

ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์
จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน
เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้ แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

ฉันทนา จิมพาลี

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2560

**The Problem of Exemption from Income Tax, Specific Business Tax, and
Stamp Duty for Income Deriving the Sale of the Debtor's Immovable
Property to Settle the Debt with the Creditor**

Chanthana Chimphalee

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

for the Degree of Master of Laws

Department of Law

Pridi Bhanomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2017

ไม่มีเอกสารจากต้นฉบับ
หน้า ในบรรดงวิทยานิพนธ์

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน
ชื่อผู้เขียน	ฉันทนา ฉิมพาลี
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2559

บทคัดย่อ

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 นั้น เป็นกฎหมายภาษีลำดับรอง และมีลักษณะเป็นตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี

จากการศึกษาพบว่า กฎหมายภาษีดังกล่าวรัฐบาลตราขึ้นมาเพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน และสร้างแรงจูงใจให้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เมื่อลูกหนี้นำเงินมาชำระหนี้จะส่งผลให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เจริญเติบโต อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยพบว่ากฎหมายดังกล่าวมีข้อด้อยคือ ขัดต่อหลักในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โดยขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักทำรายได้ และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ และการใช้กฎหมายลำดับรองกับการยกเว้นภาษีดังกล่าวก็ไม่มี ความเหมาะสม

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะว่า รัฐบาลไม่ควรตรากฎหมายภาษีดังกล่าว เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี นอกจากนี้ ควรใช้กฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติกับการ

ยกเว้นภาษีดังกล่าว จึงจะมีความเหมาะสม เนื่องจากอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิก
รัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้อง
ตรากฎหมายภาษีดังกล่าว เนื่องจากรัฐบาลต้องการให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบัน
การเงินเพิ่มมากขึ้น เพื่อกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศ และต้องการช่วยเหลือและบรรเทาภาระ
ภาษีอากรในการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะว่ารัฐบาลควรตรา
กฎหมายดังกล่าวให้มีลักษณะและเงื่อนไขดังต่อไปนี้

1. กำหนดเพดานของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะได้รับการยกเว้นภาษี และ
ควรจำกัดช่วงเวลาสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษี

2. หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ คือ
กรมที่ดิน และกรมสรรพากรควรมีความรู้และความเชี่ยวชาญในกฎหมายดังกล่าว และควรมี
ระเบียบวิธีปฏิบัติออกมาเผยแพร่ให้แก่ผู้เสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง
และเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี และฝ่ายผู้เสียภาษี

3. กำหนดให้กฎหมายดังกล่าวมีผลบังคับใช้ย้อนหลัง สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์
กล่าวคือ กำหนดช่วงเวลาย้อนหลังสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษี
ดังกล่าว ซึ่งส่งผลให้กฎหมายดังกล่าวไม่ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ของสถาบันการเงินใน
การชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน และเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะลูกหนี้ของสถาบัน
การเงินที่ได้โอนขายอสังหาริมทรัพย์ และได้นำเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินแล้วเท่านั้น

Thesis Topic: The Problem of Exemption from Income Tax, Specific Business Tax, and Stamp Duty for Income Deriving the Sale of the Debtor's Immovable Property to Settle the Debt with the Creditor.

Writer: Chanthana Chimphalee

Advisor: Associate Professor Dr. Jirasak Rodjun

Program: Law

Academic Year: 2016

ABSTRACT

Law on Income Tax, Specific Business Tax, and Stamp Duty Exemption from Transfer of Real Estate of Debtors of Financial Institutions for Repayment, Based on Income Tax, Made to Creditor of Financial Institutions under the Royal Decree issued by virtue of the Revenue Code on Revenue Exemption (No. 581), B.E.2558 (2015) is the subordinate taxation law on non-tax structure tax relief.

According to the Study, such taxation law is enacted by the government to enhance the debt-structuring improvement of financial institutions and to motivate debtors of financial institutions to operate transferring and selling real estates, based upon the money received therefrom, to make repayments to the creditors of financial institutions. Upon repayment made by the debtors, resulting in increase in cash flowing into the financial system of the financial institutions, assisting in supporting the maintenance and growth of economic stability of Thailand. Nonetheless, the Researcher finds that the aforementioned law has disadvantage as contrary to good taxation collection principle and against principle of equity in tax collection, principle of efficiency in tax collection,

income-generating principle, and principle of economic efficiency. Furthermore, application of the subordinate law and the said tax exemption is inappropriate.

Consequently, the Research hereby proposes that the government ought not to enact such taxation law to be in accordance with the good taxation principle. Additionally, it is appropriate that the government should apply primary legislation or Act to such tax exemption, because it is under the examination and control of the Members of Parliament who are the representatives of people who are taxpayers. Nevertheless, if the government needs to enact the aforesaid taxation law to enable money to flow into the financial system of the financial institutions more than ever so as to stimulate the economic system of the country, and if the government needs to assist in or relieve taxation burden in transfer of real estate of the debtors of financial institutions, the Research hereby proposes that the government should enact the above-mentioned law possessing the natures and conditions, as follows:

1. Determine ceiling of amount which the debtors of financial institutions shall be exempted from tax payment and should limit the period for transferring and selling real estate to be exempted from tax;

2. The agencies responsible for taxation collection on transferring and selling real estate, namely, Department of Lands and The Revenue Department, ought to have knowledge and expertise in such taxation law and should have rules and methods disseminated to taxpayers to enable the tax-collecting officers and taxpayers to observe the law and pay expense on the minimal basis;

3. Provide the taxation law mentioned above to be in retrospective force and effect for transferring and selling the real estate to be exempted from such tax, resulting in the fact that the said taxation law shall not distort the decision-making of the debtors of financial institutions in making repayment to the creditors of financial institutions and shall grant the tax rights and benefits only to the debtors of financial institutions transferring and selling real estate and making repayment, based upon such money, to the creditors of financial institutions.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยความเมตตาของรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาโดยท่านได้สละเวลาอันมีค่าในการให้คำแนะนำชี้แนะ ตลอดจนข้อบกพร่องต่างๆ ที่ผู้วิจัยได้ใช้เป็นแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณท่านอาจารย์เป็นอย่างสูงมา ณ โอกาสนี้ด้วย

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร. ชีระ ศรีธรรมรักษ์ รองศาสตราจารย์ ดร. ภูมิ โชคเหมาะ และรองศาสตราจารย์ภานิณี กิจพ้อคำ ที่ได้สละเวลาอันมีค่าในการเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้ให้คำแนะนำชี้แนะในการปรับปรุงวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ผู้วิจัยขอขอบพระคุณบิดามารดา ครอบครัววิมลพาลี ครอบครัวของข้าพเจ้าที่เป็นกำลังใจสำคัญที่สุด และขอขอบพระคุณเพื่อนร่วมรุ่น เพื่อนร่วมงาน ที่คอยเป็นกำลังใจและช่วยเหลือผู้วิจัยตลอดมา รวมถึงผู้มีอุปการคุณทุกท่านที่ได้เอื้อนนามที่ได้เอื้อเพื่อให้การสนับสนุนในการจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

หากความดีของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะมีอยู่บ้าง ผู้วิจัยขอมอบให้บิดามารดา ครูอาจารย์ ตลอดจนผู้ที่มีพระคุณทุกๆ ท่านที่ได้ให้ความรู้และช่วยเหลือมาโดยตลอด หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องประการใดๆ ผู้วิจัยขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

ฉันทนา ฉิมพาลี

สารบัญ

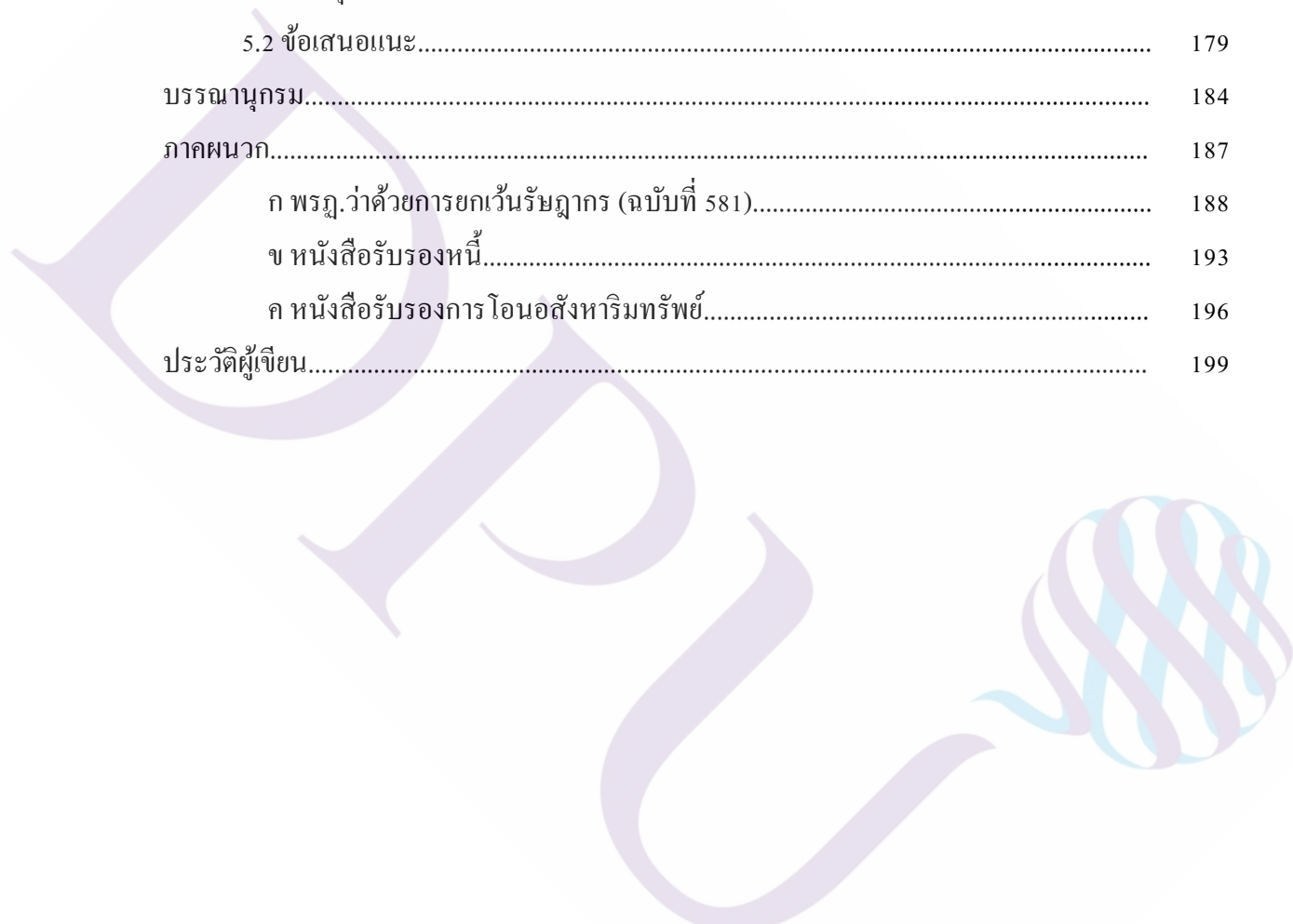
	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง.....	๘
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการ.....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
1.7 นิยามคำศัพท์.....	7
2. ประวัติความเป็นมาของภาวะอากร แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาวะ อากรที่ดี การกักต้อนฐานภาวะ กฎหมายภาวะแม่บท และกฎหมายภาวะลำดับรอง.....	9
2.1 ประวัติความเป็นมาของภาวะอากร.....	9
2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาวะอากร.....	14
2.3 แนวความคิดทางทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาวะอากรที่ดี.....	15
2.4 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาวะ.....	21
2.5 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ ภาวะอากร.....	24
2.6 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ.....	27
2.7 โครงสร้างของภาวะอากร.....	28
2.8 แนวความคิดเกี่ยวกับการกักต้อนฐานภาวะ.....	48

สารบัญ(ต่อ)

บทที่	หน้า
2.9 กฎหมายภาษีแม่บท และกฎหมายภาษีสำดับรอง.....	60
3. มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากร แสตมป์ และการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่ เจ้าหนี้สถาบันการเงินตามกฎหมายไทย และกฎหมายต่างประเทศ.....	63
3.1 มาตรการทางกฎหมายไทยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้ แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน.....	63
3.2 มาตรการทางกฎหมายต่างประเทศ.....	122
4. วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้ แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน.....	131
4.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	131
4.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล.....	141
4.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ.....	152
4.4 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรแสตมป์.....	162
4.5 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ.....	170
4.6 วิเคราะห์การใช้กฎหมายภาษีสำดับรองกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน มีความเหมาะสมหรือไม่.....	171

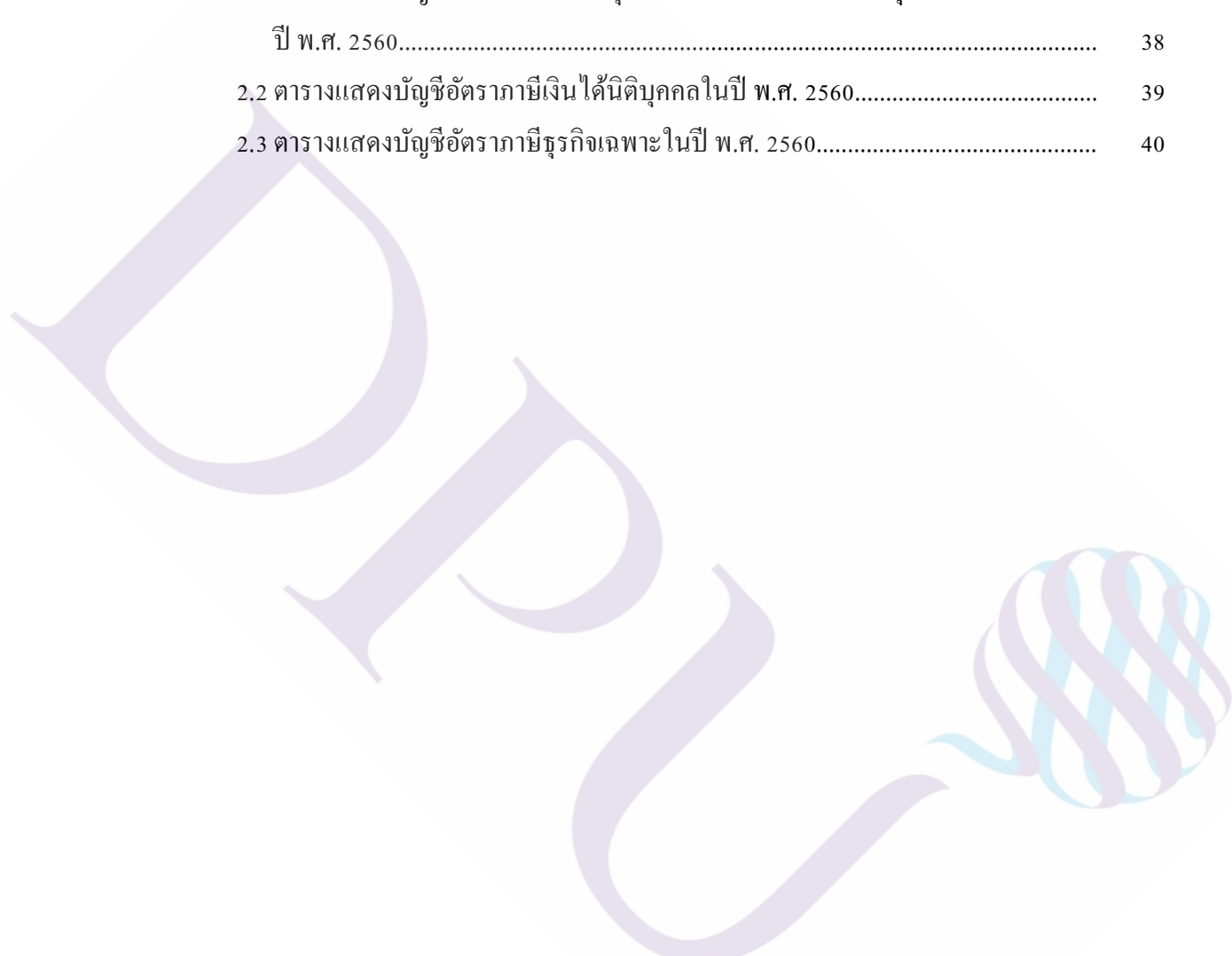
สารบัญ(ต่อ)

บทที่	หน้า
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	174
5.1 บทสรุป.....	174
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	179
บรรณานุกรม.....	184
ภาคผนวก.....	187
ก พรฎ.ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 581).....	188
ข หนังสือรับรองหนี้.....	193
ค หนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์.....	196
ประวัติผู้เขียน.....	199



สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. 2560.....	38
2.2 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี พ.ศ. 2560.....	39
2.3 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะในปี พ.ศ. 2560.....	40



บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การทำให้ประชาชนมีชีวิตความเป็นอยู่ที่ดีเป็นหน้าที่ของรัฐบาล รัฐบาลไม่ได้มีหน้าที่เพียงการป้องกันประเทศและรักษาความสงบเรียบร้อยภายในประเทศเท่านั้น แต่รัฐบาลยังมีหน้าที่ในทางเศรษฐกิจอีกด้วย เพื่อให้ประชาชนมีชีวิตความเป็นอยู่ที่ดีนั่นเอง การทำหน้าที่ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาลนั้น รัฐบาลจะต้องใช้นโยบายเศรษฐกิจเป็นเครื่องมือ เพื่อให้บรรลุตามเป้าหมายของรัฐบาล นโยบายเศรษฐกิจที่สำคัญก็คือ นโยบายการคลัง นโยบายการเงิน และนโยบายราคาและรายได้ โดยนโยบายภาษีอากรเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลัง ดังนั้น ภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือสำคัญที่สามารถสร้างรายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อทำให้บรรลุตามเป้าหมายในการทำหน้าที่ทางเศรษฐกิจของรัฐบาลได้อย่างดีที่สุด

วัตถุประสงค์หลักของภาษีอากรนั้น ก็คือ การหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล อีกทั้งการจัดเก็บภาษีอากรยังมีวัตถุประสงค์อื่นๆ อีก กล่าวคือ เพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น และเพื่อเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ดังนั้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายภาษีอากรและออกกฎหมายภาษีอากร เพื่อบรรลุตามเป้าหมายของรัฐบาล¹

รัฐบาลกำหนดนโยบายภาษีอากรและออกกฎหมายภาษีอากร เพื่อเรียกเก็บภาษีจากประชาชนในประเทศ เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีความเสมอภาค แต่อย่างไรก็ตาม รัฐบาลมีเหตุผลบางประการ กล่าวคือ เพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศให้เติบโตอย่างต่อเนื่อง รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายภาษีอากรและออกกฎหมายภาษีอากร โดยการให้สิทธิ

¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.6.

ประโยชน์ทางภาษีแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน จากการที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินโอนอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ผู้อื่น และลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งเหตุผลก็คือ รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องช่วยสนับสนุนและกระตุ้นให้เศรษฐกิจของประเทศเจริญเติบโตต่อไป ภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจของประเทศและเศรษฐกิจโลกที่มีความผันผวน

นโยบายภาษีอากรจึงมีส่วนช่วยให้การปฏิบัติหน้าที่ของรัฐบาลบรรลุตามเป้าหมายได้ แต่อย่างไรก็ตาม นโยบายภาษีอากรและการออกกฎหมายภาษีของรัฐบาลนั้นใช้บังคับกับประชาชนของประเทศ จึงอาจมีผลกระทบอย่างใดอย่างหนึ่งต่อประชาชนได้ เช่น การที่รัฐบาลประกาศนโยบายภาษีอากรและกฎหมายภาษี เพื่อสนับสนุนบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท หรือเรียกว่า ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี โดยยกเว้นภาษีเงินได้บางประเภท ซึ่งการกำหนดนโยบายภาษีดังกล่าวอาจมีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ กล่าวคือ มีเพียงบุคคลบางกลุ่มหรือกิจกรรมบางประเภทเท่านั้นที่ได้รับประโยชน์จากการกำหนดนโยบายภาษีของรัฐบาล โดยไม่มีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป เป็นต้น ดังนั้น เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายภาษีและออกกฎหมายภาษี เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลเป็นไปตามวัตถุประสงค์ รัฐบาลจึงต้องพิจารณาให้รอบคอบ เพื่อให้เกิดผลกระทบและความเสียหายต่อประชาชนให้น้อยที่สุด

ผู้วิจัยขอนำเสนอถึงเหตุผลในการศึกษาวิจัยวิทยานิพนธ์ ปัจจุบันนี้ผู้วิจัยทำงานที่ บริษัทบริหารสินทรัพย์สุขุมวิท จำกัด นั้นได้ก่อตั้งในปี พ.ศ. 2541 เนื่องจากประเทศไทยได้ประสบกับปัญหาวิกฤติการทางเศรษฐกิจ หรือที่เรียกกันในภาษาที่ไม่เป็นทางการว่า “วิกฤตต้มยำกุ้ง” ซึ่งเป็นสิ่งใหม่ที่ไม่เคยเกิดขึ้นกับประเทศมาก่อน สิ่งที่ตามมาก็คือรัฐบาลออกกฎหมายเพื่อมารองรับให้แก่การขายหนี้ เช่น พระราชกำหนดบริหารสินทรัพย์ พ.ศ. 2541 เพื่อช่วยให้ธนาคาร บริษัทเงินทุน เครดิตฟองซิเอร์ต่างๆ สามารถขายสินทรัพย์ด้อยคุณภาพออกไปได้ ซึ่งบทบาทหน้าที่ของบริษัทบริหารสินทรัพย์นั้น ก็คือ รับโอนหนี้ด้อยคุณภาพจากสถาบันการเงินต่างๆ โดยนำมาบริหารจัดการ กล่าวคือ การเจรจาให้ชำระหนี้ ปรับโครงสร้างหนี้ หรือดำเนินคดีตามกฎหมายเพื่อบังคับชำระหนี้ต่อไป

ผู้วิจัยทำงานในด้านการทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ สัญญาจะซื้อจะขาย สัญญาเช่าซื้อ และสัญญาอื่นๆ เป็นต้น การทำงานด้านการทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของผู้วิจัยนั้น มีงานส่วนหนึ่งที่มีความเกี่ยวข้องกับภาษีอากร กล่าวคือ กรณีที่ บริษัท บริหารสินทรัพย์สุขุมวิท จำกัด ได้มีการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ โดยลูกหนี้ตกลงยินยอมนำเงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ นำมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน และการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวได้กระทำในช่วงเวลาที่รัฐบาลได้ประกาศให้มีนโยบายหรือมาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนกิจกรรมการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ จึงทำให้กรณีดังกล่าวเข้าเงื่อนไขที่ลูกหนี้จะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ซึ่งเป็นนโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรที่รัฐบาลได้ประกาศใช้

นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงข้างต้นนั้น รัฐบาลได้ประกาศใช้เพื่อสนับสนุนกิจกรรมการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ โดยการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และให้ลูกหนี้นำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ รวมทั้ง เป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้อีกด้วย ซึ่งเป็นการสนับสนุนและกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เติบโตยิ่งขึ้นไป และช่วยรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน

นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากร เพื่อสนับสนุนกิจกรรมการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ นั้น มีลักษณะเป็นสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ผู้วิจัยได้ศึกษาและค้นคว้าจึงพบว่า รัฐบาลได้ประกาศใช้นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรในลักษณะดังกล่าว ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2541 และรัฐบาลก็ได้ประกาศใช้เกือบทุกๆ ปี จนมาถึง พ.ศ. 2558 รัฐบาลก็ยังคงประกาศใช้นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรดังกล่าว กล่าวคือ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยผู้วิจัยจะศึกษาและวิจัยนโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากร กรณีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกัน

หนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน

จากเหตุผลที่ได้กล่าวมาข้างต้นเป็นข้อดีของนโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากร เพื่อสนับสนุนกิจกรรมการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ แต่อย่างไรก็ตาม ในมุมมองอีกด้านหนึ่งของมาตรการทางภาษีอากรดังกล่าว ผู้วิจัยสามารถวิเคราะห์เป็นประเด็นๆ ดังนี้ กล่าวคือ นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรที่รัฐบาลประกาศใช้ เพื่อสนับสนุนกิจกรรมการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ โดยกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ในบางกรณีนั้น มีลักษณะเป็นการกำหนดนโยบายภาษีอากรและออกกฎหมายภาษีอากร เพื่อสนับสนุนบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท หรือเรียกว่า “ตัวบรรเทาภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี” โดยยกเว้นภาษีเงินได้บางประเภทให้แก่บุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท ซึ่งการกำหนดนโยบายภาษีหรือมาตรการทางภาษีอากรดังกล่าวอาจมีผลกระทบหลายประการ คือ ประการที่หนึ่ง มีผลกระทบโดยตรงต่อปริมาณเงินที่รัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล หรือค่าใช้จ่ายสาธารณะ ประการที่สอง มีผลกระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ประการที่สาม มีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ประการที่สี่ มีผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ประการที่ห้า นโยบายหรือมาตรการทางภาษีอากรดังกล่าว รัฐบาลประกาศใช้โดยการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร ซึ่งมีลักษณะเป็นกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยการเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี และเป็นกฎหมายภาษีอากรที่มีผลบังคับใช้กับประชาชน แต่กลับมิได้อยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิกรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาประวัติความเป็นมาของภาษีอากร แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โครงสร้างของภาษีอากร การคัดกรองฐานภาษี กฎหมายภาษีแม่บท และกฎหมายภาษิลำดับรอง

2. เพื่อศึกษามาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และการยกเว้น ภาษีดังกล่าว จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามกฎหมาย ของประเทศไทย และกฎหมายต่างประเทศ

3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอน อสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

4. เพื่อเสนอแนะมาตรการทางกฎหมาย เพื่อแก้ไขและปรับปรุงการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจ เฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระ หนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินต่อไป

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

การตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีผลกระทบหลายประการ ดังนั้น การออกกฎหมายเพื่อยกเว้นภาษี ดังกล่าว ควรต้องสอดคล้องกับสภาพการณ์เศรษฐกิจของประเทศไทยและของโลก หน่วยงานที่ รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ควรมีความรู้ความเข้าใจและ ความเชี่ยวชาญในเรื่องดังกล่าว และกฎหมายที่ออกมาเพื่อยกเว้นภาษีดังกล่าวควรออกมาในรูปแบบของ กฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติ เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิกรัฐสภาซึ่ง เป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งเน้นศึกษาถึงหลักการ แนวความคิดทางทฤษฎีของการจัดเก็บภาษี อากร หลักในการจัดเก็บภาษีอากร และโครงสร้างของภาษีอากร และศึกษาการจัดเก็บภาษีอากรที่ เกี่ยวข้องกับการโอนอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และการ

ขกเว้นภาษีดังกล่าว จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามกฎหมายของประเทศไทย และกฎหมายต่างประเทศ

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

ใช้วิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยจะศึกษาข้อมูลจากหนังสือวิชาการ งานวิจัย วิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง ประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร วารสารกฎหมาย บทความวิชาการ เอกสารต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์จากระบบอินเทอร์เน็ตที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ รวมทั้งศึกษาจากกฎหมายของต่างประเทศ

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงประวัติความเป็นมาของภาษีอากร แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี โครงสร้างของภาษีอากร การกัศกร่อนฐานภาษี กฎหมายภาษีแม่บท และกฎหมายภาษีสำดับรอง
2. ทำให้ทราบถึงมาตรการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และการยกเว้นภาษีดังกล่าว จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามกฎหมายของประเทศไทย และกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน
4. ทำให้ทราบถึงมาตรการทางกฎหมาย เพื่อแก้ไขและปรับปรุงการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินต่อไป

1.7 นิยามคำศัพท์

“สถาบันการเงิน” (Financial Institution) หมายความว่า²

- (1) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
- (2) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (3) บรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบรรษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (4) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (5) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” (Other Creditor) หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน³

“ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน” (Financial Institution’s Debtor) ให้หมายความรวมถึงผู้ค้าประกันของลูกหนี้ด้วย⁴

“ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น” (Debtor of the Other Creditor) หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้าประกันของลูกหนี้ด้วย⁵

“การปรับปรุงโครงสร้างหนี้” (Debt Restructuring) หมายความว่า หนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด⁶

² พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

³ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

⁴ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

⁵ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

“การกีดกร่อนฐานภาษี” (Evasion of the Tax) หมายความว่า วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือการลดลงในภาระภาษีซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษี⁷

⁶ หน้าที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด หมายความว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกค้าหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการกันเงินสำรองของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นสงสัยจะสูญที่กันสำรองครบร้อยละร้อย และตัดออกจากบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้วง*, น. 113.

บทที่ 2

ประวัติความเป็นมาของภาษีอากร แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี โครงสร้างภาษีอากร การกักต้อนฐานภาษี กฎหมายภาษีแม่บท และกฎหมายภาษีลำดับรอง

งานวิจัยนี้เกี่ยวข้องกับกรขกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากกรโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ดังนั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับประวัติความเป็นมาของภาษีอากร แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร โครงสร้างภาษีอากร และการกักต้อนฐานภาษี เพื่อผู้วิจัยจะนำไปใช้ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับงานวิจัยนี้ในบทที่ 4 และนำไปใช้ในการทำข้อเสนอแนะเกี่ยวกับงานวิจัยนี้ในบทที่ 5 ซึ่งสำหรับงานวิจัยนี้จะศึกษาเกี่ยวกับภาษี 3 ประเภท กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

2.1 ประวัติความเป็นมาของภาษีอากร

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้ทบทวนวรรณกรรมเกี่ยวกับประวัติความเป็นมาของภาษีอากร ซึ่งมีภาษีอากร 3 ประเภท ที่จะศึกษาในงานวิจัยนี้ กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

2.1.1 ประวัติความเป็นมาของภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะนำเสนอประวัติความเป็นมาของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.1.1.1 ประวัติความเป็นมาของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ก่อนที่จะมีการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครองได้มีการจัดเก็บภาษีเงินเดือน ภาษีเงินเดือนเริ่มการจัดเก็บในเดือนเมษายน พ.ศ. 2475¹ จนมาถึงยุคของการเปลี่ยนแปลงระบอบการปกครอง เมื่อวันที่ 24 มิถุนายน 2475 รัฐบาลก็ผลักดันให้มีการแก้ไขโครงสร้างของระบบภาษีอากร โดยมีการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหม่ที่ยังไม่เคยจัดเก็บมาก่อน เช่น ภาษีเงินได้ แต่ภาษีเงินเดือนก็ยังคงจัดเก็บอยู่ไม่ได้ถูกยกเลิก²

ภาษีเงินได้เริ่มจัดเก็บในปี พ.ศ. 2475 โดยประกาศเป็นพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 โดยการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นหน่วยงานที่ทำหน้าที่ในการจัดเก็บก็คือ กรมสรรพากร ประเภทของเงินได้ที่จัดเก็บภาษีนี้นี้คือ เงินเดือน ค่าจ้าง บำนาญ เบี้ยหวัด เงินรายได้หรือบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน ค่าจ้างแรงงาน เงินที่รับเป็นดอกเบี้ยพันธบัตร เงินกู้ยืมหรือเงินฝาก เงินดอกเบี้ยในใบหุ้นกู้ เงินปันผล เงินที่ได้รับจากส่วนแบ่งผลกำไรที่ลงทุน เงินที่พระราชทานให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์เป็นประจำ เงินได้ในวิชาชีพ ซึ่งก็มีกฎหมาย เวชกรรม วิศวกรรม สถาปัตยกรรม และการบัญชี การจัดเก็บภาษีเงินได้นี้จะจัดเก็บจากทุก ๆ คน³

ต่อมารัฐบาลได้มีการวางแผนแนวทางในการจัดเก็บภาษีและกำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่ โดยการรวบรวมกฎหมายจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 โดยกระทรวงการคลังได้ออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ซึ่งตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 อย่างไรก็ตามพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ก็ได้กำหนดภาษีอากรที่อยู่ในบังคับจัดเก็บของกรมสรรพากร เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีโรงค้า อากรแสตมป์ เป็นต้น⁴

¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, (2528). ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ, น. 121

² เพิ่งอ้าง, น. 18

³ เพิ่งอ้าง, น. 122.

⁴ กรมสรรพากร, “ประวัติการจัดเก็บภาษี (ที่มาหนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540),”จาก <http://www.rd.go.th/>

ต่อมาก็ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรหลายครั้ง โดยครั้งที่สำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งได้แก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีจากเดิม รวมทั้งได้ยกเลิกภาษีหลายประเภท และได้ประกาศจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหญ่ ๆ ดังนี้คือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการค้า อากรมหรศพ ภาษีป้าย อากรมเสตมป์ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีการซื้อโภคภัณฑ์⁵ ซึ่งก็ทำให้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้มีการจัดเก็บมาจนถึงปัจจุบันนี้

2.1.1.2 ประวัติความเป็นมาของภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อประวัติความเป็นมาของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่เดิมนั้น กรมสรรพากรจัดเก็บภาษีเงินได้เท่านั้น ไม่ได้มีการแบ่งแยกการจัดเก็บภาษีเงินได้เป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล แต่ต่อมารัฐบาลได้มีการวางแผนแนวทางในการจัดเก็บภาษีและกำหนดรูปแบบภาษีให้ทันสมัย โดยรัฐบาลได้ดำเนินการรวบรวมกฎหมายให้เป็นหมวดหมู่ และรวบรวมไว้ในประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481⁶

ต่อมาก็ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรอีกหลายครั้ง โดยครั้งที่สำคัญในปี พ.ศ. 2496 ได้มีประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งได้แก้ไขหลักการจัดเก็บภาษีจากเดิม รวมทั้งได้ยกเลิกภาษีหลายประเภท โดยการแก้ไขในครั้งนี้นี้รัฐบาลได้ประกาศให้มีจัดเก็บภาษีอากรประเภทภาษีเงินได้นิติบุคคลขึ้นมา โดยแยกภาษีเงินได้ออกเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล⁷ นับแต่มีการเปลี่ยนแปลงครั้งนี้ก็ทำให้ภาษีเงินได้นิติบุคคลได้มีการจัดเก็บมาจนถึงปัจจุบันนี้

⁵ เพิ่งอ้าง.

⁶ เพิ่งอ้าง.

⁷ เพิ่งอ้าง.

2.1.2 ประวัติความเป็นมาของภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูกลบเลิก ภาษีธุรกิจเฉพาะเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ.2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม⁸

ในสมัยรัชกาลที่ 7 การจัดเก็บภาษีอากรยังคงคล้ายคลึงกับในสมัยก่อน ภายหลังจากที่คณะราษฎรได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดิน ในปี พ.ศ. 2475 ได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่หลายประเภทดังนี้คือ พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 เป็นต้น

พระราชบัญญัติภาษีการค้าได้ประกาศใช้นับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2475 เป็นต้นมา แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายในการจัดเก็บเกี่ยวกับภาษีอากรในขณะนั้นยังมิได้มีการรวบรวมเข้าเป็นฉบับเดียวกัน ได้มีการแยกการจัดเก็บออกเป็นตามพระราชบัญญัติข้างต้น ต่อมารัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายให้มีการรวบรวมกฎหมาย การจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 ทั้งนี้ โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นต้นไป และตามพระราชบัญญัตินี้ได้มีการให้ยกเลิกกฎหมายภาษีอากรหลายฉบับ ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 ก็ถูกลบเลิกด้วยเช่นกัน แต่ได้นำภาษีการค้ามาจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 โดยให้เรียกว่า ภาษีโรงค้า⁹

ต่อมาในปี พ.ศ. 2496 ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรครั้งสำคัญ โดยได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มีการยกเลิกภาษีโรงค้า และมีการประกาศจัดเก็บภาษีการค้าแทน

ภาษีการค้าที่ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้วางหลักการจัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดขายทุกทอด (Multiple Stages Tax) และภาษีการซื้อ โภคภัณฑ์ จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภท ซึ่ง

⁸ เพิ่งอ้าง.

⁹ เพิ่งอ้าง.

