

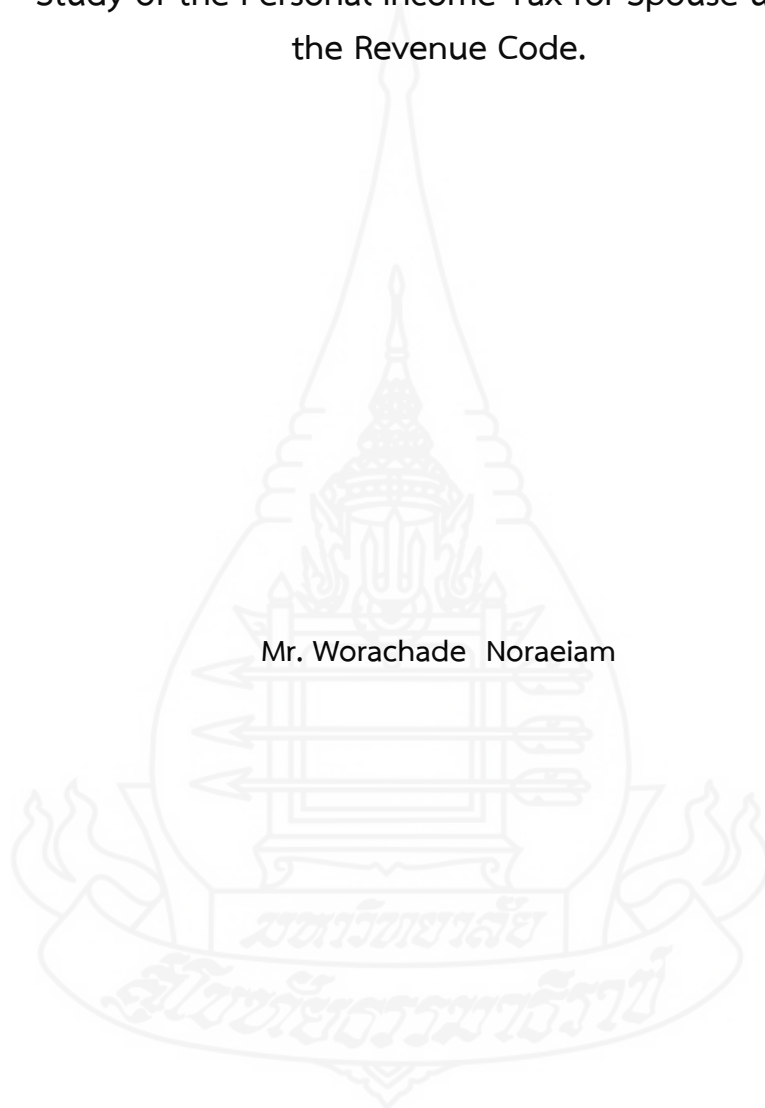
หลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญ
: กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีคู่สมรสตาม
ประมวลรัษฎากร



การศึกษาครั้งนี้ว่าอิสระนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต
วิชาเอกกฎหมายมหาชน สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
พ.ศ. 2555

The Equality of Men and Women under the Constitution. : A Case
Study of the Personal Income Tax for Spouse under
the Revenue Code.

Mr. Worachade Noraeiam



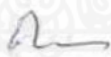
Independent Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Laws in Public law
School of Law
Sukhothai Thammathirat Open University
2012


หัวข้อการศึกษาค้นคว้าอิสระ	หลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญ : กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร
ชื่อและนามสกุล	นายวรเชษฐ์ นรเอี่ยม
วิชาเอก	กฎหมายมหาชน
สาขาวิชา	นิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ ได้รับความเห็นชอบให้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรระดับปริญญาโท เมื่อวันที่ 10 พฤษภาคม 2556

คณะกรรมการสอบการศึกษาค้นคว้าอิสระ


..... ประธานกรรมการ
(รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์)


..... กรรมการ
(อาจารย์ศรีสมัย ผ่องสว่าง)


.....
(อาจารย์เจียรชัย ณ นคร)
ประธานกรรมการประจำสาขาวิชานิติศาสตร์

ชื่อการศึกษาค้นคว้าอิสระ หลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญ : กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

ผู้ศึกษา นายวรเชษฐ์ นรเอี่ยม **รหัสนักศึกษา** 2544003060 **ปริญญา** นิติศาสตรมหาบัณฑิต

อาจารย์ที่ปรึกษา รองศาสตราจารย์ลาวัลย์ หอนพรัตน์

ปีการศึกษา 2555

บทคัดย่อ

การศึกษาค้นคว้าอิสระเรื่องหลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญ : กรณีศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมีวัตถุประสงค์ เพื่อศึกษากฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร และการรับรองสิทธิตามหลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ศึกษาถึงแนวทางการปรับปรุงบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสให้มีความเป็นธรรมและเสมอภาค สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ และสังคมปัจจุบัน เพื่อส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี

การศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (Qualitative Research) ด้วยวิธีการวิจัยทางเอกสาร(Documentary research) โดยการศึกษาจากตำรากฎหมาย คำพิพากษา บทความ วิทยานิพนธ์ เอกสารที่เกี่ยวข้อง ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ต และประสบการณ์จากการปฏิบัติราชการกรมสรรพากร เพื่อทำการวิเคราะห์ประเด็นปัญหา

ผลการศึกษาพบว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร ในปีภาษี 2490 เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี ให้การจัดเก็บภาษีกรณีคู่สมรสจะเป็นหน่วยภาษีคู่สมรส โดยเงินได้ของภริยาถือเป็นเงินได้ของสามีกำหนดให้ต้องยื่นแบบรวมกันในนามสามี และปีภาษี 2529 เพิ่มหลักเกณฑ์ตามมาตรา ม.57 เบญจ ภริยามีสิทธิจะแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ ต่อมาปีภาษี 2555 ได้มีการแก้ไขกฎหมายเพื่อการรับรองสิทธิของบุคคลและความเสมอภาคของชายหญิง ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยยกเลิกบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา ม.57 เบญจ เนื่องจากขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 30 และได้มีการแก้ไขกฎหมายการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีคู่สมรส ให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ฉ ได้กำหนดหลักเกณฑ์วิธีการยื่นแบบโดยเพิ่มทางเลือกให้กับผู้เสียภาษีกรณีคู่สมรสมีสิทธิเลือกวิธีการยื่นแบบได้ 5 วิธี ไม่ว่าจะคู่สมรสยื่นแบบรวมกันทุกประเภทของเงินได้ หรือฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเลือกแยกยื่นเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) หรือต่างฝ่ายต่างแยกยื่นแบบทุกประเภทของเงินได้ รวมถึงบทบัญญัติมาตรา 57 ฉ ได้กำหนดหลักเกณฑ์การแบ่งแยกเงินได้ของคู่สมรส ในกรณีที่เงินได้ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้มาตรา 40 (2) - (7) ของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้เป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้ของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง และเมื่อได้เลือกยื่นรายการตามส่วนที่ตกลงในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่ได้รับอนุมัติจากอธิบดี ซึ่งการเปลี่ยนแปลงกฎหมายนี้ส่งผลกระทบต่อเกิดความยุ่งยากในการดำเนินธุรกรรมทางภาษี ไม่ส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี เห็นควรปรับปรุงแก้ไขให้มีความเหมาะสมยิ่งขึ้น

คำสำคัญ ภาษีคู่สมรส การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีคู่สมรส

Independent Study title: The Equality of Men and Women under the Constitution. :
A Case Study of the Personal Income Tax for Spouse under
the Revenue Code.

Author: Mr. Worachade Noraeiam ; **ID:** 2544003060 ;

Degree: Master of Laws ;

Independent Study advisor: Lawan Hornopparat, Associate Professor;

Academic year: 2012

Abstract

The objectives of this independent study entitle The Equality of Men and Women under the Constitution. : A Case Study of the Personal Income Tax for Spouse under the Revenue Code. were to study the collection of personal income tax for spouse under the Revenue Code and the rights guaranteed on the equality of men and women under the Constitution of the Kingdom of Thailand, to study guidelines to improve the provision of personal income tax revenue which collected from the spouse for fairness, equality and in line with current economic and social conditions for voluntary tax payment.

The independent study was the qualitative research by using Documentary research from related legal texts, lawful judgments, articles, thesis, internet information and work experience in the Revenue Department to analyze the issues.

The results of the study showed that the collection of personal income tax from spouses according to the Revenue Code in fiscal year 1974 be according to the provisions of the Section 57 Ter by counting the spouse as the same unit, wife's income was husband's income, defined to apply together on behalf husband's name. In the year 1986, Section 57 Quinque was added for the rule that wife entitled to file and pay tax separated from husband on her income under the Section 40(1), not husband's income. In the year 2012, Section 57 Ter and 57 Quinque were repealed by the amendment of legislation to guarantee the rights of the individual and the equality of men and women under the Constitution in the Kingdom of Thailand Section 30. The personal income tax for spouse was also amended for the purpose Section 57 Sex stated the guidelines to file by adding 5 options for the spouse tax payer can choose, whether the spouse file a combination of all types of income or any party to file a separate income under Section 40(1) or more separate parties to file all of their money. Section 57 Sex also defined the rule to clarify spouse's income in case the money can not be isolated, how much income of husband or wife was considered as income under the Section 40(2)-(7) by divided in two equally parts. Income under the Section 40(8), husband and wife may share the money by agreement each but shall not be less than the total amount of assessable income receive, if no agreement, it shall be considered as income of husband and wife. When taxpayers no agreement, it selected any way to fill, it will be considered as the way to submit items permanently unless any approval from the Director. The changes in this, however, effected the transaction of tax that not support the voluntary tax payment so that should be amended.

Keywords : spouses Tax, income tax filing, spouse.

กิตติกรรมประกาศ

การศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลงได้ด้วยความเมตตาและความกรุณาของผู้มีพระคุณหลายท่าน โดยเฉพาะอย่างยิ่งมารดา บิดา ให้ความช่วยเหลือและให้โอกาสด้านการศึกษาอย่างเต็มที่เสมอมา รวมถึงได้รับการสนับสนุนให้ทำการศึกษาในระดับปริญญาโทมาบัณฑิตนี้จากหน่วยงานต้นสังกัด และผู้บังคับบัญชา โดยท่านนิยม บุญสิงห์ สรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 6 และผู้ช่วยฯ จารุรัตน์ คุโณทัย จากสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 6 กรมสรรพากรกระทรวงการคลัง เพื่อนำความรู้ความสามารถที่ได้รับจากการศึกษาไปใช้ประโยชน์ในการปฏิบัติราชการ เป็นการพัฒนาบุคลากรของรัฐ นำไปสู่ประโยชน์เพื่อการพัฒนาประเทศ

ผู้เขียนขอขอบพระคุณ รศ.ลาววัลย์ หอนพรัตน์ และอาจารย์ศรีสมัย ผ่องสว่าง ที่สละเวลากรุณารับเป็นที่ปรึกษาการศึกษาค้นคว้าอิสระนี้ โดยทั้งสองท่านได้ให้ความรู้คำปรึกษา คำอธิบาย คำแนะนำตลอดจนแนวทางการจัดทำการศึกษาค้นคว้าอิสระ ตั้งแต่เริ่มต้นจนการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยดี

ผู้เขียนขอขอบคุณ พี่กิตติชัย พันธุ์เกษม และพี่ๆ เพื่อนๆ สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 6 และสำนักกฎหมาย กรมสรรพากร ที่คอยให้คำปรึกษา คำแนะนำ ช่วยค้นหาข้อมูล รวบรวมข้อมูล และเป็นกำลังใจ ทำให้การศึกษาเป็นไปอย่างราบรื่นด้วยดี และขอขอบคุณพี่ๆ และเพื่อนร่วมรุ่นนักศึกษาปริญญาโท ที่คอยให้ความช่วยเหลือ รวบรวมข้อมูล แลกเปลี่ยนความรู้ ความคิดเห็นและให้กำลังใจเสมอมา

ท้ายสุดนี้หากการศึกษาค้นคว้าอิสระฉบับนี้มีคุณประโยชน์ทางวิชาการอยู่บ้าง ผู้เขียนขอขอบใจแก่ทุกท่านที่ผู้เขียนกล่าวถึงข้างต้น แต่หากมีข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

วรเชษฐ์ นรเอี่ยม

มิถุนายน 2556

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
บทที่ 1 บทนำ.....	1
1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
3. ขอบเขตของการศึกษา.....	4
4. วิธีการศึกษา.....	4
5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	4
บทที่ 2 แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักความเสมอภาค และภาษีอากร.....	6
1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักความเสมอภาค.....	6
1.1 ความหมายของหลักความเสมอภาค.....	6
1.2 สถานะของหลักความเสมอภาค.....	7
1.3 ประเภทของหลักความเสมอภาค.....	7
2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับภาษีอากร.....	10
2.1 ความหมายของภาษีอากร.....	11
2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร.....	13
2.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี.....	15
2.4 โครงสร้างของภาษีอากร.....	20
2.5 การจำแนกประเภทภาษีอากร.....	26
2.6 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร.....	30
2.7 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยา.....	31
บทที่ 3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยาตามกฎหมายต่างประเทศ และประมวลรัษฎากร.....	34
1. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยาตามกฎหมายต่างประเทศ.....	34
ประเทศสหรัฐอเมริกา.....	34
ประเทศเยอรมัน.....	36
ประเทศอังกฤษ.....	36
ประเทศออสเตรเลีย.....	37
ประเทศมาเลเซีย.....	37
2. ความเป็นมาและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามี และภรรยาตามประมวลรัษฎากร.....	39
3. ความหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร.....	42

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
4. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร.....	43
4.1 ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	43
4.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้.....	48
4.3 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน.....	52
4.4 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	53
4.5 การหักค่าใช้จ่าย.....	59
4.6 การหักค่าลดหย่อน(มาตรา 47).....	61
4.7 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	67
4.8 วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	70
5. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา ตามประมวลรัษฎากรก่อนปีภาษี 2555	71
5.1 หลักเกณฑ์การถือเงินได้ของภริยาเป็นของสามี.....	71
5.2 ผลทางกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี.....	73
5.3 ข้อยกเว้นของหลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตี.....	75
5.4 การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยา.....	75
6. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา ตามประมวลรัษฎากรตั้งแต่ปีภาษี 2555.....	78
6.1 การยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ สำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป.....	78
6.2 การหักค่าใช้จ่าย.....	79
6.3 การหักลดหย่อน.....	79
บทที่ 4 ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามี และภริยาตามประมวลรัษฎากร.....	83
1. หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร สอดคล้องกับหลัก รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายมหาชน.....	83
1.1 หลักรัฐธรรมนูญ.....	82
1.2 หลักกฎหมายมหาชน.....	92
2. หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรฐาน 57 ฉ มีผลต่อการจัดเก็บภาษี.....	94
3. หลักการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 57 ฉ สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค.....	96
4. ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 57 ฉ.....	97
4.1 หลักเกณฑ์การแบ่งแยกเงินได้.....	97
4.2 ช่องทางการให้บริการรองรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี.....	98

สารบัญ (ต่อ)

	หน้า
บทที่ 5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	106
1. บทสรุป.....	106
2. ข้อเสนอแนะ.....	108
บรรณานุกรม.....	110
ประวัติผู้ศึกษา.....	114



บทที่ 1

บทนำ

1. ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

หลักความเสมอภาคของชายหญิงของประเทศไทยเกิดขึ้นอย่างชัดเจน ในยุคปฏิรูปรัฐธรรมนูญ ซึ่งนำไปสู่การใช้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 เกิดจากการต่อสู้กับเผด็จการทหารในปี 2535 และปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจปี 2539 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 เป็นรัฐธรรมนูญที่เกิดจากการมีส่วนร่วมโดยภาคประชาชน อย่างที่ไม่เคยเกิดในอดีต และนำไปสู่รัฐธรรมนูญที่ห้ามการเลือกปฏิบัติบนพื้นฐานเพศ เพิ่มความเท่าเทียมทางกฎหมายของชายหญิง ตามรัฐธรรมนูญฉบับนี้ เช่น

“มาตรา 30 บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย และได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน

ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน”

“มาตรา 80 รัฐต้องคุ้มครองและพัฒนาเด็กและเยาวชน ส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน” อย่างไรก็ตาม มาตรฐานทางกฎหมายดังกล่าว ยังไม่สามารถนำมาใช้ในการแก้ปัญหาความไม่เท่าเทียมระหว่างหญิงชายเท่าที่ควร ต่อมาเกิดการทำรัฐประหาร 19 กันยายน 2549 ซึ่งการเรียกร้องของกลุ่มสตรีอย่างต่อเนื่อง ทำให้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 มีมาตราที่ให้ความเท่าเทียมทางเพศไม่แพ้รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540 เช่นมาตรา 30, 80, 81, 84, 87, 97, 114 และ 152 เพียงแต่ว่าปัญหายังอยู่ที่การทำเรื่องกฎหมายนามธรรมเป็นการแก้ปัญหาเชิงรูปธรรม

ที่ผ่านมามีการเรียกร้องความเสมอภาคของชายหญิงจากหลายกลุ่ม เช่น "สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทย" มีการเรียกร้องให้มีการยกเลิกกฎหมายระเบียบข้าราชการพลเรือน พ.ศ. 2495 ซึ่งจำกัดสิทธิในการเข้ารับราชการ รวมถึงมีการเสนอให้มีการยกเลิกคุณสมบัติของผู้สมัครสอบเป็นผู้ช่วยผู้พิพากษา จากที่กำหนดให้เป็นผู้ชายอายุไม่ต่ำกว่า 25 ปี ให้ผู้หญิงสามารถสมัครได้ด้วย

ตามพระราชบัญญัติ คำนำหน้านามหญิง พ.ศ. 2551 ประกาศใช้แล้วเมื่อวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2551 เหตุผลในการประกาศใช้ พ.ร.บ.ฉบับนี้ คือ โดยที่การใช้คำนำหน้านามของหญิงที่จดทะเบียนสมรสแล้วต้องใช้คำนำหน้านามว่า 'นาง' คำเดียว โดยมีอาจเลือกได้ตามความสมัครใจ ทำให้เกิดผลกระทบต่อหญิงดังกล่าวในการดำรงชีวิตประจำวัน อาทิ การประกอบอาชีพ การศึกษาของบุตร และการทำนิติกรรมต่าง ๆ ส่งผลให้การใช้คำนำหน้านามในลักษณะดังกล่าวของหญิงมีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างทางเพศ สมควรกำหนดให้หญิงมีทางเลือกในการใช้คำนำหน้านามตามความสมัครใจซึ่งจะทำให้หญิงซึ่งแต่งงานหรือจดทะเบียนสมรสแล้ว สามารถที่จะเลือกใช้ “นาง” หรือ “นางสาว” ได้ตามความสมัครใจ และหญิงซึ่งจด

ทะเบียนสมรสแล้ว หากต่อมาการสมรสได้สิ้นสุดลงจะใช้คำนำหน้านามว่า 'นาง'หรือ 'นางสาว' ได้ตามความสมัครใจ โดยให้แจ้งต่อนายทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการจดทะเบียนครอบครัว

ประเด็นที่จะทำการศึกษาในครั้งนี้ คือ การรับรองสิทธิของบุคคลและความเสมอภาคของชายหญิง ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ในส่วนที่เกิดการผลักดันจาก สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ ที่มีข้อสรุปจากการเสวนาเรื่อง “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีหญิงมีสามี” โดยที่ผ่านมาประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ซึ่งบัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และบัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่ สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่ากรณีของสามีภริยาที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) เช่นเดียวกัน เนื่องจากอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันเป็นอัตราก้าวหน้า ในส่วนนี้คือภาษีของคู่สมรส นั้น เข้าใจว่าเป็นประเด็นที่ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์ค่อนข้างมากจากสังคมในปัจจุบัน ซึ่งถ้าย้อนไปเมื่อ 10-20 ปีที่แล้ว การวิพากษ์วิจารณ์ยังไม่ค่อยมากเท่าไร ซึ่งอาจเป็นเพราะในอดีตผู้หญิงที่ออกไปทำงานนอกบ้านยังไม่มากเท่าปัจจุบัน ในเรื่องนี้หลายๆ ประเทศมีแนวทางในการแก้ปัญหาต่างกันไป บางประเทศยอมให้คู่สมรสแยกเสียภาษีต่างหากจากกันเลย ในขณะที่บางประเทศให้เสียภาษีรวมกัน แต่ว่ามีบัญชีอัตราภาษีเงินได้แยกต่างหากออกไป เช่น เป็น 2 เท่าของตารางบัญชีอัตราภาษีเงินได้ปกติ เช่น 1 แสบบาทแรก 5% ก็เป็น 2 แสบบาทแรก 5 % เป็นต้น ซึ่งก็จะแก้ปัญหาความไม่เป็นธรรมได้มาก

