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 หรือ 1,500,000 บาท¹⁷
 นาย ก. จะเหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 1,500,000 บาท¹⁸ นำเงินได้สุทธิดังกล่าวด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวน
 ปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 214,285 บาท¹⁹ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ย
 ต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 10,714 บาท²⁰
 นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครั้งปีและ
 สิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย²¹ คือ 74,998 บาท²² อัตรากำไรเฉลี่ยของนาย ก. คือ ร้อยละ 2.49²³ ทั้งนี้
 หากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาออกจากเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อย
 ละ 50 นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 3,000,000 บาท²⁴ นำเงินได้สุทธิดังกล่าวด้วย 7 ซึ่งเป็น

¹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

¹⁷ หามาจาก $3,000,000 \times 50\%$.

¹⁸ หามาจาก $3,000,000 - 1,500,000$.

¹⁹ หามาจาก $1,500,000 / 7$.

²⁰ หามาจาก $214,285 \times 5\%$.

²¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

²² หามาจาก $10,714 \times 7$.

²³ หามาจาก $(74,998/3,000,000) \times 100$.

²⁴ การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจาก
 การให้โดยเสนหา หากผู้มีเงินได้เลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่ง

จำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 428,571 บาท²⁵ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 27,857 บาท²⁶ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 194,999 บาท อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ก. คือ ร้อยละ 6.49²⁷ ภาระภาษีของนาย ก. ที่ลดลงอันเป็นผลมาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คือ ลดลงในอัตราส่วนร้อยละ 4²⁸ หรือจำนวนผลประโยชน์ทางภาษีที่นาย ก. ได้รับคือ 120,001 บาท²⁹ หรืออาจกล่าวได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ลดภาระภาษีของนาย ก. ไป 120,001 บาท

ในขณะที่ นาย ข. มีเงินได้ 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 หรือ 5,000,000 บาท³⁰ นาย ข. มีเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 5,000,000 บาท³¹ นำเงินได้สุทธิหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 714,285 บาท³² นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 67,142 บาท³³ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีที่นาย ข. ต้องเสีย³⁴ คือ 469,994 บาท³⁵ อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ข. คือ ร้อยละ 4.69³⁶ ทั้งนี้ หากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาออกจากเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 50 นาย ข. จะมีเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 10,000,000 บาท นำเงินได้สุทธิหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้

ประมวลรัษฎากรแล้ว การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเป็นไปตามมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้ให้สิทธิผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อนไว้.

²⁵ หามาจาก 3,000,000/7.

²⁶ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (128,571 \times 10\%)$.

²⁷ หามาจาก $(194,999/3,000,000) \times 100$.

²⁸ หามาจาก 6.49-2.49.

²⁹ หามาจาก 194,999-74,998.

³⁰ หามาจาก 10,000,000 x 50 %.

³¹ หามาจาก 10,000,000-5,000,000.

³² หามาจาก 5,000,000/7.

³³ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (214,285 \times 15\%)$.

³⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

³⁵ หามาจาก 67,142 x 7.

³⁶ หามาจาก $(469,994/10,000,000) \times 100$.

จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 1,428,571 บาท³⁷ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 229,642 บาท³⁸ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 1,607,494 บาท³⁹ อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ข. คือ ร้อยละ 16.07⁴⁰ ภาระภาษีของนาย ข. ที่ลดลงอันเป็นผลมาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คือลดลงในอัตราส่วนร้อยละ 11.38⁴¹ หรือจำนวนของประโยชน์ทางภาษีที่นาย ข. ได้รับ คือ 1,137,500 บาท⁴² หรืออาจกล่าวได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ลดภาระภาษีของนาย ข. ไป 1,137,500 บาท

จากตัวอย่างข้างต้นจึงเห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จะทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาที่ได้ขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้สูง เนื่องจากเป็นพื้นที่ศูนย์กลางการค้าและธุรกิจและมีโครงการสาธารณูปโภคครบครัน จึงทำให้อสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่ดังกล่าวมีราคาสูง สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หา ซึ่งได้ขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ต่างจังหวัดซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ เนื่องจากพื้นที่ในต่างจังหวัดบางพื้นที่ไม่ได้อยู่ในเขตเศรษฐกิจ และยังไม่มีการพัฒนาระบบสาธารณูปโภคมากนัก อันจะเห็นได้จากอัตราภาษีเฉลี่ย หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีของผู้มีเงินได้สูงลดลงมากกว่าอัตราภาษีเฉลี่ย หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำ ส่งผลให้ความก้าวหน้าของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง ซึ่งถือเป็นการขัดต่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง และขัดขวางต่อการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ เนื่องจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาที่ถือเป็นผู้มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาที่ถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ

³⁷ หามาจาก 10,000,000/7.

³⁸ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (428,571 \times 25\%)$.

³⁹ หามาจาก $229,642 \times 7$.

⁴⁰ หามาจาก $(1,607,494/10,000,000) \times 100$.

⁴¹ หามาจาก 16.07-4.69.

⁴² หามาจาก $1,607,494 - 469,994$.

2) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน

ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นความเป็นธรรมในแนวนอนได้ กล่าวคือ ถ้าเป็นผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกันและมีเงินได้เท่ากัน ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาจะเสียภาษีแตกต่างจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งที่ผู้มีเงินได้ทั้งสองมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน ดังนี้

ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หามาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีและสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ เพียงวิธีเดียว ส่วนผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 มาตรา 4 กำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีและสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ หากผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ถือครอง ซึ่งมีตั้งแต่อัตราร้อยละ 92-50 โดยผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ยาวนานยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อย

ตัวอย่าง

นาย ก. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา และนาย ข. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร นาย ก. และนาย ข. ได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวนเท่ากัน คือ 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยบุคคลทั้งสองต่างได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์มาเป็นระยะเวลา 7 ปี และต่างได้ขายอสังหาริมทรัพย์ไปพร้อมกันในปีภาษี 2557 โดยเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปีและสิ้นปี⁴³ เหมือนกัน จากข้อเท็จจริงดังกล่าว นาย ก. และนาย ข. จะมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแตกต่างกันดังนี้

⁴³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

ในปีภาษี 2557 นาย ก. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) เมื่อนำมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 หรือ 1,500,000 บาท⁴⁴ นาย ก. จะเหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 1,500,000 บาท⁴⁵ นำเงินได้สุทธิดังกล่าวหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 214,285 บาท⁴⁶ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 10,714 บาท⁴⁷ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี และสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย⁴⁸ คือ 74,998 บาท⁴⁹ อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ก. คือร้อยละ 2.49⁵⁰

ในปีภาษีเดียวกัน นาย ข. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่นาย ข. เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังนั้น เมื่อนำเงินได้ดังกล่าวมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 55⁵¹ หรือ 1,650,000 บาท⁵² นาย ข. จะเหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 1,350,000 บาท⁵³ นำเงินได้สุทธิดังกล่าวหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 192,857 บาท⁵⁴ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 9,642 บาท⁵⁵ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้

⁴⁴ หามาจาก $3,000,000 \times 50\%$.

⁴⁵ หามาจาก $3,000,000 - 1,500,000$.

⁴⁶ หามาจาก $1,500,000 / 7$.

⁴⁷ หามาจาก $214,285 \times 5\%$.

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

⁴⁹ หามาจาก $10,714 \times 7$.

⁵⁰ หามาจาก $(74,998 / 3,000,000) \times 100$.

⁵¹ นาย ข. ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 7 ปี อัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 55 ของเงินได้.

⁵² หามาจาก $3,000,000 \times 55\%$.

⁵³ หามาจาก $3,000,000 - 1,650,000$.

⁵⁴ หามาจาก $1,350,000 / 7$.

⁵⁵ หามาจาก $192,857 \times 5\%$.

บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปีที่นาย ข. ต้องเสีย⁵⁶ คือ 67,494 บาท⁵⁷ อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ข. คือ ร้อยละ 2.24⁵⁸

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการที่มีเงินได้เท่ากันและเป็นเงินได้ที่ได้มาจากการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน รวมทั้งยังเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน แต่ผู้มีเงินได้มีภาระในการเสียภาษีแตกต่างกัน ดังนั้นจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน ที่ต้องการให้บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากันหรือคนที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

4.1.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.1.2.1 การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและความสะดวกในทางเศรษฐกิจ

1) การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี นอกจากจะเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้แล้ว ยังเป็นไปเพื่อการหารายได้ให้เพียงพอต่อการใช้จ่ายสาธารณะของรัฐอีกด้วย ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ถือเป็นตัวบรรเทาภาษีเชิงโครงสร้าง เพื่อทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อันช่วยก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะฉะนั้น เงินได้พึงประเมินที่จะนำไปคำนวณภาษีจึงต้องนำมาหักค่าใช้จ่ายออกเสียก่อน

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป หากผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง⁵⁹ ดังเช่นในกรณีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ที่ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ แต่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงถึงร้อยละ 50 ของเงินได้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี จึงทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา นั้นหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้มีเงินได้ดังกล่าวไป

⁵⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

⁵⁷ หามาจาก $9,642 \times 7$.

⁵⁸ หามาจาก $(67,494 / 3,000,000) \times 100$.

⁵⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 161). เล่มเดิม.

ตัวอย่าง

นาย ก. ได้รับความเสียหายเป็นมรดกมาเมื่อเดือนมกราคม พ.ศ. 2550 ต่อมา นาย ก. ได้ขายที่ดินอันเป็นมรดกนั้นไปในราคา 3,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2557 นาย ก. เลิกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี⁶⁰

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว นาย ก. จึงไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ เนื่องจาก นาย ก. ได้ที่ดินนั้นมาโดยไม่มีค่าตอบแทน แต่ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ก) กำหนดให้ นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้เท่ากับ นาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินได้เป็นจำนวน 1,500,000 บาท⁶¹ เหลือเงินได้สุทธิที่ต้องจะเสียภาษี 1,500,000 บาท⁶² นำเงินได้สุทธิดังกล่าวด้วย 8 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 187,500 บาท⁶³ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 9,375 บาท⁶⁴ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 8 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย⁶⁵ คือ 75,000 บาท⁶⁶

หากกฎหมายไม่อนุญาตให้ นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิ 3,000,000 บาท นำเงินได้สุทธิดังกล่าวด้วย 8 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 375,000 บาท⁶⁷ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 22,500 บาท⁶⁸ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 8 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 180,000 บาท⁶⁹

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

⁶¹ หามาจาก $3,000,000 \times 50\%$.

⁶² หามาจาก $3,000,000 - 1,500,000$.

⁶³ หามาจาก $1,500,000 / 8$.

⁶⁴ หามาจาก $187,500 \times 5\%$.

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

⁶⁶ หามาจาก $9,375 \times 8$.

⁶⁷ หามาจาก $3,000,000 / 8$.

⁶⁸ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (75,000 \times 10\%)$.

⁶⁹ หามาจาก $22,500 \times 8$.

จากตัวอย่างข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาส่งผลทำให้ฐานภาษี ถูกตัดกร่อนลงไปเกินไปกว่าที่ควรจะเป็นถึง 1,500,000 บาท และทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นเงิน 105,000 บาท⁷⁰

ทั้งนี้ จากข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นในปัจจุบันดังที่กล่าวไว้ในตอนต้นที่ว่า เมื่อรัฐบาล ชูปัจจุบันประกาศนโยบายจะจัดเก็บภาษีมรดก มีผลทำให้ยอดโอนที่ดินไปให้ลูกหลานเพิ่มขึ้น จากช่วงปกติ ซึ่งมูลค่าที่ดินในการโอนแต่ละแปลงมีมูลค่ากว่าหลายร้อยล้านบาท ดังนั้นหากต่อมา บุคคลที่เป็นลูกหลานดังกล่าวนำที่ดินที่ได้รับมาออกขายต่อไป บุคคลดังกล่าวก็จะถือเป็นผู้มีเงินได้ ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ที่ในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง เนื่องจาก ผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่มีต้นทุนมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เลย ด้วยเหตุนี้จึงทำให้สามารถคาดการณ์ได้ว่า รัฐบาลอาจต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาดังกล่าวนี้ไปอีกเป็นจำนวนมาก

2) ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

เมื่ออสังหาริมทรัพย์เป็นทรัพย์สินที่บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยนิยมถือครองไว้เพื่อส่งต่อ ให้แก่ลูกหลาน เพื่อเพิ่มโอกาสในการแสวงหารายได้ให้แก่ลูกหลาน ซึ่งหากในอนาคตลูกหลานได้ นำเอาอสังหาริมทรัพย์เหล่านั้นออกขายต่อไป ลูกหลานก็จะได้รับผลตอบแทนเป็นมูลค่ามหาศาล แต่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากบุคคลกลุ่มนี้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย เนื่องจากเป็นผลมาจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ทำให้ ฐานภาษียลดลงเกินกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้ภาระภาษีของบุคคลกลุ่มนี้มีไม่มากนัก เมื่อเทียบกับ รายได้ที่พวกเขาได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาโดยไม่ต้องลงทุนลงแรง ดังนั้น หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ได้สูงถึงอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้ จึงมีผลเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือมีผลเข้าไปจูงใจให้บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยยิ่งนิยมสะสมถือครองอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อมอบ ให้แก่ลูกหลาน เพราะในเวลาทีลูกหลานนำเอาอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมาออกขายต่อไป ลูกหลาน จะมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่มากนัก

ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพย์สินทางเศรษฐกิจที่มีอยู่อย่างจำกัด จึงไปตกอยู่ในมือ ของบุคคลที่มีฐานะร่ำรวยเป็นส่วนใหญ่ ทำให้บุคคลที่มีฐานะยากจนขาดโอกาสในการครอบครอง อสังหาริมทรัพย์เพื่อการอยู่อาศัยและทำกิน และลักษณะการถือครองอสังหาริมทรัพย์ของบุคคล

⁷⁰ หามาจาก 180,000 - 75,000.

ผู้เป็นเจ้าของ รวมถึงทายาท และผู้ที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์จากการให้โดยเสน่หาโดยส่วนใหญ่ มักถือครองทิ้งไว้โดยไม่ได้นำมาใช้ให้เกิดประโยชน์⁷¹ จึงก่อให้เกิดปัญหาการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่ไม่มีประสิทธิภาพทำให้ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจเกิดขึ้น

4.1.2.2 ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ภายใต้หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ต้องการให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีมีย่านวนต่ำ เพื่อให้ทำให้ได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีอย่างเพียงพอ

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้วิธีเดียว ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้เป็นกรณีที่กฎหมายได้กำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้เป็นจำนวนแน่นอน โดยคิดเป็นอัตราร้อยละของเงินได้พึงประเมิน การหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการนี้ผู้มีเงินได้จึงไม่ต้องแสดงหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี จึงไม่เป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ และไม่เป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่จะต้องคอยตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดง

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เมื่อได้พิจารณาอย่างละเอียดพบว่า การที่กฎหมายกำหนดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้หลายอัตราต่างกัน ทั้งในระหว่างเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยกัน เช่น เงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ร้อยละ 50 เงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามจำนวนปีที่ถือครอง โดยมีอัตราร้อยละตั้งแต่ 92-50 เป็นต้น และในระหว่างเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ในกรณีผู้เสียภาษีมีย่านวนได้จากแหล่งเงินได้ต่างกันในปีภาษีเดียวกัน

นอกจากนี้ ยังพบว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีการกำหนดไว้ทั้งในกฎหมายแม่บทและในกฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาจะถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 48 (4) (ก) ของประมวลรัษฎากร และอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน

⁷¹ จาก *ซื้อขายบ้านเพื่อการลงทุน* (น. 116), โดย อนุชา กุลวิสุทธิ ข, 2555, กรุงเทพฯ: พิมพ์ดีการพิมพ์.

จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ด้วยผลของความหลากหลายของอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาลงในกฎหมายต่างฉบับกัน จึงก่อให้เกิดความซับซ้อนในกฎหมายภาษี อันมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาในการพิจารณา และทำความเข้าใจถึงความแตกต่างและแหล่งที่มาของกฎหมายที่กำหนดถึงอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังกล่าว เพื่อจะได้นำมาบังคับใช้ได้อย่างถูกต้อง และโดยเฉพาะฝ่ายผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ซึ่งเป็นประชาชนทั่วไป มิใช่ผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องใช้เวลาค้นหากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและทำความเข้าใจในความแตกต่างของอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีความซับซ้อน ซึ่งอาจทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวต้องเสียเวลา และเกิดค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี และความซับซ้อนของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้อาจเป็นช่องทางการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีได้

4.1.2.3 การหลบหลีกภาษี

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้อาจเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของทายาท หรือผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้โดยเสน่หา อันก่อให้เกิดภาระส่วนเกินได้ กล่าวคือ เมื่อทายาทหรือผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้โดยเสน่หาได้รับอสังหาริมทรัพย์มาแทนที่จะเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในอสังหาริมทรัพย์ที่พวกเขาอยากทำ แต่พวกเขาอาจตัดสินใจทำการหลบหลีกภาษีโดยการเลือกขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่าแทน

ตัวอย่าง

นาย ก. ได้รับที่ดินเปล่ามาจำนวน 5 ไร่ (ไม่ใช่ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม) จากการรับมรดกของบิดา นาย ก. ต้องการนำที่ดินมรดกที่ได้รับมาออกให้ผู้อื่นเช่าระยะยาว 30 ปี

นาย ก. จึงทำการศึกษาเกี่ยวกับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ตนจะต้องเสียพบว่าการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร ให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตาม

ความจำเป็นและสมควรก็ได้ หากนาย ก. จะใช้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นเหมาจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 15⁷² แต่หากนาย ก. ขายที่ดินนั้นไปก็จะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้ เนื่องจากถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก⁷³

เมื่อประมวลรัษฎากรให้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้จากให้เช่าที่ดินกับเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินอันเป็นมรดกแตกต่างกัน และเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินอันเป็นมรดกมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงกว่า นาย ก. จึงเลือกขายที่ดินนั้นแทนเพื่อหลบหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากให้เช่าที่ดินซึ่งให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้น้อยกว่า

จากตัวอย่างข้างต้น อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จึงเข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจในการนำที่ดินออกให้เช่าของ นาย ก. โดยทำให้ นาย ก. ตัดสินใจขายที่ดินทรัพย์มรดกนั้นไป อันนำมาซึ่งความสูญเสียค่าทางเศรษฐกิจได้อีกทางหนึ่ง กล่าวคือ การที่ นาย ก. ทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่า นอกจากจะทำให้ นาย ก. ไม่ได้นำที่ดินออกให้เช่าตามความต้องการที่แท้จริงแล้ว ยังทำให้นาย ก. เสียสิทธิในความเป็นเจ้าของที่ดินทรัพย์มรดกที่ได้รับมาจากบิดาไป แทนที่จะเก็บรักษาที่ดินดังกล่าวไว้เพื่อหารายได้ต่อไปในอนาคต โดยเงินที่ได้รับมาจากการขายที่ดินดังกล่าว นาย ก. อาจนำไปในทางที่ไม่เกิดประโยชน์ อันถือเป็น การขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่ต้องการให้ความสูญเสียค่าทางเศรษฐกิจเกิดขึ้นน้อยที่สุดในกระบวนการจัดเก็บภาษี

4.2 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

4.2.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

จากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 มาตรา 4 ที่กำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหัก

⁷² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 43 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 5 (1) (ค).

⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ก).

ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ และจากแนวความคิดที่ว่าเงินได้ภายหลังจากการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สามารถแสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งเมื่อได้นำหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรมาพิจารณาแล้ว พบว่ามีความไม่สอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี ดังนี้

1) จากการศึกษาพบว่า เดิมประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ต้องกรอกข้อความขอยกเว้นไว้ในแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้จึงจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี หากไม่ปฏิบัติตามจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว ต่อมาเมื่อวันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้ทำการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้สิ้นปีได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ตามที่บัญญัติไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.2.1

ทั้งนี้ หากผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อัตราร้อยละจะเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 122) พ.ศ. 2525 โดยมีผลบังคับใช้กับปีภาษี 2525-2526 ต่อมาได้มีการแก้ไขโดยปรับลดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาลง โดยมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 141) พ.ศ. 2526 ซึ่งมีผลบังคับใช้กับปีภาษี 2527-2528 และล่าสุดได้มีการแก้ไขโดยปรับลดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาลงอีก โดยมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งมีผลบังคับใช้กับปีภาษี 2529 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน โดยเจตนารมณ์ของการเปลี่ยนแปลงแก้ไขอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังกล่าวตามที่ปรากฏในหมายเหตุท้ายพระราชกฤษฎีกาสองฉบับหลังระบุว่า เพื่อให้ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมาะสมแก่สถานการณ์ปัจจุบัน ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.2.2

หากนำเจตนารมณ์ของการเปลี่ยนแปลงแก้ไขอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นมาพิจารณากับพระราชกฤษฎีกาฉบับที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน ได้แก่

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 จะพบว่ามีความไม่สอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าว มีผลบังคับใช้มาเป็นเวลานานเกือบ 30 ปี ตั้งแต่ พ.ศ. 2529 เป็นต้นมา และยังไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบันอีกเลย

2) กรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 จะขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ ถือครอง เช่น ถือครอง 6 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60 ของเงินได้ ถือครอง 7 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 55 ของเงินได้หรือถือครองตั้งแต่ 8 ปีขึ้นไป หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ เป็นต้น⁷⁴ โดยไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงอาจมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีหรือสิ้นปี มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าค่าใช้จ่าที่ เกิดขึ้นจริง เพราะผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ ซึ่งหากผู้มีเงินได้ตรวจสอบแล้ว พบว่าตนเองมีค่าใช้จ่าที่เกิดขึ้นจริงน้อยกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ผู้มีเงินได้ย่อมที่จะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้สูง สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง ทั้ง ๆ ที่จำนวนของค่าใช้จ่าที่ก่อให้เกิดเงินได้ควรขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่าตามที่เกิดขึ้นจริงที่ผู้มีเงินได้แต่รายได้จ่ายไป เช่น ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์และค่าใช้จ่าอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าปรับปรุงที่ดิน ค่านายหน้า เป็นต้น มากกว่าที่จะแปรผันไปตามระดับของเงินได้ที่ได้รับ

⁷⁴ การพิจารณาว่ากรณีใดถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จากการศึกษาจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐาน พบว่าพฤติการณ์ของผู้ขายโดยส่วนใหญ่ที่จะถือว่าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายจะต้องมีการถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้นมาเป็นระยะเวลาอันพอสมควรที่จะแสดงให้เห็นว่าไม่ได้ซื้อมาเพื่อการค้า เช่น เกินกว่า 5 ปี เป็นต้น ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.9 ดังนั้น อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในการคำนวณภาษีครั้งปี และสิ้นปี จึงมักเป็นไปตามอัตราอ้อยละดังกล่าว.

3) กรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและสิ้นปี สืบเนื่องมาจากการที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 49 ทวิ บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าจะราคาที่ซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมนจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น” จากบทบัญญัติดังกล่าว จึงมีผลทำให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกกรณีต้องนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยไม่คำนึงว่าราคาขายจริงจะมีจำนวนเท่าใด

ด้วยเหตุนี้ จึงส่งผลให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรสามารถทำการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ (เฉพาะในกรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรซื้ออสังหาริมทรัพย์นั้นมาจากผู้ขายที่ได้ทำการขายในเวลาเกินกว่าห้าปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ และผู้ขายไม่ใช่ผู้ทำการจัดสรรที่ดิน ไม่เป็นผู้ประกอบการห้องชุด ไม่ได้สร้างอาคารขึ้นเพื่อขาย หรือไม่ได้ทำการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยทำถนน หรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่นหรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าวหรืออาจกล่าวได้ว่าเฉพาะในกรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาจากผู้ขายที่ไม่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541)⁷⁵

ตัวอย่าง

นาย ก. ขายที่ดินให้ นาย ข. ในราคา 6,000,000 บาท แต่ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เท่ากับ 3,000,000 บาท นาย ก. จึงมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเท่านั้น ส่วนราคาขายที่เหลืออีก 3,000,000 บาท ไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่อย่างใด ด้วยเหตุนี้ นาย ข. ผู้ซื้อจึงอาจตกลงกับนาย ก. ผู้ขาย เพื่อแจ้ง

⁷⁵ เนื่องจากหากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาจากผู้ขายที่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 การสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงของผู้มีเงินได้ดังกล่าว จะทำให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องเสียตามมาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรที่สูง เพราะภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่รัฐจะทำการจัดเก็บจากรายรับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ.

ราคาโอนขายต่อเจ้าพนักงานประเมิน เพื่อให้ราคาที่จะบงลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมมีราคาสูงกว่าราคาซื้อขายจริง เช่น อาจมีการแจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าพนักงานประเมินกันไว้ในราคา 10,000,000 บาท เพื่อให้ในเวลาต่อมาหากนาย ข. ผู้ซื้อจำเป็นจะต้องขายที่ดินดังกล่าวต่อไป นาย ข. ก็จะสมารถนำราคาที่ดินที่แจ้งไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมิน (ที่ปรากฏอยู่ในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) จำนวน 10,000,000 บาท มาลงเป็นค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนค่าที่ดินได้เต็มจำนวน ผ่านการเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้ให้นาย ข. ในฐานะผู้ขาย และเป็นผู้มีเงินได้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในจำนวนที่ต่ำลง⁷⁶

4) กรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี ซึ่งในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้มีเงินได้จะต้องนำหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์มาพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ ผู้จัดเก็บภาษีเห็นว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงตามจำนวนที่ขอหัก ด้วยเหตุนี้เองจึงอาจมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ด้วยการนำหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จมาแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีจำนวนลดลง

จากเหตุผลดังกล่าวข้างต้น จึงทำให้เห็นได้ว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไม่อาจเกิดขึ้นได้ ทั้งในภายหลังผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ในกรณีผู้มีเงินได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงและในกรณีผู้มีเงินได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จ รวมไปถึงภายหลังผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอันส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

1) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเป็นเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี และเป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่งที่กฎหมายมิได้กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่สูงได้รับผลประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

⁷⁶ ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (น. 155). เล่มเดิม.

มากกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต่ำ อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวตั้ง และขัดขวางต่อความก้าวของภาษี รวมถึงเป็นการขัดขวางต่อการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ ได้เช่นเดียวกับในกรณีของการหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาะในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หา ตามตัวอย่างที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.1.1 ข้อที่ 1) (2)

เนื่องจาก การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะโดยไม่มีการกำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาะไว้ในกรณีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีทำเลที่ตั้งอยู่ในเขตเมือง หรือในพื้นที่ที่มีการลงทุนของภาครัฐในโครงการสาธารณูปโภคต่าง ๆ ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีทำเลที่ตั้งนอกเขตเมือง หรือในพื้นที่ที่ไม่มีการลงทุนของภาครัฐในโครงการสาธารณูปโภคใด ๆ เลย ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ อันเป็นผลมาจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบุคคลซึ่งถือว่าเป็นผู้มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่า จึงมีผลทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีของบุคคลซึ่งถือว่าเป็นผู้มีเงินได้สูงลดลงมากกว่าอัตราภาษีเฉลี่ย หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีของบุคคลซึ่งถือว่าเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ

2) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน

(1) ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะระหว่างเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอนได้ กล่าวคือ ถ้าเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกันและมีเงินได้เท่ากัน ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจะเสียภาษีแตกต่างจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทั้งที่ผู้มีเงินได้ทั้งสองมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน ดังนี้

ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในกรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 มาตรา 4 กำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะได้ในอัตราร้อยละ 92-50 โดยผู้มีเงินได้ที่ถือครองอสังหาริมทรัพย์อันนาน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อย ทั้งนี้

เนื่องจากเหตุผลตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นแล้วว่า จากแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐานว่า พฤติการณ์ของผู้ขายโดยส่วนใหญ่ที่จะถือว่าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้ขายจะต้องมีการถือครองอสังหาริมทรัพย์นั้นมาเป็นระยะเวลาพอสมควรที่จะแสดงให้เห็นว่าไม่ได้ซื้อมาเพื่อการค้า เช่น เกินกว่า 5 ปี เป็นต้น ดังนั้น อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในการคำนวณภาษีครั้งปี และสิ้นปี จึงมักมีอัตราร้อยละ 60-50 ของเงินได้

ส่วนผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ได้แก่ ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้ทำการขายภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีการพัฒนาใด ๆ ในอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายได้ ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (5) (ข) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่กำหนดอยู่ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ดังนั้น ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงสามารถคำนวณหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตั้งแต่อัตราร้อยละ 92-65⁷⁷ โดยผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ในระยะเวลาที่ยั่งยืน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูง

ตัวอย่าง

นาย ก. มีเงินได้จากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและนาย ข. มีเงินได้จากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร นาย ก. และนาย ข. ต่างได้ขายอสังหาริมทรัพย์ไปพร้อมกันในปีภาษี 2557 โดยได้รับเงินได้จากการขายที่ดิน

⁷⁷ เนื่องจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ได้แก่ ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ และได้ทำการขายภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งผู้มีเงินได้ถือครองภายใน 5 ปี จึงมีอัตราร้อยละอยู่ที่ร้อยละ 92-65 ของเงินได้.

เป็นจำนวนเท่ากัน คือ 5,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) จากข้อเท็จจริงดังกล่าว นาย ก. และนาย ข. จะมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

ในปีภาษี 2557 นาย ก. มีเงินได้จากการขายที่ดิน 5,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ที่ถือครองมาเป็นระยะเวลา 10 ปี ในการคำนวณภาษีเงินได้ นาย ก. เลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี⁷⁸ เมื่อนำมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50⁷⁹ หรือ 2,500,000 บาท⁸⁰ นาย ก. จะเหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 2,500,000 บาท⁸¹ นำเงินได้สุทธินี้หารด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 250,000 บาท⁸² นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 12,500 บาท⁸³ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปีที่ นาย ก. ต้องเสีย⁸⁴ คือ 125,000 บาท⁸⁵ อัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ก. คือ ร้อยละ 2.5⁸⁶

ในปีภาษีเดียวกัน นาย ข. มีเงินได้จากการขายที่ดิน 5,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ที่ถือครองในระยะเวลา 1 ปี โดยนาย ข. เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ดังนั้น ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย นาย ข. จึงมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁸⁷ ได้ในอัตราร้อยละ 92⁸⁸ เมื่อนำเงินได้ที่ได้รับจากการ

⁷⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

⁷⁹ นาย ก. ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 10 ปี อัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้.

⁸⁰ หามาจาก $5,000,000 \times 50\%$.

⁸¹ หามาจาก $5,000,000 - 2,500,000$.

⁸² หามาจาก $2,500,000 / 10$.

⁸³ หามาจาก $250,000 \times 5\%$.

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

⁸⁵ หามาจาก $12,500 \times 10$.

⁸⁶ หามาจาก $(125,000 / 5,000,000) \times 100$.

⁸⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

⁸⁸ นาย ข. ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 1 ปี อัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้

ขายที่ดินมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 92 หรือ 4,600,000 บาท⁸⁹ นาย ข. จะเหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี 400,000 บาท⁹⁰ เมื่อนาย ข. ถู้อกรงที่ดินเป็นระยะเวลา 1 ปี เงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีจึงเท่ากับ 400,000 บาท นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 25,000 บาท⁹¹ เมื่อนาย ข. ถู้อกรงที่ดินเป็นเวลา 1 ปี จึงมีจำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายที่นาย ข. ต้องเสียเป็นภาษีสุดท้าย⁹² คือ 25,000 บาทอัตราภาษีเฉลี่ยของนาย ข. คือ ร้อยละ 0.5⁹³

จากตัวอย่างดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าการที่มีเงินได้เท่ากันและเป็นเงินได้ที่ได้มาจากการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน รวมทั้งยังเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน แต่ผู้มีเงินได้มีการะในการเสียภาษีแตกต่างกัน ดังนั้น จึงถือว่ามีลักษณะขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน ที่ต้องการให้บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(2) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน และเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเหมือนกัน ผู้มีเงินได้ที่สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงจะเสียภาษีน้อยกว่าผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท แต่ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าพนักงานประเมินในขณะที่ซื้อที่ดินนั้นมาในราคา 10,000,000 บาท นาย ก. ได้ถู้อกรงที่ดินนั้นเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี⁹⁴ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ก. ได้รับ คือ 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือค่าใช้จ่ายตามที่

พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 92 ของเงินได้.

⁸⁹ หามาจาก $5,000,000 \times 92\%$.

⁹⁰ หามาจาก $5,000,000 - 4,600,000$.

⁹¹ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (100,000 \times 10\%)$.

⁹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข) ประกอบมาตรา 48 (4) (ข).

⁹³ หามาจาก $(25,000 / 5,000,000) \times 100$.