มีลักษณะคล้ายคลึงกับ Purchase Tax ของประเทศอังกฤษ นับว่าเป็นการเปลี่ยนแปลงหลักการจัดเก็บภาษีอากรครั้งสำคัญของประเทศไทย

ในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้มีการแก้ไขปรับปรุงภาษีการค้าโดยเป็นครั้งหลังสุดที่ โดยได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะมาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้าที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรม และไม่สนับสนุนต่อภาคการส่งออกของประเทศ โดยเป็นการแก้ไขปรับปรุงให้สอดคล้องกับการพัฒนาเศรษฐกิจของประเทศอย่างต่อเนื่อง¹⁰ ซึ่งก็ทำให้ภาษีธุรกิจเฉพาะได้มีการจัดเก็บมาจนถึงปัจจุบันนี้

2.1.3 ประวัติความเป็นมาของอากรแสตมป์

อากรแสตมป์เริ่มจัดเก็บในปี พ.ศ. 2475 โดยประกาศเป็นพระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 ประเภทของตราสารที่รัฐบาลระบุให้มีการจัดเก็บอากรแสตมป์ เช่น ประเภทตราสารเช่าที่ดิน โรงเรือน หรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นและแพ เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ประเภทตราสารการโอน เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ประเภททรัพย์สินใด ๆ เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ประเภทจ้างทำของ เสียค่าอากรแสตมป์ 25 สตางค์ ประเภทสัญญากู้ยืม เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ ประเภทกรรมกรรมประกันภัย เสียค่าอากรแสตมป์ 4 สตางค์ ประเภทกรรมกรรมประกันชีวิต เสียค่าอากรแสตมป์ 10 สตางค์ เป็นต้น และการเก็บอากรแสตมป์อยู่ในอำนาจหน้าที่ของกรมสรรพากรเป็นผู้จัดเก็บ¹¹

อย่างไรก็ดี รัฐบาลได้มีการรวบรวมกฎหมายจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้ในกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปี พ.ศ. 2481 โดยกระทรวงการคลังได้ออกพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ซึ่งตามพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้มีการยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 อย่างไรก็ตาม พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ก็ได้กำหนดภาษีอากรที่อยู่ในบังคับจัดเก็บของกรมสรรพากร เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีโรงค้า อากรแสตมป์ เป็นต้น¹²

¹⁰ เฝิงฮ้าง.

¹¹ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, เฝิงฮ้าง, น. 226-227.

¹² จาก เว็บไซต์กรมสรรพากร (<http://www.rd.go.th/>): ประวัติการจัดเก็บภาษี (ที่มาหนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540).

โดยต่อมาก็ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรอีกหลายครั้ง แต่อากรแสตมป์ก็ยังคงได้รับการบรรจุไว้ในประมวลรัษฎากรและมีการจัดเก็บเรื่อยมาจนถึงปัจจุบันนี้

2.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นเครื่องมืออย่างหนึ่งของรัฐบาลในการบริหารประเทศ ภาษีอากรจึงมีความสำคัญอย่างมากต่อประเทศชาติและประชาชน ซึ่งภาษีอากรมีวัตถุประสงค์หลายประการโดยมีดังต่อไปนี้¹³

1. ภาษีอากรเพื่อรายได้ (Taxation for Revenue)

รัฐบาลมีหน้าที่ดูแลและรับผิดชอบต่อประเทศของตน โดยปัจจุบันนี้โลกได้มีการพัฒนาและเจริญก้าวหน้าไปอย่างรวดเร็ว ทำให้การทำหน้าที่ดูแลประเทศของรัฐบาลมีเพิ่มมากขึ้น อันเป็นผลให้รัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมากขึ้น ซึ่งแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลก็คือ ภาษีอากร รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากร เพื่อบริหารงานตามหน้าที่ในการดูแลและรับผิดชอบต่อประเทศให้สามารถสำเร็จลุล่วงนั่นเอง

2. ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation)

ภาษีอากรมีลักษณะบังคับ กล่าวคือ บุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐบาล เมื่อบุคคลใดมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอากร เงินได้ส่วนหนึ่งจะถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากร ส่วนเงินได้ที่เหลือสำหรับใช้จ่ายในการอุปโภคบริโภคนั้นก็ลดน้อยลงไป จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดหรือเข้ามาทำหน้าที่ในการควบคุมการอุปโภคบริโภคของบุคคลโดยปริยาย หากรัฐบาลต้องการที่จะลดหรือควบคุมปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าชนิดใด รัฐบาลก็จะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนั้น ๆ เช่น ยาสูบ สุรา เป็นต้น

3. ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้ (Taxation for Income Distribution)

รัฐบาลจะใช้นโยบายภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการลดความไม่เท่าเทียมกันของรายได้ (Inequality of Income) โดยวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) กล่าวคือ ผู้ที่มี

¹³ ปรีดา นาคเนาทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2535), น. 7.

รายได้สูง ก็ควรจะต้องเสียภาษีอากรในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่มียาได้ต่ำกว่า ซึ่งนโยบายภาษีอากรที่รัฐบาลนำมาให้เป็นเครื่องมือช่วยให้เกิดความเป็นธรรม เพราะเป็นการลดความเหลื่อมล้ำระหว่างคนรวยกับคนจน

4. ภาษีอากรเพื่อการชำระหนี้สินของรัฐ

การลงทุนของรัฐบาลในประเทศด้อยพัฒนา หรือประเทศกำลังพัฒนา เนื่องจากมีความจำเป็นในการสร้างปัจจัยต่าง ๆ เพื่อเป็นการวางรากฐานทางเศรษฐกิจภายในประเทศ เช่น การสร้างรถไฟฟ้า การสร้างถนน การสร้างท่าเรือ การสร้างโรงไฟฟ้า เป็นต้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องกู้เงินจากต่างประเทศ ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน หรือผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการพัฒนาประเทศ เพื่อนำเงินที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรไปชำระหนี้ที่ได้กู้ยืมมาจากต่างประเทศ

5. ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือในนโยบายเศรษฐกิจ

การที่รัฐบาลประกาศนโยบายยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากร หรือลดอัตราภาษีอากรลง หรือเพิ่มอัตราภาษีอากรขึ้น ก็เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาและควบคุมระบบเศรษฐกิจของประเทศ โดยใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการที่จะสนับสนุนหรือจำกัดการลงทุนของธุรกิจบางประเภทได้

6. ภาษีอากรเพื่อเป็นเครื่องมือทางนโยบายการคลัง

กรณีที่สภาวะทางเศรษฐกิจของประเทศเกิดความผันผวน กล่าวคือ มีภาวะเงินเฟ้อ หรือมีภาวะเงินฝืด รัฐบาลจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการแก้ปัญหาเศรษฐกิจดังกล่าว โดยการเพิ่มอัตราภาษีอากร หรือการลดอัตราภาษีอากร เพื่อให้สอดคล้องกับภาวะของเศรษฐกิจของประเทศ ซึ่งวิธีดังกล่าวจะเป็นการลด หรือเพิ่มอำนาจการซื้อของประชาชนได้ เป็นผลให้การหมุนเวียนของเงินและธุรกิจต่าง ๆ ในประเทศกลับคืนสู่สภาวะปกติได้

2.3 แนวความคิดทางทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การทำหน้าที่ในทางเศรษฐกิจของรัฐบาลนั้น เครื่องมือที่รัฐใช้ในการทำหน้าที่มีดังนี้ กล่าวคือ ระบบภาษีอากร การใช้จ่ายของรัฐบาล และการกู้ยืมหรือการก่อหนี้สาธารณะ เพื่อให้การเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของประเทศได้เป็นไปในทิศทางที่รัฐบาลต้องการ

ตามที่กล่าวมาข้างต้น รัฐบาลมีหน้าที่ในทางเศรษฐกิจอย่างสำคัญ เพื่อเข้ามาแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกตลาด โดยรัฐบาลจะเป็นผู้จัดสรรสินค้าและบริการในส่วนที่เอกชนไม่สามารถทำได้ดี และดำเนินนโยบายและมาตรการต่าง ๆ เพื่อบังคับและชักนำให้การประกอบพฤติกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนเป็นไปในแนวทางที่รัฐบาลต้องการ และในการทำหน้าที่ทางเศรษฐกิจของรัฐบาลนั้น รัฐบาลควรจะทำอะไรบ้าง ซึ่งมีนักเศรษฐศาสตร์ที่มีชื่อเสียงในวิชาการคลังสาธารณะ กล่าวคือ ศาสตราจารย์ ริชาร์ด เอ. มัสเกรฟ (Richard A. Musgrave) ได้ให้ความเห็นไว้ว่า รัฐบาลควรทำหน้าที่ในทางเศรษฐกิจที่สำคัญสามประการ กล่าวคือ¹⁴

ประการที่หนึ่ง หน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม (Allocation Function) คือ รัฐบาลจะต้องทำหน้าที่จัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการสาธารณะ สินค้าเอกชน และบริการอื่น ๆ ในลักษณะที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด ประการที่สอง หน้าที่ในการกระจายรายได้และความมั่นคงของสังคม (Distribution Function) คือ รัฐบาลจะต้องเข้ามาทำหน้าที่จัดระบบการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม เพื่อให้ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์อย่างทั่วถึงและสามารถอยู่ร่วมกันด้วยความสงบสุข ประการที่สาม หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization Function) คือ รัฐบาลต้องจัดสรรการใช้ทรัพยากรได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และการกระจายรายได้ของสังคมได้เป็นไปอย่างยุติธรรม

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีอากรมีเหตุผลหรือมีวัตถุประสงค์หลายประการ และเป็นหน้าที่ของรัฐบาลในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรนอกจากจะมีผลกระทบต่อประชาชนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว ยังมีผลกระทบต่อเศรษฐกิจและสังคมโดยรวมด้วย เพราะฉะนั้น ในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีอากร รัฐบาลควรพิจารณาให้รอบคอบและให้มีความเหมาะสมมากที่สุด หากรัฐบาลกำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่มีความเหมาะสมแล้ว ก็อาจส่งผลเสียต่อการพัฒนาประเทศ รวมทั้งมีผลกระทบต่อประชาชนผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีอากรอีกด้วย ดังนั้น เพื่อให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศสามารถพัฒนาไปได้ด้วยดี รวมทั้งลด

¹⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2552), น. 7.

ผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีแล้ว รัฐบาลจึงควรมีหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีอากร ให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

ผู้วิจัยจะอธิบายถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ตามแนวความคิดของ Adam Smith ซึ่งตามแนวความคิดของ Adam Smith หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญ 4 ประการ ดังนี้¹⁵

1. หลักความเป็นธรรม (Equity)

ตามแนวความคิดของ Adam Smith เห็นว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศ มีหน้าที่ในการบริจาคทรัพย์สิน ตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ เพื่อเป็นการช่วยรัฐบาลของประเทศในการบริหาร หรือปกครองประเทศ เพราะว่าพลเมืองของรัฐหรือผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศได้รับความคุ้มครองจากรัฐนั่นเอง โดย Adam Smith ได้จำแนกหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความเป็นธรรม ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ

1.1 หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการหารายได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่าเทียมกัน โดยไม่ควรมีการให้สิทธิโดยการยกเว้นภาษี หรือการลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นพิเศษ

1.2 หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ควรเสียภาษีมากกว่าผู้ที่มีความสามารถในการเสียขี้น้อย เนื่องจากความเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้นยังหมายความถึงความเท่าเทียมกันในการเสียสละเงินให้แก่รัฐบาลตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีด้วย (Ability to Pay) ซึ่งก็หมายความว่าทุกคนไม่จำเป็นต้องเสียภาษีเป็นเงินจำนวนเท่ากัน เพราะว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนนั้นมีความสามารถในการเสียภาษีที่ไม่เท่าเทียมกัน อันเนื่องมาจากปัจจัยหลายด้าน¹⁶ ไม่ว่าจะเป็นด้านความสามารถทางด้านร่างกาย ด้านการศึกษา หรือด้านทรัพย์สิน เป็นต้น

¹⁵ ปรีดา นาคเนาทิม, *เพ็งอ้วง*, น. 28.

¹⁶ ภายใต้ระบบตลาด แหล่งเงินได้สำคัญของปัจเจกชนมาจาก 2 แหล่งใหญ่ คือ เงินได้จากการทำงาน และเงินได้ซึ่งออกงจากทรัพย์สินหรือเงินได้ที่เป็นทุน ระบบตลาดจะนำไปสู่ความไม่เสมอภาคทางด้านรายได้ หรือทำให้เกิดมีคนรวยและคนจนและเกิดช่องว่างด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน (ทำให้ความสามารถในการเสีย

2. หลักความแน่นอน (Certainty)

ตามแนวความคิดของ Adam Smith เห็นว่า หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีอากรทุกประเภทควรมีการจัดเก็บที่แน่นอน โดยมีความแน่นอนในเรื่องดังต่อไปนี้ กล่าวคือ

เวลาชำระภาษี จะต้องกำหนดระยะเวลาในการชำระภาษีไว้ให้เป็นการแน่นอน เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถทราบล่วงหน้าได้ และสามารถจัดสรรเวลาในการเดินทางไปชำระภาษีให้ตรงตามระยะเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ และสามารถเตรียมตัว และจัดหาเงินสำหรับการเสียภาษี

อัตราภาษี ภาษีทุกชนิดจะต้องมีการกำหนดอัตราภาษีที่จะจัดเก็บภาษีไว้ให้แน่นอน และกำหนดใช้กับผู้เสียภาษีทุกคนในอัตราที่กำหนดไว้แน่นอน อัตราภาษีที่แน่นอนจะทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณภาษี และสามารถเตรียมเงินที่จะต้องเสียภาษีไว้ล่วงหน้าได้

วิธีการชำระภาษี เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี ให้สามารถทราบและเตรียมตัวได้อย่างถูกต้อง และยังเป็นการอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติงานตามหน้าที่ของเจ้าหน้าที่ที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากร และเพื่อควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร วิธีการชำระภาษีจะต้องกำหนดไว้ล่วงหน้าให้เป็นการแน่นอน

สถานที่เสียภาษี การจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทจะต้องกำหนดสถานที่เสียภาษีให้แน่นอนว่าจะต้องไปชำระที่ไหน และต้องคำนึงถึงความสะดวกในการเดินทางด้วย เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณเวลาในการเดินทางได้ และไม่ต้องเสียเวลามากเกินไปในการเดินทางไปยังสถานที่เสียภาษี

3. หลักความสะดวก (Convenience)

ตามแนวความคิดของ Adam Smith เห็นว่า การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสะดวก ภาษีอากรทุกประเภทควรเรียกเก็บตามระยะเวลา และตามวิธีที่สะดวกที่สุดแก่ผู้ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษี หลักความสะดวกมีจุดมุ่งหมายว่า เมื่อประชาชนมีภาระหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ รัฐก็ควรอำนวยความสะดวก

ภาษีของแต่ละคนไม่เท่ากันนั่นเอง ซึ่งเป็นความเห็นของสูวีจัย) สาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคทางด้านรายได้ ได้แก่ (1) สิ่งที่คิดตัวมาแต่กำเนิด (2) โอกาสในการหารายได้ของปัจเจกชน (3) ความมุ่งมั่นในการทำงานและการออมเงินของปัจเจกชน (4) ลักษณะเฉพาะตัวของปัจเจกชนแต่ละคน, จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2556), น. 12.

ความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ ควรกำหนดระยะเวลาการชำระภาษีให้เหมาะสมกับฤดูกาล เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ควรเก็บหลังฤดูการเก็บเกี่ยว เนื่องจากเป็นเวลาที่ราษฎรว่างจากการเก็บเกี่ยวและมีเงินได้จากการเก็บเกี่ยวผลผลิต ส่วนวิธีการจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็ควรกำหนดให้ง่ายต่อการนำเงินมาชำระภาษีและสถานที่เก็บภาษีควรกำหนดให้สะดวกแก่การเดินทางไปชำระภาษี โดยควรมีการประชาสัมพันธ์หรือให้คำแนะนำแก่ผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามวิธีการและขั้นตอนในการชำระภาษี เพื่อเป็นการจูงใจประชาชนในการให้ความร่วมมือในการชำระภาษี

4. หลักความประหยัด (Economy)

ตามแนวความคิดของ Adam Smith การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร ฝ่ายผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด และให้ได้ประโยชน์มากที่สุดด้วย อีกทั้ง ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรควรจะต้องต่ำกว่าจำนวนเงินภาษีที่รัฐเก็บได้ด้วยเช่นกัน

แต่อย่างไรก็ตาม ในปัจจุบันนี้สภาพเศรษฐกิจและสังคมได้เปลี่ยนแปลงไปมาก นักวิชาการจึงได้เพิ่มเติมลักษณะของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี อีก 4 ประการ โดยนับต่อจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่เป็นสากลเดิม ดังนี้¹⁷

5. หลักทำรายได้ (Productivity)

ปัจจุบันนี้รายจ่ายของรัฐบาลสูงขึ้นเรื่อย ๆ รัฐบาลจะต้องพยายามจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยรัฐบาลควรเลือกจัดเก็บภาษีอากรเฉพาะประเภทของภาษีอากรที่สามารถทำรายได้ได้ดี และควรเป็นประเภทที่มีฐานกว้างด้วย เช่น ภาษีเงินได้ หรือเป็นภาษีที่หลบหลีกเลี่ยงได้ยาก เช่น ภาษีที่ดิน เป็นต้น

6. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาวะเศรษฐกิจในปัจจุบันมีการเปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็ว บางครั้งภาวะเศรษฐกิจก็ตกต่ำมาก หรือบางครั้งภาวะเศรษฐกิจก็รุ่งเรืองมาก ซึ่งจะผลกระทบต่อเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้นในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ รัฐบาลควรใช้ระบบภาษีอากรเป็นเครื่องมือ กล่าวคือ การ

¹⁷ อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2518), น. 129-131.

สร้างระบบภาษีให้สามารถควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้ เช่น กรณีภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ รายได้ทางภาษีอากรควรต้องลดลงโดยอัตโนมัติ เพื่อให้ประชาชนมีรายได้เพื่อการใช้จ่ายภายในครัวเรือน และกรณีภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรือง รายได้ทางภาษีอากรก็ควรเพิ่มขึ้นโดยอัตโนมัติเช่นกัน ซึ่งลักษณะของระบบภาษีดังกล่าว เรียกว่า ความยืดหยุ่นของระบบภาษี

ระบบภาษีที่มีความยืดหยุ่นควรปฏิบัติดังนี้ กล่าวคือ¹⁸

ประการที่หนึ่ง รัฐบาลควรปรับปรุงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลให้มีความยืดหยุ่น เนื่องจากปัจจุบันภาษีเงินได้ทั้งสองประเภทมีความสำคัญมาก และภาษีทั้งสองประเภทก็ผันแปรตามภาวะเศรษฐกิจมากกว่าภาษีประเภทอื่น ๆ

ประการที่สอง รัฐบาลควรปรับปรุงอัตรากำไรที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีแต่ละประเภท โดยใช้อัตรากำไรก้าวหน้ามากขึ้น เพราะอัตรากำไรและรายรับจากภาษีอากรจะได้ผันแปรไปตามภาวะเศรษฐกิจด้วย

ประการที่สาม การจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้า ควรเก็บภาษีจากอัตราราคาสินค้า แทนการเก็บภาษีจากอัตรากำไรสินค้า เพราะจะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้ามีการเปลี่ยนแปลงขึ้นลงตามภาวะเศรษฐกิจ กล่าวคือ เมื่อภาวะเศรษฐกิจรุ่งเรือง (ราคาสินค้าสูงขึ้น) เมื่อนำอัตราราคาสินค้ามาใช้จะทำให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้าเพิ่มขึ้นแปรผันตามภาวะเศรษฐกิจ โดยที่รัฐบาลไม่จำเป็นต้องปรับปรุงอัตรากำไรอากรซึ่งเป็นเรื่องที่ทำได้ยาก เป็นต้น

7. หลักการยอมรับกันทั่วไป (Acceptability)

ภาษีอากรเป็นรายได้ที่สำคัญของรัฐบาล รัฐบาลจึงควรสร้างระบบภาษีอากรที่ทำให้ประชาชนยอมรับหรือยอมที่จะเสียภาษีอากร ซึ่งภาษีอากรที่จะเป็นที่ยอมรับกันทั่วไป ควรจะมีลักษณะดังนี้ คือ ประการที่หนึ่ง มีความยุติธรรม ถ้าภาษีอากรมีความยุติธรรมแล้ว ประชาชนก็ยินยอมและ

¹⁸ เห่งฮ้าง, น. 130.

ยอมรับที่จะเสียภาษีอากร ประการที่สอง ภาษีอากรต้องจัดเก็บมานานพอสมควร กล่าวคือ ภาษีอากรที่ใช้กันมานานแล้ว ประชาชนจะเกิดความเคยชิน และไม่มีการต่อต้านการเก็บภาษีอากร¹⁹

8. หลักการบริหารได้ (Administrative Feasibility)

ระบบภาษีอากรที่ดีสำหรับประเทศหนึ่ง อาจไม่มีความเหมาะสมสำหรับอีกประเทศก็เป็นได้ เนื่องจากสภาพทางเศรษฐกิจ การเมือง และทางสังคมของแต่ละประเทศมีความแตกต่างกัน ดังนั้น แต่ละประเทศหากจะพิจารณาจัดเก็บภาษีประเภทใดก็ตาม ก็ต้องพิจารณาถึงความสามารถในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือ ต้องมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ เพื่อไม่ให้มีปัญหาด้านการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงการจัดเก็บภาษีอากร

2.4 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี นักเศรษฐศาสตร์ได้อธิบายแนวความคิดตามหลักความเป็นธรรมของ Adam Smith ออกได้เป็น 2 หลักใหญ่ ๆ คือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) และตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ มีวิธีการจัดเก็บภาษีที่ถือว่าเป็นธรรม อยู่ 2 วิธี คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (The Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ได้รับการยอมรับและนำมาใช้ในทางปฏิบัติคือ แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

¹⁹ การที่รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหม่ ประชาชนก็จะพยายามต่อต้าน เนื่องจากยังไม่เคยชิน หรือยังไม่เคยใช้ ตัวอย่างของประเทศไทยที่ผู้วิจัยเห็นว่าใกล้เคียงก็คือ ภาษีมรดก (พระราชบัญญัติ ภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558, ประกาศสงราชกิจจานุเบกษา เล่ม 132 ตอนที่ 72 ก ราชกิจจานุเบกษา วันที่ 5 สิงหาคม 2558) ดังนั้น วิธีการหรือกลยุทธ์ที่บางประเทศนำมาใช้สำหรับการจัดเก็บภาษีประเภทใหม่ก็คือ ใช้วิธีการจัดเก็บเป็นภาษีชั่วคราว ประกาศใช้ปีต่อปี กรณีเช่นนี้ ประชาชนก็จะไม่คัดค้าน เนื่องจากคิดว่าเป็นการชั่วคราว แต่รัฐบาลก็จะขอต่ออายุการจัดเก็บภาษีอากรประเภทใหม่ไปเรื่อย ๆ จนประชาชนเกิดความเคยชิน และไม่มีการคัดค้าน และในที่สุดรัฐบาลก็จะประกาศให้จัดเก็บภาษีอากรประเภทใหม่นั้นเป็นภาษีอากรถาวรต่อไป, อรรถ ธรรม โน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2518), น. 130.

ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle) เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ โดยวิธีการตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับนั้น ยังมีข้อเสียอยู่ ซึ่งไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ จึงเป็นเพียงแนวความคิดทางทฤษฎีเท่านั้น

การเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงทางด้านการใช้จ่ายของรัฐบาล หลักความสามารถในการเสียภาษีถือว่าเป็นหลักความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีที่นำไปใช้ในทางปฏิบัติอย่างกว้างขวาง ถึงแม้จะมีความยุ่งยากในการหาเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีก็ตาม²⁰

ในปัจจุบันนักเศรษฐศาสตร์ได้กล่าวไว้ว่าเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีมียุติ 3 ประการ กล่าวคือ รายได้ (Income) ทรัพย์สิน (Property) และรายจ่าย (Expenditure)²¹

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะเรียกเก็บภาษีจากคนที่มีความสามารถเท่ากันต้องเสียภาษีให้แก่รัฐเท่ากัน และคนที่มีความสามารถสูงกว่าก็ต้องเสียภาษีสูงกว่า คนที่มีความสามารถเท่ากันเสียภาษีเท่ากัน เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) ส่วนคนที่มีความสามารถสูงกว่าเสียภาษีสูงกว่า เรียกว่า ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) เป็นกฎที่นำไปประยุกต์ใช้เป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกัน ตัวอย่างเช่น ภาษีที่รัฐใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม คือ ภาษีเงินได้ (Income Tax) ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของรัฐบาล คนที่มีรายได้เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน ซึ่งเป็นการใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) เป็นกฎที่นำไปใช้ในการปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกันเช่นเดียวกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน แต่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งคนแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน ซึ่งต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตัวอย่างเช่น นาย ก. เป็นผู้มียาได้สูงกว่านาย ข. ฉะนั้น นาย ก. ควรจะเสียภาษีสูงกว่า นาย ข.

²⁰ บุญธรรม ราชรักษ์, ทฤษฎีภาษีอากร, (ม.ป.ป.: ม.ป.พ, 2552), น. 45-46.

²¹ อรรถ ธรรมโน, เพ็งอ้าง, น. 147.

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยก็จะนำเสนอสำหรับข้อเสียของหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ โดยวิธีการตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ เพื่อให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างหลักความเป็นธรรมที่ได้รับการยอมรับและนำมาใช้ กับหลักความเป็นธรรมที่ไม่ได้รับการยอมรับที่จะนำมาใช้ในทางปฏิบัติ

เนื่องจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ เป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีทุกคนเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กัน จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียคำนวณได้จากรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่อาจนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ เพราะมีข้อเสียหลายประการ กล่าวคือ²²

- 1) มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคน ผู้มีรายได้สูงย่อมมีกำลังความสามารถในการชำระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ
- 2) จำนวนภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องชำระ สูงกว่ารายได้ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีบางคน ผู้มีรายได้ต่ำมาก ๆ จึงอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษี
- 3) การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่า ๆ กัน ทำให้สัดส่วนระหว่างจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษี ต่อรายได้ของผู้มีรายได้น้อยจะสูงกว่าของผู้มีรายได้มาก

ส่วนข้อเสียของหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ โดยวิธีการตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ เนื่องจากตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ ผู้เสียภาษีทุกคนควรจะต้องเสียภาษีเท่ากับจำนวนผลประโยชน์ที่ตนได้รับจากบริการสาธารณะของรัฐบาล ซึ่งวิธีการดังกล่าวก่อให้เกิดความยุ่งยากและไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ กล่าวคือ²³

- 1) การบริการสาธารณะของรัฐบาลส่วนมากให้ประโยชน์แก่สังคมในส่วนรวม จึงมีความยุ่งยากที่จะแบ่งผลประโยชน์ที่เกิดขึ้นแก่ประชาชนแต่ละคนได้ เช่น ด้านการทหาร ด้านการตำรวจ ด้านศาลยุติธรรม ซึ่งถ้าหากจะใช้หลักผลประโยชน์ที่ได้รับในการพิจารณาเพื่อเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน ตามการบริการสาธารณะของรัฐบาลดังกล่าว เราจะต้องมาพิจารณาว่าประโยชน์จากการที่รัฐบาล

²² บุญธรรม ราชรักษ์, *เพ็ญอ้าง*, น. 43-44.

²³ อรรถ ธรรมโน, *เพ็ญอ้าง*, น. 145-146.

จ่ายเงินด้านการทหารเพื่อป้องกันประเทศนั้น ประชาชนแต่ละคนได้รับประโยชน์คนละก็ส่วน ซึ่งถือเป็นความยุ่งยากอย่างมาก

2) การเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจะขัดกับหลักความยุติธรรมในสังคม²⁴ เนื่องจากบริการสาธารณะของรัฐบาลนั้น รัฐบาลจะให้ประโยชน์แก่คนจนมากกว่าคนรวย เช่น การบริการสาธารณสุข การศึกษา การประกันสังคม เป็นต้น ดังนั้น ถ้าหากรัฐบาลเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ รัฐบาลต้องเก็บภาษีจากคนจนมากกว่าคนรวย เนื่องจากคนจนได้รับผลประโยชน์จากบริการสาธารณะมากกว่าคนรวย ซึ่งก็จะขัดกับหลักความยุติธรรม

ดังนั้น หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี จึงไปใช้หลักความสามารถตามที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งตามหลักความสามารถ ประชาชนจะเสียภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถจะไม่ขึ้นอยู่กับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลว่า รัฐบาลจะใช้จ่ายที่เกิดผลประโยชน์แก่ใคร ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละคนจะจัดเก็บตามกำลังความสามารถในการชำระภาษี²⁵

2.5 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นกระบวนการที่มีบุคคลมาเกี่ยวข้องอยู่ 2 ฝ่าย คือ ฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร (Tax Gatherers) กับฝ่ายผู้เสียภาษีอากร (Tax Payers) และในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรนั้นก็มีความเกี่ยวข้องกันทั้งสองฝ่าย คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเป็นหลักการและแนวความคิดในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและมีความสำคัญ หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมี่แนวความคิดที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายใน

²⁴ หลักความยุติธรรมในการเสียภาษีในทางภาษี ดร.อรัญ ธรรมโน ได้กล่าวไว้ว่า “ผู้ที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันควรจะต้องเสียภาษีเท่ากัน และผู้ที่อยู่ในฐานะแตกต่างกันควรจะต้องเสียภาษีแตกต่างกัน, อรัญ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2518), น. 144.

²⁵ บุญธรรม ราชรักษ์, เพ็งฮ้าง, น. 49.

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรที่ต่ำ²⁶

2.5.1 วิธีการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรลดลง

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งสาเหตุที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้นมีดังนี้²⁷

1. ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการบริหาร

กฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการบริหารที่ซับซ้อน ก่อให้เกิดความยุ่งยากแก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร เนื่องจากต้องใช้เวลาที่เพิ่มมากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและการบังคับใช้

2. การหลบหลีกและหนีภาษี (Tax Avoidance and Evasion)

การหลบหลีกและหนีภาษีก่อให้เกิดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก และการต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี ยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่เพิ่มมากขึ้นอีกด้วย เนื่องจากรัฐบาลมีความจำเป็นต้องใช้จ่ายเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายของเจ้าหน้าที่ในการต่อต้านและตรวจจับ

วิธีการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรลดลงมีดังนี้²⁸

1. ระบบภาษีและกฎหมายภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน

อัตราภาษี ฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีในการจัดเก็บภาษีอากร หรือเรียกว่า โครงสร้างภาษี ต้องมีลักษณะที่ง่ายและไม่ซับซ้อน ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรสามารถเข้าใจและบริหารจัดการเก็บ

²⁶ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2556), น. 33.

²⁷ เพ็งฮ้าง, น. 35-36.

²⁸ เพ็งฮ้าง, น. 37.

ภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้ โครงสร้างภาษีที่มีลักษณะที่ง่ายและไม่ซับซ้อนจะช่วยลดช่องโหว่ในการหลบหลีกและหนีภาษีได้อีกด้วย

2. ทำให้การหลบหลีกและหนีภาษีอากรลดลง

วิธีการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรลดลง ก็คือ ต้องทำให้การหลบหลีกและการหนีภาษีอากรลดลง กล่าวคือ การทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษียลดลง อีกทั้ง การปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้ทันสมัยอยู่เสมอ ก็จะช่วยป้องกันการหลบหลีกและการหนีภาษีอากรรูปแบบใหม่ ๆ ได้เช่นกัน

2.5.2 วิธีการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรลดลง

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากร คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล ซึ่งก็หมายถึงเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีอากรได้ใช้จ่ายไปนั่นเอง และสาเหตุที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้นมีดังนี้²⁹

1. กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน

กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน ทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการทำความเข้าใจและการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบ ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น นอกจากนี้ ยังอาจมีผลทำให้ผู้เสียภาษีอากรเกิดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี ซึ่งนำไปสู่การหลบหลีกและหนีภาษีนั่นเอง

2. การหลบหลีกและหนีภาษี

การหลบหลีกและหนีภาษีอาจทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีและผู้ที่ไม่หนีภาษีเพิ่มขึ้น เนื่องจากรัฐบาลจะออกกฎหมายมาเพื่อต่อต้านการหลบหลีกและหนีภาษี จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่เพิ่มขึ้นนั่นเอง

²⁹ เห่งฮ้าง, น. 37-38.

วิธีการที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรลดลง³⁰

1. กฎหมายภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ง่ายและไม่ซับซ้อน

อัตราภาษี ฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีในการจัดเก็บภาษีอากร หรือเรียกว่า โครงสร้างภาษี ต้องมีลักษณะที่ง่ายและไม่ซับซ้อน ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถเข้าใจและสามารถปฏิบัติตามได้อย่างถูกต้อง โดยผู้เสียภาษีก็ไม่จำเป็นต้องใช้เวลาและเงินที่เพิ่มมากขึ้นในการทำความเข้าใจและในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะที่ง่ายและไม่ซับซ้อนนั่นเอง

2. ทำให้การหลบหลีกและหนีภาษีอากรลดลง

วิธีการที่จะทำให้การหลบหลีกและหนีภาษีอากรลดลง ก็คือ การทำให้แรงจูงใจในการหลบหลีกและหนีภาษีลดลง นอกจากนี้ การปรับปรุงระบบการบริหารจัดเก็บภาษีอากรให้ทันสมัยอยู่เสมอ ก็จะช่วยป้องกันการหลบหลีกและการหนีภาษีอากรรูปแบบใหม่ ๆ ได้เช่นกัน

2.6 แนวความคิดทางทฤษฎีเกี่ยวกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจเป็นหลักการและแนวความคิดที่เกี่ยวกับภาษีอากร ระบบหรือโครงสร้างของภาษีอากรต้องสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจนั้นมีลักษณะหรือแนวความคิด คือ ภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด³¹

ผลกระทบของภาษีอากรที่ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรคือ ผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ยุ่เสียภาษีอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เช่น ผู้เสียภาษีอากรจะเลือกการซื้อสินค้าตามที่รัฐบาลกำหนดเวลา

³⁰ เห่งฮ้าง, น. 39.

³¹ เห่งฮ้าง, น. 40.

เอาไว้ เพื่อจะรับสิทธิประโยชน์ในการได้รับการลดหย่อนภาษีอากร หรือผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะขาย หรือโอนอสังหาริมทรัพย์ในช่วงเวลาที่รัฐบาลกำหนดให้ได้รับการยกเว้นภาษีอากร หรือกำหนดให้มีการลดอัตราภาษีอากร เป็นต้น³² ภาษีอากรที่ไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ³³

จากแนวความคิดของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจที่มีความประสงค์ให้ภาษีอากรนั้น ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด และผลกระทบของภาษีอากรที่ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรตามที่กล่าวมาข้างต้นนั้น วิธีที่จะทำให้ภาษีอากรไม่ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร คือ ภาษีอากรต้องมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีอากรต้องไม่เข้าไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งทำได้โดยการกำหนดองค์ประกอบของภาษีอากรที่เหมาะสม โดยองค์ประกอบของภาษีอากรที่เหมาะสม ได้แก่ อัตราภาษีที่เหมาะสม ฐานภาษีที่เหมาะสม หน่วยภาษีที่เหมาะสม และกฎหมายภาษีอากรและวิธีการจัดเก็บภาษีต้องมีประสิทธิภาพ³⁴

2.7 โครงสร้างของภาษีอากร

ในส่วนของโครงสร้างภาษี ผู้วิจัยจะอภิปรายเกี่ยวกับโครงสร้างภาษีในเรื่อง ผู้เสียภาษี ฐานภาษี อัตราภาษี วิธีการเสียภาษี เฉพาะภาษีที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัย เนื่องจากงานวิจัยนี้จะเกี่ยวข้องกับภาษี 3 ชนิด กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์

2.7.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้เสียภาษีอากรต้องเป็นบุคคลตามกฎหมายในลักษณะใดลักษณะหนึ่ง ภาษีอากรแต่ละประเภทจะกำหนดตัวผู้เสียภาษีอากรไว้

³² เเพ็งฮ้าง, น. 40.

³³ ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจนั้น จะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร, จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2556), น. 42.

³⁴ เเพ็งฮ้าง, น. 52 – 54.

