



ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร:
ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภัทรภร เปี่ยมทองคำ

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2556

**Problems on Standard Deductible Expenses Under The Revenue Code Of
Thailand: Case Study Of Personal Income Tax**

Pattharaporn Piemtongkum

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

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2013

เลขทะเบียน.....	0227132
วันลงทะเบียน.....	- 1 พ.ย. 2556
เลขเรียกหนังสือ.....	242.05262
	ส 3692
	[๑๕๓,๖]



ใบรับรองวิทยานิพนธ์


คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

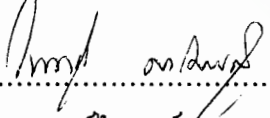
ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

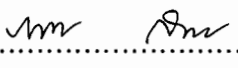
หัวข้อวิทยานิพนธ์ ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณี
ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
เสนอโดย ภัทรกร เปี่ยมทองคำ
สาขาวิชา นิติศาสตร์
หมวดวิชา กฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ
อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์

ได้พิจารณาเห็นชอบโดยคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์แล้ว



.....ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์)


.....กรรมการและอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์
(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์)


.....กรรมการ
(รองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพ้อคำ)

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์ รับรองแล้ว


.....รองอธิการบดีฝ่ายวิชาการ
(รองศาสตราจารย์ ดร.สมบูรณ์วัลย์ สัตยารักษ์วิทย์)

วันที่ 31 เดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2556

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
ชื่อผู้เขียน	ภัทรภร เปี่ยมทองคำ
อาจารย์ที่ปรึกษา	ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2555

บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีทางตรงและเป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น เงินได้พึงประเมินจึงเป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีรายได้ ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการแบ่งเงินได้ออกเป็น 3 กลุ่มใหญ่ๆ ได้แก่ เงินได้ที่ต้องทำมาหาได้ หรือ เงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) เงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน แล้วจึงแยกออกเป็นเงินได้พึงประเมิน 8 ประเภท ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร และกำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน โดยเงินได้พึงประเมินบางประเภท ผู้มีเงินได้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร บางประเภทให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเท่านั้น บางประเภทให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น และสำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทประมวลรัษฎากรไม่ให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ เลย

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่ามีปัญหาจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ไม่เท่ากันหลายประการ ได้แก่ การขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีเพราะการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจทำให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงและไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา การขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดิ่งเพราะผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้น้อย การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ และก่อให้เกิดปัญหาข้อหาหรือและข้อพิพาทเกี่ยวกับลักษณะของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายเป็น

การหมากมีข้อดีตรงที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำกว่า การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนของ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยกำหนดให้เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ยังคงต้องให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ แต่ควรกำหนดเป็นอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายโดยแบ่งรายได้เป็นระดับตามช่วงรายได้ในการกำหนดอัตรากาหยี ยิ่งผู้เสียภาษีมียรายได้สูงก็ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยลง สำหรับเงินได้ประเภทที่ 3 กรณีค่าสิทธิ ควรกำหนดให้ค่าสิทธิอย่างอื่นนอกจากลิขสิทธิ์สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในหลักเกณฑ์และอัตราเดียวกับลิขสิทธิ์ ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ควรแบ่งระดับรายได้ของผู้เสียภาษีออกเป็น 2 ระดับ คือ ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำถึงปานกลาง และผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูง โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำถึงปานกลางหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ควรมีเพดานในการหัก ควรมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการกำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและมีการปรับปรุงอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ และประการสุดท้าย ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้ ค่าใช้จ่ายใดหักไม่ได้ ทั้งนี้ เพื่อให้การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินมีความเป็นธรรมและสะท้อนถึงความสามารถในการเสียภาษีมากขึ้น

Thesis Title Problems on Standard Deductible Expenses Under The Revenue Code
Of Thailand: Case Study Of Personal Income Tax

Author Pattharaporn Piemtongkum

Thesis Advisor Assistant Professor Dr.Jirasak Rodjan

Department Law

Academic Year 2012

ABSTRACT

The collection of personal income tax is a direct tax collection and the collection of tax payable ability therefore assessable income can be indicated the ability-to-pay of earners so that income can be divided into 3 groups for personal income tax collection such as income that comes from livelihood or earned income, income that comes from asset tenure or unearned income, income that mixed together between earned income and unearned income then assessable income can be classified into 8 types under section 40 of the Revenue Code and has been prescribed that each type of assessable income can be deducted vary in payment by mean of some types of assessable income, the earners can choose to use standard deductions or income tax deductions as necessity and ordinary, some types can only be standard deductions but some types can only be ordinary and necessary expenses deductions as well as the Revenue Code has not allowed to have any income tax deduction for some types of assessable income.

From the study, the researcher found that the problems which the Revenue Code prescribed as each type of assessable income can be deducted payment as many unequal of standard deductions such as the violation of the Principle of Equity under the Ability-to-Pay Principle because the taxpayers may deduct the payments less than the actual payments if to standard deductions and there are not any certainty rules of percentage-fixing for standard deductions, the violation of the Principle of Equity in Vertical Equity because the high income group can be received more tax benefit from standard deductions than the low income group so the government may be lost of income from tax collection in standard deductions and led to the economic waste as well as caused many problems and the disputes of each type of assessable income nevertheless standard deductions also has some advantages such as the capital of taxation administration and procedure and tax laws proceeding is lower than income tax deductions as

necessity and ordinary.

Therefore, the researcher suggested that; should be rectified the Revenue Code in part of standard deductions by specifying the assessable income in type 1 and 2 still remain to use standard deductions but should be specified the fix percentage for income tax deductions by dividing income to be the level of income of tax rate fixing, the higher income taxpayer still more deducted less payments, for the assessable income in type 3 is the income of royalty, it should be specified other royalties except copyright charge can be deducted by standard deductions in the same rate and rule of copyright charge, for the assessable income in type 5, 6, 7 and 8 should be divided the level of taxpayers' income into 2 level, for example the taxpayer who has low income to average income and the taxpayer who has high income by specifying the taxpayer who has low income to average income can be deducted as standard deductions according to prescribing in the Royal Decree but the high income taxpayer should be only deducted as income tax deductions as necessity and ordinary, should have the obvious rule in standard deductions rate fixing and should be made the tax deduction rate adjustment as standard deductions to be in accord with the economic situation and the last suggested that should be specified the rule of income tax deductions as necessity and ordinary that which any payment can be deducted or which one cannot be deducted for income tax deductions for the purpose that the income tax deductions from assessable income would be had equity and more reflected on the ability-to-pay.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงไม่อาจสำเร็จลุล่วงลงได้หากปราศจากความช่วยเหลือจากผู้มีพระคุณหลายท่านที่ได้กรุณาให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทางในการศึกษาหาข้อมูลรวมทั้งการให้การสนับสนุนในด้านต่างๆ แก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์มา โดยตลอดตั้งแต่แรกเริ่มจนกระทั่งสำเร็จเป็นรูปเล่ม

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ให้โอกาสแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และกรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งให้คำแนะนำ ตลอดจนชี้แนะแนวทาง ในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้วิจัย โดยได้สละเวลามาให้ความรู้ คำปรึกษา คำแนะนำ ร่วมวิเคราะห์ปัญหา รวมถึงชี้แนะแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคอยสนับสนุน ติดตามความคืบหน้าและให้กำลังใจแก่ผู้เขียน วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเสร็จสมบูรณ์มิได้เลย หากไม่ได้รับความกรุณาและความเอาใจใส่จากท่านอาจารย์

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ไพฑูรย์ คงสมบูรณ์ และรองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพ้อคำ ที่ได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้คำแนะนำ เสนอแนวทางเพิ่มเติม เพื่อให้วิทยานิพนธ์เล่มนี้สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากคณาจารย์ผู้มีพระคุณที่กล่าวมาแล้ว ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณบิดา มารดา ผู้ซึ่งให้โอกาสผู้วิจัยได้เลือกเรียนในคณะนิติศาสตร์ เป็นผู้คอยสนับสนุนในทุกๆ ด้าน เป็นผู้คอยย้ำเตือนให้ตั้งมั่นและตั้งใจในทางที่เลือกเดินแล้วและยังเป็นกำลังใจให้ผู้วิจัยเสมอในยามที่รู้สึกเหน็ดเหนื่อยจากการเรียน ตลอดจนขอขอบคุณเพื่อนๆ หลักระดานนิติศาสตร์มหาบัณฑิต สาขากฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจรหัส 53 และพี่ๆ น้องๆ เพื่อนสนิท มิตรสหายที่รักทุกท่าน ที่ให้คำปรึกษาและคอยเป็นกำลังใจให้ผู้วิจัยตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณครั้งนี้แก่ครูบาอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ผู้แต่งตำรา ผู้เขียนบทความต่างๆ ท่านที่ผู้วิจัยได้ใช้เป็นข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ตลอดจนผู้มีพระคุณของผู้วิจัยซึ่งได้กล่าวมาแล้วทุกท่าน

ภัทรกร เปี่ยมทองคำ

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฉ
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	8
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	8
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	9
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา.....	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	9
2. แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้และหลักการ หักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	10
2.1 ความนำ.....	10
2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้.....	10
2.2.1 ความหมายของภาษีอากร.....	11
2.2.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี.....	15
2.2.3 ประเภทของภาษีอากร.....	17
2.2.4 ฐานภาษี.....	19
2.2.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี.....	21
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	34
2.3.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	34
2.3.2 ความสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	35
2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี.....	36
2.3.4 ความหมายของเงินได้.....	38
2.3.5 เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้.....	40

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
2.3.6	ฐานภาษี..... 43
2.3.7	ประเภทของเงินได้พึงประเมิน 45
2.3.8	ค่าลดหย่อน..... 51
2.3.9	อัตราภาษีและวิธีคำนวณภาษี..... 53
2.3.10	การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา..... 57
2.3.11	การจัดเก็บภาษีเงินได้จากแรงงานและการถือครองทรัพย์สินตาม ประมวลรัษฎากร 59
2.4	การหักค่าใช้จ่าย 59
2.4.1	หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่าย 59
2.4.2	รูปแบบของการหักค่าใช้จ่าย..... 60
2.4.3	หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร 64
2.4.4	หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา..... 65
2.5	กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง 66
2.5.1	เหตุผลในการออกกฎหมายภาษีลำดับรอง..... 66
2.5.2	ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง..... 67
2.5.3	กฎหมายภาษีลำดับรองที่เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย..... 67
3.	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม กฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ..... 69
3.1	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม กฎหมายไทย 69
3.1.1	หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้พึงประเมิน ประเภทต่างๆ..... 69
3.1.2	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของคู่สมรส..... 83
3.2	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม กฎหมายต่างประเทศ 85
3.2.1	การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายประเทศอังกฤษ 86

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.2.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา.....	93
3.2.3 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น.....	105
3.3 เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ.....	108
3.3.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับประเทศ อังกฤษ.....	108
3.3.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมาย ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	111
3.3.3 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมาย ประเทศญี่ปุ่น.....	114
4. วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	117
4.1 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บ ภาษี.....	117
4.1.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับหลักความสามารถในการจ่าย.....	118
4.1.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการละเมิดหลักความ เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง.....	124
4.2 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการ จัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ.....	125
4.2.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการสูญเสียรายได้จากการ จัดเก็บภาษีและความสะดวกสบายทางเศรษฐกิจ.....	126
4.2.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บ ภาษีและ การปฏิบัติตามกฎหมายภาษี.....	133
4.3 วิเคราะห์ปัญหาการวินิจฉัยประเภทของเงินได้กับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา.....	134
4.4 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบ ภาษีอากรของไทย.....	138

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.4.1 พิจารณาปัญหาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเรื่องความเป็น ธรรมในการจัดเก็บภาษีและความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี.....	139
4.4.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสม กับระบบภาษีอากรของไทย.....	140
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ	143
5.1 บทสรุป.....	143
5.2 ข้อเสนอแนะ	148
บรรณานุกรม	152
ประวัติผู้เขียน.....	160

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	55
3.1 อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8	80
3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012-2013.....	87
3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012.....	95
3.4 อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012	104
3.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012	106
3.6 อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้จากการทำงาน.....	108
5.1 อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมิน ประเภทที่ 1 และ 2.....	149

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีทางตรงและเป็นการจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น เงินได้พึงประเมินจึงเป็นสิ่งที่บ่งบอกถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีรายได้ ซึ่งเงินได้พึงประเมินนั้นอาจมีได้หลายรูปแบบ ได้แก่ เงิน ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ ประโยชน์เพิ่มหรือเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกให้และเครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด¹

เงินได้พึงประเมินที่อยู่ในรูปตัวเงินเป็นเงินได้ประเภทที่สามารถแสดงให้เห็นชัดเจนว่าผู้เสียภาษีมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นหรือไม่และต้องเสียภาษีเท่าใด แต่ทั้งนี้ แม้ว่าจะเป็นเงินได้พึงประเมินก็ไม่ได้หมายความว่าจำเป็นต้องเสียภาษีเสมอไป ในบางกรณีการมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นก็ไม่ถือเป็นเงินได้ เช่น ดอกเบี้ยสลากออมสิน หรือดอกเบี้ยเงินฝากออมสินของรัฐบาลเฉพาะประเภทฝากเพื่อเรียก แม้จะทำให้ผู้มีเงินได้มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นแต่กฎหมายยกเว้นไม่ให้ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น การพิจารณาว่าผู้มีเงินได้เข้าข่ายต้องเสียภาษีหรือไม่จึงต้องพิจารณาว่ามีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นหรือไม่และมีกฎหมายยกเว้นภาษีหรือไม่

ทรัพย์สิน ที่จัดเป็นเงินได้พึงประเมินจะต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้มาแล้วทำให้รัววยขึ้น มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น ประโยชน์เพิ่มนั้น หมายถึง ประโยชน์เพิ่มที่ได้มาแล้วทำให้มีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น เช่น การได้รับสวัสดิการใช้รถยนต์ฟรี ใช้โทรศัพท์ฟรี ดังนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน แต่เงินได้ พึงประเมินประเภทนี้กรมสรรพากรจะมีการออกกฎหมายยกเว้นให้เป็นคราวๆ ไป ตามความเหมาะสม ส่วนภาษีที่ผู้จ่ายเงินหรือที่ผู้อื่นออกให้ความจริงแล้วจัดเป็นประโยชน์เพิ่มลักษณะหนึ่ง แต่กฎหมายได้บัญญัติวิธีการคิดภาษีแตกต่างออกไป ส่วนเครดิตภาษีเงินปันผลนั้นเป็นมาตรการที่เกิดขึ้นเพื่อจัดหรือบรรเทาภาษีซ้ำซ้อนจากเงินปันผล²

¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ก (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. หน้า 11.

² พล ชีรคุปต์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง: หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์*.

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการแบ่งเงินได้ออกเป็นหลายประเภท โดยมีวัตถุประสงค์แรกเริ่มในการแบ่งก็เพื่อแยกเงินได้ออกเป็น 3 กลุ่ม แล้วทำการจัดเก็บภาษีในลักษณะที่ต่างกัน ได้แก่³

1. เงินได้ที่ต้องทำมาหาได้ หรือ เงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)
2. เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือ เงินที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income)
3. เงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน

ในปัจจุบันเงินได้พึงประเมินจึงแบ่งออกเป็น 8 ประเภท ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่⁴

1. เงินได้จากการจ้างแรงงาน หมายถึง ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ ตลอดจนเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วย
2. เงินได้จากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน หรือเงินที่คำนวณได้จากการที่อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ให้แทนผู้มีเงินได้ ซึ่งเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ ที่ได้รับนั้น จะเกิดจากหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้เป็นการประจำหรือชั่วคราวก็ตาม
3. เงินได้จากค่าสิทธิ ได้แก่ ค่ากู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินได้รายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล
4. เงินได้จากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร ซึ่งแบ่งออกเป็นประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 (4) (ก) – (ข)
5. เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ซึ่งได้แก่เงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้เนื่องจาก
 - (ก) การให้เช่าทรัพย์สิน
 - (ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

³ แหล่งเดิม.

⁴ ธีระพล ดันพานิช. (2542). “รู้จักและเข้าใจภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” *สรรพากรศาสตร์*, 46 (2). หน้า 10-15.

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ขายนั้นโดย ไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

6. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้

7. เงินได้จากการรับเหมา หมายถึง เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

8. เงินได้จากการธุรกิจพาณิชย์ ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1-7

เมื่อแยกเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทดังนี้แล้ว สิ่งที่ถูกกฎหมายภาษีอากรไทย ปฏิบัติต่อเงินได้ทั้ง 8 ประเภทนี้แตกต่างกัน คือ การหักค่าใช้จ่าย ซึ่งตามกฎหมายภาษีอากรไทย ได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ทั้ง 8 ประเภทนี้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกันตามประเภทของเงินได้

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง การที่กฎหมายกำหนดให้คำนวณภาษีจากเงินได้ หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่า เฉพาะเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายก่อให้เกิดอำนาจในการบริโภคหรือความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง⁵ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 2 แบบ ดังนี้⁶

1. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) กฎหมายจะกำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้ พึงประเมินเป็นจำนวนแน่นอนตายตัว โดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจะเป็นจำนวนเท่าใด

2. การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deduction) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ที่ตนได้รับมีจำนวนสูงกว่า อัตราค่าใช่จ่ายเป็นการเหมา หรือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ได้ก็สามารถที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยจะต้องแสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่ขอหักค่าใช้จ่ายไว้ ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริมาใช้บังคับ โดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าที่ขอหักค่าใช้จ่ายไว้ ก็ให้ถือว่ามีการหักเพียงเท่าที่หลักฐานที่นำมาพิสูจน์

⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์. หน้า 147.

⁶ บริษัท ไอ เอ็ม บัคส์ จำกัด. (2550). Quality Tax Planning: การบริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตนเอง.

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหัก
ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แตกต่างกันดังต่อไปนี้⁷

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2)

ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3)

เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน
60,000 บาท

3. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)

ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้

4. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)

ก) กรณีการให้เช่าทรัพย์สิน ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตั้งแต่ร้อยละ 10 ถึง
ร้อยละ 30 แล้วแต่ประเภทของทรัพย์สินที่ให้เช่า หากพิสูจน์ได้ว่ามีรายจ่ายมากกว่านั้นก็ให้หัก
ค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร

ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20

ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้อง
คืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20

5. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

ก) เงินได้จากวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้
ร้อยละ 60

ข) เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก ก) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30

ถ้าผู้มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระมีหลักฐานและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตรา
ค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ตาม ก) หรือ ข) ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้ตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์

6. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7)

ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 หรือ หักค่าใช้จ่ายตามความ
จำเป็นและสมควร

7. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

ก) เงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์
ที่ได้รับจากการให้โดยเสน่หา ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50

⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 148-155.

ข) เงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกา ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

ค) เงินได้พึงประเมินตามรายการที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกาให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กำหนดหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

ง) เงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กำหนดโดยคิดจากระยะเวลาที่ถือครองหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้

หากแยกการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรตามรูปแบบของการได้มาซึ่งเงินได้ 3 แบบจะเป็นดังนี้

1) เงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) (3) ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรง ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

2) เงินได้ประเภทที่ 4 ตามมาตรา 40 (4) ซึ่งเป็นเงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน กฎหมายไม่ให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ

3) เงินได้ ตามมาตรา 40 (5) (6) (7) (8) ซึ่งเป็นเงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรหรือให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายซึ่งมีอัตราไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับการประเมินต้นทุนในการประกอบธุรกิจตามที่ประกาศในพระราชกฤษฎีกา

เนื่องจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายจากเงินได้สุทธิหลังจากการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรจึงมีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและสะท้อนความสามารถในการจ่ายมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการง่ายต่อการหักค่าใช้จ่ายและลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมาย ประมวลรัษฎากรจึงมีการกำหนดให้เงินได้บางประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ โดยกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้แต่ละประเภทโดยการหาค่าเฉลี่ยของรายจ่าย หรือต้นทุนแต่ละอาชีพ แล้วให้หักค่าใช้จ่ายโดยประมาณการให้พอกับต้นทุน อย่างไรก็ตาม ความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายในแต่ละอาชีพ ในบางกรณีอาจนำไปสู่ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เช่น การที่กฎหมายกำหนดให้อัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแตกต่างกันระหว่างเงินได้จากประเภทเงินได้เดียวกัน น่าจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพราะผู้เสียภาษีซึ่งมีเงินได้เท่ากันอาจจ่ายภาษีแตกต่างกัน⁸

⁸ แหล่งเดิม. หน้า 156.

ตัวอย่างที่ 1

ถ้ามีเงินได้เท่ากัน คนที่มีเงินได้จากการโอน (ขาย) สิทธิในผลงานการประพันธ์ (เงินได้จากการโอนลิขสิทธิ์) ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) จะจ่ายภาษีน้อยกว่าอีกคนหนึ่งซึ่งมีเงินได้จากการโอน (ขาย) สิทธิบัตร ซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เช่นเดียวกัน ทั้งนี้ เพราะผู้มีเงินได้จากการโอนสิทธิบัตรไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้ ในขณะที่ผู้มีเงินได้จากการโอนลิขสิทธิ์สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท⁹

ตัวอย่างที่ 2

ถ้ามีเงินได้เท่ากัน สถาปนิกจะจ่ายภาษีมากกว่าแพทย์ เพราะว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับสถาปนิกน้อยกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับแพทย์ แม้ว่าเงินได้ของสถาปนิกและแพทย์เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6))¹⁰

จะเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีอัตราแตกต่างกันอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอนที่มีหลักการว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือ คนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายเงินค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน¹¹

นอกจากนี้การที่กฎหมายอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายยังมีข้อเสียอีกหลายประการ คือ

1. เงินได้ประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจนั้น อันที่จริงแล้วผู้ประกอบการย่อมที่จะทราบต้นทุนของตนเองดี การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงอาจเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

2. ไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนในการกำหนดอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เช่น การยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากลิขสิทธิ์ แต่ไม่ยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการโอนขายสิทธิบัตร หรือ การใช้หลักเกณฑ์ใดมากำหนด

ว่าให้ผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 ในขณะที่นักบัญชีหรือนักกฎหมาย หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงร้อยละ 30¹²

⁹ แหล่งเดิม.

¹⁰ แหล่งเดิม.

¹¹ แหล่งเดิม. หน้า 29.

¹² แหล่งเดิม. หน้า 157.

3. วิธีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่สมเหตุสมผล เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามาจากข้อสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีทุกคนมีกำไรจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งไม่สมเหตุสมผล เพราะในแต่ละรอบปีภาษีผู้ประกอบการย่อมมีได้ทั้งกำไร และขาดทุน ซึ่งหากผู้เสียภาษีขาดทุนก็ย่อมที่จะไม่ได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย¹³

ด้วยเหตุผลข้างต้นดังกล่าวจึงอาจกล่าวได้ว่า ความสามารถในการเสียภาษีและความสามารถในการทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของผู้เสียภาษีจึงไม่น่าเกิดขึ้นภายหลังการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อีกทั้งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมายังเป็นการเปิดช่องให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้จริง ซึ่งเป็นการละเมิดต่อความเป็นธรรมในแนวคิด ซึ่งมีหลักว่าผู้ที่มีรายได้มากกว่าต้องจ่ายเงินเป็นค่าภาษีในจำนวนที่มากกว่าผู้ที่มีได้น้อย¹⁴

นอกจากนี้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมายังมีข้อเสียด้านอื่นๆ อีก กล่าวคือ

4. การให้เงินได้แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากันทำให้ผู้มีเงินได้พยายามหาทางที่จะทำให้อายุได้ของตนไปตกอยู่ในเงินได้ประเภทที่หักค่าใช้จ่ายได้มากที่สุด เช่น เงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 แม้จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตราละ 40 แต่หักได้ไม่เกิน 60,000 บาท จึงมีความพยายามที่จะเปลี่ยนเงินได้จากประเภทที่ 1 หรือ 2 เป็นเงินได้ประเภทที่ 6 ซึ่งหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 แต่ไม่มีเพดานสูงสุด

5. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้ตรวจสอบภาษียาก และไม่มีเอกสารให้ติดตามและตรวจสอบได้ เพราะผู้เสียภาษีจะไม่เก็บเอกสารใดๆ และสรรพากรจะไม่สามารถทราบถึงรายจ่ายที่แท้จริงได้ เมื่อไม่สามารถทราบถึงรายจ่ายที่แท้จริงได้ก็ย่อมที่จะไม่ทราบถึงรายรับที่แท้จริงได้ เช่นเดียวกัน ผลที่ตามมาคือ ทำให้เกิดการดำเนินธุรกิจใต้ดินที่คำนวณเป็นภาษีไม่ได้จำนวนมาก ส่งผลกระทบต่อระบบการเสียภาษีทั้งระบบ

6. อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาคิดมาจากการประเมินต้นทุนในการประกอบธุรกิจซึ่งในบางอาชีพไม่สอดคล้องกับสภาพการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบัน เช่น การให้วิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตราละ 60 และให้วิชาชีพอิสระอื่นๆ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตราละ 30 เป็นการไม่สอดคล้องกับต้นทุนในการประกอบธุรกิจในปัจจุบัน

7. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอยู่เสมอๆ เนื่องจากฝ่ายผู้เสียภาษียกข้ออ้างว่าเงินได้ของตนเองอยู่ในประเภทที่หักค่าใช้จ่ายได้มาก แต่ฝ่ายเจ้าพนักงานประเมินก็จะอ้างว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้มาเป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่งซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่า ซึ่งจะพบได้

¹³ แหล่งเดิม.

¹⁴ แหล่งเดิม. หน้า 23.

มากในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (6) หรือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (8)

จากปัญหาที่เกิดจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังที่กล่าวมาแล้วทั้งหมด จึงมีความจำเป็นต้องทำการศึกษา วิเคราะห์ วิจัยว่าเหตุใดประมวลรัษฎากรจึงบัญญัติให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ รวมทั้งวิเคราะห์ข้อดี และข้อเสีย รวมทั้งศึกษาจากกฎหมายต่างประเทศโดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่นว่าการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินเป็นการหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีใดเพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีในประเทศไทยต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. เพื่อศึกษาหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ ข้อดีและข้อเสีย ของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษี ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภทจะมีความแตกต่างกันตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ได้แก่ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราที่กำหนดและการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้แต่ละประเภทก็มีความแตกต่างกัน นำมาซึ่งความไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และนำมาซึ่งข้อพิพาททางภาษี ในขณะที่การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรน่าจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากกว่า แต่ก็มีข้อเสียตรงที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องมีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายให้มีความเป็นธรรมและลดความสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีให้มากขึ้น โดยการยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและให้ใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

เท่านั้น หรืออนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้บางประเภทและเฉพาะเงินได้ที่ตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำเท่านั้น

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษากฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินทั้ง 8 ประเภท โดยเริ่มศึกษาจากแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ศึกษาแนวคิด หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากนั้นจึงศึกษาวิเคราะห์ข้อดี ข้อเสียของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ รวมทั้งศึกษาถึงแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมิน

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้าและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติของกฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารต่างๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์หาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหา

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ทำให้ทราบหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบถึงข้อดีและข้อเสีย ของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทที่ 2

แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้และ หลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1 ความนำ

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรง (Direct Tax) ที่จัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล โดยให้นำเงินได้พึงประเมินมาหักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีเงินได้ตามตารางอัตราภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานี้เป็นส่วนหนึ่งของระบบการคลังสาธารณะ ซึ่งรัฐบาลนำมาใช้เพื่อการกระจายรายได้และลดความเหลื่อมล้ำในด้านรายได้ของประชาชน การจัดเก็บภาษีที่สามารถทำให้รัฐบาลบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้นี้ ต้องมีการจัดเก็บอย่างเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ ซึ่งในบทนี้จะกล่าวถึงแนวความคิด ทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ และหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

ทิบอร์ บาร์น่า (Tibor Barna) ให้ข้อสังเกตไว้ในปี ค.ศ. 1937 ว่า “ในสังคมสมัยใหม่ ส่วนใหญ่เงินได้ ถูกกระจายในลักษณะไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาค มีคนรวยและคนจน แต่จำนวนของคนรวยมีน้อย จำนวนของคนจนมีมาก”¹ ซึ่งคำกล่าวนี้แม้ในปัจจุบันก็ยังคงเป็นความจริง กล่าวคือ ยังคงมีคนรวยและคนจน และช่องว่างด้านรายได้ระหว่างคนรวยและคนจนยังคงกว้าง เนื่องจากการกระจายรายได้ภายใต้ระบบการตลาดนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคทางด้านรายได้ และทำให้เกิดช่องว่างทางด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน ด้วยเหตุดังกล่าว รัฐบาลของประเทศต่างๆ จึงนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่มาปฏิบัติเพื่อที่จะนำมาซึ่งการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ในสังคม²

¹ Tibor Barna. (1945). *Redistribution of Incomes through Public Finance in 1937*. p. 5. อ้างถึงใน จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. หน้า 12.

² จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 13.

ภายใต้แนวความคิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่ รัฐบาลสามารถปรับปรุงการกระจายรายได้ที่เป็นอยู่ภายใต้ระบบการตลาดให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้นได้ โดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจอีกครั้ง โดยการโยกย้ายทรัพยากรจากคนรวยไปสู่คนจน โดยวิธีการดังต่อไปนี้

วิธีที่ 1 การให้เงินอุดหนุน (Subsidies)

วิธีที่ 2 การควบคุมราคาสินค้า (Price Control)

วิธีที่ 3 การออกกฎหมายและระเบียบ (Legislation and Regulation)

วิธีที่ 4 การใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) และการจัดเก็บภาษี (Taxation)³

วิธีที่ 4 เป็นวิธีที่เรียกว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public - Finance System) เป็นวิธีที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด และเพื่อให้วิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ผ่านทางระบบการคลังสาธารณะทำงานอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด รัฐบาลควรต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจนผ่านทาง การใช้จ่ายสาธารณะ ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินผ่านทาง การจัดเก็บภาษีจากคนรวย⁴

แม้ว่ารายรับของรัฐบาลจะมีได้มาจากเงินภาษีแต่เพียงอย่างเดียว แต่รายได้จากภาษีก็เป็นแหล่งรายรับที่สำคัญที่สุดของรัฐ ภาษีจึงเป็นเครื่องมือที่มีความสำคัญมากของรัฐบาลในการบรรลุวัตถุประสงค์เพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น

2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

2.2.1.1 แนวความคิดดั้งเดิม

การจัดเก็บภาษีนั้นมีมาตั้งแต่ในสมัยจักรวรรดิโรมัน โดยมีความคิดว่า ภาษี คือ เครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐ ภาษีถูกกำหนดขึ้นโดยอำนาจส่วนกลางเพื่อครอบคลุมรายจ่ายต่างๆ ของรัฐ ซึ่งมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่างๆ ของรัฐ และเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน⁵

ในสมัยศตวรรษที่ 13 อำนาจของกษัตริย์เริ่มแผ่ขยายมากขึ้น รายจ่ายของกษัตริย์ก็มีมากขึ้น ทำให้รายรับมีไม่เพียงพอ แต่กษัตริย์เองก็ไม่มีอำนาจที่จะบังคับให้บรรดาขุนนางทั้งหลายส่งส่วยให้แก่ตนได้ ภาษีในยุคนี้จึงอยู่ในรูปเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตน

³ แหล่งเดิม. หน้า 14.

⁴ แหล่งเดิม.

⁵ ออร์พิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร.” *วารสารนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22 (1). หน้า 87.

ต่อมา ในศตวรรษที่ 14 การขอบริจาคดังกล่าวมีมากขึ้นเรื่อยๆ สร้างความไม่พอใจแก่ขุนนาง และประชาชนทั้งหลาย เป็นสาเหตุของการเกิดหลักความยินยอมของประชาชนในการเสียภาษีในเวลาต่อมา⁶

ในศตวรรษที่ 17 มีแนวความคิดว่า ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชน และแนวความคิดนี้ได้มีการขยายขึ้นเรื่อยๆ ในระหว่างศตวรรษที่ 18 และ 19⁷

โทมัส ฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใด หากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่องค์อธิปัตย์ เพื่อให้องค์อธิปัตย์ให้ความคุ้มครองและอำนวยสันติสุขแก่ประชาราษฎร์นั่นเอง”⁸

มงเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”⁹

อดัม สมิท (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่ง ซึ่งประชาชนมอบให้จากเงิน ได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐ ที่เราเรียกเงินนั้นว่า รายได้สาธารณะ”¹⁰

ชาร์ลส เอฟ บาสเทเบิล (Charles F Bastable) กล่าวว่า “ภาษีอากร คือ เงินที่ถูกบังคับให้บริจาคจากทรัพย์สินของบุคคล หรือกลุ่มบุคคลเพื่อการผลิตบริการสาธารณะ”¹¹

จะเห็นได้ว่า ภาษีอากรในยุคแรกนั้นอยู่ในฐานะที่เป็นราคาของความคุ้มครองที่รัฐบาลให้แก่ราษฎร ต่อมาเมื่อบทบาทของรัฐบาลเพิ่มขึ้นตามการพัฒนาการทางเศรษฐกิจ รัฐบาลไม่ได้มีหน้าที่เฉพาะแต่การป้องกันประเทศหรือรักษาความสงบภายใน ประเทศเท่านั้นแต่ยังมีหน้าที่ในการผลิตบริการสาธารณะอื่นๆ อีกด้วย คำนิยามของภาษีอากรจึงมิใช่แค่ราคาของความคุ้มครองที่ราษฎรต้องจ่ายให้แก่รัฐเท่านั้น หากแต่เป็นราคาที่ประชาชนจ่ายให้แก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายเป็นต้นทุนในการจัดบริการสาธารณะต่างๆ อีกด้วย¹²

⁶ แหล่งเดิม. หน้า 87-88.

⁷ แหล่งเดิม. หน้า 88.

⁸ Thomas Hobbes. (1651). *The Leviathan*. อ้างถึงในรังสรรค์ ณะพรพันธุ์ (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” สรรพากรศาสตร์, 31 (5). หน้า 93.

⁹ Montesquieu. (1748). *L'Esprit des lois*. อ้างถึงในอรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 88.

¹⁰ Adam Smith. (1776). *Wealth of Nations*. อ้างถึงในอรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 88.

¹¹ Charles F Bastable. (1903). *Public Finance*. อ้างถึงในรังสรรค์ ณะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 95.

¹² รังสรรค์ ณะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 95.

ต่อมา แนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างรัฐกับประชาชน ได้เปลี่ยนมาเป็นแนวคิดที่ว่า “ภาษี คือ สิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวม และเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่างๆ ของรัฐ” จากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นหน้าที่ตามความจำเป็นของสังคมนี้เองจึงก่อให้เกิดแนวความคิดที่เกี่ยวกับเงินรายได้ขั้นต่ำที่ไม่ต้องเสียภาษีการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า และการยกเว้นภาษีให้แก่สิ่งจำเป็นสำหรับการดำรงชีพ¹³

2.2.1.2 แนวความคิดสมัยใหม่

มีผู้ให้คำจำกัดความของคำว่า ภาษี ไว้หลายท่าน เช่น

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอร์สัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากร คือ เงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวม โดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”¹⁴

แกซตัน เจซ (Gaston Jeze) “ภาษี คือ เงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดา โดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทน ทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ”¹⁵

พอล – แมรี กอเดเม็ท (Paul – Marie Gaudemet) “ภาษี คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”¹⁶

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับ โดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”¹⁷

ซีเอ็ม อัลแลน (CM Allan) “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐไหลจากกระแสเงินได้ไปสู่ภาครัฐเว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐ และเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ”¹⁸

¹³ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 88.

¹⁴ Edwin Robert Anderson Seligman. (1895). *Essays in Taxation*. อ้างถึงในรังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 96.

¹⁵ อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 89.

¹⁶ Paul-Marie Gaudemet. (1970). *Finances publiques*. อ้างถึงในอรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 96.

¹⁷ Simonn James and Christopher Nobes. (2000). *The Economic of Taxation*. p. 304. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 3.

¹⁸ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” *ศุลกาภ*, 52 (3). หน้า 32.

ลูเซียน เมห์ล และ ปีแอร์ เมลแตรัม (Mehl L Beltrame) “ภาษี คือ เงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและ นิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวร และไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่นๆ ของรัฐ”¹⁹

ดร.อรัญ ธรรมโน “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมิได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เพราะฉะนั้น เราจะเห็นได้ว่าภาษีอากรจะต้องมีลักษณะเป็นการบังคับเก็บ มิได้เป็นไปได้โดยสมัครใจเช่นเงินบริจาคเพื่อการกุศล และรัฐบาลไม่จำเป็นต้องมีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”²⁰

อาจารย์ทวี ตะเวทีกุล “ภาษี คือ เงินที่รัฐเก็บจากทรัพย์สินของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลโดยไม่มีอะไรตอบแทน ส่วน อากร เป็นเงินที่รัฐเก็บโดยมีการตอบแทนในรูปแบบใดรูปแบบหนึ่ง ซึ่งตรงกับคำว่าค่าธรรมเนียมมากกว่า”²¹

ศาลของประเทศออสเตรเลียให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร ไว้ว่า “เงินที่ถูกบังคับเรียกเก็บโดยพนักงานของรัฐเพื่อการสาธารณะซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เรียกเก็บ และไม่ใช้เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนบริการที่รัฐให้บริการ”²²

จากนิยามที่ยกมาข้างต้น จึงสามารถสรุปลักษณะของภาษีอากรได้ 2 ประการดังนี้

1. ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมา ใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม โดยมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี²³ ภาษีอากรจึงมีลักษณะดังต่อไปนี้

- 1) ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเป็นเงินเสมอไป แต่อาจเป็นสิ่งของหรือบริการที่รัฐจัดเก็บจากประชาชน เช่น การเก็บภาษีในรูปของผลผลิตหรือการเกณฑ์แรงงาน เป็นต้น
- 2) ภาษีอากรจะต้องมีลักษณะบังคับ กล่าวคือ การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน ซึ่งไม่มีสิทธิที่จะเลือกได้ว่าจะเสียภาษีหรือไม่เสียภาษี ภาษีจึงเป็นเรื่องที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บไม่ว่าผู้เสียจะสมัครใจหรือไม่

¹⁹ Lucien Mehl and Pierre Beltrame. (1984). *Science et technique fiscales*. อ้างถึงในอรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 92.

²⁰ อรัญ ธรรมโน. (2508). *การคลัง*. หน้า 18. อ้างถึงในรังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 97.

²¹ อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. เล่มเดิม. หน้า 86.

²² สราวุธ ภูษณาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 31.

²³ สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร*. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง. หน้า 160.

3) ภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บไปนั้นมุ่งที่จะเอาไปใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมโดยส่วนรวม ไม่ใช่เพื่อผู้ใดคนหนึ่งโดยเฉพาะ และ

4) การเก็บภาษีนั้นมิได้ให้ประโยชน์ตอบแทน โดยตรงต่อผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษี อาจได้รับประโยชน์ทางอ้อมและขนาดของประโยชน์ที่ได้รับก็ไม่จำเป็นต้องเท่ากับจำนวนภาษีที่เสียไป

2. ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มีการเคลื่อนย้ายจากภาค เอกชนไปสู่ ภาครัฐบาล และไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนของรัฐบาล สามารถแยกสาระสำคัญได้เป็น²⁴

1) ภาษี อาจอยู่ในรูปของเงินตราหรือในรูปสินค้าและบริการก็ได้

2) การเก็บภาษีอากรเป็นการโอนอำนาจซื้อหรือทรัพยากรจากภาคเอกชนสู่ภาค รัฐบาลโดยที่ทรัพยากรโดยรวมในสังคมยังคงเท่าเดิม

3) การโอนรายได้จากภาคเอกชนสู่รัฐบาลนั้นไม่ก่อให้เกิดภาระในการชำระคืนแก่ ภาครัฐบาล ดังนั้น รัฐจึงไม่มีภาระที่จะต้องชำระคืนแก่เอกชนแต่อย่างใด

2.2.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากรัฐบาลมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้โดยการกระจาย รายได้ครั้งใหม่จากคนที่ร่ำรวยกว่าไปยังคนที่ยากจนกว่าของสังคม ซึ่งเป็นที่ยอมรับว่านโยบายการคลังที่ประกอบด้วยการกระจายรายได้และนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาล (Taxation and Public Expenditure Policies) เป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ มากที่สุด โดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีเพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง ในขณะที่เดียวกัน รัฐบาลสามารถใช้นโยบายรายจ่ายสาธารณะเพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้น้อยและสร้าง ฐานะความเป็นอยู่ของพวกเขาให้ดีขึ้น²⁵ รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหาเงินมาใช้จ่ายเพื่อดำเนินการให้เป็นไป ตามนโยบายรายจ่ายสาธารณะและดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐบาล เช่น การจัดหาสินค้าสาธารณะ (Public goods) เช่น การป้องกันประเทศ การสังคมสงเคราะห์ และการจัดหาสินค้ามีประโยชน์ (Merit goods) เช่น การศึกษาและการสาธารณสุข ซึ่งเงินดังกล่าวรัฐบาลสามารถหามาได้จาก หลายแหล่ง เช่น การจัดเก็บภาษีอากร การเก็บค่าธรรมเนียม การพิมพ์ธนบัตรเพิ่ม หรือจากการกู้ยืม เงิน เป็นต้น อย่างไรก็ตามรายได้ที่สำคัญที่สุดและเป็นรายได้หลักของรัฐบาลคือ รายได้จาก การจัดเก็บภาษีอากร²⁶

²⁴ แหล่งเดิม. หน้า 161.

²⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 5.

²⁶ แหล่งเดิม. หน้า 6.

ดังนั้น รัฐจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากร โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นรายจ่ายสาธารณะในกิจการต่างๆ นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐยังเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่นๆ อีก ดังต่อไปนี้

1) เพื่อกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น (Equity of Income Redistribution) ดังที่กล่าวไปแล้วว่า การกระจายรายได้ครั้งแรกโดยกลไกทางเศรษฐกิจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนและคนรวย รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำดังกล่าวโดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดของรัฐบาลสำหรับการกระจายรายได้ครั้งใหม่ คือ นโยบายทางการคลัง ที่ประกอบไปด้วยนโยบายรายจ่ายสาธารณะ และนโยบายด้านภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจึงเป็นกลไกหนึ่งในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เช่น การใช้อัตราภาษีก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย

2) เป็นการแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกการตลาดเพื่อช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) สินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) และสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-Merit Goods) นั้น กลไกตลาดไม่อาจทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ เนื่องจากสินค้าสาธารณะ เช่น การป้องกันประเทศ ผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระค่าสินค้าสาธารณะใช้บริการสินค้าสาธารณะได้ ประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะเท่าเทียมกัน ดังนั้น ผู้ผลิตสินค้าสาธารณะจึงมีแนวโน้มที่จะผลิตสินค้าสาธารณะลดลง รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะเสียเอง โดยต้องมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะ ส่วนสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา การให้บริการทางการแพทย์นั้น แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการใช้บริการดังกล่าว แต่ผลของการให้บริการก็ไม่ได้ตกแก่ผู้รับบริการแต่เพียงฝ่ายเดียว แต่ถือว่ารัฐได้ประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและสุขภาพดี เป็นต้น²⁷

ดังนั้น รัฐควรมีบทบาทเข้ามาสนับสนุนหรือแบกรับภาระค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์แก่สังคมบางส่วน การเข้ามาสนับสนุนโดยใช้นโยบายทางภาษีอากร เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมดังกล่าวหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น แต่สำหรับสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์ บุหรี่ ซึ่งก่อให้เกิด

²⁷ สราวุธ ภูษยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 42-43.

ปัญหาต่อสุขภาพของผู้บริโภค ส่งผลให้รัฐบาลต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น ดังนั้น รัฐจึงเข้ามาแทรกแซงโดยการเก็บภาษีแก่สินค้าเหล่านี้²⁸

3) เป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ การดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานในอัตราสูง และให้ระดับราคาสินค้ามีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ (Autonomic Stabilizers) เช่น ในกรณีที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอยส่งผลให้ประชากรมีรายได้น้อย บริษัทต่างๆ มีกำไรจากการประกอบธุรกิจลดลง ภาษีที่รัฐจัดเก็บก็น้อยลงตามไปด้วย เมื่อภาษีที่รัฐจัดเก็บน้อยลงจะส่งผลกระตุ้นให้เกิดความต้องการมวลรวม (Aggregate Demand) เพิ่มขึ้น ซึ่งหมายถึงประชาชนหรือบริษัทมีเงินได้หลังจากหักภาษีเพิ่มขึ้นซึ่งจะนำไปใช้ในการจับจ่ายใช้สอยหรือจ้างแรงงานเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้เศรษฐกิจฟื้นจากภาวะถดถอย²⁹

2.2.3 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากรอาจกระทำได้หลายวิธี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายในการจำแนก อาทิเช่น

1) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามฐานภาษี (Tax Base) สามารถแบ่งได้เป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการ ภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ฯลฯ³⁰

2) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามการผลกระทบภาษี สามารถแบ่งได้เป็น³¹ ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลที่รับภาระภาษี (Burden of Tax or Tax Incidence) โดยตรง โดยผู้เสียภาษีไม่อาจผลกระทบต่อไปยังผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น ภาษีทางตรงถูกมองว่าเป็นธรรมเนื่องจากภาระภาษีจะมากขึ้นหรือน้อยลงตามฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งสามารถผลกระทบภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นต้น ซึ่งผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลกระทบภาษีไปยังผู้บริโภคโดยวิธีเพิ่มราคาสินค้า

²⁸ แหล่งเดิม.

²⁹ แหล่งเดิม. หน้า 43.

³⁰ แหล่งเดิม. หน้า 36.

³¹ แหล่งเดิม.

3) การจำแนกประเภทของภาษีตามการใช้เงินภาษี สามารถแบ่งได้เป็น

ภาษีทั่วไป (General Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปเข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้ในกิจการทั่วไปไม่มีการระบุว่าต้องนำเงินภาษีนั้นไปใช้เพื่อการใดการหนึ่งเป็นการโดยเฉพาะ³²

ภาษีเพื่อการเฉพาะ (Earmarked Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำเงินไปใช้ในกิจการหนึ่งกิจการใดโดยเฉพาะ กล่าวคือ มีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อกิจการที่กำหนดให้เท่านั้น จะนำไปใช้ในกิจการอื่นไม่ได้ เช่น ภาษีสิ่งแวดล้อมซึ่งจัดเก็บจากจากกิจการที่ก่อให้เกิดความเสียหายต่อสิ่งแวดล้อม เช่น โรงงานอุตสาหกรรมก็ต้องจ่ายภาษีมลพิษหรือกิจการท่องเที่ยวก็จะเก็บภาษีการอนุรักษ์ทรัพยากรจากนักท่องเที่ยว³³ แล้วนำรายได้จากภาษีที่จัดเก็บมาใช้ในกิจการเพื่อรักษาสิ่งแวดล้อมหรือการอนุรักษ์ทรัพยากร โดยเฉพาะ

4) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของสื่อในการชำระ (Media of Payment) เช่น ภาษีที่ชำระในรูปตัวเงิน ภาษีที่ชำระในรูปสิ่งของ ภาษีที่ชำระในรูปของแรงงาน เป็นต้น³⁴

5) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (Jurisdiction) เช่น ภาษีของรัฐบาลส่วนกลาง ภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น³⁵

6) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามประเภทของเงินได้ เช่น ภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ประเภทเงินเดือนและค่าจ้าง เงินได้ประเภทค่าเช่า เงินได้ประเภทดอกเบี้ยและกำไร เป็นต้น³⁶

7) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามโครงสร้างของอัตราภาษี (Tax Rate Structure) เช่น ภาษีที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax) แบบตามสัดส่วน (Proportional Tax) และแบบถดถอย (Regressive Tax) เป็นต้น³⁷

8) การจำแนกประเภทของภาษีอากรตามเกณฑ์การประเมิน อาจแยกได้เป็น³⁸

³² สมชัย อุษพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 174.

³³ ไม่ปรากฏนามผู้เขียน. มุลนิธิโลกสีเขียว. ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศ. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2555, จาก <http://www.greenworld.or.th>

³⁴ รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 102.

³⁵ แหล่งเดิม.

³⁶ แหล่งเดิม. หน้า 103.

³⁷ แหล่งเดิม.

³⁸ สมชัย อุษพันธ์. เล่มเดิม. หน้า 176.

ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) คือ ภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายกันเป็นฐานโดยมากกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่าโดยไม่คำนึงว่าจำนวนที่ซื้อขายกันจะเป็นเท่าไร เช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับร้อยละ 15 ของราคาขาย

ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) คือ ภาษีที่เก็บตามลักษณะสภาพของสินค้า เช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับลิตรละ 2 บาท ไม่ว่าราคาน้ำมันจะเป็นเท่าไร หรือเก็บภาษีเบียร์ขวดละ 20 บาท เก็บภาษีไฟสำหรับละ 8 บาท

2.2.4 ฐานภาษี

2.2.4.1 ความหมายของฐานภาษี

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (S. James and C. Nobes) “ฐานภาษี หมายถึง สิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่ง หรือค่าใช้จ่าย”³⁹

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) “ฐานภาษี หมายถึง แหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น ตัวปัจเจกชนและเงินได้ของปัจเจกชนเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”⁴⁰

ฐานภาษีจึงเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ⁴¹ ฐานภาษีโดยทั่วไปแยกออกเป็น 4 ประเภท คือ

1) ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้นับว่าเป็นฐานภาษีที่นิยมใช้ฐานหนึ่ง เพราะรายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) ได้ดี ผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อย ภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นภาษีที่เก็บจากบุคคลธรรมดาโดยอาศัยเงินได้เป็นฐาน ภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีที่เก็บจากนิติบุคคลโดยอาศัยกำไรของนิติบุคคลเป็นฐาน⁴²

2) ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax Base) การใช้จ่ายในการบริโภคถือเป็นฐานภาษีที่คืออย่างหนึ่ง ด้วยเหตุผลสองประการคือ ประการแรก การบริโภคเป็นการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไป ผู้บริโภค

³⁹ Simon James and Christopher Nobes. (2000). *The Economics of Taxation*. p. 304. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 105.

⁴⁰ Nancy Wall. (2003). *Complete A-Z Economics Handbook*. p. 300. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม ก หน้า 106.

⁴¹ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 106.

⁴² สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 166-167.

จึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมตามสัดส่วนแห่งการบริโภคของตน และประการที่สอง การบริโภคเป็นฐานภาษีที่ดีกว่าการไ้รรายได้เป็นฐานภาษี ในแง่ที่ว่า การเก็บภาษีจากรายได้นั้นมิได้คำนึงถึงว่าผู้มียรายได้นั้นมาใช้จ่ายเพื่อการบริโภคทันทีหรือไม่ หรือว่าเก็บรายได้นั้นเป็นเงินออมเพื่อการบริโภคในอนาคต การเก็บภาษีจากรายได้เป็นการเก็บจากรายได้ทั้งก่อนไม่ว่ารายได้นั้นจะใช้ในการบริโภคหรือเก็บออมไว้ ส่วนการเก็บภาษีจากการบริโภคถือหลักว่าผู้ใดได้รับความสุขจากการบริโภคซึ่งคือการใช้ทรัพยากรของสังคมให้สิ้นเปลืองไปก็ต้องเสียภาษีให้สังคม ผู้ใดบริโภคมากก็เสียภาษียมาก ผู้ใดบริโภคน้อยก็เสียภาษีน้อย อย่างไรก็ตามถ้ามองในแง่สัดส่วนของการใช้จ่ายในการบริโภคต่อรายได้นั้นมีความแตกต่างกันไปตามฐานะของคน กล่าวคือ คนจนมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ ส่วนคนรวยมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยของรายได้ การใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีก็จะทำให้ภาระภาษีตกแก่คนจนมากกว่าคนรวยเพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนถูกจัดเก็บภาษีแต่สำหรับคนรวยรายได้เพียงส่วนน้อยเท่านั้นที่ถูกจัดเก็บ⁴³

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีการขาย (Sales Tax) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) เป็นต้น

3) ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Tax Base) ความมั่งคั่งใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่คืออย่างหนึ่งเพราะความมั่งคั่งคือการสะสมของรายได้ที่เจ้าของสะสมไว้ในรอบระยะเวลาต่างๆ นอกจากนั้นความมั่งคั่งจากทรัพย์สินต่างๆ เช่น ที่ดิน สิ่งปลูกสร้าง เป็นต้น ยังใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ได้ด้วย ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น⁴⁴

เฮนรี ไชมอนส์ (Henry Simons) กล่าวว่า “เงินได้ส่วนบุคคลอาจถูกให้คำนิยามไว้ว่า คือผลรวมทางพีชคณิตระหว่างมูลค่าทางตลาดของสิทธิที่ถูกใช้ไปในการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าของสิทธิในทรัพย์สิน ซึ่งสะสมไว้ระหว่างช่วงระยะเวลาเริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดของช่วงเวลาที่ใช้พิจารณา” หรืออาจกล่าวโดยสรุปว่า เงินได้เท่ากับการบริโภคบวกกับการเปลี่ยนแปลงหรือการเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งในช่วงระยะเวลาหนึ่งตามสมการนี้

$$\text{เงินได้ (income)} = \text{การบริโภค (consumption)} + \text{การเปลี่ยนแปลงความมั่งคั่งสุทธิ} \\ (\text{Change in net wealth})^{45}$$

⁴³ แหล่งเดิม. หน้า 167.

⁴⁴ แหล่งเดิม. หน้า 169.

⁴⁵ สราวุธ ภูฒยาภรณ์ เล่มเดิม. หน้า 34-35

ดังนั้น การเก็บภาษีจากเงินได้จะเท่ากับการเก็บภาษีจากการบริโภคและจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน การเก็บภาษีจากการบริโภคเท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักด้วยรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน และการเก็บภาษีจากฐานความมั่งคั่งหรือฐานทรัพย์สินเท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักด้วยรายได้ส่วนที่ใช้จ่ายออกไปเพื่อการบริโภค⁴⁶

2.2.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นหลักการที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่บังคับใช้อยู่หรือที่จะนำมาบังคับใช้มีความเหมาะสมหรือความบกพร่องหรือไม่ โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรหลายประการ ดังต่อไปนี้

2.2.5.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith)

ใน ค.ศ. 1776 อัดัม สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ (Four canons of taxation) ไว้ในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ดังนี้⁴⁷

1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของทุกๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ⁴⁸

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไร ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับ ภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ⁴⁹

3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ ด้วบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่างๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจ

⁴⁶ แหล่งเดิม.

⁴⁷ Adam Smith (2000). *The Wealth of Nations*. pp. 888-889. อ้างถึงในจรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7-8.

⁴⁸ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7.

⁴⁹ สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 178.

เข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่างๆ และข้อกำหนดต่างๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย⁵⁰

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุกๆ ชนิดควรที่จะออกแบบมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของรัฐ⁵¹

2.2.5.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ ซึ่งหลักการของความยุติธรรมนั้นจะต้องมีทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมายและในส่วนของกระบวนการและวิธีการจัดเก็บ

หลักความเป็นธรรมสามารถแยกได้เป็น หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ก) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีทุกคนจึงควรต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆ กันจึงจะเป็นธรรม หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมด ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือ ภาษีรัชชูปการ (Poll Tax)⁵²

การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่องหลายประการ ดังนี้⁵³

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้มีได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละราย ซึ่งถูกกำหนดโดยปัจจัยหลายอย่าง เช่น รายได้ ทรัพย์สิน ฯลฯ ซึ่งในความเป็นจริงผู้มีรายได้สูงย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่า ผู้มีรายได้ต่ำ

⁵⁰ แห่ห่งเดิม.

⁵¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 7-8.

⁵² ศุภรัตน์ ควินันท์กุล. (2528). เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic*. สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. หน้า 124-125.

⁵³ รังสรรค์ ณะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. หน้า 42-43.

ประการที่สอง เนื่องจากการเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีทุกรายในจำนวนที่เท่ากันอาจมีผลให้จำนวนภาษีสูงกว่ารายได้ของผู้เสียภาษีบางราย ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีและส่งผลให้ผู้มีรายได้ต่ำมีความเป็นอยู่ที่ยากลำบากมากขึ้นไปอีก

ประการที่สาม การกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกคนต้องเสียภาษีอากรเท่าๆ กันย่อมทำให้อัตราภาษีที่แท้จริง (Effective Tax Rate: ETR) ซึ่งเป็นสัดส่วนระหว่างจำนวนภาษีที่จ่ายต่อรายได้ที่มีภาระภาษีของผู้มีรายได้มีน้อยกว่าภาระภาษีของผู้มีรายได้มาก

จากข้อบกพร่องดังกล่าว การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเป็นเพียงแนวคิดทางทฤษฎีเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จะนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ก็ต่อเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมมีความเท่าเทียมกัน ซึ่งเป็นไปไม่ได้ในโลกแห่งความจริง

ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

จากการที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ไม่สามารถนำไปใช้ปฏิบัติได้จริง ทำให้มีการพัฒนาแนวคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรจนเกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมา แทนที่ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์นี้จัดเก็บภาษีภายใต้คำนิยามว่า “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและต่างกัน” ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้อาศัยเกณฑ์การพิจารณาจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีแต่ละรายเป็นสำคัญ ดังนั้น หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็นสองหลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)⁵⁴

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ตามหลักผลประโยชน์ ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นได้เมื่อปัจเจกชนหรือกลุ่มบุคคลเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่รัฐจัดหาให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์มากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า⁵⁵

ถึงแม้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่า จำนวนภาษีที่จัดเก็บสอดคล้องกับขนาดของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับจากการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐก็ตาม แต่ก็ยังมีข้อยุ่งยากในการปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญคือ สินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคน

⁵⁴ สุภรัตน์ วัฒนกุล, เล่มเดิม, หน้า 125.

⁵⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม, หน้า 21-22.

ได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้แม้สินค้าหรือบริการสาธารณะบางอย่างอาจวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ ก็ยังมีปัญหาว่าควรจะให้เก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้เต็มตามค่าใช้จ่าย⁵⁶

อีกทั้ง ถ้าประชาชนทุกคนทราบว่าตนเองจะต้องมีส่วนในการออกค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าสาธารณะของรัฐบาลตามผลประโยชน์ที่ตนได้เปิดเผยออกมา ก็จะไม่มีการปิดกั้นใดเปิดเผยผลประโยชน์ที่แท้จริงที่ตนได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้เพื่อผลิตสินค้าสาธารณะโดยแท้ (Pure Public Goods) ในสังคมขนาดใหญ่จึงมีความยุ่งยาก แนวความคิดจะนำไปใช้ได้ ก็ต่อเมื่อชุมชนนั้นมีขนาดเล็กและทราบถึงรสนิยมของปัจเจกชนในสังคมซึ่งผู้บริโภคนั้นแต่ละคนมีความพึงพอใจต่อสินค้าแต่ละชนิดแตกต่างกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงไม่มีสูตรสำเร็จที่จะนำไปใช้กับประชาชนทุกคนในสังคมได้ ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะถูกเก็บภาษีแตกต่างกัน ขึ้นอยู่กับการประเมินอรรถประโยชน์ที่บุคคลแต่ละคนได้รับจากการบริโภคสินค้านั้น ส่วนในกรณีที่สินค้าและบริการที่ผลิตโดยรัฐบาลเป็นสินค้าที่เกิดประโยชน์โดยเฉพาะเจาะจง ในกรณีนี้รัฐบาลจะจัดเก็บภาษีเจาะจง (Earmarked Tax) โดยเรียกเก็บภาษีต่อหน่วยเท่ากับต้นทุนเพิ่มในการผลิตสินค้าและบริการนั้นๆ⁵⁷

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงการใช้จ่ายของรัฐบาล โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้⁵⁸ เช่น ผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรส น่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เนื่องจากผู้ที่มีคู่สมรสย่อมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่าคนโสด ผู้ที่มีคู่สมรสจึงน่าจะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน หรือ ผู้ที่มีจำนวนบุตรในความอุปถัมภ์มากกว่าน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าผู้ที่มีจำนวนบุตรในความอุปถัมภ์น้อยกว่าเนื่องจากมีค่าใช้จ่ายในครอบครัว

⁵⁶ สุภรัตน์ ควณินกุล. เล่มเดิม. หน้า 125-126.

⁵⁷ บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. หน้า 45.

⁵⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22-23.

มากกว่า หรือผู้ประกอบวิชาชีพพนายความจะมีรายจ่ายอันเป็นที่มาของเงินได้น้อยกว่าผู้ประกอบอาชีพค้าขาย เป็นต้น⁵⁹

การจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้แม้จะมีความยุ่งยากในการหามาตรวัดความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีว่าจะใช้อะไรเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดี แต่เมื่อเปรียบเทียบกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์แล้ว หลักผลประโยชน์นั้นจะต้องทราบผลประโยชน์จากการใช้จ่ายของรัฐบาลว่าทำให้จ่ายแต่ละอย่างเกิดผลประโยชน์แก่ใครมากน้อยเพียงใด แล้วจึงเก็บภาษีตามผลประโยชน์ที่เขาได้รับ การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จึงไม่สามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือทางการคลังเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายความเป็นธรรมได้ การจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์จะเกิดความเป็นธรรมก็ต่อเมื่อการกระจายรายได้ในสังคมมีความเหมาะสมอยู่ก่อนแล้ว ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำโดยการกระจายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้⁶⁰

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

(1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน⁶¹ หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นหลักที่นำไปประยุกต์ใช้ในตัวบทกฎหมายเพื่อเป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐาน เช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ภาษีที่รัฐบาลจะใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรมคือ ภาษีเงินได้ (Income Tax) โดยคนที่มีรายได้เท่ากันจะถูกจัดเก็บภาษี เท่ากัน⁶²

อย่างไรก็ดี เนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป เช่น คนโสด ผู้สมรสแล้วที่มีภาระต้องเลี้ยงดูครอบครัว ฯลฯ การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอนได้นั้น จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานะบุคคลควบคู่กันไปด้วย ดังนั้น กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของหลายๆ ประเทศจึงมีการยอมให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของครอบครัวรวมอยู่ด้วย⁶³

⁵⁹ แหล่งเดิม.

⁶⁰ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 46.

⁶¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 29.

⁶² บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 50.

⁶³ สุภรัตน์ ควัฒน์กุล. เล่มเดิม. หน้า 126-127.

(2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากกว่าควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อยกว่า หรือ คนรายจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน⁶⁴

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งเป็นหลักที่นำไปปฏิบัติเพื่อความเท่าเทียมกันเช่นเดียวกับความเป็นธรรมในแนวนอน แต่หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามความสามารถในการเสียภาษี เช่น นาย ก เป็นผู้ที่มีรายได้สูงกว่านาย ข ดังนั้น นาย ก ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่านาย ข⁶⁵

ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้ง 2 ประการไปประยุกต์ใช้ จะต้องมีการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งสิ้นที่บุคคลได้รับในทุกๆ ทางเลือกของเขา นั่นคือ ควรครอบคลุมถึงการบริโภคทั้งในปัจจุบันและในอนาคต การถือครองความมั่งคั่ง และความสุขจากการพักผ่อน กล่าวอีกนัยหนึ่ง คือ ควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensive) นั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติเราไม่อาจวัดกำลังความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้⁶⁶ ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน จึงอาจใช้ดัชนีในการวัดความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการ คือ

2.1) รายได้

เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้มีลักษณะประจำ การใช้รายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถจึงดีกว่าการวัดความสามารถจากทรัพย์สิน เพราะรายได้ที่มีลักษณะประจำอาจใช้จ่ายได้โดยไม่ทำให้ทรัพย์สินที่มีอยู่หดหายไป ส่วนบุคคลที่มีทรัพย์สินแต่ไม่มีรายได้ประจำ ถ้าถูกเก็บภาษีมากๆ ทรัพย์สินอาจต้องขายไป ฐานภาษีเก็บจากรายได้จึงมีความมั่นคงกว่าทรัพย์สิน⁶⁷

รายได้ ได้รับการยอมรับในการใช้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างกว้างขวาง และรายได้ในที่นี้เป็นการนิยามฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensiveness of Base) กล่าวคือ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใดๆ

⁶⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ข (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูง*. ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. วันที่ 7 มิถุนายน 2554.

⁶⁵ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 50.

⁶⁶ แหล่งเดิม. หน้า 50.

⁶⁷ สุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. เล่มเดิม. หน้า 126.

ดังนั้น การวัดความสามารถทางเศรษฐกิจของบุคคลและความสามารถในการเสียภาษีจะประกอบด้วย รายได้ 3 ประการ⁶⁸ คือ

(ก) รายได้ที่เป็นตัวเงินในรูปของ ค่าจ้าง เงินเดือน ดอกเบี้ย ค่าเช่าหรือเงินปันผล

(ข) รายได้ในรูปของค่าเช่าที่ประเมินจากการอยู่อาศัยบ้านของตนเอง

(ค) การเพิ่มขึ้นของราคาทรัพย์สินไม่ว่าจะได้รับจริงหรือไม่

รายได้นี้จึงเท่ากับการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สินบวกด้วยการบริโภคในช่วงเวลาใดเวลาหนึ่ง จึงเป็น “รายได้” ในความหมายอย่างกว้าง

2.2) รายจ่าย

เป็นเรื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้จ่ายนั้น ใช้สิ่งของหรือบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้สิ่งของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้สิ่งของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจำนวนค่าใช้จ่ายรวมในระหว่างปีโดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้⁶⁹

2.3) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่

เป็นเรื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สินโดยให้เช่า ให้กู้ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สิน ไม่อาจทำได้ ดังนั้น จึงมีภาษีอากรหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษียรถยนต์ เป็นต้น

เมื่อเปรียบเทียบสิ่งชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีทั้งหมด จะเห็นได้ว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะได้เปรียบทรัพย์สินเพราะเป็นฐานภาษีที่ดีที่จะไม่ถูกทำให้ฐานหดหายไปในตัวเองเช่นทรัพย์สินแล้ว ยังดีกว่ารายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่งที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพและการรักษาพยาบาลในยามเจ็บป่วยไม่อาจเป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีและในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายก็เป็นเรื่องที่ยุงยากมาก⁷⁰

2.2.5.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

ก) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด⁷¹ เนื่องจากเหตุผลดังต่อไปนี้

⁶⁸ บุญธรรม ราชรักษ์. เล่มเดิม. หน้า 50-51.

⁶⁹ สุภรัตน์ ควณิกกุล. เล่มเดิม. หน้า 126

⁷⁰ แหล่งเดิม. หน้า 126.

⁷¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 34.

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁷²

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁷³ และ ความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁷⁴

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุน ยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใด ผู้เสียภาษีก็น้อยลงหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะเพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้งจากการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ ผลที่ตามมาคือรายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุน ก็จะลดลงตามไปด้วย⁷⁵

ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษีเพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง และนำไปสู่การ หลบหลีกหรือหนีภาษี⁷⁶

สรุปได้ว่า หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูง และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของ ผู้เสียภาษีที่ต่ำ จะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น

⁷² แหล่งเดิม.

⁷³ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – Personal income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน.” อ้างถึงใน วันรักษ์ มิ่งมณีนาคน (2542). *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์*. หน้า 109.

⁷⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 34.

⁷⁵ แหล่งเดิม.

⁷⁶ แหล่งเดิม.

ข) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่ตั้งใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (the Disincentive Effect)⁷⁷

เนื่องจากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนการต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี ผลที่ตามมาคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง⁷⁸ การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่ตั้งใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Deadweight Loss)⁷⁹ ผลคือ รัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือ ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่างๆ หดความความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน⁸⁰

สรุปได้ว่า ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่ตั้งใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจสามารถก่อความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษีจึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่ตั้งใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำเพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด⁸¹

ค) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ระบบภาษีควรจะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษีไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีหรือควรมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด วิธีการที่จะทำให้ระบบภาษีเป็นกลาง คือ การที่ต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบ

⁷⁷ แหล่งเดิม. หน้า 40.

⁷⁸ แหล่งเดิม.

⁷⁹ แหล่งเดิม. หน้า 42.

⁸⁰ ปรีดา นาคเนาวิม. (2531). เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1. หน้า 39.

⁸¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 42.

กิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ความเป็นกลางที่แท้จริงยากที่จะเกิดขึ้นด้วยเหตุผลว่า ประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจหรือในเรื่องส่วนตัว และผลจากการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้า ยิ่งผู้เสียภาษีมียังได้มากขึ้น ยิ่งทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีเงินได้ต่อแรงจูงใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น จึงเป็นการยากที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้อาชีพทำการบิดเบือนแรงจูงใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ดังนั้น จึงควรถือหลักว่าภาษีควรเข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุดแทนที่จะใช้หลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง⁸²

2.2.5.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการ คือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว⁸³

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีจำนวนแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย⁸⁴

3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี⁸⁵

⁸² แหล่งเดิม. หน้า 52-53.

⁸³ สราวุธ วุฒยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 46-47

⁸⁴ แหล่งเดิม.

⁸⁵ แหล่งเดิม.

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่งๆ⁸⁶

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมจะเป็นช่องทางชักนำสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่มีฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจารณ์ฎหมายที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น⁸⁷

2.2.5.5 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยแต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เช่น ค่าทำบัญชี ค่าที่ปรึกษาด้านภาษีอากร ค่าเสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการไปเสียภาษี ระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามภาษีที่ต่ำด้วย⁸⁸

2.2.5.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่ายต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อน กฎหมายภาษีอากรของประเทศพัฒนาแล้ว เช่น สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร หรือออสเตรเลีย ถือเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ขัดต่อหลักความเรียบง่าย เพราะมีจำนวนมาตรามากและซับซ้อน ทั้งนี้ก็เนื่องมาจากเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งหากกฎหมายภาษีอากรป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรได้ก็เท่ากับเป็นกฎหมายภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักความยุติธรรมตามแนวนอน เนื่องจากทำให้คนที่อยู่ในฐานะเท่าเทียมกันได้รับการปฏิบัติเท่าเทียม และยังสอดคล้องกับหลักความยุติธรรมตามแนวตั้งเนื่องจากผู้ที่อาศัยช่องว่างของกฎหมายภาษีอากรเพื่อเลี่ยงภาษีมักเป็นผู้มีความรู้มีรายได้สูงหรือเป็นผู้ที่ประกอบธุรกิจควรต้องเสียภาษีอากรไม่น้อยไปกว่าผู้มีรายได้ต่ำ⁸⁹ อย่างไรก็ตาม การที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อนแม้จะสอดคล้องกับ

⁸⁶ แหล่งเดิม.

⁸⁷ สุภรัตน์ ควณฺ์กุล. เล่มเดิม. หน้า 127.

⁸⁸ สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 178-179.

⁸⁹ สรายุทธ์ วุฒยากรณ์. เล่มเดิม. หน้า 44-45.

หลักความยุติธรรมแต่ก็ทำให้กฎหมายภาษีมี่ความซับซ้อนก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงซึ่งขัดต่อหลักความเรียบง่าย

2.2.5.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

ในระบอบประชาธิปไตย การจัดเก็บภาษีจะกระทำได้อีกต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมากขึ้นน้อยเพียงใดจึงขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือ ภาษีอากรแต่ละชนิดจะต้องให้ความเป็นธรรมทั้งแนวดิ่งและแนวนอนแก่ผู้เสียภาษีทุกคน จึงจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษี⁹⁰

2.2.5.8 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักภาษีอากรที่ดีควรมีความยืดหยุ่นปรับตัวได้ตามสภาวะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยน และการปรับเปลี่ยนก็ควรส่งผลอย่างรวดเร็วหรือทันทีต่อรายได้ของรัฐหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นเนื่องจากเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่าย และการเปลี่ยนแปลงส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคได้ทันที เนื่องจากเมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในทันที⁹¹

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีลักษณะยืดหยุ่นเช่นกัน เนื่องจากในสภาวะการณ์เงินเพื่อรายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้นทำให้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพิ่มขึ้นด้วยซึ่งเป็นการกดซับอำนาจซื้อออกจากเอกชนเป็นการลดสภาวะการณ์เงินเพื่อได้ ส่วนในเวลา เศรษฐกิจตกต่ำคนมีรายได้น้อยก็จะเสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่ต่ำทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมากทำให้เศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็ว⁹²

2.2.5.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ถือปฏิบัติได้ หมายความว่า เมื่อนำภาษีนี้นั้นมาใช้แล้วจะต้องสามารถจัดเก็บได้ มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎีแต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้ เพราะยากแก่การปฏิบัติ⁹³ และจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียภาษี อีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย⁹⁴

⁹⁰ จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย. หน้า 61.

⁹¹ สราวุธ วุฒยาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 47.

⁹² สมชัย ฤชุพันธุ์. เล่มเดิม. หน้า 180.

⁹³ แหล่งเดิม.

⁹⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 8.

2.2.5.10 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of social harm)

ระบบภาษีควรจะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีสุราจะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้นและอาจทำให้คนเลิกดื่มสุรา⁹⁵

2.2.5.11 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีควรให้ความสะดวกทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีอากร เช่น ความสะดวกการกรอกแบบฟอร์มหรือยื่นแบบในการเสียภาษีที่ออกแบบเพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าใจง่าย เป็นต้น⁹⁶

2.2.5.12 หลักอำนาจรายได้

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีอากรที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาล หากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นต้องเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษี รัฐอาจต้องเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้น ซึ่งอาจกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษี ดังนั้น ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงไม่ว่าจะในปัจจุบันหรือเมื่อสถานการณ์การเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป⁹⁷

ภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ควรมีลักษณะดังนี้

1) เป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากและขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนักซึ่งจะลดผลกระทบต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลง ตัวอย่างภาษีที่มีฐานกว้างตามความหมายนี้ เช่น ภาษีเงินได้⁹⁸

⁹⁵ แหล่งเดิม.

⁹⁶ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2538). คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 69.

⁹⁷ ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติร์ ตันติวานิชกิจ. (2551). เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1). สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. หน้า 53.

⁹⁸ แหล่งเดิม.

2) อัตราภาษีที่ใช้ควรเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า เพราะเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายฐานภาษี อย่างไรก็ตาม การกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้ามากเกินไปก็อาจมีผลกระทบต่อระดับความสนใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนได้⁹⁹

2.2.5.13 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

ภาษีที่ดีควรก่อให้เกิดความปรองดองและร่วมมือทางด้านภาษีระหว่างประเทศ ไม่ควรก่อให้เกิดการแข่งขันทางด้านภาษีอย่างรุนแรง¹⁰⁰

2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดามี 2 ประการ ได้แก่ เพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐ และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของประชาชน โดยที่โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นโครงสร้างภาษีแบบอัตราก้าวหน้า เพื่อให้สามารถใช้เป็นเครื่องมือที่มีศักยภาพซึ่งประกอบด้วยเครื่องมือพื้นฐานของนโยบายเศรษฐกิจ 3 อย่าง¹⁰¹ ได้แก่

1) เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Exemption) เป็นเครื่องมือที่สามารถป้องกันมิให้ผู้มีรายได้ ในระดับต่ำต้องรับภาระภาษีและยังทำให้การจัดเก็บภาษีง่ายขึ้น ซึ่งหากเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีอยู่ในระดับที่ต่ำเกินไป การบริหารการจัดเก็บภาษีก็จะทำได้ยากเนื่องจากครอบคลุมจำนวนผู้ที่ต้องเสียภาษีเป็นจำนวนมาก

2) การกำหนดอัตราขั้นแรก (the first rate) เครื่องมือนี้จะมีหน้าที่สร้างรายได้ให้แก่รัฐ เนื่องจากเป็นอัตราที่ผู้เสียภาษีส่วนใหญ่จะต้องเสีย ทำให้รายได้หลักส่วนหนึ่งมาจากการจัดเก็บภาษีจากอัตราขั้นแรกเป็นหลัก

3) การกำหนดอัตราที่สูงขึ้นในลักษณะอัตราก้าวหน้า (Progressive Higher Rates) เครื่องมือดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อความเป็นธรรมเป็นหลัก โดยหากกำหนดในอัตราที่สูงมากเท่าใดก็จะสามารถสร้างรายได้ให้มากขึ้นด้วย แต่สิ่งที่สำคัญคือ การทำให้ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอัตราก้าวหน้าอย่างแท้จริงเพื่อลดความเหลื่อมล้ำระหว่างประชาชนที่มีระดับรายได้แตกต่างกันให้มีความทัดเทียมกันมากขึ้น ซึ่งการพิจารณาความเป็นธรรมนั้นจะต้องพิจารณาความ

⁹⁹ แหล่งเดิม.

¹⁰⁰ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 8.

¹⁰¹ วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. (2544). *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector*. หน้า 230-231.

เป็นธรรม 2 ด้าน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) โดยความเป็นธรรมในแนวนอนจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีรายได้เท่ากันมีภาระภาษีที่เท่ากัน ทั้งนี้ ต้องพิจารณาถึงสถานะของบุคคลที่แตกต่างกันด้วย เช่น คน โสดกับคนที่แต่งงานแล้ว ย่อมมีภาระที่แตกต่างกัน ดังนั้น ความเป็นธรรมในแนวนอนจึงต้องพิจารณาทั้งระดับรายได้และสถานะของบุคคลควบคู่กันไป กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจึงยอมให้มีการหักค่าลดหย่อน ส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของครอบครัวรวมอยู่ด้วย

ส่วนความเป็นธรรมในแนวตั้งนั้นจะเกิดขึ้นเมื่อผู้มีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกันเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยผู้มีรายได้มากควรมีภาระภาษีมากกว่าผู้มีรายได้น้อย

2.3.2 ความสำคัญของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1) บรรเทาปัญหาการกระจายรายได้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญในการบรรเทาปัญหาการกระจายรายได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีผลกำไรไปให้ผู้อื่นได้ยาก ประกอบกับมีจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า (ร้อยละ 5 ถึง ร้อยละ 37) ซึ่งสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ส่วนผู้มีรายได้น้อยก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามขนาดความสามารถของตน ซึ่งเป็นการสร้างความเป็นธรรมให้กับประชาชน โดยผู้มีรายได้ต่ำก็ไม่ต้องแบกรับภาระภาษีที่มากเกินไป ขณะที่ผู้มีรายได้สูงก็ต้องจ่ายภาษีในอัตราร้อยละที่สูง และรายได้จากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บนี้รัฐก็นำมาจัดสรรเป็นงบประมาณแผ่นดินจามนโยบายที่รัฐได้วางไว้ เช่น นโยบายสร้างงานให้แก่คนชนบท นโยบายสร้างสาธารณูปโภคให้แก่ท้องถิ่นต่างๆ เป็นต้น ซึ่งเป็นการกระจายรายได้จากผู้ที่มีรายได้สูงไปสู่ผู้มีรายได้ต่ำ ทำให้ผู้มีรายได้ต่ำมีรายได้เพิ่มขึ้น เป็นการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนในสังคม¹⁰²

2) เป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาล ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีทางตรงซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล โดยในปีงบประมาณ 2554 รัฐบาลมีรายได้จากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาถึง 236,482.70 ล้านบาท เพิ่มขึ้นจากปี 2552 ซึ่งจัดเก็บได้ 198,095.44 ล้านบาท¹⁰³ การที่จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีแนวโน้มเพิ่มขึ้น เนื่องจากระดับรายได้โดยเฉลี่ยของประชาชนสูงขึ้น และในอนาคตการเปิดเสรีทางการค้าจะมีผลให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บ

¹⁰² วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. เล่มเดิม. หน้า 239-240.

¹⁰³ กรมสรรพากร: รายงานประจำปี 2552-2554. สืบค้นเมื่อ 27 กรกฎาคม 2555, จาก

อาการขาเข้า การหาแนวทางในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้มีประสิทธิภาพมากขึ้นจะเป็นสิ่งสำคัญที่จะทำให้รัฐสามารถชดเชยรายได้ที่สูญเสียไปจากการเปิดเสรีทางการค้าได้¹⁰⁴

3) รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหนึ่งในเครื่องมือทางการคลังที่รัฐบาลใช้ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของประเทศ เช่น ในสภาวะที่เศรษฐกิจของประเทศตกต่ำ การออกกฎหมายยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิในส่วนที่ไม่เกิน 50,000 บาทแรก จะทำให้ผู้มีรายได้ต่ำมีภาระภาษีที่ลดลง ทำให้ประชาชนมีกำลังการใช้จ่ายที่มากขึ้น ทำให้ผู้ผลิตมีรายได้เพิ่มขึ้น ความต้องการแรงงานก็เพิ่มขึ้น นำไปสู่การฟื้นตัวของระบบเศรษฐกิจในอนาคต¹⁰⁵

นอกจากนี้ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดายังมีคุณลักษณะในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจโดยอัตโนมัติ (Built-in Stabilization) เนื่องจากมีโครงสร้างอัตราภาษีเป็นแบบก้าวหน้า เมื่อระบบเศรษฐกิจอยู่ในภาวะขยายตัวสูง ประชาชนมีรายได้สูง จึงต้องจ่ายภาษีในอัตราที่สูง เป็นการชะลอหรือลดการขยายตัวของกำลังซื้อลง ในทางตรงกันข้าม เมื่อเศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอย ประชาชนมีรายได้ลดลง ภาระภาษีก็จะลดลงตาม ทำให้รายได้หลังหักภาษีลดลงไม่มากนัก เป็นผลดีต่อการฟื้นตัวของเศรษฐกิจ

2.3.3 ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น แบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ

1) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาในที่นี้หมายถึงบุคคลที่มีชีวิต มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15¹⁰⁶ หากบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะฉะนั้น ผู้มีเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้จำกัดอายุ ความสามารถ สัญชาติฯ ของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด¹⁰⁷

2) ผู้ถึงแก่ความตาย

ผู้ถึงแก่ความตายซึ่งได้รับเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ก็เป็นผู้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย การถึงแก่ความตายอาจเป็นการถึงแก่ความตายระหว่าง

¹⁰⁴ วโรทัย โกลลพิศิษฐ์กุล. เล่มเดิม. หน้า 239-240.

¹⁰⁵ แหล่งเดิม.

¹⁰⁶ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 15 วรรค 1 “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วหรือรอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย.”

¹⁰⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข (2554). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554. หน้า 10.