⁹⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

เกิดขึ้นจริง ได้แก่ ราคาโอนขายที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมินในขณะที่นาย ก. ซื้อที่ดินนั้นมาจำนวน 10,000,000 บาท จะเห็นได้ว่านาย ก. ไม่มีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย

ในขณะที่นาย ข. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท และได้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าพนักงานประเมินในขณะซื้อที่ดินนั้นมาตามราคาซื้อขายจริง คือ ราคา 6,000,000 บาท นาย ข. ได้ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรและเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี⁹⁵ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ข. ได้รับ คือ 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงจำนวน 6,000,000 บาท นาย ข. จึงมีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 4,000,000 บาท

จากกรณีตามตัวอย่างข้างต้น มีผลทำให้นาย ข. ผู้ที่ไม่ได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่านาย ก. ผู้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้ที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่ากัน และมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงเท่ากัน แต่มีภาระภาษีแตกต่างกัน ซึ่งถือเป็นการขัดต่อความเป็นธรรมในแนวนอนที่ต้องการให้ผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียังเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(3) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน และเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเหมือนกัน ผู้มีเงินได้ที่แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะเสียภาษีน้อยกว่าผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท และไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด นาย ก. ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี⁹⁶ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาปี นาย ก. ต้องการทำให้ภาระภาษีของตน

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

⁹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

มีจำนวนลดลง จึงได้สร้างหลักฐานค่านายหน้าจำนวน 300,000 บาท อันเป็นที่เพิ่มเติมขึ้นและนำไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทำให้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ก. ได้รับจำนวน 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน (ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) จำนวน 6,000,000 บาท และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ค่านายหน้า จำนวน 300,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่มีได้เกิดขึ้นจริง) มีผลทำให้นาย ก. มีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 3,700,000 บาท⁹⁷

ในขณะที่นาย ข. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท และไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นเดียวกับนาย ก. นาย ข. ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรและเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี⁹⁸ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งนี้ นาย ข. ไม่ได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เนื่องจากต้องการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ดังนั้น เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ข. ได้รับคือ 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน (ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) จำนวน 6,000,000 บาท นาย ข. จึงมีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 4,000,000 บาท

จากกรณีตามตัวอย่างข้างต้น มีผลทำให้นาย ข. ผู้ที่ไม่ได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่านาย ก. ผู้ที่แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้ที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่ากัน และมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงเท่ากัน แต่กลับมีภาระภาษีแตกต่างกัน ซึ่งถือเป็นการขัดต่อความเป็นธรรมในแวนอนที่ต้องการให้ผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

⁹⁷ หามาจาก $10,000,000 - (6,000,000 + 300,000)$.

⁹⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

4.2.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.2.2.1 การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ

1) การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มีผลทำให้ฐานภาษีลดลง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งการบรรเทาภาษีด้วยการให้หักค่าใช้จ่ายนี้อาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี หากผู้เสียภาษีนั้นหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง⁹⁹

เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิในการเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ เมื่อการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามีการกำหนดอัตราร้อยละไว้แน่นอน และผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องแสดงหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี หากผู้มีเงินได้พบว่าตนมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงน้อยกว่าจำนวนอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้มีเงินได้จึงเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงช่วยให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ส่งผลให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำกว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง อันนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 1,000,000 บาท ถู้อกรงและทำประโยชน์ในที่ดินเป็นเวลา 10 ปี ต่อมามีความจำเป็นจึงขายที่ดินนั้นไปในราคา 5,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ในปี พ.ศ. 2557 นาย ก. จึงเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้โดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี นาย ก. เลือกเสียภาษีโดยไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น¹⁰⁰ โดยนาย ก. มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้โดยจะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือตามความจำเป็นและสมควรก็ได้¹⁰¹

⁹⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 161). เล่มเดิม.

¹⁰⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

¹⁰¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

เมื่อนาย ก. พิจารณาแล้วเห็นว่าตนมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงน้อยกว่าจำนวนอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (ถือครองเกิน 8 ปีขึ้นไป หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50)¹⁰² ที่ทำให้ นาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ถึง 2,500,000 บาท¹⁰³ ทำให้นาย ก. เหลือเงินได้สุทธิเพียง 2,500,000 บาท¹⁰⁴ เมื่อนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาหารด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 250,000 บาท¹⁰⁵ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 12,500 บาท¹⁰⁶ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย¹⁰⁷ คือ 125,000 บาท¹⁰⁸ แต่หากกฎหมายไม่ได้อนุญาตให้ นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิ 4,000,000 บาท¹⁰⁹ เมื่อนำเงินได้สุทธิดังกล่าวมาหารด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 400,000 บาท¹¹⁰ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 25,000 บาท¹¹¹ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 10 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีที่ นาย ก. ต้องเสีย คือ 250,000 บาท¹¹²

ด้วยเหตุผลดังกล่าว นาย ก. จึงเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ทำให้ฐานภาษีเงินได้ของ นาย ก. ลดลงได้มากกว่าการเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อันมีผลทำให้ นาย ก. มีภาระภาษีที่ต้องเสียลดลงเป็นจำนวน 125,000 บาท¹¹³

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าหากผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น

¹⁰² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

¹⁰³ หามาจาก $5,000,000 \times 50\%$.

¹⁰⁴ หามาจาก $5,000,000 - 2,500,000$.

¹⁰⁵ หามาจาก $2,500,000 / 10$.

¹⁰⁶ หามาจาก $250,000 \times 5\%$.

¹⁰⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) (ข).

¹⁰⁸ หามาจาก $12,500 \times 10$.

¹⁰⁹ หามาจาก $5,000,000 - 1,000,000$.

¹¹⁰ หามาจาก $4,000,000 / 10$.

¹¹¹ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (100,000 \times 10\%)$.

¹¹² หามาจาก $25,000 \times 10$.

¹¹³ หามาจาก $250,000 - 125,000$.

และสมควร การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะเข้าไปกัลดก่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็น ดังเช่น ตัวอย่างของนาย ก. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสามารถเข้าไปกัลดก่อนฐานภาษีเงินได้ เป็นจำนวนสูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 1,500,000 บาท¹¹⁴ จึงทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 125,000 บาท¹¹⁵ ฉะนั้น หากกฎหมายยังคงอนุญาตให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงดังกล่าวต่อไป อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไปอีกเป็นจำนวนมาก

ทั้งนี้ การเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ก็สามารทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน หากผู้มีเงินได้ทำการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท แต่ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าพนักงานประเมินในขณะที่ซื้อที่ดินนั้นในราคา 10,000,000 บาท นาย ก. ได้ถือครองและทำประโยชน์ที่ดินนั้นเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ในปี พ.ศ. 2557 โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี¹¹⁶ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ก. ได้รับ คือ 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง ได้แก่ ราคาโอนขายที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าพนักงานประเมิน ในขณะที่ นาย ก. ซื้อที่ดินนั้นมาจำนวน 10,000,000 บาท จะเห็นได้ว่า นาย ก. ไม่เหลือเงินได้สุทธิเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย การสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงจึงมีผลทำให้ นาย ก. ไม่มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในทางกลับกัน หาก นาย ก. มิได้ทำการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นจำนวน 4,000,000 บาท¹¹⁷ เมื่อนำเงินได้สุทธิดังกล่าวด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 571,428 บาท¹¹⁸ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษี

¹¹⁴ หามาจาก 2,500,000-1,000,000.

¹¹⁵ หามาจาก 250,000-125,000.

¹¹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

¹¹⁷ หามาจาก 10,000,000 – 6,000,000.

¹¹⁸ หามาจาก 4,000,000 / 7.

ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 45,714.2 บาท¹¹⁹ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่ นาย ก. ต้องเสียคือ 319,999.4 บาท¹²⁰

จากตัวอย่างข้างต้น จึงเห็นได้ว่าหากนาย ก. ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผ่านการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง การหักค่าใช้จ่ายผ่านวิธีการดังกล่าวจึงเข้าไปกีดกร่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็น เป็นจำนวนสูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 4,000,000 บาท¹²¹ มีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 319,999.4 บาท¹²² ดังนั้นหากกฎหมายยังคงปล่อยให้ผู้มีเงินได้ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงอยู่ต่อไป อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปอีกเป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ หากผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้มีเงินได้นั้นหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง อาจมีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้ด้วยเช่นกัน

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 6,000,000 บาท โดยไม่มีค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์แต่อย่างใด นาย ก. ถือครองและทำประโยชน์ในที่ดินเป็นเวลา 7 ปี เกิดมีความจำเป็นจึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ในปีภาษี 2557 โดยเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี¹²³ ในการคำนวณภาษีเงินได้สิ้นปี นาย ก. ต้องการให้ภาระภาษีของตนมีจำนวนลดลง จึงได้สร้างหลักฐานค่านายหน้าจำนวน 300,000 บาท อันเป็นเท็จเพิ่มเติมขึ้น และนำไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทำให้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่ นาย ก. ได้รับจำนวน 10,000,000 บาท มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน

¹¹⁹ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (71,428 \times 15\%)$.

¹²⁰ หามาจาก $45,714.2 \times 7$.

¹²¹ หามาจาก $10,000,000 - 6,000,000$.

¹²² หามาจาก $319,999.4 - 0$.

¹²³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4) วรรคหนึ่ง.

(ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) จำนวน 6,000,000 บาท และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ค่านายหน้า จำนวน 300,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่มีได้เกิดขึ้นจริง) มีผลทำให้นาย ก. มีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 3,700,000 บาท¹²⁴ เมื่อนำเงินได้สุทธิตหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 528,571 บาท¹²⁵ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 39,285 บาท¹²⁶ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 274,995 บาท¹²⁷ ในทางกลับกัน หากนาย ก. มิได้สร้างหลักฐานอันเป็นเท็จไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นจำนวน 4,000,000 บาท¹²⁸ เมื่อนำเงินได้สุทธิตหารด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 571,428 บาท¹²⁹ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 45,714.2 บาท¹³⁰ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 7 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 319,999.4 บาท¹³¹

จากตัวอย่างข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าหากนาย ก. ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี การหักค่าใช้จ่ายผ่านวิธีการดังกล่าวจะเข้าไปกีดคร่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็นเป็นจำนวนสูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 300,000 บาท¹³² มีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 45,004.4 บาท¹³³ ดังนั้นหากกฎหมายยังคงปล่อยให้ผู้มีเงินได้ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร แสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์

¹²⁴ หามาจาก $10,000,000 - (6,000,000 + 300,000)$.

¹²⁵ หามาจาก $3,700,000/7$.

¹²⁶ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (28,571 \times 15\%)$.

¹²⁷ หามาจาก $39,285 \times 7$.

¹²⁸ หามาจาก $10,000,000 - 6,000,000$.

¹²⁹ หามาจาก $4,000,000/7$.

¹³⁰ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (71,428 \times 15\%)$.

¹³¹ หามาจาก $45,714.2 \times 7$.

¹³² หามาจาก $6,300,000 - 6,000,000$.

¹³³ หามาจาก $319,999.4 - 274,995$.

อันเป็นเหตุต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอยู่ต่อไป อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปอีกเป็นจำนวนมาก

2) ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

หลักเกณฑ์การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรครั้งปี และสิ้นปี ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงน้อย มีโอกาสเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นเหมาที่สามารถทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง เป็นผลให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีภาระภาษีเงินได้ต่ำเมื่อเทียบกับรายได้ที่มีเงินได้นั้น ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์แล้ว ถือว่ามีภาระภาษีเงินได้ในสัดส่วนที่ต่ำมาก

ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.2.2.1 ข้อที่ 1) ว่า นาย ก. มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเป็นจำนวน 5,000,000 บาท ด้วยผลของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้นาย ก. มีภาระภาษีเงินได้เพียง 125,000 บาท หรือมีอัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีเพียงร้อยละ 2.5¹³⁴ แต่หาก นาย ก. เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร นาย ก. จะมีภาระภาษีเงินได้ 250,000 บาทหรือมีอัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีร้อยละ 5¹³⁵ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีของนาย ก. ลดลงไปถึงร้อยละ 2.5¹³⁶

ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้น หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร จึงอาจเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี โดยเข้าไปจูงใจให้กลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงนิยมถือครองอสังหาริมทรัพย์เก็บไว้ เพราะเมื่อต้องขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไป ภาระภาษีเงินได้ที่ต้องเสียนั้นจะมีไม่มากนัก เนื่องจากผู้ขายสามารถทำการเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ผลของภาษีที่เข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีดังกล่าว นำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ กล่าวคือก่อให้เกิดปัญหาการกระจายการถือครองที่ดินที่กระจุกตัวอยู่เพียงในกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงซึ่งกลุ่มบุคคลดังกล่าวมักไม่นำที่ดินไปใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มศักยภาพ เช่น นำที่ดินไปทำ

¹³⁴ หามาจาก $(125,000/5,000,000) \times 100$.

¹³⁵ หามาจาก $(250,000/5,000,000) \times 100$.

¹³⁶ หามาจาก 5.0 - 2.5.

ประโยชน์ในทางที่ไม่เหมาะสม เช่น การนำที่ดินต้นน้ำ หรือพื้นที่ชายเขาไปปลูกพืชเศรษฐกิจ เช่น ยางพารา ข้าวโพด การนำที่ดินเพื่อการเกษตรไปปลูกสวนกล้วย เป็นต้น¹³⁷ ซึ่งจะเห็นได้จากการศึกษาข้อมูลของมูลนิธิสถาบันที่ดิน ที่พบว่าที่ดินที่ถือครองโดยประชาชนทั่วไป 120 ล้านไร่ ซึ่งมากกว่าร้อยละ 90 ของจำนวนนี้กระจุกตัวอยู่ในมือของคนเพียงประมาณ 6 ล้านคน¹³⁸ และจากข้อมูลการศึกษาของคณะทำงานศึกษามาตรการกระจายการถือครองที่ดินภายใต้คณะกรรมการอำนวยการเพื่อแก้ไขปัญหาของเครือข่ายปฏิรูปที่ดินแห่งประเทศไทย พบว่ามีการนำที่ดินมาใช้ประโยชน์อย่างไม่เหมาะสมร้อยละ 50 ของที่ดินในประเทศไทย¹³⁹ สิ่งเหล่านี้ส่งผลต่อการเข้าถึงพื้นที่ทำกิน และที่อยู่อาศัยของกลุ่มบุคคลที่มีรายต่ำ ซึ่งถือเป็นคนส่วนใหญ่ของประเทศ อันเป็นการเพิ่มเติมปัญหาความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนให้เพิ่มมากยิ่งขึ้นและการนำที่ดินไปใช้ประโยชน์อย่างไม่เหมาะสมนี้อาจนำไปสู่ปัญหาธรรมชาติและสิ่งแวดล้อมถูกทำลาย อันมีผลต่อการเกิดภัยธรรมชาติได้

4.2.2.2 ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ภายใต้หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ต้องการให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ แต่จากการศึกษาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร พบว่าสามารถทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น ด้วยสาเหตุดังต่อไปนี้

1) การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ มีผลทำให้กฎหมายภาษีมีความซับซ้อนเพิ่มขึ้น เนื่องจากการไปเพิ่มเติมความหลากหลายของวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ นอกจากประมวลรัษฎากรจะกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับ

¹³⁷ อติศร์ อิศรางกูร ณ อยุธยา. (2554, 27 พฤศจิกายน). *ที่อยู่คน ที่อยู่ป่า ทางเดินน้ำ และที่ทำกิน ผังเมืองไทย?*. สืบค้น 15 กุมภาพันธ์ 2557, จาก <http://tdri.or.th/tdri-insight/ar004/>

¹³⁸ มูลนิธิสถาบันที่ดิน (อ้างถึงใน *สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553* (น. 29). เล่มเดิม).

¹³⁹ คณะทำงานศึกษามาตรการกระจายการถือครองที่ดิน ภายใต้คณะกรรมการอำนวยการเพื่อแก้ไขปัญหาของเครือข่ายปฏิรูปที่ดินแห่งประเทศไทย (อ้างถึงใน *บทวิเคราะห์ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เป็นธรรมในระบบเศรษฐกิจไทย และแนวทางปฏิรูปเพื่อแก้ไขปัญหา: ปัญหาการถือครองที่ดิน โดยไม่ได้ใช้ประโยชน์และข้อเสนอในการแก้ไขปัญหาที่ดินของประเทศไทย* (เอกสารประกอบการอบรมเชิงปฏิบัติการ) (น. 3), มนินธ์ สุทธิวัฒนานิติ, (ม.ป.ป.). กรุงเทพฯ: สถาบันสิทธิมนุษยชนแห่งเอเชีย.

จากขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายแล้ว ยังได้กำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียวและกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้เพียงวิธีเดียวเท่านั้น

ทั้งนี้ วิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากขอยอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว ยังมีการกำหนดไว้ทั้งในกฎหมายแม่บท และกฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ วิธีการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 4 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขอยอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร วิธีการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร และวิธีการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ถูกกำหนดอยู่ในมาตรา 8 ทวิ ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ความหลากหลายของวิธีการหักค่าใช้จ่าย และการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขอยอสังหาริมทรัพย์ลงในกฎหมายต่างฉบับกัน จึงทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน อันส่งผลให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจ และบังคับใช้กฎหมายที่ซับซ้อน และทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งเป็นประชาชนทั่วไปต้องใช้เวลาในการค้นหากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขอยอสังหาริมทรัพย์ และทำความเข้าใจเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวที่มีความซับซ้อน และอาจมีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี

2) เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากผู้มีเงินได้ดังกล่าวเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะต้องนำหลักฐานค่าใช้จ่ายมาพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินเชื่อว่าได้จ่ายไปจริงตามจำนวนที่ขอหัก ดังนั้น ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องจัดเก็บหลักฐาน เช่น สัญญาซื้อขาย

อสังหาริมทรัพย์ ใบเสร็จรับเงินสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ ด้วยเหตุนี้ การบังคับให้จัดเก็บหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ขอหักไว้ตลอดปีภาษี จึงถือเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าว และอาจก่อให้เกิดปัญหาผู้มีเงินได้ไม่สามารถหาหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายบางรายการมาแสดงได้

ทั้งนี้ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ต้องนำบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ ผู้มีเงินได้ดังกล่าว จึงต้องทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์เงื่อนไขของการคำนวณกำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ซึ่งถือเป็นกฎหมายที่ยาก ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจ หรืออาจมีค่าใช้จ่ายในการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวเกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายที่สูงขึ้น ในขณะที่เดียวกันยังเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่จะต้องคอยตรวจสอบหลักฐานที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดง กับทั้งจะต้องคอยจัดเก็บรักษาหลักฐานสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไว้เพื่อประโยชน์ในคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปในอนาคต

3) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.147/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ คำสั่งดังกล่าวได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการคำนวณหาเงินได้สุทธิ เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้¹⁴⁰ โดยคำสั่งดังกล่าวจะกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่สามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินว่ามีรายการใดบ้าง¹⁴¹ แต่ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จากการศึกษาพบว่าไม่มีการกำหนดแนวปฏิบัติในการคำนวณหาเงินได้สุทธิเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้แต่อย่างใด ทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวขาดแนวปฏิบัติ

¹⁴⁰ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.147/2557 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 10.

¹⁴¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.147/2557 เรื่องการคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 5.

ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีเงินได้ของตนได้ล่วงหน้า เนื่องจากไม่แน่ใจว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจะสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้หรือไม่ เพียงใด และอาจถูกเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีใช้ดุลยพินิจไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย โดยอาศัยเหตุของการไม่มีแนวปฏิบัติในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายที่แน่นอน และอาจนำไปสู่การให้หรือเรียกปรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันถือเป็นการขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องการให้กฎหมายภาษีมีความแน่นอนชัดเจนในวิธีการคำนวณภาษี สามารถทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดคะเนภาระภาษีของตนได้ และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีควรใช้ดุลยพินิจน้อยที่สุดในการประเมินภาษี

นอกจากนี้ การขาดแนวปฏิบัติในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ชัดเจน ยังทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้น เพราะเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลา และจำนวนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในการพิจารณาตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่าย เนื่องจากการไม่มีแนวทางปฏิบัติที่จะใช้ประกอบอ้างอิง และทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีอาจต้องจ่ายค่าสินบนให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจำนวนที่ต้องการ กับทั้งยังต้องเสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี เพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อันเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ทั้งนี้ ด้วยผลของการที่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไม่สามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีเงินได้ของตนได้ล่วงหน้า เนื่องจากไม่แน่ใจว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง (ที่มีมากกว่าอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา) จะสามารถนำมาหักในการคำนวณภาษีได้หรือไม่ เพียงใด อันเป็นผลมาจากการขาดแนวปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่ชัดเจน เพื่อป้องกันไม่ให้ตนต้องถูกเรียกเก็บปรับ เงินเพิ่ม ในภายหลัง จึงอาจส่งผลให้ผู้มีเงินได้ตัดสินใจเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแทน ทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีภาระภาษีที่สูงกว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง อันนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้

4.2.2.3 การหลบหลีกและการหนีภาษี

1) การหลบหลีกภาษี

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ ผู้มีเงินได้ที่ทำการตรวจสอบค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง แล้วพบว่ามิใช่อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กฎหมายกำหนดไว้

จึงสามารถทำการหลบหลีกภาษีผ่านการเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามีการกำหนดอัตราร้อยละไว้เป็นจำนวนที่แน่นอน ผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องแสดงหลักฐานและพิสูจน์ค่าใช้จ่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี การเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีนี้จึงสามารถช่วยลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มากกว่าการเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.2.1 ข้อที่ 1) ซึ่งการเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีนี้ นอกจากจะขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมในจัดเก็บภาษีตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.1 แล้ว ยังนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ รวมทั้งยังก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.2 อีกด้วย

2) การหนีภาษี

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ ประกอบกับมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเพียงราคาเดียวเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงราคาขายจริง ด้วยเหตุนี้จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรสามารถทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ ดังตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.1 ข้อที่ 3)

นอกจากนี้ การให้สิทธิผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมิได้มุ่ง ในทางการค้าหรือหากำไร เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ อาจทำให้ผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีด้วยการแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงอันเป็นผลให้ผู้มีเงินได้มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง

ดังนั้น การหนีภาษีด้วยสองวิธีการดังกล่าว นอกจากจะทำให้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไม่มีสอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.1 แล้ว ยังนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.2.1 ข้อที่ 1) ได้ ทั้งนี้ การหนีภาษีด้วยสองวิธีการดังกล่าว ยังก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูงขึ้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

จะต้องคอยตรวจสอบว่าผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือไม่ และต้องคอยตรวจสอบหลักฐานที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดงว่าเป็นหลักฐานเท็จหรือไม่ ซึ่งจะต้องใช้เวลา และจำนวนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมากขึ้น อีกทั้งรัฐยังต้องทำการตรวจสอบการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอีกด้วย ในส่วนของผู้มีเงินได้อาจมีผลทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เนื่องจากผู้มีเงินได้จะต้องเสียเวลา และเงินเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี หรือให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ได้แผนการหนีภาษีนั้นเป็นผล อันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

4.3 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

4.3.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ทวิ ได้กำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี และสิ้นปี ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้น ซึ่งวิธีการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวนี้เป็นวิธีการที่มีการบังคับใช้มาตั้งแต่เริ่มทำการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรจนถึงปัจจุบัน โดยผู้มีเงินได้จะต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และพิสูจน์ให้ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายนั้นเกิดขึ้นจริงโดยให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในกรณีคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม ประกอบกับให้นำแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรที่วางไว้สำหรับการคำนวณหาเงินได้สุทธิ ซึ่งได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ถือว่าเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์เอาไว้ เช่น ต้นทุนค่าที่ดิน ค่าปรับปรุงที่ดิน ค่าธรรมเนียมการโอนที่ดิน ดอกเบี้ยที่เกิดจากการกู้ยืมเงินมาซื้อที่ดิน เป็นต้น ตามที่ระบุไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.147/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิ และเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.1.3.2 มาปฏิบัติกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ดังนั้น หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

จึงทำให้เงิน ได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี สอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และสนับสนุนต่อการบรรลุถึงวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม แม้ว่าวิธีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 จะมีความ สอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีก็ตาม แต่หากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทำการหักค่าใช้จ่ายด้วยการสร้างต้นทุน ขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง (เฉพาะในกรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นมาจากผู้ขายที่ได้ทำการขายในเวลาเกิน กว่าห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์และผู้ขายไม่ใช่ผู้ทำการจัดสรรที่ดิน ไม่เป็นผู้ ประกอบการห้องชุด ไม่ได้สร้างอาคารขึ้นเพื่อขาย หรือไม่ได้ทำการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยทำถนน หรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว หรือกล่าวได้ว่าเฉพาะกรณีผู้มีเงิน ได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งอสังหาริมทรัพย์ มาจากผู้ขายที่ไม่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541)¹⁴² ก็จะทำให้ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี ได้ เช่นเดียวกับในกรณีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทาง การค้าหรือหากำไรที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยทำการสร้างต้นทุนขาย ให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.2.1 ข้างต้น

ทั้งนี้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อาจมีลักษณะขัดต่อหลักความสามารถ ในการเสียภาษีได้ หากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้า หรือหากำไร ได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง เช่นเดียวกับ

¹⁴² เนื่องจากหากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งอสังหาริมทรัพย์มาจากผู้ขายที่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 การสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่า ราคาซื้อขายจริงของผู้มีเงินได้ดังกล่าว จะทำให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์มีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะที่ต้องเสียตาม มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากรที่สูง เพราะภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่รัฐจะทำการจัดเก็บจากรายรับจากการ ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ.

กรณีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควร และได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.2.1 ข้างต้น

นอกจากนี้ จากการศึกษายังพบว่าในกรณีของเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ และการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ไม่มีลักษณะดังนี้¹⁴³ 1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดิน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน 2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุด ตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด 3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว 4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม 1) ถึง 3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่นหรือค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว และผู้มีเงินได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร กับได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้ นั้นไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนคืน ดังที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ด้วยผลของบทบัญญัติดังกล่าว มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา¹⁴⁴ ตามจำนวนปีที่ถือครองเท่านั้น ซึ่งหากถือครองในระยะเวลาที่ยังสั้น ยังสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลาตั้งแต่ 1-5 ปี จะสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ดังนี้ ถือครอง 1 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 92 ถือครอง 2 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 84 ถือครอง 3 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 77 ถือครอง 4 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 71 ถือครอง 5 ปี หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 65¹⁴⁵

¹⁴³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541, มาตรา 4 (6).

¹⁴⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

¹⁴⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ขอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

เมื่อนำอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังกล่าวมาพิจารณา จะเห็นได้ว่าเป็นจำนวนอัตราร้อยละที่สูง และไม่มีกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ จึงส่งผลให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่มีเงินได้สูงและเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนที่สูงทั้ง ๆ ที่ในความเป็นจริงการหักค่าใช้จ่ายน่าจะแปรผันไปตามค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงที่มีเงินได้แต่ละรายได้จ่ายไป เช่น ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เช่น ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดิน ค่านายหน้า เป็นต้น มากกว่าที่จะแปรผันไปตามระดับของเงินได้ การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จึงอาจทำให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในกรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 และเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย จึงมีลักษณะขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี

เมื่อความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้มีเงินได้ที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรไม่อาจเกิดขึ้นได้ ทั้งในภายหลังการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ในกรณีผู้มีเงินได้ทำการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงและแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี รวมถึงในภายหลังผู้มีเงินได้ที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อันนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

1) ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

(1) ความแตกต่างของวิธีการหักค่าใช้จ่ายระหว่างเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 หรืออาจกล่าวได้ว่าหมายความถึง กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์และผู้มีเงินได้นั้นเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย กับเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 หรืออาจกล่าวได้ว่า

หมายความว่าถึง กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการพัฒนา ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่ธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งได้ ดังนี้

เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่ากับจำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะต้องหัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครองเท่านั้น กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ ในระยะเวลาที่ยั่งยืน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูง เช่น ถือครอง 1 ปี ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ได้สูงถึงร้อยละ 92 หรือถือครอง 2 ปี ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงถึงร้อยละ 84 เป็นต้น ซึ่ง หากได้พิจารณาตามความเป็นจริงแล้ว ผู้มีเงินได้ดังกล่าวน่าจะมีเพียงต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ เท่านั้นที่เป็นค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หลัก การที่กฎหมายให้สิทธิผู้มีเงินได้ดังกล่าวหักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง นอกจากอาจทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่าย ที่เกิดขึ้นจริงแล้ว ยังอาจทำให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่มีการพัฒนา ทั้งที่ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่มีการพัฒนา น่าจะมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สูงกว่า เพราะนอกจากผู้มีเงินได้จะมีต้นทุน ค่าอสังหาริมทรัพย์แล้ว ยังมีค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องอีกด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการแบ่งแยกที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ ในที่ดินที่แบ่งขาย เป็นต้น ซึ่งในการคำนวณภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก จากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 หรือ กรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการพัฒนา หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและ สมควร ได้วิธีเดียวเท่านั้น ซึ่งหมายความว่า ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่ เกิดขึ้นจริงเป็นจำนวนเท่าใด กฎหมายให้หักได้เท่านั้น

ตัวอย่าง

นาย ก. และนาย ข. เป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดย มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีต้นทุนค่าที่ดินเท่ากัน และได้รับเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์เท่ากัน ดังนี้

ในปี พ.ศ. 2557 นาย ก. ซื้อที่ดินเปล่าเนื้อที่ 200 ตารางวา มาในราคา 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 10,000 บาท¹⁴⁶) เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ ต่อมาในปีพ.ศ. 2558 นาย ก. ได้ขายที่ดินดังกล่าวไปในราคา 4,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์)

ในปี พ.ศ. 2557 นาย ข. ซื้อที่ดินเปล่าเนื้อที่ 200 ตารางวา มาในราคา 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 10,000 บาท¹⁴⁷) แล้วได้ทำการแบ่งแยกที่ดินดังกล่าวออกเป็น 4 แปลง แปลงละ 50 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นจำนวนเงิน 200,000 บาท ต่อมาในปี พ.ศ. 2558 นาย ข. ได้ขายที่ดินที่แบ่งแยกได้ทั้งหมดรวมเป็นเงิน 4,000,000 บาท (ขายไปตารางวาละ 20,000 บาท¹⁴⁸ หรือแปลงละ 1,000,000 บาท¹⁴⁹) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์)

จากข้อเท็จจริงดังกล่าว ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จึงเป็นตัวกำหนดความแตกต่างเกี่ยวกับความสามารถในการเสียภาษีระหว่างนาย ก. กับนาย ข. และหากได้พิจารณาตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งแล้ว นาย ข. ควรจะเสียภาษีน้อยกว่านาย ก. เพราะนาย ข. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้¹⁵⁰ สูงกว่านาย ก.¹⁵¹ ทำให้เงินได้ที่เหลือภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย ข. (450,000 บาท¹⁵² หรือ 1,800,000 บาท¹⁵³) มีน้อยกว่าเงินได้ที่เหลือภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของนาย ก. (2,000,000 บาท)¹⁵⁴

แต่หากนาย ก. ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และเสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว เมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี นาย ก. ไม่ขอรับเงินภาษีที่

¹⁴⁶ หามาจาก 2,000,000 / 200.

¹⁴⁷ หามาจาก 2,000,000 / 200.

¹⁴⁸ หามาจาก 4,000,000 / 200.

¹⁴⁹ หามาจาก 20,000 x 50.

¹⁵⁰ ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน 2,000,000 บาท รวมกับค่าใช้จ่ายสำหรับจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคอีก 200,000 บาท คิดเป็นค่าใช้จ่ายทั้งสิ้น 2,200,000 บาท หรือคิดเป็นค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อแปลงเท่ากับ 550,000 บาท (หามาจาก 2,200,000 / 4).

¹⁵¹ นาย ก. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นค่าที่ดินอย่างเดียวจำนวน 2,000,000 บาท.

¹⁵² เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อแปลง ซึ่งหามาจาก 1,000,000 – 550,000.

¹⁵³ เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งหมด 4 แปลง ซึ่งหามาจาก 450,000 x 4.

¹⁵⁴ หามาจาก 4,000,000 – 2,000,000.

ถูกหักไว้ไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วนคืน เท่ากับนาย ก. ยินยอมเสียภาษีเงินได้ตามจำนวนที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ซึ่งในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5) (ข) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครอง ซึ่งในกรณีของนาย ก. ถือครองที่ดินเป็นระยะเวลา 2 ปี จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงถึงร้อยละ 84 ของเงินได้¹⁵⁵ หรือสามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวน 3,360,000 บาท¹⁵⁶ เหลือเงินได้สุทธิที่จะนำไปเสียภาษีเพียง 640,000 บาท¹⁵⁷ ด้วยผลของการให้นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง ทำให้นาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และทำให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่า นาย ข. ซึ่งในความเป็นจริง นาย ข. เป็นผู้มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้สูงกว่า โดยประมวลรัษฎากรมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้นาย ข. หักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงเท่านั้น กล่าวคือ นาย ข. สามารถหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงเป็นจำนวน 550,000 บาท ที่ดินทั้งหมด 4 แปลง นาย ข. จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2,200,000 บาท¹⁵⁸ หรือมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เพียงในอัตราร้อยละ 55 ของเงินได้¹⁵⁹ เท่านั้น ทำให้นาย ข. มีเงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปเสียภาษี 450,000 บาท¹⁶⁰ หรือ 1,800,000 บาท¹⁶¹

ด้วยผลของการที่นาย ก. มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง จึงส่งผลทำให้นาย ข. ที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้เพียงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมีภาระภาษีเงินได้ที่ต้องเสียสูงกว่านาย ก. ทั้งที่ในความเป็นจริงนาย ก. มีความสามารถในการเสียภาษีเงินได้สูงกว่านาย ข. เนื่องจากมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่า ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

¹⁵⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

¹⁵⁶ หามาจาก $4,000,000 \times 84\%$.

¹⁵⁷ หามาจาก $4,000,000 - 3,360,000$.

¹⁵⁸ หามาจาก $550,000 \times 4$.

¹⁵⁹ หามาจาก $(2,200,000/4,000,000) \times 100$.

¹⁶⁰ เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อแปลง ซึ่งหามาจาก $1,000,000 - 550,000$.

¹⁶¹ เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดารวมทั้งรวมทั้งหมด 4 แปลง ซึ่งหามาจาก $450,000 \times 4$.