2.7.1.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะทบทวนเกี่ยวกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

1.1) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดา หมายถึง มนุษย์ซึ่งมีสภาพบุคคล (มาตรา 15 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) คนที่มีชีวิตอยู่ไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่ หรือพระภิกษุสงฆ์ สามเณร นักบวช ไม่ว่าจะมียุติชนชาติ เชื้อชาติ ศาสนาใดก็ตาม ถ้ามีเงินได้ตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา³⁵

สำหรับกรณีที่มีผู้มีเงินได้พึงประเมิน เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี³⁶

1.2) ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ หมายถึง บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากัน เพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น โดยไม่ได้จดทะเบียนต่อนายทะเบียนหุ้นส่วนบริษัท (มาตรา 1012 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) และเมื่อมีเงินได้ตามเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

คณะบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ตาม

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57

มาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษี และให้เสียภาษีเงินได้
อย่างบุคคลธรรมดา³⁷

1.3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หมายถึง บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้พึงประเมิน แต่ถึงแก่ความ
ตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดยให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้
ครอบครองทรัพย์สินมรดกยื่นรายการเงินได้พึงประเมินแทน และในการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของ
ผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความ
ตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น³⁸

1.4) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หมายถึง ทรัพย์สินของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ความตาย แต่ยังไม่
ได้แบ่งให้ทายาท ซึ่งยังคงถือเป็นหน่วยเสียภาษี และให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครอง
ทรัพย์สินมรดก มีหน้าที่ต้องยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในชื่อกองมรดกของผู้ตาย³⁹

2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล⁴⁰ ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมีดังนี้

2.1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่ บริษัทจำกัด บริษัท
มหาชนจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน

2.2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการในที่
อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย⁴¹

³⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2

³⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคแรก

³⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรค 2

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 39

⁴¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 66 วรรค 2

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ และกระทำการในที่อื่นๆ รวมทั้งในประเทศไทยด้วย และกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่างๆ⁴²

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย⁴³

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย⁴⁴

2.3) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2.4) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

2.5) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล

2.6) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2.7.1.2 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายกำหนดให้บุคคลซึ่งประกอบกิจการที่อยู่ในบังคับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งมีองค์ประกอบ 3 ประการ ดังนี้⁴⁵

1) เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล⁴⁶

⁴² ประมวลรัษฎากร มาตรา 67

⁴³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70

⁴⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 76 ทวิ

⁴⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2 มาตรา 91/12

2) ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ⁴⁷

3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร

2.7.1.3 ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์

อากรแสตมป์จัดเก็บจากตราสารโดยกำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ และผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์ มีดังต่อไปนี้

1) บุคคลตามที่ระบุไว้ในช่องที่ 3 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ เช่น ผู้ให้เช่าที่ดิน ผู้ให้เช่าซื้อทรัพย์สิน ผู้รับจ้างทำของ ผู้ให้กู้ยืมเงิน เป็นต้น

2) ผู้ทรงตราสารคนแรกในประเทศ สำหรับกรณีตราสารที่สร้างขึ้นนอกประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้ทรงตราสารคนแรกในประเทศเป็นผู้เสียอากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับตราสารนั้น และหากมิได้ดำเนินการ ผู้ทรงคนใดคนหนึ่งแห่งตราสารต้องเสียอากร โดยปิดแสตมป์ครบจำนวนอากรและขีดฆ่าก่อน จึงจะยื่นตราสารเพื่อให้อายัดเงิน รับรอง สลากหลัง โอน หรือถือเอาประโยชน์ได้⁴⁸

3) กรณีตัวเงินที่ยื่นให้ชำระเงิน โดยมีได้ปิดแสตมป์บริบูรณ์ ผู้รับตัวจะเสียอากรและใช้สิทธิไล่เบี้ยจากผู้มีหน้าที่เสียอากรหรือหักค่าอากรจากเงินที่จะชำระก็ได้⁴⁹

4) ผู้มีหน้าที่เสียอากรตามที่ได้ตกลงกันระหว่างคู่สัญญา ซึ่งได้ตกลงกันให้เป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียอากร ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีตราสารสร้างขึ้นนอกประเทศ คู่สัญญาไม่อาจตกลงกันเป็นอย่างอื่นจากที่กฎหมายกำหนดไว้ได้⁵⁰

2.7.2 ฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี ได้แก่ รายได้ การบริโภค ความมั่งคั่ง และฐานอื่นๆ

2.7.2.1 ฐานภาษีเงินได้

⁴⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 ประกอบมาตรา 77/1

⁴⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2

⁴⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 111

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 112

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 107

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะทบทวนเกี่ยวกับฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้เป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) มีหลักการจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษี โดยจะถือเอารายได้ (Income) เป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคล บุคคลจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากน้อยแค่ไหนก็ขึ้นอยู่กับว่าบุคคลนั้นๆ มีรายได้มากหรือน้อย

1. ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมิน ซึ่งเงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้หรือรายได้ของบุคคลที่ทำมาหาได้หรือได้รับมาตลอดปี และเป็นเงินที่กฎหมายระบุว่าเป็นเงินได้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษี ก่อนหักค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน เงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มี 8 ประเภท ดังต่อไปนี้⁵¹

ประเภทที่ 1 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 2 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40

ประเภทที่ 4 ได้แก่ เงินได้จากเงินลงทุน ตามมาตรา 40 (4) แห่งประมวลรัษฎากร
 ประเภทที่ 5 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 6 ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 7 ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ตามมาตรา 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 8 ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกเหนือที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน

2. ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี ดังนั้น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง ก็คือ เงินได้ (Income) ส่วนในความหมายอย่างแคบ ก็คือ กำไรสุทธิ (Net Profit) เพราะกำไรสุทธินั้นจะนำไปคำนวณกับอัตราภาษี⁵² ฐานภาษีที่เป็นกำไรสุทธิถือว่าเป็นฐานภาษีที่สำคัญที่สุดของภาษีเงินได้นิติบุคคล นอกจากฐานภาษีที่เป็นกำไรสุทธิแล้ว ยังมีฐานภาษีอื่นๆ อีก เช่น รายรับก่อนหักรายจ่าย (แต่ไม่อยู่ในขอบเขตของงานวิจัยนี้)

การเก็บภาษีจากบริษัท และห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เงินได้หรือรายได้ที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ รายได้จากกิจการ หรือรายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนจะหักด้วยรายจ่าย และค่าเสื่อมสึกหรอตามที่กฎหมายกำหนด⁵³

ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล มี 2 ประเภท กล่าวคือ รายได้จากกิจการ และรายได้เนื่องจากกิจการ

⁵² ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (ม.ป.ป.: ม.ป.พ, 2558), น. 412.

⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65

รายได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติ เป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล⁵⁴

รายได้เนื่องจากกิจการ หมายถึง รายได้ที่นอกเหนือจากรายได้จากกิจการถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการ เช่น กำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ บริษัท ม. ถึงแม้จะไม่มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์ แต่เมื่อมีรายได้เกิดขึ้นคือกำไรจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ก็ต้องนำรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มาเป็นเงินได้หรือรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยถือเป็นรายได้เนื่องจากกิจการ⁵⁵

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลจะถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ เงินได้หรือรายได้ที่ได้รับยกเว้น และรายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย

2.7.2.2 ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บจากการประกอบกิจการในราชอาณาจักร และฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับ⁵⁶ ก่อนหักรายจ่ายใดๆ ที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังต่อไปนี้⁵⁷

1. การธนาคารตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์หรือกฎหมายเฉพาะ
2. การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
3. การรับประกันชีวิตตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
4. การรับจํานำตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจํานำ

⁵⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2558), น. 415.

⁵⁵ เพ็งฮ้าง, น. 415.

⁵⁶ รายรับ หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ผู้ประกอบการ ได้รับ หรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/2

5. การประกอบกิจการโดยปกติเชิงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงิน ค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ

6. การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้อมาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

7. การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์

8. การประกอบกิจการอื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะจะถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

2.7.2.3 ฐานภาษีสำหรับอาคารแสดมภ์

อาคารแสดมภ์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ ตราสาร คือ เอกสารที่ต้องเสียอากรตามหมวดอาคารแสดมภ์ สำหรับตราสารทั้ง 28 ลักษณะนั้น ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดอาคารแสดมภ์ เช่น ตราสารเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ตราสารโอนหุ้น ใบหุ้น ใบหุ้นกู้ พันธบัตร ตราสารเช่าซื้อทรัพย์สิน ตราสารจ้างทำของ เป็นต้น⁵⁸

ฐานภาษีสำหรับอาคารแสดมภ์จะถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีสำหรับอาคารแสดมภ์ ได้แก่ ตราสารที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมภ์ซึ่งกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา และกฎหมายอื่นๆ เช่น ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ ตราสารที่ระบุยกเว้นในบัญชีอัตราอากรแสดมภ์ และการยกเว้นตามมาตรา 121 เป็นต้น

⁵⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 104

2.7.3 อัตรากาญี

อัตรากาญีอากรที่นิยมใช้กันแพร่หลายทั่วไปมี 3 ประเภท คือ อัตรากาญีที่ อัตรากาญีก้ำวหน้า และอัตรากาญีถอยหลัง⁵⁹

2.7.3.1 อัตรากาญีเงินได้

กาญีเงินได้เป็นกาญีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะทบทวนเกี่ยวกับอัตรากาญีเงินได้บุคคลธรรมดาและกาญีเงินได้นิติบุคคล

1. อัตรากาญีเงินได้บุคคลธรรมดา

โครงสร้างอัตรากาญีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยเป็นโครงสร้างอัตราแบบก้ำวหน้า โดยมีอัตรากาญีขั้นแรกร้อยละ 5 สำหรับช่วงเงินได้สุทธิตั้งแต่ 1 - 300,000 บาท แต่อย่างไรก็ตาม สำหรับเงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาท จะได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551 โดยยกเว้นกาญีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้สุทธิจากการคำนวณกาญีเงินได้ตามมาตรา 48(1) แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น และอัตรากาญีเงินได้บุคคลธรรมดามีรายละเอียดตามตารางดังต่อไปนี้

⁵⁹ สมคิด บางโม, กาญีอากรธุรกิจ, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2553), น. 23.

ตาราง 2.1 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. 2560⁶⁰

เงินได้สุทธิ	ช่วงเงินได้สุทธิ แต่ละชั้น	อัตราภาษี ร้อยละ	ภาษีแต่ละชั้น เงินได้สุทธิ	ภาษีสะสม สูงสุดของชั้น
1 - 150,000	150,000	ได้รับยกเว้น	—	—
150,001 - 300,000	150,000	5	7,500	7,500
300,001 - 500,000	200,000	10	20,000	27,500
500,001 - 750,000	250,000	15	37,500	65,000
750,001 - 1,000,000	250,000	20	50,000	115,000
1,000,001 - 2,000,000	1,000,000	25	250,000	365,000
2,000,001 - 5,000,000	3,000,000	30	900,000	1,265,000
5,000,001 บาทขึ้นไป	—	35	—	—

ที่มา: ประมวลรัษฎากร บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (1) สำหรับบุคคลธรรมดา แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

2. อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลถูกกำหนดไว้ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ภาษีเงินได้ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดตารางดังต่อไปนี้

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (1) สำหรับบุคคลธรรมดา แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

ตารางที่ 2.2 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลในปี พ.ศ. 2560⁶¹

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล	อัตราภาษี (ร้อยละ)
(1) ภาษีจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	20 ⁶²
(2) ภาษีตามมาตรา 70 นอกจากที่ระบุใน (ค)	15
(3) ภาษีตามมาตรา 70 เฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (4) (ข)	10
(4) ภาษีตามมาตรา 70 ทวิ	10
(5) ภาษีจากรายได้ก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ของมูลนิธิ หรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้อันมิใช่รายได้ตามมาตรา 65 ทวิ (13)	10

ที่มา: ประมวลรัษฎากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

2.7.3.2 อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ

อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะถูกกำหนดไว้ในมาตรา 91/6 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

⁶¹ ประมวลรัษฎากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

⁶² ประมวลรัษฎากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้ (2) (ก) ใช้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 30 ล้านบาท แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 42) พ.ศ. 2559 ทั้งนี้ กรณีเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชี ไม่เกิน 30 ล้านบาท ต่อเนื่องกัน ตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา โดยในรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 300,000 บาท แต่ไม่เกิน 3,000,000 บาท ให้คำนวณอัตราร้อยละ 15 สำหรับกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 3,000,000 บาท ให้คำนวณอัตราร้อยละ 20

ตารางที่ 2.3 ตารางแสดงบัญชีอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะในปี พ.ศ. 2560⁶³

กิจการ	ฐานรายรับก่อนหักรายจ่ายของกิจการ	อัตราภาษีร้อยละ (ยังไม่รวมภาษี ท้องถิ่น)
1. กิจการธนาคาร ธุรกิจ เงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ และ การประกอบกิจการเยี่ยง ธนาคารพาณิชย์	- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ หรือ กำไรก่อนหักรายจ่าย ใด ๆ จากการซื้อหรือขายตัว เงินหรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ	3.0
	- กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการ แลกเปลี่ยน หรือซื้อขายเงินตรา การออกตัวเงินหรือการส่งเงิน ไปต่างประเทศ	3.0
2. กิจการรับประกันชีวิต	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ	2.5
3. กิจการโรงรับจำนำ	- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม	2.5
	- เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับ หรือพึงได้รับการขายของที่ จำนำหลุดเป็นสิทธิ	2.5
4. การค้าอสังหาริมทรัพย์	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ	3.0
5. การขายหลักทรัพย์ใน ตลาดหลักทรัพย์	- รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ	0.1
6. การซื้อและการขายคืน หลัก ทรัพย์ที่ได้รับอนุญาต จาก คณะกรรมการกำกับ หลัก ทรัพย์ และ ตลาด หลักทรัพย์	- กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการขายคืน หลักทรัพย์ แต่ไม่รวมถึง ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือ ประโยชน์ใด ๆ ที่ได้จากหลักทรัพย์	3.0
7. ธุรกิจแฟ็กเตอร์ริง	- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม หรือค่าบริการ	3.0

ที่มา: ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/6

⁶³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/6

2.7.3.3 อัตราภาษีหรือค่าอากรแสตมป์

อัตราภาษีสำหรับอากรแสตมป์หรือค่าอากรแสตมป์ถูกกำหนดไว้ในช่องที่ 2 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร เช่น กรณีตราสารการเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ สำหรับค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า หรือทั้งสองอย่าง รวมกันตลอดอายุการเช่า ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เท่ากับ 1 บาท⁶⁴ หรือกรณีตราสารการกู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร สำหรับยอดเงินให้กู้ยืม หรือตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชี ทุกจำนวนเงิน 2,000 บาท หรือเศษของ 2,000 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เท่ากับ 1 บาท แต่ถ้าคำนวณแล้วถ้าเกิน 10,000 บาท ให้เสียค่าอากรแสตมป์แค่ 10,000 บาทเท่านั้น⁶⁵ หรือกรณีใบรับสำหรับการโอน หรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย ทุกจำนวนเงิน 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เท่ากับ 1 บาท⁶⁶ เป็นต้น

2.7.4 วิธีการเสียภาษีอากร

สำหรับวิธีการเสียภาษีอากรของภาษีอากรแต่ละประเภทนั้น ก็จะมี ความแตกต่างกันตามประเภทของภาษีอากรนั้น ๆ

2.7.4.1 วิธีการเสียภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะทบทวนเกี่ยวกับวิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

⁶⁴ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 1 ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

⁶⁵ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 5 ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

⁶⁶ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 28 (ข) ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

1. วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปแล้ว แบ่งออกเป็น 3 วิธี ดังต่อไปนี้

1.1) วิธีประเมินตนเอง

วิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยวิธีประเมินตนเองนั้น หลัก ๆ แล้วมีอยู่ 2 วิธี คือ การเสียภาษีประจำปี และกลางปี

การเสียภาษีประจำปี

ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁶⁷

- กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่มีสามีหรือภริยา ต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท

- กรณีที่ผู้มีเงินได้ไม่มีสามีหรือภริยา ต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท

- กรณีที่ผู้มีเงินได้มีสามีหรือภริยา ต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ

- กรณีที่ผู้มีเงินได้มีสามีหรือภริยา ต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

การเสียภาษีกลางปี

ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีเงินได้เฉพาะตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมียังเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษี⁶⁸

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

⁶⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ

1.2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย

วิธีเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดาโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ว่า หากมีการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา บทบัญญัติตามมาตราดังกล่าวกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยผู้จ่ายเงินมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามบทบัญญัติตามมาตราดังกล่าวให้ถูกต้องครบถ้วน⁶⁹

1.3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

สำหรับกรณีนี้เป็นกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเองแล้ว ถ้าเจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบในภายหลังพบว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเสียภาษียังไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มเติมได้ ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีได้ 2 วิธี คือ การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ตามมาตรา 18 ทวิ และมาตรา 60 ทวิ และการประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ ตามมาตรา 18, 20 และ 24

2. วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยทั่วไปแล้ว แบ่งออกเป็น 3 วิธี ดังต่อไปนี้

2.1) การประเมินตนเอง

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยวิธีการประเมินตนเองนั้น มี 2 วิธี คือ การยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และการยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี

การยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 67 ทวิ

กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยื่นรายการพร้อมกับชำระภาษีต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ ภายใน 2 เดือนนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีดังต่อไปนี้⁷⁰

⁶⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 69 ทวิ 69 ตริ และ 70

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 และมาตรา 67 ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

- กรณีบริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนดให้คำนวณและชำระภาษีจากกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ

- กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น ๆ นอกจากที่กล่าวมาข้างต้น ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วให้คำนวณและชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

การยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี ตามมาตรา 68 ทวิ และมาตรา 69 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยื่นรายการซึ่งจำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีพร้อมกับชำระภาษี ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีต่ออำเภอ⁷¹

2.2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย มีดังต่อไปนี้

- ในกรณีที่ส่วนรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นที่ เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ให้ส่วนรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่นที่ เป็นผู้

⁷¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 68 ทวิ และมาตรา 69

จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เป็นผู้หักภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้ ในทุกคราวที่จ่ายเงินได้⁷²

- ในกรณีที่บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน⁷³

- ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายได้⁷⁴

- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการ ภายใน 7 วันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น⁷⁵

2.3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

- วิธีประเมินก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการได้ แต่ต้องเป็นกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรเท่านั้น และเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้เสียภาษี และให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน โดยกรณีนี้ผู้เสียภาษีมียกอุทธรณ์การประเมินได้⁷⁶

⁷² ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ทวิ

⁷³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตริ

⁷⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรศ

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 70

⁷⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 18 ทวิ

- วิธีประเมินภายหลังกำหนดเวลาขึ้นรายการ

เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีภายหลังจากกำหนดเวลาขึ้นรายการได้ เนื่องจากกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ขึ้นรายการแล้ว แต่ขึ้นรายการไม่ถูกต้อง และกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ขึ้นรายการได้⁷⁷

- วิธีประเมินจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

กรณีนี้เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ได้ขึ้นรายการ ไม่ได้ทำบัญชีหรือทำแต่ทำไม่ครบ หรือไม่นำเอกสารไปให้เจ้าพนักงาน สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากยอดรายรับหรือยอดขายก่อนหักรายจ่ายใด ๆ⁷⁸ โดยเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้เสียภาษีมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือพยานนั้นนำบัญชี เอกสาร หรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้⁷⁹

2.7.4.2 วิธีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

วิธีการเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยทั่วไปแล้ว แบ่งออกเป็น 2 วิธี ดังต่อไปนี้

1) วิธีการประเมินตนเอง

ผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะหรือบุคคลซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแทนหรือร่วมกับผู้ประกอบการ เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยให้ยื่นเป็นรายเดือนภาษีพร้อมกับชำระภาษี ไม่ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะมีรายรับในเดือนภาษีหรือไม่ก็ตาม และการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีสำหรับเดือนภาษีใด ให้ยื่นภายในวันที่ 15 ของเดือนถัดไป⁸⁰

2) วิธีการประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะมีหลายกรณี ซึ่งมีดังต่อไปนี้

⁷⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

⁷⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 71 (1)

⁷⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 19

⁸⁰ ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 91/10

- พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินก่อนถึงกำหนดเวลานำรายการ ตามมาตรา 18 ทวิ
 - พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา 91/15
 - พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา 91/16
 - พนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21 ประกอบมาตรา 88/3
 - พนักงานประเมินมีอำนาจในการออกหมายเรียกเพื่อตรวจปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/21 (5) ประกอบมาตรา 88/4
 - พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินตามมาตรา 91/21 (5) ประกอบมาตรา 88/5
 - พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเบี้ยปรับ ตามมาตรา 91/21 (6) ประกอบมาตรา 89 (1)
- (2)
- พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินเพิ่ม ตามมาตรา 91/21 (6) ประกอบมาตรา 89/1

2.7.4.3 วิธีการชำระอากรแสตมป์

อากรแสตมป์ไม่ได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์มีหน้าที่ยื่นรายการประเมินตนเอง เนื่องจากอากรแสตมป์ และบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ไม่อยู่ในบทบัญญัติที่เป็นภาษีอากรประเมิน จึงมีวิธีการบริหารจัดการจัดเก็บที่แตกต่างไปจากภาษีอากรประเมิน ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจหน้าที่ใดๆ เกี่ยวกับอากรแสตมป์ แต่อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในส่วนของอากรแสตมป์ได้กำหนดให้มีพนักงานเจ้าหน้าที่ และนายตรวจเป็นผู้ดำเนินการตรวจสอบความถูกต้องของการปิดอากรแสตมป์ บริบูรณ์ โดยจะมีอำนาจสั่งให้เสียอากรแสตมป์ ตามมาตรา 115 แห่งประมวลรัษฎากร รวมทั้งยังมีอำนาจสั่งให้เสียเงินเพิ่มได้ ตามมาตรา 113 และมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร⁸¹

⁸¹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2553), น. 642-643.

2.8 แนวความคิดเกี่ยวกับการกักถอนฐานภาษี

ตามที่กล่าวไว้แล้วในหัวข้อ 2.7.2 สำหรับในหัวข้อนี้จะขยายความถึงการกักถอนฐานภาษี การกักถอนฐานภาษีอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไปกักถอนฐานภาษีในหัวข้อนี้ จะอธิบายเฉพาะภาษีที่เกี่ยวข้องกับ งานวิจัย งานวิจัยนี้จะเกี่ยวข้องกับภาษี 3 ประเภท กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากร แสตมป์

2.8.1 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกักถอนฐานภาษี

การกักถอนฐานภาษีอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษี หมายความว่า วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือการลดลงในภาระภาษีซึ่งถูก ออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ⁸²

ตัวบรรเทาภาระภาษีมักมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้⁸³

- 1.) เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรม
- 2.) เพื่อสนับสนุนการดำเนินการของกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใดโดยเฉพาะ

ตัวบรรเทาภาระภาษีแยกออกเป็น 2 ประเภท คือ ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) กับตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs)

1) ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) คือ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้ หรือรายจ่ายอันก่อให้เกิดรายได้ และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล ตามที่กล่าวมาแล้วว่า ตัวบรรเทา ภาระภาษีถูกออกแบบมาเพื่อทำให้เกิดการลดภาระภาษี ซึ่งสำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิง โครงสร้างนั้นมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้⁸⁴

- 1.1) เป็นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือเป็นการหักรายจ่ายอันก่อให้เกิดรายได้
- 1.2) สนับสนุนให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

⁸² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งฮ้าง*, น. 113.

⁸³ *เพ็งฮ้าง*, น. 113.

⁸⁴ *เพ็งฮ้าง*, น. 114.

1.3) สนับสนุนให้เกิดความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) ด้วบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non-Structural Reliefs) คือ วิธีการที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษี เพื่อประโยชน์หรือเพื่อสนับสนุนการดำเนินการของกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใด โดยเฉพาะเท่านั้น หรือจะหมายความถึง การยกเว้นภาษี (Tax Exemptions) และการให้หักค่าใช้จ่ายที่ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ หรือการให้หักรายจ่ายที่ไม่ได้ก่อให้เกิดรายได้⁸⁵

หากด้วบรรเทาภาระภาษีที่รัฐบาลนำมาใช้มีวัตถุประสงค์ เพื่อประโยชน์หรือเพื่อสนับสนุนการดำเนินการของกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใดโดยเฉพาะแล้ว ด้วบรรเทาภาระภาษียุทธศาสตร์ดังกล่าวจะถูกเรียกว่า ด้วบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี หรือจะถูกเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า รายจ่ายในทางภาษี หรือ ค่าใช้จ่ายที่หักออกจากเงินภาษี (Tax Expenditures)⁸⁶

2.8.1.1 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกัลดกร่อนฐานภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะนำเสนอเกี่ยวกับแนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกัลดกร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

1) แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกัลดกร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามที่กล่าวมาแล้วว่าฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะถูกกัลดกร่อนโดยด้วบรรเทาภาระภาษี ด้วบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน

1.1) แนวความคิดเกี่ยวกับด้วบรรเทาภาระภาษีประเภทเงินยกเว้นหรือเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษี

⁸⁵ เฟื่องอ้าง, น. 116-117.

⁸⁶ ที่เรียกว่า รายจ่ายในทางภาษี หรือ ค่าใช้จ่ายที่หักออกจากเงินภาษี ก็เนื่องจากว่า เหมือนเป็นการจ่ายเงินสดออกจากรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลให้กับบุคคลหรือกิจกรรมบางประเภท หรืออาจจะกล่าวได้ว่า ด้วบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างนั้น เป็นทางอีกลักษณะหนึ่งของรัฐบาลในการดำเนินนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2556), น. 116-117.

กฎหมายได้กำหนดตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทเงินยกเว้นหรือเงินได้ที่ไม่ต้องเสียภาษีไว้ เนื่องด้วยเหตุผลหลายประการ กล่าวคือ⁸⁷

ประการที่หนึ่ง ความสะดวกในการบริหาร ตัวอย่างเช่น สำหรับเงินได้บางประเภท หากถูกจัดเก็บภาษี อาจก่อให้เกิดความยากลำบากในการบริหารของรัฐบาล และจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายจำนวนมากในการจัดเก็บภาษี

ประการที่สอง ความเป็นธรรม เงินได้บางประเภทต้องเสียภาษีซ้ำซ้อนกันหลายครั้ง ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีเงินได้ประเภทนั้นที่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ประเภทนั้นซ้ำซ้อน ตัวอย่างเช่น เงินบำนาญ เงินออมสะสม เป็นต้น

ประการที่สาม นโยบายสังคมหรือนโยบายจูงใจ กิจกรรมบางประเภทเป็นกิจกรรมที่สังคมต้องการให้เกิดขึ้น หรือต้องการให้การสนับสนุนในกรณีที่เกิดขึ้นแล้ว การแสดงออกของรัฐบาลในการสนับสนุน คือ การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้สำหรับกิจกรรมประเภทนั้น ๆ ซึ่งเป็นการจูงใจประชาชนเพื่อให้ประกอบกิจกรรมนั้น โดยเหตุผลที่รัฐบาลต้องการให้เกิดกิจกรรมเนื่องจากกิจกรรมประเภทนั้นอาจนำไปสู่การเจริญเติบโตของสังคม เป็นต้น

1.2 แนวความคิดเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทค่าใช้จ่าย (Deductible Expenses)

เงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้หรือรายได้เป็นสิ่งที่ใช้วัดถึงความสามารถของบุคคลในการเสียภาษี ดังนั้น เมื่อบุคคลใดมีเงินได้ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่อย่างไรก็ตาม เงินได้พึงประเมินที่บุคคลได้รับมาในปีภาษีนั้น บุคคลผู้มีเงินได้จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการลงทุนลงแรงเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้นั้นมา ดังนั้น เพื่อความเป็นธรรม กฎหมายจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามสมควรเพื่อให้แสดงถึงฐานะและความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้อย่างแท้จริง⁸⁸

⁸⁷ ไกรยุทธ ธีรตยาคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2521), น. 13-16.

⁸⁸ ปรีดา นาคเนาทิม, เพ็ญอ้อ, น. 81.

1.3 แนวความคิดเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีประเภทค่าลดหย่อน (Personal Allowances)

สำหรับแนวความคิดเกี่ยวกับค่าลดหย่อน ค่าลดหย่อนจะหักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากที่มีการหักค่าใช้จ่ายออกแล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าลดหย่อนออกจากเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีค่าลดหย่อน 2 ประเภท คือ ค่าลดหย่อนส่วนตัว กับค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deductions) ค่าลดหย่อนส่วนตัว อาทิเช่น ค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้เสียภาษี สามี ภริยา และบุตร รวมถึงผู้ที่อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูอีก ค่าลดหย่อนตามรายการ อาทิเช่น ค่าเบี้ยประกันชีวิต ค่าดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อที่อยู่อาศัย เป็นต้น

เหตุผลที่กฎหมายให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวก็เพื่อความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละคนมีภาระหรือมีขนาดครอบครัวที่แตกต่างกัน หรือจะกล่าวได้ว่า การให้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวก็เพื่อแสดงให้เห็นถึงระดับค่าใช้จ่ายในการครองชีพที่สัมพันธ์กับขนาดครอบครัวของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ การหักค่าลดหย่อนบางกรณีอาจเป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล กล่าวคือ ประเทศไทยใช้ค่าลดหย่อนเพื่อสนับสนุนการวางแผนครอบครัว (Family Planning) สำหรับบุตรที่เกิดหลัง พ.ศ. 2522 ซึ่งหักค่าลดหย่อนได้ไม่เกิน 3 คน⁸⁹

ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลงหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ ค่าลดหย่อนนอกจากจะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีแล้ว ยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ส่งเสริมให้มีความกตัญญู ส่งเสริมการศึกษาและการช่วยเหลือเกื้อกูลกัน กล่าวคือ เมื่อรัฐบาลเห็นว่าเศรษฐกิจไม่ค่อยดี รายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้น รัฐบาลก็จะเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้น ค่าลดหย่อนที่เพิ่มมากขึ้นส่งผลให้เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณเสียภาษีน้อยลง จึงทำให้ประชาชนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้⁹⁰

⁸⁹ เพิ่งอ้าง, น. 81-82.

⁹⁰ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, เพิ่งอ้าง, น. 289.

2) แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกีดกร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 2.7.2.1 ว่าการเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีฐานภาษีที่สำคัญคือ กำไรสุทธิที่หามาได้จากรายได้หักด้วยรายจ่าย เงินได้หรือรายได้ที่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ รายได้จากกิจการ หรือรายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนจะหักด้วยรายจ่าย และค่าเสื่อมสีกหรือตามที่กฎหมายกำหนด การประกอบธุรกิจของนิติบุคคลซึ่งก่อให้เกิดรายได้ขึ้นมา นั้น ต้องเสียค่าใช้จ่ายหรือรายจ่าย ค่าเสื่อมสีกหรือ หากเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจ่ายรายได้ โดยที่ไม่หักค่าใช้จ่ายที่ทำให้เกิดเงินได้นั้นเลย ก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อนิติบุคคลผู้มีเงินได้ ดังนั้น กฎหมายจึงยอมให้นำนิติบุคคลนำค่าใช้จ่าย หรือรายจ่าย และค่าเสื่อมสีกหรือดังกล่าว มาหักออกจนเหลือแค่กำไรสุทธิ (Net Profit) เพื่อนำใช้คำนวณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹¹

2.8.1.2 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกีดกร่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีธุรกิจเฉพาะจัดเก็บจากการประกอบกิจการที่กำหนดไว้ในมาตรา 91/2 แห่งประมวลรัษฎากร ตัวบรรเทาภาระภาษีที่มากีดกร่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะถูกกำหนดไว้ในมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร คือให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการที่กำหนดไว้ในมาตราดังกล่าว จากการวิเคราะห์บทบัญญัติมาตรา 91/3 แห่งประมวลรัษฎากร ผู้วิจัยเห็นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะก็อันเนื่องมาจากกิจการที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 91/3 เป็นกิจการที่ดำเนินการโดยรัฐบาล หรือเป็นหน่วยงานรัฐวิสาหกิจ หรือเป็นกิจการที่หน่วยงานของรัฐบาลเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ หรืออาจจะเป็นกิจการที่ดำเนินการเพื่อประโยชน์ของสังคมและประเทศชาติ ด้วยเหตุผลดังกล่าว กฎหมายจึงกำหนดให้กิจการดังกล่าวไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

2.8.1.3 แนวความคิดทั่วไปเกี่ยวกับการกีดกร่อนฐานภาษีของอาคารแสดมภ์

ตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น อาคารแสดมภ์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการกระทำตราสาร 28 ลักษณะ โดยกำหนดไว้ในบัญชีอัตราอาคารแสดมภ์ในประมวลรัษฎากร โดยผู้ที่ได้รับประโยชน์จากการบริการหรือได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเป็นผู้เสียภาษี สำหรับตราสารใดที่ไม่อยู่ในข่ายต้องเสียอาคารแสดมภ์ ก็เนื่องมาจากตราสารลักษณะนั้น ๆ กฎหมายไม่ได้กำหนดให้ได้รับประโยชน์จากการ

⁹¹ ปรีดา นาคเนาทิม, *เพิ่งอ้าง*, น. 7.

บริการหรือไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมาย จึงไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียอากรแสตมป์ หรือเป็นกรณีฝ่ายที่ต้องเสียอากรเป็นรัฐบาล เจ้าพนักงานผู้กระทำการของรัฐบาล โดยหน้าที่ บุคคลผู้กระทำการในนามของรัฐบาล องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น สภาภาษาไทย วัดวาอาราม ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ เป็นต้น⁹²

2.8.2 การกักร่อนฐานภาษีเงินได้

ภาษีเงินได้เป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้จะนำเสนอเกี่ยวกับการกักร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล

2.8.2.1 การกักร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การกักร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งได้แก่เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน และการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้

เงินได้ที่ได้รับยกเว้น

เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁹³ เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะซึ่งลูกจ้างหรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติตามหน้าที่ของตน และได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น หรือเงินได้ของชานาที่ได้รับจากการขายข้าวอันเกิดจากกิจกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง เป็นต้น

ค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายเป็นเงินที่จ่ายไปหรือเป็นต้นทุน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ เงินได้พึงประเมินก่อนที่จะนำไปคำนวณเพื่อเสียภาษินั้น ต้องหักออกด้วยค่าใช้จ่ายก่อน เว้นแต่จะเป็นกรณีที่เป็นเงินได้พึงประเมินที่กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย สำหรับค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินนั้น

⁹² เพิ่งอ้าง, น. 160.

⁹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42

มีวิธีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร⁹⁴

ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้⁹⁵ เช่น ค่าลดหย่อนของผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนคู่สมรสของผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนบุตรของผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นต้น

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

ตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาของงานวิจัยนี้ คือ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งการยกเว้นดังกล่าว ก็ถือว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีหลักการคือ ให้อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ลูกหนี้บุคคลธรรมดาของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้บุคคลธรรมดาของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน⁹⁶

2.8.2.2 การกัลดร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

การกัลดร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย และการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้

⁹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 47

⁹⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558,

เงินได้ที่ได้รับยกเว้น

ถ้าเป็นกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลที่หามาได้จากการนำรายจ่ายมาหักออกจากรายได้ เงินได้หรือรายได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร พระราชกฤษฎีกา และกฎหมายอื่นๆ สำหรับเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (13) และมาตรา 65 ทวิ (10) ตัวอย่างเช่น กรณีมาตรา 65 ทวิ (10) กรณีบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย และได้จดทะเบียนไว้กับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามารวมคำนวณเป็นรายได้ เป็นต้น

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย

ถ้าเป็นกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลเสียจากกำไรสุทธิของนิติบุคคลที่หามาได้จากการนำรายจ่ายมาหักออกจากรายได้ รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย คือ ต้นทุนที่หมดสิ้นไปและค่าใช้จ่ายที่เสียไปเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี รายจ่ายที่จะนำมาหักออกจากรายได้ต้องไม่ใช่รายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี (1) ถึง (20) แห่งประมวลรัษฎากร รายจ่ายแบ่งออกเป็น 2 ประเภท กล่าวคือ รายจ่ายเพื่อหากำไร และรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน

รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หักจากออกจากรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิ คือ รายจ่ายเพื่อหากำไร แต่สำหรับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน จะถือเป็นสินทรัพย์หรือทรัพย์สินของกิจการยังไม่ถือเป็นรายจ่าย แต่สามารถนำไปหักเป็นค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา แต่ทรัพย์สินบางประเภทหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาไม่ได้ เช่น ที่ดิน หุ่น ทองคำ สัตว์มีชีวิต เป็นต้น⁹⁷

⁹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา, *เพิ่งอ้าง*, น. 441.