โดยคำวินิจฉัยที่ 17/2555 วันที่ 4 กรกฎาคม พุทธศักราช 2555 สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ได้ทำหนังสือร้องเรียนต่อผู้ตรวจการแผ่นดิน ให้เสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245 (1) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 หรือไม่ และศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 และเมื่อมีคำวินิจฉัยดังกล่าว ต่อมา กรมสรรพากรก็ได้มีคำสั่งแจ้งกรมสรรพากร ฉบับลงวันที่ 19 กันยายน 2555 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา โดยมีความสำคัญว่า

“การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไปนั้น มิให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี

กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ในนามตนเอง ส่วนกรณีเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการทำกิจการร่วมกัน หรือที่มีได้ พิสูจน์ว่าเป็นเงินได้ของฝ่ายใด ให้ยื่นรายการและเสียภาษีในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล”

“การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาก่อนปีภาษี 2555 ให้บังคับใช้ บทบัญญัติในมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป”

ต่อมาเมื่อพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 ลงวันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ให้ยกเลิกความใน (2) ของมาตรา 47 และให้ยกเลิกมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาขึ้นใหม่ ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกันและแบ่งเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาทำร่วมกัน หรือสามีและภริยาจะตกลงเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันก็ได้ และมีเพิ่มสิทธิหักค่าลดหย่อนเกี่ยวกับบุตร และดอกเบี้ยสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัย

หลังจากนั้นก็ยังมี คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 14 มกราคม 2556 ให้ยกเลิกคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา ลงวันที่ 19 กันยายน 2555 และชี้แจงหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาสำหรับการยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป เป็น 2 แบบหลัก คือ

- 1 การยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน
- 2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน

วิธีที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันทั้งหมด

วิธีที่ 2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันบางส่วน

การศึกษาในครั้งนี้จะพิจารณาจากกรณีศึกษาดังกล่าว ว่าสนองและให้ความสำคัญกับหลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ได้มากน้อยหรือไม่เพียงไร และ กฎหมายที่ออกมาใช้บังคับในปัจจุบันเป็นประโยชน์หรือส่งผลกระทบต่อประชาชนผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี และการบริหารการจัดเก็บภาษีของกรมสรรพากรอย่างไร เนื่องจากเมื่อมีการแก้ไขกฎหมายดังกล่าว ทำให้มีจำนวนวิธีการยื่นรายการจำนวนมากขึ้น เกิดความสับสนของประชาชนว่าแบบไหนดีที่สุดหรือเสียภาษีน้อยที่สุด จึงมีลักษณะที่ยุ่งยากซับซ้อนเพิ่มขึ้น และเจ้าหน้าที่เกิดภาระในการวิเคราะห์ตรวจสอบแสดงรายการเพิ่มขึ้น ซึ่งลักษณะภาษีอากรที่ดี ต้องทำให้ประชาชนได้รับความสะดวกในการเสียภาษี ไม่สร้างภาระให้กับประชาชน และเจ้าหน้าที่ของรัฐได้รับความสะดวกในการจัดเก็บภาษีอากร มีประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากร และยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น และในปี 2558 ที่รองรับ AEC ที่ชาวต่างประเทศต้องเข้าหลักเกณฑ์การเสียภาษีเพิ่มขึ้น จึงเห็นควรแก้กฎหมาย เพื่อเปลี่ยนหลักเกณฑ์ให้การยื่นรายการและเสียภาษีมีเพียงแบบเดียว คือ การยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน ทั้งยังเป็นการรับรองสิทธิความเสมอภาคชายหญิงให้เท่าเทียมกันทั้งก่อนและหลังสมรส และสนับสนุนการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด เพื่อประโยชน์ในการพัฒนาการจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรม และมีความเป็น

สากล เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายมหาชนที่มีผลกระทบต่อประชาชนทั้งประเทศ

2. วัตถุประสงค์ของการศึกษา

2.1. เพื่อศึกษาความเป็นมาและความสำคัญของการรับรองสิทธิ ตามหลักความเสมอภาคของชายหญิง ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

2.2. เพื่อศึกษาแนวคิดและวิวัฒนาการของกฎหมาย กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

2.3. เพื่อศึกษาหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีคู่สมรสของต่างประเทศ เพื่อเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร

2.4. เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุง บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาให้มีความเป็นธรรมและเสมอภาค สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ และสังคมปัจจุบัน

3. ขอบเขตของการศึกษา

ศึกษาและวิเคราะห์หลักความเสมอภาคของชายหญิงตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร ว่าสนองหรือให้ความสำคัญกับหลักความเสมอภาคของชายหญิงได้มากน้อยหรือไม่เพียงไร ในแง่ของผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี และส่งผลถึงการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสอย่างไรบ้าง โดยเปรียบเทียบกับกรณีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสตามกฎหมายต่างประเทศ

4. วิธีการศึกษา

เป็นการศึกษาโดยการวิจัยเอกสาร(Documentary research) เพื่อทำการวิเคราะห์ประเด็นปัญหาตามขอบเขตการศึกษา โดยพิจารณาจากบทบัญญัติรัฐธรรมนูญ ประมวลรัษฎากร และกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยคำสั่งของผู้มีอำนาจตามประมวลรัษฎากร วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ วารสาร บทความ ตลอดจนเอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ

5. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้จากการศึกษา

5.1. ทำให้ทราบถึงความเป็นมาและความสำคัญของการรับรองสิทธิ ตามหลักความเสมอภาคของชายหญิง ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย

5.2. ทำให้ทราบถึงแนวคิดและวิวัฒนาการของกฎหมาย กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร

5.3. ทำให้ทราบถึงหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากกรณีคู่สมรสของต่างประเทศ เพื่อเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคู่สมรสของประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร

5.4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไข ปรับปรุง บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาให้มีความเป็นธรรมและเสมอภาค สอดคล้องกับสถานะเศรษฐกิจ และสังคมปัจจุบัน



บทที่ 2

แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักความเสมอภาค และภาษีอากร

1. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับหลักความเสมอภาค

1.1. ความหมายของหลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคหรือที่เรียกว่าหลักความเสมอภาคต่อหน้ากฎหมาย หรืออีกนัยหนึ่งสิทธิของราษฎรที่จะได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกันนี้ กล่าวได้ว่ามีบัญญัติรับรองอยู่ในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตยแทบทุกรัฐตั้งได้แสดงตัวอย่างแล้วข้างต้น หลักความเสมอภาคดังกล่าวนี้หมายความว่าองค์กรผู้ใช้อำนาจอธิปไตยทั้งหลาย ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน การปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญให้แตกต่างกันก็ตีการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญให้เหมือนกันก็ดี ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค¹

หลักความเสมอภาคจึงมิได้หมายถึงความเท่าเทียมกันในทุกกรณี แต่สาระสำคัญก็คือเป็นหลักการที่เรียกร้องให้ “ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญเหมือนกันอย่างเท่าเทียมกัน และจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่มีสาระสำคัญไม่เหมือนกันให้แตกต่างกันไปตามลักษณะเฉพาะของเรื่องนั้นๆ² และหากจะมีการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกัน หรือปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในสิ่งที่มีสาระสำคัญแตกต่างกันซึ่งถือเป็นการเลือกปฏิบัตินั้น จะกระทำได้ต่อเมื่อเป็นเหตุผลอันสืบเนื่องมาจากธรรมชาติของเรื่องนั่นเอง หรือเป็นกรณีที่ถือได้ว่าการปฏิบัติให้แตกต่างกันนั้นมีเหตุผลอันหนักแน่นสมควรรับฟังได้ต่อการปฏิบัติในเรื่องใดเรื่องหนึ่ง นอกจากนี้ การปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นจะต้องมุ่งหมายเพื่อวัตถุประสงค์ในทางที่ชอบธรรม และจะต้องเป็นไปตามหลักความได้สัดส่วนด้วย นั่นคือการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นจะต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายโดยวิธีการที่เป็นไปเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมาย และต้องเป็นวิธีที่มีความเหมาะสมและมีความจำเป็น³

การพิจารณาว่าในกรณีนั้นๆ ได้มีการปฏิบัติอย่างสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคหรือไม่ จึงจำเป็นจะต้องมีการเปรียบเทียบกันว่ามี การปฏิบัติต่อบุคคลหรือกลุ่มบุคคลหนึ่งให้เหมือนหรือแตกต่างไปจากการปฏิบัติต่อบุคคลหนึ่งหรืออีกกลุ่มบุคคลหนึ่งหรือไม่ และสิ่งที่จะนำมาเปรียบเทียบกันนั้นก็จะต้องเป็นสาระสำคัญของเรื่องพอที่สามารถจะนำมาเปรียบเทียบกันได้ด้วย

¹ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง. หน้า 34-35.

² บรรเจิด สิงคะเนติ. สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 เรื่องหลักความเสมอภาค. หน้า 3.

³ บรรเจิด สิงคะเนติ. เรื่องเดิม. หน้า 158-160.

ส่วนอะไรที่จะถือว่าเป็นสิ่งที่มีสาระสำคัญที่เหมือนกันหรือแตกต่างกันนั้นจะต้องอาศัยการพิจารณาเป็นเรื่องๆ ไป

1.2 สถานะของหลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคนั้นได้รับการยอมรับกันว่าเป็น “หลักกฎหมายทั่วไป” ที่มีคุณค่าเทียบเท่ารัฐธรรมนูญซึ่งถือเป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนว่าจะต้องได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกัน หลักกฎหมายทั่วไปจึงมีความเป็นนามธรรมและยากที่จะกำหนดขอบเขตให้แน่นอนตายตัว และยังเป็นที่ยกเถียงกันได้ อย่างไรก็ตามหลักกฎหมายทั่วไปนั้นถือเป็นหลักที่มีความสำคัญ เพราะถือเป็นหลักการที่ใช้ควบคุมหรือเป็นข้อจำกัดการใช้อำนาจขององค์กรผู้ใช้อำนาจรัฐทั้งหลายมิให้ใช้อำนาจกระทำการต่างๆ โดยอำเภอใจ และยังเป็นสิ่งจำเป็นสำหรับศาลเพื่อใช้ในการตัดสินคดี เพราะโดยทั่วไปมีกฎหมายอยู่ว่าศาลไม่อาจจะปฏิเสธไม่ตัดสินคดีโดยอ้างว่าไม่มีกฎหมายไม่ได้ ดังนั้น ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายบัญญัติไว้ ศาลจึงจำเป็นต้องสร้างหรือสกัดหลักกฎหมายขึ้นมาใช้ โดยศาลจะใช้หลักกฎหมายทั่วไปเข้าไปอุดช่องว่างของกฎหมายลายลักษณ์อักษร ตลอดจนใช้หลักกฎหมายทั่วไปเป็นพื้นฐานในการตีความกฎหมายลายลักษณ์อักษร⁴

ในแง่นี้ หลักความเสมอภาคซึ่งถือกันว่าเป็นหลักกฎหมายทั่วไปในระดับของรัฐธรรมนูญ จึงมีผลผูกพันการใช้อำนาจมหาชนขององค์กรผู้ใช้อำนาจรัฐทุกองค์กร เป็นการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของมนุษย์ และศาลย่อมนำมาใช้ได้โดยไม่ต้องอ้างอิงบทบัญญัติลายลักษณ์อักษร อย่างไรก็ดี หลักความเสมอภาคนั้นก็ยังถือเป็นหลักกฎหมายทั่วไปที่ได้รับการยอมรับและถูกนำมาบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญของหลายประเทศดังที่ได้กล่าวมาแล้วด้วย

1.3 ประเภทของหลักความเสมอภาค

โดยทั่วไปแล้ว อาจจำแนกประเภทของหลักความเสมอภาคออกได้เป็น 3 ประเภท ได้แก่ หลักความเสมอภาคทั่วไป หลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่อง และหลักข้อห้ามมิให้มีการเลือกปฏิบัติ ซึ่งอธิบายได้ดังนี้

1.3.1 หลักความเสมอภาคทั่วไป

หลักความเสมอภาคทั่วไปนั้น เป็นหลักการที่มีได้เรียกร้องให้มีการปฏิบัติให้เหมือนกันในทุกกรณี แต่เรียกร้องมิให้มีการปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันให้แตกต่างอย่างอำเภอใจหรือมิให้มีการปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญต่างกันให้เหมือนกันอย่างอำเภอใจ ดังนั้น หลักความเสมอภาคทั่วไปจึงถือว่าเป็นหลักข้อห้ามหรือเป็นสิทธิเรียกร้องของบุคคลเพื่อมิให้มีการใช้อำนาจอย่างอำเภอใจนั่นเอง ซึ่งการใช้อำนาจอย่างอำเภอใจนั้นหมายถึง การใช้อำนาจโดยไม่พิจารณาเนื้อหาของเรื่องนั้นๆ และไม่อาจจะค้นหาเหตุผลอันรับฟังได้จากการพิจารณาหรือตัดสินใจดังกล่าว⁵ และถือกันว่าหลักความเสมอภาคทั่วไปนี้เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของบุคคลที่จะกล่าวอ้างกับการกระทำใดๆ ของรัฐได้ หากมิได้มีการกำหนดเรื่องนั้นไว้ในหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องแล้ว

⁴ บุบผา อัครพิมาน. *หลักกฎหมายทั่วไป*. หน้า 10.

⁵ บรรเจิด สิงคะเนติ. *เรื่องเดิม*. หน้า 7.

1.3.2 หลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่อง

หลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่อง หมายถึงหลักความเสมอภาคที่นำมาใช้พิจารณาเฉพาะกรณี เช่นตามมาตรา 30 วรรคสอง ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย โดยกำหนดให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ซึ่งถือว่าเป็นหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องที่เกี่ยวข้องกับชายและหญิง ในแง่ของการนำหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องไปใช้ โดยพิจารณาว่ากรณีใดจะขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องหรือไม่ จึงต้องดูที่หลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องที่กำหนดไว้นั้นเสียก่อน หากเห็นว่าไม่ขัดกับหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องแล้ว กรณีดังกล่าวก็ไม่ต้องกลับมาพิจารณาหลักความเสมอภาคทั่วไปอีก เพราะถือได้ว่าหลักความเสมอภาคเฉพาะเรื่องนั้นเป็นหลักกฎหมายพิเศษซึ่งมาก่อนหลักความเสมอภาคทั่วไป⁶

1.3.3 หลักมิให้มีการเลือกปฏิบัติ

ข้อห้ามในการเลือกปฏิบัติ หมายถึงว่า บุคคลไม่อาจได้รับการเลือกปฏิบัติอันทำให้บุคคลนั้นได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันเนื่องมาจากคุณสมบัติที่กำหนดไว้ และเหตุที่กำหนดไว้นั้นก็ได้แก่ ตามมาตรา 30 วรรค 3 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ที่ว่า

“การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ จะกระทำมิได้”

ซึ่งจะเห็นได้ว่ามีความคล้ายคลึงกับที่ระบุไว้ใน ข้อ 2 วรรคแรก แห่งปฏิญญาสากลว่าด้วยสิทธิมนุษยชนที่ระบุว่า

“ข้อ 2 บุคคลชอบที่จะมีสิทธิและเสรีภาพประดาที่ระบุไว้ในปฏิญญานี้ ทั้งนี้โดยไม่มี การจำแนกความแตกต่างในเรื่องใดๆ เช่น เชื้อชาติ สีผิว เพศ ภาษา ศาสนา ความเห็นทางการเมือง หรือทางอื่นใด ชาติหรือสังคมอันเป็นที่มาเดิม ทรัพย์สิน กำเนิด หรือสถานะอื่นใด นอกจากนี้การจำแนกข้อแตกต่างโดยอาศัยมูลฐานแห่งสถานะทาง...”

โดยความหมายของการกำหนดคุณสมบัติที่ไม่อาจนำมาเป็นเหตุให้มีการปฏิบัติให้แตกต่างกันตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติข้างต้นเหล่านั้น หมายถึงการทำให้เกิดความแน่ใจขึ้นต่ำสุดต่อการเลือกปฏิบัติว่าจะไม่มีการอาศัยเพียงแต่สิ่งที่กำหนดไว้นั้นมาเป็นเหตุให้มีการเลือกปฏิบัติได้ ส่วนกรณีของความแตกต่างกันในลักษณะอื่นๆ นอกเหนือจากนี้ก็จะต้องไปพิจารณาตามหลักความเสมอภาคทั่วไป

นอกจากนี้การเลือกปฏิบัติอันทำให้เกิดความได้เปรียบหรือเสียเปรียบกันนั้น อาจเกิดจากการกระทำหรือละเว้นกระทำก็ได้ แต่บางกรณีแล้วการปฏิบัติให้แตกต่างกันโดยอาศัยคุณสมบัติที่กำหนดไว้เหล่านั้น ก็อาจไม่ขัดต่อหลักความเสมอภาคได้หากถือได้ว่าเป็นกรณีที่ “มีเหตุผลอันสมควร” เช่น การใช้ “อายุ” มาเป็นเกณฑ์ในการกำหนดสิทธิเลือกตั้งให้ต้องมีอายุไม่ต่ำกว่า 18 ปี ที่ถือว่าไม่ขัดแย้งกับหลักความเสมอภาค เนื่องจากเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า สิทธิเลือกตั้งนั้นไม่อาจกำหนดให้กับทุกคนได้ เพราะสิทธิทางการเมืองดังกล่าวนี้เป็น

⁶ บรรเจิด สิงคะเนติ. เรื่องเดิม. หน้า167.

กำหนดให้สิทธิโดยคำนึงถึงวิจารณ์ญาณในการตัดสินใจของบุคคล จึงจำเป็นจะต้องให้ถึงวัยที่มีวิจารณ์ญาณทางการเมืองได้อย่างเหมาะสมเสียก่อน

1.3.4 การเลือกปฏิบัติที่ไม่ถือว่าขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาค

จากความหมายของหลักความเสมอภาคทั่วไปดังที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น มีนักกฎหมายบางท่านได้ให้ความเห็นว่า หลักความเสมอภาคในความหมายของนิติรัฐแบบเสรีนิยมดั้งเดิมนั้นมักจะมองหลักความเสมอภาคในเชิงรูปแบบเท่านั้น ในนิติรัฐนั้นฐานะความเป็นอยู่ของคนในสังคมจะไม่ได้รับการพิจารณา กล่าวคือทุกคนเสมอภาคภายใต้กฎหมายโดยไม่ได้พิจารณาว่าแต่ละคนอยู่ในฐานะที่จะใช้สิทธิดังกล่าวได้หรือไม่ ด้วยเหตุนี้ความเสมอภาคที่เท่าเทียมหรือเสมอภาคกันตามรูปแบบดังกล่าว จึงนำไปสู่เสรีภาพที่ไม่มีขอบเขต ผู้ที่แข็งแรงกว่าหรือผู้ที่มีสถานะทางเศรษฐกิจที่สูงกว่าซึ่งเป็นผู้ที่มีอำนาจจริงในสังคม บุคคลเหล่านี้ย่อมมีอิทธิพลกำหนดความเป็นไปในสังคมได้ตามอำเภอใจโดยไม่คำนึงถึงผู้มีฐานะอ่อนแอกว่าแต่ประการใด ความหมายของความเสมอภาคในนิติรัฐแบบดั้งเดิมจึงเป็นความเสมอภาคในทางรูปแบบเท่านั้น ตรงกันข้ามในความหมายของสังคมนิติรัฐ ความเสมอภาคมิได้มีความหมายเพียงรูปแบบตามกฎหมายเท่านั้น แต่ทว่าต้องเป็นความเสมอภาคในเสรีภาพตามความเป็นจริงด้วย กล่าวคือรัฐมีหน้าที่ต้องจัดการให้ผู้มีฐานะอ่อนแอในสังคมมีเสรีภาพในความเป็นจริงและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายไม่น้อยไปกว่าผู้มีอำนาจในสังคม หรือผู้ที่มีฐานะทางเศรษฐกิจที่ดีกว่าด้วย และอาจกล่าวได้ว่าหลักการดังกล่าวนี้สะท้อนให้เห็นอยู่ในรัฐธรรมนูญของไทย ฉบับปัจจุบัน ในมาตรา 30 วรรค 4 ที่กำหนดว่า มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม ซึ่งแม้ว่าจะมิได้บัญญัติให้รัฐต้องมีหน้าที่ช่วยเหลือผู้อ่อนแอในทางสังคมไว้โดยตรงก็ตาม แต่ก็เป็นการกำหนดเป็นข้อยกเว้นไว้ว่าการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันต่อบุคคลของรัฐนั้น หากเป็นไปเพื่อช่วยเหลือและคุ้มครองผู้อ่อนแอกว่าทางสังคมแล้ว ย่อมไม่ถือเป็นการเลือกปฏิบัติที่ขัดแย้งต่อหลักความเสมอภาคดังที่ได้กล่าวมาแล้วในข้างต้นว่าหลักความเสมอภาคนั้นมิได้เรียกร้องให้มีการปฏิบัติให้เหมือนกันในทุกกรณี แต่จะต้องปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกัน และจะต้องปฏิบัติต่อสิ่งที่มีสาระสำคัญไม่เหมือนกันให้ต่างกัน ซึ่งหากมีการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันเกิดขึ้น กรณีจะถือว่าไม่ขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคก็ต่อเมื่อมีเหตุผลอันควรรับฟังได้ คำถามที่ตามมาก็คือการปฏิบัติให้แตกต่างอย่างไรจึงจะถือว่ามีเหตุผลอันควรรับฟังได้ กรณีเช่นนี้จึงเป็นเรื่องที่จะต้องมีการพิจารณาไปตามเกณฑ์ที่จะนำมาใช้เพื่อตรวจสอบว่าเรื่องใดมีความสมเหตุสมผลหรือเรื่องใดที่ปราศจากเหตุผลอันควรรับฟังได้ และนอกจากนี้จะต้องพิจารณาด้วยว่าการปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันที่จะถือว่าไม่ขัดแย้งกับหลักความเสมอภาคนั้น จะต้องเป็นไปตามหลักความได้สัดส่วนด้วย ซึ่งหมายความว่า การปฏิบัติอย่างไม่เท่าเทียมกันนั้นจะต้องเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของกฎหมาย และวิธีการเพื่อบรรลุวัตถุประสงค์ของกฎหมายจะต้องเป็นวิธีการที่มีความเหมาะสมและจำเป็นเท่านั้น