ในแนวตั้ง ที่ต้องการให้ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีสูง เสียภาษีสูงกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีต่ำ และถือเป็นการขัดขวางต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้อย่างเป็นทางการ เพราะในกรณีดังกล่าวก่อให้เกิดการกระจายรายได้จากผู้มีเงินได้ต่ำกว่าไปสู่ผู้มีเงินได้สูงกว่า

(2) การที่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ได้แก่ กรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ที่ไม่มีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ มีผลทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง และขัดขวางต่อความก้าวหน้าของภาษี กับทั้งเป็นการขัดขวางต่อการบรรลุวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเพื่อการกระจายรายได้อย่างเป็นทางการได้เช่นเดียวกับกรณีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับมาจากการให้โดยเสน่หา ตามตัวอย่างที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.1.1 ข้อที่ 1) และกรณีการเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.2.1 ดังนี้

แม้ว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ และผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้สูงหรือต่ำ จะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่เท่ากัน แต่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีทำเลที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ใจกลางเมืองกรุงเทพมหานคร ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้สูง จะได้รับการลดลงในภาระภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีทำเลที่ตั้งอยู่ในเขตเมืองของพื้นที่ต่างจังหวัด ซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ ที่เป็นเช่นนี้เนื่องจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของบุคคลซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้สูงจะตกอยู่ในอัตรากำไรส่วนเพิ่มที่สูงกว่าบุคคลซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ การลดลงในภาระภาษีภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของบุคคลซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้สูง จึงมีจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าการลดลงในภาระภาษีของบุคคลซึ่งถือเป็นผู้มีเงินได้ต่ำ

2) ความเป็นธรรมในแนวนอน

(1) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน ผู้มีเงินได้ที่สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงจะเสียภาษีน้อยกว่าผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินเปล่าจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท (ตารางวาละ 12,000 บาท¹⁶²) เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ โดยนาย ก. ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในขณะที่ซื้อที่ดินนั้นมาในราคา 10,000,000 บาท และได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ก. ได้ถือครองที่ดินที่แบ่งแยกเป็นเวลา 2 ปี จึงขายที่ดินดังกล่าวได้ทั้งหมดในปีพ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท¹⁶³) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท¹⁶⁴ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ก. ได้รับต่อแปลงจำนวน 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ราคาโอนขายที่ดินที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในขณะที่นาย ก. ซื้อที่ดินนั้นมาจำนวน 10,000,000 บาท เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 2,000,000 บาท¹⁶⁵ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคอีกจำนวน 300,000 บาท เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ค่าใช้จ่ายแปลงละ 60,000 บาท¹⁶⁶ รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 2,060,000 บาท¹⁶⁷ หรือนาย ก. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 10,300,000 บาท¹⁶⁸ ซึ่งจะเห็นได้ว่านาย ก. ไม่มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเหลือ

¹⁶² หามาจาก 6,000,000 / 500.

¹⁶³ หามาจาก 2,000,000 / 100.

¹⁶⁴ หามาจาก 2,000,000 x 5.

¹⁶⁵ หามาจาก 10,000,000/5.

¹⁶⁶ หามาจาก 300,000/5.

¹⁶⁷ หามาจาก 2,000,000 + 60,000.

¹⁶⁸ หามาจาก 2,060,000 x 5.

เพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย (นาย ก. เกิดผลขาดทุนจากการขายที่ดินแปลงละ 60,000 บาท¹⁶⁹ นาย ก. ขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง จึงเกิดผลขาดทุนทั้งหมด 300,000 บาท¹⁷⁰)

ในขณะที่นาย ข. ซื้อที่ดินจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ และได้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในขณะที่ซื้อที่ดินนั้นมาตามราคาซื้อขายจริง คือ ราคา 6,000,000 บาท และได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ข. ได้ถือครองที่ดินที่แบ่งแยกเป็นเวลา 2 ปี จึงขายที่ดินดังกล่าวได้ทั้งหมดในปีพ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท¹⁷¹) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ข. ได้รับต่อแปลงจำนวน คือ 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ราคาโอนขายที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ในขณะที่ นาย ข. ซื้อที่ดินนั้นมาจำนวน 6,000,000 บาท เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 1,200,000 บาท¹⁷² กับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ จำนวน 300,000 บาท เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ค่าใช้จ่ายแปลงละ 60,000 บาท¹⁷³ รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 1,260,000 บาท¹⁷⁴ หรือนาย ข. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 6,300,000 บาท¹⁷⁵ ดังนั้น นาย ข. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อแปลงเหลือเพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 740,000 บาท¹⁷⁶ รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายของที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับ เงินได้อื่นตอนสิ้นปีเป็นจำนวน 3,700,000 บาท¹⁷⁷

¹⁶⁹ หามาจาก $2,060,000 - 2,000,000$.

¹⁷⁰ หามาจาก $60,000 \times 5$.

¹⁷¹ หามาจาก $2,000,000/100$.

¹⁷² หามาจาก $6,000,000 / 5$.

¹⁷³ หามาจาก $300,000/5$.

¹⁷⁴ หามาจาก $1,200,000 + 60,000$.

¹⁷⁵ หามาจาก $1,260,000 \times 5$.

¹⁷⁶ หามาจาก $2,000,000 - 1,260,000$.

¹⁷⁷ หามาจาก $740,000 \times 5$.

กรณีตามตัวอย่างข้างต้น มีผลทำให้ นาย ข. ผู้ที่ไม่ได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่า นาย ก. ผู้ที่สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง ทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้ที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าเท่านั้น และมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน แต่มีภาระภาษีแตกต่างกัน ซึ่งถือเป็นการขัดต่อความเป็นธรรมในแว่นอน ที่ต้องการให้ผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มิเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(2) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน ผู้มีเงินได้ที่แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะเสียภาษีน้อยกว่าผู้มีเงินได้ที่มิได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท (ตารางวาละ 12,000 บาท¹⁷⁸) เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อและได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าว รวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ก. ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 2 ปี จึงได้ขายที่ดินนั้นได้ทั้งหมดในปีพ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท¹⁷⁹) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี นาย ก. ต้องการทำให้ภาระภาษีเงินได้ของตนลดลง จึงได้สร้างหลักฐานค่านายหน้าในการขายที่ดินแต่ละแปลงอันเป็นเท็จขึ้นจำนวน 60,000 บาท (ที่ดินทั้งหมด 5 แปลง หลักฐานค่านายหน้าอันเป็นเท็จทั้งหมดจึงมีจำนวน 300,000 บาท¹⁸⁰) และนำไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทำให้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่ นาย ก. ได้รับต่อแปลงจำนวน 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน (ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้แปลงละ 1,200,000 บาท¹⁸¹ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อการจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ค่าใช้จ่าย

¹⁷⁸ หามาจาก 6,000,000/500.

¹⁷⁹ หามาจาก 2,000,000/100.

¹⁸⁰ หามาจาก 60,000 x 5.

¹⁸¹ หามาจาก 6,000,000/5.

แปลงละ 60,000 บาท¹⁸² รวมทั้งค่านายหน้าเฉลี่ยต่อแปลง 60,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่มีได้เกิดขึ้นจริง) รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 1,320,000 บาท¹⁸³ หรือ นาย ก. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 6,600,000 บาท¹⁸⁴ ดังนั้น นาย ก. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อแปลงเหลือเพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 680,000 บาท¹⁸⁵ รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายของที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับเงินได้อื่นตอนสิ้นปีเป็นจำนวน 3,400,000 บาท¹⁸⁶

ในขณะที่นาย ข. ซื้อที่ดินจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ และได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ข. ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 2 ปี จึงได้ขายที่ดินนั้นได้ทั้งหมดในปี พ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท¹⁸⁷) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี นาย ข. ไม่ได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการขายอสังหาริมทรัพย์ อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพราะต้องการเสียภาษีอย่างถูกต้อง ดังนั้น เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ข. ได้รับต่อแปลงจำนวน 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควร ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน (ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 1,200,000 บาท¹⁸⁸ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อการจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้แปลงละ 60,000 บาท¹⁸⁹ รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 1,260,000 บาท¹⁹⁰ หรือ นาย ข. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จาก

¹⁸² หามาจาก 300,000/5.

¹⁸³ หามาจาก 1,200,000 + 60,000 + 60,000.

¹⁸⁴ หามาจาก 1,320,000 x 5.

¹⁸⁵ หามาจาก 2,000,000-1,320,000.

¹⁸⁶ หามาจาก 680,000 x 5.

¹⁸⁷ หามาจาก 2,000,000 / 100.

¹⁸⁸ หามาจาก 6,000,000 / 5.

¹⁸⁹ หามาจาก 300,000 / 5.

¹⁹⁰ หามาจาก 1,200,000 + 60,000.

การขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 6,300,000 บาท¹⁹¹ ดังนั้น นาย ข. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อแปลงเหลือเพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 740,000 บาท¹⁹² รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายของที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เพื่อนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับเงินได้อื่นตอนสิ้นปีเป็นเงินจำนวน 3,700,000 บาท¹⁹³

จากตัวอย่างข้างต้น มีผลทำให้ นาย ข. ผู้ที่มีได้แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสูงกว่า นาย ก. ผู้ที่แสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งที่บุคคลทั้งสองมีเงินได้ที่ได้รับมาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเท่ากัน และมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน แต่มีภาระภาษีแตกต่างกัน ซึ่งถือเป็นการขัดต่อความเป็นธรรมในแวนอน ที่ต้องการให้ผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

(3) ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ซึ่งผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายกับผู้มีเงินได้จากธุรกิจ การพาณิชย์ ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแวนอนได้ ดังนี้

ตัวอย่าง

ถ้าผู้มีเงินได้เท่ากัน ในระยะเวลาการถือครองสินทรัพย์เพื่อการค้าเท่ากัน คือ 1 ปี ผู้มีเงินได้จากการค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น ๆ ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเสียภาษีมากกว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในกรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 โดยผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เนื่องจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในกรณีดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตรา

¹⁹¹ หามาจาก 1,260,000 x 5.

¹⁹² หามาจาก 2,000,000 - 1,260,000.

¹⁹³ หามาจาก 740,000 x 5.

ร้อยละ 92 ของเงินได้ ในขณะที่ผู้มีเงินได้จากการค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น ๆ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 75 ของเงินได้¹⁹⁴

จากตัวอย่างข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าการที่มีเงินได้เท่ากัน และเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน แต่ผู้มีเงินได้มีภาระภาษีแตกต่างกัน ดังนั้นจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน ที่ต้องการให้บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกัน ควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

4.3.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.3.2.1 การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

1) การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การหักค่าใช้จ่ายของผู้เงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 และผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี เพราะผู้มีเงินได้สามารถใช้สิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง ซึ่งอาจมีผลทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ส่งผลให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ดังกล่าวต่ำกว่าที่ควรจะเป็นรัฐจึงไม่สามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยได้เช่นเดียวกับในกรณีของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขอยอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังที่ได้กล่าวมาในหัวข้อที่ 4.2.2.1 ข้อที่ 1)

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินเปล่ามาในราคา 6,000,000 บาท เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ นาย ก. ได้ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 2 ปี จึงได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 10,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) กรณีดังกล่าว นาย ก. มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้ายได้ตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย นาย ก. จะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา¹⁹⁵ ในอัตราร้อยละ 84¹⁹⁶ ส่งผลให้นาย ก. สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เป็น

¹⁹⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 8 (11).

¹⁹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

จำนวน 8,400,000 บาท¹⁹⁷ ทำให้นาย ก.เหลือเงินได้สุทธิเพียง 1,600,000 บาท¹⁹⁸ เมื่อนำเงินได้สุทธิหารด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 800,000 บาท¹⁹⁹ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 82,500 บาท²⁰⁰ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งนาย ก. เลือกละเลือกเป็นภาษีสุดท้าย²⁰¹ คือ 165,000 บาท²⁰² แต่หากในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กฎหมายไม่ได้อนุญาตให้นาย ก. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้นาย ก. จะมีเงินได้สุทธิ 4,000,000 บาท²⁰³ เมื่อนำเงินได้สุทธิหารด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 2,000,000 บาท²⁰⁴ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 372,500 บาท²⁰⁵ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่นาย ก. ต้องเสีย เป็นภาษีสุดท้าย คือ 745,000 บาท²⁰⁶

จากตัวอย่างข้างต้น จึงเห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 เลือกละเลือกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะเข้าไปกีดกร่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็น ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างของนาย ก. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเข้าไปกีดกร่อนฐานภาษีเงินได้เกินกว่าจำนวนของ

¹⁹⁶ นาย ก. ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 2 ปี อัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ขอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 84 ของเงินได้.

¹⁹⁷ หามาจาก $10,000,000 \times 84\%$.

¹⁹⁸ หามาจาก $10,000,000 - 8,400,000$.

¹⁹⁹ หามาจาก $1,600,000/2$.

²⁰⁰ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (50,000 \times 20\%)$.

²⁰¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข) ประกอบมาตรา 48 (4) (ข).

²⁰² หามาจาก $82,500 \times 2$.

²⁰³ หามาจาก $10,000,000 - 6,000,000$.

²⁰⁴ หามาจาก $4,000,000/2$.

²⁰⁵ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%)$.

²⁰⁶ หามาจาก $372,500 \times 2$.

ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 2,400,000 บาท²⁰⁷ ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 580,000 บาท²⁰⁸

ฉะนั้น หากกฎหมายยังคงอนุญาตให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ซึ่งให้ผู้มีเงินได้ที่เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ได้ต่อไป ผู้มีเงินได้ในกรณีดังกล่าวอาจหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไปอีกเป็นจำนวนมาก

ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ก็สามารถทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้เช่นกัน หากผู้มีเงินได้สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง เพื่อให้ผู้มีเงินได้นั้นหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินเปล่าจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท (ตารางวาละ 12,000 บาท²⁰⁹) เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ โดยนาย ก. ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาโอนขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในขณะที่ซื้อที่ดินนั้นมาในราคา 10,000,000 บาท และได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ก. ได้ถือครองที่ดินที่แบ่งแยกเป็นเวลา 2 ปี จึงขายที่ดินดังกล่าวได้ทั้งหมดในปีพ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท²¹⁰) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท²¹¹ โดยในปีภาษี 2557 นี้ นาย ก. ไม่มีรายได้จากทางใดอีก

²⁰⁷ หามาจาก 8,400,000 - 6,000,000.

²⁰⁸ หามาจาก 745,000 - 165,000.

²⁰⁹ หามาจาก 6,000,000 / 500.

²¹⁰ หามาจาก 2,000,000 / 100.

²¹¹ หามาจาก 2,000,000 x 5.

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี²¹² เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่นาย ก. ได้รับจากการขายที่ดินต่อแปลงจำนวน 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่ ราคาโอนขายที่ดินที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ในขณะที่นาย ก. ซื้อที่ดินนั้นมา เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 2,000,000 บาท²¹³ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภค เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ค่าใช้จ่ายแปลงละ 60,000 บาท²¹⁴ รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 2,060,000 บาท²¹⁵ หรือนาย ก. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 10,300,000 บาท²¹⁶ ซึ่งจะเห็นได้ว่านาย ก. ไม่มีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย และยังเกิดผลขาดทุนจากการขายที่ดินแปลงละ 60,000 บาท²¹⁷ เมื่อขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลงจึงเกิดผลขาดทุนทั้งหมด 300,000 บาท²¹⁸ กรณีนี้นาย ก. จึงมีภาระภาษีเพียง 50,000 บาท²¹⁹ ซึ่งเป็นภาษีเงินได้ขั้นต่ำ²²⁰

ในทางกลับกัน หากนาย ก. มิได้ทำการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง นาย ก. จะมีต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 1,200,000 บาท²²¹ นาย ก. จะมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายต่อแปลงเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีเป็นจำนวน 740,000 บาท²²² เมื่อนาย ก. ขายที่ดินที่แบ่งแยกได้ทั้งหมด 5 แปลง (แต่ละแปลงมีเนื้อที่ 100 ตารางวาเท่ากัน) ในปีภาษีเดียวกัน นาย ก. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายรวมเป็นเงินทั้งสิ้น 3,700,000 บาท²²³ นำจำนวนเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย

²¹² กรณีเงินได้ที่ได้รับจากขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ผู้มีเงินได้จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือให้นำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับในปีภาษีมารวมกัน และหักออกด้วยค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้แต่ประเภท และค่าลดหย่อน เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.11 ข้อ 2) .

²¹³ หามาจาก $10,000,000 / 5$.

²¹⁴ หามาจาก $300,000 / 5$.

²¹⁵ หามาจาก $2,000,000 + 60,000$.

²¹⁶ หามาจาก $2,060,000 \times 5$.

²¹⁷ หามาจาก $2,060,000 - 2,000,000$.

²¹⁸ หามาจาก $60,000 \times 5$.

²¹⁹ หามาจาก $10,000,000 \times 0.5\%$.

²²⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (2).

²²¹ หามาจาก $6,000,000 / 5$.

²²² หามาจาก $2,000,000 - (1,200,000 + 60,000)$.

²²³ หามาจาก $740,000 \times 5$.

ดังกล่าวมาหักด้วยค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท จะเหลือเงินได้สุทธิ 3,670,000 บาท นำจำนวนเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 866,000 บาท²²⁴

จากตัวอย่างข้างต้น จึงเห็นได้ว่าหากนาย ก. ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผ่านการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเข้าไปกีดกร่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็น ในจำนวนที่สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 4,000,000 บาท²²⁵ มีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 816,000 บาท²²⁶ ดังนั้นหากกฎหมายยังคงปล่อยให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงอยู่ต่อไป อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปอีกเป็นจำนวนมาก

นอกจากนี้ หากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง อาจมีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้ด้วยเช่นกัน

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินจำนวน 1 ไร่ 100 ตารางวา มาในราคา 6,000,000 บาท (ตารางวาละ 12,000 บาท²²⁷) เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อ และได้ทำการแบ่งแยกที่ดินออกเป็น 5 แปลง แปลงละ 100 ตารางวา พร้อมทั้งจัดให้มีไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ และระบบระบายน้ำ คิดค่าใช้จ่ายดังกล่าวรวมถึงค่าใช้จ่ายในการรังวัดแบ่งแยกที่ดินเป็นเงินจำนวน 300,000 บาท นาย ก. ถือครองที่ดินนั้นเป็นเวลา 2 ปี จึงได้ขายที่ดินนั้นได้ทั้งหมดในปีพ.ศ. 2557 ในราคาแปลงละ 2,000,000 บาท (ตารางวาละ 20,000 บาท²²⁸) (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) ที่ดินทั้งหมด 5 แปลง คิดเป็นเงินจำนวน 10,000,000 บาท โดยในปีภาษี 2557 นี้ นาย ก. ไม่มีรายได้จากทางใดอีก

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี นาย ก. ต้องการทำให้ภาระภาษีเงินได้ของตนลดลง จึงได้สร้างหลักฐานค่านายหน้าในการขายที่ดินแต่ละแปลงอันเป็นเท็จขึ้นจำนวน

²²⁴ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%) + (1,670,000 \times 30\%)$.

²²⁵ หามาจาก $10,300,000 - 6,300,000$.

²²⁶ หามาจาก $866,000 - 50,000$.

²²⁷ หามาจาก $6,000,000/500$.

²²⁸ หามาจาก $2,000,000/100$.

60,000 บาท (ที่ดินทั้งหมด 5 แปลง หลักฐานค่านายหน้าอันเป็นที่ทั้งหมดจึงมีจำนวน 300,000 บาท²²⁹) และนำไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทำให้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินที่ นาย ก. ได้รับต่อ แปลงจำนวน 2,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์) มาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น และสมควร ได้แก่ ต้นทุนค่าที่ดิน (ตามที่ระบุลงในสัญญาที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม) เมื่อคิดต้นทุนค่าที่ดินเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ต้นทุนค่าที่ดินแปลงละ 1,200,000 บาท²³⁰ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อการจัดให้มีสิ่งสาธารณูปโภคต่าง ๆ เมื่อคิดค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับค่าสาธารณูปโภคเฉลี่ยต่อแปลงจะได้ค่าใช้จ่ายแปลงละ 60,000 บาท²³¹ รวมทั้งค่านายหน้าเฉลี่ยต่อแปลงอีกจำนวน 60,000 บาท (ซึ่งเป็นค่าใช้จ่ายที่มีได้เกิดขึ้นจริง) รวมค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เฉลี่ยต่อแปลงเป็นเงินจำนวน 1,320,000 บาท²³² หรือนาย ก. มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากการขายที่ดินทั้งหมด 5 แปลง เป็นเงินจำนวน 6,600,000 บาท²³³ ดังนั้น นาย ก. จะมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายต่อแปลงเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เป็นจำนวน 680,000 บาท²³⁴ เมื่อนาย ก. ขายที่ดินที่แบ่งแยกได้ทั้งหมด 5 แปลง (แต่ละแปลงมีเนื้อที่ 100 ตารางวาเท่ากัน) ในปีภาษีเดียวกัน นาย ก. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายรวมเป็นเงินทั้งสิ้น 3,400,000 บาท²³⁵ นำจำนวนเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักด้วยค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท จะเหลือเงินได้สุทธิ 3,370,000 บาท นำจำนวนเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีที่นาย ก. ต้องเสีย คือ 776,000 บาท²³⁶

ในทางกลับกัน หากนาย ก. มิได้สร้างหลักฐานค่านายหน้าอันเป็นที่ไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี นาย ก. จะมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายต่อแปลงเหลือเพื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีเป็นจำนวน 740,000 บาท²³⁷ เมื่อนาย ก. ขายที่ดินที่แบ่งแยกได้ทั้งหมด 5 แปลง ในปีภาษีเดียวกัน นาย ก. จึงมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายรวมเป็นเงินทั้งสิ้น 3,700,000 บาท²³⁸

²²⁹ หามาจาก $60,000 \times 5$.

²³⁰ หามาจาก $6,000,000/5$.

²³¹ หามาจาก $300,000/5$.

²³² หามาจาก $1,200,000 + 60,000 + 60,000$.

²³³ หามาจาก $1,320,000 \times 5$.

²³⁴ หามาจาก $2,000,000 - 1,320,000$.

²³⁵ หามาจาก $680,000 \times 5$.

²³⁶ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%) + (1,370,000 \times 30\%)$.

²³⁷ หามาจาก $2,000,000 - (1,200,000 + 60,000)$.

²³⁸ หามาจาก $740,000 \times 5$.

นำจำนวนเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักด้วยค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาท จะเหลือเงินได้สุทธิ 3,670,000 บาท นำจำนวนเงินได้สุทธิตามคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้จำนวนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีที่น่าย ก. ต้องเสีย คือ 866,000 บาท²³⁹

จากตัวอย่างข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าหากนาย ก. ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทำการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเข้าไปกีดคร่อนฐานภาษีเกินกว่าที่ควรจะเป็น ในจำนวนที่สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงถึง 300,000 บาท²⁴⁰ มีผลทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวน 90,000 บาท²⁴¹ ดังนั้นหากกฎหมายยังคงปล่อยให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร แสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอยู่ต่อไป อาจทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไปอีกเป็นจำนวนมาก

2) ความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปีและสิ้นปี ตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว จึงหมายความว่าผู้มีเงินได้มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเป็นจำนวนเท่าใด ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้เท่านั้น การหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการดังกล่าวจึงมีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี อันส่งผลให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และไม่น่าจะมีผลเข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจให้ผู้มีรายได้สูงทำการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ กับทั้งยังช่วยลดการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐลงได้

แต่อย่างไรก็ตาม ด้วยผลของมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในกรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามจำนวนปีที่ถือครอง โดยระยะเวลาถือครองยิ่งสั้น ยิ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูง สนับสนุนต่อการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ ที่มีลักษณะการลงทุนระยะสั้น เพื่อหวังผลตอบแทนในรูปกำไรหรือส่วนต่างของราคาจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นสำคัญ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่

²³⁹ หามาจาก $(150,000 \times 0\%) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%) + (1,670,000 \times 30\%)$.

²⁴⁰ หามาจาก 6,600,000 - 6,300,000.

²⁴¹ หามาจาก 866,000 - 776,000.

2.4.2 เช่น การเก็งกำไรในที่ดินเปล่า เมื่อมีข่าวว่าที่ดินในท้องที่ใดจะมีการสร้างถนนตัดผ่าน ชาวสารนั้นจะทำให้ผู้คนจำนวนมากเข้าจับจองที่ดินบริเวณดังกล่าว เพราะเก็งกันว่าราคาที่ดิน บริเวณดังกล่าวจะเพิ่มสูงขึ้น เป็นผลทำให้มีการซื้อขายเปลี่ยนมือที่ดินบริเวณนี้มีมากขึ้น²⁴² ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าเมื่อมีการเปลี่ยนมือที่ดินมากขึ้น รัฐควรจะต้องเก็บภาษีเงินได้จากส่วนต่างของราคาขาย หรือผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในกรณีนี้ได้สูง แต่จากการศึกษาพบว่า ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เหล่านี้ มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง เนื่องจากผู้มีเงินได้เหล่านี้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 จึงมีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเป็นภาษีสุดท้ายได้ จึงทำให้ผู้มีเงินได้เหล่านี้ มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่ำเมื่อเทียบกับรายได้ที่ผู้มีเงินได้เหล่านี้ได้รับ

ตัวอย่าง

จากการศึกษาข้อมูลของนักเก็งกำไรในที่ดินพบว่าที่ดินบริเวณถนนราชพฤกษ์ จ.นนทบุรี ในปี พ.ศ. 2556 มีราคาขายกันในราคาไร่ละ 4,000,000 บาท แต่เมื่อมีข่าวว่าที่ดินบริเวณนั้น จะมีถนนตัดผ่าน ทำให้ในปี พ.ศ. 2557 ราคาพุ่งสูงขึ้นไปเป็นไร่ละ 8,000,000 บาท²⁴³

หากนำข้อเท็จจริงนี้มาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยสมมุติว่าราคาที่ดินในปี พ.ศ. 2556 ไร่ละ 4,000,000 บาท คือ ต้นทุนค่าที่ดินที่ซื้อ และราคาที่ดินในปี พ.ศ. 2557 จำนวน 8,000,000 บาท คือ ราคาขายที่เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ โดยผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายเพราะถือว่าผู้มีเงินได้ดังกล่าวนี้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 เมื่อผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ 2 ปี จึงสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา²⁴⁴ ได้ร้อยละ 84²⁴⁵ ดังนั้น ในกรณีนี้ผู้มีเงินได้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงถึง 6,720,000 บาท²⁴⁶ ทำให้เหลือเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีเพียง 1,280,000 บาท²⁴⁷ เมื่อถือครอง 2 ปี จึงมีจำนวนเงินได้สุทธิ

²⁴² ลงทุนในอสังหาริมทรัพย์แบบมืออาชีพ (น. 22). เล่มเดิม.

²⁴³ ชาลินี กุลแพทย. (2557, 5 สิงหาคม). “ขุนรกรถ” ฉวยจังหวะที่ดิน “พุ่ง” ทำเงิน. กรุงเทพธุรกิจ. สืบค้นเมื่อ 4 กุมภาพันธ์ 2558, <http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/596437#sthash.C4pT1QaX.dpuf>

²⁴⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

²⁴⁵ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

²⁴⁶ หามาจาก 8,000,000 x 84%.

²⁴⁷ หามาจาก 8,000,000 – 6,720,000 .

เฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 640,000 บาท นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 56,000 บาท²⁴⁸ เมื่อถือครอง 2 ปีจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ต้องเสีย²⁴⁹ จึงมี 112,000 บาท²⁵⁰ คิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ย หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีเพียงร้อยละ 1.4²⁵¹ ซึ่งหากในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กฎหมายไม่ได้อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้มีเงินได้ในกรณีนี้จะมีเงินได้สุทธิ 4,000,000 บาท²⁵² เมื่อนำเงินได้สุทธิหารด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีเท่ากับ 2,000,000 บาท²⁵³ นำจำนวนเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปีมาคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเฉลี่ยต่อปีจะเท่ากับ 372,500 บาท²⁵⁴ นำจำนวนภาษีเฉลี่ยต่อปีมาคูณด้วย 2 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครองจะได้จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ต้องเสีย เป็นภาษีสุดท้าย คือ 745,000 บาท²⁵⁵ คิดเป็นอัตราภาษีเฉลี่ย หรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีร้อยละ 9.31²⁵⁶

ดังนั้น จึงเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สามารถทำให้ผู้มีเงินได้กรณีดังกล่าว หรือนักเก็งกำไรในที่ดินสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นจำนวน 2,720,000 บาท²⁵⁷ อันมีผลทำให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ลดลงไปในอัตราร้อยละ 7.91²⁵⁸ หรือทำให้ผู้มีเงินได้กรณีดังกล่าว หรือนักเก็งกำไรในที่ดินมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลงเกินกว่าความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงเป็นจำนวน 633,000 บาท²⁵⁹

ด้วยเหตุนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จึงเข้าไป บิดเบือนแรงจูงใจของผู้ที่มีรายได้สูงให้สนใจลงทุนในอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเก็งกำไรมากขึ้น เมื่อเกิดการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์มากขึ้น จะส่งผลให้ราคาอสังหาริมทรัพย์ขยับตัวสูงขึ้น

²⁴⁸ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (140,000 \times 15\%)$.

²⁴⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข) ประกอบมาตรา 48 (4) (ข).

²⁵⁰ หามาจาก $56,000 \times 2$.

²⁵¹ หามาจาก $(112,000/8,000,000) \times 100$.

²⁵² หามาจาก $8,000,000 - 4,000,000$.

²⁵³ หามาจาก $4,000,000/2$.

²⁵⁴ หามาจาก $(300,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (250,000 \times 20\%) + (1,000,000 \times 25\%)$.

²⁵⁵ หามาจาก $372,500 \times 2$.

²⁵⁶ หามาจาก $(745,000 / 8,000,000) \times 100$.

²⁵⁷ หามาจาก $6,720,000 - 4,000,000$.

²⁵⁸ หามาจาก $9.31 - 1.4$.

²⁵⁹ หามาจาก $745,000 - 112,000$.

เรื่อย ๆ จนทำให้ราคาอสังหาริมทรัพย์นั้นสูงเกินกว่าความเป็นจริง อันมีผลต่อราคาที่อยู่อาศัย และราคาอสังหาริมทรัพย์ที่จะนำไปใช้เพื่อการเกษตรกรรม การพาณิชย์ หรือการอุตสาหกรรมที่ต้องปรับตัวสูงขึ้นตาม อันนำไปสู่ปัญหาการเข้าถึงที่ดินเพื่อการอยู่อาศัย และที่ดินทำกินของผู้มีรายได้น้อยถึงปานกลาง ทั้งนี้ การเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ยังทำให้ที่ดินนั้นไม่ได้ถูกนำมาใช้ให้เกิดประโยชน์ เพราะผู้ครอบครองมุ่งหวังแต่เพียงผลกำไร จนทำให้เกิดปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่า ซึ่งจะเห็นได้จากข้อมูลการศึกษาของมูลนิธิสถาบันที่ดินที่พบว่าร้อยละ 70 ของที่ดินในประเทศไทย มีลักษณะการถือครองที่ดินโดยไม่ได้ใช้ประโยชน์แต่เก็บที่ดินไว้เพื่อการเก็งกำไร²⁶⁰ และด้วยผลของการเก็งกำไรที่ทำให้ราคาที่ดินสูงเกินกว่าความเป็นจริงนี้ อาจส่งผลให้เกิดการใช้ที่ดินผิดประเภท เช่น มีโรงงานหรือนิคมอุตสาหกรรมไปตั้งอยู่ในพื้นที่ทำการเกษตร เนื่องจากไม่สามารถไปตั้งอยู่ในพื้นที่ที่เหมาะสมซึ่งเป็นที่ดินที่มีราคาแพงได้ สิ่งเหล่านี้ล้วนนำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจและความสูญเสียในกระบวนการจัดเก็บภาษี อันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.3.2.2 ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

จากการศึกษาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งทางการค้าหรือหากำไร พบว่ามีสาเหตุที่ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น อันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี โดยสามารถแยกพิจารณาเป็นกรณี ๆ ได้ ดังนี้

1) เนื่องจากวิธีการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรนำมาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะต้องนำหลักฐานค่าใช้จ่ายมาพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเชื่อว่าได้จ่ายไปจริงตามจำนวนที่ขอหัก ดังนั้นผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องจัดเก็บหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ ด้วยผลจากการบังคับให้จัดเก็บหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ขอหักไว้ตลอดปีภาษี จึงเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ และแม้ว่าในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะมีการทำบัญชีและจัดเก็บหลักฐานรายรับรายจ่าย เพื่อทราบต้นทุนของตนคืออยู่แล้ว เนื่องจากเป็นผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ แต่การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในทางปฏิบัติพบว่าผู้มีเงินได้ยังคงประสบกับปัญหาการจัดเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น

²⁶⁰ มูลนิธิสถาบันที่ดิน (อ้างถึงใน สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553 (น. 29). เล่มเดิม).

ทั้งนี้ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ต้องนำบัญชีนิติมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ ผู้มีเงินได้ดังกล่าว จึงจะต้องทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าว ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีที่ยาก ผู้มีเงินได้ดังกล่าวจึงต้องใช้เวลาในการทำทำความเข้าใจ หรืออาจมีค่าใช้จ่ายในการขอคำปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี ซึ่งทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวเกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น

ในขณะเดียวกันยังเป็นการเพิ่มต้นทุนให้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่จะต้องคอยตรวจสอบหลักฐานที่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวนำมาแสดง กับทั้งจะต้องคอยจัดเก็บรักษาหลักฐานสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมไว้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปในอนาคต

2) แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะมีคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิ และเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้กำหนดแนวทางปฏิบัติในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ โดยมีคำสั่งให้นำแนวทางปฏิบัติดังกล่าวมาใช้บังคับแก่กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาในการคำนวณหาเงินได้สุทธิ หรือการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ที่ใช้กับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร โดยอนุโลมด้วย²⁶¹ โดยแนวทางปฏิบัติดังกล่าวจะกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการที่ถือเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ที่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณหาเงินได้สุทธินั้นว่ามีรายการใดบ้าง

แต่จากการศึกษาพบว่า คำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นมิใช่กฎหมายลำดับรอง เพราะไม่มี

²⁶¹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์, ข้อ 10.

บทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งดังกล่าวไว้ จึงมีผลทำให้คำสั่งดังกล่าวเป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร ไม่มีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป ส่งผลให้ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจใช้อำนาจตามอำเภอใจ โดยใช้ดุลยพินิจไม่อนุญาติให้หักค่าใช้จ่ายตามหลักฐานที่มีเงินได้นำไปแสดงต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีได้ ด้วยเหตุนี้จึงทำให้เงินได้ภายหลังหักค่าใช้จ่ายที่จะนำไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกิดความไม่แน่นอนชัดเจน ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีของตนที่แน่นอนได้ล่วงหน้า และอาจนำไปสู่การเรียกร้องสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันถือเป็นการขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนที่ต้องการให้กฎหมายมีความแน่นอนเกี่ยวกับจำนวนภาระภาษีที่ต้องเสีย เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีอากรของตนได้อย่างถูกต้อง และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีควรใช้ดุลยพินิจน้อยที่สุดในการประเมินภาษี

ดังนั้น จากการทำคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์มิใช่กฎหมายลำดับรอง จึงมีผลทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีเงินได้สูงขึ้น เนื่องจากความไม่แน่นอนชัดเจนในหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน ส่งผลให้ผู้มีเงินได้ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจ และอาจเกิดค่าใช้จ่ายจากการขอคำปรึกษาผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี และอาจเกิดค่าใช้จ่ายในการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ทั้งนี้ ยังมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้น เนื่องจากรัฐบาลจะต้องคอยทำการตรวจสอบการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจากการใช้ดุลยพินิจพิจารณาหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรอีกด้วย

4.3.2.3 การหลบหลีกและการหนีภาษี

1) การหลบหลีกภาษี

เนื่องจากมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย โดยในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา²⁶² ได้ตามจำนวนปีที่ถือครอง โดยระยะเวลาในการถือครองยิ่งสั้นยิ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ในอัตราร้อยละสูง²⁶³ ซึ่งอาจมีผลทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

²⁶² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5) (ข).

²⁶³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ขอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4.

ด้วยผลของบทบัญญัติดังกล่าว จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร สามารถวางแผนหลบหลีกภาษีผ่านการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ด้วยการซื้อ และถือครองอสังหาริมทรัพย์โดยไม่ต้องทำการพัฒนาใด ๆ และทำการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไปให้เร็วที่สุด ซึ่งในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย โดยอาศัยอำนาจมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 เพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง ส่งผลให้ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับต่ำ ดังจะเห็นได้จากตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.2.1 ข้อที่ 2) ซึ่งการวางแผนหลบหลีกภาษีผ่านการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีนี้ นอกจากจะขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำมาซึ่งความไม่เป็นธรรมในจัดเก็บภาษีตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.1 แล้ว ยังนำมาซึ่งการสูญเสีรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.2.1 อีกด้วย

ทั้งนี้ ด้วยผลของมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งได้ขายอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีการพัฒนาใด ๆ ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ยังก่อให้เกิดความซับซ้อนในหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร อันส่งผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้น กล่าวคือ เจ้าหน้าที่ผู้ทำการจัดเก็บภาษีจะต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นในการทำความเข้าใจหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ซับซ้อน และยังเป็นการเพิ่มต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายให้สูงขึ้น เนื่องจากผู้มีเงินได้ดังกล่าวจะต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจและอาจต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีเพื่อทำการหลบหลีกภาษี อันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) การหนีภาษี

เนื่องจากประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้น²⁶⁴ ประกอบกับมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินที่ใช้เป็น

²⁶⁴ เว้นแต่ ผู้มีเงินได้จะมีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเพียงราคาเดียวเท่านั้น โดยไม่คำนึงถึงราคาขายจริงด้วยเหตุนี้จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรสามารถทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ ดังตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.1 และ 4.3.2

นอกจากนี้ การให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หักค่าใช้จ่ายเป็นตามความจำเป็นและสมควร อาจทำให้ผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีด้วยการแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง อันเป็นผลให้ผู้มีเงินได้มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาลดลง ดังตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.1 และ 4.3.2

ดังนั้น การหนีภาษีด้วยสองวิธีการดังกล่าว นอกจากจะทำให้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไม่มีสอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.1 แล้ว ยังนำมาซึ่งการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 4.3.2.1 ข้อที่ 1) ได้ ทั้งนี้ การหนีภาษีด้วยสองวิธีการดังกล่าว ยังก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูงขึ้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะต้องคอยตรวจสอบว่าผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือไม่ และต้องคอยตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดงว่าเป็นหลักฐานเท็จหรือไม่ ซึ่งจะต้องใช้เวลา และจำนวนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น อีกทั้งรัฐยังต้องทำการตรวจสอบการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอีกด้วย ในส่วนของผู้มีเงินได้อาจมีผลทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เนื่องจากผู้มีเงินได้จะต้องเสียเวลา และเงินเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี หรือให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้แผนการหนีภาษีนั้นเป็นผล อันถือเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอีกด้วย

4.4 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

จากที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.4 จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ถือเป็นการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนประเภทหนึ่ง โดยรัฐจะจัดเก็บภาษีจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้น

เป็นภาษีสุดท้าย อันมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ได้.

เมื่อมีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไป โดยผลได้จากทุนของอสังหาริมทรัพย์นี้เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในอุปสงค์และอุปทานของผู้ที่ต้องการซื้อและต้องการขายอสังหาริมทรัพย์และอาจเป็นผลมาจากการลงทุนให้เกิดสาธารณูปโภคต่าง ๆ ของภาครัฐและที่สำคัญผลได้จากทุนของอสังหาริมทรัพย์ยังเป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในระบบเศรษฐกิจอีกด้วย

เงินเฟ้อ (Inflation) คือ ภาวะที่ราคาสินค้าและบริการโดยทั่วไปเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง ซึ่งถือเป็นการลดทอนมูลค่าของเงินลง หรืออีกนัยหนึ่งก็คือ ความสามารถในการซื้อสินค้าและบริการของผู้ถือเงินลดลง ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.1

อนุชา กุลวิสุทธิ นักการเงินและการลงทุนในอสังหาริมทรัพย์ได้แสดงความเห็นเกี่ยวกับวิธีการรับมือกับภาวะเงินเฟ้อไว้ว่า “วิธีลงทุนที่สามารถรับมือกับภาวะเงินเฟ้อได้ คือ การเปลี่ยนจากการถือเงินสดซึ่งเป็นทรัพย์สินที่กำลังลดค่าลง เป็นการถือทรัพย์สินที่กำลังเพิ่มค่าแทน โดยให้เน้นการลงทุนในบ้านและที่ดิน เพราะในช่วงที่เกิดภาวะเงินเฟ้อสูง ๆ ราคบ้านและที่ดินจะขยับตัวสูงขึ้นตาม ดังนั้นการลงทุนในบ้านและที่ดินจึงสามารถให้ผลตอบแทนได้สูงกว่า หรือสามารถเอาชนะอัตราเงินเฟ้อได้หลายเท่าตัว” ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.1 ดังนั้น ผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จึงถือเป็นเงินได้ชนิดหนึ่งที่สามารถแสดงให้เห็นถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้มีเงินได้ และสามารถใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีได้ เช่นเดียวกับเงินได้ประเภทอื่น

แต่อย่างไรก็ตาม ส่วนหนึ่งของผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ก็เป็นผลพวงมาจากภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งอาจทำให้ผลได้จากทุนดังกล่าวเป็นเพียงเงินได้ที่อยู่ในรูปตัวเงิน (Money Income) ไม่ได้ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของผู้มีเงินได้เพิ่มขึ้น เพราะแม้ว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์จะเพิ่มขึ้น แต่มูลค่าของสินค้าและบริการอื่น ๆ ก็เพิ่มขึ้นตามไปด้วย การจับเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้เงินได้ที่เป็นตัวเงินมาเป็นฐานในการคำนวณภาษี จึงอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี เพราะเงินได้ที่แท้จริง (Real Income) อาจไม่ได้เกิดขึ้นหรืออาจเกิดขึ้นน้อยกว่าเงินได้ที่เป็นตัวเงิน ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.2.3

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในปี พ.ศ. 2550 ในราคา 200,000 บาท ต่อมาในปี พ.ศ. 2557 ขายที่ดินนั้นไปในราคา 1,000,000 บาท ผลได้จากทุนหรือเงินได้ที่ได้รับ คือ 800,000 บาท ซึ่งหาก นาย ก. จะนำผลได้จากทุนหรือเงินได้ดังกล่าวไปซื้อสินค้าหรือบริการทั่วไปก็อาจซื้อได้ในจำนวนเท่าเดิม หรือหากนาย ก. จะซื้อที่ดินใหม่แทนในปี พ.ศ. 2557 อาจต้องจ่ายเงิน 1,000,000 บาท ดังกล่าวไป ดังนั้นหากนาย ก. ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผลได้จากทุนไปอีกก็จะทำให้ซื้อที่ดินใหม่ได้น้อยกว่าเดิม

ทั้งนี้ การเพิ่มขึ้นของผลได้จากทุน หรือเงินได้ที่เป็นรูปตัวเงินนี้ ยังส่งผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์มีภาระภาษีสูงขึ้น เพราะภาวะเงินเฟ้อจะทำให้เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มีจำนวนสูงขึ้น ส่งผลทำให้เงินได้สุทธิไปตกอยู่ในช่วงเงินได้สุทธิที่มีอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงขึ้น

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม ดังจะเห็นได้จากที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.4.2 ว่าถ้าไม่มีการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เลย ก็อาจมีผลไปบิดเบือนแรงจูงใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนผู้เสียภาษีได้ กล่าวคือ ประชาชนผู้เสียภาษีจะเปลี่ยนแปลงกิจกรรมทางเศรษฐกิจจากการหารายได้ หรือประกอบธุรกิจที่ต้องเสียภาษีเงินได้ มาถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดผลได้จากทุนที่ไม่มีการจัดเก็บภาษีแทนกับทั้งความเป็นจริงในสังคมที่บุคคลซึ่งมีฐานะร่ำรวยมักมีรายได้ หรือมีการสะสมความมั่งคั่งด้วยการถือครองอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพย์สินที่เกิดผลได้จากทุนแทบทั้งสิ้น

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องมีความสอดคล้องต่อระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นกับระบบเศรษฐกิจในปัจจุบันด้วย ซึ่งเครื่องมือที่จะนำมาใช้วัดระดับเงินเฟ้อ ได้แก่ ดัชนีราคาผู้บริโภค (Consumer Price Index) ที่มีการวัดระดับเงินเฟ้อในรูปของอัตราร้อยละของอัตราการเปลี่ยนแปลงราคาสินค้าและบริการโดยทั่วไปในช่วงเวลาหนึ่งเปรียบเทียบกับช่วงเวลาก่อนหน้านั้น ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.3.1

แต่จากการศึกษาวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร พบว่าไม่มีการกำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคไปปรับใช้ เพื่อให้ผลได้จากทุน หรือเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีความสอดคล้องต่อระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน การคำนวณหาผลได้จากทุน หรือเงินได้สุทธิประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เพียงแค่นำค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามมาตรา 46 หรือมาตรา 48 (4) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร มาหักออกจากเงินได้พึงประเมินเท่านั้น ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามบทบัญญัติดังกล่าว ไม่ว่าจะเป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือตามความจำเป็นและสมควรปรากฏว่าไม่มีหลักเกณฑ์ใดที่คำนึงถึงการปรับลดมูลค่าผลได้จากทุน หรือเงินได้สุทธิให้มีความสอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อที่เปลี่ยนแปลงไปตามสภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบัน

ทั้งนี้ สามารถพิจารณาได้จากอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ยังคงให้ใช้อัตราเดิม ซึ่งเป็นอัตราคงที่ที่ได้ใช้บังคับมาเป็นเวลานาน ดังจะเห็นได้จากเงินได้ที่ได้รับการ

ขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ 27 กุมภาพันธ์ 2525²⁶⁵ และเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น นอกจากที่ได้รับทางมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาที่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามจำนวนปีที่ถือครอง ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่วันที่ 1 กุมภาพันธ์ 2529²⁶⁶ กับทั้งยังพบว่า การกำหนดให้อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีลักษณะถือครองในระยะเวลาที่ยั่งยืน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่สูง หากถือครองในระยะเวลาที่ยั่งยืนยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ต่ำนั้น เป็นการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่ไม่สอดคล้องกับภาวะเงินเฟ้อที่ระยะเวลาในการถือครองอสังหาริมทรัพย์ที่ยั่งยืน ภาวะเงินเฟ้อยังมีผลทำให้ราคาอสังหาริมทรัพย์ที่ถือครองยิ่งสูงขึ้น นอกจากนี้ในกรณีของการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ที่จะต้องนำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ โดยอนุโลม และตามแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรได้วางไว้ให้นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ก็ไม่พบว่ามี การกำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคมาคำนวณปรับลดมูลค่าผลได้จากทุนหรือเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อให้ผลได้จากทุนหรือเงินได้สุทธินั้นกลายเป็นเงินได้ที่แท้จริงแต่อย่างใด

ด้วยเหตุผลดังที่ได้กล่าวมาข้างต้น จึงเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร จึงยังไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง อันก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และอาจส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่สมัครใจในการเสียภาษีได้

4.5 วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรกับกฎหมายของต่างประเทศ

4.5.1 การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายของสหราชอาณาจักรสามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

²⁶⁵ จาก *ประมวลรัษฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกา* (น. 90), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, ดุลย-ลักษณะ ตราชูธรรม, 2551, กรุงเทพฯ: สถาบัน ที่.เทรนนิ่ง เซนเตอร์.

²⁶⁶ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ย่อมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 2.

1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษี และวิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

2) พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

4.5.1.1 พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษี และวิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

1) รูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาในกฎหมายของสหราชอาณาจักร แบ่งออกเป็น 2 รูปแบบดังนี้

(1) ภาษีผลได้จากทุนที่แยกออกจากกฎหมายภาษีเงินได้ (Income Tax Law) ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับแห่ง Taxation of Chargeable Gains Act 1992 ซึ่งได้กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนจากส่วนที่เพิ่มขึ้นเมื่อมีการขายสินทรัพย์ โดยสินทรัพย์ที่ถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนตามกฎหมายนี้ เช่น หุ้น สินทรัพย์ที่ใช้ประกอบธุรกิจ และอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ในส่วนของ การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ อสังหาริมทรัพย์ที่จะถูกจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนได้แก่ บ้านหลังที่สอง (บ้านที่ใช้เป็นที่อยู่อาศัยหลัก จะได้รับการยกเว้นภาษี) อสังหาริมทรัพย์เพื่อการลงทุน สถานที่ที่ใช้ประกอบธุรกิจ ที่ดิน รวมถึงอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก

(2) ภาษีผลได้จากทุนที่เป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีเงินได้ ซึ่งอยู่ภายใต้บังคับแห่ง Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 อันถือเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายภาษีเงินได้ Income Tax Acts 2007 บทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้ทำการจัดเก็บภาษีจากกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ โดยกำไรที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นี้เรียกว่า “เงินได้ทางการค้า” (Trading Income)

ต่างจากรูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาในประเทศไทย ที่ถือเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะมีเจตนาในการได้มาอย่างไรก็ตาม ทั้งนี้ การแยกประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปตามเจตนาในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากรจะมีลักษณะคล้ายกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร กล่าวคือ มีการแบ่งเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ออกเป็น เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรและเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

2) หลักการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศเป็นการจัดเก็บภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกัน ซึ่งมีวิธีการคำนวณภาษีที่เหมือน และแตกต่างกัน ดังนี้

(1) วิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรภายใต้บังคับแห่ง Taxation of Chargeable Gains Act 1992 ให้นำจำนวนเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ หักด้วยค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดเป็นผลได้สุทธินำมาคำนวณภาษี (รวมกับผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายสินทรัพย์ประเภทอื่นที่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุนในปีภาษีเดียวกัน (ถ้ามี)) เหมือนกันกับในกรณีการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา และเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าวเลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีและสิ้นปี และในกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ โดยได้ทำการขายภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ และผู้มีเงินได้เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายของประมวลรัษฎากร แต่แตกต่างกันตรงที่ในการคำนวณภาษีของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งสามกรณีดังกล่าวตามประมวลรัษฎากร ไม่ต้องนำจำนวนเงินได้ที่ได้รับจากขายสินทรัพย์ประเภทอื่นที่ต้องเสียภาษีผลได้จากทุน (เงินได้จากการขายหลักทรัพย์)²⁶⁷ ในปีภาษีเดียวกันมารวมคำนวณและในส่วนของเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของทั้งสามกรณีดังกล่าว จะต้องนำมารวมด้วยจำนวนปีที่ถือครองเสียก่อน แล้วจึงนำผลลัพธ์ที่ได้ไปคำนวณภาษีและให้นำจำนวนภาษีที่คำนวณได้ไปคูณกับจำนวนปีที่ถือครองอีกครั้ง เพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้ต้องชำระ

(2) วิธีการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ภายใต้บังคับแห่ง Income Tax Acts 2007 เหมือนกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา และเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้ทั้งสองกรณีดังกล่าวเลือกนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น และการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรของประมวลรัษฎากร กล่าวคือให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตลอดปีภาษีมาหักด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ แล้วหักด้วยค่าลดหย่อนส่วนบุคคล จำนวนเงินได้ที่เหลือคือเงินได้สุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษี

ทั้งนี้ หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรมีทั้งหลักเกณฑ์ที่เหมือนและแตกต่างจากประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งผู้วิจัยจะกล่าวถึงในหัวข้อที่ 4.5.1.2 ต่อไป

²⁶⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

3) ฐานภาษีที่ใช้ในการคำนวณภาษีผลได้จากทุน และเงินได้ทางการค้า ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร ให้ใช้ราคาขาย (Sale Price) มาเป็นฐานในการคำนวณภาษี โดยเฉพาะภาษีผลได้จากทุนในกรณีการให้อสังหาริมทรัพย์ การจูงใจขาย หรือจำหน่ายอสังหาริมทรัพย์กันในราคาต่ำกว่ามูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ให้นำมูลค่าตลาด (Market Value) มาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี แตกต่างจากประมวลรัษฎากรของไทย ที่กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเพียงราคาเดียวมาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกกรณี

4) อัตราภาษีของทั้งสองประเทศเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้า โดยที่อัตราภาษีผลได้จากทุนตามกฎหมายของสหราชอาณาจักรจะมี 2 อัตราภาษีส่วนเพิ่ม โดยที่อัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นต่ำสุดจะมีจำนวนสูงกว่าอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นต่ำสุดของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากร และอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นสูงสุดจะมีจำนวนต่ำกว่าอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นสูงสุดของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากร ในขณะที่อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสหราชอาณาจักรในปีภาษี 2014 - 2015²⁶⁸ มี 3 อัตราภาษีส่วนเพิ่มโดยอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นต่ำสุดและสูงสุดจะมีจำนวนสูงกว่าอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นต่ำสุดและสูงสุดของอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประมวลรัษฎากรที่มีอยู่ 7 อัตราภาษีส่วนเพิ่ม

4.5.1.2 พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

1) พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร กำหนดให้ผู้มีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริง หรือหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deduction) วิธีเดียวโดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) รายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรจะถูกกำหนดไว้ใน Taxation of Chargeable Gains Act 1992 ได้แก่

(ก) ต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งในบางสถานการณ์ต้องนำมูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์นั้นมาใช้แทน ได้แก่ กรณีผู้ขายได้อสังหาริมทรัพย์มาจากการให้ ให้ใช้มูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในวันที่มีการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นแก่ผู้ขาย และกรณีผู้ขายได้อสังหาริมทรัพย์

²⁶⁸ อัตราภาษีผลได้จากทุน และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักร จะมีการปรับปรุงทุกปีภาษีเพื่อให้การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้นสอดคล้องกับสถานการณ์ปัจจุบัน ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.1 .

มาทางมรดก ให้ใช้มูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายมาเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์นั้น

(ข) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มา และเพื่อการจำหน่ายซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เช่น ค่าคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญ ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการทำที่ดินอันมีผลทำให้มูลค่าอสังหาริมทรัพย์เพิ่มขึ้น ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น

ผู้เสียภาษีจะต้องจัดเก็บหลักฐานเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ใบเสร็จรับเงิน ใบแจ้งหนี้ ใบกำกับสินค้า สัญญาซื้อขาย ที่แสดงวันที่ และจำนวนเงินที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไป หากในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถจัดเก็บหลักฐานไว้ได้ให้ผู้เสียภาษีจัดทำหลักฐานขึ้นใหม่ โดยแสดงให้เห็นจำนวนเงินโดยประมาณการให้เป็นไปตามจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

ต่างจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หา ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียว และในกรณีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ และหากผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้เหมือนเช่นกฎหมายของสหราชอาณาจักร คงกำหนดไว้เพียงให้นับบัญชีเงินได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิของภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคำนวณหากำไรสุทธิและรายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินมาใช้บังคับโดยอนุโลม เท่านั้น

(2) สหราชอาณาจักรมีการกำหนดให้นำดัชนีราคาขายปลีก (Retail Prices Index) หรือที่เรียกว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” หรือ “Annual Exempt Amount” มาคำนวณปรับลดกับผลได้สุทธิ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อขจัดความแตกต่างของมูลค่าที่เกิดขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อ ทั้งนี้ กระทรวงการคลังจะกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้น โดยทำการประเมินจากค่าดัชนีราคาขายปลีกที่เกิดขึ้นในแต่ละปี และจากการศึกษาพบว่า จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีในแต่ละปีจะมีลักษณะสูงขึ้น อันเป็นผลมาจากดัชนีราคาขายปลีกมีอัตราที่สูงขึ้น แสดงให้เห็นว่าภาวะเงินเฟ้อในสหราชอาณาจักรมีลักษณะสูงขึ้นทุกปี แตกต่างจากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าในกรณีใดประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดให้นำค่าดัชนีราคาขายปลีกมาปรับลดกับเงินได้สุทธิ ทั้ง ๆ ที่ภาวะเงินเฟ้อของประเทศไทยนั้นมีผลทำให้อสังหาริมทรัพย์มีมูลค่าสูงขึ้นทุกปีเช่นกัน

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร กำหนดให้ผู้มีเงินได้ทางการค้าหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริง หรือหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียว โดยสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรแบ่งออกเป็น 3 ประเภท ได้แก่ ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ค่าใช้จ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Expenditure) และค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Expenses) โดยค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินมีเพียงค่าใช้จ่าย ทางธุรกิจ เท่านั้น เช่น ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับสินทรัพย์ที่ซื้อมาเพื่อขายในทางการค้า เช่น ต้นทุนค่าที่ดินของผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น ซึ่งหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวมีลักษณะเหมือนกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรของประมวลรัษฎากร ตรงที่ค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่เกิดขึ้นเนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น แต่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้โดยเฉพาะเหมือนกับในกฎหมายของ สหราชอาณาจักร คงกำหนดไว้เพียงแต่ให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตรี (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ โดยอนุโลม โดยมีแนวปฏิบัติของสรรพากรเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์มาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติโดยอนุโลมเท่านั้น

ทั้งนี้ ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรของประมวลรัษฎากร มีการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่ไม่มีการพัฒนาใด ๆ โดยผู้มีเงินได้ทำการขายภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ มีสิทธิเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย ซึ่งมีผลทำให้ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในกรณีดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ แตกต่างจากการคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าของกฎหมายในสหราชอาณาจักร ที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงได้วิธีเดียวเท่านั้น

2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรกำหนดให้การคำนวณภาษีเงินได้จากทุนและภาษีเงินได้ทางการค้าที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาหักค่าใช้จ่ายตาม

ความจำเป็นและสมควรได้วิธีการเดียวเท่านั้น การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจึงสะท้อนถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ทำให้การจัดเก็บภาษีมีความใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี อีกทั้งการกำหนดให้นำค่าดัชนีราคาขายปลีกที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละปีมาคำนวณเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี เพื่อนำไปคำนวณปรับลดผลได้จากทุนที่เพิ่มขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อ จึงยังทำให้การจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักรมีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ได้มากกว่าหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรของไทย ที่มีการกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ในบางกรณียังคงหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงและไม่มีกำหนดให้นำดัชนีราคาขายปลีกที่เปลี่ยนแปลงไปในแต่ละปีมาปรับลดเงินได้สุทธิที่เพิ่มขึ้นจากผลกระทบของภาวะเงินเฟ้อ

ทั้งนี้ การนำค่าดัชนีราคาขายปลีกที่มีการเปลี่ยนแปลงในแต่ละปีมาคำนวณแล้วกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีในจำนวนที่แน่นอนตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร จะไม่ทำให้เกิดผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวคิด เนื่องจากผู้มีผลได้สุทธิจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่สูงจะไม่ได้รับการลดลงในภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีผลได้สุทธิจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต่ำ เพราะบุคคลทั้งสองจะได้รับการยกเว้นจำนวนผลได้จากทุนที่เป็นผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อในจำนวนเงินที่เท่ากัน

3) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายของสหราชอาณาจักร และในประมวลรัษฎากรของไทย น่าจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงได้เหมือนกัน เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องคอยตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่าย อีกทั้งรัฐจะต้องกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดค่าใช้จ่ายว่าค่าใช้จ่ายใดสามารถนำมาหักได้หรือไม่ ส่วนเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีก็ต้องใช้เวลาทำความเข้าใจในหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพื่อนำมาบังคับใช้ให้ถูกต้อง และฝ่ายผู้เสียภาษีเองก็ต้องทำการจัดเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายเพื่อนำไปพิสูจน์ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี กับทั้งยังต้องใช้เวลาทำความเข้าใจหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเพื่อไปปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้อย่างถูกต้อง

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มีการกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ในบางกรณีสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ จึงทำให้เกิด

ความหลากหลายของอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่แตกต่างกันไปตามเจตนาแห่งการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ที่มีการกำหนดอยู่ทั้งในประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรองต่างฉบับกัน อีกทั้งการที่ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะ เหมือนกับกฎหมายของสหราชอาณาจักร แต่กำหนดให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้บังคับโดยอนุโลม ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงทำให้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อนสูงกว่ากฎหมายของสหราชอาณาจักร ส่งผลให้ทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจมากยิ่งขึ้น เนื่องจากเป็นหลักเกณฑ์ที่ยาก และอาจก่อให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้ และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้ ด้วยเหตุนี้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรจึงน่าก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้สูงกว่ากฎหมายของสหราชอาณาจักร

สำหรับปัญหาความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เนื่องจากกฎหมายของสหราชอาณาจักรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวในการคำนวณหาผลได้สุทธิและเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้ที่มีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จึงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงเกินไปกว่าค่าใช้จายที่เกิดขึ้นจริง เพื่อทำให้ตนมีภาระภาษีต่ำลงได้ แต่ผู้ที่มีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จะเสียภาษีผลได้จากทุน และภาษีเงินได้ทางการค้าตามความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของตนเท่านั้น ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามกฎหมายของสหราชอาณาจักร จึงไม่น่าที่จะไปบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือไม่น่าจะจูงใจให้มีการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเก็งกำไรสูงขึ้น อีกทั้งการให้หักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงนี้ยังช่วยลดการสูญเสีรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐลงได้อีกด้วย

4.5.2 การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน)

สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

- 1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษี และวิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์
- 2) พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

4.5.2.1 พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษี และวิธีการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

1) รูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาตามกฎหมายของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน)

ผลได้จากทุนที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการขายทรัพย์สินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) จะตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีเงินได้ (Income Tax) โดยผลได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีนี้นี้ มาจากการนำราคาขาย มาหักออกด้วยค่าใช้จ่ายของทรัพย์สินนั้น ได้แก่ ค่าใช้จ่ายในการได้มา (Acquisition Costs) ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุง (Improvement Costs) ค่าใช้จ่ายในการโอน (Transfer Costs)

สำหรับในส่วนของผลได้จากทุนที่บุคคลธรรมดาได้รับจากการขายที่ดินจะตกอยู่ภายใต้การจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน (Land Value Increment Tax: LVIT) ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีที่ดินชนิดหนึ่ง ดังนั้น จึงถือว่าในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) มีรูปแบบการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายที่ดินแยกออกจากกฎหมายภาษีเงินได้ (Income Tax Law) และในการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินไม่มีการแบ่งวิธีการคำนวณภาษีตามเจตนาการได้มาซึ่งที่ดิน แตกต่างจากการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายที่ดินของบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยที่ถือว่าเป็นส่วนหนึ่งของภาษีเงินได้ โดยถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรและในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้แบ่งให้การคำนวณภาษีมีวิธีแตกต่างกันไปตามเจตนาแห่งการได้มาซึ่งที่ดิน

ภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินจะทำการจัดเก็บจากมูลค่าที่ดินที่เพิ่มขึ้นทั้งหมดในเวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ โดยวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีนี้นอกจากจะเป็นไปเพื่อการหารายได้ให้แก่รัฐ และเพื่อก่อให้เกิดการกระจายรายได้อย่างเป็นธรรม เหมือนกับวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยแล้ว ยังเป็นไปเพื่อควบคุมการเก็งกำไร และการผูกขาดการค้าที่ดินภายใต้หลักความเป็นธรรมแห่งสิทธิในที่ดิน หรือ “Equalization of Land Right” ที่เห็นว่ามูลค่าที่ดินที่สูงขึ้นนี้เกิดขึ้นจากการพัฒนาทางด้านสังคมและเศรษฐกิจของรัฐมากกว่าเป็นผลมาจากแรงงานหรือการลงทุน ดังนั้น จึงควรทำการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินเพื่อช่วยลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้และความมั่งคั่ง โดยการนำภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินที่เก็บได้มากระจายเป็นผลประโยชน์คืนสู่สังคมส่วนรวม

2) หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) กับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรของไทย เป็นการจัดเก็บภาษีที่อยู่ภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกัน ซึ่งมีวิธีการคำนวณภาษีที่เหมือนและแตกต่างกัน ดังนี้

การคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน กำหนดให้นำมูลค่าปัจจุบันที่ประกาศโดยรัฐบาล ซึ่งเป็นมูลค่าที่ใช้ในเวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดิน หรือราคาตามสัญญา (Total Contract Price) โดยพิจารณาว่าราคาใดมีจำนวนสูงกว่ากัน ให้นำเอาราคาที่สูงกว่ามาเป็นฐานภาษี และให้นำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการขายที่ดินมาหักออก เหลือเท่าใดเป็นมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษี เหมือนกับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินอันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้ โดยเสนหา และเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้เลือกไม่นำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่นของประมวลรัษฎากร และกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่ผู้มีเงินได้ทำการขายภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้อสังหาริมทรัพย์ และผู้มีเงินได้นั้นเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย แต่มีส่วนแตกต่างกันตรงที่เงินได้พึงประเมินที่จะนำมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเพียงราคาเดียวมาใช้เป็นฐานภาษี และเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายที่ดินของทั้งสามกรณีดังกล่าวจะต้องนำมาหารด้วยจำนวนปีที่ถือครองเสียก่อน แล้วจึงนำผลลัพธ์ที่ได้นั้นไปคำนวณภาษี และให้นำจำนวนปีที่ถือครอง มาคูณกับจำนวนภาษีที่คำนวณได้ ผลลัพธ์ที่ได้ คือ ภาระภาษีเงินได้ที่ต้องเสีย

สำหรับในกรณีของการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินอันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา และเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กรณีผู้มีเงินได้เลือกนำไปรวมคำนวณภาษีกับเงินได้อื่น และการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากรจะมีหลักการคำนวณภาษีที่แตกต่างไปจากหลักการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน กล่าวคือ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายที่ดิน อันได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมาใช้เป็นฐานภาษี และหักออกด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ แล้วหักด้วยค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ส่วนที่เหลือเป็นเงินได้สุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษี

ทั้งนี้ ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) มีหลักการที่เหมือน และแตกต่างจากหลักการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรของไทย ซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงในหัวข้อที่ 4.5.2.2 ต่อไป

3) อัตราภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) และอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าเหมือนกัน แต่อัตราภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) มีอัตราภาษีสูงกว่าอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย

4.5.2.2 พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

1) พิจารณาหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน ของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) กำหนดให้ผู้เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์เดิม (กรณีโอนที่ดินมีค่าตอบแทน) หรือเจ้าของกรรมสิทธิ์ที่ได้รับที่ดินมา (กรณีโอนที่ดินโดยไม่มีค่าตอบแทน) หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริงได้ เพียงวิธีเดียวเท่านั้น โดยสามารถแยกพิจารณาได้ ดังนี้

(1) รายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง เพื่อการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิ สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

(ก) ต้นทุนค่าที่ดิน กรณีมีการโอนที่ดินก่อนมีการประกาศมูลค่าปัจจุบันของที่ดินครั้งแรกให้นำมูลค่าปัจจุบันของที่ดินตามประกาศเดิมนี้ออก