รายจ่ายเพื่อหากำไร หมายถึง ต้นทุนสินค้าหรือบริการที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อก่อให้เกิดรายได้หรือเป็นรายจ่ายต่าง ๆ ที่กิจการได้จ่ายไปเพื่อให้สินค้าหรือบริการพร้อมที่จะขาย ได้แก่ ต้นทุนขาย ค่าใช้จ่ายในการขายและบริการ และดอกเบี้ยจ่าย⁹⁸

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน คือ รายจ่ายที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สินหรือผลประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลานานกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี เช่น ค่าซื้อที่ดิน รายจ่ายค่าก่อสร้าง หรือซื้ออาคารสำนักงาน โรงงาน ค่าต่อเติมอาคาร ค่าซื้อเครื่องจักร เครื่องมือ เครื่องใช้สำนักงาน เป็นต้น⁹⁹

หลักเกณฑ์ในการพิจารณารายการรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งเป็นหลักการบัญชีที่รับรองโดยทั่วไป มีดังนี้¹⁰⁰

1) หลักกรรมสิทธิ์ (Ownership Principle) คือ รายจ่ายที่ได้จ่ายไปแล้ว ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร เช่น ค่าซื้อที่ดิน อาคารหรือโรงเรียนสิ่งปลูกสร้าง เครื่องจักร เครื่องใช้สำนักงาน เครื่องมือ เครื่องตกแต่ง หรือเฟอร์นิเจอร์ เป็นต้น

2) หลักประโยชน์ใช้สอย (Benefit Principle) คือ รายจ่ายที่ได้จ่ายไป ซึ่งก่อให้เกิดประโยชน์ใช้สอยที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชี ถึงแม้ว่าจะไม่ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวรก็ตาม เช่น ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสิทธิการเช่า ต้นทุนเพื่อการได้มาซึ่งสูตรกรรมวิธี หรือสิทธิประโยชน์อื่น ๆ เป็นต้น

3) หลักความมีนัยสำคัญ (Material Principle) คือ หลักเกณฑ์ข้อนี้เป็นหลักเกณฑ์ประกอบการพิจารณาหลักเกณฑ์สองข้อแรก กล่าวคือ แม้รายจ่ายที่ได้จ่ายไปจะก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินถาวร หรือก่อให้เกิดประโยชน์ในการใช้ทรัพย์สินถาวรหรือทรัพย์สินอื่น ๆ ที่มีกำหนดเวลายาวนานเกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว แต่ก็ยังต้องคำนึงถึงจำนวนเงินที่จ่ายไปนั้นว่าเป็นจำนวน

⁹⁸ เห่งอ้าง, น. 442.

⁹⁹ เห่งอ้าง, น. 443.

¹⁰⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, การบัญชีภาษีอากร, (ม.ป.ป: ม.ป.พ, 2552), น. 665.

มากเพียงพอที่จะรับรู้เป็นทรัพย์สินถาวรหรือไม่ เช่น เป็นรายจ่ายเพียงเล็กน้อย ไม่เกิน 500 บาท รายจ่ายนั้นก็คือเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไร เป็นต้น

ทั้งนี้ สำหรับทางภาษีอากรยอมรับหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเกี่ยวกับรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน 2 หลักเกณฑ์ คือ หลักกรรมสิทธิ์ และหลักประโยชน์ใช้สอยเท่านั้น ดังนั้น ถึงแม้จะเป็นรายจ่ายเพียงเล็กน้อย ไม่เกิน 500 บาท แต่ก่อให้เกิดประโยชน์ในการใช้สอยทรัพย์สิน เกินกว่าหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว รายจ่ายนั้นก็คือเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน เป็นต้น

การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

ตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาของงานวิจัยนี้ คือ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคล ซึ่งการยกเว้นดังกล่าว ก็ถือว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยมีหลักการคือ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ลูกหนี้นิติบุคคลของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นิติบุคคลของสถาบันการเงินนำมาจำหน่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน¹⁰¹

2.8.3 การคัดกรองฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ

การคัดกรองฐานภาษีธุรกิจเฉพาะอาจทำได้โดยใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้

กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งมีดังต่อไปนี้¹⁰²

- (1) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์และธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร
- (2) กิจการของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

¹⁰¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

¹⁰² ประมวลรัษฎากร มาตรา 91/3

อื่น

(3) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์

(4) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

(5) กิจการของการเคหะแห่งชาติเฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์

(6) กิจการรับจำนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น

(7) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

ตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาของงานวิจัยนี้ คือ การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกค้าหนึ่ง ซึ่งการยกเวéndังกล่าว ก็ถือว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยมีหลักการคือ ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ลูกค้าหนึ่งของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนึ่งของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน¹⁰³

2.8.4 การกั้ดก่อนฐานภาษีของอากรแสตมป์

การกั้ดก่อนฐานภาษีของอากรแสตมป์อาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีของอากรแสตมป์ ได้แก่ ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ตราสารที่ระบุยกเว้นในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ การยกเว้นตามมาตรา 121 และการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้

ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ลักษณะแห่งตราสารที่ถูกต้องกำหนดให้ต้องเสียอากรแสตมป์มีทั้งหมด 28 ลักษณะ¹⁰⁴ ดังนั้นลักษณะแห่งตราสารใดที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ จึงไม่ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ในการดำเนินการเกี่ยวกับตราสารนั้น ๆ

¹⁰³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

¹⁰⁴ บัญชีอัตราอากรแสตมป์ท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ระบุยกเว้นในบัญชีอัตราดอกเบี้ย

สำหรับตราสารที่ถูกกำหนดให้ต้องเสียดอกเบี้ย 28 ลักษณะนั้น ในบัญชีอัตราดอกเบี้ยสำหรับตราสารแต่ละลักษณะจะกำหนดการยกเว้นให้กับตราสารแต่ละลักษณะไว้ กล่าวคือ การเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ สำหรับค่าเช่าหรือเงินกินเปล่า ทุกจำนวนเงิน 1,000 บาท หรือเศษของ 1,000 บาท ต้องเสียค่าดอกเบี้ย 1 บาท แต่อย่างไรก็ตาม ในบัญชีอัตราดอกเบี้ยสำหรับตราสารดังกล่าว ได้กำหนดการยกเว้นให้กับตราสารลักษณะดังกล่าวไว้ คือ ให้ยกเว้นไม่ต้องเสียดอกเบี้ยสำหรับการเช่าทรัพย์สินที่ใช้ในการทำงาน ไร่ สวน¹⁰⁵ เป็นต้น

การยกเว้นตามมาตรา 121

การยกเว้นตามมาตรา 121 กล่าวคือ ถ้าฝ่ายที่ต้องเสียดอกเบี้ยเป็นรัฐบาล เจ้าพนักงานผู้กระทำการของรัฐบาลโดยหน้าที่ บุคคลผู้กระทำการในนามของรัฐบาล องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น สภาภาษาไทย วัฒนาอาราม และองค์การศาสนาใด ๆ ในราชอาณาจักรซึ่งเป็นนิติบุคคล ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียดอกเบี้ย¹⁰⁶

การยกเว้นดอกเบี้ยตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

ตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาของงานวิจัยนี้ คือ การยกเว้นดอกเบี้ยสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ ซึ่งการยกเว้นดังกล่าว ก็ถือว่าเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของดอกเบี้ย โดยมีหลักการคือ ให้ยกเว้นดอกเบี้ยสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน¹⁰⁷

¹⁰⁵ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 1 ตามบัญชีอัตราดอกเบี้ย ในบัญชีท้ายหมวดดอกเบี้ยแห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 121

¹⁰⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

2.9 กฎหมายภาษีแม่บท และกฎหมายภาษีสำดับรอง

คำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารถูกเรียกว่า “กฎหมายลำดับรอง” กฎหมายลำดับรองอยู่ภายใต้หลัก Ultra Vires กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทที่ได้ให้อำนาจไว้ ส่วนพระราชบัญญัติที่ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายลำดับรอง (An Enabling Act) ถูกเรียกว่า “กฎหมายแม่บท” อย่างไรก็ตาม หากกฎหมายลำดับรองมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ กฎหมายลำดับรองจะไม่มีผลใช้บังคับ และพระราชบัญญัติของรัฐสภาอาจจำเป็นต้องถูกผ่านออกมาเพื่อใช้บังคับแทน¹⁰⁸

กฎหมายภาษีประกอบด้วยกฎหมายแม่บทที่ออกโดยรัฐสภา เช่น พระราชบัญญัติ ประมวลกฎหมายภาษีอากร และกฎหมายภาษีสำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง คำสั่ง หรือระเบียบ¹⁰⁹

2.9.1 กฎหมายภาษีแม่บท

กฎหมายภาษีที่ดีจะต้องตราไว้โดยรัฐสภา เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน กฎหมายภาษีที่เป็นกฎหมายแม่บทที่ออกโดยรัฐสภาของประเทศไทย คือ พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 ซึ่งนักวิชาการทางภาษีได้กล่าวสนับสนุนไว้ดังนี้

F. Lagerberg กล่าวว่า “ระบบภาษีอากรที่ดีต้องการให้กฎหมายภาษีถูกบัญญัติไว้หรือตราไว้โดยรัฐสภา เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนที่เหมาะสมผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา”¹¹⁰

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “การจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดเพราะเขาจำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อการชำระภาษีอากร กล่าวอีกอย่างหนึ่ง ภาษีอากรลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน ผลที่ตามมาก็คือ ภาษีอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้

¹⁰⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น. 236.

¹⁰⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น. 227.

¹¹⁰ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น. 228.

ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและกระทบต่อเสรีภาพในการใช้ชีวิตของประชาชน ดังนั้น ความยินยอมของประชาชนทั้งประเทศผ่านทางกระบวนการบัญญัติกฎหมายของรัฐสภาซึ่งประกอบด้วยผู้แทนของประชาชนควรได้รับเป็นอันดับแรกก่อนที่ภาษีอากรจะถูกจัดเก็บจากประชาชน”¹¹¹

2.9.2 กฎหมายภาษีสำดับรอง

องค์กรฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ในการออกกฎหมายภาษีสำดับรอง หรือคำสั่ง หรือระเบียบ ที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค เนื่องจากพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา (Act of Parliament) หรือกฎหมายแม่บท อาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็น ดังนั้น เพื่อให้พระราชบัญญัติมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ และในกรณีที่เป็น คำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวสามารถที่จะถูกแก้ไขในภายหลังได้ โดยไม่ต้องรบกวนการใช้เวลาที่มีคุณค่าของรัฐสภา¹¹²

แต่อย่างไรก็ตาม ในการออกคำสั่งหรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคขององค์กรฝ่ายบริหาร โดยใช้อำนาจที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ นั้น มีทั้งข้อดีและข้อเสียดังต่อไปนี้

กฎหมายภาษีสำดับรองมีข้อดี คือ ประการที่หนึ่ง กฎหมายภาษีสำดับรองลดความกดดันเรื่องเวลาของรัฐสภาในการบัญญัติกฎหมาย เนื่องจากออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ประการที่สอง ระบบภาษีควรเปลี่ยนแปลงให้ได้ทันตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม ซึ่งกฎหมายภาษีสำดับรองก็มาช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บททำงานได้โดยรวดเร็วโดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ ประการที่สาม กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎหมายกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดในการทำงาน ประการที่สี่

¹¹¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ่าง*, น. 228.

¹¹² จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ่าง*, น. 236-237.

กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท โดยไม่ต้องรอคอยการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา¹¹³

กฎหมายภาษีสำดับรองมีข้อเสีย คือ ประการที่หนึ่ง กฎหมายภาษีสำดับรองจะมีจำนวนมากขึ้น ทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความง่ายของกฎหมาย ประการที่สอง กฎหมายภาษีสำดับรองสร้างความสับสนแก่ผู้เสียภาษี และทำให้ความโปร่งใสของระบบภาษีสลดลง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมาย ประการที่สาม เนื่องจากกฎหมายภาษีสำดับรองออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารจึงทำให้ขาดการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีสำดับรองโดยรัฐสภา¹¹⁴

¹¹³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น. 237-238.

¹¹⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็ญอ้าง*, น. 238-240.

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากร
แสตมป์ และการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอน
อสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้
สถาบันการเงินตามกฎหมายไทย และกฎหมายต่างประเทศ

ในบทที่ 3 นี้ ผู้วิจัยจะอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ
และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายไทย โดยผู้วิจัยจะนำเสนอในส่วนของฐาน
ภาษี ด้บบรรเทาภาระภาษีที่กั้ดก่อนฐานภาษี และภาระภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์
จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ และจะอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ
และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่
เจ้าหนี้สถาบันการเงินตามกฎหมายไทย อีกทั้งผู้วิจัยจะนำเสนอกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการ
โอนอสังหาริมทรัพย์ในกฎหมายต่างประเทศ คือ ประเทศแคนาดา และสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อที่จะ
นำมาเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากรใน
บทที่ 4 ต่อไป

3.1 มาตรการทางกฎหมายไทยเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และ
การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้
สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์
ซึ่งมีภาษีอากร 3 ประเภท ที่จะศึกษาในงานวิจัยนี้ กล่าวคือ ภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากร

แสดมปี และจะอธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสดมปี จาก การโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

3.1.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้

ในหัวข้อ 3.1.1 นี้ จะอธิบายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จะ แบ่งออกเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีและผู้โอนอสังหาริมทรัพย์เป็นบุคคลธรรมดา และจะกล่าวถึงการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีและผู้โอนอสังหาริมทรัพย์เป็นนิติบุคคล

3.1.1.1 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอน อสังหาริมทรัพย์

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ผู้วิจัจะ อธิบายถึงกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ ฐานภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา ตัวกักร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และผู้วิจัจะอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา เพื่อนำเงินได้ ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้

1. กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา เงินได้ที่ต้องเสียภาษีก็คือ เงินได้พึงประเมิน เงินได้พึงประเมินหมายถึง เงินได้ที่ได้รับทั้งสิ้น ก่อนหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนใด ๆ เงินได้พึงประเมินถือเป็นฐานภาษีอย่างกว้าง แต่อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะนำเงินได้พึงประเมินไปคำนวณภาษีกับอัตราภาษีนั้น ฐานภาษีจะถูกกักร่อนโดยตัวบรรเทา ภาระภาษี ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้น ค่าใช้จ่าย และค่า ลดหย่อน ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัจะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และตัวบรรเทา ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.1) ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น คือเงินได้พึงประเมิน เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้ที่ได้รับทั้งสิ้นก่อนหักค่าใช้จ่ายหรือลดหย่อนใด ๆ¹

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้พึงประเมิน² ซึ่งมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้มี 8 ประเภท ดังนี้

1) ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 42 (1) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น³

- เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
- เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง
- เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ
- เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของ

การได้รับประทานอาหาร เป็นต้น

2) ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 42 (2) คือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจาก

การรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็น⁴

- ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด
- เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
- เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
- เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ

¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40

² เงินได้พึงประเมิน หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดภาษีเงินได้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1)

⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (2)

- เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

3) ประเภทที่ 3 ตามมาตรา 42 (3) คือ ค่าแห่งคุณวิไล ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะ เป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล⁵

4) ประเภทที่ 4 ตามมาตรา 42 (4) คือ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น ซึ่งมีดังต่อไปนี้⁶

- ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมี หลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่บังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอน กับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่ มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

- เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้น โดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน ฯลฯ

- เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

- เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กันไว้ร่วมกัน

⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (3)

⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4)

- เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือรับช่วงกันไว้
รวมกัน

- ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากันหรือรับช่วงกัน
หรือ เลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

- ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน
หรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้
เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5) ประเภทที่ 5 ตามมาตรา 42 (5) คือ เงินได้หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจาก⁷

- การให้เช่าทรัพย์สิน
- การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน
- การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน
หรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

6) ประเภทที่ 6 ตามมาตรา 42 (6) คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ได้แก่ วิชากฎหมาย การ
ประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระ
ราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้⁸

7) ประเภทที่ 7 ตามมาตรา 42 (7) คือ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการ
จัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ⁹

8) ประเภทที่ 8 ตามมาตรา 42 (8) คือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การ
อุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 42 (1) ถึงมาตรา
42 (7)¹⁰

⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (5)

⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (6)

⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (7)

¹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8)

1.2) ตัวกัศกร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะถูกกัศกร่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อน

1) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะมีอยู่ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในปัจจุบันเหลือเพียง 22 อนุมาตรา นอกจากนี้ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีการกำหนดเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีไว้ในกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) และมีการแก้ไขเพิ่มเติมอีกมากมาย โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 42 (17) ให้อำนาจรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังออกกฎกระทรวงยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และยังมีการยกเว้นโดยพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกโดยอาศัยความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร และพระราชบัญญัติอื่น ๆ อีกมากมายหลายกรณี ซึ่งผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีบางกรณีตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากรดังต่อไปนี้

- ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะซึ่งลูกจ้าง หรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงาน ให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น¹¹

- ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง¹²

- เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างเฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มีให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิมและในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวันนับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง¹³

¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (1)

¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (2)

¹³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (3)

- ในกรณีที่นายจ้างและลูกจ้างได้ทำสัญญากันโดยสุจริตก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 มีข้อกำหนดว่านายจ้างจะชำระเงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงิน โบนัสให้แก่ลูกจ้างเป็นจำนวนเดียวเมื่อการทำงานที่จ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แม้เงินเต็มจำนวนนั้นจะได้ชำระ ภายหลังที่ใช้บทบัญญัติในส่วนนี้ก็ดี เงินบำเหน็จ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า หรือเงิน โบนัสส่วน ที่เป็นค่าจ้างแรงงานอันได้ทำในเวลาก่อนใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พุทธศักราช 2475 นั้น ไม่ต้อง รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้¹⁴

- เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง และเงินค่าเช่าบ้าน หรือบ้านที่ให้อยู่โดยไม่ต้องเสียค่าเช่า สำหรับข้าราชการสถานทูตหรือสถานกงสุลไทยในต่างประเทศ¹⁵

- เงินได้จากการขาย หรือส่วนลดจากการซื้ออาคารแสดมภ์ หรือแสดมภ์ไปรษณียากรของ รัฐบาล¹⁶

- เบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการหรือค่าสอน ค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษา ของทางราชการจ่ายให้¹⁷

- ดอกเบี้ยดังต่อไปนี้¹⁸

(ก) ดอกเบี้ยสลากออมสินหรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาลเฉพาะประเภทฝากเพื่อ เรียก

(ข) ดอกเบี้ยเงินฝากประเภทออมทรัพย์ที่ได้รับจากสหกรณ์

(ค) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักรที่ต้องจ่ายคืนเมื่อทวงถามประเภทออมทรัพย์

เฉพาะกรณีที่มีเงินได้ได้รับดอกเบี้ยดังกล่าวในจำนวนรวมกันทั้งสิ้นไม่เกินหนึ่งหมื่นบาทตลอดปีภาษี นั้น ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

¹⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (4)

¹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (5)

¹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (6)

¹⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (7)

¹⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (8)

- การขายสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก หรือสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร แต่ไม่รวมถึงเรือกำปั่น เรือที่มีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือรถยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไปหรือแพ¹⁹

- เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หาเนื่องในพิธีหรือตาม โอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี²⁰

- รางวัลเพื่อการศึกษาหรือค้นคว้าในวิทยาการ รางวัลสลากกินแบ่ง หรือสลากออมสินของรัฐบาล รางวัลที่ทางราชการจ่ายให้ในการประกวดหรือแข่งขันซึ่งผู้รับมิได้มีอาชีพในการประกวดหรือแข่งขัน หรือสินบนรางวัลที่ทางราชการจ่ายให้เพื่อประโยชน์ในการปราบปรามการกระทำความผิด²¹

- เงินได้ของชาวนาที่ได้จากการขายข้าวอันเกิดจากกิจกรรมที่ตนและหรือครอบครัวได้ทำเอง²²

- ฯลฯ

2) ค่าใช้จ่าย

เงินได้พึงประเมินซึ่งเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะถูกหักก่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษีอีกประเภทหนึ่ง คือ ค่าใช้จ่าย ตามที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมิน มีวิธีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทกำหนดไว้ในมาตรา มาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีดังต่อไปนี้

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท²³

¹⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (9)

²⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (10)

²¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (11)

²² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 (15)

²³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งคู่วิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท เว้นแต่กรณีผู้มีเงินได้จะแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร²⁴

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) กฎหมายไม่ยอมให้หัก ค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา²⁵

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา²⁶

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา²⁷

- ค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา²⁸

²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42 ตรี แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 4 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 634) พ.ศ. 2560

²⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 43 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 5

²⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 44 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 6

²⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 45 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 7

²⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502, มาตรา 8, 8 ทวิ และพระราชกฤษฎีกาออก

3) ค่าลดหย่อน

ค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีหลายกรณี ในบทนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึงค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่กฎหมายยอมให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนมีดังต่อไปนี้

3.1) กรณีเป็นบุคคลธรรมดา มีดังนี้

- ค่าลดหย่อนส่วนตัวผู้มีเงินได้ หักค่าลดหย่อนได้ 60,000 บาท²⁹
- ค่าลดหย่อนคู่สมรสของผู้มีเงินได้ หักค่าลดหย่อนได้ 60,000 บาท³⁰
- ค่าลดหย่อนบุตรของผู้มีเงินได้ หักค่าลดหย่อนได้ คนละ 30,000 บาท³¹
- ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต หักลดหย่อนได้ไม่เกิน 10,000 บาท³²
- ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ได้รับลดหย่อนภาษีตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท³³

ตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529, มาตรา 4

²⁹ ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ก) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

³⁰ ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ข) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

³¹ ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ค) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

³² ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ง) ทั้งนี้ สำหรับส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท จะได้รับการยกเว้นภาษี โดยให้นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 พ.ศ. 2551 และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 172 ลงวันที่ 30 ธันวาคม 2551

³³ ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ช) ทั้งนี้ สำหรับส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 290,000 บาท ยังได้รับยกเว้นภาษีโดยให้นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509 และต่อมาได้มีการเพิ่มวงเงินอีกเป็นหักลดหย่อนได้ สำหรับส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 490,000 บาท ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 266 พ.ศ. 2551

- ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อบ้านอยู่อาศัย ผู้มีเงินได้มีสิทธินำดอกเบี้ยที่จ่ายมาหักลดหย่อนได้ แต่ไม่เกิน 10,000 บาท³⁴

- ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม ผู้มีเงินได้มีสิทธินำเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยประกันสังคมมาหักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง มาตรา 47(1) (ฉ)

- ค่าลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผู้มีเงินได้มีสิทธินำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท³⁵

3.2) กรณีผู้มีเงินได้มีได้อยู่ในประเทศไทย หักค่าลดหย่อนได้ ตามมาตรา 47 (3)³⁶

3.3) กรณีผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หักค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่ตลอดปีภาษีที่ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตาย³⁷

3.4) กรณีผู้มีเงินได้เป็นกองมรดก หักค่าลดหย่อนในนามของกองมรดกได้ 60,000 บาท³⁸

3.5) กรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชัณฑิตบุคคล ให้หักค่าลดหย่อนได้ตามมาตรา 47 (1) (ก) สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 120,000 บาท³⁹

³⁴ ประมวลรัษฎากร, ตามมาตรา 47 (1) (ซ) ทั้งนี้ สำหรับดอกเบี้ยส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท จะได้รับยกเว้นภาษีโดยให้นำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมิน ตามกฎกระทรวง ฉบับที่ 126 พ.ศ. 2509 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 264 พ.ศ. 2550

³⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (1) (ญ)

³⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (3) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

³⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (4)

³⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (5) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

³⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (6) แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560

3.6) ค่าลดหย่อนสำหรับเงินบริจาค ให้หักได้หลังจากหักค่าลดหย่อนตามมาตรา 47 (1) - (6) แล้ว เหลือเท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินที่เหลือนั้น สำหรับที่เงินบริจาคให้แก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาของทางราชการ หรือสาธารณประโยชน์แก่องค์การหรือสถานสาธารณกุศลหรือแก่สถานพยาบาลและสถานศึกษาอื่น ทั้งนี้ ตามที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดในราชกิจจานุเบกษา⁴⁰

2. กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้ที่ต้องเสียภาษีก็คือ เงินได้พึงประเมิน เงินได้พึงประเมินหมายถึง เงินได้ที่ได้รับทั้งสิ้นก่อนหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนใด ๆ เงินได้พึงประเมินจึงถือเป็นฐานภาษีอย่างกว้าง เงินได้พึงประเมินมี 8 ประเภท ซึ่งสำหรับเงินได้พึงประเมินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น คือ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8⁴¹ แต่อย่างไรก็ตาม ก่อนที่จะนำเงินได้พึงประเมินไปคำนวณภาษีกับอัตรากาฬนั้น ฐานภาษีจะถูกกัลดก่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ได้แก่ ค่าใช้จ่าย และค่าลดหย่อนต่าง ๆ ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ และตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะตัวบรรเทาภาระภาษีที่เป็นค่าใช้จ่ายเท่านั้น เนื่องจากค่าลดหย่อนของบุคคลธรรมดาผู้วิจัยได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อข้างต้น รวมทั้งจะอธิบายเกี่ยวกับภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

2.1) เงินได้พึงประเมินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

เงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในมาตรา 42 (1) ถึงมาตรา 42 (7) ซึ่งเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์กฎหมายกำหนดไว้เป็นกรณีพิเศษ กล่าวคือ กำหนดให้ถือยอดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีนั้น

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (7)

⁴¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8)

ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินซึ่งเป็นราคาที่ใช้ในวันที่มีการโอน ไม่ว่าจะราคาที่ซื้อขายกันจะมากกว่าหรือน้อยกว่าก็ตาม⁴²

ตัวอย่างเช่น บุคคลธรรมดาขายที่ดินซึ่งมีราคาประเมินทุนทรัพย์ 300,000 บาท แต่กำหนดราคาซื้อขายกัน 400,000 บาท ดังนี้ เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้แก่ ราคาประเมินทุนทรัพย์ของกรรมที่ดิน 300,000 บาท

เงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท ดังนี้

1) เงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา

เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก คือ การได้ทรัพย์สินมาเมื่อเจ้าของทรัพย์สินนั้นถึงแก่กรรม เช่น ได้มรดกที่ดินหรืออาคารเนื่องจากบิดาถึงแก่กรรม เป็นต้น ส่วนเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาจากการให้โดยเสน่หา คือ การได้ทรัพย์สินมาโดยผู้ให้มิได้รับสิ่งตอบแทนหรือผู้รับมิได้กระทำให้สิ่งใดเป็นการตอบแทน เช่น บิดายกที่ดินให้บุตรขณะบิดามีชีวิตอยู่ หรือปู่ย่าตายายยกที่ดินให้หลาน เป็นต้น⁴³

2) เงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร หมายถึง การได้ทรัพย์สินมาโดยผู้ได้มาไม่เจตนาจะมุ่งทางการค้าหรือหากำไร เช่น ซื้อที่ดินมาสำหรับปลูกสร้างบ้านแล้วไม่ได้ปลูกจึงขายไป หรือซื้อที่มาไว้ทำนา ทำนาอยู่ระยะหนึ่งแล้วขายไป เป็นต้น⁴⁴

หลักเกณฑ์ทั่วไปที่ใช้ในการพิจารณาว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาเป็นการขายโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไรมีดังนี้⁴⁵

1) ซื้อหรือได้มาเพื่อใช้ประโยชน์แล้วต่อมายกไป โดยลักษณะการใช้ประโยชน์นั้นเหมาะสมกับสภาพของอสังหาริมทรัพย์

2) ระยะเวลาที่ได้มากับการขายไปห่างกันพอสมควร โดยปกติกรรมสรรพากรถือระยะเวลา 10 ปี เป็นหลัก ถ้าต่ำกว่า 10 ปี ต้องมีเหตุผลอื่นประกอบ

⁴² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 49 ทวิ

⁴³ สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, (ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2553), น. 136.

⁴⁴ เพิ่งอ้าง.

⁴⁵ เพิ่งอ้าง, น. 136-137

3) ผู้ขายไม่มีอาชีพหรือไม่เคยมีอาชีพค้าสังหาริมทรัพย์ และเป็นกิจการเล็กน้อย เป็นการขายครั้งแรกและครั้งเดียว

4) ไม่มีการปรับปรุงที่ดินจัดทำสาธารณูปโภคและแบ่งขายเป็นแปลง ๆ เว้นแต่จำเป็นต้องแบ่งเพราะเป็นที่ดินแปลงใหญ่ หากไม่แบ่งและทำถนนผ่านกลางจะไม่มีผู้ใดซื้อ ทั้งนี้ ตามความประสงค์ของผู้ซื้อ

5) ไม่ซื้อที่ดินมาจำนวนเกินความจำเป็นหรือจำนวนเกินสมควรที่จะใช้ประโยชน์หรือให้อยู่อาศัย

6) มีความจำเป็นในการขาย

7) ส่วนราชการต่าง ๆ จัดสรรเพื่อเป็นสวัสดิการแก่ข้าราชการ

8) คณะบุคคลซื้อที่ดินมาเพื่อแบ่งให้แก่สมาชิก

3) เงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร หมายความว่า ขณะที่ได้ทรัพย์สินมาผู้ขายเจตนาที่จะมุ่งทางการค้าหรือหากำไร หรือกระทำการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์เป็นปกติธุระ หรือมีอาชีพค้าสังหาริมทรัพย์ หรือโดยพฤติกรรมต่าง ๆ โดยไม่คำนึงว่าผู้ขายจะขายโดยผ่านนายหน้าหรือตัวแทน หรือผู้ขายจะประสบภาวะขาดทุนหรือไม่ก็ตาม⁴⁶

สำหรับการพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ใดเข้าเงื่อนไขว่ามีลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรไว้มีดังต่อไปนี้⁴⁷

(1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน

(2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบกิจการซึ่งเป็นผู้ขอจดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด

⁴⁶ เพิ่งอ้าง, น. 137-138.

⁴⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541

(3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่
ต้องของอาคารดังกล่าว

(4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการ
แบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้ค้ำประกันว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว

(5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ใน การประกอบกิจการเฉพาะของนิติบุคคลตาม
มาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร

(6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำ
ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เว้นแต่ (ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544
ประกอบ)

6.1) การขายหรือถูกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

6.2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

6.3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ใน
ทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่สิ่งปลูกสร้างตามข้อ 6.3) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนด 5 ปี ตามความในข้อ (6) ให้
ถือระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

6.4) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่
บุตรชอบด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

6.5) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดย
ธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

6.6) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือ
องค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

6.7) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการ
หรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของ
รัฐบาลนั้นมีได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนไปนั้น

2.2) การหักค่าใช้จ่ายของเงิน ได้พึงประเมินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

1) เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา กรณีนี้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงอย่างเดียว โดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50⁴⁸

2) เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร แต่มิใช่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้⁴⁹

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา สำหรับการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย และการยื่นรายการเงินได้ โดยได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามจำนวนปีที่ถือครอง มีรายละเอียดดังตารางต่อไปนี้

จำนวนปีที่ถือครอง	1 ปี	2 ปี	3 ปี	4 ปี	5 ปี	6 ปี	7 ปี	8 ปีขึ้นไป
อัตราค่าใช้จ่าย	92%	84%	77%	71%	65%	60%	55%	50%

3) เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เฉพาะในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายเท่านั้น⁵⁰ แต่ทั้งนี้ ในการยื่นรายการเงินได้กลางปี และรายการเงินได้ประจำปี ผู้มีเงินได้พึงประเมินอยู่ในบังคับที่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น⁵¹

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

⁴⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)(ข) และมาตรา 50 (5)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา มาตรา 50(5)(ข) และมาตรา 48(4)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543

⁵¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ก็เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเท่านั้น โดยได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามจำนวนปีที่ถือครอง มีรายละเอียดดังตารางต่อไปนี้

จำนวนปีที่ถือครอง	1 ปี	2 ปี	3 ปี	4 ปี	5 ปี	6 ปี	7 ปี	8 ปีขึ้นไป
อัตราค่าใช้จ่าย	92%	84%	77%	71%	65%	60%	55%	50%

2.3) ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอถึงภาระภาษีกรณีที่บุคคลธรรมดาที่มีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อผู้วิจัยจะนำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4

เมื่อบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้พึงประเมินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ กฎหมายกำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้เฉพาะที่จ่ายให้แก่ผู้รับซึ่งโอนขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย⁵²

ตามกฎหมายในปัจจุบันนี้การโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ต้องมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ผู้โอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องถูกหักภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในทันทีที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ โดยกรมที่ดินเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์⁵³

⁵² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50 (5)(ก)(ข)

⁵³ การขายอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ แต่เดิมกรมที่ดินมีหน้าที่เฉพาะการจัดเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดินและการจัดเก็บอากรรับเงินตามประมวลรัษฎากรเท่านั้น ต่อมาได้มีการตราพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2525 ขึ้นใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 27 กุมภาพันธ์ 2525 เป็นต้นมา มีผลทำให้ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ต้องถูกหักภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ในทันทีที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ นับแต่นั้นเป็นต้นมา กรมที่ดินจึงกลายเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์, สมคิด บางโม, ภาษีอากรธุรกิจ, (ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2553), น. 134.