1.3.5 คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญกรณีหลักความเสมอภาค

ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยมีคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 21/2546 กรณีของความเสมอภาคระหว่างชายและหญิง เป็นกรณีของบทบัญญัติของกฎหมายที่มีลักษณะเป็นบทบังคับให้หญิงมี

สามีต้องใช้ชื่อสกุลของสามีเท่านั้น ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคกันทางกฎหมายด้วยเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศและสถานะของบุคคล ถือเป็นทางเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมที่ปราศจากเหตุผลอันควรรับฟังได้ อันขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาค

ศาลรัฐธรรมนูญวินิจฉัยว่า พระราชบัญญัติชื่อบุคคล พ.ศ. 2505 มาตรา 12 ไม่ชอบด้วยรัฐธรรมนูญ เพราะขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 เนื่องจากการบังคับให้หญิงมีสามีใช้ชื่อสกุลของสามีเพียงฝ่ายเดียวโดยใช้สถานะการสมรสนั้น เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างบุคคลอันเนื่องมาจากความแตกต่างในทางเพศและสถานะของบุคคล เพราะว่ถ้อยคำที่เป็นสาระสำคัญของมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว คือคำว่า “ให้ใช้” นั้น มีลักษณะเป็นบทบังคับโดยชัดแจ้ง โดยพิจารณาเปรียบเทียบกับถ้อยคำที่ใช้ในมาตรา 6 แห่งพระราชบัญญัติขนานนามสกุล พระพุทธศักราช 2456 แล้ว เห็นได้ว่าถ้อยคำมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ มาตรา 6 ใช้คำว่า “...แลคงใช้ชื่อตัวแลชื่อสกุลเดิมของตนได้” ย่อมแสดงเจตนารมณ์ชัดว่า หญิงเมื่อทำการสมรสแล้วยังคงมีสิทธิที่จะใช้ชื่อสกุลเดิมของตนได้ เมื่อมีการแก้ไขเรื่องการใช้ชื่อสกุลของหญิงมีสามีโดยพระราชบัญญัติชื่อบุคคล พุทธศักราช 2484 มาตรา 13 ว่า “หญิงมีสามีให้ใช้ชื่อสกุลของสามี” และพระราชบัญญัติชื่อบุคคล พ.ศ. 2505 ยังคงถือหลักการเรื่องการใช้ชื่อสกุลของหญิงมีสามีเช่นเดียวกันกับพระราชบัญญัติชื่อบุคคล พุทธศักราช 2484 โดยนำถ้อยคำเดียวกันบัญญัติไว้ในมาตรา 12 ย่อมแสดงว่าพระราชบัญญัติชื่อบุคคลฯ มีเจตนารมณ์ไม่ประสงค์ให้หญิงมีสามีมีสิทธิใช้ชื่อสกุลเดิมของตนต่อไป โดยเปลี่ยนแปลงหลักการจากเดิมที่ให้หญิงมีสามีมีสิทธิที่จะใช้ชื่อสกุลเดิมของตนได้ เปลี่ยนมาเป็นการบังคับให้หญิงมีสามีต้องใช้ชื่อสกุลของสามีเพียงฝ่ายเดียว เมื่อบทบัญญัติมาตรา 12 มีลักษณะเป็นบทบังคับให้หญิงมีสามีต้องใช้ชื่อสกุลของสามีเท่านั้น จึงเป็นการลิดรอนสิทธิในการใช้ชื่อสกุลของหญิงมีสามี ทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน เกิดความไม่เสมอภาคกันทางกฎหมายด้วยเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศและสถานะของบุคคล และถือเป็นทางเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม

จากคำวินิจฉัยดังกล่าว จะเห็นได้ว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างชัดเจน เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่บังคับให้หญิงมีสามีต้องใช้ชื่อสกุลของสามีเพียงฝ่ายเดียว ดังนั้น หากจะถือเป็นกรณีที่ไม่ขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาคก็ย่อมต้องมีเหตุผลที่หนักแน่นอันควรรับฟังได้สำหรับการเลือกปฏิบัติดังกล่าว กรณีนี้เมื่อไม่ปรากฏเหตุผลอันสมควรเพียงพอ และก่อนหน้าที่จะมีบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ประเทศไทยก็ได้มีระบบการใช้ชื่อสกุล การกำหนดดังกล่าวจึงมิได้เกี่ยวข้องกับวัฒนธรรมและวิถีชีวิตที่มีมาช้านาน และการกำหนดดังกล่าวก็ได้ปรากฏเหตุผลว่าเป็นเรื่องความแตกต่างทางกายภาพ หรือภาระหน้าที่ระหว่างชายและหญิงที่มีผลมาจากความแตกต่างทางเพศ อันจะยกเว้นให้มีการเลือกปฏิบัติให้แตกต่างกันเนื่องมาจากความแตกต่างในทางเพศและสถานะของบุคคลได้แต่อย่างใด เมื่อปราศจากเหตุผลอันควรรับฟังได้ การเลือกปฏิบัติดังกล่าวจึงขัดหรือแย้งต่อหลักความเสมอภาค

2. แนวคิดและทฤษฎีที่เกี่ยวกับภาษีอากร

รัฐบาลทุกประเทศมีหน้าที่ในการที่จะทำให้ประชาชนในประเทศของตนมีคุณภาพชีวิตและความเป็นอยู่ที่ดี ซึ่งสิ่งเหล่านี้จะเกิดขึ้นได้รัฐบาลจะต้องทำการพัฒนาประเทศ

ให้เจริญก้าวหน้าทั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคม การศึกษา การสาธารณสุข การสื่อสาร ตลอดจนการรักษาความมั่นคงของประเทศ แต่การที่รัฐบาลจะได้มาซึ่งความสำเร็จดังกล่าวรัฐบาลจำเป็นต้องใช้งบประมาณจำนวนมากที่จะมาเป็นค่าใช้จ่าย รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับค่าใช้จ่าย แหล่งที่มาของรายได้หลักของรัฐบาลคือ การจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งถือเป็นรายได้ที่สำคัญที่สุดของรัฐบาล ดังนั้นภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับประชาชนทุกอาชีพ ประชาชนต้องมีความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรอย่างเข้าใจเพื่อจะได้ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายและเป็นประโยชน์ต่อตนเอง ด้วยเหตุนี้จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงความหมายของภาษีอากร วัตถุประสงค์ ลักษณะภาษีอากรที่ดี โครงสร้างของภาษีอากร รวมถึงการจำแนกประเภทภาษีอากร เพื่อเป็นพื้นฐานในการทำความเข้าใจในบทต่อไป

2.1 ความหมายของภาษีอากร

ความหมายของคำว่า “ภาษี” ในเชิงงบประมาณ คือ วิธีการในการแบ่งปันภาระในทางการคลังตามความสามารถในการเสียภาษีระหว่างเอกชนด้วยกัน คำว่า “ภาษี” ในความหมายนี้จึงเกี่ยวข้องกับคำว่า “ภาระในทางการคลัง” ในฐานะที่เป็นสาเหตุสำคัญของการมีภาษี เนื่องจากรัฐจัดเก็บมาเพื่อใช้จ่ายในส่วนที่เกี่ยวกับภาระในการจัดทำบริการสาธารณะของรัฐ นอกจากนี้ภาษียังเกี่ยวข้องกับเรื่องความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนด้วย ส่งผลให้มีการนำ “หลักในเรื่องความสามารถ” มาใช้ในการแบ่งภาระภาษี และเป็นสิ่งที่ปรากฏในงบประมาณแผ่นดินฉะนั้น “ภาษี” จึงถูกจำกัดในกรอบการทำงานงบประมาณ นั่นคือจะต้องได้รับอนุมัติจากรัฐสภาก่อนเสมอรัฐจึงจะจัดเก็บได้ การจัดเก็บภาษียังมีลักษณะบังคับและถาวรเป็นหน้าที่ฝ่ายปกครองไม่มีดุลพินิจในการยกเลิกภาษีที่ได้รับอนุมัติจากรัฐสภา⁷

นักการคลังส่วนใหญ่มีความเห็นไปในแนวทางเดียวกันว่า ภาษีเป็นสิ่งที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินซึ่งโดยทั่วไปแล้วการจ่ายภาษีจะต้องจ่ายด้วยเงินตรา รัฐเป็นผู้ใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บและกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องรับภาระการใช้อำนาจดังกล่าวจึงต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์และประกอบด้วยวิธีการที่เป็นธรรม โดยพิจารณาถึงความสามารถของแต่ละบุคคล⁸ ดังเช่น

G. JEZE มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากปัจเจกชนอันมีลักษณะเป็นการบังคับอยู่ในรูปแบบของการใช้อำนาจรัฐ และมีลักษณะเรียกเก็บเป็นการถาวร (a titre definitive) และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะ

H. MEHL มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในกฎหมายเอกชนและกฎหมายมหาชนตามหลักความสามารถในอันที่จะรับภาระสาธารณะ โดยมีลักษณะเป็นการใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ เป็นรายได้ที่มีลักษณะเป็นการจัดเก็บอย่างถาวรและไม่เป็นผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมภาระสาธารณะของรัฐและองค์การปกครองส่วนท้องถิ่น หรือการแทรกแซงอำนาจรัฐ

⁷ สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2541). คำอธิบายกฎหมายการคลัง. หน้า 5.

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2542). คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. หน้า 22-23.

P. BELTRAME มีความเห็นว่า ภาษีเป็นเงินตราที่เรียกเก็บจากผู้เสียภาษีตามหลักความสามารถในการรับภาระสาธาณะนั้น เป็นการใช้อำนาจบังคับอันทำให้เกิดการโอนทรัพย์สินอย่างถาวร และไม่มีผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากรายได้ดังกล่าวนำไปใช้ตามวัตถุประสงค์ที่รัฐได้กำหนดไว้

ดังนั้นเมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ตามนัยข้างต้นแล้วนั้น มีลักษณะสอดคล้องกัน 3 ประการ กล่าวคือ⁹

2.1.1 *ลักษณะบังคับ (Caractere force)* กล่าวคือเนื่องจากภาษีเป็นส่วนแบ่งภาระสาธาณะที่มาจากภาษีที่รัฐใช้อำนาจบังคับจัดเก็บจากประชาชน ด้วยเหตุนี้ส่วนแบ่งดังกล่าวจึงไม่ได้เกิดจากความสมัครใจ นอกจากนี้ภาระสาธาณะดังกล่าวยังเป็นมูลเหตุสำคัญที่ทำให้ต้องมีการจัดเก็บภาษี จำนวนภาษีที่จัดเก็บจึงเป็นรายได้ที่มีไว้เพื่อครอบคลุมรายจ่าย ดังนั้น ภาษีจึงแสดงให้เห็นถึงการใช้อำนาจรัฐในการกำหนดให้มีการแบ่งสรรภาระสาธาณะตามหลักความสามารถ ซึ่งจำเป็นต้องกระทำให้เกิดความยุติธรรม และต้องคำนึงถึงขอบเขตของกฎหมายงบประมาณด้วยเนื่องจากในระบบการปกครองระบอบประชาธิปไตย รายได้ประเภทภาษีเป็นรายได้ที่เกิดจากกระบวนการอนุมัติงบประมาณรายได้และรายจ่าย อย่างไรก็ตาม อำนาจในการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจเฉพาะของฝ่ายปกครองซึ่งได้รับแต่งตั้งตามกฎหมาย แต่เป็นที่น่าสังเกตว่าการมีลักษณะบังคับของภาษีไม่ได้หมายถึงการห้ามทำความตกลงระหว่างฝ่ายปกครองและผู้เสียภาษีในเรื่องที่เกี่ยวกับภาษี หรือการเลือกระบบการประเมินภาษีระหว่างการประเมินแบบเหมาจ่ายกับการประเมินตามความเป็นจริง

2.1.2 *ลักษณะการเป็นรายได้ที่ไม่เป็นผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรง (Caractere noncontrepartie)* หมายถึงผู้เสียภาษีไม่ได้รับผลตอบแทนโดยตรงหรือพิเศษเฉพาะตัว เพราะค่าภาษีที่จ่ายไปนั้นไม่ได้พิจารณาจากสัดส่วนของประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ และในปัจจุบันภาษีมีลักษณะเป็นเงินตรา กล่าวคือการที่บุคคลหนึ่งเสียภาษีให้แก่รัฐ ไม่ใช่เพราะว่ารัฐได้นำรายได้ประเภทภาษีไปใช้ในการสร้างถนนหรือซ่อมแซมถนนซึ่งเป็นผลให้บุคคลนั้นได้รับประโยชน์ และแม้ว่ารัฐไม่จัดการใช้จ่ายเงินที่ได้มาจากการเก็บภาษีเพื่อสร้างถนนหรือซ่อมแซมถนนซึ่งทำให้บุคคลนั้นได้ประโยชน์ บุคคลนั้นก็ยังคงต้องชำระภาษี

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีของรัฐนั้นมีขึ้นเพื่อนำรายได้จากภาษีไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นสาธาณประโยชน์ จึงไม่อาจนำเงินดังกล่าวไปใช้จ่ายในกิจการที่เกิดประโยชน์แก่เฉพาะบุคคลกลุ่มหนึ่งกลุ่มใดได้ ทั้งนี้ เพราะภาษีมี่ลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธาณะระหว่างประชาชนนั่นเอง

2.1.3 *ลักษณะถาวร (Caractere definitif)* หมายถึง ผู้เสียภาษีชำระภาษีให้แก่รัฐโดยไม่อาจเรียกคืนภาษีที่ชำระไป ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ของมหาชนเป็นหลัก กล่าวโดยสรุปได้ว่า “ภาษีอากร” นั้น หมายถึง สิ่งที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนโดยที่ประชาชนเหล่านั้นไม่ได้รับผลประโยชน์ตอบแทนกลับมาโดยตรงหรือพิเศษเฉพาะกลุ่ม ทั้งนี้โดยมุ่งหวังไปที่ประโยชน์

⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2544). คำอธิบายกฎหมายมหาชน การคลังและภาษีอากร. หน้า 28-31

สาธารณะเป็นสำคัญ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นไปในลักษณะถาวร โดยประชาชนผู้เสียภาษีไม่อาจเรียกคืนภาษีที่จัดเก็บอย่างถูกต้องแล้วจากรัฐได้

ความหมายตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

ความหมายของ “ภาษี” กำหนดไว้ตามมาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า “ภาษีอากร หมายความว่า ภาษี อากร และค่าภาคหลวงทุกชนิด และหมายความรวมถึง¹⁰

- 1) แสตมป์ยาสูบตามกฎหมายว่าด้วยยาสูบ
- 2) ค่าธรรมเนียมสำหรับการประทับไฟ้ตามกฎหมายว่าด้วยการไฟ้
- 3) ค่าธรรมเนียมพิเศษสำหรับการนำ้เข้าตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน
- 4) ค่าธรรมเนียมพิเศษตามกฎหมายว่าด้วยการส่งออกไปนอกและการนำ้เข้ามาในราชอาณาจักรซึ่งสินค้า
- 5) ค่าธรรมเนียมการส่งออกตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์เกษตรกร
- 6) เงินสงเคราะห์ที่ผู้ส่งออกต้องเสียตามกฎหมายว่าด้วยกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง
- 7) ค่าธรรมเนียมหรือเงินอื่นที่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้เป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัตินี้”

ดังนั้น เงินที่รัฐจัดเก็บที่มีคำว่า ภาษี หรือ อากร ค่าภาคหลวง นำ้หน้าทุกประเภท ถือเป็นภาษีอากรตามพระราชบัญญัติดังกล่าว และบรรดาแสตมป์ ค่าธรรมเนียม และเงินสงเคราะห์ตามที่บัญญัติไว้ใน (1) ถึง (7) แห่งมาตรา 3 ก็เป็นเงินภาษีอากรตามความหมายแห่งพระราชบัญญัติดังกล่าวด้วย ส่งผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับสิทธิเรียกร้องในหนี้ภาษีอากรเหล่านี้อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีของศาลภาษีอากร ตามมาตรา 7 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528

2.2 วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากร

ในการบริหารราชการของรัฐบาลนั้น นับว่าเป็นภารกิจสำคัญมากไม่ว่าจะเป็นด้านการเตรียมการเพื่อป้องกันอธิปไตยแห่งบูรณภาพและดินแดนให้มั่นคงและปลอดภัย ด้านการรักษาความสงบสุขภายในประเทศ การให้บริการทางด้านสถานพยาบาลและสาธารณสุข ด้านการศึกษา การคมนาคมและอื่นๆ อีกนานัปการ โดยต้องใช้งบประมาณเป็นจำนวนมากในการบริหาร รัฐบาลจึงจำเป็นต้องมีรายรับเป็นเครื่องมือในการสนับสนุนการบริหารในด้านต่างๆ เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ตามที่ตั้งไว้ รัฐจึงจำเป็นต้องจัดสรรหารายได้มาเพื่อเตรียมการใช้จ่ายให้เพียงพอ ซึ่งรายรับโดยส่วนใหญ่ของประเทศได้มาจากการจัดเก็บภาษีอากร ดังนั้นวัตถุประสงค์หลักที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรก็คือ เพื่อนำ้ไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นสาธารณประโยชน์ของมหาชนเป็นหลักซึ่งนับว่าเป็นวัตถุประสงค์สูงสุดของรัฐ นอกจากนี้วัตถุประสงค์หลักดังกล่าวแล้ว รัฐยังมีวัตถุประสงค์ประการอื่นอีกหลายประการดังนี้

¹⁰ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528.