ปีภาษี หรือถึงความตายก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีก็ได้ โดยที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกของผู้ถึงแก่ความตายแล้วแต่กรณีเป็นบุคคลผู้มีหน้าที่ยื่นรายการแทนผู้ถึงแก่ความตาย¹⁰⁸

3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

ในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย หากกองมรดกนั้นยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาทคนใดคนหนึ่งโดยเด็ดขาด และกองมรดกได้ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ กฎหมายก็ถือว่ากองมรดกดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล

ธรรมดาด้วย ส่วนผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการแสดงรายการเสียภาษี ได้แก่ ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี¹⁰⁹

4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป ได้ตกลงเข้าทุนกันไม่ว่าจะเป็น เงิน แรงงาน หรือทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อกระทำการกิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น¹¹⁰ (หากมีการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นนิติบุคคลจะอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล)

คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีลักษณะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ต่างกันแต่เพียงในด้านวัตถุประสงค์ คือ คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลและไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำร่วมกัน เช่น การจัดแสดงเพื่อหารายได้นำไปบริจาคให้แก่ผู้ทุพพลภาพ คณะผู้จัดการแสดงก็อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹¹¹

ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ¹¹²

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ.

¹⁰⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 57 ทวิ วรรค 2.

¹¹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์, มาตรา 1012 “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

¹¹¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 11.

¹¹² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 56 วรรค 2.

2.3.4 ความหมายของเงินได้

2.3.4.1 ความหมายของเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์

โรเบิร์ต เมอริย์ เฮก (Robert Murray Haig) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ครอบคลุมที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (1) เงิน หรือ (2) สิ่งอื่นๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน”¹¹³

เฮ็นรี ซี ซีม่อน (Henry C. Simons) ได้ให้คำนิยามว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สินในช่วงระยะเวลาหนึ่ง”¹¹⁴

ลอว์เรนซ์ ซี ฟิลลิปส์ (Lawrence C. Phillips) ได้ให้นิยามว่า “เงินได้” หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่ง และหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่ บุคคลใดบุคคลหนึ่งตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย”¹¹⁵

จอร์จ แซนส์ (George Schanz) กล่าวว่า “เงินได้” หมายถึง “ผลรวมของการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้นๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น”¹¹⁶

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามดังกล่าวข้างต้น อาจกล่าวได้ว่าเงินได้ตามหลักเศรษฐศาสตร์ หมายถึง เงินหรือผลตอบแทนอื่นใดที่อาจคำนวณเป็นตัวเงินที่เพิ่มอำนาจทางเศรษฐกิจของบุคคลๆ หนึ่ง จึงอาจสรุปได้ว่า รายการใดที่เป็น การเพิ่มสถานะทางการเงินหรือความมั่งคั่งของบุคคลหนึ่ง รายการนั้นอาจถือเป็นเงินได้¹¹⁷ ซึ่งเป็นนิยามที่ทำให้เงินได้มีลักษณะกว้างมาก หรือ เป็นฐานภาษีเงินได้แบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Tax Base) เนื่องจากการรวมเงินได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาที่กำหนดไว้สำหรับการเสียภาษี ไม่ว่าจะเงินได้นั้นจะเป็นในรูปตัวเงิน สินค้าหรือบริการ หรือในรูปเสมือนเงินอื่นๆ (Income in kind) ไม่ว่าจะ เป็นค่าตอบแทนทางตรงหรือทางอ้อม เป็นเงินได้จากการใช้แรงงานหรือทรัพย์สิน เป็นเงินได้ที่มีลักษณะประจำหรือเป็นครั้งคราว

¹¹³ Robert Murray Haig. (1959). *The Concept of Income-Economic and Legal Aspect*. p. 7. อ้างถึงใน จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. เล่มเดิม. หน้า 65.

¹¹⁴ Henry C. Simons. (1938). *Personal Income Taxation*. p. 5. อ้างถึงในจรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. เล่มเดิม. หน้า 65.

¹¹⁵ Lawrence C. Phillips and Others. (1990). *Prentice Hall's Federal Taxation 1991 (Individuals)*. อ้างถึงในจรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. เล่มเดิม. หน้า 66.

¹¹⁶ Ray M. Sommerfeld. (1987). *An Introduction of Taxation*. p. 3. อ้างถึงในจรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. เล่มเดิม. หน้า 66.

¹¹⁷ พิภพ วีระพงษ์. (2537, พฤษภาคม). “การเก็บภาษีในเงินประกันความรับผิดชอบจากการใช้สนามกอล์ฟ และคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร.” *สรรพากรศาสตร์*, 41. หน้า 36.

อาจกล่าวได้ว่า อะไรก็ตามที่มีผลต่อการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลนั้นย่อมถือเป็นเงินได้ไม่ว่าจะได้รับมาจากทางใดและรูปลักษณะใดๆ

เงินได้ทางเศรษฐศาสตร์แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1) Real Income หมายถึง การเพิ่มขึ้นถึงความมั่งคั่งทางเศรษฐกิจ หรือเงินได้ที่เกิดจากการเพิ่มขึ้นของอำนาจในการสนองความต้องการทางเศรษฐศาสตร์อย่างแท้จริง และ

2) Money Income หมายถึง การเพิ่มขึ้นของมูลค่าของทรัพย์สิน ซึ่งความจริงแล้วการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทรัพย์สินดังกล่าวไม่น่าจะถือเป็นเงินได้เพราะไม่ได้แสดงถึงอำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินนั้น เนื่องจากในขณะที่มูลค่าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้น มูลค่าของสินค้าและบริการอื่นๆ ก็เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน มูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจึงไม่ทำให้อำนาจทางเศรษฐกิจของผู้เป็นเจ้าของทรัพย์สินเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด¹¹⁸

กล่าวโดยสรุป เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์จะถูกกำหนดขึ้นโดยอาศัยหลัก Accretion Concept โดยถือว่าเงินได้คือ สิ่งต่างๆ ที่ทำให้คนๆ หนึ่งสามารถใช้จ่ายเพื่อการบริโภคและทำให้มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีขึ้นในช่วงระยะเวลานั้นๆ ไม่ว่าจะได้มาในรูปลักษณะใดหรือได้รับจากทางใดๆ เงินได้ทางเศรษฐศาสตร์นี้เป็นพื้นฐานของเงินได้ทางภาษีอากร

2.3.4.2 ความหมายของเงินได้ทางภาษีอากร

“เงินได้” ในทางภาษีอากรนั้น หมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่เป็นฐานของภาษีอากรซึ่งรัฐมีอำนาจจัดเก็บ ดังนั้น เงินได้ใดๆ ที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจจัดเก็บจึงไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร¹¹⁹ ความหมายของเงินได้ที่ใช้เป็นฐานภาษีสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นอาจมีความหมายได้หลายอย่างตั้งแต่ความหมายที่กว้างที่สุดจนถึงความหมายที่แคบที่สุด¹²⁰ ดังต่อไปนี้

(1) เงินได้ คือ การเพิ่มพูนทางเศรษฐกิจ (Economic Accretion) ซึ่งแสดงออกโดยการเพิ่มของทรัพย์สินสุทธิบวกกับรายจ่ายในการบริโภคของบุคคลในระยะเวลาหนึ่งๆ (Increase Net Worth plus Consumption) เงินได้จึงมีความหมายเป็นสองนัย คือ

เงินได้ หมายถึง จำนวนเงินหรือทรัพย์สินที่ได้จากบุคคลอื่นในระยะเวลาหนึ่งหลังจากที่หักค่าใช้จ่ายในการหาเงินได้จากทรัพย์สินนั้นออกแล้ว บวกด้วยมูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องใช้เงินซื้อ เช่น การได้อยู่บ้านตัวเอง บวกด้วยการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าขึ้น โดยไม่มีการซื้อขายแลกเปลี่ยน

¹¹⁸ เอกรัฐ คงมี. (2551). การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย. หน้า 15.

¹¹⁹ แหล่งเดิม. หน้า 19.

¹²⁰ วิทย์ ดันดยกุล. (2528). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. หน้า 56-58.

เงินได้ คือ ทรัพย์สินสุทธิที่เพิ่มขึ้นบวกด้วยการบริโภคหรือรายจ่ายอันมิใช่เพื่อหาเงินได้¹²¹

(2) เงินได้ ได้แก่ ผลได้อันเกิดขึ้นเพราะทรัพย์สินเปลี่ยนมือ (Flow of Wealth) หมายความว่า เงินได้จะเกิดขึ้นก็ต่อเมื่อมีการเปลี่ยนมือทรัพย์สินเท่านั้น ดังนั้น มูลค่าของการบริโภคโดยไม่ต้องซื้อที่ดี หรือการที่ทรัพย์สินเพิ่มมูลค่าโดยไม่มีการซื้อขายหรือแลกเปลี่ยนที่ดี ไม่ถือเป็นเงินได้ตามความหมายนี้ ซึ่งผลอันเกิดจากทรัพย์สินเปลี่ยนมือนี้อาจแบ่งได้เป็น 2 ประเภท¹²² คือ

ผลได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent income) ได้แก่ เงินได้จากการขายสินค้าที่ผลิตหรือซื้อมาเพื่อขายตามปกติ และเงินได้ประจำจากอาชีพต่างๆ

ผลที่ได้อันมีลักษณะเป็นทุน (Capital Gains) ซึ่งได้แก่ผลได้จากการขายทรัพย์สินซึ่งได้มาโดยมิใช่เพื่อการค้า เช่น ผลกำไรจากการขายบ้านที่อยู่อาศัย

(3) เงินได้ ได้แก่ ผลได้ซึ่งได้จากกิจการตามปกติหรือเงินได้ประจำ (Operating Gains or Recurrent Income) ตามความหมายนี้ผลได้อันมีลักษณะเป็นทุน ไม่ถือเป็นเงินได้เนื่องจากผลได้ดังกล่าวไม่ได้ทำให้ฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลดีขึ้น¹²³

ตามประมวลรัษฎากรของไทยถือเอาความหมายของเงินได้ตามความหมายที่สองเป็นหลัก โดยมีข้อยกเว้นสำหรับเงินได้จากการขายทรัพย์สินที่ได้มาโดยมิได้มุ่งหากำไรบางชนิด

2.3.5 เงินได้พึงประเมินและแหล่งเงินได้

2.3.5.1 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 39 ให้ความหมายของเงินได้พึงประเมินไว้ว่า

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภายในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นนอกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ¹²⁴ ด้วย

¹²¹ แหล่งเดิม.

¹²² แหล่งเดิม.

¹²³ แหล่งเดิม.

¹²⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 39.

ตามบทนิยามดังกล่าวจึงสามารถแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็น 5 ประการ ได้แก่

(1) เงิน

หมายถึง เงินตราไม่ว่าจะเป็นเงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศก็ตาม โดยถ้าเป็นเงินตราต่างประเทศนั้นทางผู้มีเงินได้ต้องทำการแปลงค่าเงินให้เป็นเงินตราไทยก่อนเพราะในทางภาษีแล้วจะไม่รับรู้เงินได้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ โดยวิธีการแปลงค่าเงินจากต่างประเทศให้เป็นเงินไทยทำได้สองวิธี คือ

ก) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

ข) ใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน¹²⁵

(2) ทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้

หมายถึง ทรัพย์สินทั้งที่เป็นทรัพย์สินที่มีรูปร่างหรือไม่มีรูปร่างก็ได้ แต่ต้องเป็นทรัพย์สินที่มีราคาและอาจถือเอาได้ โดยทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้นั้นต้องเป็นทรัพย์สินที่ได้รับระหว่างปีภาษีไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีอยู่แล้วเพียงแต่มีมูลค่าเพิ่มขึ้น เช่น ซื้อที่ดินในปี 2550 ในราคา 10 ล้านบาท ต่อมาในปี 2554 ราคาที่ดินเพิ่มขึ้นเป็น 12 ล้านบาท เช่นนี้ในปีภาษี 2554 ไม่ถือว่ามีเงินได้พึงประเมินในส่วนของทรัพย์สินซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้เพราะทรัพย์สินดังกล่าวเป็นทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว¹²⁶

(3) ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้

หมายถึง ประโยชน์อย่างใดอย่างหนึ่งซึ่งไม่ใช่เงินหรือทรัพย์สินแต่เป็นประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้ โดยเงินได้พึงประเมินประเภทนี้เป็นการสนับสนุนหลัก “ของฟรีไม่มีในโลก” โดยในเรื่องนี้ส่วนใหญ่จะเป็นเรื่องสวัสดิการด้านต่างๆ ที่ทางนายจ้างได้ให้กับลูกจ้างของตน ซึ่งในทางกฎหมายภาษีแล้วถือว่าลูกจ้างได้รับเงินได้พึงประเมินจากสวัสดิการต่างๆ ดังกล่าวซึ่งต้องคำนวณราคาแล้วนำไปรวมคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้าง เช่น ในกรณีที่นายจ้างได้ทำประกันชีวิตให้กับลูกจ้างโดยออกค่าเบี้ยประกันชีวิตให้กับลูกจ้าง เบี้ยประกันชีวิตที่นายจ้างออกแทนให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างต้องนำไปรวมกับเงินได้อื่นเพื่อเสียภาษี ประโยชน์ซึ่งอาจคำนวณเป็นเงินได้นี้ยังรวมถึงการได้รับการปลดหนี้ด้วย¹²⁷

¹²⁵ ไม่ปรากฏนามผู้แต่ง. (2550). *การบริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตนเอง Quality Tax Planning*. หน้า 155-168.

¹²⁶ แหล่งเดิม.

¹²⁷ แหล่งเดิม.

(4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ในกรณีที่มีผู้ชำระภาษีแทนให้ไม่ว่าจะเป็นผู้ใดก็ตาม ภาษีที่ผู้อื่นชำระแทนให้นี้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ด้วย¹²⁸

(5) เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร เป็นเรื่องของการขจัดความซ้ำซ้อนของการจัดเก็บภาษีเงินปันผลเพราะเงินปันผลนั้นมาจากกำไรสุทธิที่ได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไปแล้ว ครั้งหนึ่ง ต่อมาเมื่อนิติบุคคลนำเงินที่เสียภาษีไปแล้วมาจ่ายเป็นเงินปันผลให้กับผู้ถือหุ้นของบริษัท หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับนั้นถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) แห่งประมวลรัษฎากรที่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกซึ่งเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ดังนั้น เพื่อเป็นการขจัดความซ้ำซ้อนดังกล่าว รัฐบาลจึงคืนภาษีบางส่วนให้กับผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน โดยเงินภาษีที่คืนให้นี้เรียกว่า “เครดิตภาษีเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไร” โดยให้นำเครดิตภาษีนี้มารวมเป็นเงินได้พึงประเมินเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อกำหนดภาษีที่ต้องเสียแล้วก็ให้เอาเครดิตภาษีมาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียอีกครั้ง¹²⁹

2.3.5.2 แหล่งเงินได้พึงประเมิน

“แหล่งเงินได้” หมายถึง แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งการที่รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลใดรัฐนั้นต้องมีความสัมพันธ์กับบุคคลนั้นเป็นประการใดประการหนึ่งตามหลักทั่วไป¹³⁰ ดังนี้

(1) ถิ่นที่อยู่ (Residence rule) หมายความว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีเงินได้จากประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติใดก็ตาม

(2) หลักแหล่งเงินได้ หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม

(3) หลักสัญชาติ หมายความว่า ผู้ที่ถือสัญชาติของประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและนอกประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ในการนำมาคำนวณเงินได้ดังต่อไปนี้

ตามมาตรา 41 ประมวลรัษฎากรของไทย แหล่งที่มาของเงินได้แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและแหล่งนอกประเทศ ดังนี้¹³¹

¹²⁸ แหล่งเดิม.

¹²⁹ แหล่งเดิม.

¹³⁰ ชัยสิทธิ์ ตราจรรยา. (2541). คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1. หน้า 44.

¹³¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 41.

- (1) เงินได้ที่เกิดจากภายในประเทศหมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจาก
- ก) หน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย หรือ
 - ข) กิจการที่ทำในประเทศไทย หรือ
 - ค) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือ
 - ง) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศนี้ ไม่ว่าจะมิใช่สัญชาติไทยหรือไม่ก็ตามมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้เสมอ เว้นแต่จะมีข้อยกเว้นตามกฎหมาย ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วนั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศและไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม

(2) กรณีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทย หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องจากมี

- ก) หน้าที่การงานที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ข) กิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ
- ค) ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ผู้มีเงินได้เกิดจากแหล่งนอกประเทศในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อเข้าองค์ประกอบทั้งสองประการ ดังต่อไปนี้

- ก) ผู้มีเงินได้เป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น และ
- ข) ผู้มีเงินได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีนั้นด้วย

“ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายความว่า บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใดให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย “ปีภาษี” หมายความว่า ปีปฏิทิน คือ เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ทุกปี

2.3.6 ฐานภาษี (Tax Base)

2.3.6.1 ความหมายของฐานภาษี

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน หรือ ได้รับผลประโยชน์เกิดขึ้นในปีภาษีนั้นๆ เป็นต้น

ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี (ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษี x อัตราภาษีอากร)¹³²

¹³² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 2.

ฐานภาษี ถือเป็น 1 ใน 6 องค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบภาษี¹³³ เป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ¹³⁴

2.3.6.2 ฐานภาษีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

“ฐานภาษี” หมายถึง สิ่งที่รองรับอัตราภาษี¹³⁵ สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษี คือ คือ “เงินได้สุทธิ” ที่ได้มาจากเงินได้พึงประเมิน หักด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ หักด้วยค่าลดหย่อน¹³⁶

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้ทุกชนิดที่ได้รับก่อนหักค่าใช้จ่ายใดๆ เว้นแต่ที่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เงินได้ดังกล่าวหมายรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้¹³⁷

“ค่าใช้จ่าย” หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ได้แก่ จำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้ต้องใช้ไปเพื่อประโยชน์ในการหาเงินได้¹³⁸ ซึ่งมีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ตายตัวเป็นร้อยละซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้ และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยเป็นการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงแต่ต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่าย ต้องทำบัญชีและมีใบเสร็จรับเงิน¹³⁹

“ค่าลดหย่อน” หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นต้นทุนหรือเงินที่ต้องใช้ไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ โดยจำนวนค่าลดหย่อนที่กฎหมายกำหนดให้หักได้นี้จะมีความสัมพันธ์กับสถานภาพหรือพฤติการณ์ของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็น ค่าลดหย่อนตามสถานภาพของผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนเพื่อการออม ค่าลดหย่อนเพื่อการบริจาค ค่าลดหย่อนเพื่อที่อยู่อาศัย และค่าลดหย่อนอื่นๆ ที่รัฐกำหนด¹⁴⁰

¹³³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 105.

¹³⁴ แหล่งเดิม.

¹³⁵ วิทย์ ต้นตยกุล. เล่มเดิม. หน้า 13.

¹³⁶ แหล่งเดิม. หน้า 63.

¹³⁷ แหล่งเดิม.

¹³⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 147.

¹³⁹ วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. เล่มเดิม. หน้า 238.

¹⁴⁰ บทอรรถกษาย่างถน. ว่าด้วยเรื่องของการออม การวางแผนภาษี และ มนุษย์เงินเดือน ตอนที่ 4: รู้จักกับค่าลดหย่อน. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2555, จาก <http://tax.bugnoms.com/tag/ประเภทของค่าลดหย่อน/2/>

2.3.7 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้ประเภทต่างๆ จะถูกแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ๆ ตามที่มาของเงินได้ ได้แก่

1) เงินได้ที่ต้องทำมาหาได้ หรือ เงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรต้องใช้แรงกาย ความรู้ความชำนาญในการทำงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งค่าจ้าง หรือผลตอบแทนการทำงานนั้นๆ โดยเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงนี้ได้แก่ ค่าจ้าง เงินเดือน ผลประโยชน์ใดๆ นอกเหนือจากเงินเดือนหรือค่าจ้างปกติ เงินบำนาญ ผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทุนประกันสังคม¹⁴¹

2) เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือ เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) เป็นเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องใช้กำลังกายในการทำงานเพื่อให้ได้มา แต่เป็นเงินได้ในลักษณะที่เป็นผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจ หรือเป็นเงินได้ในลักษณะดอกผลทางนิตินัยที่งอกเงยมาจากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผลที่จ่ายจากบริษัท ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น¹⁴²

3) เงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจที่ต้องใช้ทั้งแรงกาย ความรู้ความสามารถและทรัพย์สินประกอบกัน เช่น เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ¹⁴³

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นการจัดเก็บภาษีแบบแยกเงินได้แต่ละประเภท ซึ่งจากเงินได้ 3 ประเภทใหญ่ๆ ดังกล่าว มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ได้แก่

- 1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็
 - ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
 - ข) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง
 - ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
 - ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชาระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชาระ และ
 - จ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น¹⁴⁴

¹⁴¹ เอกรัฐ คงมี. เล่มเดิม. หน้า 25.

¹⁴² บล็อกภาษีข้างถนน. เรื่องเดิม.

¹⁴³ พล ชีรคุปต์. (2554). บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง: หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

¹⁴⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1).

“เงินเดือน” หมายถึง สิ้นจ้างที่คำนวณจ่ายเป็นรายเดือน ปกติจะจ่ายในกรณีที่งานที่จ้างนั้นต้องทำเป็นประจำและมีลักษณะค่อนข้างถาวร การจ่ายสิ้นจ้างในรูปของเงินเดือนนี้จะต้องจ่ายให้ตามกำหนดระยะเวลา ไม่ว่าจะงานที่ทำนั้นจะเสร็จหรือไม่ก็ตาม

“ค่าจ้าง” มีลักษณะคล้ายเงินเดือน แต่ทำงานที่ทำจะเป็นงานที่จ้างเป็นการชั่วคราวหรือทำให้เสร็จไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง เช่น แม่บ้านที่เป็นลูกจ้างในบริษัทรับทำความสะอาดได้รับค่าจ้างเป็นรายวัน

“เบี้ยเลี้ยง” เป็นเงินที่นายจ้างต้องจ่ายให้เนื่องลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่

“โบนัส” เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างจ่ายให้เป็นพิเศษ นอกจากสิ้นจ้างตามปกติ เงินโบนัสนี้มักจะจ่ายตอนสิ้นปี

“เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ” เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากที่การงานนั้นสิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติงานมาด้วยดีตลอดเวลาที่ทำงานให้กับนายจ้าง บำเหน็จแตกต่างกับบำนาญตรงที่บำเหน็จเป็นเงินที่จ่ายให้คราวเดียวเป็นเงินก้อน ส่วนบำนาญนั้นแบ่งจ่ายเป็นงวดๆ ตามเวลาที่ตกลงกันหรือจนกว่าลูกจ้างจะถึงแก่กรรม ส่วนเบี้ยหวัดเป็นเงินที่จ่ายให้กับข้าราชการทหาร¹⁴⁵

2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้¹⁴⁶ ไม่ว่าจะ

- ก) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด
- ข) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
- ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
- ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และ
- ฉ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ซึ่งคู่สัญญา มิได้เป็นลูกจ้างและนายจ้างกันตามสัญญาจ้างแรงงาน อาจเป็นสัญญาจ้างทำของ สัญญาตัวแทนนายหน้าก็ได้¹⁴⁷

¹⁴⁵ ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. หน้า 1-026 – 1-067.

¹⁴⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (2)

¹⁴⁷ คุณลักษณะ ตรีชูธรรม. (2550). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)*. หน้า 72.

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 จะมีลักษณะแตกต่างจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ดังนี้

(1) ผู้มีเงินได้จะได้รับเงินต่อเมื่อทำงานสำเร็จ แต่สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ไม่ว่างานจะสำเร็จหรือไม่ก็ตามผู้มีเงินได้จะได้รับเงินทุกเดือนหรือทุกระยะเวลาจ้างงาน

(2) ผู้มีเงินได้นั้นไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของผู้จ่ายเงิน กล่าวคือ มีอิสระในการทำงาน ไม่ได้เป็นลูกจ้างของผู้จ่ายเงิน

3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เงินได้จากค่าสิทธิ (Royalty) ได้แก่ ค่าแห่งก๊อว์ดีวิลต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล¹⁴⁸

ค่าก๊อว์ดีวิลต์ (Goodwill) หมายถึง ค่าความนิยม หรือมูลค่าของธุรกิจที่สูงเกินกว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่ตีราคาได้ ทั้งนี้เนื่องจากชื่อเสียงของธุรกิจนั้น หรือธุรกิจนั้น ได้สิทธิพิเศษกว่าธุรกิจอื่นๆ

ค่าสิทธิ (Royalties) หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนการอนุญาตให้ใช้โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนจากการถ่ายทอดความรู้ความชำนาญด้านเทคโนโลยีคอมพิวเตอร์ ค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ในงานวรรณกรรม ศิลปกรรม หรือวิทยาศาสตร์ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ หรือฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตรหรือเครื่องหมายการค้า แบบหรือหุ่นจำลอง ผังสูตรลับหรือกรรมวิธีลับ หรือเพื่อข้อสนเทศเกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์ ค่าตอบแทนจากการอนุญาตให้ใช้สิทธิบัตรหรือเครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนการให้ใช้สิทธิตามสัญญาการค้าและบริการ (Franchise)

เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินปีอันได้มาจาก พินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาลก็ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ด้วย¹⁴⁹

4) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4)¹⁵⁰ ได้แก่

ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมียกประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีใดหรือเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาได้ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่

¹⁴⁸ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (3).

¹⁴⁹ คู่มือกฎหมาย ๓๐๐๐ ฉบับ. เล่มเดิม. หน้า 74.

¹⁵⁰ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มิได้มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ก็ตาม

ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่หลีกเลี่ยงถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเช่น เงินที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้เป็นส่วนแบ่งพิเศษแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนอกเหนือจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ถือเป็นเงิน โบนัสอันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ค)

ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กัณฑ์ไว้รวมกัน

ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5)¹⁵¹ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่น ที่ได้เนื่องจาก

ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น สมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน

¹⁵¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (5).

ของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตาม ส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

กรณีสัญญาเช่าซื้อหรือสัญญาซื้อขายเงินผ่อน เงินได้ที่จะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) จะต้องเป็นเงินได้จากการผิดสัญญา หากเป็นค่าเช่าซื้อหรือเงินผ่อนที่ชำระกันตามสัญญาแล้วจะ ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทนี้ แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8)

นอกจากนี้ ถ้าเป็นเงินได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ผู้ขายจะต้องได้รับคืน ทรัพย์สินที่ซื้อขายโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว จึงจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) นี้¹⁵²

6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (Liberal Profession)¹⁵³ ได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

การประกอบโรคศิลป์ (Arts of Healing) คือ การประกอบวิชาชีพที่กระทำต่อร่างกาย ของมนุษย์ทั้งการตรวจรักษาโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดรักษาโรค การส่งเสริมและฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ในสาขาเวชกรรม ทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาลและการผดุงครรภ์ กายภาพบำบัด และเทคนิคการแพทย์ ไม่ว่าจะเป็นการรักษาโดยแพทย์ปัจจุบันหรือแพทย์แผนไทย

กรณีสัตวแพทย์เป็นการกระทำต่อร่างกายของสัตว์มิใช่ร่างกายมนุษย์ จึงไม่ใช่การ ประกอบโรคศิลป์

กรณีแพทย์เปิดสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล โดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ ค้างคืน ไม่เป็นรายได้ตามมาตรา 40 (6) แต่เป็นรายได้ตามมาตรา 40 (8)¹⁵⁴

วิชากฎหมาย (Law) การประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย การเป็นทนายความ ที่ปรึกษา กฎหมาย แต่ไม่รวมการเป็นอาจารย์ สอนกฎหมาย¹⁵⁵

วิศวกรรม (Engineering) ได้แก่ การนำความรู้ทางคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์ ธรรมชาติมาประยุกต์ใช้เป็นประโยชน์ในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมเครื่องกล

¹⁵² คู่มือลักษณะ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 79-80.

¹⁵³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (6).

¹⁵⁴ คู่มือลักษณะ ตรีชาธรรม. เล่มเดิม. หน้า 81.

¹⁵⁵ แหล่งเดิม.

วิศวกรรมอาหาร วิศวกรรมธรณีวิทยา วิศวกรรมอุตสาหกรรม รวมถึงการให้คำปรึกษาทางด้านวิศวกรรมหรือเกี่ยวเนื่องกับวิศวกรรม แต่ไม่รวมถึงการติดตั้งซ่อมแซม การควบคุม¹⁵⁶

สถาปัตยกรรม (Architecture) ได้แก่ วิชาการช่าง เช่น งานวางโครงการ งานวางผังและออกแบบการทำรายการและกำหนดราคาค่าก่อสร้าง รวมทั้งงานให้คำปรึกษาทางด้านสถาปัตยกรรม หรือเกี่ยวเนื่องกับสถาปัตยกรรมด้วย แต่ไม่รวมถึงการรับเหมาก่อสร้าง รับพิมพ์แบบพิมพ์เขียว การควบคุม¹⁵⁷

การบัญชี (Accountancy) ได้แก่ ศิลปะของการเก็บรวบรวม บันทึก จำแนก และนำเสนอรูปข้อมูลอันเกี่ยวกับเหตุการณ์ทางเศรษฐกิจในรูปตัวเงิน ผลงานขั้นสุดท้ายของการบัญชี คือ การให้ข้อมูลทางการเงินซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่บุคคลหลายฝ่ายและผู้ที่เกี่ยวข้องในกิจกรรมของกิจการซึ่งมีหลายสาขาด้วยกัน คือ การทำบัญชี การวางระบบบัญชี การบัญชีการเงิน การบัญชีต้นทุน การตรวจสอบบัญชีภายใน และการตรวจสอบบัญชีภายนอก¹⁵⁸

ประณีตศิลปกรรม (Fine Art) ได้แก่ การกระทำสิ่งใดๆ ที่มีคุณค่าทางศิลปะ¹⁵⁹

กรณีที่จะถือว่ามีเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) จะต้องเป็นกรณีจ้างทำของ มิใช่จ้างแรงงาน เพราะเงินได้จากการจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ดังนั้น แพทย์ หนายความ นักบัญชี วิศวกร สถาปนิก จิตรกรที่เป็นลูกจ้าง เงินเดือนที่ได้รับจึงไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แต่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และกรณีที่จะถือถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) นอกจากจะต้องมีความสัมพันธ์ตามสัญญาจ้างทำของแล้ว เงินได้ที่ได้รับจะต้องมีจำนวนไม่แน่นอน ซึ่งอาจมีจำนวนมากหรือน้อยตามผลงานด้วย หากเงินได้ที่ได้รับมีจำนวนแน่นอนมิได้ขึ้นอยู่กับผลงานแล้ว เงินได้ที่ได้รับจะถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)¹⁶⁰

7) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7)¹⁶¹ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

¹⁵⁶ สุพรรณ อุปกิจิต. (2536). *การหักภาษี ณ ที่จ่าย*. หน้า 182.

¹⁵⁷ แหล่งเดิม.

¹⁵⁸ คู่มือลักษณะ ราชการธรรม. เล่มเดิม. หน้า 82.

¹⁵⁹ แหล่งเดิม.

¹⁶⁰ แหล่งเดิม.

¹⁶¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (7).

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้จากสัญญาจ้างทำของที่เหมาะสมทั้งค่าของและค่าแรงด้วย แต่ถ้า
 เหมาะเฉพาะค่าแรงแต่วัสดุอุปกรณ์ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จ่ายเงินค่าแรงที่ได้จะเป็นเงินได้ตามมาตรา
 40 (2)¹⁶²

8) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)¹⁶³ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร
 การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ครอบคลุมมากกว่าเงินได้ประเภทอื่นๆ เพราะนอกจากจะ
 หมายถึงเงินได้จากการประกอบธุรกิจการพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม และการขนส่งแล้ว
 เงินได้ใดที่ไม่อาจจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ถึง (7) ก็จะจัดเป็นเงินได้ตามมาตรานี้¹⁶⁴

2.3.8 ค่าลดหย่อน

เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้ว จะถูกนำมาหักค่าลดหย่อนเพื่อให้ได้มาซึ่งเงิน
 ได้สุทธิหรือเงินได้ที่ต้องเสียภาษี โดยค่าลดหย่อนนี้ถูกกำหนดขึ้นตามสถานภาพของผู้เสียภาษี เช่น
 คนโสด คนที่มีคู่สมรส คนที่มีบุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี
 และเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47¹⁶⁵ มีดังต่อไปนี้

- ก) ผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้จำนวน 30,000 บาท
- ข) หักค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จำนวน 30,000 บาท ทั้งนี้
 คู่สมรสจะต้องไม่มีเงินได้พึงประเมิน หรือมีแต่ไม่ได้แยกคำนวณภาษี
- ค) บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วย
 กฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย หักค่าลดหย่อนได้จำนวน 15,000 บาท ทั้งนี้ ให้หัก
 ได้เฉพาะบุตรที่มีอายุไม่เกิน 25 ปี และยังคงศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็น
 ผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ใน ความอุปการะ
 เลี้ยงดู
- ง) เบี้ยประกันที่ผู้มีเงินได้จ่ายไปในปีภาษีสำหรับการประกันชีวิตของผู้มีเงินได้ตาม
 จำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้เฉพาะในกรณีที่กรมธรรม์ประกันชีวิตมีกำหนดเวลา
 ตั้งแต่สิบปีขึ้นไป และการประกันชีวิตนั้น ได้เอาประกันไว้กับผู้รับประกันภัยที่ประกอบกิจการ
 ประกันชีวิตในราชอาณาจักร

¹⁶² คู่มือลักษณะ ๓๖๖ ๓๖๗. เล่มเดิม. หน้า 86.

¹⁶³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8).

¹⁶⁴ คู่มือลักษณะ ๓๖๖ ๓๖๗. เล่มเดิม. หน้า 86.

¹⁶⁵ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47.

ในกรณีที่สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มีการประกันชีวิต และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเบี้ยประกันที่จ่ายสำหรับการประกันชีวิตของสามีหรือภริยานั้นตามเกณฑ์ข้างต้น ไม่ว่าสามีหรือภริยานั้นจะมีเงินได้ในปีภาษีนั้นหรือไม่ก็ตาม

จ) บุตรของผู้มีเงินได้ซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนตามเงื่อนไขใน ค) และยังคงศึกษาอยู่ในสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนราษฎร์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนราษฎร์ ให้หักลดหย่อนเพื่อการศึกษาได้อีกคนละ 2,000 บาท การหักลดหย่อนกรณีนี้ต้องเป็นการศึกษาภายในประเทศเท่านั้น

ฉ) เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

ช) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่ผู้มีเงินได้จ่ายให้แก่ธนาคารหรือสถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์หรือนายจ้างสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัย โดยจำนวนอาคารที่ซื้อหรือสร้างเป็นประกันการกู้ยืมนั้น ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา อาคารดังกล่าวให้หมายความรวมถึงอาคารพร้อมที่ดินด้วย

ซ) เงินสมทบที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคมตามจำนวนที่จ่ายจริง

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ประกันตนจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคมตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเงินสมทบของสามีหรือภริยาที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคมดังกล่าว ตามเกณฑ์ข้างต้น

ฌ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท โดยบุคคล ดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ฎ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา สามีหรือภริยา บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ บิดามารดาหรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้หรือบุคคลอื่นที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ คนละหกหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องเป็นคนพิการซึ่งมีบัตรประจำตัวคนพิการตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ หรือเป็นคนที่พิการพลภาพ มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข รวมทั้ง

จำนวนคนพิการ และคนทุพพลภาพในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ที่อธิบดีประกาศกำหนด การหักลดหย่อนสำหรับบุตรบุญธรรม ให้หักได้ในฐานะบุตรบุญธรรมเพียงฐานะเดียว

เมื่อหักค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว เหลือเงินได้เท่าใดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับเงินบริจาค โดยหักได้เท่าจำนวนเงินที่จ่ายจริงแต่ต้องไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย และหักค่าลดหย่อนต่างๆ ข้างต้นแล้ว¹⁶⁶

ในกรณีที่สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ การหักลดหย่อนตาม (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท แต่ถ้าภริยาแยกคำนวณเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ต่างหากจากสามี หรือถ้าความเป็นสามีภริยามิได้อยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้ตาม (ก) และ สำหรับการหักลดหย่อนตาม (ค) (จ) และ (ช) ให้ต่างฝ่ายต่างหักได้กึ่งหนึ่งตามเกณฑ์ที่กำหนดไว้ เฉพาะในปีภาษีนั้น¹⁶⁷

2.3.9 อัตราภาษีและวิธีคำนวณภาษี

2.3.9.1 อัตราภาษี (Tax Rate)

อัตราภาษี หมายถึง ขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งภาษีถูกจัดเก็บจากฐานภาษีหรือหมายถึง สัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือจากภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บ¹⁶⁸

อัตราภาษีแบ่งออกเป็น อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Rate of Tax) และ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Rate of Tax) หรือ อาจแบ่งเป็น อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) และ อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rates)¹⁶⁹

อัตราภาษีเฉลี่ย (Average Rate of Tax) เรียกอีกอย่างหนึ่งว่า “อัตราภาษีที่เป็นผล” (Effective Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละ ของเงินได้ที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง¹⁷⁰ อัตราภาษีเฉลี่ยมีผลกระทบต่อการศึกษาในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจหรือต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรซึ่งผลกระทบดังกล่าวถูกเรียกว่า “ผลทางรายได้” (the Income Effect of Taxation)¹⁷¹

¹⁶⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 47 (7).

¹⁶⁷ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม, หน้า 47.

¹⁶⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม, หน้า 73.

¹⁶⁹ แหล่งเดิม, หน้า 74.

¹⁷⁰ แหล่งเดิม.

¹⁷¹ แหล่งเดิม.

อัตราภาษีส่วนเพิ่ม (Marginal Rate of Tax) หมายถึงอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล¹⁷² หรือหมายถึงอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี เช่น ในกรณีภาษีเงินได้ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม คือ อัตราภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ที่ได้รับเพิ่มขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มจึงอาจมีผลกระทบต่อพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเนื่องจากไปเปลี่ยนแปลงรางวัลที่เป็นตัวเงินได้สุทธิที่ผู้เสียภาษีอาจจะได้รับเพิ่มขึ้นจากการทำงาน การออม การลงทุน และจากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอื่นๆ อัตราภาษีส่วนเพิ่มอาจมีผลทำให้ผู้เสียภาษีอาจตัดสินใจไปทำกิจกรรมอื่นทดแทนกิจกรรมที่จะได้รับเงินเพิ่มขึ้นและถูกจัดเก็บภาษี ซึ่งผลกระทบดังกล่าวเรียกว่า “ผลทดแทน” (the Substitution Effect of Taxation)¹⁷³

อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง กรณีที่ชนิดภาษีหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียว เช่น ในกรณีเงินได้บุคคลธรรมดา รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพียง 1 อัตราในการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ส่วนที่เหลือหลังจากหัก ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ จากฐานภาษีที่เป็นเงินได้พึงประเมิน (Gross Income) แล้ว หรือในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล รัฐบาลอาจใช้อัตราภาษีเพียง 1 อัตรา เช่น ร้อยละ 30 ในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่เป็นกำไรสุทธิ¹⁷⁴

ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ย¹⁷⁵ เท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม¹⁷⁶ หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเงินได้ (หรือฐานภาษี) จำนวนมากหรือจำนวนน้อย หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้ (หรือฐานภาษี) ทุกจำนวนคงที่ไม่เปลี่ยนแปลง แม้จำนวนของฐานภาษีจะเปลี่ยนแปลงไปไม่ว่าจะเพิ่มขึ้นหรือลดลง เรียกว่า “ภาษีแบบคงที่” (Proportional Tax)

อัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา (การใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกัน หรือใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีที่แตกต่างกัน) เช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจประกอบไปด้วยอัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตรา

¹⁷² แหล่งเดิม.

¹⁷³ แหล่งเดิม. หน้า 75.

¹⁷⁴ แหล่งเดิม.

¹⁷⁵ อัตราภาษีเฉลี่ยหาได้จากจำนวนภาษีทั้งหมดที่ต้องจ่ายในช่วงเวลาหนึ่งหารด้วยจำนวนเงินได้ในช่วงเวลานั้นและคูณด้วย 100.

¹⁷⁶ อัตราภาษีส่วนเพิ่ม คือ อัตราภาษีขั้นที่สูงถัดขึ้นไปที้นำไปใช้จัดเก็บภาษีจากเงินได้ของบุคคลส่วนที่เพิ่มสูงขึ้น.

โดยอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีส่วนเพิ่มขึ้นที่สูงขึ้นจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้น อัตราภาษีส่วนเพิ่มหลายอัตราเหล่านี้จะช่วยทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อรายได้สูงขึ้น

ภาษีที่ถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตราและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีสูงขึ้นนี้เรียกว่า “ภาษีแบบก้าวหน้า” (Progressive Tax)¹⁷⁷

2.3.9.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 48 (1) ว่าเงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิถึง มาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากนั้นให้นำเงินได้สุทธิตามคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁷⁸ ดังนี้

ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁷⁹

ช่วงเงินได้สำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
เงินได้สุทธิไม่เกิน 100,000 บาท	ร้อยละ 5
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 100,000 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 500,000 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,000 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 30
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 37

จากตารางอัตราภาษีข้างต้น จะเห็นได้ว่าอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว (One Tax-Rate Schedule) โดยอัตราภาษีขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีที่สูงขึ้น

¹⁷⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 75.

¹⁷⁸ แหล่งเดิม. หน้า 78.