อย่างไรก็ตาม สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ นอกจากผู้มีเงินได้ จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์แล้ว ผู้มีเงินได้ยังคงมีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้กลางปี และรายการเงินได้ประจำปีอีกด้วย⁵⁴

การคำนวณภาระภาษีตามประเภทของเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1) วิธีคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา

ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา

ตั้ง	ราคาขาย	ใช้ราคาประเมินราชการ
หัก	ค่าใช้จ่าย	หักได้ร้อยละ 50
หาร	จำนวนปีที่ถือครอง	$(\text{ราคาขาย} - \text{ค่าใช้จ่าย}) \div \text{จำนวนปีที่ถือครอง}$
คำนวณภาษี	เงินได้เฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	เงินได้เฉลี่ยต่อปี \times อัตราภาษีเงินได้
คูณ	จำนวนปีที่ถือครอง	ภาษีที่ต้องเสียต่อปี \times จำนวนปีที่ถือครอง = ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย
หมายเหตุ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียนั้น หักภาษี ณ ที่จ่ายต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย		

หมายเหตุ: การคำนวณภาระภาษีตามตารางข้างต้นเป็นการคำนวณสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ในการยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปี ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดกหรือจากการให้โดยเสน่หา จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเสียภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ก็ได้⁵⁵

⁵⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48

⁵⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)

2) วิธีการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร

ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร

ตั้ง	ราคาขาย	ใช้ราคาประเมินราชการ
หัก	ค่าใช้จ่าย	หักได้ในอัตราตามจำนวนปีที่ถือครอง ⁵⁶
หาร	จำนวนปีที่ถือครอง	(ราคาขาย - ค่าใช้จ่าย) ÷ จำนวนปีที่ถือครอง
คำนวณภาษี	เงินได้เฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	เงินได้เฉลี่ยต่อปี × อัตราภาษีเงินได้
คูณ	จำนวนปีที่ถือครอง	ภาษีที่ต้องเสียต่อปี × จำนวนปีที่ถือครอง = ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย
หมายเหตุ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียนั้น หักภาษี ณ ที่จ่ายต้องไม่เกินร้อยละ 20 ของราคาขาย		

หมายเหตุ: การคำนวณภาษีตามตารางข้างต้นเป็นการคำนวณสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้ ในการยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปี ผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือกำไร จะเลือกเสียภาษีโดยไม่นำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเสียภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ก็ได้⁵⁷

3) วิธีการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร

ตารางแสดงการคำนวณภาษีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร

⁵⁶

จำนวนปีที่ถือครอง	1 ปี	2 ปี	3 ปี	4 ปี	5 ปี	6 ปี	7 ปี	8 ปีขึ้นไป
อัตราค่าใช้จ่าย	92%	84%	77%	71%	65%	60%	55%	50%

⁵⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)

ตั้ง	ราคาขาย	ใช้ราคาประเมินราชการ
หัก	ค่าใช้จ่าย	หักได้ในอัตราตามจำนวนปีที่ถือครอง ⁵⁸
หาร	จำนวนปีที่ถือครอง	(ราคาขาย - ค่าใช้จ่าย) ÷ จำนวนปีที่ถือครอง
คำนวณภาษี	เงินได้เฉลี่ยต่อปีที่ถือครอง	เงินได้เฉลี่ยต่อปี × อัตราภาษีเงินได้
คูณ	จำนวนปีที่ถือครอง	ภาษีที่ต้องเสียต่อปี × จำนวนปีที่ถือครอง = ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย
หมายเหตุ จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียนั้น หักภาษี ณ ที่จ่าย โดยไม่จำกัดเพดาน		

หมายเหตุ: การคำนวณภาษีตามตารางข้างต้นเป็นการคำนวณเพื่อประโยชน์สำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่ายเท่านั้น⁵⁹ ทั้งนี้ ในการยื่นรายการเสียภาษีเงินได้ประจำปี บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือกำไร อยู่ในบังคับที่จะต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณเสียภาษีกับเงินได้ประเภทอื่น ๆ ตามปกติ โดยอยู่ในบังคับที่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น⁶⁰

3. กฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

58

จำนวนปีที่ถือครอง	1 ปี	2 ปี	3 ปี	4 ปี	5 ปี	6 ปี	7 ปี	8 ปีขึ้นไป
อัตราค่าใช้จ่าย	92%	84%	77%	71%	65%	60%	55%	50%

⁵⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 50(5)(ข) และมาตรา 48(4)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.100/2543

⁶⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 46 ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยมีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้นั้น รัฐบาลให้เหตุผลว่าเนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้ ดังนั้น รัฐบาลจึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 547) พ.ศ. 2555 เพื่อกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ ก็เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ซึ่งมีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นดังกล่าวมานั้น ยังดำเนินการไม่เสร็จสิ้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินต่อไปอีก ฉะนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ซึ่งจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน รัฐบาลจึงได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

สำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยที่กักร่อนฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งออกมาโดยมีวัตถุประสงค์ เพื่อเงินได้ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ได้ประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 22 มกราคม 2558 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม 2558 ก็เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีสามารถไปขอกู้เงินค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไป สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการ

โอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ซึ่งมีหลักกฎหมายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 แยกเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

3.1) ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา⁶¹ ทั้งนี้ ลูกหนี้ของสถาบันการเงินให้หมายความรวมถึงผู้ค้าประกันของลูกหนี้ด้วย⁶²

3.2) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ เงินได้ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์⁶³

3.3) หลักเกณฑ์การโอนอสังหาริมทรัพย์

เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินโดยธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดไว้ด้วย⁶⁴

⁶¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁶² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

⁶³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁶⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

3.4) ระยะเวลาการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ระยะเวลาสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.5) วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

การได้รับสิทธิประโยชน์ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังนี้

3.5.1) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁶⁵

1) หนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด หมายความว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกค้าหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการกันเงินสำรองของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นสงสัยจะสูญที่กันสำรองครบร้อยละร้อย และตัดออกจากบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าบัญชีลูกหนี้จะได้รับการจัดชั้นดังกล่าวก่อนปี พ.ศ. 2556 หรือภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

⁶⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

2) กรณีตามข้อ 1) เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ต้องแจ้งหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่หรือในเขตท้องที่ที่ก่อสร้างหรือทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

3.5.2) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁶⁶

⁶⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

1) จำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับเงินได้ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ได้แก่ จำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินหรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และต้องเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน

2) การยกเว้นภาษีอากรตามข้อ 1) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ต้องแจ้งหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ที่อสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

ตัวอย่างเช่น นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) ได้ขอเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ต่อ ธนาคาร บ. (สถาบันการเงิน) ซึ่งเป็นหนี้ที่ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดย ธนาคาร บ. ตกลงและยินยอมให้ นาย ก. ชำระหนี้แก่ ธนาคาร บ. เป็นเงินจำนวน 500,000 บาท เพื่อปิดบัญชีภาระหนี้ของตน โดย นาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินซึ่งนาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนอง

เป็นประกันหนึ่งของ ธนาคาร บ. สถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยนาย ก. ขายที่ดินของตนให้แก่ผู้อื่นในราคา 700,000 บาท และได้ขายในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น นาย ก. จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนขาย อสังหาริมทรัพย์ จำนวน 500,000 บาท เพราะเป็นจำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ดังนั้น เงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าหนี้ คือ 200,000 บาท นั้น นาย ก. ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในวันที่ทำนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน และต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณ เสียภาษีในปีภาษีนั้นๆ

3.1.1.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ผู้วิจยจะอธิบายถึงกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัว กัตกร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล และผู้วิจยจะอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติ บุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคล เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้

1. กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคล

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งผู้วิจยจะได้กล่าวในหัวข้อนี้ คือ ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล ตัวกัตกร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลซึ่งได้แก่ เงินได้ที่ได้รับยกเว้น และ รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ฐาน ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีคือ เงินได้ ซึ่งเงินได้เป็นความหมายอย่างกว้าง แต่สำหรับฐานภาษีใน ความหมายอย่างแคบที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลคือ กำไรสุทธิ โดยกำไรสุทธินั้นจะนำไปคำนวณกับ อัตราภาษี⁶⁷

⁶⁷ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, (ม.ป.ท: ม.ป.ท, 2558), น. 412.

กำไรสุทธิ คือ รายได้จากกิจการ หรือรายได้เนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ก่อนจะหักด้วยรายจ่าย และค่าเสื่อมสึกหรอตามที่กฎหมายกำหนด⁶⁸ กำไรสุทธิที่จะนำไปคำนวณกับ อัตราภาษีเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นมาจาก ฐานภาษีกล่าวคือรายได้จากกิจการหรือรายได้เนื่องจาก กิจการซึ่งจะถูกหักก่อน โดยตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลได้แก่ เงินได้ ที่ได้รับยกเว้น รายจ่าย และค่าเสื่อมสึกหรอ ดังนั้น สำหรับในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องฐาน ภาษีเงินได้นิติบุคคล และตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล

1.1) ฐานภาษี

เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหรือฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น โดยทั่วไปได้แก่ กำไรสุทธิที่คำนวณตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด⁶⁹

กำไรสุทธिकำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลา บัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี โดยการคำนวณรายได้และ รายจ่าย ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ์⁷⁰

เกณฑ์สิทธิ์ คือ การนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้รับชำระ ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นและให้นำรายจ่ายทั้งสิ้น ที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น มารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบ ระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ หากมีกรณีจำเป็น ผู้มีเงินได้จะขออนุมัติต่ออธิบดี เพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิ์ และวิธีการทางบัญชี เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้และเมื่อได้รับอนุมัติจากอธิบดี แล้วให้ถือปฏิบัติตั้งแต่รอบระยะเวลาบัญชีที่อธิบดี กำหนดเป็นต้นไป

1.2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่หักก่อนฐานภาษี

⁶⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65

⁶⁹ แต่อย่างไรก็ตาม เพื่อความเป็นธรรมและอุดช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้มีการบัญญัติ จัดเก็บภาษีจากเงินได้หรือฐานภาษี ที่แตกต่างกัน นอกเหนือจากฐานกำไรสุทธิ ดังนี้ คือ ยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย, เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

⁷⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65

การคัดกรองฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล ได้แก่ รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี และรายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย

1) รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

รายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี จะมีอยู่ตามมาตรา 65 ทวิ (10) และมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรแล้ว ยังมีการกำหนดรายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี โดยพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกโดยอาศัยความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร และกฎหมายอื่น ๆ อีกมากมายหลายกรณี ซึ่งผู้วิจัยจะขอยกตัวอย่างรายได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมเพื่อเสียภาษีเพียงบางกรณี ตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ (10) และมาตรา 65 ทวิ (13) แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

- บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยดังต่อไปนี้⁷¹

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัดนอกจาก (ก) ซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้ ทั้งนี้ บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวโดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นไว้ไม่น้อยกว่า 3 เดือน นับแต่วันที่ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าว หรือต้องไม่ได้ถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อน 3 เดือน นับแต่วันที่มิเงินได้

⁷¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 ทวิ (10)

- มุลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หา แล้วแต่กรณี มารวมคำนวณเป็นรายได้⁷²

2) รายจ่ายหรือค่าใช้จ่าย

การคำนวณหักรายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ตามมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตัวอย่างเช่น รายจ่ายหรือค่าใช้จ่ายต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขว่าต้องไม่ใช่รายจ่ายต้องห้าม⁷³ และการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินให้หักได้ตามหลักเกณฑ์วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁷⁴

2. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้แก่ กำไรสุทธิจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ และภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

2.1) กำไรสุทธิจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าจะเป็นกรณีรายได้จากกิจการ หรือรายได้เนื่องจากกิจการ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอน

⁷² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 ทวิ (13)

⁷³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 ตี (1) ถึง (20)

รายจ่ายต้องห้าม อาทิเช่น

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัวการให้โดยเสน่หาหรือการกุศล

- รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

- เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

- รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ เป็นต้น

⁷⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527 และมีกรแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกฤษฎีกาฯ อีกหลายฉบับ

อสังหาริมทรัพย์นั้นจะจัดเก็บจากกำไรสุทธิ โดยกำไรสุทธिकำนวนจากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่าย ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี⁷⁵ โดยการคำนวณรายได้และรายจ่ายให้ใช้เกณฑ์สิทธิ⁷⁶

รายจ่ายสำหรับรายได้ที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น เช่น รายจ่ายกรณีที่เป็นที่ดินเปล่าก็คือต้นทุนในการได้มาซึ่งที่ดินเปล่านั้น รายจ่ายกรณีสิ่งปลูกสร้างนั้นก็คือ ต้นทุนในการได้มาซึ่งสิ่งปลูกสร้างและการหักค่าเสื่อมราคาสำหรับสิ่งปลูกสร้างนั้น

ทั้งนี้ การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เป็นสิ่งปลูกสร้างให้คำนวณหักตามระยะเวลาที่ได้ทรัพย์สินนั้นมาในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีในกรณีที่รอบระยะเวลาใดไม่เต็ม 12 เดือนให้เฉลี่ยตามส่วนสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ทั้งนี้ ต้องไม่เกินอัตราร้อยละของมูลค่าต้นทุนตามประเภทของทรัพย์สิน กล่าวคือ กรณีอาคารถาวร ร้อยละ 5 และอาคารชั่วคราว ร้อยละ 10 ในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี⁷⁷

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ กล่าวคือ มีรายได้จากกิจการ อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้ใช้เกณฑ์อื่นในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ กล่าวคือ⁷⁸

การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ให้ใช้เกณฑ์สิทธิตามข้อ 2. ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 กล่าวคือ การคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้าง

⁷⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65

⁷⁶ เกณฑ์สิทธิ คือ ให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชานั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชานั้น (ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 วรรคสอง)

⁷⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยหักค่าสึกหรอ และค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2527

⁷⁸ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 1/2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.155/2549 และ ท.ป. 228/2557

หุ้นส่วนนิติบุคคลให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่ายังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้นแม้จะยังมิได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้ถือปฏิบัติเกี่ยวกับการคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ต่อไปนี้

(1) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องเป็นรายได้และรายจ่ายทั้งจำนวนเมื่อมีการจดทะเบียน โอนกรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในรอบระยะเวลาบัญชีเดียวกันกับการขายนั้น

(2) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามอัตราส่วนของงานที่ทำเสร็จในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีมารวมคำนวณเป็นรายได้และรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือ

(3) ให้คำนวณรายได้และรายจ่ายที่เกี่ยวข้องตามงวดที่ถึงกำหนดชำระ โดยให้ใช้วิธีการคำนวณตามอัตรากำไรขั้นต้น

การคำนวณรายได้และรายจ่ายตาม (2) และ (3) ให้ใช้หลักเกณฑ์ตามวิธีการทางบัญชีที่รับรองทั่วไป

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้เลือกใช้วิธีหนึ่งวิธีใดตาม (2) หรือ (3) เพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทใดแล้ว ให้ใช้วิธีนั้นตลอดไปสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ประเภทนั้น เว้นแต่จะได้รับการอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงจากอธิบดีกรมสรรพากร

อย่างไรก็ตาม สำหรับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้เนื่องจากกิจการสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น กล่าวคือ ไม่ได้มีวัตถุประสงค์ในการขายอสังหาริมทรัพย์ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีกำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจากการโอนอสังหาริมทรัพย์แล้ว ก็ต้องนำกำไรสุทธินั้นมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกำไรสุทธิคำนวณได้จากรายได้หักด้วยรายจ่าย ซึ่งรายจ่ายกรณีที่

เป็นที่ดินเปล่าก็คือต้นทุนในการได้มาซึ่งที่ดินเปล่า นั้น รายจ่ายกรณีสิ่งปลูกสร้างนั้นก็คือ ต้นทุนในการได้มาซึ่งสิ่งปลูกสร้างและการหักค่าเสื่อมราคาสำหรับสิ่งปลูกสร้างนั้น⁷⁹

2.2) การภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะนำเสนอถึงภาษีกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ เพื่อผู้วิจัยจะไปวิเคราะห์ในบทที่ 4

กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 40 (8) ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของราคาซื้อขายหรือราคาประเมินแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน โดยภาษีที่หักไว้ให้นับถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้⁸⁰

วิธีการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า × ร้อยละ 1

อย่างไรก็ตาม บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ยังมีหน้าที่ต้องนำรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณเพื่อยื่นรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี และการยื่นรายการเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี

3. กฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัย

⁷⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *เพ็งอ้าง*, น. 415-416.

⁸⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65 ตี

รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยมีการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้นั้น รัฐบาลได้ให้เหตุผลว่าเนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้ ดังนั้นรัฐบาลจึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 547) พ.ศ. 2555 เพื่อกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ ก็เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ซึ่งมีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นดังกล่าวมานั้น ยังดำเนินการไม่เสร็จสิ้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินต่อไปอีก ฉะนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน รัฐบาลจึงได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

สำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยที่กัศกร่อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งออกมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเงินได้ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ได้ประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 22 มกราคม 2558 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม 2558 ก็เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีสามารถไปขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไป สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่

1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ซึ่งมีหลักกฎหมายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 แยกเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

3.1) ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลก็คือ ลูกหนี้ของสถาบันการเงินซึ่งเป็นนิติบุคคล⁸¹ ทั้งนี้ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย⁸²

3.2) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

เงินได้ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์⁸³

3.3) หลักเกณฑ์การโอนอสังหาริมทรัพย์

เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลของสถาบันการเงินนำมาจำหน่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินโดยธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดไว้ด้วย⁸⁴

3.4) ระยะเวลาการ โอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

⁸¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁸² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

⁸³ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁸⁴ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

ระยะเวลาสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ต้องได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.5) วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

การได้รับสิทธิประโยชน์ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังนี้

3.5.1) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁸⁵

1) หนี้ที่ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด หมายความว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการ กั้นเงินสำรองของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นสงสัยจะสูญที่กั้นสำรองครบร้อยละร้อย และตัดออกจากบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าบัญชีลูกหนี้จะได้รับการจัดชั้นดังกล่าวก่อนปี พ.ศ. 2556 หรือภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

2) กรณีตามข้อ 1) เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองหนี้ที่ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองหนี้ที่ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

⁸⁵ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ต้องแจ้งหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นประสงค์จะชำระภายในก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่หรือในเขตท้องที่ที่ก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

3.5.2) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้⁸⁶

1) จำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับเงินได้ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ได้แก่ จำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินหรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และต้องเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งได้

⁸⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่
ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

2) การยกเว้นภาษีอากรตามข้อ 1) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน
และผู้รับ โอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้
ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินที่ได้รับจากการ โอน
อสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองการ โอน
อสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ต้องแจ้งหนังสือรับรองการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้
ของสถาบันการเงินตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือ
รับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติ
กรรม เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและ
นิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่
ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ ที่
อสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) ได้ขอเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ต่อ
ธนาคาร บ. (สถาบันการเงิน) ซึ่งเป็นหนี้ที่ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การ
ปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดย ธนาคาร บ.
ตกลงและยินยอมให้ บริษัท ก. ชำระหนี้แก่ ธนาคาร บ. เป็นเงินจำนวน 500,000 บาท เพื่อปิดบัญชีภาระ
หนี้ของตน โดย บริษัท ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินซึ่งบริษัท ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน
นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของ ธนาคาร บ. สถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบัน
การเงิน โดยบริษัท ก. ขายที่ดินของตนให้แก่ผู้อื่นในราคา 700,000 บาท และได้ขายในระหว่างวันที่ 1
มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น บริษัท ก. จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนขาย อสังหาริมทรัพย์ จำนวน 500,000 บาท เพราะเป็นจำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ดังนั้น เงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าหนี้ คือ 200,000 บาท นั้น บริษัท ก. ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ในวันที่ทำนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน และต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปรวมคำนวณเสียภาษีในปีภาษีนั้นๆ

3.1.2 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ผู้วิจัยจะอธิบายถึงกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ กล่าวคือ ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ ตัวกัณฑ์ก่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ และผู้วิจัยจะอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้

1. กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะ

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งผู้วิจัยจะได้กล่าวในหัวข้อนี้ คือ ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ ตัวกัณฑ์ก่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งได้แก่ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ การจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะ ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะคือ ฐานรายรับจากการประกอบกิจการที่กฎหมายกำหนดไว้ให้ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ แต่อย่างไรก็ตาม ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะจะถูกกัณฑ์ก่อนโดยตัวบรรเทาภาระภาษี ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีธุรกิจเฉพาะได้แก่ กิจการที่ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่อง ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ และตัวบรรเทาภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ

1.1) ฐานภาษี

ฐานภาษีในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะประกอบไปด้วย 2 องค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

1) กิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

2) รายรับตามฐานภาษีของแต่ละประเภทกิจการ

1) กิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กิจการที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ การประกอบกิจการดังต่อไปนี้ ในราชอาณาจักร โดยกิจการนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ⁸⁷

- การธนาคาร ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือกฎหมายเฉพาะ
- การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบ ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
- การรับประกันชีวิต ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต
- การรับจำนำ ตามกฎหมายว่าด้วยโรงรับจำนำ
- การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ เช่น การให้กู้ยืมเงินค้ำประกัน แลกเปลี่ยนเงินตรา ออก เชื้อ หรือขายตั๋วเงิน หรือรับส่งเงินไปต่างประเทศด้วยวิธีต่าง ๆ⁸⁸
- การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ไม่ว่าอสังหาริมทรัพย์นั้นจะได้มาโดยวิธีใดก็ตาม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามพระราชกฤษฎีกา
- การขายหลักทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยในตลาดหลักทรัพย์
- การประกอบกิจการอื่น ตามกำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁸⁹

2) รายรับตามฐานภาษีของแต่ละประเภทกิจการ

⁸⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/2

⁸⁸ ในกรณีที่มีปัญหาว่า กิจการใดเป็นการประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์หรือไม่ อธิบดีกรมสรรพากรจะเสนอให้คณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรพิจารณากำหนดขอบเขตและเงื่อนไขของการประกอบกิจการดังกล่าวนั้นก็ได้อันและเมื่อคณะกรรมการวินิจฉัย ภาษีอากรได้วินิจฉัยแล้ว ให้ประกาศคำวินิจฉัยนั้นในราชกิจจานุเบกษา (ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/2 วรรคสอง)

⁸⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 350) พ.ศ. 2524, มาตรา 3 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ และกำหนดฐานภาษีสำหรับกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะบางกรณี (ฉบับที่ 358) พ.ศ. 2542, มาตรา 4

ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ รายรับก่อนหัก
รายจ่ายใด ๆ ที่ผู้ประกอบกิจการได้รับ หรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ

“รายรับ” หมายความว่า เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ผู้
ประกอบกิจการ ได้รับหรือพึงได้รับ ไม่ว่าในหรือนอกราชอาณาจักรอันเนื่องมาจากการประกอบกิจการ

กิจการที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ จะต้องเสียภาษีโดยคำนวณจากฐานภาษี คือ รายรับตาม
ฐานภาษีของแต่ละประเภทกิจการ ซึ่งมีดังต่อไปนี้⁹⁰

กิจการประเภทที่ 1 กิจการธนาคาร, ธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์, ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์
และการประกอบกิจการเกี่ยว ธนาคารพาณิชย์

- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ หรือกำไรก่อนหักรายจ่าย ใดๆ จากการซื้อหรือ
ขายตั๋วเงินหรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ใด ๆ

- กำไรก่อนหักรายจ่ายใด ๆ จากการ แลกเปลี่ยนหรือซื้อขายเงินตรา การออกตั๋วเงินหรือ
การส่งเงินไปต่างประเทศ

กิจการประเภทที่ 2 กิจการรับประกันชีวิต

- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม ค่าบริการ

กิจการประเภทที่ 3 กิจการโรงรับจำนำ

- ดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียม

- เงิน ทรัพย์สิน ค่าตอบแทน หรือ ประโยชน์ใด ๆ อันมีมูลค่าที่ได้รับ หรือพึงได้รับจากการ

ขายของที่ จำนำหลุดเป็นสิทธิ

กิจการประเภทที่ 4 การค้าอสังหาริมทรัพย์

- รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

กิจการประเภทที่ 5 การขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์

- รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ

⁹⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/5

กิจการประเภทที่ 6 การซื้อและการขายคืนหลัก ทรัพย์ที่ได้รับอนุญาตจาก คณะกรรมการ กำกับหลักทรัพย์และ ตลาดหลักทรัพย์

- กำไรก่อนหักรายจ่ายใดๆ จากการขายคืนหลักทรัพย์ แต่ไม่รวมถึง ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้จากหลักทรัพย์

กิจการประเภทที่ 7 ธุรกิจเฟื่อกเตอริง

- ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่าธรรมเนียม หรือค่าบริการ

1.2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่กั้ดกร่อนฐานภาษี

การกั้ดกร่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะอาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทา ภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้แก่ กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

กิจการที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะมีดังต่อไปนี้⁹¹

(1) กิจการของธนาคารแห่งประเทศไทย ธนาคารออมสิน ธนาคารอาคารสงเคราะห์และ ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร

(2) กิจการของบริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย

(3) กิจการของสหกรณ์ออมทรัพย์เฉพาะการให้กู้ยืมแก่สมาชิกหรือแก่สหกรณ์ออมทรัพย์

อื่น

(4) กิจการของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ

(5) กิจการของการเคหะแห่งชาติเฉพาะการขายหรือให้เช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์

(6) กิจการรับจ้ำนนำของกระทรวง ทบวง กรม และราชการส่วนท้องถิ่น

(7) กิจการอื่นตามมาตรา 91/2 ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

2. กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอน อสังหาริมทรัพย์ สำหรับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น จะจัดเก็บจากฐาน รายรับใด ๆ ก่อนหักรายจ่าย ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องฐานภาษีธุรกิจเฉพาะจาก การโอนอสังหาริมทรัพย์ และภาระภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

⁹¹ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/3

2.1) ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ฐานภาษีสำหรับการประกอบกิจการการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ คือ รายรับก่อนหักรายจ่ายใด ๆ ที่ผู้ประกอบการได้รับ หรือพึงได้รับเนื่องจากการประกอบกิจการ

สำหรับการพิจารณาว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ใดเข้าเงื่อนไขว่ามีลักษณะเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรไว้มีดังต่อไปนี้⁹²

- (1) การขายอสังหาริมทรัพย์ของผู้ซึ่งได้รับอนุญาตให้ทำการจัดสรรที่ดินตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมการจัดสรรที่ดิน
- (2) การขายห้องชุดของผู้ประกอบการซึ่งเป็นผู้จดทะเบียนอาคารชุดตามกฎหมายว่าด้วยอาคารชุด
- (3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นอาคารที่สร้างขึ้นเพื่อขาย รวมถึงการขายที่ดินอันเป็นที่ต้องของอาคารดังกล่าว
- (4) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ (1) (2) หรือ (3) เฉพาะกรณีที่มีการแบ่งแยกไว้เพื่อขาย โดยได้จัดทำถนนหรือสิ่งสาธารณูปโภคอื่น หรือให้คำมั่นว่าจะจัดให้มีสิ่งดังกล่าว
- (5) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้ขายมีไว้ในประกอบการเฉพาะของนิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร
- (6) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามข้อ (1) (2) (3) (4) หรือ (5) ที่ได้กระทำภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้นำซึ่งอสังหาริมทรัพย์ เว้นแต่ (ดูพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 ประกอบ)

6.1) การขายหรือถุกเวนคืนตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืนอสังหาริมทรัพย์

6.2) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยทางมรดก

⁹² พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ.2541

6.3) การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ใช้เป็นสถานที่อยู่อาศัยอันเป็นแหล่งสำคัญที่ผู้ขายมีชื่ออยู่ในทะเบียนราษฎรเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 1 ปี นับแต่วันที่ได้มาซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น

ในกรณีที่สิ่งปลูกสร้างตามข้อ 6.3) ได้มาไม่พร้อมกัน กำหนด 5 ปี ตามความในข้อ (6) ให้ถือระยะเวลาการได้มาซึ่งที่ดิน หรืออาคาร หรือสิ่งปลูกสร้างที่ได้มาภายหลัง

6.4) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่บุตรชอด้วยกฎหมายของตน แต่ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม

6.5) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ทางมรดกให้แก่ทายาทโดยธรรมหรือผู้รับพินัยกรรมซึ่งเป็นทายาทโดยธรรม

6.6) การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากรโดยไม่มีค่าตอบแทน

6.7) การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลตามมาตรา 2 แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะกรณีที่ส่วนราชการหรือองค์การของรัฐบาลนั้นมิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ที่แลกเปลี่ยนไปนั้น

2.2) ภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

การรับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรนั้น ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีรับรู้รายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยรับรู้รายรับตามราคาขายจริงหรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า และให้รับรู้ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิหรือนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์นั้น ทั้งนี้ กรณีที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดิน ให้ผู้เสียภาษีมียกเลิกการประเมินนั้นได้⁹³

⁹³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/8

การคำนวณเงินเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะของการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไรดังนี้⁹⁴

$$\text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} = \text{ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์} \\ (\text{แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า}) \times \text{อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (ร้อยละ 3)}$$

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีและการชำระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามแบบที่อธิบดีกำหนด ในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ พร้อมกับชำระภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมนั้น ทั้งนี้ ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมที่ดินเรียกเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะแทนกรมสรรพากร และไม่ให้พนักงานเจ้าหน้าที่ของกรมที่ดินลงนามรับรู้ยอมให้ทำหรือบันทึกการจดทะเบียนนิติกรรมไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีจากผู้มีหน้าที่ต้องชำระให้ครบถ้วนถูกต้องแล้วเท่านั้น⁹⁵

3. กฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัย

รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยมีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ นั้น โดยรัฐบาลได้ให้เหตุผลว่า เนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการ

⁹⁴ อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นอัตราที่ยังไม่รวมภาษีท้องถิ่น (ภาษีบำรุงเทศบาล ภาษีรายได้สุขาภิบาล และภาษีรายได้จังหวัด โดยเสียภาษีท้องถิ่นเท่ากับร้อยละ 10.0 ของภาษีธุรกิจเฉพาะ)

⁹⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 91/10 วรรคห้า, วรรคหก และวรรคเจ็ด

ชำระหนี้ของลูกหนี้ ดังนั้นรัฐบาลจึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 547) พ.ศ. 2555 เพื่อกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ ก็เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ซึ่งมีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นดังกล่าวมานั้น ยังดำเนินการไม่เสร็จสิ้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินต่อไปอีก ฉะนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ ไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน รัฐบาลจึงได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

สำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยที่คัดกร่อนฐานภาษีธุรกิจเฉพาะ กล่าวคือ การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งออกมาโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเงินได้ที่ลูกหนี้ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ได้ประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 22 มกราคม 2558 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม 2558 ก็เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีสามารถไปขอคืนเงินค่าภาษีอากรที่ได้ชำระไป สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ซึ่งมีหลักกฎหมายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 แยกเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

3.1) ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะก็คือ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน⁹⁶ ทั้งนี้ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ให้ความความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย⁹⁷

3.2) เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

เงินได้ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน จึงจะได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์⁹⁸

3.3) หลักเกณฑ์การโอนอสังหาริมทรัพย์

เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินโดยธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดไว้ด้วย⁹⁹

3.4) ระยะเวลาการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ระยะเวลาสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่รับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ ต้องได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.5) วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

⁹⁶ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁹⁷ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

⁹⁸ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

⁹⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

การได้รับสิทธิประโยชน์ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังนี้

3.5.1) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้¹⁰⁰

1) หนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด หมายความว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกค้าหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการ กั้นเงินสำรองของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นสงสัยจะสูญที่กั้นสำรองครบร้อยละร้อย และตัดออกจากบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าบัญชีลูกหนี้จะได้รับการจัดชั้นดังกล่าวก่อนปี พ.ศ. 2556 หรือภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

2) กรณีตามข้อ 1) เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ต้องแจ้งหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

¹⁰⁰ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นประสงค์จะชำระภายในก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่หรือในเขตท้องที่ที่ก่อสร้างทรัพย์สินที่โอนตั้งอยู่

3.5.2) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้¹⁰¹

1) จำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับเงินได้ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ได้แก่ จำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินหรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และต้องเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด

¹⁰¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

2) การยกเว้นภาษีอากรตามข้อ 1) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และผู้รับ โอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินที่ได้รับจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ต้องแจ้งหนังสือรับรองการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ ของสถาบันการเงินตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือ รับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติ กรรม เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ ที่ อสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

ตัวอย่างเช่น นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) ได้ขอเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ต่อ ธนาคาร บ. (สถาบันการเงิน) ซึ่งเป็นหนี้ที่ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุง โครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดย ธนาคาร บ. ตกลง และยินยอมให้ นาย ก. ชำระหนี้แก่ ธนาคาร บ. เป็นเงินจำนวน 500,000 บาท เพื่อปิดบัญชีภาระหนี้ของ ตน โดย นาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินซึ่งนาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำหน่าย เป็นประกันหนี้ของ ธนาคาร บ. สถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยนาย ก. ขายที่ดินของตนให้แก่ผู้อื่นในราคา 700,000 บาท และได้ขายในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น นาย ก. จะได้รับยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการ โอนขาย อสังหาริมทรัพย์ จำนวน 500,000 บาท เพราะเป็นจำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่

กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน
 ดังนั้น เงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ส่วนที่เกินกว่าหนี้ คือ 200,000 บาท นั้น นาย ก. ต้อง
 เสียภาษีธุรกิจเฉพาะในวันที่ทำนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน

3.1.3 มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอน
 อสังหาริมทรัพย์ ผู้วิจัยจะอธิบายถึงกฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ กล่าวคือ ฐานภาษี
 สำหรับอากรแสตมป์ ตัวกัณฑ์ก่อนฐานภาษีสำหรับอากรแสตมป์ และผู้วิจัยจะอธิบายถึงกฎหมายเกี่ยวกับ
 การจัดเก็บอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งอธิบายถึง
 กฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของ
 ลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้

1. กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับอากรแสตมป์

กฎหมายทั่วไปเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสตมป์ ฐานภาษีในการจัดเก็บอากรแสตมป์ อากร
 แสตมป์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการทำตราสาร 28 ลักษณะ ซึ่งฐานภาษีจะถูกกัณฑ์ก่อนโดยตัวบรรเทาภ
 ภาษี ซึ่งตัวบรรเทาภภาษีสำหรับอากรแสตมป์ได้แก่ ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์
 ตราสารที่ระบุยกเว้นในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ และการยกเว้นตามมาตรา 121 ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัย
 จะได้กล่าวเกี่ยวกับเรื่องฐานภาษีสำหรับอากรแสตมป์ และตัวบรรเทาภภาษีสำหรับอากรแสตมป์

1.1) ฐานภาษี

อากรแสตมป์เป็นภาษีที่จัดเก็บจากการทำตราสาร 28 ลักษณะ ซึ่งลักษณะแห่งตราสารทั้ง
 28 ลักษณะ กำหนดไว้ในช่องที่ 1 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ท้ายหมวดอากรแสตมป์แห่งประมวล
 รัชฎาการ เช่น ตราสารเช่าที่ดิน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ตราสารโอนหุ้น ใบหุ้น ใบหุ้นกู้
 พันธบัตร ตราสารเช่าซื้อทรัพย์สิน ตราสารจ้างทำของ ตราสารใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิ
 ใดๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น¹⁰²

1.2) ตัวบรรเทาภภาษีที่กัณฑ์ก่อนฐานภาษี

¹⁰² ประมวลรัชฎาการ, มาตรา 104

การคัดกรองฐานภาษีอากรแสดมปี อาจทำได้โดยการใช้ตัวบรรเทาภาระภาษี ตัวบรรเทาภาระภาษีสำหรับอากรแสดมปี ได้แก่ ตราสารที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี คือ ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสดมปี ตราสารที่ระบुकเว้นในบัญชีอัตราอากรแสดมปี และการยกเว้นตามมาตรา 121 แห่งประมวลรัษฎากร

ตราสารที่ไม่ได้อยู่ในบัญชีอัตราอากรแสดมปี

ลักษณะแห่งตราสารนอกเหนือจากตราสาร 28 ลักษณะที่ระบุไว้ในช่องที่ 1 ของบัญชีอัตราอากรแสดมปีท้ายหมวดอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากร คือ ตราสารที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี

ตราสารที่ระบुकเว้นในบัญชีอัตราอากรแสดมปี

ลักษณะแห่งตราสารทั้ง 28 ลักษณะที่ระบุไว้ในช่องที่ 1 ของบัญชีอัตราอากรแสดมปีท้ายหมวดอากรแสดมปีตามประมวลรัษฎากรนั้น ในแต่ละลักษณะแห่งตราสารนั้น ๆ จะมีการกำหนดการยกเว้นไม่เสียอากรแสดมปีเอาไว้สำหรับตราสารลักษณะนั้น ๆ ซึ่งการได้รับยกเว้นอากรแสดมปีก็ต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้สำหรับตราสารลักษณะนั้น เช่น ตราสารการเช่าที่ดินสำหรับการทำนา ไร่ สวน ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี¹⁰³ ตราสารการกู้ยืมเงินหรือการตกลงให้เบิกเงินเกินบัญชีจากธนาคาร สำหรับการกู้ยืมเงินซึ่งสมาชิกกู้ยืมจากสหกรณ์ หรือสหกรณ์กู้ยืมจากสหกรณ์หรือจากธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์เพื่อการเกษตร ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี¹⁰⁴ หรือตราสารใบรับสำหรับการโอนหรือก่อตั้งสิทธิใดๆ เกี่ยวกับบอสังหาริมทรัพย์ สำหรับรายรับที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียอากรแสดมปี¹⁰⁵ เป็นต้น

การยกเว้นตามมาตรา 121 แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰³ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 1. ตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสดมปี แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁴ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 5. ตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสดมปี แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁰⁵ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 28. ตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสดมปี แห่งประมวลรัษฎากร

การยกเว้นตามมาตรา 121 กล่าวคือ ถ้าฝ่ายที่ต้องเสียอากรเป็นรัฐบาล เจ้าพนักงานผู้กระทำ
งานของรัฐบาลโดยหน้าที่ บุคคลผู้กระทำการในนามของรัฐบาล องค์กรบริหารราชการส่วนท้องถิ่น
สภาอากาศไทย วัฒนาอาราม และองค์การศาสนาใด ๆ ในราชอาณาจักรซึ่งเป็นนิติบุคคล ให้ได้รับยกเว้น
ไม่ต้องเสียอากรแสดมปี

2. กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสดมปีจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสดมปี สำหรับการกระทำ
ตราสารจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ อากรแสดมปีเป็นภาษีที่จัดเก็บจากการทำตราสาร 28 ลักษณะ โดย
เสียค่าอากรแสดมปีตามที่กำหนดไว้ตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ดังนั้น ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าว
เกี่ยวกับตราสารการ โอนอสังหาริมทรัพย์ และภาระค่าอากรแสดมปีสำหรับการกระทำตราสารจากการ
โอนอสังหาริมทรัพย์

2.1) ตราสารการ โอนอสังหาริมทรัพย์

ในหัวข้อนี้ผู้วิจัยจะได้อธิบายเกี่ยวกับการจัดเก็บอากรแสดมปีจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์
ซึ่งกฎหมายได้กำหนดให้ผู้ออกใบรับเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียอากรแสดมปี สำหรับตราสารการ โอน
อสังหาริมทรัพย์ที่ต้องเสียอากรแสดมปีมีรายละเอียดตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ในบัญชีท้ายหมวด
อากรแสดมปี แห่งประมวลรัษฎากร โดยอยู่ในลักษณะแห่งตราสารข้อ 28. (๗) ดังนี้

รายละเอียดตามบัญชีอัตราอากรแสดมปี ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสดมปี แห่งประมวล
รัษฎากร โดยอยู่ในลักษณะแห่งตราสารข้อ 28. (๗)

ลักษณะแห่งตราสาร	ค่าอากร แสดมปี	ผู้ที่ต้องเสีย อากร	ผู้ที่ต้องจัด นำแสดมปี
<p>28. ใบรับ เฉพาะตามที่ระบุต่อไปนี้</p> <p>(ก)</p> <p>(ข) ใบรับสำหรับการ โอนหรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย</p> <p>(ค)</p> <p>ถ้าใบรับตาม (ก)(ข) หรือ (ค) มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไปทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาท</p>	1 บาท	ผู้ออกใบรับ	ผู้ออกใบรับ

จากบัญชีอัตราอากรแสดมปีดังกล่าวข้างต้น ใบรับสำหรับการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้มีการจดทะเบียนการทำนิติกรรมตามกฎหมาย เป็นตราสารที่ต้องเสียอากรแสดมปี

ใบรับ หมายความว่า¹⁰⁶

(ก) บันทึกลง หรือหนังสือใด ๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าได้รับ ได้รับฝากหรือได้รับชำระเงินหรือตัวเงิน หรือ

(ข) บันทึกลง หรือหนังสือใด ๆ ที่เป็นหลักฐานแสดงว่าหนี้หรือสิทธิเรียกร้องได้ชำระ หรือปลดให้แล้ว

ทั้งนี้ ไม่ว่าบันทึกลง หรือหนังสือตาม (ก) หรือ (ข) จะมีลายมือชื่อของบุคคลใด ๆ หรือไม่ก็ตาม

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียอากรแสดมปีจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นบุคคลตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสดมปี ช่องที่ 3 ก็คือ ผู้ออกใบรับ และผู้ที่มีหน้าที่ออกใบรับสำหรับการ โอน

¹⁰⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 103

อสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ผู้ขาย ดังนั้น ผู้ขายซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่ออกใบรับ จึงมีหน้าที่ต้องเสียอากรแสตมป์ สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์

อย่างไรก็ตาม ผู้มีหน้าที่เสียอากรแสตมป์อาจเป็นบุคคลซึ่งคู่กรณีหรือคู่สัญญาได้ตกลงกัน ให้เป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียอากร ตามที่ระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ก็ได้¹⁰⁷

2.2) ภาระค่าอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ใบรับที่มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาท ค่าอากรแสตมป์ เท่ากับ 1 บาท หรือร้อยละ 0.5 บาท

แต่อย่างไรก็ตาม ใบรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ ตัวอย่างเช่น กรณีซื้อที่ดินมาเพื่อจัดสรรขาย และได้ที่ดินไป ผู้ขายจึงมีหน้าที่เสียภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์ เป็นทางการค้าหรือกำไร ดังนั้น ใบรับจากการขายที่ดินจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องปิดอากรแสตมป์ แต่ถ้าขายที่ดินซึ่งได้รับมรดกมา ใบรับจากการขายที่ดินดังกล่าวต้องปิดอากรแสตมป์ เป็นต้น

การเสียค่าอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ปัจจุบันอธิบดีกรมสรรพากรมีคำสั่งเกี่ยวกับการเสียค่าอากรแสตมป์สำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 103 แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีประกาศอธิบดี เกี่ยวกับอากรแสตมป์ (ฉบับที่ 21) กรณีสำหรับใบรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ซึ่งกำหนดให้ใบรับสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ต้องเสียอากรเป็นตัวเงินแทนการปิดแสตมป์ โดยเสียอากรแสตมป์ในขณะเมื่อมีการจดทะเบียนกันตามกฎหมาย โดยให้ผู้ออกใบรับชำระอากรเป็นตัวเงินต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ กรมที่ดินหรือหน่วยงานของกรมที่ดิน

3. กฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งเป็นกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัย

¹⁰⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 107

รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 โดยมีการยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ นั้น โดยรัฐบาลได้ให้เหตุผลว่าเนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้ ดังนั้นรัฐบาลจึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 547) พ.ศ. 2555 เพื่อกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ ก็เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ซึ่งมีผลใช้บังคับถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2555 แต่อย่างไรก็ตาม การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นดังกล่าวมานั้น ยังดำเนินการไม่เสร็จสิ้น รัฐบาลจึงมีความจำเป็นต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินต่อไปอีก ฉะนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน รัฐบาลจึงได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

สำหรับตัวบรรเทาภาระภาษีตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยที่กัศกร่อนฐานภาษีสำหรับอากรแสตมป์ กล่าวคือ การยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ซึ่งออกมาโดยมีวัตถุประสงค์ ก็เพื่อยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ได้ประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 22 มกราคม 2558 โดยมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 23 มกราคม 2558 ก็เพื่อประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีสามารถไปขอคืนเงินค่าอากรแสตมป์ที่ได้ชำระไป สำหรับการกระทำ

ตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 ซึ่งมีหลักกฎหมายตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 แยกเป็นหัวข้อดังต่อไปนี้

3.1) ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นอากรแสตมป์สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ผู้ซึ่งได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีจากการยกเว้นอากรแสตมป์ก็คือ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน¹⁰⁸ ทั้งนี้ ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย¹⁰⁹

3.2) การกระทำตราสารที่ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์

ยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน จึงจะได้รับการยกเว้นอากรแสตมป์¹¹⁰

3.3) หลักเกณฑ์การโอนอสังหาริมทรัพย์

เป็นการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินโดยธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดไว้ด้วย¹¹¹

3.4) ระยะเวลาการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับการยกเว้นอากรแสตมป์

¹⁰⁸ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

¹⁰⁹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 4

¹¹⁰ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

¹¹¹ พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

ระยะเวลาสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่รับการยกเว้นอากรแสตมป์ ต้องได้กระทำในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.5) วิธีการ และเงื่อนไขในการยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

การได้รับสิทธิประโยชน์ต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรได้มีประกาศโดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังนี้

3.5.1) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้¹¹²

1) หนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด หมายความว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกค้าหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการ กั้นเงินสำรองของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้นสงสัยจะสูญที่กั้นสำรองครบร้อยละร้อย และตัดออกจากบัญชีแล้วแต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าบัญชีลูกหนี้จะได้รับการจัดชั้นดังกล่าวก่อนปี พ.ศ. 2556 หรือภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

2) กรณีตามข้อ 1) เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุง

¹¹² ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข กรณีหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

โครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ต้องแจ้งหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นประสงค์จะชำระภายในก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่หรือในเขตท้องที่ที่ก่อสร้างอสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

3.5.2) หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด มีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้¹¹³

1) จำนวนเงินได้ที่ได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับเงินได้ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่นำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ได้แก่ จำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับ

¹¹³ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับจำนวนเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ ของเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่น ซึ่งมีเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำไปชำระหนี้ที่ค้างชำระแก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินซึ่งดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด (ประกาศ ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558)

เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินหรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และต้องเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด

2) การยกเว้นภาษีอากรตามข้อ 1) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์จะต้องร่วมกันจัดทำหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินเพื่อนำเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งรายละเอียดหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ปรากฏตามภาคผนวก

3) ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ต้องแจ้งหนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามข้อ 2) ให้กับเจ้าพนักงานที่เกี่ยวข้องทราบ ดังนี้

(1) แจ้งต่อเจ้าพนักงานที่ดินท้องที่ที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดินผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม เว้นแต่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินประสงค์จะชำระภาษีอากรก่อนในขณะที่จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามกฎหมาย ก็ไม่ต้องแจ้งและส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวต่อเจ้าพนักงานที่ดิน

(2) แจ้งต่ออธิบดีกรมสรรพากร โดยให้ส่งมอบหนังสือรับรองดังกล่าวผ่านสรรพากรพื้นที่ในเขตท้องที่ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีภูมิลำเนาหรือสถานประกอบการตั้งอยู่ หรือในเขตท้องที่ที่อสังหาริมทรัพย์ที่โอนตั้งอยู่

ตัวอย่างเช่น นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) ได้ขอเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ต่อ ธนาคาร บ. (สถาบันการเงิน) ซึ่งเป็นหนี้ที่ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดย ธนาคาร บ. ตกลงและยินยอมให้ นาย ก. ชำระหนี้แก่ ธนาคาร บ. เป็นเงินจำนวน 500,000 บาท เพื่อปิดบัญชีภาระหนี้ของตน โดย นาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินซึ่งนาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของ ธนาคาร บ. สถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยนาย

ก. ขายที่ดินของตนให้แก่ผู้อื่นในราคา 700,000 บาท และได้ขายในระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น นาย ก. จะได้รับยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ จำนวน 500,000 บาท เพราะเป็นจำนวนเงินเฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่าหนี้ที่ค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และเป็นจำนวนเงินที่นำไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ดังนั้น สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ ส่วนที่เกินกว่าหนี้ คือ 200,000 บาท นั้น นาย ก. ต้องเสียค่าอากรแสตมป์ในวันที่ทำนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน

3.2 มาตรการทางกฎหมายต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะนำเสนอกฎหมายเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในกฎหมายต่างประเทศ คือ ประเทศแคนาดา และสาธารณรัฐฝรั่งเศส เพื่อที่จะนำมาเป็นข้อมูลในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากรในบทที่ 4 ต่อไป

3.2.1 กฎหมายประเทศแคนาดาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

สำหรับกรณีศึกษาตามงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะได้ศึกษาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายประเทศแคนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย

ประเทศแคนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย มีการจัดเก็บภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชบัญญัติภาษีการโอนทรัพย์สิน (Property Transfer Tax Act [RSBC 1996] CHAPTER 378) โดยตามพระราชบัญญัตินี้ได้กำหนดยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไว้ในมาตรา 14 ซึ่งมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งมีหลายกรณี โดยผู้วิจัยจะยกตัวอย่างมาบางกรณีดังต่อไปนี้

- 1) การโอนจากผู้โอนที่ไม่ได้เป็นผู้ดูแลทรัพย์สินให้แก่ผู้รับโอนที่เป็น¹¹⁴

¹¹⁴ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (a)

- เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องกับพี่น้องหรือคู่สมรสของพี่น้อง ถ้าที่ดินที่โอนเป็นไร่นาของครอบครัว หรือ

- เป็นบุคคลที่เกี่ยวข้อง ถ้าที่ดินที่โอนเป็นที่อยู่อาศัยที่พักผ่อนหย่อนใจ

2) การโอนจากผู้โอนที่เป็นผู้ดูแลทรัพย์สินของผู้ตาย หรือผู้ดูแลทรัพย์สินที่จัดตั้งขึ้นตามพินัยกรรมของผู้ตาย และเป็นผู้ที่ลงทะเบียนในฐานะผู้ดูแลทรัพย์สินภายใต้พระราชบัญญัติที่ดิน ให้แก่ผู้รับโอน ถ้า¹¹⁵

- ผู้รับโอนเป็นผู้รับผลประโยชน์ของที่ดินหรือผู้ที่ได้รับความไว้วางใจ

- ผู้รับผลประโยชน์ซึ่งเป็นผู้รับโอนเป็นบุคคลที่เกี่ยวข้องของผู้ตาย ในช่วงเวลาของการตายของผู้ตาย และ

- ก่อนที่ผู้ตายจะตาย ที่ดินที่โอน

(ก) เป็นที่อยู่อาศัยหรือที่พักผ่อนหย่อนใจหลักของผู้ตาย หรือ

(ข) เป็นที่อยู่อาศัยหลักของผู้รับ โอนเป็นระยะเวลาต่อเนื่องอย่างน้อย 6 เดือน

3) การโอนจากผู้โอนให้ผู้รับโอนที่เป็นคู่สมรสหรืออดีตคู่สมรสของผู้โอน และการโอนที่จะทำตามข้อตกลงเป็นลายลักษณ์อักษร หรือคำสั่งศาล ตามพระราชบัญญัติกฎหมายครอบครัว¹¹⁶

- การโอนที่มีการเปลี่ยนแปลงการครอบครองร่วมกัน เพื่อการครอบครองร่วมกัน ถ้า

(ก) บุคคลที่เป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินนั้น เหมือนกันทั้งก่อนและหลังการโอน และ

(ข) เจ้าของกรรมสิทธิ์แต่ละคนในที่ดิน หลังจากการโอนก็มีกรรมสิทธิ์ในที่ดินเท่ากับเจ้าของกรรมสิทธิ์คนอื่น ๆ

4) การโอนที่ดิน เนื่องจากการถูกเวนคืน หรือ การเวนคืนทรัพย์สินของคนที่เสียชีวิตให้เป็นของรัฐ หรือการถูกริบที่ดินให้ตกแก่แผ่นดิน¹¹⁷

5) การโอนไปยังผู้ดูแลทรัพย์สินในกรณีการล้มละลาย ซึ่งที่ดินเป็นของบุคคลล้มละลาย¹¹⁸

¹¹⁵ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (c)

¹¹⁶ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (h)

¹¹⁷ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (k)

¹¹⁸ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (n)

6) การโอนไปยังรัฐบาลจากเทศบาล เพื่อวัตถุประสงค์ในการแลกเปลี่ยนที่ดินที่จำเป็นสำหรับการปรับปรุงขยายทางหลวง¹¹⁹

7) การโอนในกรณีที่รัฐบาลเป็นผู้โอน และการดำเนินการ โอนนั้น ได้รับมอบหมายจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวง ให้ได้รับการยกเว้นจากการชำระภาษี ตามพระราชบัญญัติ¹²⁰

8) การโอนไปเพื่อการกุศล ตามที่กำหนดไว้ตามมาตรา 248 A (1) แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ (แคนาดา) ถ้าที่ดินที่ถูกโอนจะถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์การกุศล¹²¹

9) การโอนไปยังบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติ University Foundations Act หรือบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติ Trinity Western University Foundation Act¹²²

10) การโอนไปยังบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้มูลนิธิห้องสมุดบริติชโคลัมเบียพระราชบัญญัติ¹²³

11) การโอนไปยังบริษัทที่จัดตั้งขึ้นภายใต้มูลนิธิวัฒนธรรมบริติชโคลัมเบียพระราชบัญญัติ¹²⁴

12) การโอนไปยังสถาบันการศึกษาที่ได้รับทุนภายใต้พระราชบัญญัติโรงเรียนเอกชน ถ้าที่ดินที่ถูกโอนจะถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการศึกษา¹²⁵

3.2.2 กฎหมายสาธารณรัฐฝรั่งเศสเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ตามกฎหมายสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น ก็มีการจัดเก็บภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ แต่อย่างไรก็ตามสำหรับกรณีศึกษาตามงานวิจัยนี้ ผู้วิจัยจะได้ศึกษาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามกฎหมายฝรั่งเศส

¹¹⁹ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (t.1)

¹²⁰ Property Transfer Tax Act, section 14 (3) (v)

¹²¹ Property Transfer Tax Act, section 14 (4) (b)

¹²² Property Transfer Tax Act, section 14 (4) (d)

¹²³ Property Transfer Tax Act, section 14 (4) (g)

¹²⁴ Property Transfer Tax Act, section 14 (4) (h)

¹²⁵ Property Transfer Tax Act, section 14 (4) (i)

ตามกฎหมายฝรั่งเศสมีการยกเว้นภาษี สำหรับการขายที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ซึ่งการยกเว้นมีการพิจารณาดังต่อไปนี้¹²⁶

- 1) ที่อยู่อาศัยหลักในสาธารณรัฐฝรั่งเศส
- 2) ระยะเวลาในการเป็นเจ้าของ
- 3) ที่อาศัยเดิมอยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส
- 4) ผู้ครอบครองทรัพย์สิน
- 5) ทรัพย์สินมูลค่าต่ำ
- 6) ผู้สูงอายุ/ผู้พิการในสาธารณรัฐฝรั่งเศส
- 7) การหย่าร้าง/แยกในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

- 1) ที่อยู่อาศัยหลักในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

การยกเว้นภาษีที่สำคัญในสาธารณรัฐฝรั่งเศสก็คือ บ้านของครอบครัว การยกเว้นภาษีนี้ยังใช้กับสิ่งปลูกสร้างบนที่ดิน ซึ่งขายพร้อมกันกับที่อยู่อาศัยหลัก

กฎหมายไม่ได้ระบุระยะเวลาที่จะต้องมีการครอบครองทรัพย์สิน สำหรับที่จะได้รับพิจารณาว่า คือ บ้านที่อยู่อาศัยหลัก ตามกฎเกณฑ์ของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปคือระยะเวลา 8 เดือนนั้น เป็นระยะเวลาขั้นต่ำสำหรับการยอมรับว่าบ้านนั้นเป็นบ้านหลัก แต่มีข้อยกเว้นของสิทธิประโยชน์ตามกฎหมายนี้ เช่น การตายของคู่สมรส การย้ายงาน

- 2) ระยะเวลาในการเป็นเจ้าของ

ถ้าทรัพย์สินเป็นบ้านหลังที่สองหรือเป็นทรัพย์สินที่เช่า เจ้าของมีหน้าที่เสียภาษี แต่จะได้รับการลดหย่อนซึ่งขึ้นอยู่กับระยะเวลาของการเป็นเจ้าของทรัพย์สิน รวมทั้งการลดหย่อนสำหรับค่าใช้จ่ายที่มีสิทธิ์ได้รับพิจารณา

กฎเกณฑ์ของช่วงระยะเวลาของการเป็นเจ้าของทรัพย์สินตามสิทธิประโยชน์นี้ ได้มีการเข้มงวดในช่วงไม่กี่ปีที่ผ่านมา ซึ่งการเปลี่ยนแปลงล่าสุดมีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ 1 กันยายน 2014 โดย

¹²⁶ French Capital Gain Tax : Exemption Sale Property, จากเว็บไซต์ <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/>, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2559

มีกฎระเบียบที่ค่อนข้างซับซ้อนกว่ากรณีในอดีตที่ผ่านมา โดยเฉพาะอย่างยิ่งค่าลดหย่อนของการเป็น
เจ้าของจะไม่เหมือนกันสำหรับภาษีและสำหรับค่าใช้จ่ายทางสังคม

(ก) ค่าลดหย่อนของภาษี

พื้นฐานของอัตรากำไรคือร้อยละ 19 และการบรรเทาภาระภาษีที่จะได้รับนั้น มีมากกว่า 22
ปี ของการเป็นเจ้าของ โดยเริ่มต้นนับจากปีที่ 6 ของการเป็นเจ้าของ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- ไม่มีค่าลดหย่อนสำหรับ 5 ปีแรก ของการเป็นเจ้าของ
- ระหว่างปีที่ 6 ถึง 21 ของการเป็นเจ้าของ ได้รับลดหย่อนร้อยละ 6 ต่อปี
- สำหรับปีสุดท้ายปีที่ 22 ของการเป็นเจ้าของ ได้รับค่าลดหย่อนร้อยละ 4

ซึ่งหมายความว่า ระยะเวลาของการเป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นเวลา 10 ปี จะได้รับส่วนลด
ร้อยละ 30 สำหรับค่าภาษี และถ้าเป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นเวลา 15 ปี จะได้รับส่วนลดร้อยละ 60

(ข) ค่าใช้จ่ายทางสังคม

อัตราค่าใช้จ่ายทางสังคมคือร้อยละ 15.5 และการบรรเทาภาระภาษีจะได้รับ ในระยะเวลา
นาน 30 ปี นับจากปีที่ 6 ของความเป็นเจ้าของ ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- ไม่มีค่าลดหย่อนสำหรับ 5 ปีแรก ของการเป็นเจ้าของ
- ระหว่างปีที่ 6 ถึง 21 ของการเป็นเจ้าของ ได้รับลดหย่อนร้อยละ 1.65 ต่อปี
- สำหรับปีที่ 22 ของความเป็นเจ้าของ ได้รับลดหย่อนร้อยละ 1.60 ในปีนี้
- ระหว่างปีที่ 23 ถึงปีที่ 30 ของความเป็นเจ้าของ ได้รับลดหย่อนร้อยละ 9 ต่อปี

ผลที่ได้คือในกรณีที่เป็นการเป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นเวลา 10 ปี ได้รับส่วนลดร้อยละ 8.25 สำหรับ
ค่าใช้จ่ายทางสังคม และถ้าเป็นเจ้าของทรัพย์สินเป็นเวลา 15 ปี ก็จะได้รับส่วนลดร้อยละ 16.5 สำหรับ
ค่าใช้จ่ายทางสังคม

3) ที่อาศัยเดิมอยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ภายใต้สถานการณ์บางอย่าง ในอดีตบุคคลซึ่งไม่มีถิ่นที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะไม่มี
ความรับผิดชอบใด ๆ สำหรับภาษี (รวมค่าใช้จ่ายทางสังคม) จากการขายบ้านเก่าของพวกเขา สิทธิประโยชน์
นี้ได้มีมานานหลายปี แต่ได้มีการเปลี่ยนแปลงอย่างมีนัยสำคัญในปี 2014

สาธารณรัฐฝรั่งเศสจะไม่จัดเก็บภาษีในทรัพย์สิน ซึ่งเจ้าของมีถิ่นที่อยู่นอกสาธารณรัฐฝรั่งเศส ภายใต้กฎระเบียบดังต่อไปนี้

- เป็นพลเมืองของสหภาพยุโรประดับชาติหรือระดับชาติจากรัฐ EEA¹²⁷ เช่น ไอซ์แลนด์ หรือนอร์เวย์

- สามารถแสดงให้เห็นว่า มีถิ่นที่อยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส เป็นระยะเวลาต่อเนื่องอย่างน้อย 2 ปีภาษี ก่อนที่จะมีการขาย

- การขายจะเกิดขึ้น ภายใน 5 ปี นับแต่ออกจากสาธารณรัฐฝรั่งเศส หรือว่า

- หากการขายจะเกิดขึ้นเกินกว่า 5 ปี นับจากที่ออกจากสาธารณรัฐฝรั่งเศส ซึ่งทรัพย์สินได้รับการใช้งาน ตั้งแต่ 1 มกราคมในปีก่อนหน้าการขาย ตัวอย่างเช่น ถ้าคุณขายทรัพย์สินของคุณในเดือนมกราคมปี 2016 ทรัพย์สินจะต้องไม่ถูกปล่อยตั้งแต่มกราคม 2015

อย่างไรก็ตาม สิทธิประโยชน์นี้สามารถใช้ได้เพียงครั้งเดียว สำหรับทรัพย์สินนั้น

หากไม่ตรงตามเงื่อนไขดังกล่าว จะรับผิดชอบในการเสียภาษีตามเงื่อนไขปกติ เว้นแต่กรณีเป็นเจ้าของทรัพย์สินโดยบริษัท โดยขอบเขตของสิทธิประโยชน์นี้ จะได้รับการยกเว้นจากภาษีสูงสุด 150,000 €¹²⁸ โดยหลักเกณฑ์นี้ใช้กับเจ้าของทรัพย์สินแต่ละคน ดังนั้น กรณีเจ้าของทรัพย์สิน 2 คนที่ขาย

¹²⁷ EEA คือ เขตเศรษฐกิจยุโรป หรืออีอีเอ (European Economic Area หรือ EEA) เป็นผลมาจากข้อตกลงระหว่างรัฐสมาชิกของสมาคมการค้าเสรียุโรป (เอฟตา) ประชาคมยุโรป (อีซี) และสหภาพยุโรป (อียู) ทำให้ประเทศสมาชิกของเอฟตาสามารถเข้าร่วมตลาดร่วมกับสมาชิกสหภาพยุโรปได้ สำหรับสมาชิกของเขตเศรษฐกิจยุโรปได้แก่ 27 รัฐสมาชิกอียูและอีซี และอีกสามประเทศจากเอฟตา ได้แก่ ไอซ์แลนด์ ลิกเตนสไตน์ และนอร์เวย์ สวิตเซอร์แลนด์ เป็นสมาชิกของเอฟตา แต่ไม่เข้าร่วมเขตเศรษฐกิจยุโรป (จากเว็บไซต์, <https://th.wikipedia.org/wiki/%E0%B9%80%E0%B8%82%E0%B8%95%E0%B9%80%E0%B8%A8%E0%B8%A3%E0%B8%A9%E0%B8%90%E0%B8%81%E0%B8%B4%E0%B8%88%E0%B8%A2%E0%B8%B8%E0%B9%82%E0%B8%A3%E0%B8%9B>, สืบค้นเมื่อวันที่ 20 กันยายน 2559)

¹²⁸ € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูลอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

บ้านที่อยู่อาศัยหลักในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะมีสิทธิที่จะได้รับการยกเว้นจากการภาษี 300,000 €¹²⁹ สำหรับเกณฑ์สูงสุดคือค่าลดหย่อนสุทธิ หลังจากหักค่าลดหย่อนตามระยะเวลาของการเป็นเจ้าของและค่าใช้จ่าย

4) ผู้ครอบครองทรัพย์สิน

บรรดาผู้ที่มีการครอบครองหรือมีกรรมสิทธิ์ในบ้านหลักของพวกเขา โดยเป็นเจ้าของทรัพย์สินที่ตั้งอยู่ในสาธารณรัฐฝรั่งเศส จะได้รับการยกเว้นจากภาษีในการขายทรัพย์สิน

กฎนี้จะไม่ใช้กับคนที่ไม่ได้เป็นพลเมืองของฝรั่งเศส และต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขอื่น ๆ คือ

- การขายจะต้องไม่เร็วกว่า 5 ปี หลังจากการซื้อของทรัพย์สินนั้น
- ผู้ขายจะต้องไม่ได้มีกรรมสิทธิ์ในบ้านหลักของพวกเขา ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม

ในช่วง 4 ปี ก่อนการขายเกิดขึ้น

- พวกเขาจะต้องซื้อบ้านหลักของพวกเขา ภายใน 2 ปี ของการขาย
- เงินที่ขายจะต้องใช้สำหรับการได้มาซึ่งสิทธิ์ของบ้านหลักของพวกเขา (หากไม่ได้ใช้

จะต้องถูกหักภาษี)

- สามารถใช้ได้เพียงครั้งเดียว และไม่สามารถนำไปใช้กับทรัพย์สินอื่น ๆ อีก

5) ทรัพย์สินมูลค่าต่ำ

ฝรั่งเศสจะไม่จัดเก็บภาษีในทรัพย์สิน ที่มีราคาขายของทรัพย์สินที่มีค่าน้อยกว่า 15,000 €¹³⁰

(ฝรั่งเศส)

กรณีที่เป็นเจ้าของร่วมกันแล้ว หลักเกณฑ์นี้จะคูณด้วยจำนวนของผู้เป็นเจ้าของ ดังนั้น สำหรับเจ้าของ 2 คน เกณฑ์คือ 30,000 €¹³¹

¹²⁹ € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูล อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

¹³⁰ € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูล อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

¹³¹ € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูล อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

6) ผู้สูงอายุ/ผู้พิการในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ที่เป็นพลเมืองของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และได้เกษียณอายุ หรือได้ลงทะเบียนคนพิการ จะได้รับการยกเว้นภาษีทรัพย์สินในปีก่อนหน้าการขาย

สำหรับระยะเวลาในการอ้างอิงในการกำหนดรายได้ คือ 2 ปีก่อนที่จะมีการขาย ดังนั้น สำหรับการขายทรัพย์สิน ในปี 2016 ก็จะเป็นรายได้ของคุณในปี 2014 ซึ่งจะถูกใช้ในการกำหนดคสิทธิของคุณเพื่อสิทธิประโยชน์นี้

เกณฑ์รายได้สูงสุด ในปี 2016 คือ 10,697 €¹³² สำหรับผู้บรรลุนิติภาวะที่เป็นคนโสด และเพิ่มขึ้นถึง 16,409 €¹³³ สำหรับคู่สมรส ตามที่กำหนดไว้ในหนังสือแจ้งภาษีเงินได้ สำหรับปี 2014

ผู้สูงอายุได้เข้าสูบ้านสำหรับคนเกษียณอายุ จะได้รับการยกเว้นภาษีในการขายบ้านของพวกเขาเป็นเวลา 2 ปี นับจากการได้เข้าไปในบ้านสำหรับคนเกษียณอายุ

ผู้พิการซึ่งเข้าสู่สถานที่ประกอบการเฉพาะสำหรับผู้พิการ ก็ได้รับยกเว้นภาษีเช่นกัน

สิทธิประโยชน์การยกเว้นเหล่านี้ จะใช้ได้สำหรับประชาชนทุกคนจาก EEA เช่นเดียวกับประเทศที่ได้ตกลงสนธิสัญญาภาษีกับสาธารณรัฐฝรั่งเศส

7) การหย่าร้าง/แยกในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสมีการยกเว้นภาษี สำหรับคู่รักผู้ที่อยู่ในกระบวนการของการแยกหรือหย่าร้าง ซึ่งฝ่ายหนึ่งในนั้นอาจจะไม่ได้อาศัยอยู่ในบ้านของครอบครัว เมื่อบ้านได้ถูกขายไป โดยหนึ่งในบุคคลที่ยังคงอยู่ในทรัพย์สินจนกว่าจะมีการขาย จะได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษี

สิทธิประโยชน์กรณีนี้ ยังมีในกรณีของผู้ที่อยู่ร่วมกันเป็นหุ้นส่วนทางแพ่ง รวมทั้งกรณีผู้ที่อาศัยอยู่ร่วมกันอย่างเสรี แต่ในกรณีหลังทั้งคู่จะต้องแสดงให้เห็นว่า พวกเขาอยู่กินด้วยกันอย่างสามีภรรยาในทรัพย์สินเดียวกัน

¹³² € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูลอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

¹³³ € คือสกุลเงินยูโร โดยอัตราแลกเปลี่ยนเงินบาทไทยกับเงินยูโร เท่ากับ 1 บาท ต่อ 37.95 ยูโร สืบค้นข้อมูลอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศของธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน) ณ วันที่ 24 มีนาคม 2560

หลักเกณฑ์โดยทั่วไป สำหรับการได้รับสิทธิประโยชน์กรณีนี้ คือ 1 ปีนับจากวันที่หย่าร้าง/
แยกกันอย่างเป็นทางการ แต่ระยะเวลาสูงสุดที่จะได้รับอนุญาตจากเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจจัดเก็บภาษี
อาจจะแตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานการณ์ของแต่ละกรณี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่ง
ได้รับคำสั่งจากศาลให้อยู่ห่างจากบ้านของครอบครัว ซึ่งศาลได้พิจารณาแล้วว่าทั้งสองฝ่ายยังคงมีสิทธิที่
จะได้รับการยกเว้นจากภาษี โดยอย่างน้อยฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งยังคงอยู่ในทรัพย์สิน แม้ว่าทรัพย์สินจะไม่ได้
ขายเป็นเวลา 5 ปี หลังจากที่อยู่อาศัยได้รับคำสั่งให้ออกจากทรัพย์สิน



บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

ในบทนี้ผู้วิจัยจะวิเคราะห์ในหลักการของการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ และจะวิเคราะห์การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ชัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้ และหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือไม่ และวิเคราะห์การใช้กฎหมายภาษีสำดับรองกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินมีความเหมาะสมหรือไม่

4.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางการทำข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จาก การโอนอสังหาริมทรัพย์

ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาสามารถเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งกรณีดังกล่าว ผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หมายความว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ของตน ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มี 2 กรณี คือ

1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากัน¹ ควรเสียภาษีเท่ากัน ไม่ควรมีการให้สิทธิโดยการยกเว้นภาษี หรือการลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นกรณีพิเศษ เช่น นาย ก. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ นาย ข. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นกัน ก็ควรเสียภาษีเท่ากัน

2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้มากกว่า ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า เช่น นาย ก. มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ มากกว่า นาย ข. นาย ก. ก็ควรเสียภาษีมากกว่า นาย ข.