2.2.1 เพื่อเป็นการส่งเสริมความเจริญเติบโตและคุ้มครองธุรกิจอุตสาหกรรมของประเทศโดยเฉพาะอุตสาหกรรมขนาดย่อม โดยวิธีตั้งกำแพงภาษีสำหรับสกัดกั้นสินค้าขาเข้าชนิดที่ผลิตได้ภายในประเทศให้สูง ทำให้สินค้าต่างประเทศราคาแพงกว่าสินค้าที่ผลิตได้ภายในประเทศ หรืออาจใช้วิธียกเว้นไม่เรียกเก็บภาษีขาเข้าสำหรับวัตถุดิบที่เป็นสาระสำคัญในการผลิตสินค้าในประเทศ หรือสินค้าประเภทเครื่องจักรเครื่องมือสำคัญที่ใช้ในการผลิตเพื่อให้ต้นทุนการผลิตต่ำลง เป็นต้น

2.2.2 เพื่อควบคุมการบริโภคของประชาชนภายในประเทศ รัฐสามารถใช้มาตรการทางด้านภาษีเพื่อส่งเสริมการบริโภค การผลิต หรือวิธีดำเนินธุรกิจบางชนิด ขณะเดียวกันที่ใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภค ทั้งนี้เพื่อมิให้เกิดผลเสียต่อเศรษฐกิจโดยรวม เช่น กำหนดอัตราภาษีของการขายโดยการส่งออกไว้เป็นกรณีพิเศษ การส่งเสริมการลงทุนการเก็บภาษีในอัตราสูงสำหรับสินค้าไม่จำเป็น การจ่ายเงินอุดหนุนหรือการใช้จ่ายเพื่อการสร้างงานในชนบท การเก็บภาษีอากรในอัตราก้าวหน้า หรือเก็บภาษีจากการบริโภคสินค้าฟุ่มเฟือยในอัตราสูงคือการเรียกเก็บภาษีจากสินค้าฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต่อการครองชีพให้สูงทำให้มีราคาแพงเพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป

2.2.3 เพื่อเป็นการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ซึ่งนับว่าเป็นการลดช่องว่างระหว่างกลุ่มคนทั้ง 2 กลุ่ม ให้น้อยลง เพราะตามหลักการจัดเก็บภาษีนั้น คนร่ำรวยย่อมต้องรับภาระภาษีมาก ส่วนคนยากจนเสียภาษีน้อยหรืออาจไม่ต้องเสียเลย นับว่าเป็นการดึงเอารายได้จากคนร่ำรวยมาสู่คนยากจนทางอ้อมวิธีหนึ่ง เนื่องจากประชาชนไม่ควรจะมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมากนัก ประชาชนควรมีรายได้และทรัพย์สินเท่าเทียมกันหรือใกล้เคียงกันหรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่ง ไม่ควรมีความเหลื่อมล้ำต่ำสูงกันในสังคม การที่ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินแตกต่างกันมากแสดงถึงการกระจายรายได้และทรัพย์สินที่ไม่เป็นธรรม ดังนั้นจึงเป็นหน้าที่ของรัฐบาลที่จะต้องกระจายรายได้และทรัพย์สินในสังคมให้เป็นธรรมให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินไม่แตกต่างกัน ความเหลื่อมล้ำจะได้ไม่เกิดขึ้น ซึ่งในการนี้รัฐบาลอาจใช้มาตรการทางภาษีเข้ามาช่วย เช่น เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า คนที่มีรายได้น้อยจะได้เสียภาษีในอัตราก้าวหน้า คนที่มีรายได้มากจะได้เสียภาษีในอัตราสูง หรือผู้ใดมีทรัพย์สินมากก็เก็บภาษีจากผู้นั้นในอัตราสูง หรือสินค้าใดเป็นของฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นก็เก็บภาษีในอัตราสูง เป็นต้น

2.2.4 การเก็บภาษีเพื่อรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยรัฐบาลมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจเพื่อไม่ให้เกิดเงินเฟ้อ โดยอาจใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเกิดภาวะเงินเฟ้อเพราะมีอุปสงค์รวมมากกว่าอุปทานรวม เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อสูงมาก รัฐบาลก็อาจลดอุปสงค์รวมได้โดยการเก็บภาษีเงินได้ให้มากขึ้น การเก็บภาษีเป็นการดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามากักเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลงทำให้อุปสงค์รวมลดลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือในเวลาที่ดีลการชำระหนี้ขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคสินค้าที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศ

ลดลงและเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดดุลการชำระเงินได้ ส่วนเครื่องมือทางภาษีทางตรงนั้น รัฐบาลก็อาจทำได้โดยการยกเว้นภาษีเงินได้ที่เก็บจากดอกเบี้ยเงินกู้ที่เป็นเงินตราต่างประเทศ ซึ่งจะทำให้ผู้กู้ได้รับผลตอบแทนสุทธิสูงขึ้นและค่าใช้จ่ายสุทธิของผู้กู้ลดลง ทำให้มีการกู้เงินตราต่างประเทศเข้ามามาก เป็นการผ่อนคลายภาวะความตึงเครียดทางด้านทุนสำรองระหว่างประเทศอันเกิดจากการขาดดุลการชำระเงินลงไปได้ เศรษฐกิจก็จะมีเสถียรภาพขึ้น¹¹

2.3 ลักษณะภาษีอากรที่ดี

ในการจัดเก็บภาษีอากรนั้นรัฐต้องคำนึงถึงความเป็นธรรม เหมาะสม และก่อให้เกิดประโยชน์ทั้งฝ่ายรัฐบาลผู้จัดเก็บและฝ่ายผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุด หลักการภาษีอากรที่ดีจึงได้เปลี่ยนแปลงไปและเพิ่มมากขึ้นตามความเหมาะสม ในการบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีนั้น มีหลักการบางประการที่ควรคำนึงถึง เพื่อให้ประชาชนมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรและให้กฎหมายดังกล่าวใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในแต่ละประเทศจึงได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับภาษีอากรที่ดีหลายประการ อย่างไรก็ตามลักษณะของภาษีอากรที่ดีที่จะกล่าวในที่นี้คือ¹²

2.3.1 หลักความเป็นธรรม

ระบบภาษีอากรที่ดีต้องเป็นระบบที่มีความเป็นธรรมทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเอง และระหว่างรัฐผู้จัดเก็บภาษีกับประชาชนผู้เสียภาษีอากรทั้งหลาย หลักความเป็นธรรมนี้นับเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรมแล้ว ความยินดีเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงจะเกิดขึ้นได้ยาก

แนวความคิดเกี่ยวกับความเป็นธรรมทางภาษีอากรมีรากฐานในทางทฤษฎีมาจากหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

1) *หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์* ระบบภาษีอากรที่ถือว่าเป็นธรรมตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จะต้องเป็นระบบภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีอากรทุกคนต้องเสียภาษีอากรคนละเท่าๆ กัน ความเป็นธรรมตามหลักนี้มีรากฐานมาจากแนวคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน หากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสีย จะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากร ตัวอย่างของภาษีอากรที่เก็บตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ ซึ่งประเทศไทยเคยจัดเก็บในอดีต คือภาษีรัชชูปการ

2) *หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์* ภาษีอากรที่เป็นธรรมตามหลักนี้ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บตามผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถของผู้เสียภาษี ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จึงแบ่งออกได้เป็น 2 หลักย่อยคือ

ก. *หลักผลประโยชน์* การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่าผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้นตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ

¹¹ สมชัย ฤชุพันธุ์. (2525). การเงินธุรกิจและการภาษีอากร. หน้า 49-50.

¹² ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี. (2545). กฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร. หน้า 12-18.

กล่าวอีกนัยหนึ่ง ก็คือ ในการจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์รัฐบาลกำลังวางตนเสมือนหนึ่งเป็นเอกชนที่ดำเนินกิจการต่างๆดังนั้นผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก เช่นเดียวกับในกรณีที่ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของภาคเอกชน ตัวอย่างของภาษีอากรที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ได้แก่ ภาษีการใช้ถนน ค่าธรรมเนียมผ่านทางหรือค่าใบอนุญาตทำการต่างๆ เป็นต้น

ข. *หลักความสามารถในการเสียภาษี* การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการเสียภาษีของตน

2.3.2 หลักความแน่นอน

ความแน่นอนเกี่ยวกับภาษีอากรนับเป็นหลักเกณฑ์ที่สำคัญอีกประการหนึ่งของระบบภาษีอากรที่ดี ทั้งนี้เพราะว่าประชาชนผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรต้องการที่จะทราบเพื่อความมั่นใจระดับหนึ่งว่า ภาษีอากรที่จะต้องเสียจะเป็นจำนวนเท่าใด จะต้องเสียเมื่อใด และจะต้องเสียด้วยวิธีการใด กล่าวอีกอย่างหนึ่งก็คือภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นควรจะต้องมีความชัดเจนในแง่ของบุคคลผู้เสียภาษี ฐานที่จะมาใช้คิดคำนวณภาษี อัตราภาษีที่เกี่ยวข้อง กำหนดเวลาที่จะต้องเสียภาษีและวิธีการชำระภาษี หากระบบการภาษีอากรใดมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมจะสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้นเพราะทางด้านผู้เสียภาษีเองก็จะได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้นอกจากจะชัดเจนในตัวบทกฎหมายแล้ว ยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย ในบางประเทศหน่วยงานบริหารภาษีอากรทั้งหลายได้พยายามที่จะสร้างความแน่นอนและความชัดเจนเกี่ยวกับการตีความกฎหมาย และวิธีปฏิบัติโดยการออกระเบียบ คำสั่งอย่างละเอียด และในบางครั้งก็จะมีการตีความกฎหมายที่อาจเกิดปัญหาล่วงหน้าซึ่งจะช่วยสร้างความแน่นอนให้เกิดขึ้นในทางปฏิบัติได้มากขึ้น

นอกจากความแน่นอนตามลักษณะที่กล่าวถึงข้างต้นแล้ว หลักความแน่นอนในทรรศนะของนักภาษีอากรบางคนยังขยายขอบเขตครอบคลุมความแน่นอนในด้านอื่นๆ อีกด้วย เช่น ความแน่นอนในด้านภาระภาษีที่จะตกต้องอยู่กับบุคคลต่างๆ ความแน่นอนในการที่จะมีผลลดรายจ่ายของภาคเอกชน ความแน่นอนเกี่ยวกับการสร้างรายได้ภาษีอากรให้แก่รัฐ ทั้งนี้เพื่อประโยชน์ในการดำเนินนโยบายภาษีอากรที่มีประสิทธิผลของรัฐบาล

2.3.3 หลักความเป็นกลาง

ระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักความเป็นกลาง หมายถึง ระบบภาษีอากรที่มีโครงสร้างเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด กล่าวคือภาษีอากรจะต้องไม่เปลี่ยนแปลงหรือกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภคหรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้ผลิตตลอดจนการทำงานของกลไกตลาด ทรรศนะเกี่ยวกับความเป็นกลางในลักษณะนี้มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรนั้นควรเป็นแหล่งรายได้ของรัฐเพียงอย่างเดียว รัฐบาลไม่ควรดำเนินการใดๆ ที่จะกระทบกระเทือนการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของภาคเอกชน

อย่างไรก็ดีเนื่องจากในปัจจุบันรัฐบาลหลายๆ ประเทศได้ใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่างๆ อย่างแพร่หลายมากขึ้น ดังนั้นในบางขณะรัฐบาลจึงได้ตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลางในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย ความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรใดอาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่างๆ เช่น ในด้านการบริโภค การออมหรือการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภคนั้นภาษีอากรที่จะกระทบกระเทือนรูปแบบของการบริโภคสินค้าชนิดต่างๆ น้อยที่สุดก็คือภาษีอากรที่มีผลทำให้ราคาเปรียบเทียบระหว่างสินค้าชนิดต่างๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด ซึ่งทำให้การตัดสินใจของผู้บริโภคในการเลือกบริโภคสินค้าและบริการโดยอาศัยการเปรียบเทียบระหว่างราคาสินค้าและบริการชนิดต่างๆ นั้นได้มีการกระทบกระเทือนน้อยที่สุดด้วย ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่จะมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุดก็คือภาษีการขายทั่วไปซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการต่างๆ ในอัตราที่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม ในด้านการบริโภคนี้จะเห็นได้ว่ามีอยู่หลายกรณีที่รัฐบาลจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากร เพื่อบิดเบือนรูปแบบของการบริโภคให้อยู่ในลักษณะที่สังคมเห็นว่าเหมาะสมมากขึ้น เช่น การเก็บภาษีจากบุหรี่ยสุรา หรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่างๆ ในอัตราที่สูงเพื่อลดการบริโภคสินค้าเหล่านี้ เป็นต้น

สำหรับในด้านการออมและการลงทุน รัฐบาลก็อาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนและให้เป็นไปในรูปแบบที่ต้องการมากขึ้น เช่น รัฐบาลเก็บภาษีเงินได้จากดอกเบี้ยเงินฝากในอัตราต่ำกว่าเงินได้ชนิดอื่นๆ ก็เพื่อกระตุ้นให้มีการเก็บออมเงินมากขึ้น หรือเก็บภาษีเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป เพื่อกระตุ้นให้มีการลงทุนในบริษัทที่จดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์มากขึ้น เป็นต้น

ในด้านการผลิตนั้น รัฐบาลอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรแปรเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้ เช่น ถ้าระบบภาษีอากรใดให้สิทธิประโยชน์แก่การผลิตที่ใช้เครื่องจักรมากกว่าการใช้แรงงานก็จะทำให้มีการเปลี่ยนแปลงการผลิตมาใช้เครื่องจักรมากขึ้น หรือระบบภาษีอากรใดเก็บภาษีจากวัตถุดิบที่นำเข้าจากต่างประเทศสูงกว่าวัตถุดิบที่ผลิตได้ในประเทศ ก็จะทำให้มีการใช้วัตถุดิบในประเทศสำหรับการผลิตมากขึ้น เป็นต้น

2.3.4 หลักอำนาจรายได้

ในขณะที่บทบาทของรัฐบาลในทางเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเพิ่มมากขึ้น ความจำเป็นในการหารายได้ภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายให้มากขึ้นจึงเป็นสิ่งหลีกเลี่ยงไม่ได้ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีโดยมีวัตถุประสงค์เช่นว่านี้ จึงควรเป็นภาษีที่สามารถอำนาจรายได้สูงให้รัฐบาล หากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นจะต้องจัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้จ่ายเพิ่มขึ้น รัฐบาลก็ต้องเพิ่มอัตราภาษีที่มีอยู่เดิมหรือเพิ่มการจัดเก็บประเภทภาษีใหม่ๆ ซึ่งในทรรศนะของผู้เสียภาษีจะเห็นว่าเป็นการสร้างความเดือดร้อนเพิ่มเติมให้กับตน อันจะมีผลกระทบกระเทือนต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ ดังนั้นระบบ

ภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้ จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภท แต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูงทั้งในปัจจุบันและเมื่อสถานการณ์ทางเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป

ลักษณะภาษีอากรที่จะอำนวยความสะดวกให้กับรัฐบาลได้ดี ประการแรกจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือจะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และขณะเดียวกัน ฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีที่มีฐานกว้างตามความหมายนี้ได้แก่ ภาษีเงินได้หรือภาษีการขาย เป็นต้น สำหรับภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรซึ่งรัฐบาลได้นำมาใช้เมื่อไม่นานมานี้ อาจกล่าวได้ว่าเป็นภาษีที่มีฐานค่อนข้างแคบและทำรายได้น้อยและอาจมีผลลดการเดินทางไปต่างประเทศของคนไทยได้ไม่มากนักจนไม่คุ้มกับผลเสียของการเสียภาษีที่มีลักษณะสร้างความรำคาญให้กับประชาชนได้และเนื่องจากปัจจุบันมีการส่งเสริมการท่องเที่ยวจึงได้ยกเลิกการจัดเก็บภาษีการเดินทาง

ประการที่สอง อัตราภาษีที่ใช้หากเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้าเมื่อฐานภาษีที่มีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี อย่างไรก็ตามการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้าจนเกินไปอาจจะมีผลกระทบกระเทือนในด้านอื่นได้ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น

ในปัจจุบันภาษีที่น่าจะอำนวยความสะดวกให้กับรัฐบาลไทยได้มาก แต่ยังไม่มีการบังคับใช้ก็คือ ภาษีมรดก หรือภาษีทรัพย์สินที่จัดเก็บอย่างเต็มรูปแบบ เป็นต้น ภาษีที่กล่าวถึงนี้ล้วนแล้วแต่เป็นภาษีที่มีฐานกว้างด้วยกันทั้งสิ้น และเป็นภาษีที่จะสร้างรายได้ให้กับรัฐบาลได้อย่างสม่ำเสมอ และตลอดไป

2.3.5 หลักความยืดหยุ่น

เป้าหมายสำคัญประการหนึ่งของการดำเนินนโยบายเศรษฐกิจก็คือ การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจทั้งทางด้านราคาและด้านการจ้างงาน ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นระบบช่วยให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจด้วย กล่าวคือ ภาษีอากรที่ดีจะต้องมีความยืดหยุ่นหรือปรับตัวเข้ากับการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจได้อย่างเหมาะสม ตัวอย่างเช่นในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบกับปัญหาระดับราคาสินค้าเพิ่มสูงขึ้นหรือปัญหาภาวะเงินเฟ้อ โครงสร้างภาษีอากรที่ดีตามความหมายนี้ควรจะเป็นโครงสร้างที่ส่งผลให้มีการจัดเก็บภาษีมากขึ้นทั้งนี้เพื่อจะได้ช่วยลดการใช้จ่ายของภาคเอกชนอันจะมีส่วนช่วยบรรเทาแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้หรือในขณะที่ระบบเศรษฐกิจประสบปัญหาภาวะเศรษฐกิจซบเซา มีการว่างงานในอัตราสูง โครงสร้างภาษีอากรที่ดีจึงควรเป็นโครงสร้างที่ส่งผลลดการจัดเก็บภาษีลงโดยอัตโนมัติ ทั้งนี้เพื่อจะได้ทำให้รายได้ของประชาชนไม่ลดลงมากนัก ก็จะมีส่วนช่วยบรรเทาความเดือดร้อนของประชาชนและมีส่วนช่วยพยุงระดับการใช้จ่ายของภาคเอกชนไว้ไม่ให้ตกต่ำจนเกินไป หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ เพื่อช่วยพยุงมิให้ระดับการจ้างแรงงานในประเทศตกต่ำลงไปอีก

โครงสร้างภาษีอากรที่ดีจะมีลักษณะยืดหยุ่นตามความหมายข้างต้นได้ โดยทั่วไปจะเป็นโครงสร้างภาษีที่มีอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ตัวอย่างเช่น กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่

จัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ถ้าเศรษฐกิจกำลังขยายตัวรายได้ประชาชนเพิ่มสูงขึ้น ภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นในอัตราที่สูงกว่าการเพิ่มขึ้นของรายได้ ซึ่งจะมีผลชะลอการขยายตัวของรายได้ที่ใช้จ่ายได้จริงของประชาชนและช่วยลดแรงกดดันทางด้านภาวะเงินเฟ้อได้ ในทางตรงกันข้าม ถ้าเศรษฐกิจกำลังประสบปัญหาภาวะชบเซารายได้ของประชาชนตกต่ำ อัตราภาษีที่จัดเก็บจะลดลงเร็วกว่าการลดลงของรายได้ของประชาชนซึ่งจะช่วยบรรเทาความเดือดร้อนได้

2.3.6 หลักประสิทธิภาพในการบริหาร

ระบบภาษีอากรที่ดีนั้นต้องเป็นระบบที่สามารถจัดเก็บได้อย่างมีประสิทธิภาพ กล่าวคือควรเป็นระบบที่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรนี้นอกจากจะเกิดขึ้นกับรัฐบาลในรูปของเงินเดือนค่าจ้างที่จ่ายให้กับเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ เครื่องมือต่างๆ ที่ใช้ในการจัดเก็บภาษี แล้วยังมีค่าใช้จ่ายในส่วนที่เกิดขึ้นกับผู้เสียภาษีด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายในการเดินทางมาชำระภาษีหรือในบางกรณีก็มีค่าใช้จ่ายในการจ้างทนายความหรือนักบัญชีเพื่อช่วยคิดคำนวณ กรอกแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีให้ เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นกับผู้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรบางราย แม้ผู้นั้นจะมีผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยตรงก็ตาม เช่น กรณีที่นายจ้างถูกกำหนดให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีจากเงินเดือนค่าจ้างแล้วนำส่งกรมสรรพากร เป็นต้น

ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีที่กล่าวถึงนี้นับได้ว่าเป็นความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ ทั้งนี้เพราะว่าการจัดเก็บภาษีเป็นเพียงการโอนทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาล โดยมิก่อให้เกิดรายได้หรือผลผลิตของประเทศแต่อย่างใด โดยทั่วไปภาษีอากรแต่ละประเภทจะก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บแตกต่างกัน เช่น ภาษีการขายในระดับการขายปลีกจะเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บสูงกว่าภาษีการขายในระดับการขายส่ง ทั้งนี้เพราะว่าผู้ขายปลีกมีจำนวนที่มากกว่าผู้ขายส่ง ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บจึงย่อมสูงกว่า หรือในกรณีภาษีทางตรงเมื่อเทียบกับภาษีทางอ้อม โดยทั่วไปแล้วภาษีทางอ้อมจะมีความสลับซับซ้อนน้อยกว่าภาษีทางตรง การจัดเก็บจึงมีความยุ่งยากน้อยกว่า ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทางอ้อมจึงตกต่ำกว่าค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีทางตรง ปัญหานี้นับว่าเป็นปัญหาสำคัญของประเทศกำลังพัฒนา โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศที่ประชาชนโดยทั่วไปมีอัตราการรู้หนังสือต่ำ การติดตามการจัดเก็บภาษีทางตรง เช่น ภาษีเงินได้ให้ทั่วถึงเต็มเม็ดเต็มหน่วยจะต้องเสียค่าใช้จ่ายมาก ลักษณะเช่นนี้จึงเป็นเหตุผลส่วนหนึ่งที่มีส่วนทำให้ประเทศกำลังพัฒนาจัดเก็บภาษีทางอ้อมเป็นหลัก

ประสิทธิภาพในการบริหารภาษีอากรนี้ นอกจากจะพิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรแล้ว ยังควรพิจารณาจากประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากหน่วยงานดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น และจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียอากรได้ ขณะเดียวกันหากพิจารณาถึงผลในระยะยาวแล้ว ถ้าประชาชนโดยทั่วไปมีความสมัครใจในการเสียภาษีอากรสูงขึ้นอันจะทำให้การจัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยยิ่งขึ้น ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีอากรก็จะลดต่ำลงด้วย