¹⁷⁹ เป็นอัตราภาษีในปี พ.ศ. 2555.

จะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นอัตราภาษีเหล่านี้จะทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น

การจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีจำนวนหลายอัตราจากฐานภาษีเดียว (เงินได้พึงประเมิน) และทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นนี้ เรียกว่า “ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า” (Progressive Income Tax)¹⁸⁰

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบ ก้าวหน้าที่ประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว

2.3.9.3 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีของภาษีแต่ละประเภทไว้แตกต่างกัน

เช่น จัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว จัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิ จัดเก็บภาษีจากรายรับหรือรายได้ก่อนหักรายจ่าย หรือกำหนดให้เสียอากรแสตมป์ ในอัตราร้อยละของมูลค่าตราสารหรือสัญญา เป็นต้น

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครั้งปี¹⁸¹

วิธีที่ 1 การคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิ

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.-มิ.ย. หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระครั้งปี และสามารถ นำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

วิธีที่ 2 การคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.-มิ.ย. ตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้จะเป็นภาษี ต้องชำระครั้งปี และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีที่ต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

¹⁸⁰ แหล่งเดิม. หน้า 78-79.

¹⁸¹ กรมสรรพากร. สรุปวิธีการคำนวณภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 กรกฎาคม 2555, จาก

<http://www.rd.go.th/publish/38054.0.html>.

(2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี¹⁸²

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) – (8)

วิธีที่ 1 คำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิ

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.-ธ.ค. หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระประจำปี สามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่าย และภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระประจำปีภาษีได้

วิธีที่ 2 คำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน มกราคมถึงธันวาคม ตามมาตรา 40 (2) - (8) ตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไปให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมด ไปคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้เป็นภาษีที่ต้องชำระทั้งปีและสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด.94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีที่ต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)

นำเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน ค่าจ้างฯลฯ ที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค.-ธ.ค. ของปีที่ผ่านมา หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและ ค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิ แล้วจึงนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะได้ภาษีที่ต้องชำระทั้งปีและสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

2.3.10 การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรมีบทบัญญัติให้บุคคลและเงินได้พึงประเมินบางประเภทหรือบางกรณีได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีเหตุผลทางเศรษฐกิจ สังคม การเมือง และการบริหารจัดการ

2.3.10.1 บุคคลที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹⁸³ ได้แก่

1) บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศไทยมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจ หรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 9 พ.ศ. 2499)

¹⁸² แหล่งเดิม.

¹⁸³ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 15.

2) องค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษของสหประชาชาติและเจ้าหน้าที่ผู้เชี่ยวชาญองค์การ หรือทบวงการดังกล่าว ซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในประเทศไทยในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นตามอนุสัญญาหรือความตกลง (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500)

3) สถานเอกอัครราชทูต สถานทูต สถานกงสุลใหญ่ สถานกงสุล บุคคลในคณะทูต บุคคลในคณะกงสุล และบุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลง ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยทีถ้อยปฏิบัติต่อกัน (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2500)

4) บุคคลที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจะทำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศ ทั้งนี้ ตามเงื่อนไขที่กำหนด (พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2505)

5) ยกเว้นให้แก่บุคคลตามที่กำหนดไว้ในความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับองค์การรัฐมนตรีแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ เกี่ยวกับสำนักงานใหญ่ขององค์การรัฐมนตรีแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้ในประเทศไทย (ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 17 ลงวันที่ 12 มกราคม 2515)

6) เงินได้ที่ผู้ว่าการ ผู้ว่าราชการกรรมาการ กรรมการสำรอง พนักงาน ลูกจ้าง รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญซึ่งปฏิบัติงานของธนาคารพัฒนาเอเชีย ได้รับจากธนาคารดังกล่าว (พระราชบัญญัติให้อำนาจปฏิบัติการเกี่ยวกับธนาคารพัฒนาเอเชีย พ.ศ. 2509)

7) บุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติอเมริกันซึ่งเป็นลูกจ้างหรือพนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ตามโครงการและเงื่อนไขที่รัฐบาลไทยเห็นชอบ (คำสั่งหัวหน้าคณะปฏิวัติที่ 79/2515 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2515)

2.3.10.2 เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นโดยมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยงหรือค่าพาหนะ เงินค่าเดินทางที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน เงินเพิ่มพิเศษประจำตำแหน่ง ดอกเบี้ยประเภทตามที่กำหนด เงินจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นมรดก เป็นต้น¹⁸⁴

เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามกฎกระทรวงที่ออกตามความในมาตรา 42 เช่น เงินได้จากกิจการของโรงเรียนเอกชน เงินได้จากการจำหน่ายหรือส่วนลดจากการจำหน่ายสลากกินแบ่งรัฐบาล เงินได้ที่เป็นค่ารักษาพยาบาลที่นายจ้างเป็นผู้ออกให้ เงินค่าเช่าบ้านจากทางราชการหรือรัฐวิสาหกิจ เป็นต้น¹⁸⁵

¹⁸⁴ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 42.

¹⁸⁵ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ออกตามความในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร.

ส่วนเงินได้สุทธิจากการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 48 (1) เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก สำหรับปีภาษีนั้น จะได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 พ.ศ. 2551

2.3.11 การจัดเก็บภาษีเงินได้จากแรงงานและจากการถือครองทรัพย์สินตามประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินได้ที่บุคคลได้รับในแต่ละปีมีหลายประเภท เช่น เงินเดือน ดอกเบี้ย ค่าเช่าจากทรัพย์สิน เป็นต้น การจัดเก็บภาษีจากเงินได้แต่ละประเภทจึงต้องคำนึงประเภทของเงินได้ โดยต้องมีการแยกประเภทของเงินได้ในเบื้องต้นเป็น 2 ประเภท คือ

1. เงินได้ที่ได้มาด้วยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือเงินได้จากการใช้แรงงาน
2. เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องอาศัยน้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) หรือเงินได้ที่ไม่ต้องใช้แรงงาน¹⁸⁶

การจำแนกเงินได้ดังกล่าวเป็นการจำแนกเงินได้ตามความยากง่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้แต่ละประเภทซึ่งมีความยากง่ายแตกต่างกัน นอกจากนั้นยังมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้แตกต่างกันอีกด้วย

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมจึงต้องกำหนดหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีจากประเภทเงินได้แต่ละประเภทแตกต่างกัน ซึ่งตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้แต่ละประเภทที่แตกต่างกัน โดยจะกล่าวโดยละเอียดในบทต่อไป

2.4 การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางประเภทก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net/Taxable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้¹⁸⁷

2.4.1 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง ดังที่ John Tiley ได้กล่าวไว้ว่า “ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยนักธุรกิจเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินกำไร เช่น ค่าจ้างที่จ่ายให้ลูกจ้างในจำนวนที่เหมาะสม ถือเป็นค่าใช้จ่าย

¹⁸⁶ พล ธีรคุปต์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง: หลักสูตรนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์*.

¹⁸⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 147.

ระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายและต้นทุนในการบริหารการจัดเก็บภาษีสูง แต่มีข้อดี คือ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายเท่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริง ประเทศที่พัฒนาแล้วมักนิยมใช้วิธีการนี้กับเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล¹⁹¹

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Deduction) และ การหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)¹⁹²

1) การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Deduction) การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติโดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นค่าใช้จ่ายอะไร เงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติ คือ

ก) ต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

รายจ่ายที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน กล่าวคือ ต้องมีความสัมพันธ์ระหว่างรายจ่ายกับเงินได้พึงประเมิน ซึ่งหากมีความสัมพันธ์ดังกล่าว ก็สามารถนำรายจ่ายนั้นไปหักจากเงินได้พึงประเมินได้โดยไม่คำนึงว่ารายจ่ายดังกล่าวจะมีจำนวนมากกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับหรือไม่

รายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินไม่จำเป็นต้องเป็นรายจ่ายที่เกิดขึ้นตามปกติ รายจ่ายพิเศษที่เกิดขึ้นนานๆ ครั้ง หากมีความสัมพันธ์กับเงินได้แล้วก็เป็นรายจ่ายที่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีได้

รายจ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้รับจ้างงานไม่สามารถนำไปหักจากเงินได้จากการจ้างแรงงานได้ รายจ่ายที่สามารถนำไปหักออกจากเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายในการได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ไม่ใช่รายจ่ายในการเตรียมให้ได้มาซึ่งการจ้างแรงงาน เช่น ค่าที่ปรึกษากฎหมายในการทำสัญญาจ้าง

ข) รายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีจุดประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินรายจ่ายที่สามารถหักจากเงินได้จะต้องเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการประกอบธุรกิจโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อที่จะได้มาหรือก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ในปีที่ภาษีที่ล่วงมาแล้วก็สามารถนำไปหักได้ แม้ว่าผู้เสียภาษีจะหยุดประกอบกิจการไปแล้ว

¹⁹¹ สราวุธ ภูษณาภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 20.

¹⁹² แหล่งเดิม. หน้า 20-25.

ค) ต้องไม่เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือ รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัว หรือ รายจ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษี

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenditure) คือ รายจ่ายที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีในปีภาษีที่เกิดรายจ่ายและปีภาษีในอนาคต ส่วน รายจ่ายเพื่อหารายได้ (Revenue Expenditure) คือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นเป็นประจำและก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีแต่ละปีภาษีไป รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้หักในการคำนวณภาษีเงินได้ เว้นแต่รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตไว้โดยเฉพาะให้หักค่าเสื่อมราคา (Depreciation)

รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว (Private or Domestic Expenditure) คือ รายจ่ายที่เกิดขึ้นในการดำรงชีวิตประจำวันของบุคคล ไม่ใช่รายจ่ายเกี่ยวกับการหารายได้ จึงเป็นรายจ่ายที่ต้องห้ามมิให้นำไปหักออกจากเงินได้ใน การคำนวณภาษี รายจ่ายบางรายการมีปัญหาคาบเกี่ยวว่าเป็นรายจ่ายส่วนตัวหรือรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ เช่น อาหาร ซึ่งถือเป็นรายจ่ายที่จำเป็นสำหรับการดำรงชีวิตแต่ไม่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ ดังนั้น โดยหลักแล้วรายจ่ายค่าอาหารจึงถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม แต่อย่างไรก็ตามรายจ่ายค่าอาหารที่รวมอยู่ในค่าใช้จ่ายสำหรับเดินทางประกอบกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเป็นรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการหารายได้ หากรายจ่ายในการเดินทางไม่ต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย รายจ่ายค่าอาหารที่รวมอยู่ด้วยก็ไม่ต้องห้ามมิให้หักเป็นรายจ่ายไปด้วย

รายจ่ายเกี่ยวกับบ้านที่ใช้เป็นสถานที่ทำงาน (Home Office Expenses) ผู้เสียภาษีไม่อาจนำรายจ่ายภายในบ้านไปหักออกจากเงินได้เพื่อคำนวณภาษีได้ เว้นแต่ สามารถ พิสูจน์ได้ว่าส่วนหนึ่งส่วนใดของบ้านได้จัดไว้เพื่อทำงานหรือเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจโดยเฉพาะ และแม้ว่า พิสูจน์ได้เช่นว่านั้น รายจ่ายเกี่ยวกับบ้านที่ใช้เป็นสถานที่ทำงานก็หักเป็นรายจ่ายได้เฉพาะรายจ่ายที่ใช้สำหรับการทำงานหรือธุรกิจ โดยเฉพาะเท่านั้น เช่น ค่าไฟฟ้า น้ำประปา ค่าเสื่อมราคาในอุปกรณ์ที่ใช้ทำงานหรือประกอบธุรกิจ เป็นต้น ส่วนรายจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ ค่าเช่าที่เกี่ยวกับบ้าน ไม่สามารถนำไปหักในการคำนวณภาษีได้ เนื่องจากรายจ่ายเหล่านี้ไม่สามารถแบ่งเป็นสัดส่วนระหว่างบ้านกับที่ทำงานได้ และแม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ได้ทำงานที่บ้าน รายจ่ายดังกล่าวก็ยังคงเกิดขึ้นอยู่นั่นเอง

รายจ่ายอันมีลักษณะส่วนตัวอื่นๆ เช่น รายจ่ายในการเดินทาง (Travel Expenses) โดยหลักไม่สามารถหักได้ แต่หากเป็นรายจ่ายในการเดินทางไปทำงานนอกเวลาทำงานตามคำสั่งนายจ้างไม่ใช่รายจ่ายต้องห้าม

รายจ่ายในการเลี้ยงดูบุตร (Child-care Expenses) กรณีที่มารดาต้องออกไปทำงานนอกบ้านเป็นรายจ่ายลักษณะส่วนตัวไม่สามารถหักได้

รายจ่ายในการศึกษาด้วยตนเอง (Self-education Expenses) เช่น รายจ่ายในหลักสูตร การศึกษา รายจ่ายในการสัมมนา เป็นต้น รายจ่ายเหล่านี้ หากผู้เสียภาษีสามารถ พิสูจน์ได้ว่ารายจ่ายดังกล่าวมีส่วนเกี่ยวข้องกับเงินได้ กล่าวคือ การศึกษาด้วยตนเองดังกล่าวช่วยผู้เสียภาษีในการเลื่อน ตำแหน่งการงานให้สูงขึ้น ซึ่งส่งผลให้มีเงินได้มากขึ้นรายจ่ายดังกล่าวจะไม่เป็นรายจ่ายต้องห้าม และสามารถนำมาหักออกจากเงินได้เพื่อกำหนดภาษี

เครื่องแต่งกาย (Clothing) เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว เว้นแต่ เครื่องแต่งกายที่เป็นรูปแบบ หรือเครื่องแต่งกายที่มีส่วนป้องกันอุบัติเหตุจากการทำงานซึ่งมีส่วนเกี่ยวกับการหารายได้

2) การหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)

นอกจากผู้เสียภาษีมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษียังมีสิทธิที่จะหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ หากผู้เสียภาษีมีรายจ่ายตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติและกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร เช่น รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน (Repairs) การซ่อมแซมต้องเป็นการทำทรัพย์สินให้กลับคืนสู่สภาพเดิม โดยไม่มีการเปลี่ยนแปลงคุณลักษณะของทรัพย์สินนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงส่วนหนึ่งส่วนใดของทรัพย์สินใหม่ การเปลี่ยนแปลงต้องเป็นการเปลี่ยนแปลงเฉพาะส่วนที่ชำรุดหรือเสียหาย มิใช่เปลี่ยนแปลงทรัพย์สินนั้นทั้งหมดหรือปรับปรุงทรัพย์สินให้ดีขึ้น มิฉะนั้น จะกลายเป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน ซึ่งต้องห้ามมิให้หักเป็นค่าใช้จ่ายทั้งหมด แต่ต้องทยอยหักในรูปของค่าเสื่อมราคา

ค่าเสื่อมราคา (Depreciation) รายจ่ายในการได้มาซึ่งทรัพย์สิน รวมถึงรายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สินก่อนที่ทรัพย์สินนั้นจะใช้งานได้ (Initial Repairs) เป็นรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุน (Capital Expenses) ไม่สามารถนำไปหักเป็นรายจ่ายได้ แต่อย่างไรก็ตาม หากทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ (Depreciating Assets) ผู้เสียภาษีมีสิทธิทยอยหัก ต้นทุนของทรัพย์สินตามอายุการใช้งาน การทยอยหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเรียกว่า การหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน

ทรัพย์สินที่เสื่อมราคาได้ คือ ทรัพย์สินที่มีอายุการใช้งานจำกัด (Effective Life) และทรัพย์สินนั้นเสื่อมค่าหรือราคาตลอดเวลาที่ใช้งาน เช่น อาคาร เครื่องจักร เป็นต้น

ผู้มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคา คือ ผู้ที่เป็นเจ้าของในเชิงเศรษฐกิจ (Economic Owners) หมายถึง ผู้ที่ได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้น ซึ่งโดยปกติ คือ เจ้าของตามกฎหมาย (Legal Owners) แต่ในบางกรณี เช่น การเช่าซื้อทรัพย์สิน เจ้าของทางเศรษฐกิจคือ ผู้เช่าซื้อ ซึ่งไม่ใช่เจ้าของตามกฎหมาย กรณีนี้ ผู้เช่าซื้อที่มีสิทธิหักค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่เช่าซื้อ ไม่ใช่ผู้ให้เช่าซื้อ

2.4.2.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้เป็นจำนวนที่แน่นอนโดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจะเป็นจำนวนเท่าใด¹⁹³ ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่ต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์จำนวนค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีนี้เรียกว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

โดยการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นี้ จะมีความแตกต่างกันไปในเงินได้แต่ละประเภท เนื่องจากร้อยละของค่าใช้จ่ายที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเป็นการเหมาคำนวณจากการประมาณการว่าเงินได้พึงประเมินประเภทใดมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นจำนวนร้อยละเท่าใด เงินได้พึงประเมินประเภทที่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่า กฎหมายก็จะกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายที่ให้หักเป็นการเหมา น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทที่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า แต่สำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเนื่องจากไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

2.4.3 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควร

การที่กฎหมายให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรหรือการหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่เกิดขึ้นจริงหากเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ โดยผู้เสียภาษีต้องมีหลักฐานมาพิสูจน์ว่ามีรายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้นนั้น ก็เนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) โดยการจัดเก็บภาษีจะมีความเป็นธรรมมากที่สุดก็ต่อเมื่อภาษีถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีที่สุด การให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจริงโดยพิจารณาจากหลักฐานของค่าใช้จ่ายที่เสียไป จึงเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้เงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับระดับเงินได้ที่แท้จริงที่สุด¹⁹⁴

อย่างไรก็ตามการหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการนี้มีต้นทุนในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง เพราะผู้เสียภาษีจะต้องเก็บหลักฐานการจ่ายเงินทุกรายการที่จะขอหักค่าใช้จ่าย ต้องมีการทำบัญชีรายรับ รายจ่าย ซึ่งอาจต้องเสียค่าจ้างนักบัญชีมาทำบัญชีให้ เป็นการเพิ่มภาระแก่ผู้เสียภาษี โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยถึงปานกลาง ส่วนฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีเองก็มีความยุ่งยากในการพิจารณาว่ารายการใดหักค่าใช้จ่ายได้ รายการใดหักค่าใช้จ่ายไม่ได้ ในบางประเทศกฎหมายภาษีจึงยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายอีกวิธีการหนึ่งคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

¹⁹³ ไม่ปรากฏชื่อผู้แต่ง: การบริหารภาษีเงินได้ของผู้ช่วยตนเอง *Quality Tax Planning*. หน้า 387.

¹⁹⁴ สราวุธ ภูษยภรณ์. เล่มเดิม. หน้า 20.

2.5 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้อำนาจการศึกษาถึงระบบกฎหมายภาษี ซึ่งประกอบด้วย กฎหมายแม่บท (Parent Act) และกฎหมายภาษีลำดับรอง (Secondary Legislation) โดยเฉพาะเหตุผลในการให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีลำดับรอง ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง เพื่อนำไปทำการวิเคราะห์และสรุปแนวทางในการแก้ไขเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อไป

2.5.1 เหตุผลในการออกกฎหมายภาษีลำดับรอง

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน เพราะทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หาได้ทั้งหมดแต่จำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อเสียภาษีให้แก่รัฐ จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายภาษีอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและกระทบต่อเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน กฎหมายภาษีอากรที่เป็นกฎหมายแม่บทจึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา เนื่องจาก สมาชิกของรัฐสภาประกอบด้วย วุฒิสมาชิกและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่งและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชน จึงถือว่าเป็นผู้แทนของประชาชน ดังนั้นพระราชบัญญัติภาษีอากรจึงควรออกโดยรัฐสภาหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยรัฐสภา¹⁹⁸

อย่างไรก็ตาม กฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาอาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้สามารถบังคับใช้ได้โดยมีประสิทธิภาพ จึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกคำสั่ง หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ ซึ่งคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารนี้เรียกว่า กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) ซึ่งกฎหมายลำดับรองนี้อยู่ภายใต้หลักขอบวัตถุประสงค์ (Ultra Vires) กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไปกว่าบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้¹⁹⁹

พระราชบัญญัติภาษีของไทยได้ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีลำดับรอง ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดี และคำสั่งกรมฯ (กรมสรรพากร กรมศุลกากร และกรมสรรพสามิต)²⁰⁰

¹⁹⁸ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 228.

¹⁹⁹ แหล่งเดิม. หน้า 236.

²⁰⁰ แหล่งเดิม. หน้า 237.

2.5.2 ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีสำดับรอง

2.5.2.1 ข้อดีของกฎหมายลำดับรอง²⁰¹

- 1) ไม่มีข้อจำกัดทางด้านเวลาในการตรากฎหมาย เนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร จึงไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา
- 2) ผลจากการที่ไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา จึงสามารถออกกฎหมายลำดับรองมาให้ทันกับสภาวการณ์ทางเศรษฐกิจของประเทศได้
- 3) กฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดซึ่งจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ
- 4) กฎหมายลำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เช่น สามารถขจัดขบวนการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา

2.5.2.2 ข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง²⁰²

- 1) กฎหมายลำดับรองที่มีจำนวนมากทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน ซึ่งขัดต่อหลักความง่ายของกฎหมายภาษี
- 2) การให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีสำดับรองได้หลายรูปแบบ ทำให้มีกฎหมายภาษีสำดับรองหลายฉบับที่เกี่ยวกับภาษีเรื่องใดเรื่องหนึ่ง สร้างความสับสนให้กับผู้เสียภาษีซึ่งขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี
- 3) กฎหมายภาษีสำดับรองไม่ถูกตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา สำหรับกฎหมายภาษีสำดับรองที่ออกมาในลักษณะของกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานหรือบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทนั้น ไม่จำเป็นต้องอยู่ภายใต้การตรวจสอบ แต่สำหรับกฎหมายภาษีสำดับรองที่เป็นเรื่องโครงสร้างสำคัญของภาษี เช่น การลดอัตราภาษี การกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก นั้นควรที่จะอยู่ภายใต้การตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา

2.5.3 กฎหมายภาษีสำดับรองที่เกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย

จากที่กล่าวมาแล้วว่ากฎหมายภาษีแม่บท อันได้แก่ พระราชบัญญัติภาษีและประมวลรัษฎากรอาจมีบทบัญญัติให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีสำดับรองในเรื่องใดๆ ภายใต้ขอบเขตที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรก็มีบทบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารออกกฎหมายลำดับรอง คือ พระราชกฤษฎีกา เพื่อกำหนดกฎเกณฑ์

²⁰¹ แหล่งเดิม. หน้า 237-238.

²⁰² แหล่งเดิม. หน้า 238-240.

การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ไว้ในมาตรา 43²⁰³ มาตรา 44²⁰⁴ มาตรา 45²⁰⁵ และมาตรา 46²⁰⁶ ทั้งๆ ที่การแก้ไข เปลี่ยนแปลงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายนั้นเป็นเรื่อง โครงสร้างสำคัญของภาษี²⁰⁷ แต่สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1, 2 และ 3 ประมวลรัษฎากร ไม่ได้ให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารกฎหมายลำดับรองไว้ การแก้ไข เปลี่ยนแปลง หรือเพิ่มเติม การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1, 2 และ 3 จึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติ เท่านั้น

²⁰³ มาตรา 43 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา.

²⁰⁴ มาตรา 44 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา.

²⁰⁵ มาตรา 45 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (7) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดย พระราชกฤษฎีกา.

²⁰⁶ มาตรา 46 เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (8) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนด โดยพระราชกฤษฎีกา.

²⁰⁷ ดังที่กล่าวไปแล้วว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง.

บทที่ 3

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ

จากการที่ได้ศึกษาถึงหลักการพื้นฐานของลักษณะภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ได้ทราบว่า การจัดเก็บภาษีนั้นต้องจัดเก็บบนพื้นฐานความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ก่อนที่จะนำเงินได้พึงประเมินมาคิดคำนวณภาษี กฎหมายภาษีอากรจึงอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนต่างๆ ออกก่อน เพื่อให้เหลือเงินได้สุทธิที่จะนำมาคำนวณภาษีต่อไป ซึ่งการกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เงินได้พึงประเมิน แต่ละประเภทสามารถหักได้ก็ขึ้นอยู่กับรายจ่ายของธุรกิจการงานนั้นๆ ว่ามีค่าใช้จ่ายมากน้อยเพียงไร ในบทนี้จึงจะได้ทำการศึกษาถึงการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันและต่างประเทศ เพื่อจะได้นำไปใช้ในการพิจารณาวิเคราะห์เปรียบเทียบในบทที่ 4 ต่อไป

3.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทย

3.1.1 หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของเงินได้พึงประเมินประเภทต่างๆ

ก่อนมีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายในปี พ.ศ. 2481 ประเทศไทยมีกฎหมายสองฉบับที่จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายฉบับแรกคือ พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 ซึ่งการคำนวณภาษีเงินได้นั้นในหลักการทั้งตามกฎหมายเดิมและกฎหมายปัจจุบันก็เหมือนกัน คือ ต้องนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกเพื่อให้เป็นเงินได้สุทธิสำหรับนำมาคำนวณภาษี โดยหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายเดิมจนถึงประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน มีดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็น

ก) เงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ

ข) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง

ค) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

- ง) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และ
- จ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหาร เป็นต้น¹

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็

- ก) ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด
- ข) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส
- ค) เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
- ง) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า
- จ) เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ
- ฉ) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว²

1.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับต่างๆ

ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2482 ไม่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายไว้เลย

ต่อมาปี พ.ศ. 2489 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ได้เพิ่มบทบัญญัติมาตรา 82 ทวิ ขึ้นมาใหม่โดยกำหนดยอมให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทที่ 1 ได้ร้อยละ 20 เฉพาะการจ่ายเมื่อออกจากงานแล้ว โดยเด็ดขาดเท่านั้น เช่น เงินได้ประเภทที่ 1 เงินเดือน ถ้ายังทำงานอยู่ก็จะหักค่าใช้จ่ายไม่ได้ แต่พอได้รับตอนที่ออกจากงานแล้ว โดยเด็ดขาดในการคำนวณภาษีเงินได้จะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20

ปี พ.ศ. 2494 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) ได้กำหนดการหักค่าใช้จ่ายโดยให้หักได้ร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินแต่ต้องไม่เกิน 10,000 บาท โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะออกจากงานแล้วหรือไม่

พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) ได้กำหนดการหักค่าใช้จ่ายใหม่สำหรับเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ด้วย โดยหักได้ร้อยละ 20 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 20,000 บาท

¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (1).

² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (2).

ปี พ.ศ. 2523 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) เพิ่มการหักค่าใช้จ่ายจากร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 30 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาท

ปี พ.ศ. 2524 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ในกรณีพิเศษสำหรับเงินได้ประเภทที่ 1 และประเภทที่ 2 ในกรณีจ่ายให้เมื่อออกจากงานครั้งเดียว เช่น การรับบำเหน็จ ให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้เป็นกรณีพิเศษโดยให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นจำนวน 4,000 คูณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้พึงประเมิน เหลือเท่าไรให้หักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ 50 ของเงินที่เหลือ³

1.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด ดังนี้

(1) ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท⁴

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 บางกรณี หากมีรายจ่ายเกินกว่า 60,000 บาท เพื่อประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่าย กรมสรรพากรอนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้⁵

(2) ในกรณีสามีภริยา ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกินฝ่ายละ 60,000 บาท

(3) ในกรณีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียว เพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน ทั้งนี้ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือเงินอื่นใด ผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการไปนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้

(4) ให้หักเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีกรณีจ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญหรือกองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชนออกเสียก่อนการคำนวณหักค่าใช้จ่าย⁶

³ สนั่น เกตุทัต. (2526). *วิวัฒนาการ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย*. หน้า 46-47.

⁴ หมายถึง เงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทรวมกันหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ไม่เกิน 60,000 บาท ถ้าร้อยละ 40 ของเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกันแล้วเกิน 60,000 บาท ให้หักได้แค่ 60,000 บาท.

⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/12051 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2523.

⁶ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 33.

2) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ได้แก่ ค่าแห่งกวีสิทธิ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้ที่มิได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล⁷

2.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับต่างๆ

ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2482 ไม่มีกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย

ต่อมา มีประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2520 เพิ่มบทบัญญัติมาตรา 42 ตรี ขึ้นใหม่ ได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าแห่งลิขสิทธิ์ คือ หักได้ร้อยละ 20 แต่ไม่เกิน 20,000 บาท⁸

2.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินที่ได้เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ โดยให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของค่าลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทนี้ และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์เดียวกัน

สำหรับค่าแห่งกวีสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินที่ได้มิได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ⁹

สำหรับเงินได้ที่เป็นค่าแห่งสิทธิอย่างอื่นที่มีค่าใช้จ่ายสูงใน บางกรณี อนุโลมให้ถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้¹⁰

3) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ได้แก่

ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปี โตรเฉลี่ยเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหัก ภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่า

⁷ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (3).

⁸ สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 47.

⁹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 34-35.

¹⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/22208 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2521.

ราคาได้ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มียกย่องทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมียกย่องหรือไม่มีก็ตาม

ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

ค) เงิน โบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้นไว้รวมกัน

จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้นไว้รวมกัน

ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน¹¹

ทั้งตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับต่างๆ และประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับในปัจจุบันไม่มีการให้หักค่าใช้จ่าย¹²

4) เงิน ได้พึงประเมินประเภทที่ 5 เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

ข) การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

ค) การผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น สมควรให้เขาได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน

¹¹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (4).

¹² สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 47.

ของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตาม ส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (จ) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันคิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการคิดสัญญานั้น¹³

4.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับ ต่างๆ

ตามประมวลรัษฎากร ปี พ.ศ. 2482 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายโดยแยกเป็นประเภท ทรัพย์สิน คือ

ก. ถ้าเป็นการให้เช่าบ้านเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพหักได้ร้อยละ 20

ข. ถ้าให้เช่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรมหักได้ร้อยละ 10 และยอมให้หักดอกเบี้ย จำนวนไว้ด้วย

ค. ถ้าเป็นการให้เช่าที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรมหักดอกเบี้ยจำนวนได้อย่างเดียว

ง. ถ้าเป็นทรัพย์สินที่จำนวนให้หักได้ร้อยละ 10 และหักดอกเบี้ยจำนวนได้ด้วย

จ. ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวมาหักได้ร้อยละ 5

ปี พ.ศ. 2489 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ได้แก้ไข การหักค่าใช้จ่ายเฉพาะการให้เช่าบ้านกับการให้เช่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ดังนี้

ก. ถ้าเป็นการให้เช่าบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพให้หักได้ร้อยละ 20 และหักดอกเบี้ยจำนวนและยอมให้หักค่าภาษีโรงเรือนและภาษีที่ดินอีกด้วย

ข. ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรมนอกจากหักได้ร้อยละ 10 และดอกเบี้ยจำนวนแล้ว ยังยอมให้หักเงินค่าบำรุงท้องที่ได้ด้วย

ปี พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) ได้ แก้ใหม่เป็นให้หักค่าใช้จ่ายเท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นต้อง ไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือค่าใช้จ่ายส่วนตัวโดยให้นำมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ปี พ.ศ. 2497 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) ให้หักได้ ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกาในปี พ.ศ. 2497 ซึ่งกำหนดให้หักแยกเป็นประเภทๆ ของ ทรัพย์สิน โดยแยกเป็น

ก. เงินได้จากการให้เช่าบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่น หรือแพหักได้ร้อยละ 40

ข. เงินได้จากการให้เช่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรมหักได้ร้อยละ 20 และหักดอกเบี้ย จำนวนกับภาษีบำรุงท้องที่ได้ด้วย

¹³ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (5).

ค. เงินได้จากการให้เช่าที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรมหักได้ร้อยละ 10 และหักดอกเบี้ยจำนองกับค่าบำรุงท้องที่ได้ด้วย

ง. เงินได้จากการให้เช่ายานพาหนะหักได้ร้อยละ 40

จ. เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินอื่นหักได้ร้อยละ 10 ส่วนเงินได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและเงินได้จากการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนหักได้ร้อยละ 20

ปี พ.ศ. 2502 โดยพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) ได้มีการแก้ไขการหักค่าใช้จ่ายใหม่ คือ

ก. เงินได้จากการให้เช่าบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอื่น หรือแพ เดิมหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ลดลงเหลือร้อยละ 30

ข. เงินได้จากการให้เช่าที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม เดิมหักได้ร้อยละ 10 เพิ่มเป็นร้อยละ 15

ค. เงินได้จากการให้เช่าที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม เดิมหักได้ร้อยละ 10 เพิ่มเป็นร้อยละ 15

ง. เงินได้จากการให้เช่ายานพาหนะ เดิมหักได้ร้อยละ 40 ลดลงเหลือร้อยละ 30

จ. เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สินอื่น หักได้ร้อยละ 10

นอกจากนั้นการให้เช่าทรัพย์สินตามข้อ ก. ถึงข้อ จ. นอกจากจะขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามอัตราร้อยละดังกล่าวยังยอมให้เลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ด้วย โดยให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนเงินได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนนั้นคงให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20¹⁴

4.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

ข. หักเป็นการเหมาในอัตราดังต่อไปนี้

¹⁴ สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 47-48.

1) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ยกเว้น ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

2) ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

3) ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

4) ยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

5) ทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วง ให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(2) การคิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 แต่เพียงอย่างเดียว

(3) การคิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว¹⁵

5) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ได้แก่ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้¹⁶

5.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับต่างๆ

เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2482 ยอมให้หักได้ร้อยละ 25 และในปี พ.ศ. 2482 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) แก้เป็นให้หักได้ตามพระราชกฤษฎีกา ซึ่งพระราชกฤษฎีกาดังกล่าว กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ดังนี้

วิชาชีพกฎหมายหักได้ร้อยละ 30

วิชาชีพประกอบโรคศิลป์หักได้ร้อยละ 50

วิศวกรรมหักได้ร้อยละ 50

¹⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 37-38.

¹⁶ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (6).

การบัญชีหักได้ร้อยละ 40

สถาปัตยกรรมหักได้ร้อยละ 25

ประณีตศิลปกรรมและวรรณกรรมหักได้ร้อยละ 25

ปี พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) ได้ยกเลิกของเดิมแล้วแก้เป็นให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร และค่าใช้จ่ายนั้นต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ปี พ.ศ. 2497 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) แก้ไขให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนด ซึ่งพระราชกฤษฎีกาได้กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายดังนี้

วิชาชีพกฎหมายหักค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 60

วิชาชีพประกอบโรคศิลปะแยกเป็นสาขาเภสัชกรรมหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 80

สาขาอื่นหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50

วิศวกรรมหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 50

สถาปัตยกรรมหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเป็นร้อยละ 50

การบัญชีหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเป็นร้อยละ 60

ประณีตศิลปกรรมหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเป็นร้อยละ 50

ปี พ.ศ. 2502 โดยพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) แก้ไขใหม่โดยกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายจากการประกอบโรคศิลปะเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 วิชาชีพอิสระอื่นๆ เช่น วิชาชีพกฎหมาย การบัญชี วิศวกรรมหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 นอกจากนั้นยังยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจำเป็นและสมควรได้ด้วย โดยนำมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม¹⁷

5.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร

ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราดังต่อไปนี้

1) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ ให้หักค่าใช้จ่ายร้อยละ 60

2) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระนอกจาก 1) หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30¹⁸

¹⁷ สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 48-49.

¹⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 38.

6) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ¹⁹

6.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไขฉบับต่างๆ

ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2482 กำหนดให้เงินได้จากการรับเหมาทำการโยธาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ร้อยละ 90

ปี พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) แก้ไขให้หักได้ตามความจำเป็นและสมควรและค่าใช้จ่ายนั้นต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำมาตรา 65 ตรี มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ปี พ.ศ. 2497 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) แก้ไขเป็นให้หักได้ตามที่กำหนดให้พระราชกฤษฎีกาปี พ.ศ. 2497 ซึ่งกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 90

ปี พ.ศ. 2502 โดยพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) ได้แก้ไขให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 80 และยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรได้ด้วยโดยนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ปี พ.ศ. 2520 โดยพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 70) ได้แก้ไขอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากร้อยละ 80 เหลือร้อยละ 70 และคงยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรได้ด้วยโดยนำมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตรีมาบังคับใช้โดยอนุโลม²⁰

6.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร

ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละ 70²¹

7) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว²²

¹⁹ ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (7).

²⁰ สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 49.

²¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร ข เล่มเดิม. หน้า 39.

²² ประมวลรัษฎากร, มาตรา 40 (8).

7.1) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีการแก้ไข ฉบับต่างๆ

ประมวลรัษฎากร ปี พ.ศ. 2482 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่พระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ แต่ต้องไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 และในปี พ.ศ. 2482 นั้นเองก็มีการกำหนดประเภทเงินได้ กำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้รวม 32 ประเภท และในปลายปีก็ได้มีพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) กำหนดประเภทเงินได้ใหม่ แต่มี 32 ประเภทเท่าเดิม เพียงแต่เปลี่ยนแปลงอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเท่านั้น

ปี พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) แก้ไขให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งตามพระราชกฤษฎีกา พ.ศ. 2496 ได้กำหนดประเภทเงินได้ไว้ 35 ประเภท และกำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ 34 ประเภท โดยเฉพาะในประเภทที่ 35 คือ เงินได้จากกิจการอื่นๆ กฎหมายกำหนดให้หักได้ตามความจำเป็นของกิจการและต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือค่าใช้จ่ายส่วนตัว และต้องนำมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ปี พ.ศ. 2502 ได้มีพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) กำหนดประเภทเงินได้ไว้ 35 ประเภทเช่นเดิม แต่มีการแก้ไข คือ

เงินได้ประเภทที่ 1 - 34 ได้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรได้ด้วยโดยให้นำมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ส่วนเงินได้ประเภทที่ 35 คือ เงินได้จากกิจการอื่นๆ ไม่มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่ให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเพียงอย่างเดียว และให้นำมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริ มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ต่อมามีพระราชกฤษฎีกาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรปี (ฉบับที่ 70) พ.ศ. 2520 และ (ฉบับที่ 89) พ.ศ. 2523 แก้ไขเพิ่มเติมพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 โดยเพิ่มประเภทเงินได้เป็น 40 ประเภท และแต่ละประเภทจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามที่กำหนดไว้ หรือจะขอหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรก็ได้ โดยนำมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริ มาบังคับใช้โดยอนุโลม²³

²³ สนั่น เกตุทัต. เล่มเดิม. หน้า 49-50.

7.2) หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากรที่มีผลบังคับใช้ในปัจจุบัน

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

- ก. ให้หักตามความจำเป็นและสมควร
- ข. ให้หักเป็นการเหมา ในอัตราร้อยละ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 3.1 อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8²⁴

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(1) การเก็บค่าตั้ง หรือค่าเกมจากการพนันการแข่งขัน หรือ การเล่นต่างๆ	65
(2) การถ่าย ล้างอัด หรือขยายรูปภาพยนตร์รวมทั้งการขายสวนประกอบ	70
(3) การทำกิจการคานเรือ อุเรือ หรือซ่อมเรือที่มีใช้ซ่อมเครื่องจักรเครื่องกล	70
(4) การทำรองเท้า และเครื่องหนังแท้ หรือหนังเทียม รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ	70
(5) การตัด เย็บ ถัก ปักเสื้อผ้า หรือสิ่งอื่นๆ รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	70
(6) การทำ ตกแต่ง หรือซ่อมแซม เครื่องเรือน รวมทั้งการขายส่วนประกอบ	70
(7) การทำกิจการ โรงแรม หรือภัตตาคารหรือการปรุงอาหาร หรือเครื่องดื่มจำหน่าย	70
(8) การตัด ตัด แต่งผม หรือตกแต่งร่างกาย	70
(9) การทำสบู่ แชมพู หรือเครื่องสำอาง	70
(10) การทำวรรณกรรม	75
(11) การค้าเครื่องเงิน ทอง นาก เพชร พลอย หรืออัญมณีอื่น รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ	75
(12) การทำกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาล เฉพาะที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน รวมทั้งการรักษาพยาบาล และการจำหน่ายยา	75
(13) การโม่หรือย่อยหิน	75
(14) การทำป่าไม้ สวนยาง หรือไม้ยืนต้น	80
(15) การขนส่ง หรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ	80

²⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(16) การทำบล็อกและตรา การรับพิมพ์ หรือเย็บสมุด เอกสาร รวมทั้งการขาย ส่วนประกอบ	80
(17) การทำเหมืองแร่	80
(18) การทำเครื่องดัดตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเครื่องดัด (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502	85
(19) การทำเครื่องกระเบื้อง เครื่องเคลือบเครื่องซีเมนต์ หรือดินเผา	80
(20) การทำหรือจำหน่ายกระแสไฟฟ้า	80
(21) การทำน้ำแข็ง	80
(22) การทำกาว แป้งเปียก หรือสิ่งที่มีลักษณะทำนองเดียวกันและการทำแป้ง ชนิดต่างๆ ที่มีใช้เครื่องสำอาง	80
(23) การทำลูกโป่ง เครื่องแก้ว เครื่องพลาสติกหรือเครื่องอย่างสำเร็จรูป	80
(24) การชักกริด หรือย้อมสี	80
(25) การขายของนอกจากที่ระบุไว้ในข้ออื่น ซึ่งผู้ขายมิได้เป็นผู้ผลิต	80
(26) รางวัลที่เจ้าของม้าได้จากการส่งม้าเข้าแข่ง	80
(27) การรับสินไถ่ทรัพย์สินที่ขายฝาก หรือการได้กรรมสิทธิ์ในทรัพย์สิน โดยเด็ดขาดจากการขายฝาก	85
(28) การมยาง การทำยางแผ่น หรืออย่างอื่นที่มีใช้สำเร็จรูป	85
(29) การฟอกหนัง	85
(30) การทำน้ำตาล หรือน้ำเหลืองของน้ำตาล	85
(31) การจับสัตว์น้ำ	85
(32) การทำกิจการ โรงเลื่อย	85
(33) การกลั่น หรือหีบน้ำมัน	85
(34) การให้เช่าซื้อ อสังหาริมทรัพย์ที่ไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 40 (5) แห่งประมวล รัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502	85
(35) การทำกิจการ โรงสีข้าว	85
(36) การทำเกษตรกรรมประเภท ไม้ล้มลุกและัญชาติ	85

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ร้อยละ
(37) การอบหรือบ่มใบยาสูบ	85
(38) สัตว์ทุกชนิด รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	85
(39) การฆ่าสัตว์จำหน่าย รวมทั้งการขายวัตถุพลอยได้	85
(40) การทำนาเกลือ	85
(41) การขายเรือกำปั่น หรือเรือมีระวาง ตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ หรือ เรือยนต์ มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป หรือแพ	85
(42) การขายที่ดินเงินผ่อนหรือการให้เช่าซื้อที่ดิน	61
(43) การแสดงของนักแสดงละครภาพยนตร์ วิทยุหรือโทรทัศน์คนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดง เพื่อความบันเทิงใดๆ	
สำหรับเงินได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท	60
สำหรับเงินได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท	40
การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท	
(44) เงินได้ที่มีได้ระบุไว้ตั้งแต่ข้อ (1) -ข้อ (43) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น	

ข้อสังเกต ความแตกต่างระหว่างเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 และเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8

เนื่องจาก การที่จะกำหนดให้เงินได้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดนั้น จะต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบกัน เพื่อที่จะกำหนดจำนวนค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ได้อย่างเหมาะสม ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ลักษณะของงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ซึ่งเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง ดังนั้น แม้ว่าจะเป็นการรับทำงานให้ แต่หากเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูงแล้วจึงไม่อาจแปลความให้เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ได้²⁵

²⁵ คำพิพากษาฎีกาที่ 5422/2536.

จากการหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินเพื่อนำมาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีข้อสังเกตว่าเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือการจ้างตนเอง (อาชีพอิสระ) จะหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน ส่วนเงินได้จากทรัพย์สินนั้นหักค่าใช้จ่ายไม่ได้เลย

3.1.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของกลุ่มสมรส

ก่อนวันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2555 การจัดเก็บภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรส ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้รวมเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี เงินได้ของภริยาให้นำมารวมเป็นเงินได้ของสามีเพื่อการคำนวณภาษี โดยสามีจะเป็นผู้รับผิดชอบในการกรอกและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและชำระภาษีจากเงินได้ที่นำมารวมกัน ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีก็ได้โดยมิให้ถือเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 เบญจ วรรคหนึ่ง ในกรณีที่ภริยาแยกยื่นคำนวณภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกินฝ่ายละ 60,000 บาท ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ต้องนำไปรวมคำนวณในแบบแสดงรายการเสียภาษีในชื่อของสามี และเงินได้ตามมาตรา 40 (3) เงินได้ที่เป็นค่าลิขสิทธิ์ตามมาตรา 42 ตรี ให้สามีภรรยาต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท²⁶ และสำหรับเงินได้ประเภทอื่นๆ เมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วต้องนำเงินได้ที่เหลือไปรวมกับเงินได้ของสามีเพื่อคำนวณภาษี

นับแต่ที่ศาลรัฐธรรมนูญมีคำวินิจฉัยที่ 17/2555 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ว่า

“การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาตามมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการจำกัดสิทธิสามีและภริยาในการยื่นรายการและเสียภาษี ถือว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง กรณีจึงขัดหรือแย้งต่อมาตรา 30 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 บทบัญญัติตามมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จึงเป็นอันใช้บังคับมิได้ตามรัฐธรรมนูญมาตรา 6 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ซึ่งคำวินิจฉัยของศาลให้มีผลในวันอ่าน คือ ตั้งแต่วันที่ 4 กรกฎาคม 2555 ตามข้อ 55 ของข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัย พ.ศ. 2550”

ดังนั้น การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไปนั้น มิให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี กรณี สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ในนามตนเอง ส่วนกรณีเงินได้พึงประเมินที่เกิด

²⁶ จีรศักดิ์ รอดจันทร์. เล่มเดิม. หน้า 148.

จากการทำกิจการร่วมกัน หรือที่มีได้พิสูจน์ว่าเป็นเงินได้ของฝ่ายใด ให้ยื่นรายการและเสียภาษีในนามคณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล

คำวินิจฉัยนี้มีผลเปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยา ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายนั้นจะมีผลกระทบกับการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทของภริยารวมกันแล้วเกิน 150,000 บาท ดังจะเห็นความแตกต่างดังนี้

ตัวอย่าง นาย ก และ นาง ข เป็นสามีภริยากันตามกฎหมายและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

นาย ก มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เป็นเงิน 200,000 บาท

นาง ข มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เป็นเงิน 100,000 บาท

มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 เป็นเงิน 100,000 บาท

การหักค่าใช้จ่ายของนาย ก และนาง ข ก่อนมีคำวินิจฉัย

นาย ก

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ของนาย ก 200,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 60,000 บาท = 140,000 บาท

เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ของนาง ข 100,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30,000 บาท = 70,000 บาท

รวมเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 210,000 บาท

หักค่าลดหย่อน 30,000 บาท

เงินได้สุทธิ 180,000 บาท

ภาระภาษี 3,000 บาท

นาง ข

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ของนาง ข 100,000 บาท

หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 30,000 บาท

เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 70,000 บาท

หักค่าลดหย่อน 30,000 บาท

เงินได้สุทธิ 40,000 บาท

ภาระภาษี 0 บาท

การหักค่าใช้จ่ายและภาระภาษีของนาย ก และนาง ข หลังมีคำวินิจฉัย

นาย ก

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ของนาย ก	200,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40	60,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	140,000 บาท
หักค่าลดหย่อน	30,000 บาท
เงินได้สุทธิ	110,000 บาท
ภาระภาษี	0 บาท

นาง ข

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) ของนาง ข	100,000 บาท
เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ของนาง ข	100,000 บาท
หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40	60,000 บาท
เงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย	140,000 บาท
หักค่าลดหย่อน	30,000 บาท
เงินได้สุทธิ	110,000 บาท
ภาระภาษี	0 บาท

จะเห็นได้ว่าเมื่อภริยาสามารถแยกยื่นรายการเสียภาษีต่างหากจากสามี การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 จะทำให้ภาระภาษีของสามีภริยาลดลงจากเดิม

3.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายต่างประเทศ

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นการหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายไทยกับกฎหมายต่างประเทศ โดยผู้วิจัยได้เลือกกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษ สหรัฐอเมริกาและญี่ปุ่นมาทำการเปรียบเทียบ เนื่องจากเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีที่ทันสมัยและมีข้อพิจารณาที่สามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทยให้เหมาะสมยิ่งขึ้นด้วย

3.2.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายประเทศอังกฤษ

3.2.1.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ในประเทศอังกฤษใช้ระบบการเสียภาษีที่เรียกว่า “Pay As You Earn” (PAYE) ซึ่งเป็นวิธีการเสียภาษีเงินได้และจ่ายเบี่ยประกันแห่งชาติ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีที่คำนวณได้ทั้งปี โดยเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายทุกครั้งที่ได้รับค่าจ้าง ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเก็บใบเสร็จรับเงินค่าภาษี ค่าประกัน และค่าใช้จ่ายของคนเอาไว้ ซึ่งเมื่อสิ้นปีภาษีผู้เสียภาษีจะได้รับแบบฟอร์มที่ระบุรายได้ทั้งหมดของผู้เสียภาษีรวมถึงค่าภาษีและค่าประกันที่ถูกหักออกไปตลอดปีภาษี²⁷

ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษไม่มีการกำหนดอายุขั้นต่ำของผู้เสียภาษีซึ่งภาษีเงินได้จะเก็บจากผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่านั้น ที่สำคัญหากจำนวนเงินได้พึงประเมินต่ำกว่าระดับที่กำหนดก็ไม่ต้องชำระภาษี รายได้ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้ ได้แก่ เงินได้จากการทำงาน รวมถึงสิทธิประโยชน์ของเด็ก เงินได้จากอาชีพอิสระ รายได้จากเงินบำนาญของรัฐ เงินบำนาญจากการประกอบอาชีพ ผลประโยชน์จากประกันสังคม ดอกเบี่ยจากการออม รายได้จากหุ้น (เงินปันผล) รายได้จากค่าเช่า รายได้จากทรัสต์ เป็นต้น²⁸

ปีภาษีประเทศอังกฤษเริ่มจากวันที่ 6 เมษายน ถึงวันที่ 5 เมษายนของปีถัดไป ในการคำนวณภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายสำหรับปีภาษีนั้นๆ สามารถคำนวณได้ด้วยวิธีการดังต่อไปนี้²⁹

1) จำนวนเงินได้ทั้งหมดที่จะได้รับในปีภาษี เงินได้ดังกล่าวนี้รวมถึงค่าจ้างที่ได้รับและรายได้จากการจ้างตนเอง เงินประกันสังคม รายได้จากการให้เช่าที่อยู่อาศัย (ยกเว้นการให้เช่าที่อยู่อาศัยภายในเมืองเดียวกับที่ตนอาศัยและมีรายได้ต่ำกว่า 4,250 ปอนด์) ดอกเบี่ยเงินฝากธนาคาร และกองทุนรวมที่ได้รับในปีนั้นๆ แต่ไม่รวมถึงรายได้ที่มีใช้เงินได้ เช่น ประโยชน์จากการที่ได้อยู่อาศัยในบ้านตนเอง เครดิตภาษีจากการทำงาน เครดิตภาษีจากบุตร ผลประโยชน์จากบุตร ค่าคลอดบุตร หรือเงินรางวัลจากการถูกสลากกินแบ่งรัฐบาล

²⁷ The Pay As You Earn (PAYE) system. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_-_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

²⁸ Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e.htm

²⁹ Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_-_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

2) ตรวจสอบว่าสามารถยกเว้นภาษีสำหรับค่าใช้จ่ายใดๆ ที่จ่ายไประหว่างปีภาษีหรือไม่ หรือมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ที่สามารถหักออกจากเงินได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีประกอบอาชีพอิสระ หรือเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจหรือไม่ หากมีให้นำมาหักออกจากเงินได้ที่คำนวณได้ตามข้อ 1)

3) หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล อัน ได้แก่ ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษียกเว้นหากผู้เสียภาษีมียาได้มากกว่า 100,000 ปอนด์ และค่าลดหย่อนนี้จะมีความสัมพันธ์กับอายุของผู้เสียภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียามากกว่า 65 ปี อาจได้รับสิทธิหักเงินสงเคราะห์อีกด้วย

4) นำเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกแล้ว หรือเงินได้สุทธิตามคำนวณภาระภาษีตามอัตราภาษีที่กำหนด

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งต้องนำมาคำนวณกับเงินได้พึงประเมินเพื่อทราบถึงภาระภาษีในแต่ละปี

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยปี ค.ศ. 2012-2013³⁰

เงินได้พึงประเมิน (ปอนด์) ³¹	อัตราภาษี (ร้อยละ)
0 - 34,370	
เงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์	20 ³²
เงินได้อื่นๆ	20
เงินได้จากเงินปันผล	10
34,371 – 150,000	40
150,001 ขึ้นไป	50 ³³

³⁰ Income Tax rates and allowances. Retrieved November 15, 2012, from <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

³¹ 1 ปอนด์ มีค่าเท่ากับ 49.29 บาท, ข้อมูล ณ วันที่ 15 พฤศจิกายน พ.ศ. 2555. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย.

³² ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียาไม่เกิน 65 ปีและเงินได้ต่ำกว่า 8, 105 ปอนด์ หรือ อายุ 65-74 ปีและมีเงินได้ต่ำกว่า 10, 500 ปอนด์ หรือ อายุ 75 ปีขึ้นไปและมีเงินได้ต่ำกว่า 10, 600 ปอนด์ จะได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยจากเงินออม, ที่มา <https://www.gov.uk/apply-tax-free-interest-on-savings>

³³ และจะลดลงเหลือร้อยละ 45 ตั้งแต่วันที่ 4 เมษายน ค.ศ. 2013, ที่มา แหล่งเดิม.

3.2.1.2 การหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

การหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายอังกฤษเป็นตัวบรรเทาภาษีอย่างหนึ่ง เนื่องจากก่อนที่จะนำเงินได้พึงประเมินมาคำนวณภาระภาษี ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าใช้จ่ายต่างๆ มาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน เพื่อให้ได้เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาระภาษีในท้ายที่สุด ค่าใช้จ่ายที่หักได้นี้จึงทำให้ภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายมีจำนวนลดลง ซึ่งค่าใช้จ่ายต่างๆ เหล่านี้จะมีการประกาศใหม่ ในทุกๆ ปีภาษี³⁴

การหักค่าใช้จ่ายในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษแบ่งเป็น 2 ประเภท ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีเป็นพนักงาน (Employee) หรือเป็นผู้จ้างตนเอง (Self-Employed)³⁵ และกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่าย 2 แบบ คือการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses Deductions) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Fixed Sum Deductions) ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses)

(1) การหักค่าใช้จ่ายกรณีเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee)

มีหลักเกณฑ์กำหนดไว้ใน Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 Part 5 โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

1. ต้องเป็นค่าใช้จ่ายใดๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษี
2. “ค่าใช้จ่าย” หมายถึง จำนวนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นและจ่ายไปที่สามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับ³⁶
3. การหักค่าใช้จ่ายจะต้องไม่เกินกว่าเงินได้ที่ทำกรหักค่าใช้จ่าย
4. หากสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า 1 แบบจากเงินได้เดียวกันให้หักค่าใช้จ่ายในจำนวนที่มากที่สุดเพียงแบบเดียว³⁷
5. ในกรณีที่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายอื่นได้ด้วย ให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมายใด กฎหมายหนึ่งแต่เพียงวิธีเดียว³⁸

³⁴ Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from

http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e.htm

³⁵ Introduction to tax allowances and reliefs. Retrieved November 16, 2012, from

<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/intro-tax-allow.htm>

³⁶ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 332.

³⁷ Ibid. section 328.

³⁸ Ibid. section 330.

6. ค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะต้องเป็นการจ่ายโดยผู้เสียหาย หรือจ่ายโดยบุคคลอื่นในนามของผู้เสียหาย
7. ค่าใช้จ่ายที่หักได้ตามบทบัญญัตินี้หมายถึงเฉพาะที่เกิดขึ้นและได้จ่ายไปจริง³⁹
8. ความสามารถในการหักค่าใช้จ่ายขึ้นอยู่กับเงิน ใต้ที่ ได้จ่าย โดยมีใบเสร็จรับเงินหรือปรากฏว่ามีการโอนเงินทางธนาคาร⁴⁰
 9. การหักค่าใช้จ่ายจากค่าจ้างแรงงานอนุญาตให้หักเฉพาะ
 10. ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องจ่ายไปเพื่อการจ้างแรงงาน
 11. จำนวนเงินที่จ่ายไปเฉพาะที่จำเป็นและอยู่ในหน้าที่ของการจ้างแรงงาน ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎหมายนี้⁴¹
 12. การหักค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทาง ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่ผู้เสียหายมีหน้าที่ต้องจ่ายไปเพื่อการจ้างแรงงาน และเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและปรากฏว่าต้องจ่ายเพื่อหน้าที่การงาน⁴²
 13. ค่าใช้จ่ายในการเป็นสมาชิกหรือใบอนุญาตในองค์กรต่างๆ โดยต้องเป็นค่าสมาชิกหรือค่าใบอนุญาตที่เกี่ยวข้องกับการปฏิบัติงานซึ่งในการทำงานนั้นจำเป็นที่จะต้องได้รับใบอนุญาตหรือเข้าเป็นสมาชิกองค์กรดังกล่าว⁴³
 14. ค่าใช้จ่ายในการเป็นสมาชิกรายปีของคณะบุคคลหรือองค์กรเฉพาะที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกิจกรรมขององค์กรนั้นมีผลโดยตรงต่อรายได้ หรือมีผลต่อประสิทธิภาพการทำงานในหน้าที่ เช่น การอบรม สัมมนา⁴⁴
 15. ค่าใช้จ่ายสำหรับหนี้สินที่เกิดจากการความรับผิดชอบระหว่างทำงาน ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับความผิดเกี่ยวกับการจ้างงาน หรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับการเรียกร้องค่าเสียหาย หรือการฟ้องคดีในความรับผิดชอบเกี่ยวกับการจ้างงาน ยกเว้นกรณีที่นายจ้างเข้าทำสัญญาประกันภัยในหนี้สิน หรือค่าใช้จ่ายในความเสียหายนั้นแล้ว⁴⁵

³⁹ Ibid. section 333.

⁴⁰ Ibid. section 335.

⁴¹ Ibid. section 336.

⁴² Ibid. section 337.

⁴³ Ibid. section 343.

⁴⁴ Ibid. section 344.

⁴⁵ Ibid. section 346.

16. การหักค่าใช้จ่ายสำหรับการจ้างตัวแทนคิดต่องานของอาชีพนักแสดง นักร้อง นักดนตรี นักเต้น สามารถหักได้ไม่เกินร้อยละ 17.5 จากเงินได้พึงประเมินทั้งปี⁴⁶

17. ค่าใช้จ่ายที่สามารถหักได้ไม่รวมถึงค่าใช้จ่ายเพื่อการบันเทิงหรือของขวัญ⁴⁷

(2) การหักค่าใช้จ่ายกรณีเป็นการจ้างตนเอง (Self-Employed)

หากผู้เสียภาษีเป็นผู้จ้างตนเองจะสามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับการทำงานได้ แต่จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้ โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

ค่าใช้จ่ายจากการจ้างตนเองจะแบ่งเป็น 3 ประเภท คือ

1. ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุน (Capital Expenses) คือ ค่าใช้จ่ายในการซื้อ การสร้างหรือปรับปรุงสินทรัพย์ทางธุรกิจที่ทำให้ได้รับผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจ เช่น การซื้อสถานที่สำหรับการประกอบธุรกิจ การติดตั้งคอมพิวเตอร์ หรือเฟอร์นิเจอร์

2. ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจนี้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมด ยกเว้นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่จัดว่าเป็นค่าใช่จ่ายที่เป็นทุนหรือเป็นค่าใช่จ่ายที่ไม่ยอมให้หัก เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการบันเทิง และค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่หักได้นี้ หมายถึง ค่าใช่จ่ายสำหรับการดำเนินการเพื่อรายได้ของธุรกิจตามวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น

3. ค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Expenses) หมายถึง ค่าใช่จ่ายที่จ่ายไปในแต่ละวันเพื่อการดำรงชีวิต รวมถึงค่าใช้จ่ายในครัวเรือน

ค่าใช่จ่ายที่มีลักษณะเป็นค่าใช่จ่ายทางธุรกิจและในขณะเดียวกันก็เป็นค่าใช่จ่ายส่วนตัวด้วย เช่น ค่าเดินทางไปต่างจังหวัดเพื่อติดต่อธุรกิจ แต่ก็ใช้เวลาท่องเที่ยวส่วนตัวด้วย จะเป็นค่าใช่จ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้หัก ยกเว้น ผู้เสียภาษีจะสามารถแยกค่าใช่จ่ายทางธุรกิจออกเป็นสัดส่วนจากค่าใช่จ่ายส่วนตัวได้

1. ค่าใช่จ่ายที่ยอมให้หักจะสามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินเพื่อการคำนวณภาษี ส่วนค่าใช่จ่ายที่กฎหมายไม่ยอมให้หัก เช่น ค่าใช่จ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการหรือค่าใช่จ่ายส่วนตัว ค่าใช่จ่ายเพื่อการซื้อหรือปรับปรุงทรัพย์สินซึ่งเป็นทุนของกิจการซึ่งมีอายุการใช้งานมานานหลายปี ไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้

2. ประเภทของรายจ่ายโดยทั่วไปที่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ อาทิเช่น ค่าทำบัญชี โดยนักบัญชี ต้นทุนของสินค้าที่ทำการซื้อขายหรือบริการ ค่าเช่า ค่าน้ำ ค่าโฆษณา ค่าเบี้ยประกันภัย ค่าธรรมเนียมการใช้ผ่านธนาคารหรือการชำระเงินระหว่างประเทศ ค่าดอกเบี้ยเพื่อการกู้ยืมทาง

⁴⁶ Ibid. section 352.

⁴⁷ Ibid. section 356.

ธุรกิจ เงินเดือนหรือค่าจ้างที่จ่ายให้กับพนักงาน ค่าเดินทาง ค่าไปรษณีย์ ค่าโทรศัพท์ ค่าปรึกษาผู้เชี่ยวชาญ

3. สิทธิที่จะหักค่าใช้จ่ายนี้สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับปีภาษีที่ล่วงมาแล้วและย้อนหลัง 4 ปี⁴⁸

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Fixed Sum Deductions)

กฎหมายประเทศอังกฤษอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ทั้งนี้เฉพาะเงินที่ได้จากการจ้างแรงงาน (Employment income) เท่านั้น หากเป็นเงินได้จากแหล่งอื่นๆ จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้⁴⁹ โดยอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะถูกกำหนดโดยความตกลงกันของกระทรวงการคลัง โดยกรมสรรพากรและกลุ่มของผู้เสียภาษีในแต่ละอาชีพ⁵⁰ โดยค่าใช้จ่ายดังกล่าวสามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินก่อนนำไปคำนวณภาระภาษีได้⁵¹ มีสาระสำคัญดังนี้

(1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงาน

1. ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ เป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยในแต่ละปีของผู้เสียภาษีในการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษา อุปกรณ์ในการทำงาน⁵²

2. อัตราในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้ กรมสรรพากรจะทำการตกลงกับผู้ประกอบอาชีพในแต่ละกลุ่มและจะกำหนดรายการที่สามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ สำหรับรายการอื่นๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ จะไม่สามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ เช่น สำหรับอาชีพค้าขายอาหารรายจ่ายทุกอย่างสามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ 60 ปอนด์ในแต่ละเดือน ส่วนอาชีพก่อสร้างจะหักค่าใช้จ่ายสำหรับช่างไม้รวม 140 ปอนด์ ซีเมนต์ก่อสร้าง หลังคา และแรงงานก่อสร้างรวม 80 ปอนด์ แรงงานทั่วไปและผู้ควบคุมงาน 60 ปอนด์ และค่าใช้จ่ายอื่นๆ รวม 120 ปอนด์⁵³

⁴⁸ Tax allowances and reliefs if you're self-employed. Retrieved November 17, 2012, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>

⁴⁹ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 328.

⁵⁰ Fixed Deduction. Retrieved November 17, 2012, from <http://www.qfinance.com/dictionary/fixed-deduction>

⁵¹ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 366.

⁵² หมายถึง เครื่องมือหรือเสื้อผ้าพิเศษสำหรับการทำงาน

⁵³ Other expenses: flat rate expenses: table of agreed amounts for 2008/09 onwards. Retrieved November 17, 2012, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM32712.htm>

3. ในกรณีที่นายจ้างเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายไปมากกว่าหรือเท่ากับอัตราในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายนี้ได้อีก

4. ในกรณีที่นายจ้างเป็นผู้จ่ายค่าใช้จ่ายไปบางส่วน ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนที่เหลือจากที่นายจ้างได้จ่ายไป

5. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาขึ้นอยู่กับมาตรา 330 (2)⁵⁴ ซึ่งหมายความว่าผู้เสียภาษีจะต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายเพียงวิธีเดียวคือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁵⁵

(2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไป

1. เป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาออกจากรายได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี โดยค่าใช้จ่ายดังกล่าวต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่

2. ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จะถูกกำหนดเป็นอัตรารายที่โดยกระทรวงการคลัง ซึ่งคำนวณจากค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยในแต่ละปีของผู้เสียภาษีที่ต้องจ่ายทั้งหมด เฉพาะค่าใช้จ่ายที่จำเป็นสำหรับการทำงานและมีความเกี่ยวข้องพันต่อเงินได้

3. การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาขึ้นอยู่กับมาตรา 330 (2) ซึ่งหมายความว่าผู้เสียภาษีจะต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายเพียงวิธีเดียวคือ หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁵⁶

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษนั้นเป็นการจะเก็บภาษีโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษี หรือ ตามความสามารถในการหาเงินได้ (Pay As You Earn) กฎหมายอังกฤษจึงอนุญาตให้มีการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ออกจากเงินได้พึงประเมินก่อนนำมาคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลต่างๆ แล้ว โดยมีอัตรากำหนดเป็นแบบก้าวหน้า

การหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายภาษีของประเทศอังกฤษแบ่งเป็น 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะ

⁵⁴ (2) If apart from this subsection—

(a) a deduction would be allowed under Chapter 4 of this Part (fixed allowances for employee's expenses) for a sum fixed by reference to any kind of expenses, and

(b) the employee would be entitled under another provision to a deduction for an amount paid in respect of the same kind of expenses, only one of those deductions is allowed.

⁵⁵ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 367.

⁵⁶ Ibid. section 368.

แบ่งเป็นสองแบบ คือ แบบแรก เป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงาน โดยรัฐจะเป็นผู้กำหนดร่วมกับกลุ่มอาชีพต่างๆ ว่าอาชีพนั้นๆ หักค่าใช้จ่ายรายการใดได้บ้างและหักได้ร้อยละเท่าไรต่อเดือน และแบบที่สองคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไป คือ การหักค่าใช้จ่ายในรายการที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ แต่ทั้งนี้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำงานเท่านั้น ซึ่งผู้เสียภาษียังต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบใดแบบหนึ่งเท่านั้น ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะมีเฉพาะเงินได้ที่เป็นเงิน ได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้น ส่วนเงินได้ประเภทอื่นๆ จะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น

3.2.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.2.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ในประเทศสหรัฐอเมริกาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง รัฐบาลส่วนใหญ่ และรัฐบาลท้องถิ่น ภาระภาษีเงินได้ที่ต้องเสียขึ้นอยู่กับอัตราภาษีที่กำหนดซึ่งอัตราภาษีจะสูงขึ้นตามจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับ

ผู้เสียภาษีต้องทำการประเมินภาษีด้วยตนเองและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยจะมีการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไปก่อนแล้วตลอดปีภาษี ปีภาษีของสหรัฐอเมริกาซึ่งกำหนดโดยรัฐบาลกลาง คือ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม โดยผู้เสียภาษียมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 15 เมษายนของปีถัดไป (ยกเว้นกรณีในวันที่ 15 เป็นวันหยุดราชการ)

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐอเมริกาและมีเงินได้ในรอบปีภาษีตามที่กำหนด หรือบุคคลต่างด้าวที่อาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 183 วันในปีภาษีนั้นๆ⁵⁷

เงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณภาษี คือเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ซึ่งก็คือ เงินได้รวมตลอดทั้งปีภาษีหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าลดหย่อนส่วนบุคคล รวมถึงหักค่าดอกเบี้ยจ่าย ค่าภาษีของรัฐ ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล และรายการอื่นๆ ออกแล้ว หรือ ที่เรียกว่า เงินได้สุทธิ เงินได้จำนวนดังกล่าวจะถูกนำมาคิดคำนวณภาระภาษี

เงินได้รวมทั้งปี หมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่ได้รับจากแหล่งใดๆ รวมถึง เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส ค่าธรรมเนียมในการให้บริการ ราคาขายสินค้าหรือรายได้ทางธุรกิจอื่นๆ กำไรจากการขายทรัพย์สิน ค่าเช่า ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าลิขสิทธิ์ บำนาญเลี้ยงชีพ ฯลฯ อย่างไรก็ตาม เงินได้บาง

⁵⁷ Income Tax in USA. Retrived November 18, 2012, from <http://www.immihelp.com/newcomer/income-tax-usa.html>

ประเภทอาจได้รับการยกเว้นภาษี เช่น ดอกเบี้ยพันธบัตร สิทธิประโยชน์จากเบี้ยประกันสังคม เงินประกันชีวิต มรดก⁵⁸

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาจะแบ่งบุคคลออกเป็น 5 ประเภทตามสถานะของบุคคล ได้แก่

- 1) โสด (Single) หมายถึงบุคคลที่ยังไม่สมรส หรือหย่าแล้วนับถึงวันสุดท้ายของปีภาษี
- 2) สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน (Married filing jointly) บุคคลที่สมรสแล้วและสถานะของการสมรสมีอยู่จนถึงสิ้นปีภาษี อาจยื่นแบบเสียภาษีร่วมกับคู่สมรส และหากคู่สมรสเสียชีวิตในระหว่างปีภาษีผู้เสียภาษียังคงสามารถยื่นแบบเสียภาษีร่วมกันสำหรับปีภาษีนั้นๆ
- 3) สมรสและแยกยื่นเสียภาษี (Married filing separately)
- 4) คู่สมรสเสียชีวิตระหว่างปีภาษี (Qualified widow (er)) เป็นกรณีที่คู่สมรสของผู้เสียภาษีได้เสียชีวิตลงในช่วงปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยผู้เสียภาษีและคู่สมรสได้ยื่นเสียภาษีร่วมกันไว้ในปีก่อนหน้า นอกจากนี้ทั้งคู่จะต้องมีบุตรร่วมกันอย่างน้อยหนึ่งคน หรือมีบุตรในฝ่ายที่เป็นผู้ยื่นเสียภาษีหลักอย่างน้อยหนึ่งคน
- 5) หัวหน้าครัวเรือน (Head of household) หมายถึง ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้สมรสและรับภาระจ่ายค่าใช้จ่ายในบ้านมากกว่ากึ่งหนึ่ง ซึ่งบ้านดังกล่าวนี้ต้องเป็นหลักแหล่งสำหรับเงินได้ และมีญาติของผู้เสียภาษีอยู่อาศัยอย่างน้อยหนึ่งคน

ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วก็อาจใช้สถานะนี้ได้หากว่ามีการแยกกันอยู่กับอีกฝ่ายตลอดระยะเวลาหกเดือนหลังของปีภาษี โดยผู้เสียภาษีต้องออกค่าใช้จ่ายเกินกว่ากึ่งหนึ่งของค่าใช้จ่ายทั้งหมดของบ้าน และต้องมีบุตรอยู่ในความดูแลอย่างน้อยหนึ่งคน⁵⁹

อัตราภาษีในการจัดเก็บจากบุคคลแต่ละสถานะจะมีความแตกต่างกัน ดังนี้

⁵⁸ Income Tax in United States. Retrieved November 18, 2012, from http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States#cite_note-2

⁵⁹ Tax Calculator. Retrieved November 18, 2012, from <http://www.dinkytown.net/java/Tax1040.html>

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁶⁰ ของประเทศสหรัฐอเมริกาปี ค.ศ. 2012⁶¹

สถานภาพ	เงินได้พึงประเมิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ⁶²	อัตราภาษี (ร้อยละ)
โสด	0 – 8,700	10
	8,701 – 35,350	15
	35,351 – 85,650	25
	85,651 – 178,650	28
	178,651 – 388,350	33
	388,351 ขึ้นไป	35
สมรสและขึ้นเสียภาษีร่วมกัน หรือคู่สมรสเสียชีวิตระหว่างปี ภาษี	0 – 17,400	0
	17,401 – 70,700	15
	70,701 – 142,700	25
	142,701 – 217,450	28
	217,451 – 388,350	33
	388,351 ขึ้นไป	35
สมรสและแยกขึ้นเสียภาษี	0 – 8,700	10
	8,701 – 35,350	15
	35,351 – 71,350	25
	71,351 – 108,725	28
	108,726 – 194,175	33
	194,176 ขึ้นไป	35

⁶⁰ ปี ค.ศ. 2012 จะเป็นปีสุดท้ายที่ประเทศสหรัฐอเมริกาใช้โครงสร้างอัตราภาษีดังกล่าว เนื่องจากในปี ค.ศ. 2013 จะมีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างอัตราภาษีเหลือเพียง 5 ช่วงอัตราภาษี ดังนี้ จากร้อยละ 10 เป็นร้อยละ 15 จากร้อยละ 25 เป็นร้อยละ 28 จากร้อยละ 28 เป็นร้อยละ 31 จากร้อยละ 33 เป็นร้อยละ 36 และจากร้อยละ 35 เป็นร้อยละ 39.5. ที่มา <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2012-Tax-Year.htm>

⁶¹ Tax Rates for the 2012 Tax Year. Retrieved 18, 2012, from <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2012-Tax-Year.htm>

⁶² 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 29.58 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2555. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย.

ตารางที่ 3.3 (ต่อ)

สถานภาพ	เงินได้พึงประเมิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ⁶³	อัตรากำไร (ร้อยละ)
หัวหน้าครอบครัว	0 – 12,400	10
	12,401 – 47,350	15
	47,351 – 122,300	25
	122,301 – 198,050	28
	198,051 – 388,350	33
	388,351 ขึ้นไป	38

3.2.2.2 การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

ก่อนที่จะนำรายได้ภาษีของผู้เสียภาษีทั้งหมดไปคำนวณภาระภาษีจะต้องนำมาหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของผู้เสียภาษีออกก่อน รวมถึงเงินเดือน ค่าเช่าและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจอื่นๆ ที่ได้จ่ายไป หรือค้างจ่าย ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายนี้จะมีผลทำให้ภาระภาษีของเสียภาษียลดลง การหักค่าใช้จ่ายในจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งเป็น 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deductions)

1) การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions)

ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ⁶⁴ และ
2. เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็น⁶⁵
3. เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางธุรกิจ
4. ที่ได้จ่ายไปหรือเกิดขึ้นระหว่างปีภาษี⁶⁶

⁶³ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 29.58 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 18 พฤศจิกายน พ.ศ. 2555. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย.

⁶⁴ หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่พบบ่อยและได้รับการยอมรับในอาชีพนั้นๆ.

⁶⁵ หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่เป็นประโยชน์และเหมาะสมต่อการค้าหรือธุรกิจ.

⁶⁶ Internal Revenue Code section 162 (a). Retrieved December 4, 2012, from http://en.wikipedia.org/wiki/Internal_Revenue_Code_section_162%28a%29

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นก็อาจไม่ได้รับอนุญาตให้หักได้ในปีที่จ่ายไปหรือปีที่ก่อนหน้านั้น และในบางกรณีก็อาจไม่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเลย⁶⁷

นอกเหนือจากการเป็น “ปกติและจำเป็น” ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่จะนำมาหักได้ยังต้อง “เหมาะสม” ซึ่งความเหมาะสมนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะเรื่อง เช่น ราคาค่าแพงสำหรับพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากลักษณะของการจ้างงานและพื้นที่ที่ไอร์แลนด์ซึ่งเป็นชุมชนแออัด⁶⁸

ผู้เสียภาษีต้องแยกค่าใช้จ่ายทางธุรกิจออกจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสามประเภท ได้แก่

(1) ค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้า

ในธุรกิจที่เป็นการผลิตหรือซื้อขายสินค้า ค่าใช้จ่ายส่วนนี้คือราคาต้นทุนของสินค้าที่ขายไปตลอดปีภาษี ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เป็นราคาต้นทุนของสินค้านี้จะถูกรวมไปกับราคาขายของสินค้า และต้นทุนดังกล่าวจะถูกหักออกจากรายรับตลอดปี เพื่อให้เหลือเพียงกำไรสุทธิจากการขายสินค้า หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายส่วนนี้ออก ก็จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายนี้ไปหักในส่วน of ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้อีก

ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ อาทิเช่น ค่าวัตถุดิบ รวมถึงการขนส่งสินค้า การเก็บรักษาสินค้า ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในโรงงาน เป็นต้น⁶⁹

(2) ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุน

ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของการลงทุนในธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุนจะถือว่าเป็นสินทรัพย์ในธุรกิจ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้แบ่งออกเป็นสามประเภท ได้แก่

1. ต้นทุนในการเริ่มต้นธุรกิจ
2. สินทรัพย์ทางธุรกิจ
3. ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุง

ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ อาทิเช่น การซื้อที่ดิน เฟอร์นิเจอร์ อาคาร เครื่องจักร รถบรรทุก เป็นต้น⁷⁰

⁶⁷ Deducting Business Expenses. Retrieved November, 21, from <http://www.irs.gov/publications/p535/ch01.html>

⁶⁸ Ordinary and Necessary Expenses. Retrieved November 22, 2012, from http://taxguide.completetax.com/text/Q13_2512.asp

⁶⁹ Deducting Business Expenses. Op.cit.

⁷⁰ Ibid.

(3) ค่าใช้จ่ายส่วนตัว หมายถึง ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำรงชีวิต และค่าใช้จ่ายในครอบครัว เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมบ้าน ค่าสาธารณูปโภคต่างๆ เป็นต้น

ในบางกรณีที่ค่าใช้จ่ายใดๆ มีความคาบเกี่ยวระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ โดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายส่วนตัวจะไม่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน อย่างไรก็ตาม หากค่าใช้จ่ายส่วนตัวบางอย่างถูกนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งสำหรับธุรกิจและเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนบุคคล และสามารถแบ่งค่าใช้จ่ายระหว่างธุรกิจและส่วนบุคคลได้ ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนธุรกิจนั้นออกได้

เช่น กู้ยืมเงินมาจำนวนหนึ่ง โดยใช้เงินดังกล่าวร้อยละ 70 เพื่อธุรกิจ และใช้เงินอีกร้อยละ 30 เพื่อการไปพักผ่อนกับครอบครัว ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายที่เป็นดอกเบี้ยร้อยละ 70 สำหรับการกู้ยืมได้⁷¹

กรณีที่ค่าใช้จ่ายส่วนตัวมีความคาบเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ อาจแยกออกได้ดังต่อไปนี้

(1) กรณีที่ผู้เสียภาษีใช้บ้านของตนเองเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจ ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายบางอย่างได้ เช่น ดอกเบี้ยจำนอง เบี้ยประกันภัย ค่าสาธารณูปโภค ค่าซ่อมแซมและค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

อย่างไรก็ตามการที่จะหักค่าใช้จ่ายในกรณีที่ใช้บ้านของตนเองเป็นส่วนหนึ่งของการประกอบธุรกิจได้ จะต้องเข้าองค์ประกอบ ดังนี้

(1.1) บ้านดังกล่าวจะต้องเป็นสถานที่ที่ใช้เฉพาะหรือเป็นปกติสำหรับการค้าหรือการประกอบธุรกิจ

(1.2) บ้านดังกล่าวต้องมีลักษณะประการใดประการหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1. เป็นสถานที่หลักในการประกอบธุรกิจ หรือ
2. ต้องเป็นสถานที่สำหรับพบ หรือตกลงกับลูกค้า หรือผู้ใช้บริการที่เป็นทางการปกติของการประกอบธุรกิจนั้นๆ หรือ
3. ต้องมีโครงสร้างที่แตกต่างหากจากส่วนที่อยู่อาศัย⁷²

ถ้ารายได้รวมของจากการใช้งานทางธุรกิจของบ้านเท่ากับหรือเกินกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดในธุรกิจ (รวมค่าเสื่อมราคา) ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการใช้บ้านได้

⁷¹ Ibid.

⁷² US Income Tax/Business Deduction. Retrieved November 21, 2012, from http://en.wikibooks.org/wiki/US_Income_Tax/Business_Deductions

ถ้ารายได้รวมจากการใช้งานธุรกิจของบ้านของมีจำนวนน้อยกว่าค่าใช้จ่ายทั้งหมดในธุรกิจ การหักค่าใช้จ่ายบางอย่างสำหรับการใช้งานทางธุรกิจของบ้านของคุณจะถูกจำกัด⁷³

(2) ค่าเดินทาง ค่าอาหาร และค่าบันเทิงใจ

ค่าเดินทาง ค่าที่พัก หมายถึง ค่าเดินทางหรือค่าที่พักนับแต่ผู้เสียภาษีออกจากรอบบ้าน⁷⁴ แต่ในกรณีที่ไม่มีที่พักแรม ค่าเดินทางจะหมายถึง ค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างที่ประกอบการแห่งหนึ่ง ไปยังที่ประกอบการอีกแห่งหนึ่ง แต่ไม่ใช่จากภูมิลำเนาของผู้เสียภาษีไปยังที่ประกอบการ⁷⁵

อย่างไรก็ตาม มีข้อจำกัดสำหรับค่าใช้จ่ายในการเดินทางหลายประการสำหรับลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee) ที่ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ อาทิเช่น บัตรโดยสารที่ราคาสูงกว่าปกติ หรือการเดินทางที่หรูหราเกินกว่าปกติ

ค่าใช้จ่ายเพื่อความบันเทิงไม่ใช่ค่าใช้จ่ายโดยตรงในการประกอบธุรกิจหรือหน้าที่การงาน โดยปกติจึงไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ แต่ค่าใช้จ่ายบางประการอาจนำมาหักออกได้หากเป็นค่าใช้จ่ายสำหรับการตอบแทนพนักงานหรือเป็นการให้บริการแก่ประชาชนทั่วไป

ค่าอาหาร และความบันเทิงที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้าง นายจ้างสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เพียงร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมด⁷⁶

(3) ยานพาหนะ คอมพิวเตอร์และโทรศัพท์ หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะกรณีที่ใช้มากกว่าร้อยละ 50 เป็นการใช้งานเพื่อธุรกิจ

(4) เครื่องแบบ หมายถึง เสื้อผ้าหรือเครื่องหมายถึงเป็นเสื้อผ้าเฉพาะสำหรับใส่ทำงาน และดูไม่เป็นปกติหากสวมใส่นอกเวลาทำงาน หากชุดทำงานเป็นชุดที่สามารถสวมใส่ในเวลาปกติได้ ก็จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายในส่วนนี้ได้ เช่น ชุดสูทของนายความ⁷⁷

โดยทั่วไปผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้เต็มจำนวนของค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ หากค่าใช้จ่ายนั้นเป็นไปตามเกณฑ์ คือ เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติและจำเป็นและไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่เป็นลักษณะทุน⁷⁸

⁷³ Publication 587 - Main Content. Retrieved November 21, 2012, from http://www.irs.gov/publications/p587/ar02.html#en_US_2011_publink1000226331

⁷⁴ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีที่ทำการประกอบธุรกิจเป็นของตนเอง “บ้าน” หมายถึง ภูมิลำเนาของผู้เสียภาษี แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้บ้านเป็นที่ประกอบการธุรกิจ “บ้าน” จะหมายถึง ที่ประกอบการธุรกิจดังกล่าว

⁷⁵ เช่น แพทย์สามารถหักค่าใช้จ่ายของการเดินทางระหว่างโรงพยาบาลและคลินิก แต่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายจากการเดินทางระหว่างบ้านและโรงพยาบาลหรือคลินิกได้

⁷⁶ US Income Tax/Business Deduction. Op.cit.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Deducting Business Expenses. Op.cit.