(ข) ต้นทุนค่าที่ดิน กรณีมีการโอนที่ดินภายหลังประกาศมูลค่าปัจจุบันของที่ดินครั้งแรกให้นำมูลค่าที่ดินปัจจุบันที่มีการประเมินเพื่อเสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในการโอนครั้งก่อนมาหักออก กล่าวคือ ราคาที่ใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในการโอนครั้งก่อน ได้แก่ มูลค่าปัจจุบันที่ประกาศโดยรัฐบาลซึ่งใช้ในเวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ในที่ดินครั้งก่อน หรือราคาตามสัญญา โดยพิจารณาว่าราคาใดมีจำนวนสูงกว่ากัน ราคาที่สูงกว่านี้จะถือเป็นมูลค่าที่ดินปัจจุบันที่มีการประเมินเพื่อเสียภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในการโอนครั้งก่อน

(ค) ต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เจ้าของกรรมสิทธิ์ได้จ่ายไปเพื่อการปรับปรุงที่ดิน (Cost of Land Improvements)

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินดังกล่าว มีความแตกต่างไปจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายที่ดินอันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้วิธีเดียวและในกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ และในกรณีผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไว้เป็นการเฉพาะเหมือนดังเช่นหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) เพียงแต่กำหนดให้นำบทบัญญัติในการคำนวณหากำไรสุทธิของภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ และรายจ่ายต้องห้าม นำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมินมาใช้บังคับโดยอนุโลมเท่านั้น

แม้ว่าหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินจะมีลักษณะคล้ายกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ใน การคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขยายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร ตรงที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้ในกรณีดังกล่าวหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง หรือค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร แต่สิ่งที่แตกต่างกัน คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะ แต่กำหนดให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้ามนำมาหักออกจากรายได้ในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม โดยมีแนวปฏิบัติของสรรพากรเกี่ยวกับการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์มาเป็นแนวทางปฏิบัติโดยอนุโลมเท่านั้น และหากเป็นกรณีเงินได้ที่ได้รับการขยายที่ดินที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร ที่ได้ทำการขายภายในห้าปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งที่ดิน และผู้ขายที่ดินเลือกเสียภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย ซึ่งมีผลทำให้ในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้ขายที่ดินในกรณีดังกล่าวสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

(2) ในขั้นตอนการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) กำหนดให้นำการเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาผู้บริโภค (The Consumer Price Index) ที่รัฐบาลได้ประกาศล่าสุดมาใช้ในการปรับปรุงจำนวนส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินให้มีความสอดคล้องต่อการเปลี่ยนแปลงของราคาผู้บริโภคโดยทั่วไปในแต่ละปี ซึ่งสามารถสรุปวิธีการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินได้ดังนี้

มูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน = มูลค่าปัจจุบันซึ่งพิจารณาในเวลาที่มีการโอนที่ดินที่ผู้เสียภาษีได้แจ้งแก่พนักงานเจ้าหน้าที่ - มูลค่าปัจจุบันที่มีการประเมินในการโอนครั้งก่อน หรือมูลค่าที่ดินตามประกาศเดิม X ดัชนีราคาผู้บริโภคปัจจุบัน/100 - (ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุงที่ดิน)

แตกต่างจากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดิน ไม่ว่าในกรณีใด ประมวลรัษฎากรของไทยก็ได้กำหนดให้นำค่าดัชนีราคาผู้บริโภคมาปรับลดกับเงินได้สุทธิ ทั้ง ๆ ที่ภาวะเงินเฟ้อของไทยนั้นมีผลทำให้ราคาที่ดินมีมูลค่าเพิ่มขึ้น

2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริงได้วิธีเดียวเท่านั้น และมีการกำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคที่รัฐบาลได้ประกาศในแต่ละปีมาปรับปรุงส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินให้มีความสอดคล้องต่อระดับอัตราเงินเฟ้อในแต่ละปี จึงทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินเป็นไปตามหลักความสามารถ

ในการเสียภาษีที่แท้จริง และนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากกว่าหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรของไทย ที่มีการกำหนดให้เงินได้ที่ได้รับจากการขายที่ดินในบางกรณียังคงสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง และยังไม่มีการกำหนดให้ทำการปรับปรุงเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายที่ดินให้สอดคล้องกับระดับอัตราเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี

ทั้งนี้ การนำดัชนีราคาผู้บริโภคที่รัฐบาลได้ประกาศในแต่ละปีมาปรับปรุงส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดิน โดยการกำหนดให้นำค่าดัชนีราคาผู้บริโภคที่เป็นอัตราร้อยละมาคำนวณปรับมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินนั้น อาจก่อให้เกิดผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งได้ เนื่องจากผู้มีมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินที่สูงจะได้รับการลดลงในภาระภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินที่ต่ำ เนื่องจากผู้มีมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินที่สูง มูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินจะตกอยู่ในอัตรากำหนดที่สูงกว่าผู้มีมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินที่ต่ำ

3) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) และหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรของไทยน่าจะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงได้เหมือนกัน เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมักจะในการตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่าย และฝ่ายผู้เสียภาษีเองก็ต้องทำการจัดเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษี

แต่อย่างไรก็ตาม เนื่องจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร มีความแตกต่างกันไปตามเจตนาแห่งการได้มาซึ่งที่ดินของผู้มีเงินได้ ส่งผลให้เกิดความหลากหลายทั้งในเรื่องอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และวิธีการหักค่าใช้จ่าย ที่มีการกำหนดไว้ทั้งในประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองต่างฉบับกัน อีกทั้งประมวลรัษฎากรยังมิได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะเหมือนกับในกฎหมายภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) เพียงแต่กำหนดให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายจ่ายเพื่อการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาใช้บังคับโดยอนุโลม ด้วยเหตุผลดังกล่าว จึงทำให้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อนมากกว่ากฎหมายภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ส่งผลให้ทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจ

มากขึ้น เพราะถือเป็นหลักเกณฑ์ที่ยาก และอาจก่อให้เกิดความสับสนในการบังคับใช้ และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้ ด้วยเหตุนี้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากร จึงน่าก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีได้สูงกว่ากฎหมายภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน)

ทั้งนี้ เนื่องจากการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ผู้ขายที่ดินไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง เหมือนกับในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายที่ดินตามประมวลรัษฎากรของไทย เนื่องจากภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ด้วยเหตุนี้จึงทำให้ผู้ขายที่ดินไม่สามารถหลบหลีกภาษีโดยการอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีเพื่อทำให้ตนมีภาระภาษีต่ำลงได้ ดังนั้นการหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน จึงไม่น่าที่จะไปบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือไม่น่าจะจูงใจให้มีการถือครองที่ดินเพื่อการเก็งกำไรมากขึ้น โดยประเด็นปัญหาดังกล่าวนี้ในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) เองก็ได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินมาช่วยลดปัญหาการเก็งกำไรที่ดิน และพบว่าสามารถลดการเก็งกำไรลงได้เป็นอย่างมาก

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรและได้ทำการเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศดังที่ได้กล่าวมาทั้งหมดในช่วงต้น ทำให้เห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรนั้น ละเมิดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมถึงหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอยู่หลายประการ ก่อให้เกิดช่องโหว่แก่กฎหมายภาษีเงินได้ และนำมาซึ่งการหลบหลีกและหนีภาษี ส่งผลให้เกิดการสูญเสียมูลค่าจากการจัดเก็บภาษีของรัฐ และความสูญเสียทางเศรษฐกิจเป็นอย่างมาก

นอกจากนี้ จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาค้นคว้า ทำให้พบว่าผู้ทรงคุณวุฒิทั้งทางด้านภาษี และเศรษฐศาสตร์ ได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรไว้ อาทิ

ท่านวโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล ผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านภาษี กล่าวว่า “การเสียภาษีผลได้จากทุนจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในปัจจุบัน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเฉลี่ยร้อยละของเงินได้ ซึ่งขึ้นอยู่กับจำนวนปีที่ถือครอง และในกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดกให้หักค่าใช้จ่ายได้ ร้อยละ 50 ถือเป็นหักค่าใช้จ่ายที่ไม่สะท้อนค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งทรัพย์สินนั้นอย่างแท้จริงซึ่งจากวิกฤต

เศรษฐกิจในปี 2540 ที่ผ่านมามีสาเหตุหลักประการหนึ่งของการเกิดวิกฤตมาจากการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในลักษณะเก็งกำไร และไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะพัฒนาหรือเพิ่มผลผลิตของอสังหาริมทรัพย์นั้น ๆ ซึ่งส่งผลให้เกิดภาวะเศรษฐกิจฟองสบู่ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนอย่างเหมาะสมจะสามารถช่วยป้องกันปัญหาดังกล่าวได้ในอนาคต²⁶⁹

ท่านชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านเศรษฐศาสตร์กล่าวว่า “...การวิจัยในเรื่องของภาษีที่เกี่ยวข้องกับอสังหาริมทรัพย์โดยเฉพาะที่ดินในประเทศไทยยังมีน้อย ดังนั้น ควรที่จะได้มีการศึกษาในรายละเอียดลึกกลงไปในเรื่อง...ฐานภาษีที่เหมาะสม...ในการศึกษานั้นต้องครอบคลุมภาษีที่ดินประเภทที่จัดเก็บในขณะที่ถือครองและช่วงที่โอนเปลี่ยนมือ เช่น ภาษีผลได้จากทุน โดยการศึกษาดังกล่าวจะส่งผลต่อการลดข้อบกพร่องทั้งในทางกฎหมาย และทางปฏิบัติ เพื่อให้มีประสิทธิภาพในการจัดเก็บเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และการกระจายความมั่งคั่งให้เกิดขึ้นแก่สังคมไทย”²⁷⁰

ดังนั้น เพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรเกิดความเป็นธรรม เพื่อช่วยลดการสูญเสียรายได้ของรัฐ และลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจลง รวมถึงเพื่อให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลง ผู้วิจัยจะได้นำเสนอแนะปรับปรุงแก้ไขปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรในบทที่ 5 ต่อไป

²⁶⁹ ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย (น. 9). เล่มเดิม.

²⁷⁰ โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดกและผลได้จากทุน (น. 79). เล่มเดิม.

บทที่ 5

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ทำการศึกษาแนวคิด และหลักการที่เกี่ยวข้องกับการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรและได้นำมาวิเคราะห์กับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รวมถึงเปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ ทำให้พบว่าหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรนั้นมีลักษณะขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอยู่หลายประการ และมีความแตกต่างกับกฎหมายของต่างประเทศ ในบทนี้ผู้วิจัยจึงขอสรุปผลของการศึกษา และเสนอแนะแนวทางการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนแนวทางการปรับปรุงปัญหาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง โดยนำหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กฎหมายของต่างประเทศ หลักการอื่นที่ใช้บังคับอยู่ตามกฎหมายของประเทศไทย ความคิดเห็นของนักวิชาการด้านภาษี และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร มาเป็นแนวทางในการทำข้อเสนอแนะและทำการปรับปรุง เพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐยิ่งขึ้น

5.1 บทสรุป

ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ โดยจะทำการจัดเก็บจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นในเวลาที่มีการขายภายใต้บังคับของภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในกรณีของเงินได้บุคคลธรรมดาจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดยแบ่งประเภทเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

- 1) เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา
- 2) เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

ประเภทของเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร ที่ถูกจัดแบ่งไปตามเจตนาในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จะมีวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ ทั้งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) ที่มีการกำหนดเป็นอัตราร้อยละของเงินได้พึงประเมินที่แน่นอน โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่าย และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) ที่ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายไปจริงและผู้มีเงินได้จะต้องมีหลักฐานมาพิสูจน์ให้เห็นว่ามีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นจริงตามจำนวนที่ขอหัก ซึ่งสามารถแยกพิจารณาไปตามเจตนาในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้

1) เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสนาหา

การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (5) (ก) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 50 ของเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ก)

การคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปี และสิ้นปี ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ก) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละเดียวกันกับตอนคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

2) เงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่น แยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5) (ข) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายจะต่างกันไปตามจำนวนปีที่ถือครอง โดยถือครองยิ่งสั้นยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่สูง ถือครองยิ่งนาน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ต่ำ

การคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปี และสิ้นปี ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) (ข) ประกอบมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละเดียวกันกับตอนคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่ให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณกำไรสุทธิ) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้าม) แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(2) อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

การคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรมาตรา 50 (5) (ข) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นอัตราเดียวกันกับกรณีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

การคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปี ประมวลรัษฎากรมาตรา 46 ประกอบมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ (การคำนวณกำไรสุทธิ) และมาตรา 65 ตริ (รายจ่ายต้องห้าม) แห่งประมวลรัษฎากรและคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ มาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่ ผู้มีเงินได้จะมีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เนื่องจากผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย

หลักการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวข้างต้น เมื่อนำมาพิจารณากับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สำคัญ ได้แก่ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ที่ต้องการให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถในเสียภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการเสียภาษีที่ต้องการให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายต่ำ และหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจที่ต้องการให้ภาษีเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุด แล้วพบว่า มีลักษณะขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีดังกล่าวอยู่หลายประการ มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งถือเป็นกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง มีภาระภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น เมื่อเทียบกับรายได้ที่พวกเขาได้รับ ซึ่งปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรดังกล่าว ผู้วิจยได้ทำการวิเคราะห์ และสามารถสรุปโดยแยกเป็นประเด็นได้ ดังนี้

- 1) ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา
- 2) ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

3) ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

4) ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

5.1.1 ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา

5.1.1.1 การหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนี้

1) การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้เป็นการไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เพราะในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาโดยไม่มีค่าตอบแทน การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงอาจทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้

2) การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ก็เพื่อความสะดวกแก่การคำนวณภาษีและเพื่อช่วยบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้เท่านั้น มิใช่เป็นการให้หักรายจ่ายอันเป็นต้นทุนออกไปแต่อย่างใด ดังนั้น จำนวนของเงินได้ภายหลังการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จึงมิได้แสดงให้เห็นถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้มีเงินได้

เมื่อการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา มีลักษณะขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

3) การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงโดยมิได้กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายไว้ ทั้งที่ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้ไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ แต่กำหนดให้เงินได้ประเภทอื่น ที่ในความเป็นจริงผู้มีเงินได้มีค่าใช้จ่ายที่ก่อเงินได้เกิดขึ้นหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่ต่ำกว่า และกำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายไว้ เช่น กรณีเงินได้จากจ้างแรงงาน สิ่งนี้ถือเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดัง

4) การไม่กำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีผลทำให้ผู้มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ เนื่องจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของผู้มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตรากำไรส่วนเพิ่มที่สูงกว่าถือเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดัง

5) ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หากับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่น อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นความเป็นธรรมในแว่นอน เนื่องจากเป็นผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน มีเงินได้เท่ากันและเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน แต่ต้องเสียภาษีแตกต่างกัน

5.1.1.2 การหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังนี้

1) การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 ของเงินได้ทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมีผลบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจโดยจูงใจให้บุคคลที่มีฐานะร่ำรวยยิ่งนิยมสะสมอสังหาริมทรัพย์ไว้เพื่อมอบให้แก่ลูกหลาน เพราะเมื่อลูกหลานนำออกขายต่อไปจะมีภาระภาษีเงินได้ไม่มากนัก อสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นทรัพยากรทางเศรษฐกิจที่มีอยู่จำกัด จึงอยู่ในมือของบุคคลที่มีฐานะร่ำรวย ซึ่งส่วนใหญ่มักถือครองทิ้งไว้โดยไม่ใช้ทำประโยชน์ ทำให้คนยากจนขาดที่อยู่อาศัยและทำกิน อันนำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

3) การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของเงินได้เป็นการเพิ่มเติมความหลากหลายในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ลงในกฎหมายต่างฉบับกัน ล้วนเป็นเหตุให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน อันมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น

4) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อาจเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของทายาท หรือผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้โดยเสน่หา โดยอาจตัดสินใจทำการหลบหลีกภาษี ด้วยการเลือกขายอสังหาริมทรัพย์ แทนการเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่นในอสังหาริมทรัพย์ที่อยากทำ เพราะสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่า

5.1.2 ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

5.1.2.1 การหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนี้

1) หากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปีอัตราร้อยละจะเป็นไปตามที่บัญญัติไว้ในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 ซึ่งมีผลบังคับใช้มาเป็นเวลานาน ไม่มีความเหมาะสมกับสถานการณ์ปัจจุบัน

2) การให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปี อาจช่วยให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และการไม่กำหนดให้มีพาดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ มีผลทำให้ผู้มีเงินได้สูงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง ทั้งที่จำนวนของค่าใช้จ่ายควรขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายจริงที่ได้จ่ายไป มิใช่ขึ้นอยู่กับระดับของเงินได้ที่ได้รับ

3) เนื่องจากมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินเพียงราคาเดียวมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี ทำให้ผู้มีเงินได้ที่เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อาจใช้เป็นช่องทางการหนีภาษีด้วยวิธีการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้

4) การให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อาจทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ด้วยการแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ

เมื่อความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไม่อาจเกิดขึ้นได้ภายหลังการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามกรณีที่ได้กล่าวมาข้างต้น อันส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนี้

5) การเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยไม่มีพาดานการหักค่าใช้จ่าย มีผลทำให้ผู้มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษีด้วยผลของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ต่ำ เนื่องจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีของผู้มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตรากษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่า ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

6) ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กับเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่น อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นความเป็นธรรม

ในแนวนอน เนื่องจากเป็นผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน และเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรเหมือนกัน แต่ต้องเสียภาษีแตกต่างกัน

7) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริงเท่ากัน และเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเหมือนกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน หากผู้มีเงินได้ฝ่ายหนึ่งหนีภาษีด้วยการที่สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

5.1.2.2 การหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังนี้

1) การให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร กรณีผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือแสดงหลักฐานอันเป็นเท็จ มีผลทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป

2) การให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ อาจเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยจงใจให้กลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูงนิยมถือครองอสังหาริมทรัพย์เก็บไว้ เพราะเมื่อต้องขายต่อไปภาระภาษีเงินได้ที่ต้องเสียจะมีไม่มากนัก ทำให้อสังหาริมทรัพย์กระจุกตัวอยู่เพียงในกลุ่มบุคคลที่มีรายได้สูง ที่มักไม่นำอสังหาริมทรัพย์ไปใช้ให้เกิดประโยชน์อย่างเต็มศักยภาพ ก่อให้เกิดปัญหาการใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เหมาะสม อันส่งผลกระทบต่อการใช้พื้นที่ทำกินและที่อยู่อาศัยของคนยากจน

3) การกำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่าย เป็นการไปเพิ่มเติมความหลากหลายของวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์และวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่หลากหลายที่กำหนดลงในกฎหมายต่างฉบับกัน ล้วนทำให้เกิดความซับซ้อนแก่กฎหมายภาษี ทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง

4) การให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้มีเงินได้จะต้องจัดเก็บหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่ายที่ขอหัก และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องตรวจสอบหลักฐานของผู้มีเงินได้ นอกจากนี้การกำหนดให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับ โดยอนุโลม ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีที่ยาก ล้วนก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง

5) การขาดแนวทางปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทำให้ผู้มีเงินได้ไม่สามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีได้ล่วงหน้า และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจใช้ดุลยพินิจไม่อนุญาติให้หักค่าใช้จ่าย อันเป็นการขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนและเป็นเหตุให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องใช้เวลาและจำนวนเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่าย เพราะไม่มีแนวปฏิบัติอ้างอิง และผู้มีเงินได้จะต้องจ่ายเงินไปเพื่อเป็นค่าสินบน เพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจำนวนที่ต้องการ

6) การหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง หรือแสดงหลักฐานอันเป็นเท็จ มีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะต้องคอยตรวจสอบถึงการหนีภาษี และผู้มีเงินได้อาจมีค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เนื่องจากผู้มีเงินได้จะต้องเสียเวลา และเงินเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี หรือจากการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อให้แผนการหนีภาษีนั้นสำเร็จ

5.1.3 ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

5.1.3.1 การหักค่าใช้จ่ายมีลักษณะขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนี้

1) แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะสอดคล้องต่อหลักความสามารถในการเสียภาษี แต่หากผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง หรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ ก็จะทำให้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีได้

2) การหักค่าใช้จ่ายในกรณีผู้มีเงินได้มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 เลือกละเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย อาจขัดต่อหลักความสามารถในการเสียภาษีได้ เนื่องจากในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง จึงอาจช่วยให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและการมิได้กำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายไว้ ยังส่งผลให้ผู้มีเงินได้สูง หักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนที่สูง ทั้งที่การหักค่าใช้จ่ายน่าจะขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไป มิใช่แปรผันไปตามระดับของเงินได้

เมื่อความสามารถในการเสียดทานที่แท้จริงของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไม่อาจเกิดขึ้นได้ภายหลังการหักค่าใช้จ่าย ตามกรณีที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้ ดังนี้

3) ความแตกต่างของวิธีการหักค่าใช้จ่าย ระหว่างผู้มีเงินได้ที่มีลักษณะตาม มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 กับผู้มีเงินได้ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 อาจก่อให้เกิดความ ไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง เพราะการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อาจทำให้ผู้มีเงินได้ที่มี ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงต่ำกว่า หักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่า มีภาระภาษีต่ำกว่า ผู้มีเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายที่ เกิดขึ้นจริงสูงกว่า และหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่เกิดขึ้นจริง

4) การมิได้กำหนดให้มีเพดานการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีผลทำให้ผู้มี เงินได้ที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการ ยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีเงินได้สูงได้รับการลดลงในภาระภาษีด้วยผลของการ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้ที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่มีเงินได้ต่ำ เนื่องจากเงินได้ที่ต้องเสียดทานของผู้มีเงินได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่า ซึ่งถือเป็นการ ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

5) กรณีเป็นผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดย มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเหมือนกัน มีเงินได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามที่เกิดขึ้น จริงเท่ากัน อาจเกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน หากผู้มีเงินได้ฝ่ายหนึ่งทำการ หนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง หรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ

6) ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่าง ผู้มีเงินได้ที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 กับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยกัน อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอนได้ เพราะผู้เสียดทานซึ่งมีเงินได้ เท่ากัน อาจต้องเสียดทานแตกต่างกัน

5.1.3.2 การหักค่าใช้จ่ายตัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

1) การกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่มียกเว้นตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงและการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ที่ผู้มีเงินได้ทำการหนีภาษีโดยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง หรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ อาจมีผลทำให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง และทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป

2) ด้วยผลจากการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่มียกเว้นตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ที่เลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยถือครองยี่สิบยี่หกร้อยค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่สูง เป็นการสอดคล้องต่อลักษณะการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการลงทุนระยะสั้น จึงมีผลเข้าไปบิดเบือนแรงจูงใจของผู้ที่มีรายได้สูงให้สนใจเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์มากขึ้น ก่อให้เกิดปัญหาการเข้าถึงที่ดินเพื่อการอยู่อาศัยและที่ดินทำกินของผู้มีรายได้ต่ำ และปัญหาที่ดินรกร้างว่างเปล่า อันนำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ

3) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้มีเงินได้จะต้องจัดเก็บหลักฐานเพื่อพิสูจน์ค่าใช้จ่าย และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องตรวจสอบหลักฐานของผู้มีเงินได้นอกจากนี้การกำหนดให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม ซึ่งถือเป็นกฎหมายภาษีที่ยาก อาจก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง

4) ปัญหาคำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ มิใช่กฎหมายลำดับรอง เป็นเพียงแนวปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร ส่งผลให้ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจใช้ดุลยพินิจไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย ผู้มีเงินได้จึงมีอาจคาดคะเนถึงภาระภาษีได้ล่วงหน้า ซึ่งถือเป็นการขัดต่อหลักความชัดเจนแน่นอน เป็นเหตุให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น

5) มาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 นอกจากจะเป็นช่องทางการหลบหลีกภาษีด้วยการเลือกเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เป็นภาษีสุดท้าย เพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูง ยังมีผลเป็นการเพิ่มเติมวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการหรือหากำไร ทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน เป็นผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น

6) การหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ มีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูงขึ้น เนื่องจากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะต้องคอยตรวจสอบถึงการหนีภาษี และอาจทำให้ผู้มีเงินได้เกิดค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เนื่องจากจะต้องเสียเวลา และเงินเพิ่มขึ้นจากการขอคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษี หรือจากการให้สินบนแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี เพื่อทำให้แผนการหนีภาษีนั้นสำเร็จ

5.1.4 ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์กับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

เงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อจากการศึกษาวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร พบว่าไม่มีการกำหนดให้มีการปรับลดเงินได้สุทธิให้สอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้น ได้แต่เพียงกำหนดให้นำค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามมาตรา 46 มาตรา 48 (4) (ก) และ (ข) มาตรา 50 (5) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร มาหักออกจากเงินได้พึงประเมินเท่านั้น ซึ่งหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าว ก็มีได้คำนึงถึงการปรับลดเงินได้สุทธิให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นเช่นกัน จึงมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรไม่มีความเป็นธรรม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เป็นตัวเงิน มิใช่เงินได้ที่แท้จริง อันมีผลกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้

อนึ่ง จากการศึกษาการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน และภาษีเงินได้ทางการค้าที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของบุคคลธรรมดาในสหราชอาณาจักร และการจัดเก็บภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินที่เป็นการจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายที่ดินของบุคคลธรรมดาในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) พบว่าในการคำนวณหาผลได้จากทุน กฎหมายของทั้งสองประเทศได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว พร้อมกับกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เพื่อประโยชน์ในการคำนวณหักค่าใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะ โดยในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ของทั้งสองประเทศได้กำหนดให้นำดัชนีราคาขายปลีก หรือดัชนีราคาผู้บริโภคมาคำนวณปรับลดผลได้จากทุนให้มีความสอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี จึงทำให้ผลได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ และมูลค่าส่วนเพิ่มสุทธิของที่ดินสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความไม่เป็นธรรม สร้างความสมัครใจในการเสียภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี และสามารถ

อำนาจรายได้ให้แก่รัฐ รวมถึงช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการถือครองอสังหาริมทรัพย์ไว้โดยไม่ใช้ประโยชน์ให้เต็มศักยภาพ และจากการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ลงได้ และแม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรของทั้งสองประเทศ จะทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง เนื่องจากผู้เสียภาษีจะต้องจัดเก็บหลักฐานค่าใช้จ่าย และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี แต่การกำหนดรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายไว้เป็นการเฉพาะลงในกฎหมาย จะช่วยให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลงได้ เพราะเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจะมีแนวทางการบังคับใช้ที่สามารถช่วยลดเวลาและจำนวนเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหลักฐานและช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถคาดคะเนภาระภาษีได้ล่วงหน้า เนื่องจากมีแนวปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่ชัดเจน และมีผลบังคับเป็นการทั่วไป ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีไม่อาจใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาหักค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียภาษีนำมาแสดงได้

จากแนวทางการวิเคราะห์มาทั้งหมด สรุปได้ว่า การที่ประมวลรัษฎากรให้สิทธิผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์บางประเภทหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ไม่สะท้อนถึงค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นอย่างแท้จริง ซึ่งอาจช่วยให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี และเป็นช่องทางให้ผู้มีเงินได้ใช้เป็นช่องทางการหลบหลีกภาษี ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีไป อีกทั้งมีผลเข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือจูงใจให้ถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเก็งกำไรมากขึ้น อันนำมาซึ่งความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ นอกจากนี้ยังเป็นการเพิ่มความหลากหลายทั้งในเรื่องจำนวนอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่กำหนดไว้ในกฎหมายต่างฉบับกัน อันมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้น

แม้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์บางประเภท หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เนื่องจากผู้มีเงินได้ต้องจัดเก็บหลักฐานค่าใช้จ่าย และเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีต้องคอยตรวจสอบหลักฐานของผู้มีเงินได้ และต้องปฏิบัติและบังคับใช้ตามหลักเกณฑ์หรือแนวปฏิบัติที่ยาก และไม่มีความแน่นอนชัดเจน รวมทั้งผู้มีเงินได้อาจทำการหนีภาษีด้วยการแจ้งหรือแสดงหลักฐานอันเป็นเท็จได้ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่สะท้อนถึงค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้นอย่างแท้จริง และยังทำให้เงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

มีความสอดคล้องกับคำนิยามของภาษีผลได้จากทุน (Capital Gains Tax) ที่หมายถึง การจัดเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นในเวลาที่มีการขายทรัพย์สิน การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จึงก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและอำนวยความสะดวกได้ให้แก่รัฐได้มากกว่า รวมทั้งไม่เข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือไม่จูงใจให้มีการถือครองอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเก็งกำไรมากขึ้น ซึ่งสามารถช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจลงได้

นอกจากนี้ การกำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคมาปรับใช้กับวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อปรับลดเงินได้สุทธิให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี จะยังทำให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมและสนับสนุนให้ผู้มีเงินได้เกิดความสนใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น

จากข้อสรุปดังกล่าว ผู้วิจัยจะได้นำไปเสนอแนะเป็นแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร และแนวทางในการปรับลดเงินได้สุทธิให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อในหัวข้อถัดไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากผลของการศึกษา และวิเคราะห์ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในต่างประเทศ พบว่าหากประมวลรัษฎากรกำหนดให้การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทุกประเภทหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้มากกว่าการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และยังสามารถช่วยแก้ไขปัญหาค่าความซับซ้อนของกฎหมายภาษีที่เกิดจากความหลากหลายของอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่กำหนดไว้ในกฎหมายต่างฉบับกัน ซึ่งเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูงขึ้นลดลงได้

แม้การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร จะยังคงก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ในแง่การบังคับใช้และปฏิบัติตามและผู้มีเงินได้อาจทำการหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายที่สูงกว่าราคาซื้อขายจริงหรือแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จ ซึ่งในข้อนี้ผู้วิจัยเห็นว่า หากมีการแก้ไขข้อบกพร่องดังกล่าวให้ลดลงได้ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรจะช่วยสร้างความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

และอำนาจรายได้ให้แก่รัฐ ตลอดจนช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ อันเกิดจากการใช้ประโยชน์ในอสังหาริมทรัพย์อย่างไม่เหมาะสม หรือจากการเก็งกำไรในอสังหาริมทรัพย์ได้ดียิ่งขึ้น

ทั้งนี้ ควรกำหนดให้นำดัชนีราคาผู้บริโภคซึ่งเป็นเครื่องมือวัดระดับเงินเฟ้อมาปรับใช้กับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร เพื่อให้เงินได้สุทธิเป็นไปตามระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี เพื่อช่วยให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมอย่างแท้จริง เพราะเป็นการจัดเก็บภาษีตามอำนาจทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของผู้มีเงินได้อันมีส่วนช่วยให้ผู้มีเงินได้เกิดความสนใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น

จากแนวทางการแก้ไขปรับปรุงดังกล่าว ผู้วิจัยจึงขอนำมาจำแนกเป็นข้อเสนอแนะเพื่อแก้ไขปรับปรุงปัญหาการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรแต่ละประเภท พร้อมกับเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุงปัญหาอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากรสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ดังนี้

5.2.1 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา

5.2.1.1 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่าย

1) ในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีและสิ้นปี ให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร และแก้ไขเป็นให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียว¹ เพื่อให้เงินได้สุทธิของผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หาสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง เพราะการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สามารถแสดงให้เห็นถึงต้นทุนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง หรือใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้

2) ให้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรลงในประมวลรัษฎากรมาตรา 48 (4) (ก) แม้ว่าการเพิ่มหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายภาษีมากขึ้น แต่เพื่อลดความยากในกฎหมายภาษีลง ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีเงินได้จะสามารถบังคับใช้และปฏิบัติตามได้โดยง่าย เพราะมีกฎหมายกำหนด

¹ การคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร และการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้นเช่นกัน.

หลักเกณฑ์ไว้เป็นการเฉพาะอย่างชัดเจน โดยให้แบ่งประเภทของค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้²

(1) ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ แม้ว่าในความเป็นจริงทายาทและผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากการให้เสน่หา จะไม่มีต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ เนื่องจากได้มาโดยไม่มีการตอบแทน แต่เพื่อบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์เดิมของมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ที่เห็นว่าแม้ผู้มีเงินได้ในกรณีนี้ไม่มีต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ แต่มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ก็เพิ่มค่าขึ้นตลอดเวลาที่ถือครอง และอสังหาริมทรัพย์ในกรณีนี้มีลักษณะการได้มาโดยไม่คาดฝัน (Windfall) มิได้เกิดขึ้นเป็นประจำ ด้วยเหตุนี้ ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้นำราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก และให้นำราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นราคาในวันที่มีการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นแก่ผู้มีเงินได้ มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการให้โดยเสน่หา³ การกำหนดให้นำราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์นี้ จะสามารถทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษี อันก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้มากกว่าการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

อย่างไรก็ตาม การหาราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ เพื่อนำมาใช้เป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ของทั้งสองกรณีดังกล่าว อาจสร้างความยุ่งยาก และก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้จะต้องเสียเวลา และค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นจากการว่าจ้างผู้ประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์และก่อให้เกิดปัญหาการใช้ดุลพินิจในการกำหนดราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีได้ ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว และยังคงไว้ซึ่งหลักความสามารถในการเสียภาษี ควรนำราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์มากำหนดเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เพื่อทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับการให้โดยเสน่หาสามารถนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการที่สะท้อนถึงราคาตลาดแห่ง

² ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ที่มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะ.

³ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ที่กำหนดให้ในกรณีผู้ขายได้อสังหาริมทรัพย์มาจากการให้ ให้ใช้มูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในวันที่มีการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นแก่ผู้ขาย และกรณีผู้ขายได้อสังหาริมทรัพย์มาทางมรดก ให้ใช้มูลค่าตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายมาเป็นต้นทุนอสังหาริมทรัพย์นั้น.