จากหลักการภาษีอากรที่ติดตามที่กล่าวมาแล้วทั้งหมดจะเห็นได้ว่าภาษีชนิดหนึ่งจะเป็นภาษีอากรที่ดีตามหลักหนึ่งแต่อาจเป็นภาษีอากรที่ไม่ดีเมื่อพิจารณาโดยอาศัยหลักอื่นๆ กล่าว

อีกอย่างหนึ่งก็คือ หลักที่ดีทางภาษีอากรนั้นไม่สามารถจะมีอยู่พร้อมๆ กันในภาษีอากรชนิดหนึ่ง ชนิดใดตั่งนั้นในการนำหลักที่ดีทางภาษีอากรเหล่านี้ไปใช้พิจารณากำหนดจัดเป็นภาษีชนิดต่างๆ จึงต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐบาลและคำนึงถึงสภาพการณ์ทางเศรษฐกิจและอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง ประกอบไปด้วย

2.4 โครงสร้างของภาษีอากร

ในการศึกษาโครงสร้างของกฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะมีโครงสร้างเหมือนกัน ซึ่งอาจแบ่งได้เป็น 6 ส่วนด้วยกัน คือ¹³

2.4.1 ภาวะภาษี ดั่งที่ได้กล่าวมาแล้วว่าภาษีอากรหมายถึงรายได้หรือทรัพยากรที่ โอนมาจากภาคเอกชนมาสู่รัฐบาล ดั่งนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐบาลจึงก่อให้เกิดภาวะกับ ภาคเอกชน ปัญหาสำคัญในการพิจารณาเรื่องภาวะภาษีนี้ก็คือภาวะดังกล่าวจะตกอยู่กับผู้ใดใน จำนวนเท่าใด ความรู้ความเข้าใจในเรื่องนี้จะทำให้การดำเนินนโยบายภาษีอากรของรัฐบาลเป็นไป อย่างได้ผลยิ่งขึ้น

เนื่องจากภาษีอากรที่เรียกเก็บนั้นไม่ว่าจะเรียกเก็บจากฐานภาษีใด หรือใน ลักษณะใดก็ตาม ผลของภาวะภาษีในท้ายที่สุดจะกระทบกระเทือนรายได้ของประชาชนอันเป็น บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปนั่นเอง พิจารณาตามความหมายเช่นนี้จึงอาจกล่าวได้ว่า คำว่าภาวะภาษี หมายถึงส่วนของรายได้แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อาจมิใช่ผู้แบกรับภาษีไว้ท้ายที่สุดก็ได้ ดั่งนั้นการ พิจารณาความหมายของคำว่า ภาวะภาษีจึงควรแยกพิจารณาเป็นสองนัยคือภาวะภาษีตาม กฎหมาย และภาวะภาษีทางเศรษฐกิจ

ภาวะภาษีตามกฎหมายหรือที่นักเศรษฐศาสตร์บางท่านเรียกว่า ภาวะภาษีอย่าง เป็นทางการนั้น หมายถึงภาวะในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ไว้ ดั่งนั้นการพิจารณาภาวะภาษีตามความหมายนี้ จึงดูจากบุคคลที่กฎหมายกำหนดให้เป็นผู้มี หน้าที่เสียภาษีเป็นสำคัญตัวอย่างเช่น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยก็คือผู้ประกอบการค้า ดั่งนั้นภาวะภาษีตามกฎหมายในกรณีนี้จึงถือได้ว่าตกอยู่กับผู้ประกอบการค้า อย่างไรก็ตาม ภาวะ ภาษีนี้อาจมิได้ตกอยู่กับผู้ประกอบการค้า อย่างไรก็ตามภาวะภาษีนี้อาจมิได้ตกต้องโดยแท้จริงอยู่กับผู้ มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายก็ได้ ทั้งนี้ก็เพราะว่าผู้เสียภาษีอาจผลักภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรที่ ตนเองมีหน้าที่เสียตามกฎหมายนั้นไปให้กับผู้อื่นได้ตามตัวอย่างข้างต้น ผู้ประกอบการค้าอาจผลัก ภาวะภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคหรือผู้ที่ซื้อสินค้าของตนก็ได้

ภาวะภาษีในทางเศรษฐกิจ หรือที่นักเศรษฐศาสตร์บางท่านเรียกว่า ภาวะภาษี ที่แท้จริงนั้น หมายถึงภาวะของภาษีที่ตกต้องอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้าย กล่าวคือบุคคลผู้นั้นไม่ สามารถผลักภาระภาษีต่อไปให้ผู้อื่นได้อีกแล้ว ดั่งนั้นรายได้ของผู้รับภาวะภาษีที่แท้จริงก็จะลดลง อันเนื่องมาจากการเก็บภาษีอากรนี้ ตามตัวอย่างเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มที่กล่าวถึงข้างต้น ถ้า ผู้ประกอบการค้าสามารถผลักภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคได้ทั้งหมด ภาวะภาษีที่แท้จริงก็จะ

¹³ ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี. เรื่องเดียวกัน. หน้า 22-30.

ตกอยู่กับผู้บริโภคเพียงผู้เดียว หากผู้ประกอบการค้าปลั๊กภาระภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้ผู้บริโภคได้บางส่วน ภาระภาษีที่แท้จริงที่ตกต้องอยู่กับผู้บริโภค ก็จะเป็นส่วนหนึ่งของภาระภาษีมูลค่าเพิ่มทั้งหมด ดังนั้นประเด็นสำคัญในการพิจารณาว่าภาระภาษีที่แท้จริงของภาษีแต่ละประเภทจะตกต้องอยู่กับผู้ใดในจำนวนเท่าใดนั้น จึงจำเป็นต้องพิจารณาจากความสามารถในการปลั๊กภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย

การปลั๊กภาระภาษี หมายถึงการที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายกำหนดถ่ายเทหรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้กับบุคคลอื่น การปลั๊กภาระภาษีโดยทั่วไปอาจกล่าวได้ว่ามีอยู่สองวิธี คือการปลั๊กภาระภาษีไปข้างหน้า เช่นผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจปลั๊กภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้นราคาสินค้า เป็นต้น และการปลั๊กภาระภาษีไปข้างหลัง เช่นผู้ผลิตซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจปลั๊กภาระภาษีไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นได้ โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิต เป็นต้น

2.4.2 *ฐานภาษี* ในความหมายเบื้องต้นหมายถึงสิ่งที่เป็พื้นฐานหรือเกณฑ์เบื้องต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร ตามความหมายนี้ ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือเงินได้เพราะการมีเงินได้เป็นมูลเหตุเบื้องต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด อย่างไรก็ตามหากให้ความหมายของฐานภาษีว่าหมายถึงสิ่งที่ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร หรือหมายถึงสิ่งที่รองรับอัตราภาษีแล้ว ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ฐานภาษีในความหมายนี้คือเงินได้สุทธิซึ่งหมายถึงเงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว ทั้งนี้เพราะว่า เงินได้สุทธิ คือฐานในขั้นสุดท้ายที่ใช้คำนวณภาษีตามอัตราภาษี

ฐานภาษีอากรในความหมายเบื้องต้นที่สำคัญ ได้แก่ ฐานรายได้ (Income) ฐานการบริโภค (Consumption) และฐานทรัพย์สิน หรือฐานความมั่งคั่ง (Property)

ฐานรายได้ (Income) เป็นฐานภาษีที่ใช้กันอย่างแพร่หลายมากที่สุดฐานหนึ่ง ทั้งนี้เพราะเชื่อกันว่ารายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้ดีที่สุด ภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้นั้น มีทั้งที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาและรายได้ของนิติบุคคลซึ่งได้แก่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น นอกจากนี้ยังมีภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ตามประเภทของรายได้บางชนิดด้วย เช่นรายได้ในรูปผลได้จากทุน ในบางประเทศอาจต้องเสียภาษีผลได้จากทุนแทนการนำไปรวมเสียภาษีเงินได้ตามปกติก็ได้ หรือรายได้จากการรับมรดก เป็นต้น

ฐานการบริโภค (Consumption) ฐานการบริโภค ในที่นี้หมายถึง การนำค่าใช้จ่ายในการบริโภคสินค้าหรือบริการมาเป็นฐานในการเรียกเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคเป็นผลมาจากแนวคิดที่ว่า การบริโภคทำให้ทรัพยากรของสังคมสิ้นเปลืองไป ดังนั้น ผู้ที่บริโภคมากจึงควรต้องเสียภาษีให้กับสังคมมากตามไปด้วย เพื่อเป็นการชดเชยทรัพยากรที่หมดเปลืองไป นอกจากนี้การบริโภคมักก่อให้เกิดความพอใจเฉพาะบุคคลซึ่งถ้าใครบริโภคมากก็แสดงว่ามีระดับความกินดีอยู่ดีสูงกว่าผู้อื่น จึงน่าที่จะมีความสามารถในการเสียภาษีสูง ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคนั้น มีทั้งที่จัดเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการโดยทั่วไป เช่น ภาษีการขายทั่วไป หรือที่เรียกเก็บจากการบริโภคสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง เช่น ภาษีสรรพสามิต หรืออากร

มหรสพ ฐานการบริโภคนี้นับเป็นฐานภาษีที่สำคัญอีกฐานหนึ่งของหลายประเทศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งประเทศกำลังพัฒนาทั้งหลาย ทั้งนี้เพราะว่าภาษีอากรเก็บจากฐานการบริโภคเป็นภาษีที่จัดเก็บได้ค่อนข้างง่าย มีความสลับซับซ้อนน้อยกว่าภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้ และขณะเดียวกันในประเทศกำลังพัฒนานั้น การบริโภคของประชาชนโดยทั่วไปอยู่ในระดับสูงเมื่อเทียบกับการออม

ฐานทรัพย์สิน หรือฐานความมั่งคั่ง (Property) การใช้ทรัพย์สินเป็นฐานภาษีที่ได้รับความนิยมมาแต่อดีตเป็นระยะเวลานานแล้ว ทั้งนี้เพราะว่าทรัพย์สินเป็นสิ่งที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลได้อย่างหนึ่ง ผู้ใดมีทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งอยู่มากย่อมแสดงว่ามีอำนาจซื้อสะสมไว้มาก จึงควรเสียภาษีมากตามไปด้วย ภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินนี้มีทั้งที่จัดเก็บจากทรัพย์สินเฉพาะอย่าง เช่น ภาษียรถยนต์ เก็บจากทรัพย์สินประเภทรถยนต์ ภาษีบำรุงท้องที่ของไทยเก็บจากทรัพย์สินประเภทที่ดินหรือภาษีโรงเรือนและที่ดินเก็บจากทรัพย์สินประเภทโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอื่นๆ รวมกับที่ดิน ซึ่งโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างนั้นตั้งอยู่ เป็นต้น นอกจากนี้ก็ยังมีภาษีที่จัดเก็บจากทรัพย์สินโดยรวมด้วย เช่น ภาษีทรัพย์สินในบางประเทศ อาจเรียกเก็บจากทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์รวมกัน เป็นต้น การจัดเก็บภาษีทรัพย์สินเฉพาะอย่างนั้นนิยมจัดเก็บจากทรัพย์สินซึ่งเป็นอสังหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ประเภทที่ระบุหรือกำหนดมูลค่าได้ง่าย เช่น ที่ดิน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง รถยนต์ เป็นต้น ทั้งนี้ด้วยเหตุผลด้านความสะดวกในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีจากทรัพย์สินโดยรวมจะต้องนำมูลค่าของทรัพย์สินทั้งหมดมารวมกันเพื่อเป็นฐานในการประเมินภาษี จึงเห็นได้ว่าอาจก่อให้เกิดปัญหาในการบริหารการจัดเก็บให้ได้ผลเต็มเม็ดเต็มหน่วยมาก ทั้งในด้านการประเมินราคาทรัพย์สินบางประเภท เช่น เพชรพลอยหรือศิลปวัตถุทั้งหลาย เป็นต้น

นอกจากฐานภาษีสำคัญสามฐานที่กล่าวมาข้างต้นแล้วนั้น ในการเรียกเก็บภาษีโดยทั่วไปยังมีฐานภาษีอย่างอื่นอันเป็นฐานปลิกย่อยตามความเหมาะสมตามสภาพทางสังคมการเมือง และเศรษฐกิจของแต่ละประเทศในขณะนั้นด้วย เช่น ในยุโรปสมัยโบราณมีการจัดเก็บภาษีหน้าต่างโดยใช้หน้าต่างเป็นฐานภาษี หรือของประเทศไทยในอดีตมีการจัดเก็บภาษีรัชชูปการซึ่งเรียกเก็บเป็นรายหัวจากชายฉกรรจ์แทนการเข้ารับราชการทหาร เป็นต้น หรือที่เรียกเก็บอยู่ในบางประเทศในปัจจุบัน เช่น ภาษีที่เก็บจากนายจ้างเป็นรายหัวของกรรมกรที่จ้างมา ซึ่งจะทำให้นายจ้างใช้แรงงานของกรรมกรแต่ละคนอย่างเต็มที่เพื่อจะได้เสียภาษีนี้น้อยที่สุด ภาษีประเภทนี้เหมาะสำหรับประเทศที่ขาดแคลนแรงงานเมื่อเทียบกับความต้องการใช้แรงงานในประเทศนั้น

2.4.3 อัตราภาษี เป็นการกำหนดภาวะภาษีสำหรับแต่ละประเภทภาษีอากรนั้น นอกจากต้องมีการกำหนดขอบเขตของสิ่งที่จะใช้เป็นฐานภาษีแล้ว ยังจะต้องกำหนดโครงสร้างอัตราภาษี (Tax Rate) ด้วย เพื่อให้ได้จำนวนหน้าภาษี ซึ่งหมายถึงผลลัพธ์ได้จากฐานภาษีไปคำนวณตามอัตราภาษีที่ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องชำระ การแบ่งประเภทอัตราภาษีที่นิยมกระทำกันแพร่หลายมากก็คือ

อัตราคงที่หรืออัตราตามสัดส่วน (Flat Rate or Proportional Rate) อัตราภาษีประเภทนี้จะมีค่าคงที่โดยตลอดไม่ว่าฐานภาษีจะเป็นจำนวนเท่าใด เช่น อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลการจัดเก็บภาษีตามอัตราคงที่นี้ สะดวกในด้านการคำนวณภาษีเพราะมีเพียงอัตราเดียวและ

ขณะเดียวกันจะทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลเปลี่ยนแปลงไปในอัตราส่วนเดียวกันกับการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี

อัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า นั้น อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีเงินได้บุคคลที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้น ส่วนของเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นนั้น จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย

อัตรายถอยหลัง (Regressive Rate) สำหรับโครงสร้างอัตราภาษีแบบถอยหลัง อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีที่เรียกเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น เช่นอัตราภาษีบำรุงท้องที่ของไทย เมื่อคิดเทียบกับราคาปานกลางของที่ดินแล้วอัตราภาษีจะลดลงเมื่อราคาปานกลางของที่ดินสูงขึ้น เป็นต้น อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี อัตราภาษีแบบถอยหลังนั้นว่ามีอยู่น้อยมากในระบบภาษีอากรของประเทศต่างๆ ทั้งนี้เพราะว่าโครงสร้างอัตราภาษีประเภทนี้ ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร และขณะเดียวกัน เมื่อฐานภาษีเพิ่มขึ้นกลับทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลลดลง ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านการหารายได้ของรัฐบาลก็ได้

2.4.4 *วิธีการเสียภาษี* เป็นการกำหนดเพื่อให้ทราบว่าภาษีในแต่ละประเภทที่จัดเก็บอยู่นั้นมีวิธีการเสียภาษีอย่างไร ระบบการชำระภาษีโดยทั่วไป แบ่งได้เป็น

ระบบการชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง (Self Assessment) การชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง เป็นการชำระภาษีระบบหนึ่งที่ใช้กันค่อนข้างแพร่หลายกับภาษีอากรประเภทต่างๆ ในหลายประเทศตามระบบนี้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงข้อความต่างๆ อันจำเป็นพร้อมทั้งต้องคำนวณภาษีที่จะต้องเสียด้วยตนเองและจะต้องชำระภาษีอากรตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภาษีต่อเจ้าพนักงานผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีภายในกำหนดเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้ตามกฎหมาย อย่างไรก็ตามเมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจพบในภายหลังว่า ผู้เสียภาษีได้ยื่นชำระภาษีตามรายการประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนตามจำนวนที่ควรเสีย พนักงานเจ้าหน้าที่ก็จะทำการประเมินภาษีเพิ่มเติมขึ้นมาให้เป็นที่ถูกต้อง ครบถ้วนต่อไป การจัดเก็บภาษีโดยอาศัยหลักผู้เสียภาษีประเมินตนเองนี้ มีความเหมาะสมสำหรับภาษีอากรทั่วไปที่มีฐานกว้างครอบคลุมผู้เสียภาษีจำนวนมากและประชาชนส่วนใหญ่ของประเทศมีความรู้ความเข้าใจในระบบภาษีอากรเป็นอย่างดี การชำระภาษีอากรตามระบบนี้โดยทั่วไปจะช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บได้มาก อย่างไรก็ตามระบบการประเมินตนเองจะประสบผลเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรเป็นสำคัญ ในกรณีที่ความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนในประเทศมีอยู่ในระดับต่ำ การชำระภาษีอากรโดยระบบผู้เสียภาษีประเมินตนเองจะได้ผลไม่เต็มเม็ดเต็มหน่วยเท่าที่ควรทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ภาษีอากรที่ควรจะได้และยังจะต้องสิ้นเปลืองงบประมาณค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีส่วนที่รั่วไหลขาดหายไปนี้ด้วย ภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยปัจจุบันซึ่งใช้วิธีการชำระภาษีโดยการประเมินตนเองมีอยู่หลายประเภทที่สำคัญ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

ระบบการชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment) การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน เป็นวิธีการที่กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อแสดงรายละเอียดต่างๆ อันจำเป็นสำหรับการคำนวณภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีโดยยังไม่ต้องมีการชำระภาษีในตอนนั้น เมื่อพนักงานเจ้าหน้าที่ได้ตรวจสอบรายละเอียดดังกล่าวแล้วก็จะทำการประเมินภาษี แล้วแจ้งให้ผู้เสียภาษีทราบถึงจำนวนภาษีที่จะต้องชำระเพื่อให้ผู้เสียภาษีนำเงินไปชำระเป็นค่าภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนดไว้ การชำระภาษีโดยระบบการประเมินของเจ้าพนักงานนี้มีความเหมาะสมในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีจำนวนไม่มาก ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากรของผู้เสียภาษีอยู่ในระดับต่ำหรือในกรณีที่บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรก่อให้เกิดการตีความได้หลายนัย หากปล่อยให้ผู้เสียภาษีประเมินตนเองแล้ว อาจคำนวณภาษีผิดพลาดคลาดเคลื่อนได้ง่าย ภาษีอากรที่จัดเก็บในประเทศไทยปัจจุบันซึ่งใช้วิธีการชำระโดยการประเมินของเจ้าพนักงานมีอยู่หลายวิธีประเภทที่สำคัญ เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือน และภาษีที่ดิน เป็นต้น ตามที่กล่าวมาแล้วภาษีเงินได้ที่จัดเก็บในประเทศไทยเป็นภาษีต้องประเมินตนเองซึ่งเป็นวิธีการที่ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของหลายประเทศในปัจจุบันอย่างไรก็ดีก็มีอีกหลายประเทศ เช่น อังกฤษ ออสเตรเลีย มาเลเซีย ฯลฯ ที่ยังคงใช้การประเมินภาษีโดยเจ้าพนักงานกับระบบภาษีเงินได้ของตน ด้วยเหตุผลสำคัญที่ว่าระบบนี้เปิดโอกาสให้พนักงานเจ้าหน้าที่สามารถตรวจแบบแสดงรายงานของผู้เสียภาษีได้ทุกรายการก่อนที่จะมีการชำระภาษี จึงช่วยลดความผิดพลาดในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีลงได้มากเมื่อเทียบกับระบบประเมินตนเอง ดังนั้นจึงมีส่วนช่วยลดภาระงานและค่าใช้จ่ายในการติดตามตรวจสอบผู้เสียภาษีในภายหลังลงได้มากเมื่อเทียบกับระบบประเมินตนเอง

การชำระภาษีโดยการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) เป็นวิธีการที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วนำภาษีส่งรัฐ โดยผู้ที่มีเงินได้ไม่ได้รับเงินส่วนที่เป็นภาษีนั่น แต่เงินที่ถูกหักภาษีไว้นี้ถือเป็นเครดิตภาษีของผู้ถูกหักภาษี กล่าวคือ เมื่อถึงกำหนดเวลาที่ผู้ถูกหักภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีผู้ถูกหักภาษีมียกเว้นจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้แล้วมาลบออกจากจำนวนภาษีที่จะต้องชำระ หากจำนวนภาษีที่ถูกหักไว้้น้อยกว่าจำนวนภาษีที่ต้องชำระทั้งปีเท่าใดก็เสียเพิ่มเติมเฉพาะส่วนที่ยังขาดอยู่ หากภาษีที่ถูกหักไปแล้วนั้นมากกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องชำระก็มีสิทธิขอคืนภาษีส่วนที่เกินไปนั้น กล่าวอีกนัยหนึ่งภาษีที่หักไว้ ณ ที่จ่ายเปรียบเสมือนได้มีการชำระภาษีไว้ล่วงหน้าก่อนแล้ว

2.4.5 การจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากร ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ว่าจะเป็นการประเมินเพิ่มเติม โดยเจ้าพนักงานหลังจากผู้เสียภาษีประเมินตนเองไปแล้ว หรือเป็นการประเมินตามระบบการประเมินของเจ้าพนักงานก็ตาม กฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องกำหนดวิธีจัดซื้อโต้แย้งเหล่านี้ไว้ซึ่งโดยทั่วไปอาจแยกได้เป็นสองขั้นตอนคือการจัดซื้อโต้แย้งโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และการจัดซื้อโต้แย้งทางศาล

1) การจัดซื้อโต้แย้งโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ โดยทั่วไปแล้ว การจัดซื้อโต้แย้งทางภาษีอากรจะต้องเริ่มขึ้นโดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อน ผู้เสียภาษีจะนำคดีขึ้นสู่ศาลในทันทีเลยไม่ได้ เมื่อผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับ

การประเมินของเจ้าพนักงาน ผู้เสียหายจะต้องยื่นอุทธรณ์ต่อผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ในระดับบริหารตามที่กฎหมายกำหนดไว้เสียก่อน ผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์สำหรับภาษีอากรแต่ละประเภทอาจแตกต่างกันไปเช่นในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยอุทธรณ์คือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งประกอบด้วยอธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมอัยการ และผู้แทนกรมการปกครองสำหรับในท้องที่กรุงเทพมหานคร และประกอบด้วยผู้ว่าราชการจังหวัด หรือผู้แทนสรรพากรเขตหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทนสำหรับท้องที่จังหวัดอื่น หรือในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินผู้มีอำนาจชี้ขาดอุทธรณ์คือ ผู้ว่าราชการกรุงเทพมหานครสำหรับในกรุงเทพมหานคร คณะเทศมนตรีสำหรับในเขตเทศบาล คณะกรรมการสุขาภิบาลสำหรับในเขตสุขาภิบาลและผู้ว่าราชการจังหวัดสำหรับในเขตองค์การบริหารส่วนจังหวัด เป็นต้น การยื่นอุทธรณ์ การประเมินหรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรของเจ้าพนักงานนี้กฎหมายจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วย เช่น ในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน หรือคำสั่งให้เสียภาษีอากรนั้น หรือในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ยื่นอุทธรณ์ภายใน 15 วันนับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน เป็นต้น หลังจากผู้มีอำนาจวินิจฉัยอุทธรณ์ได้ชี้ขาดอุทธรณ์เป็นประการใดแล้ว หากผู้เสียหายอากรพอใจข้อโต้แย้งนั้นก็เป็นการอันยุติลง แต่ถ้าผู้เสียหายไม่พอใจและไม่มีบทบัญญัติห้ามไว้ตามกฎหมายแล้วก็สามารถนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ การที่กฎหมายภาษีอากรส่วนใหญ่กำหนดวิธีขจัดข้อโต้แย้งทางภาษีอากรไว้โดยการอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก่อนที่จะให้นำคดีขึ้นสู่ศาลได้นั้น มีเหตุผลสำคัญที่ว่าจะทำให้การหาทางยุติข้อโต้แย้งทางภาษีอากรกระทำได้รวดเร็วยิ่งขึ้น ขณะเดียวกันก็จะช่วยลดการนำข้อโต้แย้งทางภาษีอากรนั้นสู่ศาลด้วย

2) การขจัดข้อโต้แย้งทางศาล ในศาลที่กฎหมายภาษีอากรมิได้กำหนดให้ ผู้เสียหายอากรยื่นอุทธรณ์ในระดับบริหาร เมื่อผู้เสียหายอากรไม่พอใจการประเมินของเจ้าพนักงานก็อาจนำคดีขึ้นสู่ศาลได้โดยตรง แต่ถ้ากฎหมายกำหนดให้ผู้เสียหายอากรยื่นอุทธรณ์ในระดับบริหารไว้ผู้เสียหายอากรจะนำคดีขึ้นสู่ศาลได้ต่อเมื่อมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ออกมาแล้วและเป็นกรณีที่มีได้ต้องห้ามอุทธรณ์ต่อศาลเท่านั้น

การยื่นอุทธรณ์คำชี้ขาดอุทธรณ์ในระดับบริหารต่อศาลนี้ กฎหมายจะกำหนดระยะเวลาไว้ด้วย เช่นในกรณีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและในกรณีภาษีโรงเรือนและที่ดินให้ยื่นอุทธรณ์ต่อศาลภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ เป็นต้น การนำคดีภาษีอากรขึ้นสู่ศาลนั้น ในบางประเทศจะขึ้นต่อศาลภาษีอากรซึ่งมีอำนาจในการพิจารณาเฉพาะคดีภาษีอากรโดยผู้พิพากษาซึ่งมีความชำนาญในด้านนี้แต่ในบางประเทศคดีภาษีอากรก็ยังคงขึ้นต่อศาลยุติธรรมตามลำดับคือศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา

2.4.6 การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ในการบังคับใช้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรนั้นจำเป็นต้องมีบทลงโทษในกรณีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายหรือปฏิบัติโดยไม่ถูกต้องไว้ด้วย บทลงโทษทางภาษีอากรนั้นอาจแยกได้เป็นโทษทางอาญา และโทษทางแพ่ง

โทษทางอาญา การหลีกเลี่ยงหรือการฝ่าฝืนบทบัญญัติต่างๆ ตามกฎหมายภาษีอากรนับเป็นการกระทำความผิดทางอาญาอย่างหนึ่ง บทลงโทษทางอาญาในกฎหมายภาษีอากรนั้นอาจกำหนดไว้เป็นโทษปรับหรือโทษจำคุกหรือทั้งปรับทั้งจำคุก ตัวอย่างเช่น ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรกำหนดบทลงโทษไว้ว่าผู้ใดฝ่าฝืน ไม่มีหรือไม่ใช่เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรมี

ความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือผู้ใดเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการเพื่อหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร มีความผิดต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือ จำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในกฎหมายภาษีอากรอาจกำหนดให้ เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปรียบเทียบปรับได้สำหรับความผิดในบางกรณี หากเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรต้องได้รับโทษจำคุก หรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีอากรตามประมวล รัชฎาการการเปรียบเทียบกระทำได้สำหรับความผิดที่มีโทษปรับหรือโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปีหรือทั้ง จำทั้งปรับ เมื่อผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบปรับภายในกำหนดเวลาแล้ว ก็มีให้ถูก ฟ้องร้องในกรณีความผิดนั้นอีก

โทษทางแพ่ง บทลงโทษทางแพ่งตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากร โดยทั่วไป จะปรากฏออกมาในรูปของเบี้ยปรับ และในรูปของเงินเพิ่ม

เบี้ยปรับ หมายถึงเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตาม บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรโดยทั่วไปแล้วการไม่ปฏิบัติหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามกฎหมายนี้ จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้เสียภาษีไว้หรือเสียภาษีไว้วันน้อยกว่าที่ควรจะเสีย ดังนั้นการกำหนดเบี้ยปรับ ในกฎหมายภาษีอากรของหลายประเทศ จึงคิดตามส่วนของจำนวนภาษีที่ไม่ได้เสียไว้หรือเสียขาด ไป ตัวอย่างเช่นในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยกำหนดเบี้ยปรับไว้เป็น 1 เท่า หรือ 2 เท่า ของจำนวนภาษีอากรที่ชำระขาด หรือของจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ แล้วแต่กรณี เป็นต้น

เงินเพิ่ม หมายถึงเงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ชำระภาษีอากร ภายในกำหนดเวลาตามกฎหมายหรือชำระไม่ครบจำนวนที่ต้องชำระ เงินเพิ่มนี้จึงมีลักษณะ เช่นเดียวกับดอกเบี้ย เช่นในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสียภาษีหรือ นำส่งภาษีแล้วไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย บุคคลนั้นจะต้องเสียเงิน เพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ เป็นต้น

2.5 การจำแนกประเภทภาษีอากร

ภาษีอากรซึ่งเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาลนั้น จำแนกได้หลายประเภท กฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีอากรก็มีหลายฉบับ และมีหน่วยงานของรัฐหลาย หน่วยงานทำหน้าที่ควบคุมและรับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่างๆ เหล่านี้ การจำแนกแยกแยะภาษีอากรประเภทต่างๆ เพื่อจัดให้เป็นหมวดหมู่ขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ใน การจำแนก หลักเกณฑ์การแยกภาษีออกเป็นชนิดต่างๆ นั้นมีอยู่หลายหลักเกณฑ์ ในที่นี้จะเสนอ ให้พิจารณาแยกตาม 4 หลักเกณฑ์ คือ¹⁴

2.5.1 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บ

ภาษีอากรส่วนใหญ่ของประเทศต่างๆ เป็นภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง ซึ่งมิ หน้าที่บริหารประเทศโดยรวม เหตุที่รัฐบาลกลางจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรเช่นว่านี้เพราะว่า รัฐบาลกลางมีหน้าที่ในการใช้จ่าย ในการบริหารและการพัฒนาประเทศ ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่ จะต้องหารายได้เพื่อนำมาใช้จ่ายดังกล่าว อย่างไรก็ตามตามระบอบการปกครองของหลายประเทศ

¹⁴ ศุภรัตน์ คุ้มพันธุ์กุล และ ชาตรี ตันติวานิชกิจ. (2547). *กฎหมายภาษีอากร*. หน้า 71-76.

นอกจากจะมีรัฐบาลกลางแล้ว ยังมีกระจายอำนาจไปสู่รัฐบาลในระดับท้องถิ่นเพื่อให้รับผิดชอบการบริหารการปกครองในบางด้านในแต่ละท้องถิ่น ดังนั้นเมื่อรัฐบาลท้องถิ่นมีความรับผิดชอบเช่นว่านี้ ก็ทำให้มีความจำเป็นต้องใช้จ่ายอันก่อให้เกิดความจำเป็นในการหารายได้ตามมา รายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นนั้นมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน และในจำนวนนี้ก็มีรายได้ภาษีอากรที่รัฐบาลท้องถิ่นได้รับมอบอำนาจให้เป็นผู้จัดเก็บรวบรวมอยู่ด้วย รายได้ภาษีอากรของท้องถิ่น จะมีขนาดความสำคัญมากน้อยเพียงใด ย่อมขึ้นอยู่กับอำนาจในการจัดเก็บภาษีที่รัฐบาลกลางกระจายไปให้รัฐบาลท้องถิ่น

การพิจารณาว่าควรจะมีมอบหมายให้รัฐบาลท้องถิ่นจัดเก็บภาษีอากรประเภทใดบ้างนั้น นอกจากจะมีเหตุผลด้านการเมือง เศรษฐกิจ และสังคมเป็นปัจจัยกำหนดแล้ว ยังต้องคำนึงถึงประสิทธิภาพของการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของรัฐบาลท้องถิ่นด้วย กล่าวโดยทั่วไปก็คือ ภาษีอากรที่ควรมอบหมายให้รัฐบาลท้องถิ่นเป็นผู้จัดเก็บนั้น ควรเป็นภาษีประเภทที่จัดเก็บไม่ยากลำบากนัก ฐานภาษีอยู่เป็นหลักแหล่งในท้องถิ่นนั้นหรือมีลักษณะที่เคลื่อนย้ายข้ามท้องถิ่นได้ยาก นอกจากนี้ยังควรเป็นภาษีประเภทที่มีส่วนเกี่ยวข้องอย่างเห็นได้ชัดกับประโยชน์ที่รัฐบาลท้องถิ่นให้กับผู้เสียภาษีด้วย ในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้ของรัฐบาลท้องถิ่นนั้น ในบางครั้งรัฐบาลกลางอาจมิได้มอบหมายอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรให้แก่รัฐบาลท้องถิ่นโดยตรง แต่จะยอมให้มีการกำหนดอัตราภาษีท้องถิ่นเสริมเข้าไปในภาษีบางประเภทที่รัฐบาลกลางจัดเก็บ แล้วรัฐบาลกลางจะแบ่งรายได้ภาษีท้องถิ่นส่วนที่เสริมเข้าไปนี้ให้กับรัฐบาลท้องถิ่นต่อไป

จากที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น ทำให้จำแนกประเภทภาษีอากรตามระดับรัฐบาลผู้จัดเก็บได้เป็นสองประเภท คือภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลางหรือภาษีประเทศ (national taxes) และภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลท้องถิ่นหรือภาษีระดับท้องถิ่น (local taxes)

ในประเทศไทยปัจจุบัน ภาษีในระดับประเทศมีอยู่มากมายหลายชนิด เช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร ภาษีสุรภิกษเฉพาะ ภาษีรถจักรยานยนต์ ฯลฯ สำหรับภาษีระดับท้องถิ่นในประเทศไทยปัจจุบัน แม้จะมีอยู่หลายประเภท แต่ก็มีความสำคัญในแง่รายได้น้อยมากเมื่อเทียบกับภาษีที่จัดเก็บในระดับประเทศ ตัวอย่างของภาษีระดับท้องถิ่นที่สำคัญได้แก่ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีป้าย เป็นต้น

2.5.2 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลัการภาษี

การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักการผลัการภาษีนี้ แบ่งออกได้เป็นสองชนิดคือ ภาษีทางตรง (direct tax) และภาษีทางอ้อม

ภาษีทางตรง หมายถึงภาษีที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้หรือผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้ยาก กล่าวคือผลต้องตกทางภาระภาษีทั้งหมดหรือส่วนใหญ่จะตกอยู่กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายนั่นเอง ภาษีทางตรงโดยทั่วไปจะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากฐานรายได้หรือฐานทรัพย์สิน ภาษีทางตรงจะมีผลสำคัญในการลดรายได้ของผู้เสียภาษี แต่จะไม่มีผลเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ผลิต หรือถ้ามีก็น้อยมาก เนื่องจากการผลักภาระภาษีทางตรงไปให้ผู้อื่นกระทำไม่ได้หรือกระทำได้ยากดังที่กล่าวมาข้างต้น ด้วยเหตุนี้ภาษีทางตรงจึงเป็นเครื่องมือทางภาษีอากรที่รัฐบาลใช้ในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรม ทั้งนี้เพราะว่าภาษีทางตรงนั้นมักจะตกแก่ตัวผู้เสียภาษีที่เป็นเป้าหมายในการกระจายได้เป็นสำคัญ ตัวอย่างของภาษีทาง

ตรงที่สำคัญได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีทรัพย์สิน ภาษีมรดก ภาษี
ผลได้จากทุน เป็นต้น

ภาษีทางอ้อม หมายถึงภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นได้
ดังนั้นผลตกต้องทางภาระภาษีจึงไม่จำเป็นที่จะตกอยู่กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเสมอไป
ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีจะผลักภาระไปให้ผู้อื่นมากน้อยเพียงใด ภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปเป็นภาษีที่
เก็บจากรฐานการใช้จ่ายหรือฐานการซื้อขาย แลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการต่างๆ เนื่องจากภาษี
ทางอ้อมเป็นภาษีที่ผลักภาระภาษีได้ง่าย ดังนั้นแม้จะจัดเก็บจากผู้ผลิตหรือผู้ขายก็ตามภาระภาษี
อาจถูกผลักไปให้ผู้บริโภคได้ในท้ายที่สุดในรูปของการขึ้นราคาสินค้าหรือบริการ จึงอาจกล่าวได้ว่า
ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่มีผลในทางเพิ่มราคาสินค้าหรือบริการ และในขณะเดียวกันเมื่อ
เปรียบเทียบภาระภาษีกับรายได้ของผู้บริโภคซึ่งส่วนใหญ่เป็นผู้มีรายได้ต่ำเป็นผู้เสีย ก็ทำให้สรุปได้
ว่า ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีที่มีลักษณะถอยหลัง (regressive tax) ดังนั้นภาษีทางอ้อมจึงมีผลทำให้
การกระจายรายได้ไม่เป็นธรรมมากขึ้นแต่อย่างไรก็ดี เนื่องจากภาษีทางอ้อมโดยทั่วไปจัดเก็บได้ง่าย
กว่าภาษีทางตรง เพราะมีโครงสร้างไม่สลับซับซ้อนนัก และผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงมักจะไม่รู้สึกรว่า
ตนเองเป็นผู้เสียภาษีนี้ ดังนั้นภาษีทางอ้อมจึงเป็นแหล่งรายได้ภาษีอากรที่สำคัญในหลายประเทศ
โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเทศที่กำลังพัฒนา ตัวอย่างของภาษีทางอ้อมที่สำคัญได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม
ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

ในประเทศไทยในปัจจุบันรายได้ภาษีอากรส่วนใหญ่ประมาณร้อยละ 70 ของ
ภาษีที่จัดเก็บได้ทั้งหมดเป็นภาษีทางอ้อม อีกประมาณร้อยละ 30 เป็นภาษีทางตรง เนื่องจาก
ภาษีทางอ้อมเป็นภาษีแบบถอยหลัง ซึ่งหมายความว่าผู้มีรายได้ต่ำจะรับภาระภาษีสูงกว่าผู้มีรายได้
มากตามที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้นจึงอาจกล่าวสรุปได้ว่า โครงสร้างภาษีของไทยโดยรวมยังเป็น
โครงสร้างแบบถอยหลังอยู่ การปรับปรุงโครงสร้างภาษีอากรของไทยจึงควรเน้นที่การปรับปรุง
ประสิทธิภาพการจัดเก็บภาษีทางตรงให้ได้ผลดียิ่งขึ้น และในขณะเดียวกันก็ควรหาทางเพิ่มการ
จัดเก็บภาษีทางตรงชนิดใหม่ที่ยังไม่อยู่ในระบบภาษีอากรไทยปัจจุบันด้วย เช่น ภาษีมรดก ภาษี
การให้ ภาษีความมั่งคั่ง เป็นต้น

2.5.3 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี

ในการประเมินจำนวนหนี้ภาษีอากรจากฐานภาษีนั้น อาจกระทำได้สองวิธี
คือประเมินภาษีตามราคาหรือตามมูลค่าของฐานภาษี หรือประเมินภาษีตามจำนวนหรือปริมาณ
ของฐานภาษี ดังนั้น การจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการประเมินภาษี จึงแบ่งออกได้เป็น
สองประเภทคือภาษีตามราคาหรือมูลค่า และภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพ

ภาษีตามราคาหรือมูลค่า คือภาษีที่จัดเก็บตามราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี
โดยทั่วไปจะกำหนดอัตราภาษีคิดเป็นร้อยละของราคาหรือของมูลค่านั้น ตัวอย่าง อัตรา
ภาษีมูลค่าเพิ่มของไทยที่เรียกเก็บจากการขายสินค้าหรือให้บริการ คือร้อยละ 7 เมื่อภาวะเศรษฐกิจ
เปลี่ยนแปลงอันเป็นผลให้ราคาหรือมูลค่าของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป ภาษีที่จัดเก็บได้
ก็จะเปลี่ยนแปลงตามไปด้วยในลักษณะที่สอดคล้องกับภาวะทางเศรษฐกิจ เช่นในกรณีที่ภาวะทาง
เศรษฐกิจรุ่งเรืองประชาชนมีรายได้สูงและมีการใช้จ่ายมาก การจัดเก็บภาษีรายได้หรือภาษีจาก
ค่าใช้จ่ายในการบริโภคก็จะสูงตามไปด้วย เป็นต้น อย่างไรก็ตาม การเก็บภาษีตามราคาหรือมูลค่า

อาจมีความยุ่งยากอยู่บ้างในการกำหนดราคาหรือมูลค่าของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี เช่น ในกรณีการเก็บภาษีทรัพย์สินหรือภาษีมรดก อาจมีปัญหาในการตีราคาทรัพย์สิน ซึ่งมีได้มีการซื้อขายแลกเปลี่ยนกันว่าเป็นราคาเท่าใด

การเก็บภาษีตามราคาหรือมูลค่าโดยทั่วไปจะใช้กับภาษีเงินได้ ภาษีทรัพย์สิน ภาษีที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีศุลกากร เป็นต้น