ตัวอย่าง ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ อาทิเช่น

1. ค่าโฆษณา
2. ค่าธรรมเนียมในการใช้บริการธนาคาร
3. ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับรถยนต์หรือรถบรรทุก
4. ค่านายหน้า
5. ราคาต้นทุนสินค้า
6. ค่าเสื่อมราคา
7. ค่าธรรมเนียมสำหรับสมาคมการค้า และองค์กรอื่นๆ ที่ไม่แสวงหากำไรและเกี่ยวข้องกับการค้า
8. ของขวัญที่ให้กับลูกค้า
9. ดอกเบี้ย
10. ค่าบริการทางกฎหมายของนักกฎหมาย
11. ค่าใช้จ่ายสำนักงาน
12. ค่าเช่า
13. ค่าใช้จ่ายในการเดินทาง
14. ค่าสาธารณูปโภค
15. ค่าจ้างพนักงาน เป็นต้น⁷⁹

อย่างไรก็ตามในการหักค่าใช้จ่ายนั้นยังมีความแตกต่างระหว่างการหักค่าใช้จ่ายของพนักงานหรือลูกจ้าง กับการหักค่าใช้จ่ายของผู้จ้างตนเอง ดังนี้

1.1) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับพนักงานหรือลูกจ้าง (Employee)

กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับการทำงานได้แต่มีข้อกำหนดว่าจะต้องมีค่าใช้จ่ายที่ระบุรายการได้อย่างน้อยร้อยละ 2 ของค่าแรงที่ได้รับ เช่น ได้รับค่าแรง 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ จะต้องปรากฏว่ามีรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการทำงานไม่น้อยกว่า 2,000 ดอลลาร์สหรัฐจึงจะขอหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการทำงานได้⁸⁰

รายการค่าใช้จ่ายที่หักได้สำหรับลูกจ้างหรือพนักงาน

- (1) หนังสือและสิ่งพิมพ์ที่เกี่ยวข้องกับการค้าหรือการทำงาน
- (2) ค่าธรรมเนียมต่างๆ เช่น ค่าองค์กรวิชาชีพ ค่าสหภาพแรงงาน ค่าใบอนุญาตต่างๆ

⁷⁹ List of Common Business Deductions. Retrieved November 22, 2012, from http://taxguide.completetax.com/text/Q13_2570.asp

⁸⁰ Deduction. Retrived November 21, 2012, from <http://www.jamesdance.com/deductions.htm>

(3) ค่าการศึกษาและการวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการปรับปรุงการทำงานหรือการปรับปรุงทักษะในการทำงาน

(4) อุปกรณ์และวัสดุ เช่น คอมพิวเตอร์ที่ใช้งานทางธุรกิจ สำหรับพนักงานต้องปรากฏว่าเป็นการใช้จ่ายเพื่อความสะดวกของนายจ้างและเป็นเงื่อนไขของการจ้างงาน

(5) ค่าใช้จ่ายสำหรับสำนักงานในบ้าน กรณีลูกจ้างต้องเป็นไปเพื่อความสะดวกของนายจ้าง

(6) ค่าอินเทอร์เน็ต กรณีลูกจ้างต้องเป็นไปเพื่อความสะดวกของนายจ้างและเป็นเงื่อนไขของการจ้างงาน

(7) ค่าใช้จ่ายในการหางาน ต้องเป็นการเปลี่ยนงานในสายอาชีพเดิมและไม่ใช่การหางานครั้งแรก

(8) ค่าอาหารและความบันเทิงที่เกี่ยวกับวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ทั้งนี้หักได้เพียงร้อยละ 50 ของค่าใช้จ่ายทั้งหมด และต้องมีการระบุวันที่ สถานที่ ค่าใช้จ่าย ผู้จ่าย และวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ และต้องมีใบเสร็จรับเงินสำหรับค่าใช้จ่ายที่เกินกว่า 75 ดอลลาร์สหรัฐ

(9) ค่าโทรศัพท์เคลื่อนที่ที่ใช้งานในธุรกิจ

(10) ค่าเดินทางและค่าขนส่ง เช่น ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน ค่าเดินทางระหว่างที่ทำงานมากกว่าหนึ่งแห่งในหนึ่งวัน

(11) ค่าเสื้อผ้าและอุปกรณ์ ได้แก่ เสื้อผ้าที่เป็นแบบเฉพาะในการทำงานเพื่อการป้องกันอันตรายจากการทำงาน และอุปกรณ์เพื่อความปลอดภัย เช่น หมวกแข็ง แวนตา รองเท้าและถุงมือ

(12) อื่นๆ เช่น ของขวัญราคาไม่เกิน 25 ดอลลาร์สหรัฐ ค่าหนังสือเดินทาง ค่าไปรษณีย์ ค่าพิมพ์และถ่ายเอกสาร ค่าเบี้ยประกันความรับผิดในอาชีพ เป็นต้น⁸¹

1.2) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้จ้างตนเอง (Self-Employed)⁸²

อัตราภาษีเริ่มต้นของผู้จ้างตนเองเท่ากับร้อยละ 15.3⁸³ และเงินได้พึงประเมินจำนวนที่ต่ำที่สุดหลังจากหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้วที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 106,800 ดอลลาร์สหรัฐ⁸⁴

⁸¹ List of Tax Deductions. Retrieved December 1, 2012, from <http://www.jamesdance.com/deductions.htm>

⁸² หมายถึง บุคคลที่ไม่ได้ทำสัญญาจ้างแรงงานกับบุคคลใดหรือองค์กรใด และมีอำนาจในการจัดการกิจการตนเอง.

ตามที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกากำหนด “ผู้จ้างตนเอง” หมายถึง บุคคลที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

- (1) บุคคลที่เป็นทั้งผู้รับเหมาอิสระหรือเจ้าของคนเดียวในการดำเนินธุรกิจ
- (2) บุคคลที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนบริษัท ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกำหนดรูปแบบของธุรกิจ
- (3) บุคคลที่เป็นจ่ายเงินเดือนให้ตนเองได้ในการดำเนินธุรกิจ⁸⁵

การหักค่าใช้จ่ายที่หักได้สำหรับผู้จ้างตนเอง

(1) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับธุรกิจได้ทั้งหมด โดยไม่มีค่าใช้จ่ายอย่างต่ำ

(2) ผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายรายการต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจได้โดยแยกค่าใช้จ่ายเป็น 6 หมวดหมู่ ดังต่อไปนี้

1. ค่าภาษีที่ได้จ่ายไปแล้ว ไม่ว่าจะจะเป็นเงินได้ที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นหรือโดยรัฐ ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าภาษีอสังหาริมทรัพย์

2. ค่าใช้จ่ายทางการแพทย์ ในกรณีที่มียารายจ่ายในการรักษาพยาบาลหรือ ทันตกรรม มากกว่าร้อยละ 7.5 ของภาษีเงินได้

3. ค่าใช้จ่ายในการทำงาน ในกรณีที่มียารายจ่ายสำหรับสภาพใดๆ

4. เงินบริจาคให้กับการกุศล ทั้งนี้ต้องมีใบเสร็จหรือหลักฐานในการบริจาค

5. ดอกเบี้ยจ่านองหรือดอกเบี้ยเงินกู้

6. ค่าใช้จ่ายอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน⁸⁶

(3) นอกจากค่าใช้จ่ายตามหมวดหมู่ดังกล่าวแล้ว ผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายอื่นๆ ได้อีก ดังนี้

1. ดอกเบี้ยเพื่อการกู้ยืมทางธุรกิจ

2. ค่าเล่าเรียนและค่าธรรมเนียมเพื่อการศึกษาที่สูงขึ้น ไม่เกิน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ

3. และหักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ 50 ของค่าภาษีสำหรับผู้ประกอบอาชีพอิสระ⁸⁷

⁸³ อัตราภาษีนี้นี้มาจากภาษีสำหรับความปลอดภัยของสังคมร้อยละ 12.4 ภาษีสำหรับการประกันสุขภาพ ร้อยละ 2.9.

⁸⁴ Self Employed Tax Deductions. Retrieved November 21, 2012, from <http://www.buzzle.com/articles/self-employed-tax-deductions.html>

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Self Employed Tax Deduction. Op.cit.

4. ค่าประกันสุขภาพ
5. ค่าเบี้ยประกันภัยทางธุรกิจ
6. ค่าเช่าทรัพย์สิน
7. ค่าเช่าสำนักงานและค่าสาธารณูปโภค
8. ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
9. ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ⁸⁸

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

นอกจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นแล้ว กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกายังอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายอีกแบบหนึ่ง ซึ่งเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนในการหักค่าใช้จ่าย และผู้เสียภาษีไม่ต้องมีหลักฐานในการจ่ายเงินตามรายการมาแสดง นั่นคือการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นแล้ว จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นเหมาได้อีก⁸⁹

จำนวนเงินที่กำหนดในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้จะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้ยื่นเสียภาษีและจำนวนเงินดังกล่าวสามารถเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอัตราเงินเฟ้อ ซึ่งโดยปกติแล้วจะมีการกำหนดจำนวนเงินมากขึ้นทุกปี เนื่องจากอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น⁹⁰

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปหรือเป็นคนตาบอดหรือทั้งสองอย่าง จำนวนเงินที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ จะมีการเพิ่มเติมเป็นพิเศษ⁹¹

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ List of Tax Deductions. Op.cit.

⁸⁹ What Are Standard Deduction. Retrieved December 6, 2012, from <http://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Deductions-and-Credits/What-Are-Standard-Tax-Deductions-/INF14448.html>

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Standard Deduction. Retrieved December 6, 2012, from <http://www.1040.com/federal-taxes/deductions/standard-deduction/>

ตารางที่ 3.4 อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี ค.ศ. 2012⁹²

สถานภาพ	อัตราการหักค่าใช้จ่าย (ดอลลาร์สหรัฐ)
โสด	5,950
หัวหน้าครอบครัว	8,700
สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน	11,900
สมรสและแยกยื่นเสียภาษี ⁹³	5,950
คู่สมรสเสียชีวิต	11,900
ยังอยู่ในความอุปการะ ⁹⁴	950 – 5,950

สำหรับผู้เสียภาษีที่มีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปและผู้เสียภาษีที่ตาบอดตามกฎหมาย จะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเพิ่มเติมดังนี้

1,450 ดอลลาร์สหรัฐสำหรับคนโสดหรือหัวหน้าครอบครัว

1,150 ดอลลาร์สหรัฐสำหรับผู้สมรสและยื่นเสียภาษี หรือสมรสแต่แยกยื่นเสียภาษี หรือที่คู่สมรสเสียชีวิตแล้ว⁹⁵

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจำกัดสิทธิเฉพาะบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น หากผู้เสียภาษีไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น ไม่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้⁹⁶

⁹² Standard Deduction (b). Retrieved December 6, 2012, from <http://taxes.about.com/od/deductionscredits/qt/standard.htm>

⁹³ ในการหักค่าใช้จ่าย ทั้งสองฝ่ายต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเดียวกัน กล่าวคือ หากฝ่ายหนึ่งเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น อีกฝ่ายก็ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นด้วย จะไม่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้. ที่มา แหล่งเดิม.

⁹⁴ หมายถึงผู้เสียภาษีที่ยังอยู่ในความอุปการะของผู้ปกครองหรือบิดามารดา

⁹⁵ Standard Deduction (b). Op.cit.

⁹⁶ How Much are Federal Income Tax Standard Deductions in 2012, 2013. Retrieved December 6, 2012, from <http://creditguide.hubpages.com/hub/Federal-Income-Tax-Standard-Deductions>

สรุป การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาในส่วนของรัฐบาลกลาง จัดเก็บโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยต้องนำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ ออกก่อน แล้วหักด้วยค่าลดหย่อน เหลือเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของประเทศสหรัฐอเมริกามีการหักค่าใช้จ่ายสองแบบซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายเพียงแบบเดียว ได้แก่ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) ซึ่งผู้เสียภาษีต้องมีหลักฐานการจ่ายเงินแต่ละรายการมาแสดงและค่าใช้จ่ายที่หักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับรายได้ และแบบที่สอง คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือการหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์มาตรฐาน (Standard Deductions) ซึ่งเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนสำหรับการหักค่าใช้จ่ายโดยผู้เสียภาษีไม่ต้องแสดงหลักฐานการจ่ายเงินแต่อย่างใด แต่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศสหรัฐอเมริกานี้มีความแตกต่างจากประเทศไทยตรงที่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอากรของไทยจะกำหนดเป็นอัตราร้อยละตามกิจการหรือธุรกิจหรืออาชีพที่แตกต่างกัน แต่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนตามสถานภาพของผู้เสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีประกอบอาชีพอะไร ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ในแนวทางเดียวกับการกำหนดค่าลดหย่อน

3.2.3 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายประเทศไทย⁹⁷

3.2.3.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยเป็นแบบอัตราก้าวหน้า โดยจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษี ผู้ที่มีรายได้สูงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2012 อยู่ระหว่างร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 40⁹⁸

⁹⁷ หมายถึงเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลกลาง.

⁹⁸ Japan Income Taxes and Tax Laws 2012. Retrieved March 27, 2013, from http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp

ตารางที่ 3.5 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น ปี ค.ศ. 2012⁹⁹

เงินได้พึงประเมิน (เยน ¹⁰⁰)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 1,950,000	5
1,950,001 – 3,300,000	10
3,300,001 – 6,950,000	20
6,950,001 – 9,000,000	23
9,000,001 – 18,000,000	33
18,000,001 ขึ้นไป	40

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะจัดเก็บจากผู้มีเงินได้จากค่าจ้างและผู้ประกอบอาชีพอิสระ ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ถาวรในประเทศญี่ปุ่น และผู้ที่มีรายได้ที่เกิดจากการทำงานในประเทศญี่ปุ่น¹⁰¹

การคำนวณภาษี คำนวณจากเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายต่างๆ เช่น ค่าเบี้ยประกันภัย ค่ารักษาพยาบาล ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ¹⁰²

เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท¹⁰³ คือ

1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน หมายถึง รายได้จากการจ้างงานรวมถึงเงินเดือนค่าจ้าง โบนัสและค่าตอบแทนอื่นๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน ประโยชน์ที่ได้รับในประเภทที่มาจากนายจ้าง รวมทั้งประโยชน์จากการที่นายจ้างที่ให้ใช้รถยนต์ ค่าเล่าเรียนสำหรับเด็ก เบี้ยประกันทางการแพทย์ และเงินบำนาญ แต่ประโยชน์ที่นายจ้างจ่ายให้บางอย่างจะได้รับการยกเว้นภาษี

เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ต้องเสียภาษีเท่ากับรายรับหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างงานดังกล่าวได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ 1 เยน เท่ากับประมาณ 0.30 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 27 มีนาคม 2556. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย

¹⁰¹ Ibid.

¹⁰² Taxes. Retrieved March 27, 2013, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>

¹⁰³ Worldwide Personal Tax Guide. Retrieved March 27, 2013, from http://www.expat.hsbc.com/1/PA_ES_Content_Mgmt/content/hsbc_expat/pdf/en/global_tax_navigator/going_to_japan.pdf

2) เงินได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง หมายถึง รายได้จากการประกอบอาชีพอิสระ อุตสาหกรรม ประมง การบริการที่เป็นอิสระ ฯลฯ¹⁰⁴ เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษีเท่ากับ รายได้ หักด้วยค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควรในการประกอบธุรกิจ

นอกจากนี้รวมถึงเงินปันผล ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก¹⁰⁵

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำได้โดยนำเงินได้ทั้งปีหักด้วยค่าใช้จ่ายที่ ก่อให้เกิดเงินได้ หักด้วยค่าลดหย่อน เงินประกันสังคม จะได้เงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี¹⁰⁶

3.2.2.2 การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น แบ่งออกเป็น 2 แบบ¹⁰⁷ คือ

1) การหักค่าใช้จ่ายตามที่จำเป็น (Necessary deductible expenses)

เป็นการหักค่าใช้จ่ายกรณีรายได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง ค่าใช้จ่ายที่ หักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ซึ่งค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือไม่ได้จะระบุไว้ในคู่มือการ คำนวณภาษีสำหรับผู้จ้างตนเองหรือทำงานที่บ้าน

2) การหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment income deduction)

เป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละคงที่ของเงินได้ โดยในแต่ละช่วงเงินได้จะสามารถ หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ไม่เท่ากัน ดังนี้

¹⁰⁴ 2011 Income Tax Guide. Retrieved March 28, 2013, from <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2011/pdf/43.pdf>

¹⁰⁵ Worldwide Personal Tax Guide. Op.cit.

¹⁰⁶ How Japanese Income Tax is Calculated. Retrieved March 28, 2013, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>

¹⁰⁷ 2011 Income Tax Guide. Op.cit.

ตารางที่ 3.6 อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้จากการทำงาน¹⁰⁸

เงินได้พึงประเมิน (เยน)	อัตราการหักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ)
650,000 – 1,800,000	40
1,800,001 – 3,600,000	30
3,600,001 – 6,600,000	20
6,600,001 – 10,000,000	10
10,000,001 ขึ้นไป	5 แต่ไม่เกิน 2,200,000 เยน ¹⁰⁹

3.3 เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายไทย และกฎหมายต่างประเทศ

3.3.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับประเทศอังกฤษ สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

3.3.1.1 พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประเทศไทยและประเทศอังกฤษใช้หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการเดียวกัน คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ จัดเก็บภาษีจากบุคคลที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่านั้น ทั้งนี้ หากบุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินต่ำกว่าที่กฎหมายกำหนด บุคคลนั้นก็ไม่ต้องเสียภาษี อย่างไรก็ตาม กฎหมายภาษีประเทศอังกฤษไม่มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิบางจำนวนอย่างเช่นประเทศไทย แต่จะมีการยกประเภทแหล่งเงินได้ของเงินได้สุทธิขั้นต่ำสุดเพื่อการจัดเก็บภาษีในอัตราที่แตกต่างกัน

อัตราภาษีที่ทั้งสองประเทศจัดเก็บเป็นแบบอัตราก้าวหน้าเหมือนกัน แต่ประเทศอังกฤษมีอัตราภาษีน้อยอัตรากว่าประเทศไทย

¹⁰⁸ Worldwide Personal Tax Guide. Op.cit.

¹⁰⁹ นับตั้งแต่ปี 2013 เพดานในการหักค่าใช้จ่ายจะเปลี่ยนเป็น 2,450,000 เยน.

เนื่องจากหลักการจัดเก็บภาษีของทั้งสองประเทศเป็นการจัดเก็บโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี วิธีคำนวณภาษีจึงมีลักษณะเหมือนกัน คือ นำเงินได้ตลอดทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ออก แล้วหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล เหลือเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ของประเทศอังกฤษมีหลักเกณฑ์ที่แตกต่างจากประเทศไทย ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

โดยสรุปแล้ว หลักการจัดเก็บภาษีและการคำนวณภาษีของประเทศไทยและประเทศอังกฤษมีความเหมือนกันคือจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี โดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อนเพื่อให้ได้เงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับความสามารถในการจ่ายมากที่สุด

3.3.1.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

(1) พิจารณารูปแบบในการหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษแบ่งออกเป็น 2 รูปแบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses Deductions) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Fixed Sum Deductions)

กฎหมายภาษีประเทศอังกฤษจะแบ่งแหล่งเงินได้ออกเป็น 2 แหล่งใหญ่ๆ คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee) และเงินได้จากการจ้างตนเอง (Self-Employed) โดยเงินได้จากทั้งสองแหล่งนี้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงานสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก็ได้ แต่สำหรับผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเองจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น ไม่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

หลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นนั้นจะคล้ายกับประเทศไทย กล่าวคือ ผู้มีเงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงานจะหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการทำงานหรือเกี่ยวกับเงินที่ได้รับจากการจ้างงานเท่านั้น ส่วนผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเองต้องแยกค่าใช้จ่ายออกเป็น 3 ประเภท คือ ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุน (Capital Expenses) ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) และค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Expenses) ซึ่งค่าใช้จ่ายที่หักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจเท่านั้น

สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังที่กล่าวไปแล้วว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment income) เท่านั้นที่จะสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ เงินได้จากแหล่งอื่นๆ จะหักต้องค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น นอกจากนี้ กฎหมายประเทศอังกฤษยังแบ่งการหัก

ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาออกเป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงาน และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไป

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงานเป็นการกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยในแต่ละปีของผู้เสียภาษีในการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษา อุปกรณ์ในการทำงาน ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไปเป็นการการหักค่าใช้จ่ายในรายการที่นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ โดยกำหนดเป็นอัตรากึ่งหนึ่งของค่าใช้จ่ายที่จำเป็นสำหรับการทำงานและมีความเกี่ยวข้องพันต่อเงินได้ ซึ่งคำนวณจากค่าใช้จ่ายโดยเฉลี่ยในแต่ละปีของผู้เสียภาษีที่ต้องจ่ายทั้งหมด ผู้เสียภาษีต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบใดแบบหนึ่งแต่เพียงแบบเดียว

จะเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายประเทศอังกฤษแบ่งออกเป็น 2 แบบ เช่นเดียวกับประเทศไทย คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่มีความแตกต่างกัน คือ ตามกฎหมายไทยเงินได้ไม่ว่าจากการจ้างแรงงานหรือการจ้างตนเองสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ แต่สำหรับประเทศอังกฤษเงินได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ แต่เงินได้จากการจ้างตนเองต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น อีกทั้งในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก็ยังแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงาน และ ค่าใช้จ่ายทั่วไป ซึ่งผู้เสียภาษียังต้องคำนวณและเลือกหักค่าใช้จ่ายเพียงแบบใดแบบหนึ่ง

(2) พิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษมีการกำหนดเป็นจำนวนเงิน (ปอนด์) ที่จะหักได้ต่อเดือน ไม่ได้กำหนดเป็นอัตราร้อยละเหมือนประเทศไทย และกำหนดโดยความตกลงกันระหว่างกรมสรรพากรกับผู้ประกอบอาชีพแต่ละกลุ่ม และมีการเปลี่ยนแปลงอัตราในทุกๆ ปีตามสภาพเศรษฐกิจ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษจึงมีความใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายจริง และมีความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่ายมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทย

นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษไม่ได้กำหนดเป็นอัตราร้อยละที่หักได้แต่กำหนดเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนตายตัว จึงไม่มีปัญหาเรื่องการละเมิดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดิ่ง เพราะไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีรายได้น้อยหรือรายได้สูงก็สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เท่ากัน ทำให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีเท่ากัน

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเป็นรูปแบบที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำเนื่องจากกำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นอัตราร้อยละ และไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย แต่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษมีการแยกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้สองแบบ และในส่วนที่เป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล ซ่อมแซม บำรุงรักษา อุปกรณ์ในการทำงานนั้นมีการกำหนดว่าค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับอะไรบ้างที่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ การหักค่าใช้จ่ายตามกฎหมายอังกฤษจึงน่าจะมีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทย

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษไม่ได้กำหนดค่าใช้จ่ายที่หักได้เป็นอัตราร้อยละแต่กำหนดเป็นจำนวนเงิน และมีการปรับเปลี่ยนในทุกๆ ปี ดังนั้น จึงน่าจะมี ความใกล้เคียงจำนวนค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยกว่า

ส่วนในประเด็นเรื่องความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้เสียภาษีนั้น เนื่องจาก ตามกฎหมายอังกฤษกำหนดให้เฉพาะรายได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ส่วนรายได้จากการจ้างตนเองไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แต่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายอังกฤษจึงไม่น่าที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเหมือนกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทย เพราะการจำกัดเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้สูงได้

3.3.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

- (1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- (2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

3.3.2.1 พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกา นั้นใช้หลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay) เช่นเดียวกัน แต่การกำหนดอัตราภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการกำหนดตามสถานะของผู้เสียภาษี โดยกำหนดอัตราภาษีส่วนเพิ่มของแต่ละสถานะให้มีความแตกต่างกัน กล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาคำนึงถึงความสามารถในการจ่ายมากกว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย เพราะถึงแม้ว่าในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยจะมีการกำหนดค่าลดหย่อนส่วนบุคคลให้กับบุคคลสถานะต่างๆ เช่น ค่าลดหย่อนส่วนบุคคลของภรรยา ค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรส ค่าลดหย่อนสำหรับบุตร หรือค่าลดหย่อนสำหรับบุพการี แต่ค่าลดหย่อนดังกล่าวก็มิได้มีการปรับเปลี่ยนไปตามสภาวะเศรษฐกิจจึงไม่สามารถช่วยให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่ายเท่าที่ควร ดังนั้น การจัดเก็บภาษีโดยการกำหนดอัตราภาษีแตกต่างกันไปตามสถานะของบุคคลผู้เสียภาษีตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาจึงน่าจะสอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่ายมากกว่า

3.3.2.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

(1) พิจารณารูปแบบในการหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) และ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

การหักค่าใช้จ่ายตามรายการมีหลักการเดียวกันกับการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามกฎหมายไทย คือ ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักได้นั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับรายได้ส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะเป็นทุนและค่าใช้จ่ายส่วนตัวไม่สามารถนำมาหักได้ ค่าใช้จ่ายนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควร นอกจากนั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมอีกด้วย

กฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งแหล่งเงินได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากการจ้างแรงงานและเงินได้จากการจ้างตนเอง โดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามรายการที่แตกต่างกัน และมีรายการค่าใช้จ่าที่หักได้โดยละเอียดจึงไม่มีปัญหาในการตีความว่าค่าใช้จ่าใดหักได้หรือไม่ การกำหนดรายละเอียดและหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายเช่นนี้จะเป็นการสนับสนุนการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจ่ายเป็นอย่างดีส่งผลให้ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาจะเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่หักค่าใช้จ่ายได้ซึ่งจำนวนเงินดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้เสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีจะประกอบอาชีพอะไร ซึ่งผู้วิจัยคาดว่า การที่กำหนดจำนวนเงินในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามสถานะผู้เสียภาษีเช่นนี้ก็เพื่อให้เป็นการสอดคล้องกับรูปแบบอัตราภาษีที่จัดเก็บตามความแตกต่างของสถานะของผู้เสียภาษี และคำนึงถึงภาระค่าใช้จ่ายในความรับผิดชอบของแต่ละบุคคลเป็นหลักมากกว่าคำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินได้ ทั้งนี้ เพราะหากต้องการหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินได้ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายตามรายการซึ่งกฎหมายภาษีก็นำหนดรายละเอียดไว้แล้วว่าค่าใช้จ่ายใดที่สามารถหักได้ แต่หากเป็นผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยเช่นผู้ที่มีการจ้างแรงงาน การเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายหรือการทำบัญชีจะก่อให้เกิดภาระและรายจ่ายมากขึ้นก็เลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามรายการ

(2) พิจารณาลักษณะความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการกำหนดเป็นจำนวนเงิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ไม่ได้กำหนดเป็นอัตราร้อยละเหมือนประเทศไทย และไม่ได้กำหนดตามประเภทของเงินได้ แต่กำหนดตามสถานะของผู้เสียภาษีซึ่งสอดคล้องกับการกำหนดอัตราภาษีที่กำหนดตามสถานะผู้เสียภาษีเช่นกัน การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศไทยจึงไม่ได้คำนวณอัตราการหักค่าใช้จ่ายจากการประมาณการค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ในแต่ละปีของแต่ละอาชีพ แต่ประมาณการจากรายจ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนต้องจ่ายไปในแต่ละปีอันเนื่องมาจากภาระที่แตกต่างกันไปในแต่ละสถานะ

หากพิจารณาในแง่ของความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีแล้ว เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยจัดเก็บตามประเภทของสถานะบุคคล การกำหนดจำนวนเงินในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้มีความแตกต่างกันในแต่ละสถานะและมีการเปลี่ยนแปลงตามอัตราเงินเฟ้อก็ย่อมที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเพราะไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีรายได้น้อยหรือรายได้สูงก็สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เท่ากันหากมีสถานะทางภาษีเหมือนกัน

อย่างไรก็ตามการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาไม่สามารถนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยมีการแยกประเภทเงินได้แล้วกำหนดอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายตามประมาณการค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภท การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของไทยจึงมีหลักการอยู่บนค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ ไม่เหมือนกับสหรัฐอเมริกาที่แยกการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ให้หักตามรายการ

แต่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ได้คำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้แต่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายทั้งหมดตามสถานะของบุคคลมากกว่า

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นการประมาณการค่าใช้จ่ายทั้งหมดในแต่ละปีตามสถานะของผู้เสียภาษีโดยไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการหักค่าใช้จ่ายไว้แต่อย่างใด เพียงแค่ผู้เสียภาษีมีสถานะในการยื่นเสียภาษีตามที่กำหนดไว้เท่านั้นก็จะสามารถขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในจำนวนที่กำหนด ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและ การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจึงต่ำ เพราะไม่ต้องมีการจัดทำบัญชี ไม่ต้องมีการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือหักไม่ได้

ส่วนในประเด็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายตามสถานะของผู้เสียภาษีจึงไม่มีกรณีที่ผู้เสียภาษีปรับเปลี่ยนกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง อย่างไรก็ตาม อาจมีประเด็นที่ผู้เสียภาษีพยายามหลบหลีกภาษีด้วยการเปลี่ยนสถานะตนเองให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง เช่น จากคนโสดไปเป็นหัวหน้าครอบครัว ซึ่งเป็นปัญหาเดียวกันกับการจัดเก็บภาษี จากกลุ่มสมรสของไทยก่อนมีคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

3.3.3 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศญี่ปุ่น สามารถแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

(1) พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

3.3.3.1 พิจารณาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นใช้หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลักการเดียวกัน คือ การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ คนที่มีรายได้สูงจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าคนที่มียาได้ต่ำ

อัตรารายได้ที่ทั้งสองประเทศจัดเก็บเป็นแบบอัตราก้าวหน้าเหมือนกัน แต่ประเทศญี่ปุ่นมีอัตรารายได้มากกว่าประเทศไทย และมีอัตรารายได้สูงสุดสูงกว่า คือ ร้อยละ 40

วิธีคำนวณภาษีของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมีลักษณะเหมือนกัน คือ นำเงินได้ตลอดทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ออก แล้วหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล เหลือเป็นเงินได้

สุทธินำมาคำนวณภาษี อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น มีลักษณะที่แตกต่างจากประเทศไทย ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

โดยสรุป หลักการจัดเก็บภาษีและการคำนวณภาษีของประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่น มีลักษณะเหมือนกันคือจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษีโดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหลักจากหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน

3.3.3.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

(1) พิจารณารูปแบบในการหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่นแบ่งออกเป็น 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายที่จำเป็น (Necessary deductible expenses) และการหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment income deduction)

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรตามกฎหมายญี่ปุ่น ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักได้นั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่เกี่ยวข้องกับรายได้ และค่าใช้นั้นต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควรด้วย ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายแบบนี้จะใช้กับเงินได้จากการประกอบธุรกิจและเงินได้จากการจ้างตนเองเท่านั้น

กฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่นแบ่งแหล่งเงินได้ออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากการจ้างแรงงานและเงินได้จากการจ้างตนเองโดยกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกัน ซึ่งรายได้จากการจ้างตนเองและการประกอบธุรกิจต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ซึ่งกฎหมายภาษีของประเทศไทยจะมีการกำหนดว่ารายจ่ายตามรายการใดบ้างที่สามารถนำมาหักได้

ส่วนรายได้จากการจ้างแรงงานจะใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงานซึ่งมีลักษณะคล้ายกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศไทย คือ หักค่าใช้จ่ายเป็นอัตราร้อยละที่แน่นอน แต่มีความแตกต่างกัน คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของไต้หวันใช้ได้กับรายได้จากการจ้างแรงงานและการจ้างตนเอง และไม่มีการแบ่งช่วงของอัตราร้อยละที่หักได้ตามระดับของรายได้ แต่การหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment income deduction) ของญี่ปุ่นใช้กับรายได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้น จะไม่ใช้กับรายได้จากการประกอบธุรกิจและจากการจ้างตนเอง นอกจากนี้ อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทยก็จะแบ่งเป็นหลายอัตราตามรายได้ของผู้เสียภาษี ยิ่งผู้เสียภาษีมีรายได้สูง อัตราการหักค่าใช้จ่ายก็จะน้อยลง และอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายของผู้ที่มีรายได้ในระดับสูงสุดจะมีเพดานในการหัก

(2) พิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายญี่ปุ่น¹¹⁰ มีการกำหนดเป็นอัตราร้อยละเหมือนประเทศไทย แต่มีความแตกต่างกันตรงที่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายญี่ปุ่นมีการกำหนดอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันในแต่ละระดับรายได้ โดยผู้มีรายได้สูงจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ต่ำกว่าผู้มีรายได้น้อย ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของไทย เพราะผู้มีรายได้สูงจะไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้น้อย เพราะยังมีรายได้สูงอัตราร้อยละที่หักค่าใช้จ่ายได้ก็ยิ่งน้อยลง

(3) พิจารณาหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยเป็นรูปแบบที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำเนื่องจากกำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นอัตราร้อยละและไม่มีการกำหนดหลักเกณฑ์และรายละเอียดเกี่ยวกับค่าใช้จ่าย ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายญี่ปุ่นก็กำหนดเป็นอัตราร้อยละที่หักได้และไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของการหักค่าใช้จ่ายไว้แต่อย่างใด เพียงแต่ผู้เสียภาษีจะต้องแยกหักค่าใช้จ่ายตามรายได้ในแต่ละช่วงเนื่องจากไม่ได้ใช้อัตราร้อยละเดียวกันหมดในทุกช่วงรายได้ ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจึงอาจสูงกว่าของไทยเล็กน้อย

ส่วนในแง่ของรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายญี่ปุ่นจะกำหนดเป็นอัตราร้อยละเหมือนไทย แต่ตามที่กล่าวไปแล้วว่าอัตราร้อยละที่หักได้ในแต่ละช่วงรายได้ไม่เท่ากัน ยิ่งผู้เสียภาษีมีรายได้สูงก็ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยลงจึงทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีน้อยกว่าของไทย

ส่วนในประเด็นเรื่องความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนการตัดสินใจของผู้เสียภาษีนั้น เนื่องจาก ตามกฎหมายญี่ปุ่นกำหนดให้เฉพาะรายได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ ส่วนรายได้จากการจ้างตนเองไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แต่ต้องหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นและสมควรเท่านั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายญี่ปุ่นจึงไม่น่าที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจเหมือนกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทย เพราะการจำกัดเฉพาะเงินได้จากจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้สูงได้

¹¹⁰ การหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment income deduction).

บทที่ 4

วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในบทนี้ผู้วิจัยจะได้วิเคราะห์เปรียบเทียบการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในแง่ของความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพื่อที่จะนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยให้เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ โดยแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักควมมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์ปัญหาการวินิจฉัยประเภทของเงินได้กับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรของไทย

4.1 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่าหลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติ ซึ่งหลักการของความยุติธรรมนั้นจะต้องมีทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมายและในส่วนของการบริหารและวิธีการจัดเก็บ และตามที่ได้กล่าวในบทที่ 3 ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ (Deductible Expenses) 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือการจ้างตนเองจะมีอัตราร้อยละที่หักได้มากกว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน จึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

(2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการละเมิดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวดิ่ง

4.1.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay)

4.1.1.1 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากรณีเงินได้ที่มีแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน

เงินได้ที่ทำการจัดเก็บภาษีสามารถแบ่งออกเป็นกลุ่มใหญ่ๆ ตามลักษณะการได้มา เป็น 3 กลุ่ม ได้แก่

เงินได้จากการจ้างแรงงาน (A Wage Earner) หรือเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ได้แก่ ค่าจ้าง เงินเดือน ผลประโยชน์ใดๆ นอกเหนือจากเงินเดือนหรือค่าจ้างปกติ เงินบำนาญ ผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทุนประกันสังคม¹

เงินได้จากการจ้างตนเอง (A Self-Employed Income) หรือเจ้าของธุรกิจ (A Business Income) เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจที่ต้องใช้ทั้งแรงกาย ความรู้ความสามารถและทรัพย์สินประกอบกัน²

เงินได้จากทรัพย์สินหรือเงินได้ที่ไม่ได้หามาด้วยน้ำพักน้ำแรง (Unearned Income)³ เป็นเงินได้ในลักษณะที่เป็นผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจ หรือเป็นเงินได้ในลักษณะดอกผลทางนิติบัญญัติที่ออกจากรายได้จากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว⁴

กฎหมายอากรได้กำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากเงินได้ทั้งสามประเภทนี้แตกต่างกัน กล่าวคือ เงินได้จากการจ้างตนเองหรือการเป็นเจ้าของธุรกิจสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้มากกว่าเงินได้จากการจ้างแรงงาน และเงินได้จากทรัพย์สินหรือเงินได้ที่ไม่ได้หามาด้วยน้ำพักน้ำแรงไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เลย

¹ เอกรัฐ คงมี. (2551). การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย. หน้า 15.

² พล ธีรคุปต์. (2554). บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูง: หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

³ เงินได้จากการจ้างตนเอง ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3, 6, 7 และ 8 เงินได้จากการจ้างแรงงาน ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 และ 5.

⁴ บล็อกภาษีจ้างตน. ว่าด้วยเรื่องของ การออม การวางแผนภาษี และ มนุษย์เงินเดือน ตอนที่ 4: รู้จักกับค่าลดหย่อน. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2555, จาก <http://tax.bugnoms.com/tag/ประเภทของค่าลดหย่อน/2/>.

การที่กฎหมายกำหนดไว้เช่นนี้มีเหตุผลสองประการ ได้แก่

1) ผู้ที่จ้างตนเองหรือเจ้าของธุรกิจส่วนตัวมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มากกว่าผู้ที่เป็นลูกจ้างหรือพนักงาน เช่น ผู้เป็นเจ้าของกิจการรับเหมาก่อสร้างย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มากกว่าลูกจ้างที่เป็นคนงานก่อสร้าง หรือเจ้าของกิจการ โรงพยาบาลย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มากกว่าลูกจ้างที่เป็นแพทย์ หรือแพทย์ที่เป็นเจ้าของคลินิกย่อมมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่าแพทย์ที่เป็นลูกจ้างในโรงพยาบาล⁵

2) ผู้ซึ่งมีเงินได้จากทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นดอกเบี้ย เงินปันผล และเงินได้จากการออม และจากเงินลงทุน ไม่น่ามีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้

เหตุผลดังกล่าว มีนักวิชาการภาษีที่กล่าวสนับสนุน เช่น

วิกเตอร์ ทูรอนยี (Victor Thuronyi) กล่าวว่า “โดยลักษณะของการจ้างแรงงาน ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดขึ้น โดยลูกจ้างมีค่อนข้างน้อย เนื่องจากนายจ้างเป็นผู้กำหนดเงื่อนไขการจ้าง”⁶

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ นอบส์ (James and Nobes) กล่าวว่า “การปฏิบัติที่เข้าข้างเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงน่าจะมีเหตุผลมาจากความจริงที่ว่า ค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ดังกล่าวมีมากกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้จากการลงทุน”⁷

เนื่องจากหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษีมีหลักว่าผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้⁸ ดังนั้น หากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้มีความแตกต่างกันตามที่มาของแหล่งรายได้ที่แตกต่างกัน การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่แตกต่างกัน จึงไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

4.1.1.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กรณีแหล่งที่มาของเงินเหมือนกัน แต่แตกต่างในประเภทของเงินได้

จากการที่ได้ศึกษามาแล้วในบทที่ 3 ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากรายได้นั้นมีความแตกต่างกัน คือ เงินได้จากการจ้างแรงงานนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่

⁵ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 155.