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะลูกหนี้ที่นำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินนั้น ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะว่า ถ้า นาย ก. เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีการยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ นาย ก. ขณะที่ นาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ของ นาย ข. จึงต้องนำมารวม เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตัวอย่างเช่น

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนได้โอนขายที่ดินเปล่าซึ่งนาย ก. และนาย ข. ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร โดยนาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบัน

¹ เงินได้เป็นเครื่องมือวัดความสามารถในการเสียภาษี

การเงิน² ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งมิได้เป็นสถาบันการเงิน โดย นาย ก. และนาย ข. ได้ถือครองที่ดินเปล่านั้นเป็นเวลา 5 ปี เท่ากัน โดยที่ดินเปล่านั้นมีราคาประเมิน 1,000,000 บาทเท่ากัน

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

$$(\text{ราคาขาย} - \text{ค่าใช้จ่าย}) \div \text{จำนวนปีที่ถือครอง} = \text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี}$$

$$\text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี} \times \text{อัตราภาษีเงินได้} = \text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี}$$

$$\text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี} \times \text{จำนวนปีที่ถือครอง} = \text{ผลลัพท์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย}$$

ภาระภาษีของนาย ก. และนาย ข.

$$(1,000,000^3 - 650,000^4) \div 5^5 = 70,000^6$$

$$70,000 \times 5\%^7 = 3,500^8$$

$$3,500 \times 5 = 17,500^9$$

² เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหนี้สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหนี้ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจำนองเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้แล้ว เจ้าหนี้มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจำนอง เพื่อนำเงินมาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินได้

³ ราคาประเมินราชการ

⁴ ถือครองที่ดิน 5 ปี หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 65 ตามประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)(ข) และมาตรา 50 (5)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

⁵ จำนวนปีที่ถือครอง

$$\text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี} = (\text{ราคาขาย} - \text{ค่าใช้จ่าย}) \div \text{จำนวนปีที่ถือครอง}$$

⁷ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้บุคคลธรรมดา 70,000 บาท

$$\text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี} = \text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี} \times \text{อัตราภาษีเงินได้}$$

$$\text{ผลลัพท์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย} = \text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี} \times \text{จำนวนปีที่ถือครอง}$$

ผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	17,500	17,500 ¹⁰	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	17,500	-	17,500

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าว ก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมใน แนวตั้งด้วยเช่นกัน เพราะว่า ถ้า นาย ก. มีเงินได้มากกว่า นาย ข. ก็ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่ มากกว่า นาย ข. แต่ตามกรณีศึกษา นาย ก. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีเงินได้มากกว่า นาย ข. แต่มีการยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ นาย ก. ดังนั้น เงินได้ของ นาย ข. ซึ่งไม่ได้เป็น ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจึงต้องนำมารวม เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งขัดต่อหลักความเป็น ธรรมในแนวตั้ง ตัวอย่างเช่น

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนได้ โอนขายที่ดินเปล่าซึ่งนาย ก. และนาย ข. ได้มาโดยมิได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร โดยนาย ก. ได้นำเงิน ที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของ สถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่ที่เป็นสถาบันการเงิน ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นสถาบัน การเงิน ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ไป ชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งมิใช่เป็นสถาบันการเงิน โดยที่ดินเปล่าของนาย ก. มีราคาประเมิน 1,500,000 บาท ส่วนที่ดินเปล่าของนาย ข. มีราคาประเมิน 1,000,000 บาท

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระภาษี หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้

$$(\text{ราคาขาย} - \text{ค่าใช้จ่าย}) \div \text{จำนวนปีที่ถือครอง} = \text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี}$$

$$\text{เงินได้เฉลี่ยต่อปี} \times \text{อัตราภาษีเงินได้} = \text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี}$$

$$\text{ภาษีที่ต้องเสียต่อปี} \times \text{จำนวนปีที่ถือครอง} = \text{ผลสัมฤทธิ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย}$$

¹⁰ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วย การยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

ภาระภาษีของนาย ก.

$$(1,500,000^{11} - 975,000^{12}) \div 5^{13} = 105,000^{14}$$

$$105,000 \times 5\%^{15} = 5,250^{16}$$

$$5,250 \times 5 = 26,250^{17}$$

ภาระภาษีของนาย ข.

$$(1,000,000^{18} - 650,000^{19}) \div 5^{20} = 70,000^{21}$$

$$70,000 \times 5\%^{22} = 3,500^{23}$$

$$3,500 \times 5 = 17,500^{24}$$

¹¹ ราคาประเมินราชการ

¹² ถ้อยครองที่ดิน 5 ปี หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 65 ตามประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)(ข) และ มาตรา 50 (5)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

¹³ จำนวนปีที่ถือครอง

¹⁴ เงินได้เฉลี่ยต่อปี = (ราคาขาย - ค่าใช้จ่าย) ÷ จำนวนปีที่ถือครอง

¹⁵ อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้บุคคลธรรมดา 105,000 บาท

¹⁶ ภาษีที่ต้องเสียต่อปี = เงินได้เฉลี่ยต่อปี × อัตราภาษีเงินได้

¹⁷ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีที่ต้องเสียต่อปี × จำนวนปีที่ถือครอง

¹⁸ ราคาประเมินราชการ

¹⁹ ถ้อยครองที่ดิน 5 ปี หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 65 ตามประมวลรัษฎากร, มาตรา 48 (4)(ข) และ มาตรา 50 (5)(ข) ประกอบพระราชกฤษฎีกา ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมินจากการขาย อสังหาริมทรัพย์ (ฉบับที่ 165) พ.ศ. 2529

²⁰ จำนวนปีที่ถือครอง

²¹ เงินได้เฉลี่ยต่อปี = (ราคาขาย - ค่าใช้จ่าย) ÷ จำนวนปีที่ถือครอง

²² อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้บุคคลธรรมดา 70,000 บาท

²³ ภาษีที่ต้องเสียต่อปี = เงินได้เฉลี่ยต่อปี × อัตราภาษีเงินได้

²⁴ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย = ภาษีที่ต้องเสียต่อปี × จำนวนปีที่ถือครอง

ผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	26,250	26,250 ²⁵	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	17,500	-	17,500

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมิแน่วความคิดที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรต่ำ กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรก็คือ กระบวนการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับ กระบวนการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพจึงต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรนั้นต่ำ และต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต่ำด้วยเช่นกัน

ปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้นคือ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการบริหาร อันเนื่องมาจากกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการบริหารที่ซับซ้อนนั้น ส่งผลกระทบต่อทั้งสองฝ่าย กล่าวคือเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรบริหารจัดการจัดเก็บภาษีด้วยความยุ่งยาก เนื่องจากต้องใช้เวลาที่เพิ่มมากขึ้นกว่า

²⁵ ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ซึ่งได้รับยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558, มาตรา 9

ปกติในการทำความเข้าใจและการใช้กฎหมาย รวมทั้งต้องมีการจัดอบรมเพื่อให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ซึ่งก่อทำให้มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่สูงขึ้น

ส่วนปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น นั่นก็คือ กฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติที่ซับซ้อนเช่นกัน เนื่องจากทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องใช้เวลามากขึ้นในการทำความเข้าใจ รวมถึงต้องใช้ค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ซึ่งกรณีดังกล่าวเป็นเหตุที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 นั้น ทำให้ระบบกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีเกิดความซับซ้อนขึ้น ซึ่งมีผลกระทบต่อทั้งในฝ่ายของผู้บังคับใช้และฝ่ายของผู้ถูกบังคับใช้ กล่าวคือ

1) ฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

ฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีนั้น กล่าวคือ สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้น เจ้าพนักงานที่ดินซึ่งทำหน้าที่ในการจดทะเบียนนิติกรรมการขาย ณ สำนักงานที่ดินนั้น มีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หัก ณ ที่จ่าย จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเมื่อมีการยื่นขอจดทะเบียนนิติกรรมการขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานที่ดินต้องทราบว่ามิใช่กฎหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษี และต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศออกมดังกล่าวด้วย ซึ่งกรณีดังกล่าวอาจต้องมีการอบรมเจ้าพนักงานที่ดิน เพื่อให้มีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายดังกล่าว หากเจ้าพนักงานที่ดินไม่ทราบหรือไม่มีความเข้าใจแล้ว อาจจะทำให้เกิดความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นมาได้ เนื่องจากเอกสารหลายรายการที่ต้องใช้ประกอบการดำเนินการ ณ สำนักงานที่ดิน สำหรับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว และเจ้าพนักงานที่ดินและเจ้าหน้าที่สรรพากรต้องประสานงานกันสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วย

ในส่วนของผู้มีหน้าที่สรรพากรเอง ก็ต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศใช้ บังคับ เพื่อยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน เพื่อไม่ให้ปัญหาขึ้นได้ในกรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรเรียกให้ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีชี้แจงเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี เนื่องจากไม่ทราบ ข้อเท็จจริงว่า เงินได้ที่รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์มีกฎหมายประกาศออกมา เพื่อให้ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องนำไปรวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวมานั้น ก็มีผลทำให้ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่สรรพากรเพิ่มสูงขึ้นอีก

2) ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

สำหรับในส่วนค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการ เสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา กล่าวคือ เมื่อกฎหมายภาษีอากรและระเบียบ วิธีปฏิบัติในการเสียภาษีมีความซับซ้อนมากขึ้น ก็เป็นเหตุทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาใน การทำความเข้าใจ และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามที่เพิ่มมากขึ้น อันเนื่องมาจากการยกเว้นภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา จะต้องจัดเตรียมเอกสารเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีดังกล่าว ซึ่งใช้สำหรับการจด ทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน อาทิเช่น หนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุง โครงสร้างหนี้ และหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เป็นต้น

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติ สำหรับการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ปฏิบัติไม่ถูกต้อง อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษี หรืออาจจะต้องมาดำเนินการหรือมา ติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอีกหลายครั้ง ซึ่งก็ส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตาม กฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเพิ่มสูงขึ้น

ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี

อากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 โดยไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา มารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น ขัดต่อหลักการทำรายได้ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักการทำรายได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีแนวความคิดที่ต้องการให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยกฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องทำรายได้ให้แก่ภาครัฐบาลได้ดี และควรมีฐานภาษีกว้างด้วย

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักการทำรายได้ เพราะจะทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงซึ่งส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่จะได้รับการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมากและส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเข้าสู่ภาครัฐบาลลดน้อยลงด้วย

4.1.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา มารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งผู้วิจัยจะวิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีแนวความคิดว่าภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด

เมื่อภาษีอากรไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร ผลกระทบก็คือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูก

จัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอาจเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอาจได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เป็นต้น²⁶ ภาษีอากรที่ไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจนั้น จะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เนื่องจากลูกหนี้มีหน้าที่ต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่สำหรับกรณีนี้ ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เพื่อมายกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จึงจะยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ จะเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ที่ออกมาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ไปบิดเบือนการตัดสินใจที่จะชำระหนี้ของลูกหนี้ โดยลูกหนี้จะไม่ยอมโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินได้มาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีกฎหมายประกาศออกมาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ก็เพื่อลูกหนี้จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จะยังมีเงินเหลือส่วนหนึ่งเนื่องจากไม่ต้องนำไปจ่ายเป็นค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์

²⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ, 2556), น. 40.

ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

4.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลกับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการทำข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.2.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากกำไรสุทธิของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นมีความหมายว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ของตน ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มี 2 กรณี คือ

1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากันก็ควรเสียภาษีเท่ากัน เช่น บริษัท ก. มารายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ บริษัท ข. ก็มีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นกัน ดังนั้น บริษัท ก. และบริษัท ข. ก็ควรเสียภาษีเท่ากัน

2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้มากกว่าก็ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า เช่น บริษัท ก. มีรายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มากกว่า บริษัท ข. บริษัท ก. ก็ควรเสียภาษีมากกว่า บริษัท ข.

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลให้แก่ลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลที่นำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินนั้น ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะว่า ถ้าบริษัท ก. เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีการยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ บริษัท ก. ขณะที่ บริษัท ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เงินได้ของบริษัท ข. จึงต้องนำมารวม เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตัวอย่างเช่น

สำหรับตัวอย่างการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 30 ล้านบาท และไม่ได้ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้โอนขายที่ดินเปล่า เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2559

บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และบริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ไม่ได้ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ โดยบริษัททั้งสองได้โอนขายที่ดินเปล่า เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2559 โดยบริษัท ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าซึ่งบริษัท ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน²⁷ ส่วนบริษัท ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดย บริษัท ก. และบริษัท ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 31,000,000 บาท และที่ดินเปล่ามีราคาประเมิน 30,500,000 บาท และมีราคาต้นทุนในการซื้อที่ดินเปล่า 25,000,000 บาท

²⁷ เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหนี้สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหนี้ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้แล้ว เจ้าหนี้มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินได้

ดังนั้น บริษัท ก. และ บริษัท ข. ก็จะมีการถ่ายโอนเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

ภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย²⁸ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า \times ร้อยละ 1

$$= 31,000,000^{29} \times 1\%$$

$$= 310,000^{30}$$

การถ่ายโอนเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย			
ผู้มีเงินได้	ภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้อง ชำระ
บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	310,000	310,000	-
บริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	310,000	-	310,000

ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี³¹ = (กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือ
เนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี - รายจ่าย³²) \times อัตราภาษี

²⁸ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี วางหลักไว้ว่า กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีรายได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 40 (8) ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของราคาซื้อขายหรือราคาประเมินแล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน โดยภาษีที่หักไว้นั้นให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้นั้น

²⁹ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

³⁰ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า \times 1%

³¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65

³² รายจ่ายหักได้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิจากการขายที่ดินเปล่าของ บริษัท ก. และบริษัท ข.	
<u>รายได้</u>	
รายได้ที่เกิดขึ้นจากการโอนขายที่ดินเปล่า	31,000,000
<u>หัก ค่าใช้จ่าย</u>	
ต้นทุนในการซื้อที่ดินเปล่า ³³	25,000,000
ดังนั้น กำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	6,000,000
ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรที่เกิดขึ้น ปี พ.ศ. 2559	
$6,000,000 \times 20\% = 1,200,000$	1,200,000 ³⁴
ดังนั้น ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังไม่ได้หักเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้	

ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี			
ผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้อง ชำระ
บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	1,200,000	1,200,000	-
บริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	1,200,000	-	1,200,000

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลดังกล่าว ก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งด้วยเช่นกัน เพราะว่า ถ้า บริษัท ก. มีเงินได้มากกว่า บริษัท ข. ก็ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่า บริษัท ข. แต่ตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยนี้ บริษัท ก. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีเงินได้มากกว่า บริษัท ข. แต่มีการยกเว้นเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ บริษัท ก. ดังนั้น เงินได้ของ บริษัท ข. ซึ่งไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินจึงต้องนำมารวม เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ตัวอย่างเช่น

³³ ที่ดินเปล่าตามกฎหมายไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้

³⁴ ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังไม่ได้หักเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้

สำหรับตัวอย่างการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์นั้น ผู้วิจัยขอยกตัวอย่างนิติบุคคลที่มีทุนจดทะเบียนที่ชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 5 ล้านบาท และมีรายได้จากการขายสินค้าและการให้บริการในรอบระยะเวลาบัญชีเกิน 30 ล้านบาท และไม่ได้ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งได้โอนขายที่ดินเปล่า เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2559

บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และบริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ไม่ได้ประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ โดยบริษัททั้งสองได้โอนขายที่ดินเปล่า เมื่อวันที่ 20 ตุลาคม พ.ศ. 2559 โดย บริษัท ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่ บริษัท ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่ที่เป็นสถาบันการเงิน ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน³⁵ ส่วน บริษัท ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งมิได้เป็นสถาบันการเงิน ซึ่ง บริษัท ก. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 41,000,000 บาท และมีราคาต้นทุนในการซื้อที่ดินเปล่า 30,000,000 บาท และมีราคาประเมิน 40,500,000 บาท ส่วน บริษัท ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 31,000,000 บาท และมีราคาต้นทุนในการซื้อที่ดินเปล่า 25,000,000 บาท และมีราคาประเมิน 30,500,000 บาท

ดังนั้น บริษัท ก. และ บริษัท ข. ก็จะมีภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย และภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี ดังนี้

³⁵ เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหน้าที่สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหน้าที่ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจำนองเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่แล้ว เจ้าหน้าที่มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจำนอง เพื่อนำเงินมาชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินได้

ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า \times ร้อยละ 1

$$\begin{aligned} \text{ภาระภาษีของ บริษัท ก.} &= 41,000,000^{36} \times 1\% \\ &= 410,000^{37} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ภาระภาษีของ บริษัท ข.} &= 31,000,000^{38} \times 1\% \\ &= 310,000^{39} \end{aligned}$$

ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย			
ผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อนได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ต้องชำระ
บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	410,000	410,000	-
บริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	310,000	-	310,000

ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี⁴⁰ = (กำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี - รายจ่าย⁴¹) \times อัตราภาษี

³⁶ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

³⁷ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า \times 1%

³⁸ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

³⁹ ภาษีหัก ณ ที่จ่าย = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมิน แล้วแต่ราคาใดจะสูงกว่า \times 1%

⁴⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 65

⁴¹ รายจ่ายหักได้ตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณกำไรสุทธิจากการขายที่ดินเปล่า	บริษัท ก.	บริษัท ข.
<u>รายได้</u>		
รายได้ที่เกิดขึ้นจากการโอนขายที่ดินเปล่า	41,000,000	31,000,000
<u>หัก ค่าใช้จ่าย</u>		
ต้นทุนในการซื้อที่ดินเปล่า ⁴²	30,000,000	25,000,000
ดังนั้น กำไรสุทธิที่ต้องคำนวณภาษี	11,000,000	6,000,000
<u>ภาษีเงินได้นิติบุคคล สำหรับกำไรที่เกิดขึ้น ปี พ.ศ. 2559</u>		
บริษัท ก. = $11,000,000 \times 20\% = 2,200,000$		
บริษัท ข. = $6,000,000 \times 20\% = 1,200,000$	2,200,000 ⁴³	1,200,000 ⁴⁴
ทั้งนี้ ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังไม่ได้หักเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้		

ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำรอบระยะเวลาบัญชี			
ผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้อง ชำระ
บริษัท ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	2,200,000	2,200,000	-
บริษัท ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	1,200,000	-	1,200,000

4.2.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้

รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ไม่ให้นำเงินได้จาก การโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้

⁴² ที่ดินเปล่าตามกฎหมายไม่สามารถหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาได้

⁴³ ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังไม่ได้หักเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้

⁴⁴ ภาระภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้ ยังไม่ได้หักเครดิตภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้

จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษี จัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมิแนวกความคิดที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรต่ำ กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรก็คือ กระบวนการในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและกระบวนการในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพจึงต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรนั้นต่ำ และต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต่ำด้วยเช่นกัน

ปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการในการจัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้นคือ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือ เมื่อกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรมีความซับซ้อน ก็จะส่งผลกระทบต่อทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรและฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เนื่องจากต้องใช้เวลาที่เพิ่มมากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร รวมทั้งแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีที่สูงขึ้น

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 นั้น ทำให้กฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากรเกิดความซับซ้อนขึ้น ซึ่งมีผลกระทบต่อทั้งในฝ่ายของผู้บังคับใช้และฝ่ายของผู้ถูกบังคับใช้ กล่าวคือ

1) ฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล จากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็มีลักษณะที่เหมือนกันกับภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา กล่าวคือ เจ้าพนักงานที่ดินซึ่งมีหน้าที่ในการจดทะเบียนนิติกรรมการขาย ณ สำนักงานที่ดินนั้น มีหน้าที่ในการเรียกเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล หัก ณ ที่จ่าย จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังนั้น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกรณีศึกษานี้ เจ้าพนักงานที่ดินจะต้องทราบว่ามีกฎหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษี และต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่

ประกาศออกมาดังกล่าวด้วย ซึ่งการให้ความรู้เกี่ยวกับกฎหมายดังกล่าวก็ต้องมีค่าใช้จ่ายสำหรับการอบรมแก่เจ้าพนักงานที่ดิน เพื่อให้มีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายดังกล่าว หากเจ้าพนักงานที่ดินไม่ทราบหรือไม่มีความเข้าใจแล้ว อาจจะทำให้เกิดความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นมาได้ เนื่องจากการได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องมีเอกสารหลายรายการเพื่อใช้ประกอบการดำเนินการ ณ สำนักงานที่ดิน และเจ้าพนักงานที่ดินต้องประสานงานกับเจ้าหน้าที่สรรพากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วย

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน ซึ่งก็ต้องมีการจัดอบรมเพื่อให้ความรู้แก่เจ้าหน้าที่สรรพากร หากเจ้าหน้าที่สรรพากรไม่มีความรู้หรือไม่ทราบว่ากฎหมายดังกล่าวประกาศใช้บังคับแล้ว อาจก่อให้เกิดปัญหาขึ้นได้ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่สรรพากรเรียกให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีซึ่งเป็นนิติบุคคลชี้แจงเกี่ยวกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวมานั้น ก็มีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีอากรของเจ้าหน้าที่สรรพากรเพิ่มสูงขึ้นอีก

2) ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

เมื่อกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีมี่ความซับซ้อนมากขึ้น ก็เป็นเหตุทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลต้องใช้เวลาเพิ่มมากขึ้นในการทำความเข้าใจกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการเสียภาษี ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลอาจต้องดำเนินการติดต่อสอบถามไปยังสำนักงานสรรพากร ซึ่งต้องเสียเวลาและเสียค่าใช้จ่ายในการดำเนินการดังกล่าว เพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลก็ต้องจัดเตรียมเอกสารหลายรายการเพื่อใช้สำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน อาทิเช่น หนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ และหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เป็นต้น ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ และระเบียบปฏิบัติสำหรับการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษี หรืออาจจะต้องมาดำเนินการ

หรือมาติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอีกหลายครั้ง ซึ่งก็ส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติ ตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลนั้นเพิ่มสูงขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาออกตาม ความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้น จึงขัดต่อหลัก ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของ เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มี หน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นนิติบุคคลก็เพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 โดย ไม่ให้นำเงินได้จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลมารวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคลนั้น ขัดต่อหลักการทำรายได้ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักการทำรายได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีแนวความคิดที่ต้องการให้รัฐบาล สามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยกฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องทำ รายได้ให้แก่ภาครัฐบาลได้ดี และควรมีฐานภาษีกว้างด้วย

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราช กฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อ หลักการทำรายได้ เพราะว่าทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงซึ่งส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่จะได้รับจาก การจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมากและส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเข้าสู่ภาครัฐบาลลดน้อยลงอีกด้วย

4.2.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ ของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลมารวมเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งผู้วิจัยจะ ได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้น ภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทาง เศรษฐกิจซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีแนวความคิดว่าภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด

เมื่อภาษีอากรไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร ผลกระทบก็คือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เป็นต้น⁴⁵ ภาษีอากรที่ไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจนั้น จะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 จัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ซึ่งเป็นนิติบุคคลในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เนื่องจากลูกหนี้มีหน้าที่ต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่สำหรับกรณีนี้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จึงจะยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ จะเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ที่ออกมาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ไปบิดเบือนการตัดสินใจที่จะชำระหนี้ของลูกหนี้ โดยลูกหนี้จะไม่ยอมโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินได้มาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีกฎหมายประกาศออกมาเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ก็เพื่อลูกหนี้จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

⁴⁵ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ, 2556), น. 40.

โดยลูกหนี้จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จะยังมีเงินเหลือส่วนหนึ่งเนื่องจากไม่ต้องนำไปชำระเป็นค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

4.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะ

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับภาษีธุรกิจเฉพาะกับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการทำข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.3.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ให้ยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนั้นหมายความว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ของตน ซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มี 2 กรณี ดังนี้

1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากัน ควรเสียภาษีเท่ากัน เช่น นาย ก. ผู้ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร มีเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ และ นาย ข. ผู้ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร ก็มีเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นกัน ก็ควรเสียภาษีเท่ากัน

2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้มากกว่าก็ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า เช่น นาย ก. ผู้ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร มีเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ มากกว่า นาย ข. ดังนั้น นาย ก. ก็ควรเสียภาษีมากกว่า นาย ข.

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ เฉพาะลูกหนี้ที่นำเงินได้นั้น ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินนั้น ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะว่า ถ้านาย ก. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้แก่ นาย ก. แต่ขณะที่ นาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรเช่นกัน แต่เงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรของ นาย ข. จะต้องนำมาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตัวอย่างเช่น

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนเป็นผู้ประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร และได้โอนขายที่ดินเปล่าของตน โดยนาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน⁴⁶ ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ข. ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดย นาย ก. และนาย ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 1,500,000 บาท โดยที่ดินเปล่ามีราคาประเมิน 1,250,000 บาท

⁴⁶ เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหนี้สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหนี้ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้แล้ว เจ้าหนี้มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินได้

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้

ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์

(แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า) × อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (ร้อยละ 3.0)

ภาระภาษีธุรกิจเฉพาะของนาย ก. และนาย ข. = $1,500,000^{47} \times 3.0\%^{48}$

= 45,000⁴⁹

ผู้ประกอบการผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อน ได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับ ยกเว้น	ภาษีที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	45,000	45,000	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	45,000	-	45,000

อย่างไรก็ตาม นาย ก. และ นาย ข. มีหน้าที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 10 ของจำนวน
ภาษีธุรกิจเฉพาะ

ภาษีท้องถิ่น = ภาษีธุรกิจเฉพาะ × 10 %

ภาระภาษีท้องถิ่นของนาย ก. และนาย ข. = $45,000^{50} \times 10\%$

= 4,500⁵¹

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะดังกล่าว ก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งด้วย
เช่นกัน เพราะว่า ถ้า นาย ก. มีเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหา

⁴⁷ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

⁴⁸ มาตรา 91/6 กำหนดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ร้อยละ 3 (อัตราภาษีนี้นี้ยังไม่รวมภาษีท้องถิ่น)

⁴⁹ ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์ (แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า) × อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (3.0 %)

⁵⁰ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁵¹ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่น ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะ

กำไร มากกว่า นาย ข. ก็ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่า นาย ข. แต่ตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยนี้ นาย ก. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรมากกว่า นาย ข. แต่ได้มีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับเงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรให้แก่ นาย ก. ดังนั้น เงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรของ นาย ข. ซึ่งไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินจึงต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตัวอย่างเช่น

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนได้โอนขายที่ดินเปล่า โดยนาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่ที่เป็นสถาบันการเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน⁵² ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งมิใช่เป็นสถาบันการเงิน โดย นาย ก. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 2,500,000 บาท และนาย ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 1,500,000 บาท โดยที่ดินเปล่าของบริษัท ก. มีราคาประเมิน 2,250,000 บาท และที่ดินเปล่าของบริษัท ข. มีราคาประเมิน 1,250,000 บาท

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้

ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์
(แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า) × อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (ร้อยละ 3)

⁵² เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหน้าที่สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหน้าที่ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่แล้ว เจ้าหน้าที่มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจ่ายเพื่อให้นำเงินมาชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินได้

$$\text{ภาระภาษีธุรกิจเฉพาะของ นาย ก.} = 2,500,000^{53} \times 3.0\%^{54}$$

$$= 75,000^{55}$$

$$\text{ภาระภาษีธุรกิจเฉพาะของ นาย ข.} = 1,500,000^{56} \times 3.0\%^{57}$$

$$= 45,000^{58}$$

ผู้ประกอบการผู้มีเงินได้	ภาระภาษีก่อนได้รับยกเว้น	ภาษีที่ได้รับยกเว้น	ภาระที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	75,000	75,000	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	45,000	-	45,000

⁵³ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

⁵⁴ มาตรา 91/6 กำหนดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ร้อยละ 3 (อัตราภาษีนี้ยังไม่รวมภาษีท้องถิ่น)

⁵⁵ ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์ (แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า) × อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (3.0 %)

⁵⁶ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ (กรณีตามตัวอย่าง เป็นกรณีที่ราคาขายอสังหาริมทรัพย์มีจำนวนสูงกว่าราคาประเมิน จึงต้องใช้ราคาขายอสังหาริมทรัพย์)

⁵⁷ มาตรา 91/6 กำหนดอัตราภาษีธุรกิจเฉพาะสำหรับการประกอบกิจการค้าอสังหาริมทรัพย์ร้อยละ 3 (อัตราภาษีนี้ยังไม่รวมภาษีท้องถิ่น)

⁵⁸ ภาษีธุรกิจเฉพาะ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ หรือราคาประเมินทุนทรัพย์ (แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า) × อัตราภาษีธุรกิจเฉพาะ (3.0 %)

อย่างไรก็ตาม นาย ก. และ นาย ข. มีหน้าที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่นอีก ร้อยละ 10 ของจำนวน
ภาษีธุรกิจเฉพาะ

$$\begin{aligned} \text{ภาษีท้องถิ่น} &= \text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} \times 10 \% \\ &= 75,000^{59} \times 10 \% \\ &= 7,500^{60} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ภาระภาษีท้องถิ่นของนาย ก.} &= \text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} \times 10 \% \\ &= 75,000^{61} \times 10 \% \\ &= 7,500^{62} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ภาระภาษีท้องถิ่นของนาย ข.} &= \text{ภาษีธุรกิจเฉพาะ} \times 10 \% \\ &= 45,000^{63} \times 10 \% \\ &= 4,500^{64} \end{aligned}$$

4.3.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี
และหลักการทำรายได้

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์
ของลูกหนี้มารวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่า การยกเว้น
ภาษีธุรกิจเฉพาะ สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่ให้นำมารวมเป็นเงินได้เพื่อ
เสียภาษี ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

⁵⁹ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶⁰ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่น ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶¹ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶² จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่น ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶³ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶⁴ จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีท้องถิ่น ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีธุรกิจเฉพาะ

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมีแนวความคิดที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ต่ำ

ปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น ก็คือ ความซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะส่งผลให้เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรต้องใช้เวลาที่เพิ่มมากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและการบังคับใช้

ปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น คือกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติที่ซับซ้อน เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจและในการปฏิบัติตาม ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้น ทำให้กฎหมายภาษีอากรและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อน ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประกอบการก็เพิ่มสูงขึ้นด้วยเช่นกัน โดยผู้วิจัยมีเหตุผลที่มาสนับสนุนแนวความคิดดังนี้

1) ฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

สำหรับกรณีการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็มีหลักการเดียวกันกับภาษีเงินได้ เนื่องเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นคือเจ้าพนักงานที่ดินซึ่งทำหน้าที่รับชำระภาษีแทนเจ้าหน้าที่สรรพากรในขณะที่มีการจดทะเบียนนิติกรรมการขาย ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งในกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้ หากมีการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานที่ดินจะต้องทราบว่ามิใช่กฎหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษี และต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศออกมดังกล่าวด้วย ซึ่งหน่วยงานหรือองค์กรอาจต้องมี

การอบรมเพื่อให้ความรู้แก่เจ้าพนักงานที่ดิน เนื่องจากหากเจ้าพนักงานที่ดินไม่ทราบหรือไม่มีความเข้าใจแล้ว อาจจะก่อให้เกิดความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นมาได้ สิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องนำเอกสารหลายรายการมาใช้ประกอบ ณ วันจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม อีกทั้ง เจ้าพนักงานที่ดินและเจ้าหน้าที่สรรพากรต้องประสานงานกันสำหรับการจัดเก็บภาษีธุรกิจเฉพาะจากการขายอสังหาริมทรัพย์ด้วย เนื่องจากต้องมีความเข้าใจที่ตรงกันในการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรเอง ก็ต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน เพราะเจ้าหน้าที่สรรพากรอาจตรวจสอบการชำระภาษีธุรกิจเฉพาะและเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรชี้แจง รวมถึงเจ้าพนักงานที่ดินด้วย เนื่องจากไม่ทราบข้อเท็จจริงว่า เงินได้หรือรายรับรับจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นมีกฎหมายประกาศออกมา เพื่อให้ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวมานั้น ก็มีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่สรรพากรเพิ่มสูงขึ้นอีก

2) ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

เมื่อกฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีอากรมีความซับซ้อนมากขึ้น ก็เป็นเหตุทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจ และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามที่เพิ่มมากขึ้น เพราะการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประกอบการจะต้องจัดเตรียมเอกสารเพื่อให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีดังกล่าว ซึ่งใช้สำหรับการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดิน อาทิเช่น หนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ และหนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เป็นต้น รวมทั้งในการให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดต่อสอบถามเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีความรู้และความเข้าใจ และสามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดได้อย่างถูกต้อง ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประกอบการปฏิบัติไม่ถูกต้อง อาจไม่ได้รับสิทธิ

ประโยชน์จากการยกเว้นภาษี หรืออาจจะต้องมาดำเนินการหรือมาติดต่อประสานงานกับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอีกหลายครั้ง ซึ่งก็ส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเพิ่มสูงขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้น จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายอากรของผู้เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประกอบการก็เพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 โดยไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้มาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ขัดต่อหลักการทำรายได้ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักการทำรายได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีแนวความคิดที่ต้องการให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยกฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องทำรายได้ให้แก่ภาครัฐบาลได้ดี และควรมีฐานภาษีกว้างด้วย

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักการทำรายได้ เพราะว่าทำให้ฐานภาษีธุรกิจเฉพาะแคบลงซึ่งส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่จะได้รับการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมากและส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเข้าสู่ภาครัฐบาลลดน้อยลงอีกด้วย

4.3.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ไม่ให้นำเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้มาเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งผู้วิจัยจะได้อธิบายว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีแนวความคิดว่าภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด

เมื่อภาษีอากรไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร ผลกระทบก็คือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เป็นต้น⁶⁵ ภาษีอากรที่ไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจนั้น จะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เนื่องจากลูกหนี้มีหน้าที่ต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่สำหรับกรณีนี้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เพื่อมายกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จึงจะยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ จะเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ที่ออกมาเพื่อยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ไปบิดเบือนการตัดสินใจที่จะชำระหนี้ของลูกหนี้ โดยลูกหนี้จะไม่ยอมโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินได้มาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีกฎหมายประกาศออกมาเพื่อยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ก็เพื่อลูกหนี้จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้จะไม่ต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ

⁶⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ., 2556), น. 40.

สำหรับเงินได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งลูกหนี้จะยังมีเงินเหลือส่วนหนึ่งเนื่องจากไม่ต้องนำไปชำระเป็นค่าภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นภาษีธุรกิจเฉพาะตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะไปปิดเป็นการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

4.4 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรแสตมป์

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์มาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับอากรแสตมป์กับแนวความคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการทำข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.4.1 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรแสตมป์กับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ให้ยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หมายความว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ของตน ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มี 2 กรณี คือ

1) ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้เท่ากัน ควรเสียภาษีเท่ากัน เช่น นาย ก. ได้มีการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ นาย ข. ก็มีการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์เช่นกัน ก็ควรเสียอากรแสตมป์เท่ากัน

2) ความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายความว่า ผู้ที่มีเงินได้มากกว่า ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า เช่น นาย ก. ได้มีการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีจำนวนเงินมากกว่า นาย ข. นาย ก. ก็ควรเสียอากรแสตมป์มากกว่า นาย ข.