ภาษีตามปริมาณหรือตามสภาพคือ ภาษีที่จัดเก็บตามปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษี อัตราภาษีที่เรียกเก็บจึงเป็นอัตราต่อปริมาณของฐานภาษี โดยที่ปริมาณของสิ่งที่ใช้เป็นฐานภาษีนั้น จะวัดออกมาเป็นจำนวนชิ้น ความยาว ปริมาตร น้ำหนัก ฯลฯ ก็ได้ ตัวอย่างเช่น ภาษีสรรพสามิตที่เรียกเก็บจากบุหรี่หรือยาสูบบางชนิด กำหนดเป็นอัตราตามน้ำหนัก หรือที่เรียกเก็บจากไม้ขีดไฟ กำหนดเป็นอัตราตามรายกล่อง โดยขึ้นอยู่กับจำนวนก้านของไม้ขีดไฟแต่ละกล่องหรือภาษีการเดินทางออกนอกราชอาณาจักรกำหนดอัตราเป็นรายครั้งของการเดินทางออกนอกราชอาณาจักร เป็นต้น การจัดเก็บภาษีตามปริมาณนี้มีข้อดีในแง่ที่ว่า สามารถคิดคำนวณภาษีได้ง่ายโดยมิต้องมีข้อยุ่งยากเกี่ยวกับการกำหนดราคาหรือมูลค่าของฐานภาษี อย่างไรก็ตาม ภาษีที่จัดเก็บได้ในกรณีนี้จะไม่สูงขึ้นตามไปด้วย ทำให้รัฐบาลอาจมีความจำเป็นต้องกำหนดอัตราภาษีให้สูงขึ้น ถ้าต้องการรายได้ภาษีอากรเพิ่มขึ้น จากเหตุผลที่กล่าวมานี้ ประเทศต่างๆ จึงพยายามที่จะเปลี่ยนการกำหนดอัตราภาษีตามปริมาณ มาเป็นอัตราภาษีตามราคาหรือมูลค่ากันมากขึ้น สำหรับประเทศไทยในปัจจุบันนี้ ภาษีสรรพสามิตและภาษีศุลกากรประเภทที่มีอัตราตามปริมาณหรือตามสภาพนั้น มักจะมีอัตราตามราคาหรือมูลค่ากำหนดไว้เป็นอัตราขั้นต่ำด้วย

2.5.4 การจำแนกประเภทภาษีตามหลักเกณฑ์อื่นๆ

นอกจากจะมีการจำแนกประเภทภาษีอากรตามวิธีการหรือหลักเกณฑ์ที่กล่าวมาก่อนนี้แล้ว ยังมีหลักเกณฑ์อื่นอีกหลายประการที่อาจนำมาใช้แบ่งประเภทภาษีอากรได้ การจำแนกประเภทภาษีอากรตามหลักเกณฑ์อื่นที่จะนำมากล่าวถึงโดยย่อในที่นี้ คือ การจำแนกตามฐานภาษีตามอัตราภาษี ตามลักษณะการใช้เงินภาษี และตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร

- 1) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามฐานภาษี แบ่งได้เป็น
 - ก) ภาษีเก็บจากฐานรายได้ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม ฯลฯ
 - ข) ภาษีเก็บจากฐานการบริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีสรรพสามิต ฯลฯ
 - ค) ภาษีจากฐานทรัพย์สิน เช่น ภาษีโรงเรือน ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีรถยนต์ ฯลฯ
- 2) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามอัตราภาษี แบ่งได้เป็น
 - ก) ภาษีอัตราก้าวหน้า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฯลฯ
 - ข) ภาษีตามสัดส่วน เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฯลฯ
 - ค) อัตราภาษีถอยหลัง เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ฯลฯ

3) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามลักษณะการใช้เงินภาษี แบ่งได้เป็น

ก) ภาษีเพื่อกิจการทั่วไป หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้างบประมาณแผ่นดินสำหรับใช้จ่ายในกิจการทั่วไปของรัฐ ไม่มีการกำหนดว่าจะต้องนำไปใช้จ่ายเพื่อกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ ภาษีอากรส่วนใหญ่ของแต่ละประเทศจะเป็นภาษีอากรเพื่อกิจการทั่วไป ในกรณีของประเทศไทย ภาษีที่มีความสำคัญในแง่รายได้ทั้งหมด ทั้งที่อยู่ในความรับผิดชอบจัดเก็บของกรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร และหน่วยงานอื่นบางหน่วยงาน ล้วนแล้วแต่เป็นภาษีที่ต้องนำส่งเป็นรายได้แผ่นดิน เพื่อใช้ในกิจการทั่วไปทั้งนั้น

ข) ภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่าง หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้ไปใช้ในกิจการใดกิจการหนึ่งโดยเฉพาะ จะนำไปใช้เพื่อกิจการอื่นไม่ได้ ตัวอย่างเช่น ค่าพรีเมียมข้าวที่เก็บจากการส่งออกข้าวของไทยในอดีต จะต้องนำรายได้เข้ากองทุนสงเคราะห์เกษตรกรเพื่อใช้ในกิจการอันเป็นประโยชน์ต่อเกษตรกรเท่านั้น จึงนับได้ว่าเป็นภาษีเพื่อกิจการเฉพาะอย่างประเภทหนึ่ง

4) การจำแนกประเภทภาษีอากรตามความถาวรของกฎหมายภาษีอากร แบ่งได้เป็น

ก) ภาษีถาวร หรือภาษีปกติ หมายถึงภาษีที่จัดเก็บอยู่เป็นประจำ หรือมีลักษณะถาวรจนกว่าจะมีกฎหมายยกเลิกไป เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ฯลฯ

ข) ภาษีชั่วคราว หมายถึงภาษีที่จัดเก็บเป็นการชั่วคราวในเวลาที่มีเหตุการณ์ฉุกเฉิน หรือเพื่อการหนึ่งการใดในแต่ละช่วงเวลา เมื่อสิ้นเหตุฉุกเฉิน หรือเมื่อบรรลุมัตถุประสงค์ในช่วงเวลานั้นๆ แล้ว การเก็บภาษียิ่งจะสิ้นสุดลง ตัวอย่างเช่น เงินช่วยชาติในระหว่างสงคราม หรือการเก็บอากรพิเศษในอัตราร้อยละ 10 ของค่าอากรศุลกากรที่เรียกเก็บปกติที่นำมาใช้ชั่วคราวในประเทศไทย เป็นต้น

2.6 การจำแนกประเภทภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นชื่อของกฎหมายภาษีอากรฉบับหนึ่ง มีผลใช้บังคับโดยพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 กฎหมายฉบับนี้เดิมเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรสำคัญหลายประเภท แต่ปัจจุบันเป็นที่รวมของกฎหมายภาษีอากรเพียง 4 ประเภทด้วยกันคือ¹⁵

ประเภทที่หนึ่ง ภาษีเงินได้ แบ่งเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีประเภทนี้จัดเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่ง

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไป หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษ ตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด โดยปกติจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการตนเองตามแบบแสดงรายการภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณี กฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี เพื่อเสียภาษีตอนครึ่งปี สำหรับรายได้ที่

¹⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2556). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556. หน้า 4-5.

เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระและเงินได้บางกรณี กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายบางส่วน เพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีอากรประเภทหนึ่งที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร จัดเก็บจากเงินได้ของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไปได้แก่ ฐานกำไรสุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากรายได้และรายจ่ายของกิจการหรือเนื่องจากกิจการ ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ฐานยอดรายได้ก่อนหักรายจ่าย ฐานเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ประเภทที่สอง ภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคทั่วไป เริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2535 โดยนำมาใช้แทนภาษีการค้า ซึ่งถูกยกเลิกไปเพราะไม่สอดคล้องกับภาวะการณปัจจุบัน ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพเป็นปกติธุระ ไม่ว่าจะประกอบกิจการในรูปของบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคลใด ๆ หากมีรายรับจากการขายสินค้าหรือให้บริการเกินกว่า 1.8 ล้านบาทต่อปี มีหน้าที่ต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน โดยคำนวณภาษีที่ต้องเสียจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อ

ประเภทที่สาม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางอ้อมประเภทหนึ่ง ที่จัดเก็บจากการบริโภคและเริ่มใช้บังคับใน พ.ศ. 2535 พร้อมกันกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ในขณะที่ภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บจากการขายสินค้าหรือการให้บริการโดยทั่วไปแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไป ภาษีธุรกิจเฉพาะจะจัดเก็บจากการประกอบกิจการเฉพาะอย่างแทนภาษีการค้าที่ถูกยกเลิกไปเช่นกัน

ประเภทที่สี่ อากรแสตมป์ เป็นภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรประเภทหนึ่ง จัดเก็บจากการทำตราสาร 28 ลักษณะ ตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์

ภาษีอากรทั้ง 4 ประเภทนี้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร

2.7 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภรรยา

จากการศึกษาพบว่า การคำนวณภาษีเงินได้สามีและภรรยาที่ใช้อยู่ในประเทศต่างๆ สามารถแยกออกเป็น 5 หลักใหญ่ๆ คือ¹⁶

2.7.1 *หลักการเฉลี่ยเงินได้* หลักการนี้กำหนดว่า ในกรณีที่สามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกัน แล้วแยกออกเป็น 2 ส่วนเท่า ๆ กัน โดยการหาร 2 ก่อนคำนวณภาษีตามอัตรา เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้ว จึงกลับคูณจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่งหลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ทำให้สามีและภรรยาเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้เพราะก่อนที่จะคำนวณภาษีตามอัตรากำหนานั้น จำนวนเงินได้พึงเสียภาษีถูกหารด้วย 2 ไปแล้ว ดังนั้นภาษีที่เสียจึงตกอยู่ในอัตราต่ำกว่าการรวมเงินได้เข้าด้วยกัน แม้ว่าจะกลับคูณจำนวนภาษีคำนวณได้ด้วย 2 ก็ยังทำให้

¹⁶ สมชัย ฤชุพันธุ์. (2526) “เศรษฐศาสตร์ ว่าด้วยภาษีอากรในเมืองไทย” กรุงเทพฯ สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 189-203

ยอดรวมภาษีต้องเสียต่ำอยู่ สำหรับประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และ ประเทศเยอรมัน

2.7.2 *หลักการแยกเงินได้* หลักการนี้กำหนดว่า การคำนวณภาษีของสามีและ ภรรยา นั้นให้กระทำแยกกัน ฝ่ายใดมีรายได้เท่าใดก็เสียภาษีในอัตราที่กำหนดเฉพาะเงินได้ของตน โดยมีต้องนำเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งมาเกี่ยวข้องด้วยการหักค่าใช้จ่ายคงเป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะ เป็นผู้ที่มีเงินได้สำหรับการหักค่าลดหย่อนนั้นให้สามีภรรยาต่างฝ่ายมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับ ตนเอง แต่ละฝ่ายไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรที่กฎหมายยอม ให้หัก อาจกำหนดให้ใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ คือ ให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่าเป็นฝ่ายหัก ทั้งหมด หรือให้คู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด หรือให้ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิหักคนละ ครั้งหนึ่งของจำนวนที่หักไว้ได้ หรือให้เป็นสิทธิของคู่สมรสที่จะหักฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้

หลักการแยกเงินได้ดังนี้ มีผลทำให้คู่สมรสไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่ไม่ได้ สมรสประเทศที่ใช้หลักการแยกเงินได้ใน การคำนวณภาษีได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา (กรณีที่คู่ สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการ) และประเทศเยอรมัน (กรณีที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้ง สองฝ่ายยื่นคำขอแยก) ประเทศออสเตรเลียและประเทศอินเดีย เป็นต้น

2.7.3 *หลักการรวมเงินได้* ตามหลักการนี้สามีภรรยาต้องรวมเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่าง หาได้เข้าด้วยกันการคำนวณภาษีก็ให้คำนวณใช้อัตราที่กำหนดกับยอดเงินหลังหักค่าใช้จ่ายและค่า ลดหย่อนแล้ว การคำนวณภาษีโดยใช้หลักการรวมเงินได้นี้มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ ยังไม่ได้สมรส วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ประเทศไทยใช้ก่อนปีภาษี 2555 และเป็นวิธีการที่ทำให้สามีและ ภรรยาที่มีเงินได้ทั้งสองฝ่ายต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่ม เมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีทั้งที่ทั้งสอง ฝ่ายได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วที่เป็นเช่นนี้เพราะเมื่อรวมยอดเงินได้ของทั้งสองฝ่ายแล้ว ทำให้ ยอดเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้เป็น ภาษีใช้อัตราก้าวหน้าประเทศที่ใช้หลักการนี้ได้แก่ประเทศบราซิล (ยกเว้นเงินได้เฉพาะส่วนที่ได้จาก การทำงานของภรรยาเอง หรือได้จากทรัพย์สินซึ่งสงวนไว้เป็นทรัพย์สินส่วนตัวภรรยา) ประเทศ อังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น

2.7.4 *หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates)* ตามหลักการนี้อัตราภาษี ที่ใช้กับผู้ที่สมรสแล้ว และผู้ที่ยังไม่ได้สมรส จะเป็นคนละอัตรากัน ผู้ที่ยังไม่ได้สมรสจะเสียภาษีใน อัตราที่สูงกว่าผู้ที่สมรสแล้ว สำหรับความแตกต่างระหว่างอัตรานี้อาจกำหนดให้มีมากสำหรับช่วง เงินได้ต่ำและลดหย่อนถ่วงหน้า จนกระทั่งเมื่อผู้เสียภาษีมียาได้สูงระดับหนึ่งแล้ว ก็จะใช้อัตรา เดียวกันประเทศที่ใช้หลักการนี้ได้แก่ประเทศสวีเดน โดยกำหนดให้รายได้ของสามีและภรรยา ก่อนที่จะคำนวณภาษี แต่ว่าอัตราภาษีที่ใช้ผู้เสียภาษีที่แต่งงานแล้วนั้น แตกต่างจากอัตราภาษีของคนโสด ในช่วงเงินได้ต่ำอัตราที่จากคู่สมรสต่ำกว่าอัตราที่จากคนโสด แต่แม้ประเทศสวีเดนจะไม่ได้ใช้ระบบ การเฉลี่ยเงินได้สำหรับผู้ที่มียาได้น้อย ก็จะมีการกำหนดอัตราภาษีของคู่สมรสให้ต่ำจนภาษีที่เสีย จริงนั้นน้อยมาก

2.7.5 *หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation)* หลักการนี้กำหนดให้รวมเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายก่อนคำนวณภาษีเหมือนกับ หลักการรวมเงินได้แต่มีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมซึ่งจะทำให้เป็นการแบ่งเบาภาระการเสียภาษีของสามี

และภรรยาหลงหลักเกณฑ์เพิ่มเติมนี้อาจเป็นในรูปของการให้หักค่าส่วนลดหย่อนเป็นพิเศษ หรืออาจเป็นในรูปของการยอมให้ภรรยาที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้มากกว่าภรรยาที่ไม่มีเงินได้ ประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ซึ่งนอกจากจะมีการใช้หลักการรวมเงินได้แล้ว วิธีการในการหักค่าลดหย่อนของประเทศอังกฤษยังได้กำหนดให้ภรรยาซึ่งมีเงินได้จากการทำงานของตนมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนมากกว่าภรรยาซึ่งไม่ได้ทำงานด้วย

จากหลักการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยาตามที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น หากนำมาจัดเป็นกลุ่มแล้ว นักวิชาการทางด้านภาษีอากรจัดแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

ประเภทที่หนึ่ง หน่วยบุคคล ถือว่าแต่ละบุคคลเป็นหน่วยในการเสียภาษี ฉะนั้นบุคคลใดมีรายได้ บุคคลนั้นย่อมต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ที่ตนได้รับ ซึ่งก็คือหลักการแยกเงินได้ นั้นเอง

ประเภทที่สอง หน่วยครอบครัว ถือว่าครอบครัวซึ่งประกอบไปด้วยหลายบุคคลเป็นหนึ่งหน่วยภาษีรายได้ของบุคคลในครอบครัวต้องนำมารวมกันเพื่อเสียภาษี ซึ่งก็คือหลักการเฉลี่ยเงินได้ หลักการรวมเงินได้หลักการที่ใช้หลักการแตกต่างกัน และหลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ



บทที่ 3

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามกฎหมาย ต่างประเทศและประมวลรัษฎากร

1.การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามกฎหมายต่างประเทศ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา ซึ่งในหลักการของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นทางด้านประเพณี สังคม วัฒนธรรม และสภาพเศรษฐกิจของแต่ละประเทศเป็นองค์ประกอบที่สำคัญ จึงขอยกตัวอย่างหลักการจัดเก็บของประเทศต่าง ๆ ดังนี้

ประเทศสหรัฐอเมริกา¹

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดการคำนวณและอัตราภาษีไว้แตกต่างกันขึ้นอยู่กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการของบุคคลแต่ละคน ซึ่งในปัจจุบันได้กำหนดสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการไว้แตกต่างกันถึง 5 รูปแบบ ได้แก่

- 1) ผู้เสียภาษีซึ่งมีสถานะเป็นคนโสด (single)
- 2) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้ร่วมกับคู่สมรส (married filling jointly)
- 3) ผู้เสียภาษีซึ่งมีคู่สมรสและประสงค์จะยื่นแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากคู่สมรส (married filling separately)
- 4) ผู้เสียภาษีมีฐานะเป็นหัวหน้าครอบครัว กล่าวคือ มีบุคคลที่อยู่ในความอุปการะ ซึ่งกฎหมายจะกำหนดหลักเกณฑ์ว่ากรณีใดบ้างที่จะสามารถยื่นแบบแสดงรายการเงินได้และเสียภาษีในฐานะหัวหน้าครอบครัวได้
- 5) กรณีเป็นหม้าย (สามีหรือภริยาถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี) และมีบุตรอยู่ในความอุปการะ (qualifying widow/widower with dependent child)

สถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปจะมีผลต่อภาระภาษีของผู้เสียภาษีแตกต่างกันเพราะอัตราภาษีที่ใช้กับสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการแต่ละรูปแบบจะแตกต่างกัน ดังนั้นหากผู้เสียภาษีมีสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมากกว่าหนึ่งสถานะ กรณีเช่นนี้ผู้เสียภาษีมัถิเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการในสถานะใดสถานะหนึ่งก็ได้ โดยพิจารณาว่าการยื่นแบบแสดงรายการตามสถานะใดที่จะทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด เพราะฉะนั้นคู่สมรสอาจเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันหรือแยกกันก็ได้ หรือในบางกรณีบุคคลที่มีคู่สมรสอาจยื่นแบบแสดงรายการในฐานะหัวหน้าครอบครัวก็ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ในการพิจารณาสถานะในการยื่นแบบแสดงรายการซึ่งมีรายละเอียดมากและค่อนข้างจะซับซ้อน สำหรับการพิจารณาสถานะภาพ

¹ ญัฐพล จันทศิริภาส. (2551) “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส” วิทยานิพนธ์ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 12.