⁶ Victor Thuronyi. (2003). *Comparative Tax Law*. อ้างถึงใน จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 155.

⁷ Simon James and Christopher Nobes. (2000). *The Economic of Taxation*. อ้างถึงใน จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 156.

⁸ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 22-23.

น้อยกว่าเงินได้จากอาชีพอิสระหรือจากการจ้างตนเอง และการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้เนื่องมาจากเหตุผลดังที่กล่าวไปแล้ว

อย่างไรก็ตามในระหว่างเงินได้จากอาชีพอิสระหรือจากการจ้างตนเองด้วยกัน ประเภทเงินได้ที่แตกต่างกันกฎหมายก็กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่แตกต่างกันเช่นกัน ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ตัวอย่างที่ 1

ถ้ามีเงินได้เท่ากันนายความจะจ่ายภาษีมากกว่าผู้รับเหมา⁹ ทั้งนี้เพราะอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพนายความ (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)) น้อยกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ของผู้รับเหมา (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7))¹⁰

ตัวอย่างที่ 2

ถ้ามีเงินได้เท่ากันนายความจะจ่ายภาษีมากกว่าแพทย์ เพราะอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับนายความน้อยกว่าอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับแพทย์ แม้ว่าเงินได้พึงประเมินของนายความและแพทย์เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทเดียวกัน¹¹

ตัวอย่างที่ 3

ถ้ามีเงินได้เท่ากัน คนที่มีเงินได้จากการโอน (ขาย) สิทธิในผลงานการประพันธ์ (เงินได้จากการโอนลิขสิทธิ์) จะจ่ายภาษีน้อยกว่าคนที่มีเงินได้จากการโอน (ขาย) สิทธิบัตรเนื่องจากผู้มีเงินได้จากการโอนลิขสิทธิ์สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ในขณะที่ผู้มีเงินได้จากการโอนสิทธิบัตรไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใดๆ ได้¹²

โดยเฉพาะตัวอย่างที่ 3 จะเห็นได้ว่าสิทธิบัตรนั้นเป็นสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาทำนองเดียวกับลิขสิทธิ์ซึ่งมีความสำคัญและจำเป็นต่อเศรษฐกิจของรัฐไม่น้อยไปกว่ากัน อีกทั้งสิทธิบัตรก็มีต้นทุนในการได้มาเช่นเดียวกับลิขสิทธิ์ เพราะผู้เป็นเจ้าของสิทธิบัตรต้องใช้เวลาและ

⁹ ทั้งนี้ เฉพาะกรณีที่ยังจ่ายอย่างอื่น เช่น การสมรส การหักค่าลดหย่อน เหมือนกัน.

¹⁰ วิชาชีพนายความหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 ส่วนผู้รับเหมาหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 70.

¹¹ วิชาชีพนายความหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 ส่วนแพทย์หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60.

¹² มาตรา 42 ตรี เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท.

เสียค่าใช้จ่ายในการลงทุนในการคิดค้น วิจัย พัฒนานวัตกรรมใหม่ๆ อีกทั้งเจ้าของสิทธิบัตรต้องใช้ เวลาและออกค่าใช้จ่ายในการดำเนินการจดสิทธิบัตรเพื่อขอรับความคุ้มครองจากกรมทรัพย์สินทาง ปัญญา ซึ่งเจ้าของลิขสิทธิ์จะไม่มีค่าใช้จ่ายดังกล่าว เนื่องจากเจ้าของลิขสิทธิ์จะได้รับความคุ้มครอง ทันทีเมื่อสร้างสรรค์งานอันมีลิขสิทธิ์¹³ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในกรณีเงิน ได้จากการ โอน ลิขสิทธิ์กับเงิน ได้จากการการ โอนสิทธิบัตร จึงเป็นตัวอย่างที่สะท้อนความไม่เป็นธรรมในการ จัดเก็บภาษีในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เป็นอย่างดี

จากตัวอย่างทั้งหมดข้างต้น จะเห็นได้ว่าการที่เงินได้เท่ากัน และเป็นเงินได้ที่ได้มาจาก อาชีพอิสระหรือการจ้างตนเองเหมือนกัน แต่ภาระในการจ่ายภาษีแตกต่างกันเป็นการขัดต่อหลัก ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน เนื่องจากหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีตาม แนวนอน คือ บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียาขี้ได้เท่ากัน ควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน¹⁴

นอกจากนี้ หากกล่าวว่าแม้เป็นเงินได้จากอาชีพอิสระหรือจากการจ้างตนเองเหมือนกัน แต่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้มีความแตกต่างกันจึงให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่แตกต่างกัน ก็มีปัญหาว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้ดังกล่าวมีความแตกต่างกันจริงหรือไม่ แค่นั้น และอัตรา การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่กำหนดไว้นั้นสอดคล้องกับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงิน ได้จริงหรือไม่ ตัวอย่างของปัญหานี้ที่เห็น ได้ชัดคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากเงิน ได้จากโอนลิขสิทธิ์กับเงิน ได้จากการโอนค่าสิทธิอื่นๆ ซึ่งมีความแตกต่างกัน แต่ในความเป็นจริงแล้วสิทธิในทรัพย์สินทาง ปัญญาทุกชนิดได้มาด้วยการลงทุน ไม่ว่าจะเป็นการใช้ความคิดสร้างสรรค์ ค่าใช้จ่ายในการซื้อ อุปกรณ์ การค้นคว้า วิจัย ออกแบบ ฯลฯ แต่กฎหมายกลับให้เงิน ได้จากการ โอนลิขสิทธิ์เท่านั้นที่หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

4.1.1.3 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความสอดคล้องกับหลัก ความสามารถในการจ่าย

การจัดเก็บภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาใช้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้ หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) ซึ่งตามหลักความสามารถในการเสีย ภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้ที่มีความสามารถ ในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะ จ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคน

¹³ จีระศักดิ์ รัตจันทร์ ค (2555). สิทธิบัตร: หลักกฎหมายและแนววิธีปฏิบัติเพื่อการคุ้มครองการ ประดิษฐ์และการออกแบบผลิตภัณฑ์. หน้า 350-352.

¹⁴ จีระศักดิ์ รัตจันทร์ ค เล่มเดิม. หน้า 29.

ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้¹⁵

(1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจทำให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง

เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ต้องมีหลักฐานแสดงค่าใช้จ่ายใดๆ ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียearsจ่ายที่จ่ายจริงน้อยกว่าอัตราที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ผู้เสียภาษีก็น่าจะเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาซึ่งทำให้เป็นการหักค่าใช้จ่ายที่เกินจริง เงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายจึงน้อยกว่าความสามารถในการจ่ายที่แท้จริง อีกทั้งยังเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วย

ตัวอย่างเช่น

นายแดงคน โสดเป็นผู้รับเหมาก่อสร้างซึ่งตามกฎหมายสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 70 ใน ปี พ.ศ. 2555 นายแดงมีรายได้ 500,000 บาท และมีค่าใช้จ่าย 300,000 บาท แต่ นายแดงเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 350,000 บาท ซึ่งมากกว่า ค่าใช้จ่ายจริง 50,000 บาท ความสามารถในการจ่ายของนายแดงหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว คือ 170,000 บาท แต่ความจริงแล้วนายแดงมีความสามารถในการจ่ายมากกว่าเงินจำนวนดังกล่าวถึง 50,000 บาท เงินได้สุทธิหลังการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงไม่สะท้อนความสามารถ ความสามารถในการจ่ายที่แท้จริง

(2) ไม่มีหลักเกณฑ์และเหตุผลทางกฎหมายที่ชัดเจนรองรับการกำหนดอัตราร้อยละ ของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

การกำหนดอัตรการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทมาจากการสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมียearsจ่ายเท่าใดเป็นการแน่นอนตายตัว ซึ่งไม่มีกฎหมายที่ชัดเจนว่าเหตุใดจึงอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราที่เท่ากันหรือแตกต่างกัน เช่น เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ซึ่งเป็นเงินได้จากอาชีพอิสระเช่นเดียวกัน กฎหมายใช้หลักเกณฑ์ใดในการกำหนดให้แพทย์หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 60 ในขณะที่ทนายความหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 ยิ่งไปกว่านั้นกฎหมายใช้หลักเกณฑ์ใดในการอนุญาตให้ผู้ โอนขายลิขสิทธิ์หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ในขณะที่เจ้าของ สิทธิบัตรซึ่งเป็นเจ้าของสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาเช่นเดียวกันหักค่าใช้จ่ายไม่ได้เลย ด้วยเหตุนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงอาจทำให้ผู้ที่มีรายได้เท่ากัน มีค่าใช้จ่ายเท่ากัน แต่เสียภาษีไม่เท่ากัน

¹⁵ แหล่งเดิม. หน้า 22-23.

ตัวอย่าง

นายชาวนคนโศคเป็นแพทย์รับตรวจโรคทั่วไปตามโรงพยาบาลต่างๆ โดยไม่สังกัดโรงพยาบาลใด มีรายได้ 600,000 บาท โดยมีค่าใช้จ่าย 180,000 บาท

นายเขียวเป็นทนายความอิสระ รับคดีมาทำเป็นการส่วนตัวโดยคิดค่าตอบแทนตามความยากง่ายของงาน มีรายได้ตลอดทั้งปี 600,000 บาท โดยมีค่าใช้จ่าย 180,000 บาท

นายขาวเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้สุทธิ 210,000 บาท¹⁶ ทั้งที่ความจริงแล้วเขามีความสามารถในการจ่าย 390,000 บาท

นายเขียวเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30 หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้สุทธิ 390,000 บาท¹⁷

จะเห็นได้ว่านายเขียวและนายขาวมีความสามารถในการจ่ายเท่ากันแต่เนื่องจากอัตราในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่เท่ากันจึงทำให้นายขาวเสียภาษีน้อยกว่าทั้งคู่ ที่ทั้งสองคนควรมีภาระภาษีเท่ากัน

นอกจากนี้ เนื่องจากการกำหนดอัตราในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มาจากการสันนิษฐานค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีเป็นการแน่นอนตายตัวในแต่ละปี โดยไม่ได้ทำการปรับเปลี่ยนอัตราตามภาวะเศรษฐกิจ จึงทำให้ในบางปีภาษีที่รายจ่ายของผู้เสียภาษีนี้น้อย การจัดเก็บภาษีไม่ได้จัดเก็บจากความสามารถในการจ่ายที่แท้จริง

ตัวอย่าง

นายเขียวคนโศค มีอาชีพรับเหมาก่อสร้าง สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 ในปี พ.ศ. 2539 นายเขียวมีรายได้ตลอดทั้งปี 600,000 บาท มีค่าใช้จ่าย 420,000 บาท แต่ในปีต่อมาเกิดภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ราคาวัสดุก่อสร้างลดลงอย่างมาก นายเขียวมีค่าใช้จ่ายเพียง 350,000 บาท แต่ยังสามารถขอหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 70 เป็นจำนวน 420,000 บาท ทำให้นายเขียวมีเงินได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วจำนวน 150,000 บาท ทั้งที่ความจริงแล้วนายเขียวมีความสามารถในการจ่าย 220,000 บาท

จะเห็นได้ว่าอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ไม่มีการปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจ มีผลทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้จ่ายภาษีตามความสามารถในการจ่ายที่แท้จริง

¹⁶ $\{(600,000-60\%)-30,000\}$.

¹⁷ $\{(600,000-30\%)-30,000\}$.

4.1.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการละเมิดหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง

การที่กฎหมายกำหนดอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่เท่ากันในเงินได้ประเภทเดียวกัน นอกจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวนอนเนื่องจากไม่สะท้อนความสามารถในการจ่ายที่แท้จริงแล้ว ยังอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวตั้งอีกด้วย ทั้งนี้ เพราะว่าการที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่เท่ากัน โดยไม่มีเพดานในการหักค่าใช้จ่าย ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีเงินได้ตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มเท่าไร จะทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ เพราะผู้มีรายได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่า¹⁸

ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้ฐานภาษีแคบและลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งผู้มีรายได้สูงและมีรายได้ต่ำ การลดลงของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงทำให้เกิดการลดลงในภาระภาษีมากกว่าการลดลงของเงินได้ซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำ ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ การลดลงในภาระภาษีของผู้มีรายได้สูงผ่านการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมากกว่าการลดลงในภาระภาษีของผู้มีรายได้ต่ำ”¹⁹

ตัวอย่างเช่น นายขาวและนายแดงประกอบอาชีพรับเหมาก่อสร้างและเป็นโสดทั้งคู่ ในปีภาษี 2555 นายขาวมีรายได้ 500,000 บาท ส่วนนายแดงมีรายได้ 4,000,000 บาท เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบภาระภาษีและประโยชน์ทางภาษีที่ทั้งสองคนจะได้รับในกรณีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะเป็นดังนี้

นายขาวมีรายได้ 500,000 บาท หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 และหักค่าลดหย่อนพื้นฐาน 30,000 บาท เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีของนายขาวเท่ากับ 120,000 บาท²⁰ นายขาวต้องเสียภาษีเท่ากับ 0 อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 0

หากกฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย นายขาวจะมีเงินได้สุทธิเท่ากับ 470,000 บาท ต้องเสียภาษี 32,000 บาท²¹ อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 5.4²²

¹⁸ จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ค เล่มเดิม. หน้า 158.

¹⁹ แหล่งเดิม.

²⁰ $\{(500,000 \times 30\%) - 30,000\}$.

²¹ $\{(470,000 - 150,000) \times 10\}$.

²² $\{(32,000/470,000) \times 100\}$.

เท่ากับนายขาวได้รับประโยชน์ทางภาษี 27,000 บาท หรือภาระภาษีลดลงในอัตราส่วนร้อยละ 5.4

นายแดงมีรายได้ 4,000,000 บาท หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 และหักค่าลดหย่อนพื้นฐาน 30,000 บาท เงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีของนายขาวเท่ากับ 1,170,000 บาท²³ นายขาวต้องเสียภาษี 186,000 บาท²⁴ อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 4.65²⁵

หากกฎหมายไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นายขาวจะมีเงินได้สุทธิ 3,970,000 บาท นายขาวต้องเสียภาษี 1,026,000 บาท²⁶ อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับ 25.65²⁷

เท่ากับนายขาวได้รับประโยชน์ทางภาษี 840,000 บาท หรือภาระภาษีลดลงในอัตราส่วนร้อยละ 21²⁸

จากตัวอย่างแสดงให้เห็นว่า ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้เสียภาษีได้น้อย กล่าวคือ อัตราภาษีเฉลี่ยของผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงลดลงมากกว่าอัตราภาษีเฉลี่ยของผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำ ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงจะมีภาระภาษีที่ต้องจ่ายลดลงมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำด้วย

ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแบบที่ไม่มีเพดานในการหักค่าใช้จ่ายจึงทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่าย และละเมิดหลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีในแนวดิ่ง

4.2 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์หลักว่าค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุดและต้องเกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจน้อยที่สุดอีกด้วย²⁹ จากหลักดังกล่าวจึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

²³ $\{(4,000,000 \times 30\%) - 30,000\}$.

²⁴ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (500,000 \times 20\%) + (170,000 \times 30\%)\}$.

²⁵ $\{(186,000 / 4,000,000) \times 100\}$.

²⁶ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (500,000 \times 20\%) + (2,970,000 \times 30\%)\}$.

²⁷ $\{(1,026,000 / 4,000,000) \times 100\}$.

²⁸ $(25.64 - 4.65)$.

²⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ค เล่มเดิม. หน้า 34.

(1) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและความสูญเสียผ่านทางเศรษฐกิจ

(2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

4.2.1 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีและความสูญเสียผ่านทางเศรษฐกิจ

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐเป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่าย (Ability-to-Pay) ผู้เสียภาษีจึงควรจ่ายภาษีในจำนวนที่สอดคล้องกับความสามารถในการจ่ายของตน หรืออย่างน้อยต้องใกล้เคียงความสามารถในการจ่ายมากที่สุด กฎหมายภาษีจึงยอมให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ก่อนที่จะนำเงินได้มาคำนวณภาษี³⁰

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง ดังนั้น ในกรณีที่เป็นการหักค่าใช้จ่ายที่สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงจึงเป็นการทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่ทำให้ผู้เสียภาษีจ่ายภาษีใกล้เคียงความสามารถในการจ่ายได้มากที่สุด จึงไม่เป็นการทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี แต่การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ต้องมีหลักฐานในการจ่าย และกำหนดไว้เป็นอัตราร้อยละแน่นอนตายตัว ผู้เสียภาษีที่มีค่าใช้จ่ายน้อยจึงเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา การหักค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีดังกล่าวจึงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่สูงเกินจริง เป็นการกีดคร่อนฐานภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น นำไปสู่การสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐ

ตัวอย่างเช่น

นาย ก เป็นผู้รับเหมาก่อสร้างที่จัดหาอุปกรณ์ในการทำงานมาเองรายได้จากการรับเหมาก่อสร้างจึงจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7³¹ สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 70³²

³⁰ สราวุธ วัฒนารณณ์. (2554). “ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2).” วารสารสถาบันอบรม วิจัย และพัฒนา กฎหมายภาษีอากร ฉบับปฐมฤกษ์. หน้า 19.

³¹ มาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ หากเป็นกรณีที่จ้างแรงงานเพียงอย่างเดียวโดยผู้รับจ้างไม่ได้นำสัมภาระมาด้วยและอยู่ภายใต้บังคับบัญชาของผู้ว่าจ้างถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 หรือกรณีที่จ้างแรงงานอย่างเดียวโดยไม่ได้นำสัมภาระมาด้วยและไม่อยู่ภายใต้บังคับบัญชาของผู้ว่าจ้างถือเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2.

ในปีภาษี 2555 นายเหลียงเป็นคน โสดมีรายได้จากการรับเหมาก่อสร้างเป็นเงิน 5,000,000 บาท โดยมีค่าใช้จ่ายในส่วนของสัมภาระ 3,000,000 บาท ซึ่งเป็นจำนวนที่ต่ำกว่าอัตรา ร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา³² นายเหลียงจึงเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเนื่องจาก เห็นว่าจะได้ประโยชน์ทางภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

เงินได้สุทธิของนายเหลียงหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้วเท่ากับ 1,470,000 บาท³⁴ นายเหลียงต้องเสียภาษี 276,000 บาท³⁵

หากกฎหมายไม่อนุญาตให้นายเหลียงหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นายเหลียงจะมีเงินได้ สุทธิ 1,970,000 บาท³⁶ นายเหลียงต้องเสียภาษี 426,000 บาท³⁷

จะเห็นได้ว่าในกรณีของนายเหลียงการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้กัลดกร่อนฐานภาษี มากกว่าที่ควรจะเป็นถึง 500,000 บาท และทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นเงิน 150,000 บาท จึงเป็นที่น่าพิจารณาว่าหากมีผู้เสียภาษีที่มีค่าใช้จ่ายจริงไม่เกินอัตราร้อยละของการ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นจำนวนมากแล้วรัฐจะต้อง สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมหาศาลเพียงใด

นอกจากนี้ การที่กำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทมีอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็น การเหมาแตกต่างกันยังเป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีของผู้เสียภาษีอีกด้วย

การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Tax Loopholes)³⁸ เช่น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเป็น 8 ประเภท แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้แตกต่างกัน ผู้เสียภาษีบางอาชีพที่มี รายได้จากหลายๆ รูปแบบและรายได้แต่ละแบบจัดเป็นเงินได้พึงประเมินคนละประเภทอาจหลบ หลีกภาษีด้วยการเลือกรูปแบบที่เป็นที่มาของรายได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงมากกว่ารูปแบบที่ หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำ

³² มาตรา 45 แห่งประมวลรัษฎากร.

³³ $(5,000,000 \times 70\% = 3,500,000 \text{ บาท})$.

³⁴ $\{(5,000,000 \times 30\%) - 3,000,000\}$.

³⁵ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (500,000 \times 20\%) + (470,000 \times 30\%)\}$.

³⁶ $(5,000,000 - 3,000,000 - 30,000)$.

³⁷ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (500,000 \times 20\%) + (970,000 \times 30\%)\}$.

³⁸ สรรพากรศาสตร์. ฎีกาภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 มกราคม 2556, จาก

ตัวอย่างที่ 1

นายเชียวคน โศคประกอบอาชีพเป็นแพทย์ เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะอาจมีหลายรูปแบบซึ่งแต่ละรูปแบบอาจถือเป็นเงินได้แต่ละประเภทกัน และเงินได้แต่ละประเภทดังกล่าวหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ดังนี้

กรณีที่ 1 นายเชียวเป็นแพทย์ประจำอยู่โรงพยาบาลของรัฐ ได้รับค่าจ้างเป็นเงินเดือนประจำ โดยมีฐานะเป็นลูกจ้างของโรงพยาบาล มีรายได้ตลอดทั้งปี 1,000,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท³⁹ คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 940,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 910,000 บาท ต้องเสียภาษี 117,000 บาท⁴⁰

กรณีที่ 2 นายเชียวไม่ได้เป็นนายแพทย์ประจำที่โรงพยาบาลใด แต่มีเงินได้จากการไปตรวจรักษายังโรงพยาบาลเป็นครั้งคราว ได้รับค่าจ้างตามผลงาน ตามจำนวนชั่วโมงที่ไปปฏิบัติงานตลอดทั้งปีรวม 1,000,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทที่ 2⁴¹ มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท⁴² คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 940,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 910,000 บาท ต้องเสียภาษี 117,000 บาท⁴³

กรณีที่ 3 นายเชียวแพทย์เปิดคลินิกส่วนตัวรักษาผู้ป่วยในห้องเช่า โดยไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีเงินได้ตลอดทั้งปี 1,000,000 บาท เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 6 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้สองวิธี คือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60⁴⁴ หากนายเชียวเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะคงเหลือเงินได้จากการหักค่าใช้จ่าย 400,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 370,000 บาท ต้องเสียภาษี 22,000 บาท⁴⁵

³⁹ มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.

⁴⁰ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (410,000 \times 20\%)\}$.

⁴¹ ข้อ 2(2) ของหนังสือข้อความเข้าใจความที่ สุด ที่ กค 0811/ว.2497 ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2543.

⁴² มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.

⁴³ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (410,000 \times 20\%)\}$.

⁴⁴ มาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบมาตรา 6 พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

⁴⁵ $\{(150,000 \times 0) + (220,000 \times 10\%)\}$.

กรณีที่ 4 นายแพทย์เขียวร่วมกับนายคำซึ่งไม่มีใบอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะเปิดคลินิกบริการตรวจรักษาผู้ป่วยโดยไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีเงินได้จากการเปิดคลินิกตลอดทั้งปี 1,000,000 บาท เงินดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 6⁴⁶ มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้สองวิธี คือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 และกรณีดังกล่าวเป็นการเสียภาษีเงินได้ในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีizinนิติบุคคลต่างหากจากเงินได้ส่วนตัวของนายแพทย์เขียวและนายคำ กรณีนี้จะทำให้ภาระภาษีของนายเขียวลดลงอย่างมากเนื่องจากเงินได้จากการเปิดคลินิกจะแยกเสียภาษีต่างหากจากเงินได้ของนายเขียว

ตัวอย่าง

นายเขียวมีรายได้เป็นเงินเดือนจากโรงพยาบาลของรัฐ 500,000 บาท มีรายได้จากการรับตรวจรักษาในโรงพยาบาลอื่นเป็นครั้งคราว 500,000 บาท และเปิดคลินิกรักษาโรคทั่วไปมีรายได้ 500,000 บาท ดังนี้ นายเขียวจะมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว 1,110,000 บาท⁴⁷ ต้องเสียภาษี 168,000 บาท⁴⁸

แต่หากนายเขียวร่วมกับนายคำเปิดคลินิกเงินได้จากการเปิดคลินิกจะเสียภาษีต่างหากจากเงินได้ของนายเขียว ภาระภาษีของนายเขียวจะเป็นดังนี้

เงินได้จากคลินิก 500,000 บาทเป็นเงินได้ประเภทที่ 6 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้สองวิธี คือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 เงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายเท่ากับ 200,000 บาท⁴⁹ เสียภาษี 5,000 บาท โดยนายเขียวเป็นผู้เสียภาษีครั้งหนึ่งเท่ากับ 2,500 บาท

เงินได้จากเงินเดือนและการรับตรวจรักษาโรคตามโรงพยาบาลเป็นครั้งคราวรวมแล้ว 940,000 บาท เสียภาษี 123,000 บาท⁵⁰

รวมภาษีที่นายเขียวต้องจ่าย 125,500 บาท ลดลงจากกรณีแรกถึง 42,500 บาท

กรณีที่ 5 นายแพทย์เขียวประกอบกิจการสถานพยาบาลตามกฎหมายว่าด้วยสถานพยาบาลโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีการตรวจรักษาผู้ป่วยและจำหน่ายยาด้วย มีเงินได้จากการประกอบกิจการดังกล่าวตลอดทั้งปี 1,000,000 บาท เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 8 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้สองวิธี คือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่าย

⁴⁶ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/15697 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2529.

⁴⁷ $\{((500,000+500,000)-60,000)+(500,000 \times 40\%)-30,000\}$.

⁴⁸ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (500,000 \times 20\%)+(110,000 \times 30\%)\}$.

⁴⁹ $(500,000 \times 40\%)$.

⁵⁰ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (440,000 \times 20\%)\}$.

เป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 75⁵¹ หากนายเจิวเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจะคงเหลือเงินได้จากการหักค่าใช้จ่าย 250,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 220,000 บาท ต้องเสียภาษี 7,000 บาท⁵²

จะเห็นได้ว่าแพทย์มีทางเลือกในการประกอบกิจกรรมที่เป็นที่มาของเงินได้ได้หลากหลายรูปแบบและแต่ละรูปแบบทำให้มีภาระภาษีที่ไม่เท่ากันเนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากัน ดังเช่นตัวอย่างข้างต้นหากนายเจิวเลือกที่จะร่วมกับนายคำประกอบกิจการสถานพยาบาลก็จะทำให้นายเจิวสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากที่สุดและเสียภาษีน้อยที่สุด

ตัวอย่างที่ 2

นายแดงคนโสดเป็นทนายความ เงินได้จากการประกอบวิชาชีพทนายความอาจแบ่งออกเป็นหลายรูปแบบ ดังนี้

กรณีที่ 1 นายแดงเป็นทนายความลูกจ้างของบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับงานทนายความเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาทต้องเสียภาษี 26,000 บาท⁵³

กรณีที่ 2 นายแดงเป็นทนายความอิสระ รับผิดชอบทำการส่วนตัวโดยคิดค่าบริการแน่นอนตายตัวเป็นรายสัปดาห์หรือรายปี โดยไม่คำนึงถึงความยากง่ายและปริมาณที่ให้บริการ มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการที่ได้รับข้อมถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้จัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาทต้องเสียภาษี 26,000 บาท⁵⁴

กรณีที่ 3 นายแดงเป็นทนายความอิสระ รับผิดชอบทำการส่วนตัวโดยคิดค่าตอบแทนตามความยากง่ายของงาน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการที่ได้รับข้อมถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30 นายแดงคงเหลือเงินได้หลังจาก

⁵¹ มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรประกอบมาตรา 8 พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

⁵² $\{(150,000 \times 0) + (70,000 \times 10\%)\}$.

⁵³ $\{(150,000 \times 0) + (260,000 \times 10\%)\}$.

⁵⁴ $\{(150,000 \times 0) + (260,000 \times 10\%)\}$.

การหักค่าใช้จ่าย 350,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 320,000 บาท ต้องเสียภาษี 17,000 บาท⁵⁵

จะเห็นว่าวิชาชีพทนายความสามารถมีเงินได้พึงประเมินได้หลายประเภทเช่นกัน ดังนั้นหากนายแดงเป็นทนายความลูกจ้างบริษัทและรับคดีมาทำการส่วนตัวด้วย นายแดงสามารถที่จะปรับเปลี่ยนรูปแบบที่มาของรายได้จากการคิดค่าบริการแน่นอนตายตัวเป็นรายสัปดาห์หรือรายปีเป็นการคิดค่าบริการตามความยากง่ายของงานก็จะทำให้ภาระภาษีของนายแดงลดลงได้ดังนี้

หากนายแดงเป็นลูกจ้างบริษัทได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับงานทนายความเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาทและรับคดีมาทำการส่วนตัวโดยคิดค่าบริการแน่นอนตายตัวเป็นรายสัปดาห์หรือรายปี โดยไม่คำนึงถึงความยากง่ายและปริมาณที่ให้บริการ มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท นายแดงจะมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน 910,000 บาท⁵⁶ ต้องเสียภาษี 117,000 บาท⁵⁷

แต่หากนายแดงเป็นลูกจ้างบริษัทได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับงานทนายความเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท และรับคดีมาทำการส่วนตัวโดยคิดค่าบริการตามความยากง่ายของงาน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท นายแดงจะมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน 760,000 บาท⁵⁸ ต้องเสียภาษี 87,000 บาท⁵⁹

สรุปได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะทำให้ผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงที่สุดในขณะที่รายได้เท่ากัน ทำให้ฐานภาษีถูกกักร่อนมากกว่าที่ควรจะเป็น ผลคือรัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การที่ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงรูปแบบกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำเป็นกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้สูงนี้ ทำให้กล่าวได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาะก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจแก่ผู้เสียภาษีหรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ⁶⁰ กล่าวคือ แทนที่ผู้เสียภาษีจะเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่พวกเขาถนัดและอยากทำ แต่เนื่องจากกิจกรรมนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายได้น้อยและต้อง

⁵⁵ $\{(150,000 \times 0) + (170,000 \times 10\%)\}$.

⁵⁶ $\{((500,000 + 500,000) - 60,000) - 30,000\}$.

⁵⁷ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (410,000 \times 20\%)\}$.

⁵⁸ $\{((500,000 - 60,000) + (500,000 \times 70\%)) - 30,000\}$.

⁵⁹ $\{(150,000 \times 0) + (350,000 \times 10\%) + (260,000 \times 20\%)\}$.

⁶⁰ จีระศักดิ์ รอดจันทรค์ ค เล่มเดิม. หน้า 40.

เสียภาษีมาก พวกเขาจึงเปลี่ยนมาเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจรูปแบบอื่นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่สูงกว่าและเสียภาษีน้อยกว่า

การบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้เองที่อาจนำมาซึ่งความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจและความสูญเสียในกระบวนการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมที่พวกเขาถนัด รัฐบาลอาจจัดเก็บภาษีได้สูงกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจที่พวกเขาเลือกทำ เพราะสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่สูงกว่า

ตัวอย่าง

นายชาวคนโรคแพทย์ผู้ได้รับอนุญาตให้ประกอบโรคศิลปะ ไม่ได้เป็นแพทย์ประจำอยู่ในโรงพยาบาลใด มีความคิดที่จะใช้พื้นที่ชั้นล่างของอาคารพาณิชย์ที่ตนอยู่อาศัยเปิดเป็นคลินิกรักษาโรคทั่วไป ซึ่งความจริงแล้วนายชาวต้องการที่จะเปิดบริการเฉพาะเวลา 08.00 – 20.00 น. เท่านั้น โดยไม่ต้องการรับคนไข้มาดูแลค้างคืน แต่เนื่องจากนายชาวได้ทำการศึกษาเรื่องภาระภาษีของนายแพทย์จากบทความและหนังสือต่างๆ แล้ว พบว่า มีประเด็นที่สำคัญต่อการตัดสินใจของนายชาว ดังนี้

การเปิดคลินิกโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีการตรวจรักษาผู้ป่วยและจำหน่ายยาด้วย จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้มากกว่าการเปิดคลินิกโดยไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน

การเปิดคลินิกแบบไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน ถือเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระ เงินได้จากการเปิดคลินิกเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 60 แต่การเปิดคลินิกโดยมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน จะเข้าลักษณะการประกอบกิจการสถานพยาบาลตามพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจาก เงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 เงินได้จากการประกอบกิจการสถานพยาบาลดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ทำให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ถึงร้อยละ 75

เมื่อนายชาวคำนวณรายรับ รายจ่ายและภาระภาษีแล้วจึงตัดสินใจเปิดคลินิกรักษาโรคทั่วไป จำหน่ายยา และมีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน แทนความตั้งใจแต่แรกที่จะไม่รับดูแลผู้ป่วย ทั้งนี้ก็เนื่องมาจากประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่สูงกว่า

จากตัวอย่างทั้งหมดข้างต้น กล่าวโดยสรุปคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานอกจากจะเป็นการกีดกร่อนฐานภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็นแล้วยังเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกภาษีโดยการหลีกเลี่ยงรูปแบบกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำเป็นกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้สูงทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากจัดเก็บภาษีอย่างมากซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

4.2.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

ดังที่กล่าวไปแล้วในบทที่ 2 ว่า หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างประหยัคมิหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด⁶¹ เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁶²

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)⁶³ และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁶⁴ ดังนั้น หากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูงและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี จึงเป็นการจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำซึ่งจะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจริงเนื่องจากพิจารณาตามหลักฐานที่ปรากฏ จึงเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้เงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับระดับเงินได้ที่แท้จริงที่สุด แต่การหักค่าใช้จ่ายด้วยวิธีการนี้มีต้นทุนในการบริหารการจัดการจัดเก็บภาษีและต้นทุนในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่สูง เนื่องจากต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ในกฎหมายอย่างชัดเจนและละเอียดว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้และหักไม่ได้ อีกทั้งผู้เสียภาษีจะต้องเก็บหลักฐานและทำบัญชีเกี่ยวกับรายจ่ายที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ การหักค่าใช้จ่ายตาม

⁶¹ แหล่งเดิม. หน้า 34.

⁶² แหล่งเดิม.

⁶³ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – personal income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน.” อ้างถึงใน วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน. (2542). *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์*. หน้า 109.

⁶⁴ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ค เล่มเดิม. หน้า 34.

ความเป็นจริงจึงอาจก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีกับผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อย ในขณะที่เดียวกันก็อาจก่อให้เกิดความไม่สะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษีแก่ผู้จัดเก็บภาษีที่ต้องตรวจสอบหลักฐานของผู้เสียภาษีที่นำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งมีจำนวนมากแต่ภาษีที่จัดเก็บจากผู้มีรายได้น้อยอาจมีไม่มาก ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีจึงอาจมีส่วนที่ไม่เหมาะสมกับภาษีที่จัดเก็บได้ ซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีที่ต้องการต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต่ำ

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการกำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้เป็นจำนวนที่แน่นอน โดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจะเป็นจำนวนเท่าใด⁶⁵ ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่ต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์จำนวนค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายแบบนี้ไม่ต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนและละเอียด เนื่องจากไม่ต้องมีการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายใดสามารถหักได้หรือหักไม่ได้และไม่ต้องพิจารณาหลักฐานค่าใช้จ่าย เพียงแค่พิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีเงินได้พึงประเมินประเภทใด ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามอัตราร้อยละที่กฎหมายกำหนด การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต่ำเพราะผู้จัดเก็บภาษีไม่ต้องตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี อีกทั้งมีต้นทุนในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต่ำ เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ต้องทำการจัดเก็บหลักฐานและทำบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายอีกด้วย การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

4.3 วิเคราะห์ปัญหาการวินิจฉัยประเภทของเงินได้กับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 8 ประเภทและแต่ละประเภทต่างหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนที่แตกต่างกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งการกำหนดอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่แตกต่างกัน แต่ไม่ได้มีการกำหนดนิยามความหมายประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นการเฉพาะ ต้องอาศัยการตีความเงินได้แต่ละประเภทจึงเป็นที่มาของปัญหาข้อหารื้อและข้อพิพาทเกี่ยวกับลักษณะของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ดังจะยกตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาและข้อหารื้อของกรมสรรพากร ดังต่อไปนี้

1) กรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรจะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้นต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย

⁶⁵ ไม่ปรากฏชื่อผู้แต่ง. การบริหารภาษีเงินได้ของผู้ด้วยตนเอง *Quality Tax Planning*. หน้า 387.

เงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (8) เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ อันเป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2) เมื่องานแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาที่บริษัท ค. รับทำให้โจทก์เป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง เงินค่าตอบแทนที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ค. จึงมิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แต่เป็นเงินได้จากธุรกิจตามมาตรา 40 (8) โจทก์จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อหาหรือที่ กค 0706/5850 และ กค 0702/5229

ข้อหาหรือที่ กค 0706/5850 การให้บริการขนส่งสินค้าเพื่อำเน็จเป็นทางค้าปลีกของตน โดยมีเงินได้จากการขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร หาร่าง สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ตามมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 80 ตามมาตรา 8 (15) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้ พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

ในขณะที่ข้อหาหรือที่ กค 0702/5229 การใช้รถยนต์บรรทุก 10 ล้อขนส่งสินค้าให้บริษัท โดยกำหนดจ่ายค่าจ้างทุก 15 วัน พร้อมออกหลักฐานการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้เดือนละ 1 ครั้ง การดำเนินการดังกล่าวมุ่งที่จะปฏิบัติเพื่อผลสำเร็จของงานมากกว่าที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว ถือได้ว่าเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 มาตรา 588 และมาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กรณีดังกล่าวมิใช่การขนส่งตามมาตรา 610 และมาตรา 611 ซึ่งผู้ขนส่งจะได้รับค่าจ้างเป็นค่าระวางพาหนะ ได้แก่ ค่าใช้จ่ายอย่างใดๆ ที่ผู้ขนส่งได้เสียไปโดยควรในระหว่างขนส่ง

ดังนั้น เงินที่ได้รับจากการประกอบกิจการดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ถ้าประกอบกิจการเป็นประจำในเชิงธุรกิจ หรือการประกอบกิจการดังกล่าวพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก เงินได้ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ตาม ความจำเป็นและสมควรตามมาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502

จากข้อหาหรือทั้ง 2 เรื่องนี้ สรุปได้ว่า การขนส่งที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อัตราร้อยละ 80 จะต้องเป็นการขนส่งเพื่อจำหน่ายเป็นทางค้าปกติของตน โดยมีเงินได้จากการขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะ แต่หากมีการจ่ายค่าจ้างกันเป็นรอบวันหรือรอบเดือนก็จะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

2) กรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

คำพิพากษาฎีกาที่ 3193/2543 โจทก์ให้บริการรักษาฟันที่โรงพยาบาลฟัน โดยมีข้อตกลงว่าโจทก์ในฐานะทันตแพทย์จะ ได้รับส่วนแบ่งในอัตราประมาณร้อยละ 50 ของค่าบริการรักษาที่โจทก์ปฏิบัติงานจริง เมื่อพิจารณาลักษณะของการประกอบวิชาชีพของโจทก์ที่ต้องอาศัยความรู้ความเชี่ยวชาญและประสบการณ์ การวินิจฉัยเพื่อให้การบำบัดรักษาโรคยอมเป็นไปโดยอิสระ รวมทั้งการคิดค่าบริการรักษาด้วยการให้บริการรักษาฟันรวมทั้งการคิดค่าบริการของโจทก์จึงเป็นการกระทำในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ ไม่ว่าจะโจทก์จะเป็นผู้รับค่าบริการไว้เองหรือโรงพยาบาลฟันรับไว้แทนก็ตาม ย่อมเป็นประโยชน์อันสืบเนื่องมาจากการประกอบวิชาชีพอิสระโดยตรง โจทก์จึงเป็นผู้มีเงินได้ทั้งจำนวนมิใช่มีเงินได้เฉพาะส่วนแบ่งที่โจทก์รับไว้เท่านั้น ดังนั้นการหักค่าใช้จ่ายของโจทก์ในฐานะผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระประกอบโรคศิลปะตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) และค่าลดหย่อนจึงต้องหักจากยอดเงินได้พึงประเมินค่าบริการฟันทั้งจำนวน มิใช่จากส่วนแบ่งที่โจทก์ได้รับเท่านั้น

คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่กำหนดให้นำเงินได้ทั้งจำนวนของ โจทก์มาคำนวณเสียภาษีตามมาตรา 40 (6) อันแตกต่างจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินไว้ว่าเงินได้ของโจทก์ร้อยละ 50 เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นการวินิจฉัยในประเด็นเดียวกัน จึงเป็นเพียงการคิดภาษีให้ถูกต้องตามกฎหมาย มิใช่เป็นการวินิจฉัยเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมในประเด็นข้ออื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ย่อมมีอำนาจให้กระทำได้

ในการวินิจฉัยการเป็นเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แนวคำพิพากษาฎีกาหลายฉบับกรณีการมีเงินได้พึงประเมินของแพทย์นั้น แสดงให้เห็นว่าได้พิจารณาข้อเท็จจริงเป็นสำคัญเพื่อค้นหาเจตนาที่แท้จริงประกอบกับพฤติการณ์ที่คู่กรณีได้ปฏิบัติว่าเป็นการจ่ายค่าตอบแทนประเภทใด แต่ไม่ได้ให้ความสำคัญกับการใช้ความรู้ทางวิชาชีพเพื่อนำมาซึ่งเงินได้

ในท้ายคำพิพากษาฎีกาที่ 6871/2543 ท่านอาจารย์สนธิศาสตร์ เจตนวราพงศ์ ได้ให้ความเห็นว่า “.....การพิจารณาว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) หรือไม่ ไม่ได้พิจารณา

จากคุณสมบัติของผู้มีเงินได้แต่เพียงอย่างเดียว แต่คำนึงถึงลักษณะของการให้บริการทางวิชาชีพมากกว่า...”