อสังหาริมทรัพย์นั้นมาใช้เป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ตามหลักเกณฑ์ที่ได้กล่าวไว้ข้างต้นได้ ซึ่งวิธีการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ อยู่เสมอ ผู้วิจัยจะขอกล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 ต่อไป

(2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีให้มากที่สุด ให้มีการกำหนดรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ไว้ด้วย เช่น ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น⁴ โดยกำหนดให้ถือตามรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ข้อเสนอดังกล่าว แม้จะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายภาษี เพราะเป็นการให้ถือตามรายการค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทอื่นที่กำหนดอยู่ในกฎหมายลำดับรอง แต่เพื่อทำให้กฎหมายแม่บทในกรณีอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาสั้น กระชับ และเนื่องจากหากผู้มีเงินได้จะมีค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์เกิดขึ้น ก็จะมีค่าใช้จ่ายเกิดขึ้นในลักษณะเดียวกันกับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร รวมทั้งการกำหนดถึงรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายก็เป็นเพียงหลักเกณฑ์ทางเทคนิค เพื่อให้การบังคับใช้และปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งกำหนดไว้ในกฎหมายแม่บทเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ จึงไม่จำเป็นที่จะต้องกำหนดรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายแม่บท อีกทั้งความรวดเร็วในออกกฎหมายลำดับรอง หากต่อมาพบว่ามีค่าใช้จ่ายใดสมควรอนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ก็จะสามารถปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ในทันที เนื่องจากการออกกฎหมายลำดับรองมิต้องผ่านกระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 ทั้งนี้ การกำหนดรายการค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายลำดับรอง ซึ่งมีสภาพบังคับใช้เป็นการทั่วไป สามารถก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในวิธีการหักค่าใช้จ่าย และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ซึ่งช่วยแก้ไขปัญหาการใช้ดุลพินิจพิจารณาหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดงได้

⁴ ในสหราชอาณาจักร และสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ก็มีการกำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์สามารถนำเงินที่ได้ใช้ไปเพื่อการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ หรือเพื่อการปรับปรุงที่ดิน มาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์(สหราชอาณาจักร) หรือในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดิน (สาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน)) ได้.

นอกจากนี้ ควรกำหนดให้รายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่า ต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้อง และจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาในจำนวนที่สมควร โดยจะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบ และสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เพื่อแก้ไขปัญหาการใช้รายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดมาเป็นช่องทางการหนีภาษีด้วยการสร้างหลักฐานเท็จให้ตรงกับรายการค่าใช้จ่ายที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และสามารถช่วยลดปัญหาการสมยอมกันให้หักค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ลงได้ เนื่องจากค่าใช้จ่ายตามรายการที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขดังกล่าวข้างต้นนี้ จึงจะสามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้

ทั้งนี้ การกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ จะมีผลทำให้ผู้ออกหลักฐานต้องยื่นแบบเสียภาษีตามไปด้วย เพราะกรมสรรพากรสามารถใช้หลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์เหล่านั้นมาคำนวณรายได้ของผู้ออกหลักฐาน ด้วยเหตุดังกล่าวจึงทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาทำการหนีภาษีด้วยการสร้างหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จหรือไม่ โดยการตรวจสอบจากผู้ออกหลักฐานและยังส่งผลให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น เพราะกรมสรรพากรสามารถรับรู้รายได้ของผู้ออกหลักฐานแต่ละคนได้จากหลักฐานที่ผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หามาแสดง ทำให้ผู้ออกหลักฐานต้องเข้าสู่ระบบภาษีไปโดยปริยาย⁵

3) ในส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรให้คงไว้ตามเดิม เพราะการแก้ไขมาตรา 48 (4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว ย่อมมีผลถึงมาตรา 50 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีผลทำให้ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปี มาปฏิบัติตามด้วยเช่นกัน

⁵ ผู้วิจัยได้แนวความคิดมาจากมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร รายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิในกรณีเงินได้นิติบุคคล.

⁶ ผู้วิจัยได้แนวความคิดจากบทความทางวิชาการเรื่อง “ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม” โดย ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ น 25.

5.2.1.2 แนวทางการปรับปรุงเงินได้สุทธิที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือได้รับจากการให้โดยเสนหา ผู้วิจัยขอเสนอให้นำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของไทย ในแต่ละปี มาปรับลดเงินได้สุทธิภายหลังจากหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เพื่อขจัดมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่เพิ่มขึ้นจากผลของภาวะเงินเฟ้อ ที่อยู่ในรูปเงินได้ที่เป็นตัวเงิน ให้กลายเป็นเงินได้ที่แท้จริง⁷ เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ที่มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ เกิดความสนใจในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น ลดแรงจูงใจของผู้มีเงินได้ที่จะทำการหนีภาษีผ่านวิธีการที่ อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อาทิ การแสดงหลักฐาน ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่จลงได้

ทั้งนี้ให้นำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของไทยในแต่ละปีมากำหนดเป็น จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี ภายใต้อัตราความรับผิดชอบของกระทรวงการคลัง กล่าวคือ ให้กระทรวงการคลังนำดัชนีราคาผู้บริโภค ที่ได้มาจากการคำนวณค่าเฉลี่ยของการเปลี่ยนแปลง ราคาสินค้าและบริการที่มีการบริโภคเป็นประจำในเดือนปัจจุบัน (เดือนที่คำนวณดัชนี) เปรียบเทียบกับ ราคาเฉลี่ยของสินค้าและบริการในปีตั้งต้น ที่เรียกว่า “ปีฐาน”⁸ ที่สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ รายงานเป็นประจำทุกเดือนในรูปจำนวนตัวเลข เช่น ดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือน ธันวาคม ปี 2556 มีค่าเท่ากับ 106.01 ซึ่งหากนำไปเปรียบเทียบกับดัชนีราคาผู้บริโภคของเดือน ธันวาคม ปี 2554 (ปีฐาน) ที่มีดัชนีราคาผู้บริโภค เท่ากับ 100 จะหมายความว่า สินค้าและบริการที่เคยบริโภค ในปี 2554 ในราคา 100 บาท หากต้องบริโภคสินค้าและบริการนั้นจำนวนเท่าเดิม ในปี 2556⁹ จะต้อง จ่ายเงิน 106.01 บาท เป็นต้น มาคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค เพราะอัตรา ดังกล่าวสามารถใช้วัดระดับอัตราเงินเฟ้อได้ โดยให้ใช้วิธีการคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนี

⁷ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ใน สหราชอาณาจักร และการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ที่กำหนดให้นำค่าดัชนี ราคาผู้บริโภคมาปรับใช้เพื่อขจัดความแตกต่างด้านมูลค่าที่เป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อ.

⁸ ปีฐาน คือ ปีที่กำหนดให้ดัชนีราคาผู้บริโภคมีค่าเท่ากับ 100 การกำหนดให้ปีใดเป็นปีฐาน จะพิจารณา ปีที่มีระดับราคาสินค้าและบริการเป็นไปตามอุปสงค์ อุปทานในภาวะเศรษฐกิจปกติ และเป็นปีที่สามารถรวบรวม ข้อมูลตลาดของประเทศได้ค่อนข้างสมบูรณ์ เพียงพอที่จะใช้เป็นปีในการเปรียบเทียบ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2.

⁹ ปี 2556 เป็นปีที่เริ่มนำปีฐาน 2554 มาใช้ในการคำนวณดัชนีราคาผู้บริโภค ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2.

ราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี โดยนำไปเปรียบเทียบกับดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยของปีก่อนหน้า¹⁰ เนื่องจากวิธีนี้เป็นวิธีที่สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ ใช้ในการคำนวณหาอัตราเงินเฟ้อ ดังนั้น กระทรวงการคลังจึงควรนำวิธีการคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปีดังกล่าว มาใช้ในการคำนวณหาอัตราเงินเฟ้อ เพื่อนำไปกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีต่อไป ตามวิธีการและขั้นตอน ดังนี้

$$1) \text{ จำนวนดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี ของปีที่ต้องการทราบอัตราเงินเฟ้อ} \\ \text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ย} = \text{ดัชนีราคาผู้บริโภคของปีที่} \\ \text{ของปีที่ต้องการทราบอัตราเงินเฟ้อ} \quad \frac{\text{ต้องการทราบอัตราเงินเฟ้อของเดือนม.ค. + ก.พ. + ... + ธ.ค.}}{12}$$

$$2) \text{ จำนวนดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี ของปีก่อนหน้า} \\ \text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ย} = \text{ดัชนีราคาผู้บริโภคของปีก่อนหน้า} \\ \text{ของปีก่อนหน้า} \quad \frac{\text{ของเดือนม.ค. + ก.พ. + + ธ.ค.}}{12}$$

$$3) \text{ จำนวนอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค} \\ \text{อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค (อัตราร้อยละ)} = \frac{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยของปี} \\ \text{ที่ต้องการทราบอัตราเงินเฟ้อ} \times 100 - 100}{\text{ดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยของปี} \\ \text{ก่อนหน้า}}$$

¹⁰ การคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค โดยทั่วไปมี 3 วิธี ได้แก่ การคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคเทียบเดือนปัจจุบันกับเดือนก่อนหน้า หรือเทียบเดือนเดียวกันกับปีก่อนหน้า หรือเทียบเฉลี่ยระยะเดียวกันกับปีก่อนหน้า ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2.

ตารางที่ 5.1 ตัวอย่างดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปปี 2549 – 2557

เดือน	ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปทั้งประเทศ								
	2549	2550	2551	2552	2553	2554	2555	2556	2557
ม.ค.	85.1	87.7	91.5	91.1	94.84	97.72	101.02	104.44	106.46
ก.พ.	85.3	87.4	92.1	92.0	95.37	98.11	101.39	104.66	106.71
มี.ค.	86.2	87.9	92.6	92.4	95.59	98.59	101.99	104.73	106.94
เม.ย.	87.2	88.8	94.2	93.3	96.06	99.95	102.42	104.90	107.47
พ.ค.	87.8	89.5	96.3	93.1	96.25	100.29	102.82	105.15	107.90
มิ.ย.	87.8	89.5	97.3	93.4	96.50	100.42	102.99	105.31	107.79
ก.ค.	88.0	89.5	97.7	93.4	96.65	100.60	103.35	105.42	107.70
ส.ค.	88.0	89.0	94.8	93.8	96.88	101.04	103.76	105.41	107.61
ก.ย.	87.7	89.5	94.9	94.0	96.81	100.70	104.10	105.58	107.43
ต.ค.	88.1	90.3	93.8	94.1	96.83	100.89	104.24	105.76	107.32
พ.ย.	88.0	90.7	92.6	94.4	97.04	101.11	103.87	105.86	107.19
ธ.ค.	88.0	90.7	91.1	94.3	97.19	100.62	104.27	106.01	106.65
เฉลี่ย	87.26	89.20	94.07	93.27	96.33	100.0	103.01	105.26	107.26
อัตรา เงินเฟ้อ	4.7	2.3	5.5	-0.9	3.3	3.8	3.0	2.2	1.9

ที่มา: สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์. สืบค้น 15 มิถุนายน 2558, จาก

http://Www.Indexpr.Moc.Go.Th/Price_Present/Cpi/Stat/Others/Indexg_Report2.Asp?List

จากวิธีการคำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค และตารางตัวอย่างดัชนีราคาผู้บริโภคดังกล่าวข้างต้น หากกระทรวงการคลังต้องการคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของปี 2557 เพื่อทราบถึงอัตราเงินเฟ้อที่จะนำไปกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี 2558 สามารถคำนวณได้ ดังนี้

1) คำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี ของปี 2557

$$107.26 = 106.46+106.71+106.94+107.47+107.90 \\ +107.79+107.70+107.61+107.43+107.32+107.19+106.65 \\ 12$$

2) คำนวณดัชนีราคาผู้บริโภคเฉลี่ยทั้งปี ของปี 2556

$$105.26 = 104.44+104.66+104.73+104.90+105.15 \\ +105.31+105.42+105.41+105.58+105.76+105.86+106.01 \\ 12$$

3) คำนวณอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค ของปี 2557

$$\text{ร้อยละ } 1.9 = \frac{107.26}{105.26} \times 100 - 100$$

อัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคของปี 2557 ร้อยละ 1.9 นี้ เป็นเปอร์เซ็นต์การเปลี่ยนแปลงของดัชนีราคาผู้บริโภคของปี 2557 เพิ่มขึ้นจากปี 2556 ซึ่งหมายความว่า ช่วงมกราคม - ธันวาคม 2557 ราคาสินค้าและบริการ โดยเฉลี่ยสูงขึ้นจากช่วงมกราคม - ธันวาคม 2556 ร้อยละ 1.9 หรือหมายความว่า ในปี 2557 ถ้าต้องการซื้อสินค้าและบริการที่เคยบริโภคในปี 2556 ต้องจ่ายเงินเพิ่มขึ้นอีกร้อยละ 1.9 หรืออาจกล่าวได้ว่าในปี 2557 มีอัตราเงินเฟ้อสูงขึ้นร้อยละ 1.9 ซึ่งอัตราเงินเฟ้อดังกล่าวจะมีผลกระทบทำให้ราคาอสังหาริมทรัพย์ในปี 2557 สูงขึ้นตามไปด้วย ดังที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 3.3.1 และ 3.3.2

ทั้งนี้ ให้กระทรวงการคลังนำอัตราเงินเฟ้อที่ได้ตามวิธีการคำนวณดังกล่าวไปกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี เช่น ให้นำอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น ร้อยละ 4.7 ของปี 2549 ไปกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี 2550 ให้นำอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น ร้อยละ 2.3 ของปี 2550 ไปกำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี 2551 โดยให้ทำเช่นนี้เรื่อยไปทุก ๆ ปี ภายใต้เงื่อนไขที่ว่า หากอัตราเงินเฟ้อในปีที่ผ่านมาปีก่อนปีที่จะมีการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีมีอัตราสูงขึ้นจากอัตราเงินเฟ้อของปีก่อนหน้า ให้กำหนดให้จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีเพิ่มขึ้นจากจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นในปีก่อนในอัตราร้อยละเดียวกับกับอัตราเงินเฟ้อที่สูงขึ้น และหากอัตราเงินเฟ้อในปีที่ผ่านมาปีก่อนปีที่จะมีการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีมีอัตราลดลง (หมายถึง กรณีตัวเลขติดลบ) จากอัตราเงินเฟ้อของปี

ก่อนหน้า ให้กำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีลดลงจากจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นในปีก่อนในอัตราร้อยละเดียวกันกับอัตราเงินเฟ้อที่ลดลง¹¹

ตัวอย่าง

ในปี พ.ศ. 2553 นาย ก. ได้รับที่ดินจำนวน 4 ไร่ มาทางมรดก ในขณะที่ดินดังกล่าวมีราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ 200,000 บาท ต่อมาในปีพ.ศ. 2558 นาย ก. ได้ขายที่ดินนั้นไปในราคา 1,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ) เงินได้สุทธิภายหลังหักค่าใช้จ่ายจำนวน 800,000 บาท¹² ส่วนหนึ่งเป็นผลจากภาวะเงินเฟ้อ ดังนั้น นาย ก. จึงควรได้รับการปรับลดเงินได้สุทธิดังกล่าวให้สอดคล้องกับระดับเงินเฟ้อที่เกิดขึ้น ด้วยการได้รับสิทธินำจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี 2558 ที่มีการกำหนดขึ้นจากการคำนวณหาอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2553 - 2557 มาหักออกจากเงินได้สุทธิภายหลังหักค่าใช้จ่ายจำนวน 800,000 บาท

การนำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค หรืออัตราเงินเฟ้อมากำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนนี้ จะไม่มีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง เนื่องจากผู้มีเงินได้สุทธิที่สูงจะไม่ได้รับการลดในภาวะภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่สูงกว่าผู้มีเงินได้สุทธิที่ต่ำ เพราะบุคคลทั้งสองจะได้รับการยกเว้นจำนวนเงินได้สุทธิที่เป็นผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อในจำนวนเงินที่เท่ากัน

จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีที่กระทรวงการคลังคำนวณมาจากอัตราเงินเฟ้อนี้ ให้กำหนดลงในพระราชกฤษฎีกา แม้จะทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน แต่เนื่องจากความรวดเร็วในการออกพระราชกฤษฎีกาที่สามารถนำมาบังคับใช้ได้ให้เหมาะสมกับสภาวะเงินเฟ้อที่เปลี่ยนแปลงในแต่ละปีได้ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น เพราะการออกพระราชกฤษฎีกามีต้องผ่านกระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 พร้อมกันนี้ควรกำหนดค่านิยามของคำว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” ลงในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพื่อให้กฎหมายภาษีเกิดความแน่นอนชัดเจน ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีเกิดความเข้าใจในการบังคับใช้และปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยไม่ต้องอาศัยการตีความ

¹¹ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ที่มีการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี หรือ “Annual Exempt Amount” โดยอิงตามอัตราร้อยละของดัชนีราคาขายปลีกที่เปลี่ยนแปลงในแต่ละปี.

¹² หามาจาก 1,000,000 - 200,000.

5.2.1.3 แนวทางการปรับปรุงเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เนื่องจากมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอน อันเป็นราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเพียงราคาเดียวเท่านั้น มาใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งแม้ว่าจะสามารถแก้ไขปัญหาการหนีภาษีด้วยการแจ้งราคาให้ต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง ที่มีผลทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีใช้เป็นช่องทางการทุจริต ช่วยเหลือให้ผู้มีเงินได้สามารถแจ้งราคาให้ต่ำกว่าราคาซื้อขายจริงลงได้ก็ตาม แต่ถึงอย่างไร ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการก็ยังคงมีจำนวนต่ำกว่าราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่มาก และไม่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดในปัจจุบัน ทำให้เงินได้พึงประเมินที่นำมาใช้เป็นฐานภาษี และต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษี ตามข้อเสนอแนะของผู้วิจัยในข้างต้น ไม่สะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง อันมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ไม่ใช่การจัดเก็บภาษีจากผลได้จากทุนที่สะท้อนถึงราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ในขณะที่มีการขาย ส่งผลให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์เสียภาษีต่ำกว่าที่ควรจะเป็น

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษี อันนำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้มีการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ โดยกำหนดให้ภาคเอกชนจากหลายแห่งในแต่ละพื้นที่เข้ามาทำการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ร่วมกับภาครัฐ เพราะภาคเอกชนสามารถเข้าถึงข้อมูลการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในท้องตลาด และมีแรงจูงใจที่จะแสวงหากำไรมากกว่าภาครัฐ จึงสามารถทำให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการสะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ได้¹³

ทั้งนี้ ด้วยจำนวนของอสังหาริมทรัพย์ที่มีอยู่เป็นจำนวนมาก ทำให้ไม่สามารถประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ให้ครอบคลุมทุกพื้นที่ได้ภายในระยะเวลาอันสั้น เนื่องจากข้อจำกัดของกำลังคน จึงมีการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ให้ใช้ได้คราวละ 4 ปี นับแต่วันที่ประกาศใช้ แต่มีข้อยกเว้นว่า หากปรากฏว่าราคาซื้อขายตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์ในท้องที่ใดแตกต่างจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้ประกาศไว้มากพอสมควร ก็ให้พิจารณากำหนด

¹³ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากบทความทางวิชาการเรื่อง “ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม” โดย ศาสตราจารย์ วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์ น 28.

ราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์นั้นใหม่โดยเร็ว¹⁴ ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.10.2 ดังนั้น เพื่อให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้นำข้อยกเว้นเรื่องระยะเวลาการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ตามข้อที่ 32 แห่งระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538 ดังกล่าวข้างต้น มาใช้เป็นช่องทางการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ โดยหากก่อนครบกำหนดเวลา 4 ปี นับแต่วันที่ประกาศใช้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ พบว่าพื้นที่ใดมีราคาซื้อขายตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์แตกต่างจากราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ได้ประกาศไว้มากพอสมควร ให้เลือกทำการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ในพื้นที่นั้นใหม่โดยเร็ว โดยให้เลือกทำการปรับปรุงในพื้นที่ที่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มาก่อนพื้นที่ที่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์น้อย หรือไม่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เลย วิธีการนี้จะช่วยให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการสะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอได้ อีกทั้ง การกำหนดให้ภาคเอกชนจากหลายแห่งในแต่ละพื้นที่เข้ามาประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ร่วมกับภาครัฐ จะยิ่งช่วยเพิ่มจำนวนบุคลากรและศักยภาพในการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ได้ในทุกพื้นที่อีกด้วย

แต่ถึงอย่างไรก็ตาม แม้การปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์จะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หาเกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่หากเกิดกรณีทายาท หรือผู้ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ได้ขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับมานั้นไปในราคาที่ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เนื่องจากการขายให้แก่พี่น้องหรือบุตรบุญธรรม การขายตามคำพิพากษาของศาล หรือการขายทอดตลาดตามคำสั่งของศาล เป็นต้น แต่ด้วยผลของมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าว ต้องนำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการที่มีราคาสูงกว่ามาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแก่ผู้มีเงินได้ดังกล่าวได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นสมควรให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้กำหนดเป็นข้อยกเว้นว่า หากราคาซื้อขายจริงมีราคาต่ำกว่าราคาประเมิน

¹⁴ ระเบียบของคณะกรรมการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ว่าด้วยหลักเกณฑ์และวิธีการในการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม พ.ศ. 2535 และฉบับที่ 2 แก้ไขเพิ่มเติม พ.ศ. 2538, ข้อที่ 32.

ทุนทรัพย์ของทางราชการ เนื่องจากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกัน หรือร่วมแต่บิดามารดาเดียวกัน หรือเป็นการขายให้บุตรบุญธรรม หรือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามคำพิพากษาของศาล หรือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วยวิธีการขายทอดตลาดตามคำสั่งของศาลให้นำราคาซื้อขายจริงมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์¹⁵ ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นว่า เพื่อให้ผู้มีเงินได้นำการกำหนดเงินได้พึงประเมินในกรณีดังกล่าว ไปใช้เป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษี เช่น หากผู้ได้รับอสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกต้องการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นให้แก่คนรู้จัก หรือเพื่อนสนิท และหากกฎหมายกำหนดให้การขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ญาติ สามารถนำราคาซื้อขายจริงที่มีจำนวนต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีได้ ผู้มีเงินได้ดังกล่าวก็อาจทำการหลบหลีกภาษีด้วยการแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีว่าเป็นการขายในราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เนื่องจากการขายให้แก่ญาติ¹⁶ จึงมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ดังกล่าวสามารถเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำ เป็นต้น ดังนั้น การกำหนดให้นำราคาซื้อขายจริงที่ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน จึงควรจำกัดอยู่เฉพาะกรณีที่ผู้วิจัยเสนอเท่านั้น

ทั้งนี้ แม้ว่าการที่มาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเพียงราคาเดียวมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน จะไม่สามารถแก้ไขปัญหาการหนีภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ด้วยวิธีการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงลงได้ ผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหา¹⁷ จึงอาจใช้ช่องโหว่ของมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ทำการหนีภาษีด้วยการตกลงกับผู้มีเงินได้ดังกล่าวให้ทำการแจ้งราคาขายอสังหาริมทรัพย์ให้สูงเกินจริง เพื่อเป็นประโยชน์ให้ผู้ซื้อมีต้นทุน

¹⁵ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินของสาธารณชนจีน (ไต้หวัน) กำหนดให้ที่ดินที่ขายทอดตลาดตามคำสั่งศาลให้นำราคาขายทอดตลาดตามที่เกิดขึ้นจริง มากำหนดเป็นฐานในการคำนวณหามูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินที่เกิดขึ้น.

¹⁶ ผู้วิจัยได้แนวความคิดมาจากการคำนวณภาษีผลได้จากทุนในสหราชอาณาจักร ที่กำหนดให้ในกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่บุคคลใกล้ชิด หรือญาติให้นำมูลค่าตลาดมาใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี.

¹⁷ เฉพาะกรณีผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์จากผู้ขายที่ได้ซื้ออสังหาริมทรัพย์มาโดยมรดก หรือซื้อจากผู้ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาที่ไม่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายรับที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักค่าใช้จ่าย การสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงจึงไม่มีผลกระทบต่อบุคคลในกรณีดังกล่าวให้ต้องรับภาระภาษีธุรกิจเฉพาะที่สูง.

ค่าอสังหาริมทรัพย์ที่สูงในเวลาที่สูงขึ้นได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไป แต่ด้วยผลดีของการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ จะมีผลทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจพบถึงการวางแผนเพื่อการหนีภาษีด้วยวิธีการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ ซึ่งนอกจากจะช่วยทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษี และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้วยังช่วยลดการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐลงได้อีกด้วย

ตัวอย่าง

นาย ก. ซื้อที่ดินมาในราคา 6 ล้านบาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์) แต่ตกลงกับผู้ขายที่ได้รับอสังหาริมทรัพย์มาทางมรดกให้แจ้งราคาขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีในราคา 10 ล้านบาท เพื่อระบุลงในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนและนิติกรรม ซึ่งหากต่อมานาย ก. ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นต่อไปในราคา 10 ล้านบาท (เท่ากับราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์) ภายหลังจากที่ได้ถือครองและทำประโยชน์ที่ดินนั้นเป็นเวลา 6 ปี เมื่อนำเงินได้พึงประเมิน 10 ล้านบาทมาหักกับค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรจำนวน 10 ล้านบาท ที่ได้แจ้งไว้ในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม จะมีผลทำให้นาย ก. ไม่มีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเลย

ทั้งนี้ หากราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ จะสามารถทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดข้อสงสัยได้ว่าเหตุใดราคาซื้อขายที่แจ้งเพื่อระบุลงในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนและนิติกรรม จึงมีราคาสูงกว่าราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์เป็นจำนวนมาก เนื่องจากราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ที่กำหนดขึ้น เป็นราคาที่ได้อาจมาจากการสำรวจราคาซื้อขายจริงในท้องตลาดที่ตั้งอยู่ใกล้เคียงในพื้นที่เดียวกัน ที่มีสภาพคล้ายคลึงกัน ประกอบข้อมูลอื่นที่มีผลกระทบต่อราคาอสังหาริมทรัพย์ เช่น ทำเลที่ตั้ง โครงการสาธารณูปโภคของทั้งภาครัฐ และเอกชน เป็นต้น ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.10.2 ดังนั้น อสังหาริมทรัพย์ในพื้นที่เดียวกันที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน อยู่ใกล้เคียงกัน จึงควรมีราคาซื้อขายจริงใกล้เคียงกัน หรือหากจะขายได้ในราคาที่สูงกว่าราคาตลาดก็จะต้องไม่สูงมากจนเกินไป¹⁸ แต่หากจะขายได้ในราคาที่สูงกว่าเป็นจำนวนมาก นาย ก. และผู้ขายจะต้องสามารถพิสูจน์ได้ว่าเหตุใดจึงมีราคาซื้อขายสูงกว่าราคาตลาดของอสังหาริมทรัพย์บริเวณข้างเคียงเป็นจำนวนมาก เช่น เป็นทำเลที่หายากและขาดแคลน เนื่องจากเป็นที่ดินที่มีจำนวนจำกัด มีลักษณะโดดเด่นเฉพาะตัว และเป็นพื้นที่ที่มีโครงการสาธารณูปโภคของทั้งภาครัฐ และเอกชนอยู่เป็นจำนวนมาก เป็นต้น

¹⁸ โสภณ พรโชคชัย. (2555). *ราคาประเมินทางราชการกับทำเลที่ดินที่แพงที่สุด. Make money*, 84-85.

ตามที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.4.2 หากไม่สามารถพิสูจน์ได้ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีก็จะ มีอำนาจกำหนดให้ผู้ขายแจ้งราคาซื้อขายจริงได้ เนื่องจากราคาซื้อขายจริงนี้เป็นราคาที่จะถูกกำหนดให้ ระบุลงในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ซึ่งเป็นราคาที่ผู้วิจจะเสนอให้นำมา เป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่ง และได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในหัวข้อต่อไป

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติของ ประมวลรัษฎากรได้ ดังนี้

มาตรา 48 (4) (ก) ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

“เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการ ให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 50 ของเงินได้ เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วย จำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วย จำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย”

มาตรา 48 (4) (ก) ที่เสนอให้แก้ไขใหม่

“เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการ ให้โดยเสนหา ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เหลือเท่าใดให้หักด้วยจำนวนเงิน ที่ได้รับการยกเว้นประจำปีตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิ แล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรให้เป็นไปตามรายการค่าใช้จ่าย ดังนี้

(1) ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ถ้าได้รับอสังหาริมทรัพย์มาจากมรดก ให้ใช้ราคาประเมิน ทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาในวันที่เข้ามรดกถึงแก่ความตาย มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ถ้าได้รับอสังหาริมทรัพย์ มาจากการให้โดยเสนหา ให้ใช้นราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาในวันที่มีการให้อสังหาริมทรัพย์นั้นแก่ผู้มี เงินได้มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์

(2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้เป็นไปตามรายการ ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่ อธิบดีกำหนด โดยจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้อง และจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสนหาในจำนวนที่สมควร โดยจะต้องมี หลักฐานค่าใช้จ่ายให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบ และสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

มาตรา 39 ให้เพิ่มเติมคำนิยามของคำว่า “จำนวนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” ว่า “จำนวนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปี หมายความว่า จำนวนเงินที่ถูกกำหนดขึ้นโดยค่านึงถึงอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคในแต่ละปี เพื่อนำมาใช้บรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ”

มาตรา 49 ทวิ ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

“ในกรณีที่เป็นกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ไม่ว่าราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น”

มาตรา 49 ทวิ ที่เสนอให้แก้ไขใหม่

“ในกรณีที่เป็นกรณีโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ที่มีการกำหนดมาจากราคาซื้อขายกันตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้น และเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้นด้วย

ในกรณีที่ราคาขายจริงมีจำนวนต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน เนื่องจากเป็นกรณีการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีค่าตอบแทนให้แก่พี่น้องร่วมบิดามารดาเดียวกันหรือร่วมแต่บิดามารดาเดียวกัน หรือบุตรบุญธรรม หรือเป็นการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ตามคำพิพากษาของศาล หรือการขายทอดตลาดตามคำสั่งของศาล ให้เจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้น โดยถือตามราคาขายจริง”

5.2.2 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

5.2.2.1 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่าย

1) ในการคำนวณภาษีเงินได้ครั้งปีและสิ้นปี ให้ยกเลิกการให้สิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ด้วยการยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 และแก้ไขเป็นให้หัก

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว¹⁹ เพื่อให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง ไม่สามารถหลบหลีกภาษีผ่านการเลือกหักค่าใช้จ่ายได้เกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงได้อีก

2) ให้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรให้ชัดเจน แม้ว่าจะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายมากขึ้น แต่เพื่อทำให้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะเมื่อมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะอย่างแน่นอนชัดเจน จะง่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีเงินได้ใน การบังคับใช้และปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง โดยไม่ต้องนำบทบัญญัติในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่เป็นกฎหมายที่ยากมาบังคับใช้และช่วยลดการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการขาดแนวปฏิบัติในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทำให้ผู้มีเงินได้สามารถคาดคะเนถึงภาระภาษีเงินได้ของตนได้ล่วงหน้า สิ่งนี้จะส่งผลให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายที่เกิดขึ้นจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรลดลง เนื่องจากปัจจุบันเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ไม่มีแนวปฏิบัติเกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร แม้จะได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้ด้วยก็ตาม ทั้งนี้ ให้แบ่งประเภทของค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้²⁰

(1) ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่จ่ายไปจริง²¹ ตามที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ที่ได้ระบุลงในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อน โดยให้กำหนดเพิ่มเติมลงในประมวลรัษฎากรมาตรา 48 (ข) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

¹⁹ การคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร และการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ก็ได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียวเท่านั้นเช่นกัน.

²⁰ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ที่มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะ.

²¹ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการหลักเกณฑ์การคำนวณหาต้นทุนอสังหาริมทรัพย์ในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร ที่ให้ถือตามจำนวนเงินที่ได้จ่ายไปเพื่ออสังหาริมทรัพย์ เมื่อมีการซื้อ หรือ ได้อสังหาริมทรัพย์นั้นมา.

ผลดีของการกำหนดให้ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ถือตามราคาซื้อขายที่ระบุไว้ใน สัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อน คือ ทำให้เจ้าหน้าที่ ผู้จัดเก็บภาษีมีอำนาจกำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ในขณะที่โอนอสังหาริมทรัพย์ครั้งก่อนแจ้ง ราคาซื้อขายจริงได้ หากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดข้อสงสัยว่า จะมีการวางแผนหนีภาษีด้วยการ สร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง และผู้ขายกับผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในฐานะผู้ซื้อในการโอนครั้งก่อน ไม่สามารถพิสูจน์ได้ ว่าราคาขายที่มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ (ที่มีการปรับปรุงให้สะท้อน ราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์) อยู่มาก มีเหตุอันสมควรมาจากเหตุใด ดังเหตุผลและตัวอย่างที่ได้ อธิบายไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 รวมทั้งยังมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในฐานะผู้ซื้อในการโอนครั้งก่อน ต้องคอยควบคุมให้ ผู้ขายแจ้งราคาซื้อขายจริง เพราะการที่กฎหมายกำหนดให้ถือตามราคาซื้อขายจริงตามที่ระบุไว้ใน สัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเท่านั้น หากผู้ขายแจ้งราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง²² ก็จะมีผลทำให้ในเวลาที่น่าอสังหาริมทรัพย์ออกขายต่อไป ผู้ซื้อหรือผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะมีต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ต่ำ และต้องเสียภาษีเงินได้สูง²³

(2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้นำจำนวนเงิน ที่ได้ใช้ไปเพื่อให้ได้มา และเพื่อการขายอสังหาริมทรัพย์ มาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน เช่น ค่าปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ค่านายหน้า ค่าโฆษณา ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ เป็นต้น โดยรายการ ค่าใช้จ่ายเหล่านี้ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แม้ว่าการกำหนดรายการค่าใช้จ่ายลง ในกฎหมายลำดับรอง จะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายภาษี แต่เพื่อทำให้กฎหมายแม่บทสั้น และกระชับ ประกอบกับการกำหนดรายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นเพียงหลักเกณฑ์ทางเทคนิค จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดไว้ในกฎหมายแม่บท และด้วยความรวดเร็วในการออกกฎหมายลำดับรอง หากภายหลังพบว่ามีค่าใช้จ่ายใดสมควรอนุญาตให้ผู้มีเงินได้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ก็จะสามารถ ปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ทันที เนื่องจากการออกกฎหมายลำดับรองมีต้องผ่าน

²² เหตุที่ผู้ขายแจ้งราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง อาจเกิดจากผู้ขายที่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ต้องการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในจำนวนที่ต่ำ เพราะภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากรายรับที่ได้จาก การขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักค่าใช้จ่าย.