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นอากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เฉพาะลูกหนี้ที่นำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินนั้น ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะว่า ถ้า นาย ก. เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน และมีกรยกเว้นอากรแสตมป์จากการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ นาย ก. ขณะที่ นาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงิน การกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ของ นาย ข. จึงต้องเสียอากรแสตมป์ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตัวอย่างเช่น

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนได้โอนขายที่ดินเปล่า โดยนาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน⁶⁶ ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งมิใช่ได้เป็นสถาบันการเงิน โดย นาย ก. และนาย ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 1,500,000 บาท

⁶⁶ เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหนี้สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหนี้ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจำนองเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหนี้แล้ว เจ้าหนี้มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจำนอง เพื่อนำเงินมาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินได้

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระค่าอากรแสตมป์ ดังนี้

ตราสารที่มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาท ค่าอากรแสตมป์ เท่ากับ 1 บาท หรือร้อยละ 0.5 บาท

ภาระค่าอากรแสตมป์ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ × ร้อยละ 0.5

ภาระค่าอากรแสตมป์ = $1,500,000^{67} \times 0.5\%^{68}$
 = $7,500^{69}$

ผู้กระทำตราที่ต้องเสียอากรแสตมป์	ภาระค่าอากรแสตมป์ก่อนได้รับยกเว้น	ค่าอากรแสตมป์ที่ได้รับยกเว้น	ค่าอากรแสตมป์ที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	7,500	7,500	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน)	7,500	-	7,500

การยกเว้นอากรแสตมป์ดังกล่าว ก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งด้วยเช่นกัน เพราะถ้า นาย ก. มีการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีจำนวนเงินมากกว่า นาย ข. ก็ควรเสียอากรแสตมป์มากกว่า นาย ข. แต่ตามกรณีศึกษาตามงานวิจัยนี้ นาย ก. ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินมีการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ที่มีจำนวนเงินมากกว่า นาย ข. แต่มีการยกเว้นอากรแสตมป์จากการกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ นาย ก. ดังนั้น การกระทำตราสารสำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ของ นาย ข. ซึ่งไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินจึงต้องเสียอากรแสตมป์ ซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง ตัวอย่างเช่น

⁶⁷ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์

⁶⁸ ลักษณะแห่งตราสารข้อ 28. (ข) ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ กรณีใบรับสำหรับการโอน หรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย ทุกจำนวนเงิน 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เท่ากับ 1 บาท ซึ่งกำหนดไว้ในช่องที่ 2 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

⁶⁹ ภาระค่าอากรแสตมป์ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ × 0.5

นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน) และนาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงิน) ทั้งสองคนได้โอนขายที่ดินเปล่า โดยนาย ก. ได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่าที่นาย ก. ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจ่ายเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่เป็นสถาบันการเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน⁷⁰ ส่วนนาย ข. ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบันการเงินได้นำเงินที่ได้รับจากการขายที่ดินเปล่านั้น ไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่ซึ่งมิได้เป็นสถาบันการเงิน โดย นาย ก. ได้โอนขายที่ดินเปล่าในราคา 2,500,000 บาท และนาย ข. ได้โอนขายที่ดินเปล่าไปในราคา 1,500,000 บาท

ดังนั้น นาย ก. และ นาย ข. ก็จะมีภาระค่าอากรแสตมป์ ดังนี้

ตราสารที่มีจำนวนเงินตั้งแต่ 200 บาท ขึ้นไป ทุก 200 บาทหรือเศษของ 200 บาท ค่าอากรแสตมป์ เท่ากับ 1 บาท หรือร้อยละ 0.5 บาท

$$\text{ภาระค่าอากรแสตมป์} = \text{ราคาขายอสังหาริมทรัพย์} \times 0.5$$

$$\begin{aligned} \text{ภาระค่าอากรแสตมป์ของนาย ก.} &= 2,500,000^{71} \times 0.5\%^{72} \\ &= 12,500^{73} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ภาระค่าอากรแสตมป์ของนาย ข.} &= 1,500,000 \times 0.5\% \\ &= 7,500 \end{aligned}$$

⁷⁰ เป็นกรณีที่ฝ่ายเจ้าหน้าที่สถาบันการเงินกับฝ่ายลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการเจรจาปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่ลูกหนี้มีต่อเจ้าหน้าที่ โดยการที่ลูกหนี้ได้นำอสังหาริมทรัพย์ซึ่งลูกหนี้นำมาจ่ายเป็นประกันหนี้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินไปโอนขายให้แก่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินได้นำเงินได้ที่ได้รับมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงิน ซึ่งกรณีดังกล่าวไม่เป็นไปตามหลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เรื่องการจำนอง กล่าวคือ หากลูกหนี้ผิดนัดไม่ชำระหนี้แก่เจ้าหน้าที่แล้ว เจ้าหน้าที่มีสิทธิฟ้องร้องเป็นคดีแพ่ง และบังคับคดีขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้นำมาจ่ายเพื่อชำระเงินแก่เจ้าหน้าที่สถาบันการเงินได้

⁷¹ ราคาขายอสังหาริมทรัพย์

⁷² ลักษณะแห่งตราสารข้อ 28. (ข) ตามบัญชีอัตราอากรแสตมป์ กรณีใบรับสำหรับการโอน หรือก่อตั้งสิทธิใด ๆ เกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ในเมื่อนิติกรรมที่เป็นเหตุให้ออกใบรับนั้นมีการจดทะเบียนตามกฎหมาย ทุกจำนวนเงิน 200 บาท หรือเศษของ 200 บาท ต้องเสียค่าอากรแสตมป์เท่ากับ 1 บาท ซึ่งกำหนดไว้ในช่องที่ 2 ของบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ซึ่งระบุไว้ในบัญชีท้ายหมวดอากรแสตมป์ แห่งประมวลรัษฎากร

⁷³ ภาระค่าอากรแสตมป์ = ราคาขายอสังหาริมทรัพย์ \times 0.5

ผู้กระทำตราที่ต้องเสียอากร แสดมปี	ภาระค่าอากรแสดมปีก่อน ได้รับยกเว้น	ค่าอากรแสดมปีที่ ได้รับยกเว้น	ค่าอากรแสดมปี ที่ต้องชำระ
นาย ก. (ลูกหนี้สถาบันการเงิน)	12,500	12,500	-
นาย ข. (ไม่ได้เป็นลูกหนี้สถาบัน การเงิน)	7,500	-	7,500

4.4.2 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรแสดมปีกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและ
หลักการทำได้

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ให้ยกเว้นอากรแสดมปีให้แก่ลูกหนี้ของ
สถาบันการเงิน สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบัน
การเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน
โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ขัดต่อหลัก
ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมิแนวนความคิดที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายใน
กระบวนการจัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้
จัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรที่ต่ำ

ปัจจัยที่ทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร
เพิ่มขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มขึ้น ก็คือ ความ
ซับซ้อนของกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร เพราะก่อให้เกิดความยุ่งยาก
แก่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากร และผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร เนื่องจากต้องใช้เวลาที่เพิ่มมากขึ้นกว่าปกติ
ในการทำความเข้าใจกับกฎหมายภาษีอากรและแนววิธีปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นอากรแสดมปีตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวล
รัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้น ทำให้กฎหมายภาษีอากรและ
แนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีมิมีความซับซ้อน ซึ่งมีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของ

เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้ประกอบการก็เพิ่มสูงขึ้นด้วยเช่นกัน ด้วยเหตุผลดังนี้

1) ฝ่ายของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

การจัดเก็บอากรแสดมภ์ สำหรับการกระทำตราสารจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นก็มีหลักการเดียวกันกับภาษีธุรกิจเฉพาะ เนื่องจากเจ้าพนักงานที่ดินจะทำหน้าที่รับชำระอากรแสดมภ์แทนเจ้าหน้าที่สรรพากรในขณะที่มีการจดทะเบียนนิติกรรมการขาย ณ สำนักงานที่ดิน ซึ่งในกรณีที่ศึกษาตามงานวิจัยนี้ หากมีการยกเว้นอากรแสดมภ์ สำหรับการกระทำตราสารจากการขายอสังหาริมทรัพย์ เจ้าพนักงานที่ดินจะต้องทราบว่ามีความหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษี และต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศออกมาดังกล่าวด้วย เนื่องจากหากเจ้าพนักงานที่ดินไม่ทราบหรือไม่มี ความเข้าใจแล้ว อาจจะก่อให้เกิดความผิดพลาดในการจัดเก็บภาษีอากรแสดมภ์ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ขึ้นมาได้ ดังนั้น เพื่อให้เจ้าพนักงานที่ดินมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายที่ประกาศใช้ หน่วยงานหรือองค์กรอาจต้องมีการอบรมเพื่อให้ความรู้แก่เจ้าพนักงานที่ดิน ซึ่งก็จะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เพิ่มขึ้นแก่ฝ่ายผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ เจ้าหน้าที่สรรพากรเอง ก็ต้องมีความรู้และความเข้าใจในกฎหมายประกาศใช้บังคับ เพื่อยกเว้นภาษีด้วยเช่นกัน เพราะเจ้าหน้าที่สรรพากรอาจตรวจสอบการชำระอากรแสดมภ์และเรียกให้ผู้เสียภาษีอากรชี้แจง รวมถึงเจ้าพนักงานที่ดินด้วย เนื่องจากไม่ทราบข้อเท็จจริงว่า การกระทำตราสารสำหรับกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นมีความหมายประกาศออกมา เพื่อให้ได้รับการยกเว้น ไม่ต้องเสียอากรแสดมภ์ ซึ่งในการดำเนินการดังกล่าวมานั้น ก็มีผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่สรรพากรเพิ่มสูงขึ้นอีก

2) ฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

กฎหมายภาษีอากรและระเบียบวิธีปฏิบัติในการเสียภาษีอากรที่มีความซับซ้อน เป็นเหตุผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องใช้เวลาในการทำ ความเข้าใจ และต้องเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามที่เพิ่มมากขึ้น เนื่องจากในดำเนินการให้ได้รับสิทธิประโยชน์จากราชกฤษฎีกาดังกล่าวผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายในการติดต่อสอบถามกับหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง เพื่อให้มีความรู้และความ

เข้าใจ และสามารถปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดได้อย่างถูกต้อง ซึ่งหากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรปฏิบัติไม่ถูกต้อง อาจไม่ได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษี หรืออาจจะต้องมาดำเนินการหรือมาติดต่oprะสานงานกับเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้องอีกหลายครั้ง ซึ่งก็ส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น

ด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นอากรแสดมปีตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าวนั้น จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพราะทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มขึ้น และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรก็เพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การยกเว้นอากรแสดมปี สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักการทำรายได้ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักการทำรายได้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่มีแนวความคิดที่ต้องการให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยกฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องทำรายได้ให้แก่ภาครัฐบาลได้ดี และควรมีฐานภาษีกว้างด้วย

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นอากรแสดมปี สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ขัดต่อหลักการทำรายได้ เพราะว่าทำให้ฐานภาษีแคบลงซึ่งส่งผลให้รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมากและส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเข้าสู่ภาครัฐบาลลดน้อยลงอีกด้วย

4.4.3 วิเคราะห์ปัญหาการยกเว้นอากรแสดมปีกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ให้ยกเว้นอากรแสดมปีให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบัน

การเงินนำมาจํานองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้นไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ข้อต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีแนวความคิดว่าภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด

เมื่อภาษีอากรไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร ผลกระทบก็คือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอากรอาจเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เป็นต้น⁷⁴ ภาษีอากรที่ไปบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรจะก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจนั้น จะทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร

จะเห็นได้ว่า การยกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ข้อต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เนื่องจากลูกหนี้มีหน้าที่ต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่สำหรับกรณีนี้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เพื่อมายกเว้นอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จึงจะยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ จะเห็นได้ว่า พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ที่ออกมาเพื่อยกเว้นอากรแสตมป์สำหรับการกระทำตราสารจากการ

⁷⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (ม.ป.ท.: ม.ป.พ., 2556), น.40.

โอนอสังหาริมทรัพย์นั้น ไปปิดเป็นการตัดสินใจที่จะชำระหนี้ของลูกหนี้ โดยลูกหนี้จะไม่ยอมโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินได้มาชำระหนี้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีกฎหมายประกาศออกมาเพื่อยกเว้นอากรแสตมป์สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ก็เพื่อลูกหนี้จะได้รับสิทธิประโยชน์จากการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ โดยลูกหนี้จะไม่ต้องเสียอากรแสตมป์ สำหรับการกระทำตราสารจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งลูกหนี้จะยังมีเงินเหลือส่วนหนึ่งเนื่องจากไม่ต้องนำไปชำระเป็นค่าอากรแสตมป์ที่เกิดขึ้นจากการโอนอสังหาริมทรัพย์

ดังนั้นด้วยเหตุผลดังกล่าวมาข้างต้น การยกเว้นอากรแสตมป์ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เพราะไปปิดเป็นการตัดสินใจของลูกหนี้ในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

4.5 วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

ในหัวข้อนี้ ผู้วิจัยจะวิเคราะห์การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้กับกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 และบทที่ 3 เพื่อนำไปใช้เป็นแนวทางในการทำข้อเสนอแนะในบทที่ 5 ต่อไป

4.5.1 การยกเว้นภาษีจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของประเทศแคนาดากับกฎหมายไทย

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 สำหรับกฎหมายของประเทศแคนาดา รัฐบริติชโคลัมเบีย นั้นไม่มีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ เมื่อไม่มีการยกเว้นก็เท่ากับว่ารัฐบาลของประเทศแคนาดาจะมีรายได้ทางภาษีเข้าสู่รัฐบาลอย่างเต็มที่ ในขณะที่ประเทศไทยมีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ก็เท่ากับว่ารัฐบาลของประเทศไทยจะมีรายได้ทางภาษีเข้าสู่รัฐบาลไม่เต็มที่ ซึ่งขัดกับหลักการทำรายได้ และขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

4.5.2 การยกเว้นภาษีจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสกับกฎหมายไทย

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 3 สำหรับกฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้นไม่มีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้เช่นเดียวกับประเทศแคนาดา รัฐบริติช โคลัมเบีย เมื่อไม่มีการยกเว้นก็เท่ากับว่ารัฐบาลของสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะมีรายได้ทางภาษีเข้าสู่รัฐบาลอย่างเต็มที่ ในขณะที่ประเทศไทยมีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ก็เท่ากับว่ารัฐบาลของประเทศไทยจะมีรายได้ทางภาษีเข้าสู่รัฐบาลไม่เต็มที่ ซึ่งขัดกับหลักการทำรายได้ และขัดกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกัน

4.6 วิเคราะห์การใช้กฎหมายภาษีลำดับรองกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินมีความเหมาะสมหรือไม่

ตามข้อเท็จจริงในปัจจุบัน รัฐบาลได้มีการออกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 โดยให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วย

โดยพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ดังกล่าวมีลักษณะเป็นกฎหมายภาษีลำดับรอง ซึ่งกรณีดังกล่าวผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์ว่าการใช้กฎหมายภาษีลำดับรองซึ่งผู้วิจัยได้ทบทวนไว้ในบทที่ 2 กับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ จากการ โอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ นั้นมีความเหมาะสมหรือไม่

กฎหมายลำดับรองคือ กฎหมายหรือคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ซึ่งองค์กรฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ในการออกกฎหมาย หรือคำสั่ง หรือ

ระเบียบ ที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค เนื่องจากพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา หรือกฎหมายแม่บท อาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็น

สำหรับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ อากรแสตมป์ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน มีลักษณะเป็นกฎหมายลำดับรอง ซึ่งเหตุผลที่รัฐบาลได้ประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เนื่องจากประเทศไทย ประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระหนี้ของลูกหนี้ ฉะนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน รัฐบาลจึงได้กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน

จะเห็นได้ว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองนั้น ช่วยลดความกดดันเรื่องเวลาของรัฐสภาในการบัญญัติกฎหมาย เนื่องจากออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บททำงานได้โดยรวดเร็วโดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีฉบับใหม่ เพื่อให้ทันตามการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคม เป็นต้น

แต่อย่างไรก็ตาม พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 ซึ่งเป็นกฎหมายลำดับรองนั้นมีข้อเสียอยู่เช่นกัน กล่าวคือ ทำให้กฎหมายภาษีลำดับรองจะมีจำนวนมากขึ้น ทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความง่ายของกฎหมายภาษี กฎหมายภาษีลำดับรองสร้างความสับสนแก่ผู้เสียภาษี และทำให้ความโปร่งใสของระบบภาษิลดลง ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี และ

กฎหมายภาษีลำดับรองออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารจึงทำให้ขาดการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีลำดับรองโดยรัฐสภา เป็นต้น ดังนั้น ด้วยเหตุที่กล่าวมาข้างต้น การใช้กฎหมายภาษีลำดับรองกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินจึงไม่มีความเหมาะสม



บทที่ 5

บทสรุป และข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

กฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องสนับสนุนหรือสอดคล้องกับแนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ ต้องสนับสนุนให้รัฐบาลจะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอากรซึ่งจะนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล หรือค่าใช้จ่ายสาธารณะ ต้องสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักการหารายได้ หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ อีกทั้ง ต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิกรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ที่ต้องการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีควรเสียภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในการหารายได้หรือทรัพย์สินที่หามาได้ของตน ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี มี 2 กรณี กล่าวคือ ความเป็นธรรมในแนวนอน ผู้ที่มีเงินได้เท่ากันควรเสียภาษีเท่ากัน ไม่ควรมีการให้สิทธิโดยการยกเว้นภาษี หรือการลดภาษีให้แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเป็นกรณีพิเศษ ส่วนความเป็นธรรมในแนวตั้ง ผู้ที่มีเงินได้มากกว่า ควรเสียภาษีในจำนวนและสัดส่วนที่มากกว่าผู้ที่มีเงินได้น้อยกว่า

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ที่ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีอากรต่ำคือ ต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ต่ำ และต้องการให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต่ำเช่นกัน และหลักการหารายได้มีแนวความคิดที่ต้องการให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อหารายได้เข้าสู่ภาครัฐบาลให้ได้มากที่สุด โดยกฎหมายภาษีอากรที่ดีต้องหารายได้ให้แก่ภาครัฐบาลได้ดี และควรมีฐานภาษีกว้างด้วย

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจมีแนวความคิดว่าภาษีอากรต้องก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากรให้น้อยที่สุด กล่าวคือ ภาษีอากรไม่ควรไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น การเลือกทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง หรือผู้เสียภาษีอากรเลือกทำกิจกรรมที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีแทนการทำกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้เสียภาษีอากรเลือกทำกิจกรรมใดกิจกรรมหนึ่งในช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีอากรจะได้รับสิทธิประโยชน์จากภาษีอากร เป็นต้น

กฎหมายภาษีที่ดีจะต้องตราไว้โดยรัฐสภา เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชน กฎหมายลำดับรองคือ กฎหมายหรือคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ไม่อยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิกรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร ซึ่งองค์กรฝ่ายบริหารจะใช้อำนาจที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ในการออกกฎหมาย หรือคำสั่ง หรือระเบียบ เนื่องจากพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา หรือกฎหมายแม่บท อาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็น

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินสำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วย ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เป็นกฎหมายภาษีลำดับรอง ที่รัฐบาลตราออกมาเพื่อประโยชน์หรือเพื่อสนับสนุนการดำเนินการของกลุ่มบุคคลหรือกิจกรรมใด โดยเฉพาะเท่านั้น หรือที่เรียกว่า ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี ซึ่งเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีที่มากัดกร่อนฐานภาษี ซึ่งนโยบายทางภาษีอากรดังกล่าวให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน กล่าวคือ ให้อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน เพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้

สภาพการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน และเพื่อสร้างแรงจูงใจให้บุคคลซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการโอนขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อนำเงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์มาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินอีกด้วย

จากการที่ผู้วิจัยได้ศึกษาเกี่ยวกับหัวข้อวิจัยมาในบทที่ 1 ถึงบทที่ 4 นั้น ผู้วิจัยสรุปข้อดีและข้อดีของการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินสำหรับเงินได้ที่ได้รับจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนองเป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวด้วย ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ได้ดังนี้

5.1.1 ข้อดีของการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เป็นนโยบายทางภาษีอากรที่รัฐบาลประกาศกำหนดขึ้นมา เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของลูกหนี้ของสถาบันการเงิน กล่าวคือ ช่วยสร้างแรงจูงใจให้บุคคลซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน โดยการที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินดำเนินการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ และนำเงินที่ได้รับจากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์นั้น มาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เมื่อลูกหนี้นำเงินมาชำระหนี้จะส่งผลให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เจริญเติบโตยิ่งขึ้นไป

5.1.2 ข้อดีของการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558

5.1.2.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 4 เพราะว่าเป็นการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ ให้เฉพาะลูกหนี้ของสถาบันการเงินเท่านั้น ถ้าบุคคลซึ่งไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเงินได้ของบุคคลซึ่งไม่ได้เป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์จะต้องนำมารวม เพื่อเสียภาษี

5.1.2.2 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีซึ่งผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 4 เนื่องจากทำให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรเพิ่มสูงขึ้น และทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเพิ่มขึ้นด้วยเช่นกัน

นอกจากนี้ การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักทำรายได้ซึ่งผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 4 เนื่องจากทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงซึ่งส่งผลให้

รัฐบาลสูญเสียรายได้ที่จะได้รับการจัดเก็บภาษีไปเป็นจำนวนมากและส่งผลให้มีรายได้จากภาษีอากรเข้าสู่ภาครัฐบาลลดน้อยลงด้วย

5.1.2.3 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ซึ่งผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 4 เนื่องจากไปบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร กล่าวคือ ไปบิดเบือนการตัดสินใจของลูกหนี้สถาบันการเงินในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ เนื่องจากลูกหนี้นี้มีหน้าที่ต้องชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ แต่สำหรับกรณีนี้ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะไม่ยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้จนกว่าจะมีการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ ลูกหนี้จึงจะยอมชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้

5.1.2.4 การใช้กฎหมายภาษีสำดับรองกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินไม่มีความเหมาะสม

ตามที่ผู้วิจัยได้วิเคราะห์ไว้แล้วในบทที่ 4 ว่าพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ.2558 มีลักษณะเป็นกฎหมายลำดับรอง ซึ่งกฎหมายลำดับรองมีข้อเสียอยู่หลายประการ กล่าวคือ ทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน เนื่องจากกฎหมายภาษีสำดับรองมีจำนวนมากขึ้น กฎหมายภาษีสำดับรองสร้างความสับสนแก่ผู้เสียภาษี และทำให้ความโปร่งใสของระบบภาษีสลดลง และกฎหมายภาษีสำดับรองออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารจึงทำให้ขาดการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีสำดับรองโดยรัฐสภา ดังนั้น การใช้กฎหมายภาษีสำดับรอง

กับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ จึงไม่มีความเหมาะสม

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการที่ผู้วิจัยได้สรุปข้อดีและข้อด้อยของการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 ในข้อ 5.1 ของบทที่ 5 นั้น ผู้วิจัยจะได้นำเสนอข้อเสนอแนะดังต่อไปนี้ ซึ่งอาจช่วยให้การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 581) พ.ศ. 2558 นั้นมีความสอดคล้องกับแนวความคิดทางทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีต่อไป

5.2.1 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ควรดำเนินตามแนวทางของกฎหมายภาษีของต่างประเทศ

ตามที่ผู้วิจัยได้ศึกษากฎหมายของต่างประเทศไว้ในบทที่ 3 และวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายไทยไว้ในหัวข้อ 4.5 ของบทที่ 4 พบว่ากฎหมายภาษีของต่างประเทศมีลักษณะที่ดี กล่าวคือ ไม่มีการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ทำให้มีเงินเข้าสู่รัฐบาลอย่างเต็มที่ ซึ่งสอดคล้องกับหลักการทำรายได้ และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ดังนั้น สำหรับกฎหมายภาษีของประเทศไทยนั้น ควรดำเนินตามแนวทางของกฎหมายภาษีของต่างประเทศ แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมาย เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เนื่องจากรัฐบาลต้องการให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบ

การเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น เพื่อกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง ผู้วิจัยขอเสนอว่าในการตรากฎหมายภาษีดังกล่าว รัฐบาลควรกำหนดเพดานของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าว จากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ และควรจำกัดช่วงเวลาสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวด้วย

5.2.2 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ต้องสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

จากการที่ผู้วิจัยได้สรุปไว้ในหัวข้อ 5.1 ของบทที่ 5 พบว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเสนอว่าไม่ควรตรากฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายภาษี เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เนื่องจากรัฐบาลต้องการให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น เพื่อกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง ผู้วิจัยขอเสนอว่ารัฐบาลควรกำหนดเพดานของจำนวนเงินที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินจะได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าว จากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ และควรจำกัดช่วงเวลาสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวด้วย

5.2.3 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ต้องสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้

จากการที่ผู้วิจัยได้สรุปไว้ในหัวข้อ 5.1 ของบทที่ 5 พบว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักทำรายได้ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเสนอว่าไม่ควรตรากฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากการตรากฎหมายดังกล่าว ทำให้กฎหมายภาษีมียังมีจำนวนมากขึ้น ซึ่งเมื่อกฎหมายมีจำนวนมากขึ้น จะก่อให้เกิดความซับซ้อนของระบบกฎหมาย ซึ่งความซับซ้อนของระบบกฎหมายทำให้ค่าใช้จ่ายในกระบวนการจัดเก็บภาษีทั้งทางฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษีสูงขึ้น

แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายภาษี เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เนื่องจากรัฐบาลต้องการให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น เพื่อกระตุ้นระบบเศรษฐกิจของประเทศให้เจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง ผู้วิจัยขอเสนอว่า เมื่อมีการตรากฎหมายดังกล่าวแล้ว หน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรเกี่ยวกับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ คือ กรมที่ดินและกรมสรรพากรควรมีความรู้และความเชี่ยวชาญในกฎหมายดังกล่าว และควรมีระเบียบวิธีปฏิบัติออกมาเผยแพร่ให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง และเสียค่าใช้จ่ายน้อยที่สุดทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้มีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

นอกจากนี้ การไม่ตรากฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินนั้น ยังสอดคล้องกับหลักทำรายได้ เนื่องจากฐานภาษีไม่ถูกกัดกร่อน ซึ่งส่งผลให้รัฐบาลมีรายได้ที่จะได้รับจากการจัดเก็บภาษีอย่างเต็มที่

5.2.4 การยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ต้องสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

จากการที่ผู้วิจัยได้สรุปไว้ในหัวข้อ 5.1 ของบทที่ 5 พบว่าการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเสนอว่าไม่ควรตรากฎหมายเพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ เนื่องจากไม่ไปปิดเป็นการตัดสินใจการตัดสินใจของลูกหนี้ของสถาบันการเงินในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน

แต่อย่างไรก็ตาม หากรัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องตรากฎหมายภาษี เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน เนื่องจากต้องการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับเจ้าหนี้สถาบันการเงิน ผู้วิจัยขอเสนอว่ารัฐบาลควรตรากฎหมายดังกล่าวให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง กล่าวคือ กำหนดช่วงเวลาบังคับใช้กฎหมายย้อนหลังสำหรับการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ที่จะได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าว ซึ่งทำให้กฎหมายดังกล่าวไม่ไปปิดเป็นการตัดสินใจของลูกหนี้ของสถาบันการเงินในการที่จะชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน และเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเฉพาะลูกหนี้ของสถาบันการเงินที่ได้โอนขายอสังหาริมทรัพย์ และได้นำเงินไปชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงินแล้วเท่านั้น เนื่องจากการชำระหนี้ของลูกหนี้ให้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน มีผลทำให้มีปริมาณเงินไหลเข้าสู่ระบบการเงินของสถาบันการเงินเพิ่มมากขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้ระบบเศรษฐกิจของประเทศเจริญเติบโตอย่างต่อเนื่อง

5.2.5 การใช้กฎหมายภาษีแม่บทหรือพระราชบัญญัติกับการยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน จึงจะมีความเหมาะสม

จากการที่ผู้วิจัยได้สรุปไว้ในหัวข้อ 5.1 ของบทที่ 5 พบว่าการตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน ซึ่งเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้บังคับกับประชาชนนั้น ไม่มีความเหมาะสม ผู้วิจัยจึงขอเสนอว่า หากรัฐบาลมีความจำเป็นต้องตรากฎหมาย ภาษี เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้สถาบันการเงิน เพื่อนำเงินได้ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้สถาบันการเงิน รัฐบาลควรตรากฎหมายดังกล่าว ออกมาในรูปแบบของกฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติ เนื่องจากอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมของสมาชิกรัฐสภาซึ่งเป็นตัวแทนของประชาชนผู้เสียภาษีอากร



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2552.

ไกรยุทธ ชีรตยาคินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. สำนักพิมพ์ บริษัท สำนักพิมพ์ ดวงกมล จำกัด, 2521.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์. ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2556.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายอากร. พิมพ์ครั้งที่ 8. แก้ไขเพิ่มเติม สำนักพิมพ์ พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย), 2558.

บุญธรรม ราชรักษ์. ทฤษฎีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2552.

ปรีดา นาคเนาทิม. เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1. พิมพ์ครั้งที่ 7 สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2535.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. ภาษีอากรในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทย คลังข้อมูลและบทสำรวจสถานะทางวิชาการ. สำนักพิมพ์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การบัญชีภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. ม.ป.ท: ม.ป.พ, 2552.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. สำนักพิมพ์ บริษัท พรีเมียร์ โปร จำกัด, 2553.

สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 15. แก้ไขปรับปรุงจากฉบับพิมพ์ที่ 14. สำนักพิมพ์ บริษัท พิมพ์ดีการพิมพ์ จำกัด, 2553.

อรัญ ธรรมโน. ความรู้ทั่วไปทางการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 1. สำนักพิมพ์บริษัท บพิช จำกัด กรุงเทพมหานคร, 2518.

“ประวัติการจัดเก็บภาษี ที่มาหนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร.”

<http://www.rd.go.th/>, 2 กันยายน 2540.

ภาษาต่างประเทศ

Property Transfer Tax Act. Canada

“French Capital Gain Tax: Exemption Sale Property.”

<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/capital-gains-tax/>





ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

พรณ.ว่าด้วยการยกเว้นรัชฎากร (ฉบับที่ 581)





พระราชกฤษฎีกา

ออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๘๑)

พ.ศ. ๒๕๕๘

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ ๑๖ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๘
เป็นปีที่ ๗๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ
ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรยกเว้นภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์
บางกรณี

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๒๒ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย (ฉบับชั่วคราว)
พุทธศักราช ๒๕๕๗ และมาตรา ๓ (๑) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตรา
พระราชกฤษฎีกาขึ้นไว้ ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชกฤษฎีกานี้เรียกว่า “พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร
ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๘”

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา
เป็นต้นไป

มาตรา ๓ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับกับหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้
ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด
ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

มาตรา ๔ ในพระราชกฤษฎีกานี้

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (๑) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
- (๒) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (๓) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (๔) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์
- (๕) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

“เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่มีใช้สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้ และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน

“ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน” ให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

“ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

มาตรา ๕ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการปลดหนี้ของสถาบันการเงิน โดยสถาบันการเงินนั้นได้ดำเนินการตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

มาตรา ๖ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ภาษีมูลค่าเพิ่มตามหมวด ๔ ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ และอากรแสตมป์ตามหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินและสถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้า หรือการให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสารที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

มาตรา ๗ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น สำหรับเงินได้ที่ได้รับการปลดหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ทั้งนี้ เฉพาะการปลดหนี้ที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

มาตรา ๘ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามหมวด ๔ ภาษีธุรกิจเฉพาะตามหมวด ๕ และอากรแสตมป์ตามหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นและเจ้าหนี้อื่น สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือการให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสาร อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ของเจ้าหนี้อื่นที่ได้ดำเนินการโดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคาร แห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ทั้งนี้ เฉพาะการโอนทรัพย์สิน การขายสินค้าหรือ การให้บริการ และสำหรับการกระทำตราสารที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

มาตรา ๙ ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน ๒ และส่วน ๓ หมวด ๓ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามหมวด ๕ และอากรแสตมป์ตามหมวด ๖ ในลักษณะ ๒ แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ลูกหนี้ของ สถาบันการเงิน สำหรับเงินได้ที่ได้รับการโอนอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้ของสถาบันการเงินนำมาจำนอง เป็นประกันหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน และสำหรับการกระทำ ตราสารอันเนื่องมาจากการโอนอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว โดยลูกหนี้ของสถาบันการเงินต้องนำเงินได้นั้น ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุง โครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ เฉพาะส่วนที่ไม่เกินกว่า หนี้ที่ค้างชำระอยู่กับสถาบันการเงิน หรือมีภาระผูกพันตามสัญญาประกันหนี้กับสถาบันการเงิน ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด และให้ใช้บังคับสำหรับการโอนอสังหาริมทรัพย์และการกระทำ ตราสารที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗

มาตรา ๑๐ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตามพระราชกฤษฎีกานี้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ
พลเอก ประยุทธ์ จันทร์โอชา
นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ คือ เนื่องจากประเทศไทยประสบภาวะวิกฤตทางเศรษฐกิจอันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ของภาคเอกชน ทำให้สถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นต้องปรับปรุงโครงสร้างหนี้เพื่อให้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระหนี้ของลูกค้านี้ จึงได้มีการตราพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ ๕๔๗) พ.ศ. ๒๕๕๕ กำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกค้าและเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่น เพื่อส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ซึ่งมีผลใช้บังคับถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๕ แต่โดยที่ในขณะนี้การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่นยังดำเนินการไม่เสร็จสิ้น จำเป็นต้องให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรต่อไปอีกระยะหนึ่ง ดังนั้นเพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินและเจ้าหนี้อื่น และเพื่อเป็นการช่วยเหลือและบรรเทาภาระภาษีอากรในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่น อันจะช่วยสนับสนุนการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศไทยให้เติบโตอย่างต่อเนื่องภายใต้สภาวะการณ์เศรษฐกิจโลกที่ยังมีความผันผวน สมควรกำหนดให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรแก่ลูกค้าและเจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่น บางกรณี ที่ได้กระทำในระหว่างวันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๕๖ ถึงวันที่ ๓๑ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๕๗ จึงจำเป็นต้องตราพระราชกฤษฎีกานี้



ภาคผนวก ข
หนังสือรับรองหนังสือ



หนังสือรับรองหนี้ที่ต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้
ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๘

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.

เจ้าพนักงานที่ดิน.....

เรียน

อธิบดีกรมสรรพากร (ผ่านสรรพากรพื้นที่.....)

๑. หนังสือนี้ทำขึ้นโดย

(๑) สถาบันการเงิน.....สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....

ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “เจ้าหนี้”

(๒)สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....ซึ่งต่อไปนี้

เรียกว่า “เจ้าหนี้อื่น”

(๓)เป็นลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้

ราย.....สำนักงานตั้งอยู่เลขที่.....ถนน.....

ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....ซึ่งต่อไปนี้

เรียกว่า “ลูกหนี้”

๒. ตามที่ลูกหนี้มีภาระหนี้กับเจ้าหนี้/เจ้าหนี้อื่น เนื่องจากมีภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจอันส่งผล
กระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ ทำให้ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้/เจ้าหนี้อื่น ตามจำนวนเงินและ/
หรือตามกำหนดเวลาที่ตกลงไว้กับเจ้าหนี้/เจ้าหนี้อื่นได้ จึงต้องดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์
การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ตามรายละเอียด
ในสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้เลขที่.....ลงวันที่.....

๓. เจ้าหนี้/เจ้าหนี้อื่น ขอรับรองว่า หนี้แต่ละบัญชีของลูกหนี้เป็นหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์
จัดชั้นต่ำกว่ามาตรฐาน สงสัย สงสัยจะสูญ และสูญ ตามหลักเกณฑ์การจัดชั้นและการกันเงินสำรองของ
สถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และให้รวมถึงหนี้ที่ถูกจัดชั้นเป็นสินทรัพย์จัดชั้น
สงสัยจะสูญที่กันสำรองครบร้อยละร้อยและตัดออกจากบัญชีแล้ว แต่ยังไม่ได้บันทึกกลับเข้ามาในบัญชี
และได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงิน
ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด ทั้งนี้ ตามรายละเอียดประเภทสินเชื่อ.....
เลขที่บัญชี.....จำนวนเงิน.....บาท รวมเป็นเงินทั้งสิ้น.....บาท

/ เจ้าหนี้...

เจ้าหนี้/เจ้าหนี้อื่น และลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ ขอรับรองว่า รายการในหนังสือฉบับนี้ เป็นความจริงทุกประการ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ลงชื่อ..... เจ้าหนี้

(.....)

ในฐานะ

ลงชื่อ.....เจ้าหนี้อื่น

(.....)

ในฐานะ

ลงชื่อ.....ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้

(.....)

ในฐานะ.....



ภาคผนวก ค
หนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์



หนังสือรับรองการโอนอสังหาริมทรัพย์ของลูกหนี้ของสถาบันการเงินให้แก่ผู้อื่นซึ่งมิใช่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อนำเงินที่ได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ไปชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน เพื่อขอรับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ ๕๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๘

วันที่.....เดือน.....พ.ศ.....

เจ้าพนักงานที่ดิน.....

เรียน

อธิบดีกรมสรรพากร (ผ่านสรรพากรพื้นที่.....)

๑. หนังสือนี้ทำขึ้นโดย

(๑)ผู้โอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของ
ลูกหนี้ ราย.....สำนักงาน(ของผู้โอน) ตั้งอยู่เลขที่.....
ถนน.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....
จังหวัด.....

(๒) สถาบันการเงิน.....สำนักงานตั้งอยู่
เลขที่.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....
ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “เจ้าหนี้”

(๓) ผู้รับโอนอสังหาริมทรัพย์.....สำนักงานตั้งอยู่
เลขที่.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด.....ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “ผู้ซื้อ”

๒. ตามที่ลูกหนี้มีภาระหนี้กับเจ้าหนี้ เนื่องจากมีภาวะวิกฤติทางเศรษฐกิจ อันส่งผลกระทบต่อความสามารถในการชำระหนี้ ทำให้ลูกหนี้ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ตามจำนวนเงินและ/หรือตามกำหนดเวลาที่ตกลงไว้กับเจ้าหนี้ได้ ลูกหนี้และหรือผู้ค้ำประกันและเจ้าหนี้จึงได้ตกลงปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด ทั้งนี้ ตามรายละเอียดในสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้เลขที่.....ลงวันที่.....

๓. ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ จึงได้โอนอสังหาริมทรัพย์ โฉนด น.ส.๓ น.ส.๓ ก. อื่น ๆ เลขที่.....หมู่ที่.....ตำบล/แขวง.....อำเภอ/เขต.....จังหวัด..... ซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ที่ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ ได้นำมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ของเจ้าหนี้ ทั้งนี้ ตามหนังสือสัญญาขาย ลงวันที่.....เดือน.....พ.ศ..... ซึ่งลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ และผู้ซื้อตกลงซื้อขายกันในราคา.....บาท ราคาประเมินทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเป็นจำนวนเงิน.....บาท

๔. ลูกหนี้มีหนี้คงค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้ ณ วันที่ทำสัญญาปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับเจ้าหนี้ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศ กำหนดจำนวน.....บาท และในขณะที่ทำสัญญาโอนอสังหาริมทรัพย์ตามหนังสือรับรองฉบับนี้ลูกหนี้มีหนี้คงค้างชำระอยู่กับเจ้าหนี้จำนวน.....บาท

/ ๕ ลูกหนี้...

๕. ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ เจ้าหนี้ และผู้ซื้อตกลงและรับทราบว่า ลูกหนี้ต้องนำเงินจำนวน.....บาท ที่ได้จากการโอนอสังหาริมทรัพย์ตาม ๓. มาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ซึ่งเป็นจำนวนเงินที่ได้รับยกเว้นภาษีอากรตามพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ ๕๘๑) พ.ศ. ๒๕๕๘

ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ เจ้าหนี้ และผู้ซื้อ ขอรับรองว่า รายการในหนังสือรับรองฉบับนี้เป็นความจริงทุกประการ

จึงเรียนมาเพื่อโปรดทราบ

ลงชื่อ.....ลูกหนี้/ผู้ค้ำประกันของลูกหนี้
(.....)

ในฐานะ.....

ลงชื่อ.....เจ้าหนี้
(.....)

ในฐานะ.....

ลงชื่อ.....ผู้ซื้อ
(.....)

ในฐานะ.....



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

ฉันทนา นิมพาลี

พ.ศ. 2551 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยแม่ฟ้าหลวง

เจ้าหน้าที่จัดทำสัญญา

บริษัทบริหารสินทรัพย์สุขุมวิท จำกัด