ส่วนในหมายเหตุท้ายฎีกาที่ 8214/2549 ท่านศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรมได้ให้ความเห็นว่า “.....เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ต่างเป็นเงินได้ที่มาจากการรับทำงานให้แก่ผู้อื่น คงต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) มีที่มาจากการทำงานให้โดยใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 (6) ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) มีที่มาจากการทำงานให้โดยมิได้มีข้อจำกัดว่าจะต้องใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาใด นอกจากนี้ ยังต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนไม่แน่นอน ได้รับมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงาน ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่แน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญ...”

และในหมายเหตุท้ายฎีกาที่ 3193/2543 ท่านอาจารย์พลประสิทธิ์ ฤทธิ์รักษาได้ให้ความเห็นว่า “..... เงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) ที่มีปัญหาในขณะนี้คือ การประกอบโรคศิลปะเพราะมีปัญหาว่าการประกอบโรคศิลปะดังกล่าวนั้นเมื่อมีเงิน ได้เกิดขึ้นจะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) นี้ หรือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) คือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ฯ ซึ่งกฎหมายให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของยอดเงินได้แต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาทเท่านั้น แต่กรณีการประกอบวิชาชีพอิสระ ประกอบโรคศิลปะ กฎหมายให้หักได้ถึงร้อยละ 60 โดยไม่จำกัดขั้นสูงไว้ จึงหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า เช่น แพทย์ผู้มีสิทธิประกอบโรคศิลปะตามที่กฎหมายกำหนดและจัดอยู่ในวิชาชีพอิสระมีเงินได้พึงประเมินจากการรักษาคนไข้เป็นเงิน 1,000,000 บาทในปีภยานั้น ถ้าถือว่าเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระก็สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60 คือหักได้ถึง 600,000 บาท แต่ถ้าถือว่าเป็นการรับทำงานให้เท่านั้นก็จะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ของยอดเงินได้แต่ไม่เกิน 60,000 บาท ท่านผู้อ่านโปรดเปรียบเทียบกันดูว่า การหักค่าใช้จ่ายได้ต่างกันมากซึ่งมีผลต่อการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาก กล่าวคือ ฝ่ายผู้ประกอบวิชาชีพอิสระการประกอบโรคศิลปะก็จะถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ส่วนเจ้าพนักงานประเมินหรือฝ่ายผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรก็มักจะอ้างว่าเป็นกรณีรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) เมื่อหาข้อยุติกันไม่ได้ก็มีคดีขึ้นมาสู่ศาล ซึ่งมีคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากรอยู่เสมอ และขึ้นสู่ศาลฎีกาก็มีหลายเรื่องจนศาลฎีกาวินิจฉัยปัญหานั้นๆ เฉพาะเรื่องไปบ้างแล้ว แต่ก็คงมีปัญหาในข้อเท็จจริงบางเรื่องพิพาทกันต่อไปอีกเนื่องจากความเห็นในเรื่องประเภทเงินได้ 2 ประเภทนี้ ข้อเท็จจริงยังไม่ลงรอยกัน เรื่องนี้ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี คงต้อง

พิจารณาลักษณะที่ที่เหมาะสมและถูกต้องต่อไป นับเป็นเรื่องสำคัญไม่เพียงแต่กระทบต่อระบบการจัดเก็บรายได้แต่กระทบถึงผู้เสียภาษีอากรและผู้รับบริการด้วย.....”

ผู้วิจัยเห็นว่ากรณีการวินิจฉัยว่าเงินได้พึงประเมินใดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) นั้น บางครั้งมีความไม่สอดคล้องกับหลักการหักค่าใช้จ่าย เนื่องจากเหตุผลที่ให้มีการหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินก็เพื่อให้เหลือเงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีมากที่สุด แต่การวินิจฉัยแยกประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และ 40 (6) เช่น วินิจฉัยว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนไม่แน่นอน จะได้รับมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงาน ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ต้องเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่แน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญนั้น ไม่สอดคล้องกับค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น เช่น การเป็นที่ปรึกษา กฎหมายซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้เป็นจำนวนไม่มาก แต่หากคิดค่าการให้คำปรึกษาตามปริมาณงานหรือผลงานจะสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ถึงร้อยละ 30 การวินิจฉัยแยกประเภทเงินได้ดังกล่าวจึงขัดต่อวัตถุประสงค์ในการหักค่าใช้จ่าย

จะเห็นได้ว่าการกำหนดให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แตกต่างกัน ประกอบกับการกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ไว้เป็นจำนวนมากและยากที่จะแยกความแตกต่างได้ ผลคือ ผู้เสียภาษีมีความพยายามที่จะเปลี่ยนแปลงกิจกรรมที่เป็นที่มาของรายได้ของตนให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มาก ทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีมืดมนขึ้นมาสู่ศาลภาษีอากรและศาลฎีกาอยู่เป็นประจำ

ผู้วิจัยเห็นว่า การปรับเปลี่ยนรูปแบบการหักค่าใช้จ่ายให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมมากขึ้นจะไม่ทำให้ผู้เสียภาษีมีความพยายามที่จะหลบหลีกภาษีโดยอาศัยการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันนอกจากจะทำให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากขึ้น ลดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจแล้วยังทำให้ลดข้อพิพาททางภาษีกอีกด้วย

4.4 วิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรของไทย

จากการวิเคราะห์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยและการเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศแล้วมีประเด็นที่ควรพิจารณาปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของไทย ดังนี้

(1) พิจารณาปัญหาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและควรมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

(2) พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรของไทย

4.4.1 พิจารณาปัญหาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไม่ต้องมีหลักฐานค่าใช้จ่ายใดๆ มาแสดง ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมียค่าใช้จ่ายจริงน้อยกว่าอัตราร้อยละที่กำหนดจึงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่เกินจริง รายได้สุทธิหลังจากหักค่าใช้จ่ายจึงไม่สะท้อนความสามารถในการจ่ายที่แท้จริงเพราะเป็นการกักร่อนฐานภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น⁶⁶ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังเป็นช่องทางในการหลีกเลี่ยงภาษีอีกด้วย

ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ไม่มีเพดานในการหักค่าใช้จ่ายก็เป็นการละเมิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้งเพราะผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้น้อยเพราะผู้มีรายได้สูงตกอยู่ในอัตรากำหนดส่วนเพิ่มที่สูงกว่า

2) การที่กฎหมายแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็น 8 ประเภท แต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้แตกต่างกัน ผู้เสียภาษีบางอาชีพที่มีรายได้จากหลายๆ รูปแบบและรายได้แต่ละแบบจัดเป็นเงินได้พึงประเมินคนละประเภทอาจหลบหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการเลือกรูปแบบที่เป็นที่มาของรายได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงมากกว่ารูปแบบที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำ หรือที่เรียกว่าเกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งการบิดเบือนการตัดสินใจนี้นำมาซึ่งความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจและความสูญเสียในกระบวนการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการกำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้เป็นจำนวนที่แน่นอน โดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยผู้มีเงินได้ไม่ต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์จำนวนค่าใช้จ่ายจึงไม่ต้องมีการกำหนดกฎเกณฑ์ไว้ในกฎหมายอย่างชัดเจนและละเอียด การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีที่ต่ำเพราะผู้จัดเก็บภาษีไม่ต้องตรวจสอบหลักฐานค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษี อีกทั้งมีต้นทุนในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีที่ต่ำ เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ต้องทำการจัดเก็บหลักฐานและทำบัญชีเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายอีกด้วย หากพิจารณาในแง่นี้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ดูจะสอดคล้องกับหลักควมมีประสิทธิในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

⁶⁶ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก เล่มเดิม. หน้า 160.

4.4.2 พิจารณาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่ควรนำมาปรับใช้ให้เหมาะสมกับระบบภาษีอากรของไทย

จากการวิเคราะห์เปรียบเทียบในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทั้งหมดแล้วสามารถสรุปผลการวิเคราะห์ได้ดังต่อไปนี้

- 1) การกำหนดอัตราร้อยละที่แตกต่างกันของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในเงินได้พึงประเมินจากการจ้างตนเองหรือเงินได้จากการทำธุรกิจจากประเภทเงินได้ที่แตกต่างกัน และความแตกต่างในอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาระหว่างเงินได้ประเภทเดียวกัน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวนอน
- 2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยการกำหนดเป็นอัตราร้อยละที่ไม่มีพาดานในการหักทำให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงได้รับประโยชน์มากกว่าผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อย ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีในแนวตั้ง
- 3) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยการกำหนดเป็นอัตราร้อยละทำให้ผู้เสียภาษีอาจหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายจริง ทำให้ไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่าย
- 4) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการกีดกันฐานภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี
- 5) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่กำหนดอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันในแต่ละเงินได้พึงประเมินก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษี โดยการพยายามเปลี่ยนรูปแบบของเงินได้ให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูง
- 6) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจบิดเบือนแรงจูงใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยผู้เสียภาษีอาจเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงแทนที่จะเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่พวกเขาถนัด
- 7) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่กำหนดอัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันในแต่ละเงินได้พึงประเมินทำให้เกิดข้อพิพาททางภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีพยายามปรับเปลี่ยนเงินได้ของตนให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มาก
- 8) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร
- 9) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศอังกฤษที่กำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเงินและจำกัดเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้มีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทย

10) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่นที่กำหนดให้เฉพาะเงินได้จากการทำงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ โดยกำหนดเป็นอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ในแต่ละช่วงไม่เท่ากัน ยิ่งเงินได้สูงอัตราร้อยละที่หักได้ก็ยิ่งน้อยลง มีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของไทย

นอกจากนี้ท่านผู้เชี่ยวชาญและผู้ทรงคุณวุฒิทางด้านภาษีหลายท่านยังได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ อาทิเช่น

ท่าน ดร.สมชัย ฤชุพันธุ์ “.....การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่กำหนดไว้นั้นค่อนข้างสูงจนทำให้เป็นการทำลายแรงจูงใจที่จะให้ผู้เสียภาษีทำบัญชีที่ดี เพราะการทำบัญชีที่ดีอาจนำไปสู่การเสียภาษีที่สูงขึ้นได้ ทั้งนี้เพราะค่าใช้จ่ายจริงอาจน้อยกว่าค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา.....การที่มีค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในระบบภาษีนี้เป็นความขัดแย้งในทางตรรกศาสตร์อย่างหนึ่ง กล่าวคือ เรายอมรับว่าเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีในการที่จะทำบัญชีให้ถูกต้อง แต่ในขณะเดียวกันเราก็ยอมให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อันค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในที่จริงก็คืออัตราร้อยละที่แน่นอนของยอดเงินได้พึงประเมิน ก็เมื่อผู้เสียภาษีไม่ได้ทำบัญชีแล้วเขาจะเอายอดเงินได้พึงประเมินมาจากไหน อย่างไรก็ตาม ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นเรื่องของความเคยชินและความสะดวกจะเลิกไปเสียทีเดียวเลยไม่ได้ แต่จำเป็นต้องลดอัตราเพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการทำบัญชีให้ถูกต้องมากขึ้น...”⁶⁷

ท่านศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล “....การกำหนดให้เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนที่แตกต่างกัน จึงมักปรากฏว่าผู้เสียภาษีย่อมประสงค์ให้เงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มาก...”⁶⁸

ท่านผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ “....เพื่อให้ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้นำมาซึ่งความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี รวมทั้งความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือความเป็นกลางของภาษี ควรยกเลิกค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงสำหรับเงินได้ทุกชนิด ยกเว้น ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินได้จากกรออมและการลงทุน ตามมาตรา 40 (4)....”⁶⁹

⁶⁷ สมชัย ฤชุพันธุ์. (2524, มีนาคม). “ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” *สรรพากรศาสตร์*, 28, หน้า 40-41.

⁶⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2552, กรกฎาคม). “ปัญหาข้อพิพาททางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ตอนที่ 1.” *สรรพากรศาสตร์*, 56 (7), หน้า 89.

⁶⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ค เล่มเคม. หน้า 164.

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายไทยในปัจจุบันมีความไม่เหมาะสมด้วยเหตุผลหลายๆ ประการ ทั้งการละเมิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ก่อให้เกิดการสูญเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล เป็นเหตุจูงใจในการหลบหลีกภาษี อีกทั้งก่อให้เกิดข้อพิพาททางภาษีอยู่เสมอๆ อีกด้วย อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีข้อดีคือ ดันทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่ต่ำ ผู้วิจัยจึงมีความคิดเห็นต่อการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังนี้

1) ควรยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่กำหนดเป็นอัตราร้อยละ โดยไม่มีเพดานในการหัก แต่ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยกำหนดเป็นอัตราร้อยละแต่มีเพดานในการหัก โดยเฉพาะอย่างยิ่งผู้มีรายได้สูงเพื่อให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

2) ควรกำหนดให้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้แหล่งเดียวกัน เช่น เงินได้จากการประกอบอาชีพเดียวกันหักค่าใช้จ่ายได้เท่ากัน เพื่อลดข้อพิพาททางภาษี

3) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากต่างอาชีพกัน หากกำหนดให้มีความแตกต่างกันควรมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการกำหนดอัตรากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาและควรทำการปรับปรุงอัตรากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาให้สอดคล้องกับสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจ

อย่างไรก็ตามการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่แตกต่างกันนี้ควรมีเพดานในการหัก

4) ควรยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ การจ้างตนเอง และการประกอบธุรกิจ โดยให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรแต่เพียงอย่างเดียว หรือ

กำหนดให้เฉพาะเงินได้ที่ตกอยู่ในช่วงอัตรากำหนดส่วนเพิ่มที่ต่ำเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพื่อเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายในการทำบัญชีสำหรับผู้มีรายได้น้อยถึงปานกลาง หรือ

5) ควรกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้ ค่าใช้จ่ายใดหักไม่ได้เพื่อให้มีความชัดเจน และเป็นการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี

6) สำหรับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานควรปรับเปลี่ยนเพดานในการหักจำนวน 60,000 บาทแต่ควรกำหนดเป็นอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายโดยแบ่งรายได้เป็นระดับตามช่วงรายได้ในการกำหนดอัตรากำหนด โดยยิ่งผู้เสียภาษีมียังเงินได้สูง อัตรากหักค่าใช้จ่ายก็ยิ่งน้อยลง และสำหรับผู้ที่มีรายได้ในระดับสูงสุดจะมีเพดานในการหักค่าใช้จ่าย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ทำการศึกษาหลักการและแนวคิดการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ พร้อมทั้งวิเคราะห์ข้อดีข้อเสียและปัญหาต่างๆ ของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแล้ว ผู้วิจัยขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งให้ข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

ผู้วิจัยขอสรุปหลักการ แนวคิดและทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ ตลอดจนข้อดี ข้อเสียและปัญหาของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยลำดับดังนี้

5.1.1 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

5.1.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle) โดยใช้รายได้เป็นดัชนีชี้วัดความสามารถในการเสียภาษี กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากก็ต้องเสียภาษีให้แก่มาก ส่วนผู้มีรายได้น้อยก็ต้องเสียภาษีให้แก่น้อยตามขนาดความสามารถในการหารายได้ของตน การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถดังกล่าวเป็นการสนับสนุนหลักการจัดเก็บภาษีที่สำคัญ คือ หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ประกอบด้วย หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

ตามหลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มียาได้เท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ส่วนหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษี

ที่แตกต่างกัน หรือคนที่มียาได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มียาได้น้อย

5.1.1.2 ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี มาจากเหตุผลที่ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Ability-to-pay) ซึ่งระดับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงนั้นไม่ควรคิดจากระดับเงินได้ที่ได้รับ แต่ควรคิดจากระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่างๆ ในการดำรงชีวิตและภาระจากการประกอบอาชีพแล้ว ดังนั้น หากจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวม (Gross Income) โดยไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ออก จะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เงินได้ที่นำมาคำนวณในการเสียภาษีจึงควรเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income) หลังหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้ออกแล้วเท่านั้น

การหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรและการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ตามที่จะสรุปในหัวข้อ 5.1.1.3 และ 5.1.1.4 ตามลำดับ

5.1.1.3 การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมีหลักมาจากการจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay) โดยการจัดเก็บภาษีจะมีความเป็นธรรมมากที่สุดก็ต่อเมื่อภาษีถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีที่สุด การให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจริง โดยพิจารณาจากหลักฐานของค่าใช้จ่ายที่เสียไป จึงเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้เงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับระดับเงินได้ที่แท้จริงที่สุด

5.1.1.4 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีที่มาจากความต้องการความสะดวกในการบริหารจัดการภาษีแลเนื่องมาจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรต้องการหลักฐานในการจ่ายเงินจึงอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะผู้ที่มีเงินได้ระดับต่ำถึงปานกลาง เพราะเป็นการบังคับให้ต้องเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายต่างๆ เป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีที่ไม่สมควร จึงมีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายในลักษณะที่ครอบคลุมทุกรายการที่สามารถหักได้ เรียกว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) ซึ่งกฎหมายจะสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมียาจ่ายจำนวนเท่าใดเป็นการแน่นอนตายตัว โดยไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับรายจ่ายมาพิสูจน์

5.1.1.5 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรมีการกำหนดไว้แตกต่างกันในแต่ละประเภทเงินได้ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายในทุกกรณี

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (5) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (7) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (8) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

5.1.2 การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายต่างประเทศ

5.1.2.1 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีโดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน กฎหมายภาษีประเทศอังกฤษแบ่งแหล่งเงิน ได้ออกเป็น 2 แหล่งใหญ่ๆ คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee) และเงินได้จากการจ้างตนเอง (Self-Employed) โดยเงินได้จากทั้งสองแหล่งนี้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงานสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก็ได้ และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเกี่ยวกับการดูแล

ซ่อมแซม บำรุงรักษาอุปกรณ์ในการทำงาน และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยทั่วไป ส่วนผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเองจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น ไม่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

5.1.2.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี แต่การกำหนดอัตราภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาคือเป็นการกำหนดตามสถานะของผู้เสียภาษี โดยกำหนดอัตราภาษีส่วนเพิ่มของแต่ละสถานะให้มีความแตกต่างกัน ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายภาษีประเทศสหรัฐอเมริกาคือเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่หักค่าใช้จ่ายได้ ซึ่งจำนวนเงินดังกล่าวจะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้เสียภาษีโดยไม่คำนึงว่าผู้เสียภาษีจะประกอบอาชีพอะไรซึ่งสอดคล้องกับวิธีการจัดเก็บภาษี

5.1.2.3 ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยนำเงินได้ตลอดทั้งปีมาหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ออก แล้วหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล เหลือเป็นเงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศญี่ปุ่นจะเรียกว่า การหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment Income Deduction) ซึ่งใช้กับรายได้จากการจ้างแรงงานเท่านั้น จะไม่ใช้กับรายได้จากการประกอบธุรกิจและจากการจ้างตนเอง และอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศญี่ปุ่นก็จะแบ่งเป็นหลายอัตราตามรายได้ของผู้เสียภาษี ยิ่งผู้เสียภาษีมีรายได้สูง อัตราการหักค่าใช้จ่ายก็จะน้อยลง และอัตราร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายของผู้ที่มีรายได้ในระดับสูงสุดจะมีเพดานในการหัก ส่วนรายได้จากการจ้างตนเองและการประกอบธุรกิจต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

5.1.3 ข้อดี ข้อเสียและปัญหาของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

จากการศึกษาหลักการ แนวคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในบทที่ 2 และบทที่ 3 ผู้วิจัยได้ทำการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ถึงข้อดี ข้อเสียและปัญหาที่เกิดขึ้นจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแล้วสามารถสรุปได้ ดังนี้

5.1.3.1 ข้อดีของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คือ การที่กฎหมายกำหนดเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้เป็นจำนวนที่แน่นอนชัดเจน โดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงจะเป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่ต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์จำนวนค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมีต้นทุนในด้านตัวเงินและเวลาในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำ สอดคล้องกับหลักความ

สะดวกและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

5.1.3.2 ข้อเสีย และปัญหาที่เกิดขึ้นจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

(1) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากรณีเงินได้ที่มีแหล่งที่มาที่แตกต่างกันไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี แต่กรณีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจากเงินได้ที่มีแหล่งที่มาของเงินได้เหมือนกัน แต่แตกต่างในประเภทของเงินได้ เช่น เงินได้จากค่าสิทธิเหมือนกัน หรือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระเหมือนกัน แต่หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แตกต่างกัน เป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

(2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก่อให้เกิดปัญหาเรื่องความสอดคล้องกับหลักความสามารถในการจ่าย เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจทำให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริง ผู้วิจัยไม่พบเหตุผลของกฎหมายที่รองรับหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ในการกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาอาจทำให้ผู้มีรายได้เท่ากันแต่เป็นเงินได้ต่างประเภทกันและในความเป็นจริงก็มีค่าใช้จ่ายเท่ากัน แต่ด้วยผลของการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่แตกต่างกันทำให้เสียภาษีไม่เท่ากัน นอกจากนี้ ในกรณีที่มีค่าใช้จ่ายไม่เท่ากันแต่ด้วยผลของการหักค่าใช้จ่ายที่เท่ากันทำให้เสียภาษีเท่ากัน

(3) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละที่เท่ากัน โดยไม่มีเพดานในการหักค่าใช้จ่าย ไม่ว่าจะผู้เสียภาษีจะมีเงินได้ตกอยู่ในอัตรากำหนดส่วนเพิ่มเท่าไร จะทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้น้อยเพราะผู้มีรายได้สูงตกอยู่ในอัตรากำหนดส่วนเพิ่มที่สูงกว่า เป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวดิ่ง

(4) การที่กำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทมีอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแตกต่างกันยังเป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีของผู้เสียภาษีด้วยการเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตรงกับรูปแบบที่เป็นที่มาของรายได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงมากกว่ารูปแบบที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำ หรือเรียกได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบหรือที่ตนถนัด แต่เลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ทำให้ตนหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้สูง นอกจากนี้ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่สูงเกินกว่าค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจริงเป็นการกีดกร่อนฐานภาษีมากกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

(5) การกำหนดอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่แตกต่างกันของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท แต่ไม่ได้มีการกำหนดนิยามความหมายประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นการเฉพาะ แต่ต้องอาศัยการตีความที่เป็นที่มาของปัญหาข้อหาหรือข้อพิพาทเกี่ยวกับ

ลักษณะของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) และกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) กับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

จากที่กล่าวไปทั้งหมด สรุปได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีข้อเสียหลายประการ โดยเฉพาะในเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีและปัญหาข้อพิพาททางภาษี อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ก็มีข้อดีตรงที่มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายที่ต่ำกว่าการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรซึ่งเป็นผลดีต่อหน่วยงานผู้จัดเก็บภาษีและต่อผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยถึงปานกลาง จึงยังมีความจำเป็นที่จะต้องคงไว้ซึ่งการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้บางประเภทและสำหรับรายได้น้อยถึงปานกลาง ซึ่งผู้วิจัยจะเสนอแนะแนวทางในการกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายในหัวข้อถัดไป

5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์ข้อดี ข้อเสีย ปัญหาที่เกิดจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ตลอดจนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายต่างประเทศแล้ว พบว่า การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้นสอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานั้นสอดคล้องกับหลักความสะดวกและควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากกว่า อีกทั้ง มีความเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่มีรายได้น้อยถึงปานกลางในแง่ของการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ด้วยข้อสรุปดังกล่าว ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงเรื่องการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

5.2.1 สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน ยังคงต้องให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้ เนื่องจาก รายได้จากการจ้างแรงงานเป็นรายได้ที่มีค่าใช้จ่ายจำนวนมากที่ผู้มีรายได้ไม่สามารถเก็บหลักฐานการจ่ายเงินได้และหากต้องมีการทำบัญชีก็จะเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้เสียภาษีอย่างมาก อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยเสนอว่าควรเปลี่ยนจากการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท เนื่องจากเป็นอัตรการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสมกับสถานะทางเศรษฐกิจ เป็นกำหนดเป็นอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายโดยแบ่งรายได้เป็นระดับตามช่วงรายได้ในการกำหนดอัตรารายได้ โดยยังผู้เสียภาษีมีรายได้

สูงก็ยังหักค่าใช้จ่ายได้น้อยลงและมีเพดานในการหักสำหรับเงินได้ในช่วงที่สูงที่สุด¹ การหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีนี้จะเป็นการปรับปรุงอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายให้เป็นไปตามสถานะเศรษฐกิจและทำให้ผู้มีรายได้น้อยได้รับประโยชน์จากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราส่วนที่น้อยลง สร้างความเป็นธรรมในการเสียภาษีมากขึ้น ทำให้ผู้มีรายได้น้อยต้องจ่ายภาษีในจำนวนที่ใกล้เคียงความสามารถในการจ่ายมากขึ้น นอกจากนี้ยังเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีให้กับรัฐมากขึ้นด้วย ซึ่งอาจกำหนดได้ตามตารางข้างล่างนี้

ตารางที่ 5.1 อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2²

เงินได้พึงประเมิน (บาท)	อัตราการหักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ)
1 – 150,000	40
150,001 – 500,000	30
500,001 – 1,000,000	25
1,000,001 – 4,000,000	10
4,000,001 ขึ้นไป	5 แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท

แม้ว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาด้วยวิธีนี้อาจจะขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาแบบเดิม แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อกำหนดถึงความ เป็นธรรมในการเสียภาษีและหลักความสามารถในการจ่าย ผู้วิจัยเห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายตามตารางดังกล่าวข้างต้นน่าจะเป็นประโยชน์มากกว่า

5.2.2 สำหรับเงินได้ประเภทที่ 3 กรณีค่าสิทธิ ควรกำหนดให้ค่าสิทธิอย่างอื่นนอกจากลิขสิทธิ์ สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในหลักเกณฑ์และอัตราเดียวกับลิขสิทธิ์ เนื่องจากการที่ กรมสรรพากรกำหนดให้ค่าลิขสิทธิ์แต่เพียงอย่างเดียวที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ก็เพราะในขณะที่มี การบัญญัติกฎหมายนั้นลิขสิทธิ์เป็นทรัพย์สินทางปัญญาเพียงประเภทเดียวที่มีอยู่ในขณะนั้น แต่ใน ปัจจุบันทรัพย์สินทางปัญญามีหลายประเภทมากขึ้นและค่าสิทธิก็ไม่ได้มีแต่เพียงลิขสิทธิ์เท่านั้นแต่

¹ ผู้วิจัยได้แนวความคิดมาจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามกฎหมายประเทศญี่ปุ่น ซึ่งกำหนดให้ รายได้จากงานจ้างแรงงานเท่านั้นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ และมีอัตราในการหักค่าใช้จ่ายในแต่ละ ช่วงเงินได้ที่แตกต่างกัน.

² อ้างอิงช่วงเงินได้จากตารางอัตราภาษีในปี พ.ศ. 2555.

ยังหมายถึงเครื่องหมายการค้าและสิทธิบัตรด้วย ซึ่งค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งสิทธิดังกล่าวก็ไม่น้อยไปกว่าลิขสิทธิ์ ดังนั้น กฎหมายจึงควรกำหนดให้ค่าสิทธิอย่างอื่นนอกจากลิขสิทธิ์สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ด้วย

5.2.3 สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ควรแบ่งระดับรายได้ของผู้เสียภาษีออกเป็น 2 ระดับ คือ ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำถึงปานกลาง และผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูง³ โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำถึงปานกลางหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น เนื่องจากผู้ประกอบการจูงใจว่าตนมีค่าใช้จ่ายจากอะไรบ้างและมีค่าใช้จ่ายเท่าไรจึงไม่ใช่เรื่องยากที่จะเก็บหลักฐานและทำบัญชี อย่างไรก็ตาม สำหรับผู้มีรายได้น้อยถึงปานกลางแล้ว การบังคับให้เก็บหลักฐานและทำบัญชีค่าใช้จ่ายยังคงเป็นการเพิ่มภาระให้กับผู้เสียภาษี ดังนั้น จึงควรให้ผู้มีรายได้น้อยถึงปานกลางยังคงหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้แต่สำหรับผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเท่านั้น

5.2.4 กำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้ ค่าใช้จ่ายใดหักไม่ได้⁴ เพื่อให้มีความชัดเจนและเป็นการลดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เนื่องจาก ในปัจจุบันไม่มีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือหักไม่ได้ การเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรจึงมีความยุ่งยากในการพิจารณาว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือหักไม่ได้ ต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีจึงสูง หากมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือหักไม่ได้จะทำให้ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้ง่ายขึ้น แม้ว่าการเพิ่มหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะทำให้กฎหมายภาษีมีความซับซ้อนมากขึ้นแต่จะสร้างความสะดวกต่อผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษีมากกว่า

5.2.5 กรณีที่กำหนดให้เงินได้ประเภทเดียวกันหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ไม่เท่ากัน เช่น วิชาชีพแพทย์ วิชาชีพกฎหมาย วิชาชีพสถาปนิก หรือวิชาชีพบัญชี ควรจะมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนว่าเหตุใดจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ไม่เท่ากัน เนื่องจากในปัจจุบันค่าใช้จ่ายในแต่ละวิชาชีพมีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมาก อัตราร้อยละค่าใช้จ่ายที่หักได้ในปัจจุบันไม่มีความทันสมัยและทำให้เกิดข้อกังขาว่ากฎหมายมีหลักเกณฑ์ใดในการกำหนดว่าวิชาชีพใดหักค่าใช้จ่ายได้เท่าไร

³ ผู้มีรายได้ต่ำถึงปานกลาง หมายถึง ผู้ที่มีรายได้ไม่เกิน 500,000 บาทต่อปี ส่วนผู้มีรายได้สูง หมายถึง ผู้มีรายได้ตั้งแต่ 500,001 บาทต่อปีขึ้นไป อ้างอิงจากการจัดระดับรายได้ประชาชาติ (GNI: Gross National Income) ของธนาคารโลก (World Bank) ข้อมูล ณ วันที่ 30 เมษายน 2556.

⁴ ตามกฎหมายอังกฤษก็มีการกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรว่า ค่าใช้จ่ายใดหักได้ ค่าใช้จ่ายใดหักไม่ได้ในแต่ละอาชีพเช่นกัน.

ดังนั้น เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมจึงควรที่จะมีหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนในการกำหนดอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายของแต่ละวิชาชีพ

5.2.6 การหักค่าใช้จ่ายเป็นเรื่องโครงสร้างสำคัญทางภาษีและไม่ใช่ว่าเรื่องการขาดคุณสมบัติทางเทคนิคและเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดซึ่งจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพ การแก้ไขเปลี่ยนแปลงจึงควรแก้ไขโดยการตราเป็นพระราชบัญญัติไม่ควรออกเป็นกฎหมายลำดับรอง เนื่องจาก แม้ว่าการออกเป็นกฎหมายลำดับรองจะมีข้อดีตรงที่สามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ทันสภาวะทางเศรษฐกิจ แต่ก็ทำให้กฎหมายภาษีมีความซับซ้อนมากขึ้นขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี อีกทั้งการจัดเก็บภาษีเป็นเรื่องที่กระทบสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้น ในกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างสำคัญๆ ทางภาษีจึงควรที่จะได้รับความยินยอมจากตัวแทนของประชาชน ซึ่งก็คือ การตรากฎหมายโดยผ่านรัฐสภา



บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- _____. (2554). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์. (2521). *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*. กรุงเทพฯ: ดวงกมล.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- _____. (2555). *สิทธิบัตร: หลักกฎหมายและแนววิธีปฏิบัติเพื่อการคุ้มครองการประดิษฐ์และการออกแบบผลิตภัณฑ์*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1*. กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- คุณลักษณะ ตราชูธรรม (2550). *หลักกฎหมายภาษีอากร (The Principle of Tax Law)*. กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.
- บริษัท ไอ เอ็ม บู๊คส์ จำกัด. (2550). *Quality Tax Planning: การบริหารภาษีเงินได้อย่างผู้รู้ด้วยตนเอง*. กรุงเทพฯ: ไอเอ็มบู๊คส์.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ไพจิตร โรจนวานิช ชุมพร เสนไสยและสาโรช ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.
- วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล. (2544). *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector*. บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน (2542). *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- วิทย์ ตันตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- สุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติรี ตันตยวิณิชกิจ. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1)*. สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- สุภรัตน์ ควัฒน์กุล. (2528). *เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic*. สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- สุภลักษณ์ พิณีจิวคณ. (2538). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- สนั่น เกตุทัต. (2526). *วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย*.
- สุพัฒน์ อุปนิภิจิต. (2536). *การหักภาษี ณ ที่จ่าย*. กรุงเทพฯ.

บทความ

- ธีระพล ตันพานิช. (2542). “รู้จักและเข้าใจภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” *สรรพากรสาส์น*, 46 (2).
- พิภพ วีระพงษ์. (2537, พฤษภาคม). “การเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: ความรับผิดชอบและการใช้สนามกอล์ฟและคำนิยามของคำว่า “เงินได้” ในเชิงภาษีอากร.” *สรรพากรสาส์น*, 41.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” *สรรพากรสาส์น*, 31 (5).
- สุภลักษณ์ พิณีจิวคณ. (2552, 7 กรกฎาคม). “ปัญหาข้อพิพาททางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร ตอนที่ 1.” *สรรพากรสาส์น*, 56 (7).
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2524, 28 มีนาคม). “ปัญหาและข้อเสนอแนะในการปรับปรุงแก้ไขภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.” *สรรพากรสาส์น*.
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร.” *คู่มือ*, 52 (3).
- _____. (2554). “ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2).” *วารสารสถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร ฉบับปฐมฤกษ์ พ.ศ.2554*.
- อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร.” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22 (1). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

วิทยานิพนธ์

จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

เอกรัฐ คงมี. (2551). การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

กฎหมาย

กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 ออกตามความในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

ประมวลรัษฎากร.

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496 และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502.

สารสนเทศจากสื่ออิเล็กทรอนิกส์

กรมสรรพากร. รายงานประจำปี 2552-2554. สืบค้นเมื่อ 27 กรกฎาคม 2555, จาก

http://download.rd.go.th/fileadmin/download/annual_report/annual_report54.pdf

กรมสรรพากร. สรุปวิธีการคำนวณภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 กรกฎาคม 2555, จาก

<http://www.rd.go.th/publish/38054.0.html>

บล็อกภาษีข้างถนน. ว่าด้วยเรื่องของ การออม การวางแผนภาษี และ มนุษย์เงินเดือน ตอนที่ 4:

รู้จักกับค่าลดหย่อน. สืบค้นเมื่อ 9 กรกฎาคม 2555, จาก <http://tax.bugnoms.com/tag/>

[ประเภทของค่าลดหย่อน/2/](#)

ไม่ปรากฏนามผู้เขียน. มุลนิธิโลกสีเขียว. ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศ. สืบค้นเมื่อ 1 กรกฎาคม 2555, จาก <http://www.greenworld.or.th>

สรรพากรสาส์น. ฎีกาภาษี. สืบค้นเมื่อ 8 มกราคม 2556. จาก

http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=184

อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารกสิกรไทย. สืบค้นเมื่อ 15 พฤศจิกายน 2555, จาก

<http://www.kasikornbank.com/TH/RatesAndFees/ForeignExchange/Pages/ForeignExchange.aspx>

_____. สืบค้นเมื่อ 27 มีนาคม 2556, จาก [http://www.kasikornbank.com/TH/RatesAndFees/](http://www.kasikornbank.com/TH/RatesAndFees/ForeignExchange/Pages/ForeignExchange.aspx)

[ForeignExchange/Pages/ForeignExchange.aspx](http://www.kasikornbank.com/TH/RatesAndFees/ForeignExchange/Pages/ForeignExchange.aspx)

เอกสารอื่นๆ

ข้อหารือที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547.

ข้อหารือที่ กค 0702/5229 ลงวันที่ 25 สิงหาคม 2551.

คำพิพากษาฎีกาที่ 5422/2536.

คำพิพากษาฎีกาที่ 3193/2543.

คำพิพากษาฎีกาที่ 6871/2543.

คำพิพากษาฎีกาที่ 8214/2549.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง. ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.*

บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์. (2544). *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector.* นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

พล ชีรคุปต์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง. ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.*

สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง.*

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/22208 ลงวันที่ 8 ธันวาคม 2521.

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/12051 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2523.

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/15697 ลงวันที่ 20 พฤศจิกายน 2529.

หนังสือข้อความเข้าใจด่วนที่สุด ที่ กค 0811/ว.2497 ลงวันที่ 29 มีนาคม พ.ศ. 2543.

ภาษาต่างประเทศ

LAW

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003.

ELECTRONIC SOURCES

Deduction. Retrieved November 21, 2012, from <http://www.jamesdance.com/deductions.htm>

Deducting Business Expenses. Retrieved November, 21, from

<http://www.irs.gov/publications/p535/ch01.html>

Fixed Deduction. Retrieved November 17, 2012, from <http://www.qfinance.com/dictionary/fixed-deduction>

How Much are Federal Income Tax Standard Deductions in 2012, 2013. Retrieved December 6, 2012, from <http://creditguide.hubpages.com/hub/Federal-Income-Tax-Standard-Deductions>

Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from

http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e.htm

Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_-_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

Income Tax in United States. Retrieved November 18, 2012, from

http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States#cite_note-2

Income Tax in USA. Retrieved November 18, 2012, from

<http://www.immihelp.com/newcomer/income-tax-usa.html>

Income Tax rates and allowances. Retrieved November 15, 2012, from

<https://www.gov.uk/income-tax-rates>

Internal Revenue Code section 162(a). Retrieved December 4, 2012, from

http://en.wikipedia.org/wiki/Internal_Revenue_Code_section_162%28a%29

Introduction to tax allowances and reliefs. Retrieved November 16, 2012, from

<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/intro-tax-allow.htm>

- Japan Income Taxes and Tax Laws 2012. Retrieved March 27, 2013, from
http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp
- List of Common Business Deductions. Retrieved November 22, 2012, from
http://taxguide.completetax.com/text/Q13_2570.asp
- List of Tax Deductions. Retrieved December 1, 2012, from
<http://www.jamesdance.com/deductions.htm>
- Ordinary and Necessary Expenses. Retrieved November 22, 2012, from
http://taxguide.completetax.com/text/Q13_2512.asp
- Other expenses: flat rate expenses: table of agreed amounts for 2008/09 onwards. Retrieved
November 17, 2012, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM32712.htm>
- Publication 587 - Main Content. Retrieved November 21, 2012, from
http://www.irs.gov/publications/p587/ar02.html#en_US_2011_publink1000226331
- Self Employed Tax Deductions. Retrieved November 21, 2012, from
<http://www.buzzle.com/articles/self-employed-tax-deductions.html>
- Standard Deduction(b). Retrieved December 6, 2012, from
<http://taxes.about.com/od/deductionscredits/qt/standard.htm>
- Standard Deduction. Retrieved December 6, 2012, from <http://www.1040.com/federal-taxes/deductions/standard-deduction/>
- Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e.htm
- Tax allowances and reliefs if you're self-employed. Retrieved November 17, 2012, from
<http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>
- Tax Calculator. Retrieved November 18, 2012, from
<http://www.dinkytown.net/java/Tax1040.html>
- Tax on savings interest. Retrieved November 15, 2012, from <https://www.gov.uk/apply-tax-free-interest-on-savings>
- Tax Rates for the 2012 Tax Year. Retrieved 18, 2012, from <http://taxes.about.com/od/Federal-Income-Taxes/qt/Tax-Rates-For-The-2012-Tax-Year.htm>
- The Pay As You Earn (PAYE) system. Retrieved November 15, 2012, from
http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

Taxes. Retrieved March 27, 2013, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>

US Income Tax/Business Deduction. Retrieved November 21, 2012, from

http://en.wikibooks.org/wiki/US_Income_Tax/Business_Deductions

What Are Standard Deduction. Retrieved December 6, 2012, from [http://turbotax.intuit.com/tax-](http://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Deductions-and-Credits/What-Are-Standard-Tax-Deductions-)

[tools/tax-tips/Tax-Deductions-and-Credits/What-Are-Standard-Tax-Deductions-](http://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Deductions-and-Credits/What-Are-Standard-Tax-Deductions-)
[/INF14448.html](http://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Tax-Deductions-and-Credits/What-Are-Standard-Tax-Deductions-)

Worldwide Personal Tax Guide. Retrieved March 27, 2013, from <http://www.expat.hsbc.com/1/>

[PA_ES_Content_Mgmt/content/hsbc_expats/pdf/en/global_tax_navigator/going_to_japan.pdf](http://www.expat.hsbc.com/1/PA_ES_Content_Mgmt/content/hsbc_expats/pdf/en/global_tax_navigator/going_to_japan.pdf)



ประวัติผู้เขียน

ชื่อ นามสกุล
วุฒิการศึกษา

นางสาวภัทรภร เปี่ยมทองคำ
พ.ศ. 2545 นิติศาสตรบัณฑิต
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
(เกียรตินิยมอันดับสอง)

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

พ.ศ. 2547 เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 56
สำนักงานทนายความ เลขที่ 9/1 หมู่ 1
ตำบลบางมัญ อำเภอเมือง จังหวัดสิงห์บุรี 16000