²³ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากวิทยานิพนธ์เรื่อง “ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขาย อสังหาริมทรัพย์” โดย วิทยา แจ่มเจ็ตรวิ น. 204.

กระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายมอบหมายไว้ให้อำนาจไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 ทั้งนี้ การกำหนดรายการค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายลำดับรอง มีผลทำให้สามารถบังคับใช้เป็นการทั่วไป ทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในวิธีการหักค่าใช้จ่าย และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ช่วยแก้ปัญหาการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจากการใช้ดุลพินิจพิจารณาหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดงลงได้

นอกจากนี้ รายการค่าใช้จ่ายต่างๆ ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่า ต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้อง และจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในจำนวนที่สมควร โดยจะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบ และสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เพื่อแก้ไขกรณีภาษีโดยการสร้างหลักฐานเท็จให้ตรงตามรายการค่าใช้จ่ายที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และปัญหาการสมยอมกันให้หักค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้มีเงินได้

ทั้งนี้ การกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ มีผลทำให้กรมสรรพากรสามารถใช้หลักฐานค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมาคำนวณรายได้ของผู้ออกหลักฐาน ทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และยังทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรทำการหนีภาษีด้วยการสร้างหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จหรือไม่ โดยตรวจสอบจากผู้ออกหลักฐาน

3) ในส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ผู้วิจยขอเสนอให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และแก้ไขเป็นให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว โดยให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปี มาปฏิบัติ

5.2.2.2 แนวทางการปรับปรุงเงินได้สุทธิที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้วิจยขอเสนอให้กระทรวงการคลังนำเอาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค หรืออัตราเงินเฟ้อของไทยในแต่ละปี ซึ่งอัตราดังกล่าวสามารถหาได้ตามวิธีการคำนวณที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.2 มากำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี เพื่อนำมาปรับลดเงินได้สุทธิภายหลังการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อให้กลายเป็นเงินได้ที่แท้จริง เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเกิดความเป็นธรรม ภายใต้เงื่อนไขการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.2 การจัดเก็บ

ภาษีจากเงินได้ที่แท้จริงนี้จะสนับสนุนให้ผู้มีเงินได้เกิดความสนใจในการเสียภาษี ลดแรงจูงใจผู้มีเงินได้ที่จะทำการหนีภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร อาทิ การแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นที่จริงได้ และการนำเอาอัตราการผลิตเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภคหรืออัตราเงินเฟ้อมากำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอน มีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งผู้มีเงินได้สูงและต่ำได้รับการยกเว้นเงินได้สุทธิที่เป็นผลจากภาวะเงินเฟ้อในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งไม่กระทบต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง

ทั้งนี้ ให้กำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีลงในพระราชกฤษฎีกา แม้จะทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน แต่เนื่องจากการออกพระราชกฤษฎีกาสามารถทำได้อย่างรวดเร็ว ทำให้จำนวนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปีสอดคล้องกับภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปี เพราะการออกพระราชกฤษฎีกามีต้องผ่านกระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายมอบให้อำนาจไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 และควรกำหนดคำนิยามของคำว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” ให้ชัดเจนลงในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการตีความ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีเกิดความเข้าใจในการบังคับใช้และปฏิบัติตามกฎหมาย

5.2.2.3 แนวทางการปรับปรุงเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เนื่องจากราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ ตามมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร มีจำนวนต่ำกว่าราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่มาก ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มา โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษี และมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรที่กำหนดให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้ทำการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ โดยให้ภาคเอกชนจากหลายแห่งในพื้นที่เข้ามาทำการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ร่วมกับภาครัฐ เนื่องจากศักยภาพในการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ให้สะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ของภาคเอกชนมีมากกว่าภาครัฐ และเป็นการเพิ่มจำนวนบุคลากรในการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ภาครัฐ โดยให้นำข้อยกเว้นเรื่องระยะเวลาการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์คราวละ 4 ปี ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 มาใช้เป็นช่องทางการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ โดยไม่จำเป็นต้องรอให้ครบระยะเวลา 4 ปี แล้วจึงปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของอสังหาริมทรัพย์ โดยหากพบว่าในพื้นที่ใดมีราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการแตกต่างกับราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่มาก ให้ทำการปรับปรุง

ราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นใหม่ โดยให้เลือกปรับปรุงในพื้นที่ที่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มาก่อนพื้นที่อื่น ๆ วิธีการนี้จะช่วยให้ราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการสะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอได้

สำหรับกรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ขายอสังหาริมทรัพย์ไปในราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการเนื่องจากการขายให้แก่พี่น้อง หรือบุตรบุญธรรม หรือเป็นการขายตามคำพิพากษาของศาล หรือการขายทอดตลาดตามคำสั่งศาล ดังนั้น การให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแก่ผู้มีเงินได้ในกรณีดังกล่าวได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรว่าหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เนื่องจากการขายตามกรณีดังกล่าวข้างต้นให้นำราคาซื้อขายจริงมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่นเดียวกับที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3

ทั้งนี้ การปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้สะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ จะช่วยให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจพบถึงการหนีภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้²⁴ เช่น หากในขณะที่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรซื้ออสังหาริมทรัพย์ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจเกิดข้อสงสัยและสันนิษฐานได้ว่าเป็นการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ เพราะราคาขายที่แจ้งมีจำนวนสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการที่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เป็นจำนวนมาก และผู้ขายกับผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในฐานะผู้ซื้อไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงเหตุอันสมควรที่ทำให้ขายอสังหาริมทรัพย์ได้ในราคาที่สูงไว้ได้ดังตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจึงมีอำนาจกำหนดให้ผู้ขายแจ้งราคาซื้อขายจริงได้ โดยอาศัยอำนาจของมาตรา 48 (4) (ข) วรรคสอง ที่ผู้วิจัยเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติม

²⁴ เฉพาะกรณีซื้ออสังหาริมทรัพย์จากผู้ขายที่ไม่มีลักษณะตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 เนื่องจากบุคคลดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่จัดเก็บจากรายรับที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ก่อนหักค่าใช้จ่ายการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงจึงไม่กระทบต่อบุคคลดังกล่าวให้ต้องรับภาระภาษีที่สูง.

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรได้ ดังนี้

มาตรา 48 (4) (ข) ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

“เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นภาษีที่ต้องเสีย”

มาตรา 48 (4) (ข) ที่เสนอให้แก้ไขใหม่

“เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร เหลือเท่าใดให้หักด้วยจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คำนวณภาษีตามอัตรากำหนดเงินได้ ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นภาษีที่ต้องเสีย

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ในส่วนของต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นจริงที่ปรากฏอยู่ในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อน

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ในส่วนของค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้เป็นไปตามรายการที่อธิบดีกำหนด โดยจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้องและจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในจำนวนที่สมควร โดยจะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบ และสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

ในกรณีที่อธิบดีจะออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ในส่วนของค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามความในมาตรา 48 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยขอเสนอว่าในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ควรมีรายการค่าใช้จ่าย²⁵ ดังต่อไปนี้

(1) ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เช่น ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือค่าปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ค่าทนายความ ค่านายหน้า หรือค่าโฆษณา

(2) ค่าใช้จ่ายในการทำให้ดีขึ้นอันมีผลทำให้มูลค่าของอสังหาริมทรัพย์เพิ่มขึ้น แต่ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายในการบำรุงรักษา เช่น การซ่อมแซม เป็นต้น

²⁵ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการคำนวณหาต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มา และเพื่อการจำหน่ายซึ่งอสังหาริมทรัพย์ ในการคำนวณภาษีผลได้จากทุนที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร.

(3) ค่าใช้จ่ายในการโอนกรรมสิทธิ์ ค่าอากรแสตมป์ ภาษีที่ดิน

การพิจารณาว่ารายการค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ใดสมควรกำหนดให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรให้ผู้เชี่ยวชาญทางด้านเศรษฐศาสตร์ ภาษี เจ้าหน้าที่กรมที่ดิน ตัวแทนภาคประชาชน มาพิจารณากำหนดเพื่อให้เกิดความเหมาะสม และนำมาปรับใช้ต่อไป

มาตรา 50 (5) (ข) ที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

“สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นภาษีไว้เท่านั้น”

มาตรา 50 (5) (ข) ที่เสนอให้แก้ไขใหม่

“สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ตามหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของแต่ละการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นภาษีไว้เท่านั้น”

มาตรา 39 ให้เพิ่มเติมคำนิยามของคำว่า “จำนวนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปี” ให้มีความหมายเหมือนดังเช่นที่ผู้วิจัยได้เสนอให้เพิ่มเติมไว้ในกรณีอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

มาตรา 49 ทวิ ให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความตามที่ผู้วิจัยได้เสนอไว้ในกรณีอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

5.2.3 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

5.2.3.1 แนวทางการปรับปรุงการหักค่าใช้จ่าย

1) การคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปีและสิ้นปี กรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร²⁶ จึงไม่มีความจำเป็นต้องทำการแก้ไข แต่เนื่องจากการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าว ได้ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายต่างฉบับจากกรณีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา และที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มีผลทำให้กฎหมายภาษีเกิดความซับซ้อน และหากได้พิจารณาถึงค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จะเห็นได้ว่ามีลักษณะเป็นการเฉพาะ กับทั้งเงินได้สุทธิที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่

²⁶ การคำนวณภาษีเงินได้ทางการค้าในสหราชอาณาจักร และการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณรัฐจีน (ไต้หวัน) ก็กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเช่นกัน.

ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ก็อาจเป็นผลมาจากภาวะเงินเฟ้อ จึงควรมีการปรับลดเงินได้สุทธิ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเกิดความธรรม ดังนั้น จึงควรนำวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร มาบัญญัติขึ้นใหม่เป็นการเฉพาะลงในประมวลรัษฎากร มาตรา 48 ที่กำหนดถึงวิธีการคำนวณภาษี วิธีการหักค่าใช้จ่าย และหลักเกณฑ์ที่กำหนดรายละเอียดรายการค่าใช้จ่าย รวมถึงการปรับลดเงินได้สุทธิที่เกิดจากภาวะเงินเฟ้อ เพื่อลดความซับซ้อนของกฎหมายภาษี ที่เกิดจากการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายต่างฉบับกัน ดังที่ผู้วิจัยจะได้เสนอในข้อต่อไป

2) ในบทบัญญัติใหม่นี้ ให้กำหนดให้วิธีการคำนวณภาษีครึ่งปี และสิ้นปี เป็นไปตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของการหักค่าใช้จ่าย ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ตามเดิม

3) ให้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรให้ชัดเจน แม้ว่าจะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายภาษี แต่เพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เพราะเมื่อมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ ก็จะง่ายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้มีเงินได้ใน การบังคับใช้และปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง เนื่องจากไม่ต้องนำบทบัญญัติ หรือแนวทางปฏิบัติในการคำนวณหากำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงิน ได้นิติบุคคลซึ่งเป็นกฎหมายที่ยากมาบังคับใช้ การกำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ให้มีความแน่นอนชัดเจนดังกล่าว จึงมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่เกิดจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรลดลง

ทั้งนี้ ให้แบ่งประเภทของค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 ประเภทหลัก คือ ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ และค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนี้²⁷

(1) ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่ย้ายไปจริง²⁸ ตามที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ที่ได้ระบุลงในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อน โดยให้กำหนดเพิ่มเติมลงในประมวลรัษฎากรมาตรา 48

²⁷ ผู้วิจัยได้แนวคิดมาจากการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีผลได้จากทุน และภาษีเงินได้ทางการค้าที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ในสหราชอาณาจักร และการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีมูลค่าส่วนเพิ่มที่ดินในสาธารณจีน (ไต้หวัน) ที่มีการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรไว้เป็นการเฉพาะ.

²⁸ การคำนวณภาษีผลได้จากทุน และภาษีเงินได้ทางการค้าในสหราชอาณาจักรก็มีการกำหนดให้นำเงินที่ได้จ่ายไปเพื่อซื้ออสังหาริมทรัพย์มาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์.

ที่ได้บัญญัติขึ้นใหม่ เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ผลดีของการกำหนดให้นำราคาซื้อขายจริงที่ระบุไว้ในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อนมาเป็นต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ คือ ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมีอำนาจกำหนดให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ในขณะโอนอสังหาริมทรัพย์ครั้งก่อนแจ้งราคาซื้อขายจริง หากเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีเกิดข้อสงสัยและสันนิษฐานได้ว่าการวางแผนหนีภาษีด้วยการสร้างต้นทุนขายที่สูงกว่าราคาซื้อขายจริง และมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในฐานะผู้ซื้อ ต้องคอยควบคุมกำกับให้ผู้ขายแจ้งราคาซื้อขายจริง เพราะหากผู้ขายแจ้งราคาขายต่ำกว่าราคาซื้อขายจริง จะมีผลทำให้เมื่อได้นำเอาอสังหาริมทรัพย์นั้นออกขายต่อไป ผู้ซื้อหรือผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร จะมีต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ต่ำ และต้องเสียภาษีสูง เช่นเดียวกับที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.2.1

(2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ เช่น ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าประปา ไฟฟ้า ค่าทำถนน ค่าใช้จ่ายก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ค่าออกแบบแปลนแผนผัง รายจ่ายที่ให้ได้ว่าซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น โดยรายการค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์นี้ให้เป็นไปตามที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด แม้ว่าการกำหนดรายการค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายลำดับรอง จะสร้างความซับซ้อนให้แก่กฎหมายภาษี แต่เพื่อทำให้กฎหมายแม่บทสั้น และกระชับ ประกอบกับการกำหนดรายการค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นเพียงหลักเกณฑ์ทางเทคนิค จึงไม่จำเป็นต้องกำหนดไว้ในกฎหมายแม่บท และเนื่องจากความรวดเร็วในการออกกฎหมายลำดับรอง หากภายหลังพบว่ามีค่าใช้จ่ายใดสมควรอนุญาตให้ผู้มีเงินได้ที่หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ก็จะสามารถปรับปรุงให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้ในทันที เพราะการออกกฎหมายลำดับรองมีต้องผ่านกระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 ทั้งนี้ การกำหนดรายการค่าใช้จ่ายลงในกฎหมายลำดับรอง มีผลทำให้สามารถบังคับใช้เป็นการทั่วไป ทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในวิธีการค่าใช้จ่าย และจำนวนภาษีที่ต้องเสีย ช่วยแก้ปัญหาการทุจริตของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจากการใช้ดุลพินิจพิจารณาหลักฐานค่าใช้จ่ายที่ผู้มีเงินได้นำมาแสดงลงได้

นอกจากนี้ รายการค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้อง และจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์

ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในจำนวนที่สมควร โดยจะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบ และสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เพื่อแก้ไขการหนีภาษีโดยการสร้างหลักฐานเท็จให้ตรงตามรายการค่าใช้จ่ายที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และปัญหาการสมยอมกันให้หักค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ การกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องแสดงหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ มีผลทำให้กรมสรรพากรสามารถใช้หลักฐานค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมาคำนวณรายได้ของผู้ออกหลักฐาน ทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพิ่มขึ้น และยังทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจสอบได้ว่าผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ทำการหนีภาษีด้วยการสร้างหลักฐานค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จหรือไม่ โดยตรวจสอบจากผู้ออกหลักฐาน เช่นเดียวกับที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.2.1

4) ในส่วนของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ผู้วิจยขอเสนอให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 50 (5) (ข) แห่งประมวลรัษฎากร และแก้ไขเพื่อให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้วิธีเดียว โดยให้นำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับรายละเอียดรายการค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรในการคำนวณภาษีเงินได้ครึ่งปี และสิ้นปี มาปฏิบัติข้อเสนอนี้จะมีผลทำให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรที่มีลักษณะตามมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เกินไปกว่าค่าใช้จริงที่เกิดขึ้นจริง ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษีอย่างแท้จริง ส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการเก็งกำไรได้เพิ่มขึ้น อันมีผลช่วยลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจลงได้ และการยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ยังช่วยลดความซับซ้อนในเรื่องวิธีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ลง อันมีผลทำให้ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษี และในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีลดลงอีกด้วย

5.2.3.2 แนวทางการปรับปรุงเงินได้สุทธิที่ได้รับผลกระทบจากภาวะเงินเฟ้อ

ผู้วิจยขอเสนอให้กระทรวงการคลังนำอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค หรืออัตราเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นในแต่ละปีของไทย มากำหนดเป็นจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี เพื่อนำไปปรับลดเงินได้สุทธิให้เป็นไปตามระดับเงินเฟ้อ ตามวิธีการคำนวณหาอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค หรืออัตราเงินเฟ้อ และเงื่อนไขในการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี ที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.2 และ 5.2.2.2 เพื่อให้ผู้มีเงินได้เสียภาษีจากเงินได้ที่แท้จริงลดแรงจูงใจของผู้มีเงินได้ที่จะทำการหนีภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตาม

ความจำเป็นและสมควร อาทิ การแสดงหลักฐานค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ อันเห็นชัดเจน ซึ่งการกำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี จะไม่ก่อให้เกิดความไม่ธรรม ในแนวตั้ง เนื่องจากผู้มีเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปีจากผู้มีเงินได้สูงและต่ำจะได้รับการยกเว้นเงินได้สุทธิที่เป็นผลจากภาวะเงินเฟ้อในจำนวนที่เท่ากัน

นอกจากนี้ ให้กำหนดจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีลงในพระราชกฤษฎีกา แม้จะทำให้กฎหมายเกิดความซับซ้อน แต่เนื่องจากการออกพระราชกฤษฎีกาสามารถทำได้ อย่างรวดเร็ว ทำให้จำนวนเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นประจำปีสอดคล้องกับภาวะเงินเฟ้อที่เกิดขึ้นใน แต่ละปี เพราะการออกพระราชกฤษฎีกามีต้องผ่านกระบวนการพิจารณาและการให้ความเห็นชอบ ของรัฐสภา แต่สามารถกระทำได้โดยองค์กรฝ่ายบริหารที่กฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ ดังที่ได้ กล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อที่ 2.5 และควรกำหนดค่านิยมของคำว่า “จำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้น ประจำปี” ให้ชัดเจนลงในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 เพื่อป้องกันไม่ให้เกิดการตีความ ทำให้ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และผู้เสียภาษีเกิดความเข้าใจในการบังคับใช้และปฏิบัติตามกฎหมาย

ทั้งนี้ เนื่องจากอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้มี ระยะเวลาในการถือครองที่สั้น ดังนั้น ในการกำหนดให้นำจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปี ที่ อิงกับอัตราการเปลี่ยนแปลงดัชนีราคาผู้บริโภค หรืออัตราเงินเฟ้อของไทยในแต่ละปี มาปรับลด เงินได้สุทธิที่ได้รับภายหลังการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ควรมีเงื่อนไขเพิ่มเติมว่า ผู้มีเงินได้ที่จะได้รับการยกเว้นเงินได้สุทธิที่มีผลมาจากภาวะเงินเฟ้อ จะต้องถือครองอสังหาริมทรัพย์ มาแล้วกี่ปีขึ้นไป ซึ่งจะต้องเป็นจำนวนปีที่คาดว่าเงินได้สุทธิที่เกิดขึ้นนั้น ได้รับผลกระทบจาก ภาวะเงินเฟ้อ เช่น 2 - 3 ปี ขึ้นไป²⁹ เป็นต้น

5.2.3.3 แนวทางการปรับปรุงเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์

เพื่อทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่ง ในทางการค้าหรือหากำไรเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษี เพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรมใน การจัดเก็บภาษี และมีความสอดคล้องกับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ที่กำหนดให้นำค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้ทำการ ปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์ อยู่เสมอ โดยให้ภาคเอกชนจากหลายแห่งในพื้นที่เข้ามาทำการประเมินราคาอสังหาริมทรัพย์ ร่วมกับภาครัฐ และให้นำข้อยกเว้นเรื่องระยะเวลาการกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์ของ อสังหาริมทรัพย์คราวละ 4 ปี มาใช้เป็นช่องทางการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ

²⁹ ผู้วิจัยได้แนวความคิดมาจากผลงานวิชาการเรื่อง “ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital Gain Tax) สำหรับประเทศไทย” โดย วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล น.12.

โดยไม่จำเป็นต้องรอให้ครบระยะเวลา 4 ปี แล้วจึงทำการปรับปรุง โดยหากพบว่าพื้นที่ใดมีราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการแตกต่างกับราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่มาก ให้ทำการปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์นั้นใหม่ โดยเลือกปรับปรุงในพื้นที่ที่มีการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์มาก่อนพื้นที่อื่น ตามหลักการและเหตุผลที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 และ 5.2.2.3

สำหรับกรณีผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ขายอสังหาริมทรัพย์ไปในราคาต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เนื่องจากการขายให้แก่พี่น้อง หรือบุตรบุญธรรม หรือเป็นการขายตามคำพิพากษาของศาล หรือการขายทอดตลาดตามคำสั่งศาล ดังนั้น การให้นำราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแก่ผู้มีเงินได้ในกรณีดังกล่าวได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอให้ทำการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 49 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรว่าหากเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ต่ำกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการ เนื่องจากการขายตามกรณีดังกล่าวข้างต้นให้นำราคาซื้อขายจริงมากำหนดเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่นเดียวกับที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 และ 5.2.2.3

ทั้งนี้ การปรับปรุงราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการให้สะท้อนราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เสมอ จะช่วยให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถตรวจพบถึงการหนีภาษีที่อาจเกิดขึ้นจากการกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ด้วยการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ เช่น หากในขณะที่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ซื้ออสังหาริมทรัพย์ได้ตกลงกับผู้ขายให้แจ้งราคาขายต่อเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริง เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอาจเกิดข้อสงสัยและสันนิษฐานได้ว่าเป็นการสร้างต้นทุนขายให้สูงกว่าราคาซื้อขายจริงได้ เพราะหากราคาขายที่แจ้งมีจำนวนสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์ของทางราชการที่มีการปรับปรุงให้เป็นไปตามราคาตลาดแห่งอสังหาริมทรัพย์อยู่เป็นจำนวนมาก และผู้ขายกับผู้มีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ในฐานะผู้ซื้อไม่สามารถพิสูจน์ให้เห็นถึงเหตุอันสมควรที่ทำให้ขายอสังหาริมทรัพย์ได้ในราคาที่สูงได้ ดังตัวอย่างที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อที่ 5.2.1.3 เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีจึงมีอำนาจกำหนดให้ผู้ขายแจ้งราคาซื้อขายจริง โดยอาศัยอำนาจของมาตรา 48 (6) วรรคสอง (1) ที่ผู้วิจัยเสนอให้แก้ไขเพิ่มเติม

จากข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้น สามารถนำมาแก้ไขเพิ่มเติมข้อความในบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรได้ ดังนี้

ให้แก้ไขการคำนวณภาษีเงินได้ที่ได้รับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรเพิ่มเติมลงในมาตรา 48 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 48 (6) “เงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เงินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ภายหลังหักค่าใช้จ่ายที่มีการถือครองตั้งแต่สามปีขึ้นไป ให้นำมาหักกับจำนวนเงินที่ได้รับการยกเว้นประจำปีตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ได้ผลลัพธ์เท่าใด ให้นำไปคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (1) และ (2)

ค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรให้เป็นไปตามรายการค่าใช้จ่าย ดังนี้

- (1) ต้นทุนค่าอสังหาริมทรัพย์ ให้ถือตามราคาซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ที่เกิดขึ้นจริงที่ปรากฏอยู่ในสัญญาซื้อขายที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในวันที่มีการโอนครั้งก่อน
- (2) ค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้เป็นไปตามรายการที่อธิบดีกำหนด โดยจะต้องเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติที่เกี่ยวข้องและจำเป็นต่อเงินได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรในจำนวนที่สมควร และจะต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีตรวจสอบและสามารถพิสูจน์ได้ว่าใครเป็นผู้รับ”

ในกรณีที่อธิบดีจะออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ในส่วนของค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามความในมาตรา 48 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยขอเสนอว่าในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ควรมียรายการค่าใช้จ่าย³⁰ ดังต่อไปนี้

- (ก) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายสำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าประปา ไฟฟ้า การบำบัดน้ำเสีย ค่าทำถนน และทางเท้า เฉพาะที่ทำลงในแปลงที่ขาย
- (ข) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าสำรวจตรวจสอบ ค่าออกแบบแปลน”
- (ค) ค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมสิทธิและนิติกรรม
- (ง) ค่าของที่ดิน ค่าถมที่ดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่ กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้ออสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนน
- (จ) ทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา ซึ่งรวมถึงค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าว ด้วยเฉพาะส่วน ที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย

การพิจารณาว่ารายการค่าใช้จ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับการขายอสังหาริมทรัพย์ใดสมควรกำหนดให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ ผู้วิจัยเห็นว่าควรให้ผู้เชี่ยวชาญทางด้านเศรษฐศาสตร์ ภาษี เจ้าหน้าที่

³⁰ อ้างอิงจากรายการที่ให้ถือเป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ ของข้อ 5 แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.148/2557 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่ให้นำมาใช้ในการคำนวณเงินได้สุทธินิติกรรมขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไรโดยอนุโลม.

กรมที่ดิน ตัวแทนผู้ประกอบการค้าอสังหาริมทรัพย์ มาร่วมพิจารณาเพื่อให้เกิดความเหมาะสม และนำมาปรับใช้ต่อไป

มาตรา 50 (5) (ข) ผู้วิจัยขอเสนอให้เพิ่มเติมข้อความจากที่ได้เสนอให้แก้ไขไว้แล้ว ในกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ดังนี้

มาตรา 50 (5) (ข) ที่เสนอให้แก้ไขใหม่

“สำหรับอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางอื่นนอกจาก (ก) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ตามหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของแต่ละการได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ แล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ในมาตรา 48 (4) (ข) เป็นเงินภาษีทั้งสิ้นเท่าใด ให้หักเป็นภาษีไว้เท่านั้น เว้นแต่ในกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ให้นำเงินได้สุทธิภายหลังหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร มาหักกับจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นประจำปีตามที่กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกาตามความในมาตรา 48 (4) (ข) ได้ต่อเมื่อผู้มีเงินได้ถือครองอสังหาริมทรัพย์ มาแล้วตั้งแต่สามปีขึ้นไป”

มาตรา 39 ให้เพิ่มเติมคำนิยามของคำว่า “จำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นประจำปี” ให้มีความหมายเหมือนดังเช่นที่ผู้วิจัยได้เสนอให้เพิ่มเติมไว้ในกรณีอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา และกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

มาตรา 49 ทวิ ให้แก้ไขเพิ่มเติมข้อความตามที่ผู้วิจัยได้เสนอไว้ในกรณีอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรือได้รับจากการให้โดยเสน่หา และกรณีอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

กรม
บรรณานุกรม
ศ

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้น
 รัษฎากร.
 กรมธนารักษ์. (2555). *สรุปราคาประเมินทุนทรัพย์ที่ดินเพื่อใช้ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม*
 ปี 2555-2558 จังหวัดกรุงเทพมหานคร. สืบค้น 20 ตุลาคม 2557, จาก
http://www.treasury.go.th/ewt_news
 กรุงเทพธุรกิจออนไลน์. (2556, 12 มิถุนายน). อสังหาริมทรัพย์ ที่ย่านสยามแพงहुฉี่ คาดสิ้นปี
 ต.ร.ว.ละ 1.7 ลบ. กรุงเทพธุรกิจออนไลน์. สืบค้น 30 เมษายน 2557, จาก
<http://www.bangkokbiznews.com/home>
 กฤษฎา กฤษณะเศรษฐี. (2556). *อสังหาฯพารวย ฉบับ บ้าน ที่ดิน คอนโด พารวย*. กรุงเทพฯ:
 ชิงค์ ปียอนด์ บุ๊คส์.
 กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
 กิติพงษ์ อูร์พีพัฒน์พงศ์. (2556). *10 ข้อคิดลดภาษีคนทำงาน และนักลงทุน*. กรุงเทพฯ: อินเตอร์
 เนชั่นเนล วินเทจ.
 เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (พิมพ์ครั้งที่ 8
 แก้ไขเพิ่มเติม). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
 ไกรยุทธ ชีรตยาสินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้ และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.
 จามจุรี สิทธิวรรณรักษ์. (2524). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์* (วิทยานิพนธ์
 ปริญญาโท ศึกษาศาสตร์). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
 จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2553, มิถุนายน 22). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง* (ระดับชั้น
 ปริญญาโท คณะนิติศาสตร์). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
 จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (พิมพ์ครั้งที่ 2).
 กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
 จุฑาทอง จารุมิลินท. (2548). "Capital gains tax," *สรรพากรศาสตร์*, 52(5).
 ชมพูนุท โกสลากร เพิ่มพูนวิวัฒน์ และคณะ. (2550). *โครงการทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับภาษีมรดก*
และผลได้จากทุน (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, และคุณลักษณะ ตราชูธรรม. (2551). *ประมวลรัษฎากร ฉบับมีคำอธิบายย่อและคำพิพากษาศาลฎีกา* (พิมพ์ครั้งที่ 9). กรุงเทพฯ: สถาบัน ที.เทรนนิ่ง เซนเตอร์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2533). “กรณีอย่างไร? จึงถือว่าขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร และขายอย่างไร? จึงจะถือว่าเป็นการขายเป็นทางการค้าหรือหากำไร,” *คู่มือ*, 37, 37-53.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2542). *คำอธิบาย กฎหมายภาษีอากร เล่ม 1* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). *การวางแผนภาษีอากร Tax planning* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.training center.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (ม.ป.ป.). *กรณีศึกษาปัญหาภาษีอากร (ศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ)*. กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร.
- ชาลินี กุลแพทย์. (2557, 5 สิงหาคม). *นุชนารถช่วยจังหวะที่ดินพุ่งทำเงิน. กรุงเทพธุรกิจ. สืบค้น 4 กุมภาพันธ์ 2558, จาก*
<http://www.bangkokbiznews.com/news/detail/596437#sthash.C4pT1QaX.dpuf>
- ณัฐกนก ฐนนิธิพร. (2555). “การกำหนดราคาประเมินทุนทรัพย์,” *สรรพากรศาสตร์*, 59 (6), 17-28.
- ดิเรก ปัทมสิริวัฒน์. (2550). *การคลังเพื่อสังคม จินตนาการและการวิจัยเพื่อสังคมที่ดีกว่า* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: พี.เอ.ดีฟวิง.
- คุณลักษณะ ตราชูธรรม. (2555). *หลักกฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- ทนายคนที่ดินเมืองกาญจน์พุ่งแนวมอเตอร์เวย์ขยับเพิ่มไร่ละ5ล้าน. *ทูนใหญ่เตรียมผุดโมเดิร์นเทรด.* (2556). *โพสต์ทูเดย์*, น. 7.
- ทีมข่าวเศรษฐกิจ. (2556, 13 พฤศจิกายน). “คลังประกาศเข้มมาตรการภาษีจ่อดึงเอกชนประเมินราคาที่ดิน,” *ไทยรัฐ*, น.9.
- ทีมข่าวเศรษฐกิจ. (2556, 25 พฤศจิกายน). “เบญจาทออบ โภชภัฏโครงสร้างภาษีใหม่ภารกิจคลังขับเคลื่อนเศรษฐกิจ,” *ไทยรัฐ*, น. 8.
- ทีมข่าวเศรษฐกิจ. (2557, 10 มีนาคม). “เกษตรกรไทยบนเส้นทางปฏิรูปยึดพระราชดำริยุติฟุ้งฟ่าประชานิยม,” *ไทยรัฐ*, น. 8.
- บริษัท ไอ เอ็ม บัคส์ จำกัด. (2550). *บริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตนเอง Quality Tax Planning*. กรุงเทพฯ: ส.เจริญการพิมพ์.

บัณฑิต นิจถาวร. (2557, 28 เมษายน). ทศนะวิจารณ์การเมือง: ปัญหาการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของไทย. *กรุงเทพธุรกิจออนไลน์*. สืบค้น 27 พฤษภาคม 2557, จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home/detail/politics/opinion/bandid>

ประมวลรัชฎาภรณ์.

ปิ่นฉัตร อนันต์อภิบุตร. (2555). *การปฏิรูประบบภาษีเพื่อสังคมไทยเสมอหน้า* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาภรณ์ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาภรณ์ ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาภรณ์ ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัชฎาภรณ์ ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎาภรณ์ (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544.

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา. (2533). “คดีการขายที่ดินโดยมุ่งค้าหรือหากำไร,” *ศุลกากร*, 5, 26-27.

พิพัฒน์ ชันทอง. (2536). “การภาษีอากร ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตอนที่ 2,” *สรรพากรสาส์น*, 40 (4), 118-119.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ. (2554). *คำอธิบายประมวลรัชฎาภรณ์ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

ภัทรภร เปี่ยมทองคำ. (2555). *ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัชฎาภรณ์: ศักยภาพภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

มนินธ์ สุทธิวัฒนานิติ. (ม.ป.ป.). *บทวิเคราะห์ปัญหาที่เกี่ยวข้องกับความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เป็นธรรมในระบบเศรษฐกิจไทย และแนวทางปฏิรูปเพื่อแก้ไขปัญหา: ปัญหาการถือครองที่ดินโดยไม่ได้ใช้ประโยชน์และข้อเสนอในการแก้ไขปัญหาดังกล่าวของประเทศไทย* (เอกสารประกอบการอบรมเชิงปฏิบัติการ). กรุงเทพฯ: สถาบันสิทธิมนุษยชนแห่งเอเชีย.

มานิต นิธิประทีป. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช หน่วยที่ 1-7* (พิมพ์ครั้งที่ 4). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

- มานิตย์ จุมปา. (2548). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยทรัพย์สิน*. กรุงเทพฯ: ด้านสหราชอาณาจักรพิมพ์.
- บุษกรภูมิ จารุเศร์ณี. (2555). *ส่องกล้องมองเงินเพื่อไทย บทบาทภาครัฐและมาตรการรับมือ* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักนโยบายเศรษฐกิจมหภาค สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.
- ราคาที่ดินเศรษฐกิจพิเศษพุ่ง 100 %. (2558, 8 มกราคม). *ไทยรัฐ*, น.9.
- วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. (2544). *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector* บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. (2545). *ข้อเสนอการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีผลได้จากทุน (Capital gain tax) สำหรับประเทศไทย* (ผลงานวิชาการ). กรุงเทพฯ: สำนักนโยบายภาษี สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมาย เนติบัณฑิตยสภา.
- วิทยา แจ่มเจ็ดริ้ว. (2542). *ปัญหาการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- วิริยะ นามศิริพงศ์พันธุ์. (2554). *ปฏิรูปภาษี การคลัง และงบประมาณเพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม*, กรุงเทพฯ.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. (2544). *คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ศุภลักษณ์ พิณีจิวาดล. (2547). *คำอธิบายทฤษฎีและหลักการกฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- เศรษฐกิจไทย เริ่มฟื้นตัวนี้ รายละเอียดภาษีมรดก- ปล่อยให้ เก็บขึ้นต้น 5%. (2557, 19 พฤศจิกายน). *ไทยรัฐ*, น. 9.
- สมคิด บางโม. (2555). *การภาษีอากรธุรกิจ* (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: วิทพัฒนา.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2526). *เศรษฐกิจที่ศรัทธาว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *จุลพาท*, 52 (3), น.33.
- สถณี อาชวานันทกุล. (2554, 10 มกราคม). *ทัศนะวิจารณ์การเมือง: วิธีลดความเหลื่อมล้ำด้วยตลาดทุน* (1) ภาษีกำไรส่วนเกินทุน. สืบค้น 30 เมษายน 2557, จาก <http://www.bangkokbiznews.com/home/detail/politics/opinion/sarinee-achavanuntak>

- สำนักงาน คณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักงานพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม. (2554). *สถานการณ์ความยากจนและความเหลื่อมล้ำของประเทศไทย ปี 2553*. กรุงเทพฯ: สำนักงานคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ สำนักงานพัฒนาฐานข้อมูลและตัวชี้วัดภาวะสังคม.
- สำนักงานสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (2556). *คำชี้แจงการปรับปรุงดัชนีราคาผู้บริโภค ปีฐาน 2554*. นนทบุรี: สำนักงานสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.
- สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. (ม.ป.ป.). *คู่มือคำถาม คำตอบที่พบบ่อย*. นนทบุรี: สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.
- สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. *กระบวนการจัดทำและเผยแพร่ดัชนีเศรษฐกิจการค้า ดัชนีราคาผู้บริโภค*. นนทบุรี: สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์.
- สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ดัชนีราคาผู้บริโภค*. สืบค้น 14 มิ.ย. 2558, จาก http://www.price.moc.go.th/price/cpi/handbook/book_cpi_base_45.html
- สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ตารางสรุปดัชนีราคาผู้บริโภคชุดทั่วไปปี 2556*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/stat/others/indexg_report2.asp?list_year=2556
- สำนักดัชนีเศรษฐกิจการค้า. (ม.ป.ป.). *ตารางสรุปดัชนีราคาผู้บริโภคชุดทั่วไปปี 2557*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/stat/others/indexg_report2.asp?list_year=2557
- สำนักพิมพ์ธรรมนิติ. (ม.ป.ป.). *ปัญหาภาษีเงินได้และภาษีการค้าของธุรกิจการค้าสังหาริมทรัพย์*. กรุงเทพฯ: ผู้แต่ง.
- สำนักสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. (2558, 5 มกราคม). *ดัชนีราคาผู้บริโภคทั่วไปและดัชนีราคาผู้บริโภคพื้นฐานของประเทศเดือนธันวาคม 2557 และปี 2557*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/data/index_47.asp?list_month=12&list_year=2557&list_region
- สำนักสารสนเทศและดัชนีเศรษฐกิจการค้า กลุ่มดัชนีราคาผู้บริโภค. (2557, 2 มกราคม). *อัตราเงินเฟ้อของประเทศเดือนธันวาคม 2556 และปี 2556 สูงขึ้นในอัตราที่ชะลอลง*. สืบค้น 14 มิถุนายน 2558, จาก http://www.indexpr.moc.go.th/price_present/cpi/data/index_47.asp?list_month=12&list_year=2556&list_region
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.
- โสภณ พรโชคชัย. (2555). “ราคาประเมินทางราชการกับทำที่ดินที่แพงที่สุด,” *Make Money*, น.84.

- โสภณ พรโชคชัย. (2555). ราคาประเมินทางราชการกับทำเลที่ดินที่แพงที่สุด. สืบค้น 22 มกราคม 2558, จาก <http://www.thaiappraisal.org/thai/market/marketview.php?strquery=market367.htm>
- โสภณ พรโชคชัย. (2557). “ชี้ทำเลรุ่งเรืองและรุ่งริ่งในกรุงเทพฯ,” *มูลนิธิประเมินค่าทรัพย์สินแห่งประเทศไทย*, 13 (4), น.12.
- อดิสร อิศรางกูร ณ อยุธยา. (2554, 27 พฤศจิกายน). *ที่อยู่คน ที่อยู่ป่า ทางเดินน้ำ และที่ทำกิน ผังเมืองไทย?* สืบค้น 15 กุมภาพันธ์ 2557, จาก <http://tdri.or.th/tdri-insight/ar004/>
- อนุชา กุลวิสุทธิ. (2555). *ซื้อขายบ้านเพื่อการลงทุน (พิมพ์ครั้งที่ 5)*. กรุงเทพฯ: พิมพ์ดีการพิมพ์.
- อนุชา กุลวิสุทธิ. (2556). *ลงทุนในอสังหาริมทรัพย์แบบมืออาชีพ (พิมพ์ครั้งที่ 12)*. กรุงเทพฯ: พิมพ์ดีการพิมพ์.
- อมรศักดิ์ พงศ์พศุดม. (2556). *กลยุทธ์การวางแผนภาษี Advance tax planning and strategy (พิมพ์ครั้งที่ 2)*. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์ 50.
- อรัญ ธรรมมโน. (2518). *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง*. กรุงเทพฯ: บพิช.
- อรัญ ธรรมมโน. (2548). *ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (ฉบับปรับปรุง)*. กรุงเทพฯ: อมรินทร์ พรินต์ติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง.
- โอเคนชั่น. (2550, 2 กุมภาพันธ์). *การบริหารภูมิภาคของสหราชอาณาจักร. โอเคนชั่น*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, จาก <http://www.oknation.net/blog/manoot/2007/02/02/entry-1>

ภาษาต่างประเทศ

- Are all assets liable to Capital Gains Tax?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/basics.htm#2>
- Capital allowances the basics. Retrieved November 20, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/basics.htm>
- CG18020 - Annual exempt amount: annual exempt amounts. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/cg18020.htm>
- Claim Income Tax reliefs. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/income-tax-reliefs/overview>
- General Description of Taxation: Land Value Increment Tax. Retrieved January 5, 2015, from <http://english.tpctax.taipei.gov.tw/ct.asp?xItem=1081662&ctNode=29237&mp=103012>

Gifts, inheritance, divorce - is Capital Gains Tax due?. Retrieved November 10, 2014, from [https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/Gifts- inheritance-divorce.htm](https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/Gifts-inheritance-divorce.htm)

How to claim a loss - and the time limits for doing so. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/losses.htm#3>

Office property and equipment. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/office-property>

Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005.

Income Tax Act 2007.

Is the loss “allowable” for Capital Gains Tax purposes?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/intro/losses.htm#2>

Legal and financial costs. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/legal-financial>

Marketing, entertainment and subscriptions. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/marketing-entertainment-subscriptions>

Rates for Capital Gains Tax 2011-12, 2012-13 and 2013-14. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm>

Records you’ll need. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/records>.

Rental income tax is high in Taiwan. Retrieved December 1, 2014, from <http://www.globalpropertyguide.com/Asia/Taiwan/Price-History>

Reselling goods. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/reselling-goods>

Staff expenses. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/expenses-if-youre-self-employed/staff>

Step 2: Work out how much your property cost. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#3>

Step 3: Work out how much you spent to buy, sell or improve the property. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#4>

Step 4: Work out the gain or loss so far. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt/property/calc-cgt.htm#5>

Step 6: Work out your Capital Gains Tax bill. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt / property/calc-cgt.htm#7>

Step1: Work out how much you received. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt / property/calc-cgt.htm#2>

Tax allowance and relief if you're self-employed. Retrieved November 20, 2014, from <https://www.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>

Tax when you sell property. Retrieved December 1, 2014, from <https://www.gov.uk/tax-sell-property>
Taxation of Chargeable Gains Act 1992.

Tax-free allowances for Capital Gains Tax. Retrieved November 10, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/rates/cgt.htm#1>

Unit: Land Value Increment Tax. Retrieved December 1, 2014, from http://www.kctax.gov.tw/en/book08/08_06.aspx

Walter Sinclair & E.Barry Lipkin. (2014). *St.james's place wealth management tax guide 2014-2015*. London: Palgrave Macmillan.

What is Capital Gains Tax?. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.gov.uk/capital-gains-tax#1>

Working out your capital gains or losses for 2013-14. Retrieved November 10, 2014, from <https://www.hmrc.gov.uk/cgt / property/calc-cgt.htm#1>

กรม
การ
การ
การ

ภาคผนวก

ด
พ
ค

ภาคผนวก ก

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก
เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11)
พ.ศ. 2502

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2502
เป็นปีที่ 14 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรเสียใหม่อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 แห่งประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 และมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกากำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2496 และพระราชกฤษฎีกากำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2497

มาตรา 4 อัตราค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักตามพระราชกฤษฎีกานี้ ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการในปี พ.ศ. 2503 เป็นต้นไป

มาตรา 5 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(5) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ยอมให้หักค่าใช้จ่าย

ดังต่อไปนี้

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ก) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ข) ถ้าเป็นที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรมในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ค) ถ้าเป็นที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรมในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(ง) ถ้าเป็นยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(จ) ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

เว้นแต่ ผู้มีเงินได้ตาม (ก) ถึง (จ) จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามี ค่าใช้จ่ายมากกว่านั้นก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่า มีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

(2) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20

(3) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20

“มาตรา 6 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

(1) เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะให้หักค่าใช้จ่ายในการเหมา ร้อยละ 60

(2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก (1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 เว้นแต่ผู้มีเงินได้ตาม (1) หรือ (2) จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลมแต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

มาตรา 7 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 เว้นแต่ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลมแต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้น ก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์” (แก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 70) พ.ศ. 2520 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2520 เป็นต้นไป)

มาตรา 8 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังต่อไปนี้ (ดูคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.120/2545)

- | | |
|---|-----------|
| (1) การเก็บค่าตั้งหรือค่าเกมจากการพนัน การแข่งขันหรือการเล่นต่าง ๆ | ร้อยละ 65 |
| (2) การถ่าย ล้างอัด หรือขยายรูป ภาพยนตร์ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ | ร้อยละ 70 |
| (3) การทำกิจการคานเรือ อุเรือ หรือซ่อมเรือที่มีใช้ซ่อมเครื่องจักร เครื่องกล | ร้อยละ 70 |
| (4) การทำรองเท้า และเครื่องหนังแท้หรือหนังเทียม รวมทั้งการขายส่วนประกอบ | ร้อยละ 70 |
| (5) การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้าหรือสิ่งอื่นๆ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ | ร้อยละ 70 |
| (6) การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซมเครื่องเรือน รวมทั้งการขายส่วนประกอบ | ร้อยละ 70 |
| (7) การทำกิจการ โรงแรมหรือภัตตาคาร หรือ การปรุงอาหาร หรือเครื่องดื่มจำหน่าย | ร้อยละ 70 |
| (8) การตัด ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย | ร้อยละ 70 |
| (9) การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง | ร้อยละ 70 |

- (10) การทำวรรณกรรม ร้อยละ 75
- (11) การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น ๆ รวมทั้งการขาย
ส่วนประกอบ ร้อยละ 75
- (12) การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วย สถานพยาบาลเฉพาะที่มี
เตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาลและการจำหน่ายยา ร้อยละ 75
- (13) การโม้หรือย้อยหิน ร้อยละ 75
- (14) การทำป่าไม้ สวนยาง หรือ ไม้ยืนต้น ร้อยละ 80
- (15) การขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ ร้อยละ 80
- (16) การทำบล็อก และตรา การรับพิมพ์ หรือเขียนสมุด เอกสารรวมทั้ง
การขายส่วนประกอบ ร้อยละ 80
- (17) การทำเหมืองแร่ ร้อยละ 80
- (18) การทำเครื่องดัดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องดัด ร้อยละ 80
- (19) การทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบ เครื่องซีเมนต์ หรือดินเผา ร้อยละ 80
- (20) การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า ร้อยละ 80
- (21) การทำน้ำแข็ง ร้อยละ 80
- (22) การทำกาบ แป้งเปียกหรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกันและการทำแป้ง
ชนิดต่าง ๆ ที่มีใช้เครื่องสำอาง (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา
(ฉบับที่ 89) พ.ศ. 2523 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2522 เป็นต้นไป) ร้อยละ 80
- (23) การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติก หรือเครื่องยางสำเร็จรูป ร้อยละ 80
- (24) การซักกรีด หรือย้อมสี ร้อยละ 80
- (25) การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่นซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต ร้อยละ 80
- (26) รางวัลที่เจ้าของม้าได้จากการส่งม้าเข้าแข่ง ร้อยละ 80
- (27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝากหรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน
โดยเด็ดขาดจากการขายฝาก ร้อยละ 85
- (28) การรมยาง การทำยางแผ่น หรือยางอย่างอื่น ที่มีใช้สำเร็จรูป ร้อยละ 85
- (29) การฟอกหนัง ร้อยละ 85
- (30) การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลือของน้ำตาล ร้อยละ 85
- (31) การจับสัตว์น้ำ ร้อยละ 85
- (32) การทำกิจการโรงเลื่อย ร้อยละ 85
- (33) การกลั่นหรือหีบน้ำมัน ร้อยละ 85

- (34) การให้เช่าซื้อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวล
 รัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร
 (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ร้อยละ 85
- (35) การทำกิจการโรงสีข้าว ร้อยละ 85
- (36) การทำเกษตรกรรมประเภทไม้ล้มลุกและัญชาติ ร้อยละ 85
- (37) การอบหรือปรมไบยาสูบ ร้อยละ 85
- (38) การเลี้ยงสัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุดิบได้ ร้อยละ 85
- (39) การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุดิบได้ ร้อยละ 85
- (40) การทำนาเกลือ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 89) พ.ศ. 2523
 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2522 เป็นต้นไป) ร้อยละ 85
- (41) การขายเรือกำปั่นหรือเรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ เรือยนต์
 มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ ร้อยละ 85
- (42) การขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เช่าซื้อที่ดิน (แก้ไขเพิ่มเติมโดย
 พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 131) พ.ศ. 2526 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2525
 เป็นต้นไป) ร้อยละ 61
- (43) การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี
 นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใดๆ
- (ก) สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 60
- (ข) สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 40
- การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท
 (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 134) พ.ศ. 2526 ใช้บังคับสำหรับ
 เงินได้ปีภาษี 2525 เป็นต้นไป)

เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงาน
 ประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและ
 สมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไข
 เพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไข
 เพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดย
 อนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตรา

ค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามียค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ (แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 70) พ.ศ. 2520 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2520 เป็นต้นไป)

มาตรา 8 ทวิ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งได้แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ที่มีได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2506 มาใช้บังคับโดยอนุโลม” (แก้ไขโดยประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 155 ใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2515 เป็นต้นไป)

มาตรา 9 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง รักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

จอมพล ส. ธนะรัตน์

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท มีค่าใช้จ่ายมากน้อยต่างกันทั้งนั้น ถ้ากำหนดค่าใช้จ่ายให้หักเป็นการเหมาตามตัวทุกประเภทแล้ว ย่อมไม่เป็นธรรม สมควรยอมให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภท ตามความจำเป็นได้

(ร.จ.เล่มที่ 76 ตอนที่ 116 วันที่ 12 ธันวาคม 2502)

ป
พ
ค

ภาคผนวก ข

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน
จากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165)
พ.ศ. 2529

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ 28 มกราคม พ.ศ. 2529
เป็นปีที่ 41 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรยกปรับปรุงการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรบางประเภทที่เป็นเงินปันผล หรือเงินเฉลี่ยคืนที่บุคคลได้รับจากการเป็นสมาชิกสหกรณ์ อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 159 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 48 (4)(ข) และมาตรา 50 (5)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิก

(1) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 122) พ.ศ. 2525

(2) พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 141) พ.ศ. 2526

มาตรา 4 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ตามมาตรา 48 (4)(ข) และมาตรา 50 (5)(ข) แห่งประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังต่อไปนี้

จำนวนปีที่ถือครอง	ร้อยละของเงินได้
1 ปี	92
2 ปี	84
3 ปี	77
4 ปี	71
5 ปี	65
6 ปี	60
7 ปี	55
8 ปีขึ้นไป	50

เว้นแต่ ผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่าค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก เปรม ติณสูลานนท์

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรกำหนดค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้า หรือหากำไรเสียใหม่ให้เหมาะสมแก่สถานการณ์ปัจจุบันจึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ.เล่มที่ 103 ตอนที่ 15 วันที่ 31 มกราคม 2529)

ด
พ
ค

ภาคผนวก ค

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ทางค้ำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342)
พ.ศ. 2541

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2541
เป็นปีที่ 53 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้ำหรือหากำไร (ฉบับที่ 244) พ.ศ.2534

มาตรา 4 ให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่ต้องจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ดังต่อไปนี้ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้ำหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตาม มาตรา 91/2 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งขายหรือมีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมิไว้ในการประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตาม (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายในห้าปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น เว้นแต่

(ก) การขายหรือการถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

(ข) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

(ค) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปีนับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น ในกรณีที่ที่ดินและอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างตาม (ค) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนดเวลาห้าปีตามความใน (6) ให้ถือตามระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดินหรืออาคารหรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

(ง) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

(จ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

(ฉ) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

(ช) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่น นอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนนั้น

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากรัฐบาลมีนโยบายที่จะปรับปรุงวิธีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเสียใหม่ โดยจัดเก็บจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในระบบการจดทะเบียนของกรมที่ดิน และสมควรเพิ่มเติมข้อยกเว้น กรณีการโอนให้แก่บุตรชอบด้วยกฎหมายโดยไม่มีค่าตอบแทน การโอนในทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรม การโอนหรือแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐตามที่กำหนด โดยไม่ให้ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมยิ่งขึ้น รวมทั้งสมควรปรับปรุงหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขสำหรับการพิจารณาว่าเป็นกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีความชัดเจนยิ่งขึ้น จำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 115 ตอนที่102 วันที่31 ธันวาคม 2541)

กรม
พาณิชย์
และ
อุตสาหกรรม

ภาคผนวก ง

พระราชกฤษฎีกา
ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376)
พ.ศ. 2544

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
ให้ไว้ ณ วันที่ 17 มกราคม พ.ศ. 2544
เป็นปีที่ 56 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดชมีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์บางกรณี อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 221 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย และมาตรา 3 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544”

มาตรา 2 พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป

มาตรา 3 ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตาม มาตรา 4 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (5) แห่งประมวลรัษฎากร และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้วเมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 48 (1) และ (2) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่มีผู้มีเงินได้ดังกล่าวไม่ขอรับเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนหรือไม่ขอเครดิตเงินภาษีที่ถูกหักไว้คืนไม่ว่าทั้งหมดหรือบางส่วน

มาตรา 4 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

ชวน หลีกภัย

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ผู้มีเงินได้ที่ได้รับเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 4(6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 ซึ่งได้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว โดยเมื่อถึงกำหนดยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ให้ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาคำนวณเป็นเงินได้พึงประเมิน เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้

(ร.จ. ฉบับกฤษฎีกา เล่ม 118 ตอนที่ 5 ก วันที่ 29 มกราคม 2544)

๑๒๓

ภาคผนวก จ

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 148/2557

เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ และแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ที่จะนำไปคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หรือในการคำนวณเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากร จึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.61/2539 เรื่อง การคำนวณกำไรสุทธิและเงินได้สุทธิสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ลงวันที่ 1 พฤษภาคม พ.ศ.2539

ข้อ 2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่ง ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชียุ่่น

ข้อ 3 การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ดังต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละ รอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชียุ่่น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตราค่าไรขั้นต้น

การคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นกิจการที่มีส่วนได้เสียสาธารณะ (Publicly Accountable Entities) ตามมาตรฐานการบัญชี ซึ่งประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2 โดยให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

คำว่า “กิจการขายอสังหาริมทรัพย์” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า การขายที่ดิน การขายที่ดินพร้อมสิ่งปลูกสร้าง การขายสิ่งปลูกสร้าง และการขายอาคารชุด

ข้อ 4 ในการคำนวณรายได้ตามข้อ 3 ให้ถือปฏิบัติดังนี้ (1) รายได้ หมายความว่ารวมทั้งเงิน ทรัพย์สิน ประโยชน์ที่คำนวณได้เป็นเงิน และ ภาษีอากรหรือค่าธรรมเนียมที่ผู้ขายมีหน้าที่ต้องเสียตามกฎหมาย แต่ได้ผลักภาระให้ผู้ซื้อหรือผู้เช่าซื้อเป็น ผู้ออกให้ (2) ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับชำระเงินจอง เงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกัน ตามใบจองหรือเอกสารทำนองเดียวกันก่อนทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขาย ซึ่งตามข้อตกลงต้องคืนเงินทั้งจำนวนนั้นแก่ผู้จ่ายเงินดังกล่าวโดยไม่มีเงื่อนไขภายในกำหนดเวลาตามข้อตกลง แต่ต้องไม่เกิน 1 ปี หากไม่มีการทำสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาจะซื้อจะขายไม่ว่ากรณีใด และในทางปฏิบัติบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ได้รับชำระเงินดังกล่าวได้คืนเงินตามข้อตกลงนั้น เช่นนี้ให้ถือว่าเงินจองเงินมัดจำ หรือเงินอื่นทำนองเดียวกันดังกล่าว มิใช่รายได้ตาม (1) ในขณะที่ได้รับเงินดังกล่าว

ข้อ 5 ให้ถือรายการต่อไปนี้เป็นมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายในแต่ละโครงการ

(1) ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากที่ดินแปลงที่ขาย เช่น ค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ สำหรับสิ่งปลูกสร้าง ค่าปลูกต้นไม้ จัดสวนหย่อม ปลูกสนามหญ้า ชุดหรือสร้างสระน้ำ ระบบระบายน้ำ การประปา ไฟฟ้า โทรศัพท์ การบำบัดน้ำเสีย ค่าทำถนนและทางเท้า เป็นต้น ทั้งนี้เฉพาะที่กระทำลงในที่ดินแปลงที่ขาย

(2) ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นก่อนเริ่มโครงการ เช่น ค่าปรึกษาทางกฎหมาย ค่าปรึกษาการลงทุน ค่าใช้จ่ายในการประเมินราคาที่ดิน ค่าใช้จ่ายในการศึกษาความเป็นไปได้ของโครงการ ค่าวิเคราะห์โครงการ ค่าสำรวจตรวจสอบ และค่าออกแบบแปลนแผนผัง เป็นต้น

(3) รายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งที่ดิน เช่น ค่านายหน้า ค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เป็นต้น

(4) ค่าของที่ดิน ค่าถมดินที่ใช้ไปเพื่อสร้างสิ่งสาธารณูปโภคอันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้น เช่น ใช้ทำถนนทางเท้า ท่อ หรือทำระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ ระบบการระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวม เป็นต้น รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการสร้างสิ่งดังกล่าวด้วยเฉพาะส่วนที่พัฒนาแล้วพร้อมจะขาย สำหรับค่าของที่ดิน ค่าถมดิน ที่ใช้ไปเพื่อทำสวนหย่อม สนามหญ้า บึง หรือ สระน้ำ สนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคาร สโมสร สปอร์ตคลับ ปลูกต้นไม้ เป็นต้น ซึ่งที่ดินดังกล่าวยังเป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย จะนำไป รวมคำนวณเป็นต้นทุนของที่ดินแปลงที่ขายไม่ได้ เว้นแต่ต้องตกอยู่ในภาระจำยอมเพื่อประโยชน์แก่ ที่ดิน จัดสรรตามกฎหมายว่าด้วยการจัดสรรที่ดินหรือกฎหมายอื่นลักษณะทำนองเดียวกัน

(5) ค่าก่อสร้างระบบไฟฟ้า ประปา โทรศัพท์ เป็นต้น อันเป็นทรัพย์สินส่วนที่กำหนดไว้เพื่อใช้ประโยชน์ร่วมกันสำหรับผู้ซื้อสังหาริมทรัพย์ในโครงการนั้นและอยู่นอกที่ดินแปลงที่ขาย ซึ่งเมื่อติดตั้งแล้วเสร็จต้องตกเป็นกรรมสิทธิ์ของส่วนราชการหรือขององค์การบริหารผู้ให้บริการของระบบดังกล่าว

(6) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่เกิดจากสัญญากู้ยืมเงินเพื่อนำมาใช้ในการจัดสรรที่ดินหรือพัฒนาที่ดิน เพื่อขายแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่โครงการนั้นพร้อมที่จะขาย แต่ไม่รวมถึงดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสอง ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตาม (4) วรรคสองของแต่ละโครงการเฉพาะส่วนของดอกเบี้ยที่ถึงกำหนดชำระก่อนที่สิ่งปลูกสร้างนั้นพร้อมที่จะให้บริการ ให้ถือเป็นต้นทุนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น

ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมตามวรรคหนึ่ง และวรรคสอง ที่ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่โครงการนั้นพร้อมจะขายหรือพร้อมจะให้บริการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถึงกำหนดชำระได้ทั้งจำนวน

หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายที่ดินดังกล่าว ได้นำค่าดอกเบี้ยเงินกู้ดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายไปก่อนแล้วทั้งจำนวน ก็ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นปรับปรุง กำไร

ขาดทุน ตลอดทั้งต้นทุนสินค้านั้นเสียใหม่ ถ้าในรอบระยะเวลาบัญชีใดได้เสียภาษีเงินได้ไว้ขาด ก็ต้องชำระเพิ่มเติม และถ้าได้เสียภาษีเงินได้ไว้เกิน ก็ให้ยื่นคำร้องขอคืน

ให้นำรายการจ่ายตาม (2) (3) (4) (5) และ (6) วรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้างที่ขาย โดยให้เฉลี่ยต้นทุนตามส่วนของพื้นที่ที่ขายหรือเฉลี่ยตามส่วนของรายได้จากการขายที่ดินและหรือสิ่งปลูกสร้าง

(7) ในกรณีการขายอาคารพร้อมที่ดิน การคำนวณต้นทุนของอาคารให้ปฏิบัติเช่นเดียวกับกรณีที่จะกล่าวในข้อ 6

ข้อ 6 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด ต้นทุนของอาคารชุด นอกจากที่กล่าวในข้อ 5 แล้ว ต้นทุนอาคารชุด เช่น ค่าก่อสร้างอาคารและส่วนประกอบอื่น ๆ รวมทั้ง ค่าออกแบบ ค่าควบคุมงานก่อสร้าง และค่าดำเนินงานเพื่อการก่อสร้างดังกล่าว ค่าติดตั้งลิฟต์ ระบบป้องกันอัคคีภัย วนาศักยภาพ หรือภัยอย่างอื่น ค่าติดตั้งเสาโทรทัศนรวม และงานดาวเทียมรวม เป็นต้น ไม่ว่าจะแยกทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินส่วนบุคคลหรือเป็นทรัพย์สินส่วนกลางก็ตามให้นำต้นทุนตามวรรคหนึ่ง มารวมคำนวณเฉลี่ยเป็นต้นทุนของห้องชุดตามสัดส่วนของพื้นที่ที่ขายหรือรายได้จากการขายห้องชุดนั้น ๆ

ข้อ 7 ในการคำนวณมูลค่าต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ โดยวิธีการประมาณการกำไรของโครงการ

(1) กรณีทำสัญญาว่าจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาทั้งหมด ให้คำนวณต้นทุนดังกล่าวจากสัญญาว่าจ้างนั้น

(2) กรณีเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาเองทั้งหมด หรือจ้างผู้ประกอบการอื่นเป็นผู้ดำเนินการก่อสร้างหรือพัฒนาบางส่วน การคำนวณต้นทุนดังกล่าวต้องมีรายละเอียดการคำนวณต้นทุนของโครงการที่น่าเชื่อถือได้ของผู้รับผิดชอบในการคำนวณต้นทุน เช่น วิศวกร หรือสถาปนิก เป็นต้น

รอบระยะเวลาบัญชีใดที่ต้นทุนซึ่งเกิดขึ้นจริงสูงกว่าหรือต่ำกว่าที่ได้ประมาณการไว้ในส่วนที่เป็นสาระสำคัญ ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นนำต้นทุนส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนที่ได้ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือนำต้นทุนส่วนที่ลดลงจากต้นทุนที่ประมาณการไว้ มาถือเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้ปรับปรุงการประมาณการต้นทุนใหม่เพื่อถือเป็นต้นทุนของรอบระยะเวลาบัญชีถัดไป

ข้อ 8 ในการคำนวณรายจ่ายสำหรับโครงการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขาย นำต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ทั้งหมดของโครงการนั้น มาจัดสรรให้เป็นไปตามสัดส่วนของอสังหาริมทรัพย์สำหรับหน่วยหรือแปลงที่จะขาย เพื่อให้ได้ต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์ที่จะขายแต่ละหน่วยหรือแต่ละแปลง

(2) ในกรณีที่ทรัพย์สินใด ได้นำไปรวมคำนวณเป็นต้นทุนของอสังหาริมทรัพย์หน่วยหรือแปลงที่ขายตามข้อ 5 หากต่อมาได้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในทรัพย์สินนั้นไปเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณประโยชน์ หรือการอื่นใดก็ตาม จะนำมูลค่าของทรัพย์สินนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายหรือเป็นต้นทุนซ้ำอีกไม่ได้

(3) ค่าโฆษณาประชาสัมพันธ์แต่ละโครงการ ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

ข้อ 9 ในการคำนวณรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน สำหรับทรัพย์สินที่มีไว้เพื่อเรียกเก็บค่าบริการจากสมาชิกและหรือบุคคลทั่วไปหรือไม่เรียกเก็บค่าบริการก็ตาม รวมตลอดทั้งทรัพย์สินอื่นที่เป็นกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว เช่น ค่าใช้จ่ายการสร้างสนามเทนนิส สระว่ายน้ำ สนามออกกำลังกาย อาคารสโมสรสปอร์ตคลับ บ่อบาดาล เครื่องสูบน้ำ ระบบระบายน้ำ การบำบัดน้ำเสียรวมระบบป้องกันอัคคีภัย วินาศภัยหรือภัยอื่น เครื่องไฟฟ้าฉุกเฉิน รั้วรอบโครงการ ซุ้มทางเข้าออก ต้นไม้ ศาลพระภูมิ ศาลาพักผ่อน ป้อมยาม กำแพงกันดินถล่ม เป็นต้น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ขายมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้ ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

ข้อ 10 ให้นำความในข้อ 1 ถึงข้อ 9 มาใช้บังคับในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับ การคำนวณเงินได้สุทธิในปีภาษี 2557 เป็นต้นไป ตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์โดยอนุโลมด้วย

ข้อ 11 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมี รอบระยะเวลาบัญชีเริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2557 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 11 กันยายน พ.ศ. 2557

ประสงค์ พูนธเนศ

(นายประสงค์ พูนธเนศ)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล

นางสาววรางคณา วาณิชวัฒนากุล

วุฒิการศึกษา

พ.ศ. 2547 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

พ.ศ. 2547 ผ่านการอบรมหลักสูตรวิชาว่าความของ
สำนักอบรมวิชาว่าความ แห่งสภาทนายความ รุ่นที่ 22

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

พ.ศ. 2548 ทนายความประจำสำนักงานสุชุม ธารณธรรม
จังหวัดนครปฐม

พ.ศ. 2553 – ปัจจุบัน สำนักงานเลขที่ 51

ถนนทักษิณเสนา ตำบลเสนา อำเภอสนา

จังหวัดพระนครศรีอยุธยา