การสมรสของบุคคล จะพิจารณาจากสถานะของบุคคลในวันสุดท้ายของปีภาษี กล่าวคือ บุคคลจะมีสถานะเป็นโสดหรือบุคคลที่ยังมิได้สมรส หากในวันสุดท้ายของปีภาษีบุคคลดังกล่าวยังมิได้ทำการสมรสหรือคู่สมรสได้แยกกันอยู่หรือหย่าร้างกันตามกฎหมายว่าด้วยการหย่า นอกจากนี้ การพิจารณาสถานะคู่สมรสยังมีรายละเอียดที่ซับซ้อนโดยแบ่งแยกพิจารณาเป็นกรณีต่างๆ อีกหลายกรณี เช่น กรณีที่คู่สมรสทำการหย่ากัน, กรณีที่คู่สมรสทำการหย่าและกลับมาสมรสกันใหม่, กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าการสมรสเป็นโมฆะ, กรณีที่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งถึงแก่ความตาย เป็นต้น

สำหรับตารางอัตราภาษีเพื่อการคำนวณภาษีเงินได้ก็ได้มีการกำหนดไว้แตกต่างกันถึง 5 ตารางอัตราภาษี ได้แก่ (1) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสซึ่งยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน และ “คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่” (2) ตารางอัตราภาษีสำหรับ “หัวหน้าครอบครัว” (3) ตารางอัตราภาษีสำหรับคนโสดซึ่งมิใช่ “คู่สมรสฝ่ายที่ยังมีชีวิตอยู่” และ “หัวหน้าครอบครัว” (4) ตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสซึ่งยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน (5) ตารางอัตราภาษีสำหรับทรัสต์และกองมรดกซึ่งยังมีได้แบ่ง

ในปี ค.ศ. 2001-2003 ได้มีการขยายความกว้างของช่วงอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงระดับปานกลางได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน สำหรับในปี ค.ศ.2007 คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมอยู่ที่ประมาณไม่เกิน 128,500 เหรียญสหรัฐ จะได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน เพราะฉะนั้นคู่สมรสที่มีเงินได้รวมในระดับสูงยังคงได้รับผลของ “การลดโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส” จึงกล่าวได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสของประเทศสหรัฐอเมริกาในปัจจุบันใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้เป็นหลัก โดยการกำหนดตารางอัตราภาษีสำหรับคู่สมรสเพื่อให้คู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับต่ำถึงปานกลางได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้แบบเต็มจำนวน ส่วนคู่สมรสซึ่งมีเงินได้รวมในระดับสูงได้รับประโยชน์จากการเฉลี่ยเงินได้บางส่วน และสำหรับคู่สมรสซึ่งมีเงินได้ในระดับสูงโดยที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายมีเงินได้เท่ากันหรือใกล้เคียงกันก็สามารถยื่นแบบแสดงรายการแยกกันได้เพื่อคำนวณภาษีเงินได้แยกกันซึ่งทำให้ช่วยบรรเทาภาวะ “การลดโทษทางภาษีโดยผลของการสมรส”

นอกจากนี้ หากพิจารณาแนวความคิดของนักวิชาการของประเทศสหรัฐอเมริกา จะพบว่าในช่วงต้น มีความเห็นไปในแนวทางที่สนับสนุนการใช้หน่วยภาษีคู่สมรสหรือหน่วยภาษีครอบครัวและคำนวณภาษีตามหลักการเฉลี่ยเงินได้ และไม่เห็นด้วยกับการพิจารณาสถานะของคู่สมรสแยกต่างหากเป็นอิสระจากกัน อย่างไรก็ตาม เนื่องจากในปัจจุบันสถิติที่เกี่ยวข้องกับจำนวนประชากรและรูปแบบของเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากอดีต เช่น อัตราการมีส่วนร่วมในตลาดแรงงานของผู้หญิงที่มีคู่สมรสมีมากขึ้น, อัตราการหย่าร้างที่มีสูงขึ้น, จำนวนบุคคลซึ่งมีความสัมพันธ์กันในลักษณะคู่สมรสแต่มิได้เป็นคู่สมรสตามกฎหมายมีจำนวนมากขึ้น เป็นต้น จึงทำให้นักวิชาการของประเทศสหรัฐอเมริกาได้มีความเห็นสนับสนุนหน่วยภาษีบุคคลหรือการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้มากขึ้น ซึ่งเห็นว่าหากมีการยกเลิกการยื่นแบบแสดงรายการร่วมกันของคู่สมรสจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้มีความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น ส่วนนักวิชาการในปัจจุบันสนับสนุนการเฉลี่ยเงินได้ เป็นต้น

²ในส่วนของค่าลดหย่อนสำหรับคู่สมรสนั้นผู้เสียภาษีสมรสแล้วสามารถหักลดหย่อนคู่สมรสนอกเหนือจากส่วนลดหย่อนอื่นได้อีก กล่าวคือลดหย่อนสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคู่สมรส ค่าลดหย่อนกรณีคู่สมรสสูงอายุและค่าลดหย่อนกรณีคู่สมรสตาบอด โดยจะสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่ากับ 600 ดอลลาร์ สำหรับค่าลดหย่อนแต่ละกรณี

ค่าลดหย่อนคู่สมรสกรณีรวมยื่นแบบแสดงรายการ คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายส่วนตัวคู่สมรส บวกกับค่าลดหย่อนอื่นที่คู่สมรสอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะหักได้ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนคู่สมรสได้ ไม่ว่าจะคู่สมรสจะมีรายได้ก่อนหักภาษีหรือไม่ หรือเป็นผู้ที่อยู่ในความดูแลของผู้อื่นและในกรณีที่หญิงหม้ายได้ทำการสมรสใหม่ในปีเดียวกันในปีเดียวกันปีที่สามีถึงแก่ความตาย อนุโลมให้หญิงหม้ายสามารถหักค่าลดหย่อนได้สำหรับตัวหญิงหม้ายเองและสำหรับสามีใหม่ได้ สำหรับการยื่นแบบและแสดงรายการรวมกัน

ค่าลดหย่อนคู่สมรสกรณีแยกยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนคู่สมรส สำหรับปีภาษีนั้นได้ โดยมีหลักเกณฑ์ว่าคู่สมรสต้องไม่มีรายได้หรือไม่เป็นผู้ที่อยู่ภายใต้ความดูแลของผู้อื่น ถ้าคู่สมรสมีรายได้ ซึ่งเป็นรายได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี ไม่อนุญาตให้หักค่าลดหย่อนคู่สมรสไม่ว่ากรณีใด และผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาได้ถึงแม้ว่าจะไม่ได้อยู่ร่วมกันหรือไม่ได้จ่ายค่าเลี้ยงดูภรรยาก็ตาม อีกทั้งผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาที่เป็นคนต่างด้าวได้ หากภรรยาต่างด้าวดังกล่าวไม่มีรายได้จากแหล่งเงินได้ภายใน ประเทศสหรัฐอเมริกาและในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ทำการสมรสกับหญิงหม้ายในปีเดียวกันกับปีที่สามีของหญิงหม้ายได้เสียชีวิต ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาที่เป็นหญิงหม้ายได้ แม้ว่าหญิงหม้ายจะได้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนกับสามีเก่าในปีที่สามีเก่าเสียชีวิตในการแยกยื่นแบบแสดงรายการก็ตาม

ประเทศเยอรมัน³

แนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาของประเทศเยอรมันนั้นมีความคล้ายคลึงกับประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นอย่างมาก โดยให้สิทธิกับคู่สมรสในการเลือกวิธีที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้เหมาะสมกับตนเองที่สุด โดยสามารถใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ ซึ่งให้รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกันแล้วแยกออกเป็นสองส่วน โดยการหาร 2 ก่อนคำนวณภาษีตามอัตราได้เท่าใดแล้วจึงกลับคูณด้วย 2 อีกครั้งหนึ่ง และอีกทางเลือกในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสคือหลักการรวมเงินได้ ที่ประเทศเยอรมันใช้เป็นแนวทางในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสในประเทศของตน

ประเทศอังกฤษ⁴

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษใช้หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation) ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาโดยคู่สมรสต้องนำเงินได้

² สุพรรณษา ศิลปเสริฐ (2550) ปัญหากฎหมายในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร สารนิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีประทุม วิทยาเขตชลบุรี

³ สุพรรณษา ศิลปเสริฐ (2550) เรื่องเดิม.

⁴ รุ่งทิพย์ เลี้ยวชวลิต, “ผลของการกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามี” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2547), หน้า 38-41

รวมเข้าด้วยกันก่อนทำการคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่ก็มีข้อยกเว้นคู่สมรสสามารถยื่นคำขอแยกการประเมินได้ แต่การแยกประเมินเป็นเพียงวิธีการแบ่งสรรจำนวนภาษีที่ต้องเสียออกตามสัดส่วนของเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองเท่านั้น ทั้งยังเป็นการลดภาระภาษีของสามีในส่วนที่แบ่งสรรให้กับภริยา อย่างไรก็ตามก็ดี แม้ว่าประเทศอังกฤษจะใช้หลักการรวมเงินได้ในกรณีการเสียภาษีของคู่สมรส แต่ก็ได้กำหนดค่าลดหย่อนให้กับภริยาที่มีเงินได้จากการทำงานของตนมีสิทธิได้รับลดหย่อนเป็นพิเศษมากกว่าภริยาที่มีได้ทำงานหรือไม่มีเงินได้ ดังนั้นจึงสรุปได้ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยาในประเทศอังกฤษนั้นใช้หลักการรวมเงินได้แบบมีค่าลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation) นั้นเอง ซึ่งอาจเป็นมาตรการทางภาษีที่จะสนับสนุนให้ผู้หญิงในประเทศอังกฤษได้มีบทบาททางสังคมที่ดีขึ้น

ประเทศออสเตรเลีย⁵

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาของประเทศออสเตรเลีย นั้น ใช้หลักการแยกเงินได้ (income Separation) เพียงหลักเดียวโดยกำหนดให้เก็บจากเงินได้ของคู่สมรสแยกจากกัน และคู่สมรสแต่ละฝ่ายไม่ต้องรับผิดชอบในเงินภาษีของอีกฝ่ายหนึ่งด้วย ในการยื่นแบบแสดงรายการนั้นคู่สมรสจะยื่นแบบแสดงรายการรวมกันไม่ได้ ผู้เสียภาษีของประเทศออสเตรเลียที่สมรสแล้วมีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับคู่สมรสของตนได้ หากปรากฏว่า เงินได้ของคู่สมรสของตน ต่ำกว่าจำนวนที่กำหนดไว้ จึงเห็นได้ว่า หลักการดังกล่าวก่อให้เกิดความเสมอภาคทั้งสองฝ่ายของผู้มีเงินได้และมีความสะดวกในการยื่นรายการ ยังเป็นการก่อให้เกิดความเสมอภาคทั้งสองฝ่ายในฐานะผู้ก่อเกิดเงินได้พึงประเมิน

ประเทศมาเลเซีย⁶

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาของประเทศมาเลเซียให้สิทธิคู่สมรสในการเลือกวิธีการยื่นแบบและการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยคู่สมรสจะเลือกที่จะยื่นรวมแบบมีค่าลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation) หรือแยกยื่นแบบแสดงรายการ (income Separation) เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ ทั้งนี้ ได้มีการแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทใหญ่ ๆ ได้ 2 ประเภท คือประเภทเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) และประเภทเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องออกแรง (Unearned Income) หากผู้มีเงินได้มีเงินได้ประเภทน้ำพักน้ำแรง ในการคำนวณภาษีจะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งกรณีที่ภริยาไม่มีเงินได้ประเภทจากน้ำพักน้ำแรงและความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการรวมกับสามี สามีก็มีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงเพิ่มเป็นพิเศษนอกเหนือจากการหักค่าลดหย่อนในฐานะที่เป็น Earned Income แต่หากภริยาเลือกที่จะแยกยื่นแบบแสดงรายการก็ให้คำนวณภาษีเช่นเดียวกับผู้เสียภาษีที่เป็นโสดทั่วไป และในกรณีนี้สามีไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของภริยา

⁵ รุ่งทิพย์ เลี้ยวขวลิต เรื่องเดิม. หน้า 38-41

⁶ รุ่งทิพย์ เลี้ยวขวลิต เรื่องเดิม. หน้า 38-41

จากการรวบรวมข้อมูลเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามกฎหมายต่างประเทศ ทั้งจากตัวอย่างหลักการจัดเก็บของต่างประเทศข้างต้นและประเทศอื่น ๆ สรุปได้เป็น 3 กรณี ดังนี้⁷

1. กรณีภริยายื่นร่วมกับสามี

ประเทศ	สาระสำคัญของกฎหมาย
1.เบลเยียม	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน
2.ฝรั่งเศส	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน
3.เยอรมัน	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน
4.มาเลเซีย	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเดียวกัน แต่จะเลือกแยกกันคำนวณรายได้เพื่อเสียภาษีหรือรวมกันคำนวณก็ได้
5.สวิตเซอร์แลนด์	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน
6.ไต้หวัน	กำหนดให้สามีและภริยายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกัน แต่ภริยาสามารถขอแยกยื่นเสียภาษีได้เฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทเงินเดือน

2. กรณีสามีและภริยาแยกยื่นแบบ

ประเทศ	สาระสำคัญของกฎหมาย
1.ออสเตรเลีย	ห้ามยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน
2.แคนาดา	กำหนดให้สามีและภริยาแยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่างหากจากกัน
3.อินโดนีเซีย	ห้ามยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน
4.ญี่ปุ่น	ห้ามยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน
5.อังกฤษ	กำหนดให้สามีและภริยาแยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี

3. กรณีภริยาสามารถเลือกยื่นร่วมหรือยื่นแยกกับสามี

ประเทศ	สาระสำคัญของกฎหมาย
1.สิงคโปร์	ภริยาสามารถเลือกที่จะแยกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีจากสามีได้
2.ฮ่องกง	กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และภริยามีเงินได้ประเภทเงินเดือนต้องแยกยื่นแบบแสดงรายการต่างหากจากสามี แต่สามารถเลือกยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีรวมกันได้ ถ้าการคำนวณจะทำให้ภาระภาษีลดลง

⁷ Pricewaterhousecoopers อ้างถึงใน กรมสรรพากร, “หนังสือ ด่วน ที่ กค 0811/2840 ลงวันที่ 3 เมษายน 2545. อ้างถึงใน วารสารศาลรัฐธรรมนูญ ปีที่ 10 เล่มที่ 28 มกราคม – เมษายน 2545

2.ความเป็นมาและวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากร

ตามหลักฐานในประวัติศาสตร์ที่อ้างอิงได้เกี่ยวกับประวัติการจัดเก็บภาษีอากร ของชาติไทยคือ ศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราชซึ่งอยู่ในยุคสมัยกรุงสุโขทัย แต่ความเป็นมาก่อนยุคสุโขทัยได้เคยมีการวิเคราะห์โดยพิจารณาถึงลักษณะประวัติศาสตร์การปกครองของชาติไทยซึ่งคาดว่า การจัดเก็บภาษีอากรน่าจะเป็นวิวัฒนาการมาจากผลของการก่อสร้างราชอาณาจักร ในยุคแรกๆ ของชาติไทย ที่ต้องมีการรบพุ่งเป็นสงครามเกี่ยวกับเพื่อนบ้านใกล้เคียง เมื่อมีการรบชนะก็จะมีกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สิน หลังจากนั้นก็จะให้ประเทศผู้แพ้ที่อยู่ภายใต้การปกครองจัดส่งเครื่องบรรณาการมามอบให้ ซึ่งลักษณะการได้มาซึ่งรายได้และทรัพย์สินข้างต้นเป็นการนำรายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร ซึ่งอาจถือว่าเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง และในขณะเดียวกันการที่จะให้ราชอาณาจักรมีการปกครองที่เข้มแข็ง มีการพัฒนาในด้านความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น รัฐจำเป็นที่จะต้องมีการเกณฑ์แรงงานภายในประเทศเพื่อเข้ามาทำนุบำรุงประเทศ ทั้งในด้านการก่อสร้างถาวรวัตถุ การขุดคลอง ถนนหนทางต่างๆ ทั้งนี้โดยการเกณฑ์แรงงาน อาจถือเป็นรูปแบบการเก็บภาษี ที่ไม่เป็นตัวเงินประเภทหนึ่งเช่นกัน จนกระทั่งต่อมาเมื่อมีการพัฒนาจนมีการนำระบบเงินตรามาใช้ในการแลกเปลี่ยนในราชอาณาจักร ถ้าผู้ที่ถูกเกณฑ์เป็นแรงงานต้องการประกอบอาชีพเป็นอิสระก็อาจนำเงินตราที่หามาได้มาใช้ให้กับรัฐหรือเจ้าขุนมูลนายเพื่อขอความเป็นอิสระในการประกอบอาชีพ อันเป็นก้าวหนึ่งของการเริ่มเป็นระบบการจัดเก็บภาษีอากรในระยะต่อมา จึงกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีอากรของไทยมีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัยเป็นต้นมา⁸

แต่สำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นได้เริ่มภายหลังจากที่คณะราษฎร ได้มีการปฏิรูปการปกครองแผ่นดินในปีพุทธศักราช 2475 โดยได้มีการออกพระราชบัญญัติในการจัดเก็บภาษีขึ้นใหม่คือ “พระราชบัญญัติภาษีเงินได้เดือน พุทธศักราช 2475” ภายหลังการเปลี่ยนแปลงการปกครองมาเป็นการปกครองในระบอบประชาธิปไตยจึงได้มีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้โดยได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้เดือนดังกล่าวข้างต้น แล้วนำไปรวมไว้ใน “พระราชบัญญัติเงินได้ พุทธศักราช 2475” ซึ่งนับเป็นพระราชบัญญัติฉบับที่ 2 ที่ได้มีการบัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้โดยครบถ้วน ต่อมารัฐบาลในขณะนั้นมีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจและได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษีด้วยการกำหนดให้เป็นหน้าที่ของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญรวมทั้งอันตรายที่อาจเกิดขึ้นจากการปล่อยให้กิจกรรมทางเศรษฐกิจตกอยู่ในมือของต่างชาติ รวมทั้งได้มีการวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน กำหนดรูปแบบภาษีสมัยใหม่โดยมีเทคนิคและวิธีการคำนวณเป็นแบบสมัยใหม่ ซึ่งได้แก่การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณการให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ฯลฯ ได้มีการรวบรวมกฎหมาย การจัดเก็บเป็นหมวดหมู่บรรจุไว้เป็นกฎหมายประมวลรัษฎากร ฉบับปีพุทธศักราช 2481 ทั้งนี้โดยกระทรวงการคลังได้มีการออก

⁸ กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/3453.0.html>

พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2482 เป็นต้นไปนั้น⁹ แต่ไม่ปรากฏพบหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีอากรของสามีและภรรยาโดยเฉพาะแต่อย่างใด จนกระทั่งมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พุทธศักราช 2489 มาตรา 14 ซึ่งบัญญัติให้เพิ่มเติมตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2490 เป็นต้นมา

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติว่า “ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามี และภรียนั้น ถ้าสามีและภรียาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรียาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภรียาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภรียาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภรียามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้ เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

ถ้าเห็นสมควรเจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมิน ที่สามีและภรียาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภรียาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษี ส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้น ร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภรียาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน” แต่เดิมครอบครัวไทยผู้ชายจะเป็นผู้นำครอบครัว มีหน้าที่หารายได้มาจุนเจือครอบครัว ส่วนภรียานั้น อยู่กับครัวเรือน ดูแลลูกและทำงานบ้าน เมื่อต่อมามีความเปลี่ยนแปลงในสังคมมากขึ้น และผู้หญิงก็ได้รับการศึกษาสูงขึ้นมากกว่าเดิมและมีส่วนสำคัญในการหารายได้มาเพื่อจุนเจือครอบครัวเพิ่มขึ้น รัฐจึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พุทธศักราช 2529 ให้แก้ไขความในมาตรา 57 เบญจ และมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2529 เป็นต้นไป

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ วรรคหนึ่งบัญญัติว่า “ถ้าภรียามีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมียเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภรียาจะแยก ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้”

ดังนั้น ตั้งแต่ พ.ศ. 2529 ภรียามีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) ของตนเองแยกต่างหากจากสามีได้โดยเด็ดขาด การแยกยื่น รายการและเสียภาษีของภรียาต่างหากจากสามีในกรณีข้างต้นนี้ มีผลทำให้สามีและภรียาสามารถ กระจายฐานภาษีส่วนที่เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานของภรียาออกไปได้ ดังนั้น ภาระภาษีรวมของ สามีและภรียาโดยทั่วไปแล้วจะต่ำกว่ากรณีที่ต้องนำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณภาษี บทบัญญัติดังกล่าว

⁹ กรมสรรพากร <http://www.rd.go.th/publish/3454.0.html>

นับว่ามีลักษณะที่ส่งเสริมให้ภริยาออกไปทำงานนอกบ้านมากขึ้นเพราะเงินได้ส่วนที่เพิ่มขึ้นจากการออกไปทำงานของภริยาภายหลังหักภาษีแล้วจะสูงกว่ากรณีที่ต้องนำมารวมคำนวณเสียภาษีกับเงินได้ของสามี¹⁰ ปี 2555 โดยคำวินิจฉัยที่ 17/2555 วันที่ 4 กรกฎาคม พุทธศักราช 2555 สมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ได้ทำหนังสือร้องเรียนต่อผู้ตรวจการแผ่นดินให้เสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245 (1) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 หรือไม่ และศาลรัฐธรรมนูญได้วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 และเมื่อมีคำวินิจฉัยดังกล่าว ต่อมา กรมสรรพากรก็ได้มีคำชี้แจงกรมสรรพากร ฉบับลงวันที่ 19 กันยายน 2555 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา โดยมีใจความสำคัญว่า

“การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไปนั้น มิให้ถือว่าเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี

กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้ในนามตนเอง ส่วนกรณีเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากการทำกิจการร่วมกัน หรือที่มีได้พิสูจน์ว่าเป็นเงินได้ของฝ่ายใด ให้ยื่นรายการและเสียภาษีในนามคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาก่อนปีภาษี 2555 ให้บังคับใช้บทบัญญัติในมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป”

ต่อมามีพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2555 ลงวันที่ 24 ธันวาคม พ.ศ. 2555 ให้ยกเลิกความใน (2) ของมาตรา 47 ให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“(๒) ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ การหักลดหย่อนตาม (1) (ก) และ (ข) ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ 60,000 บาท”

และให้ยกเลิกมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 57 ฉ ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56 ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวรรคสอง

¹⁰ ศุภรัตน์ ควิณกุล. (2540). การเงินธุรกิจและการภาษีอากร. หน้า 85-86.

และพรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว”

โดยกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาขึ้นใหม่ ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกันและแบ่งเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาทำร่วมกัน หรือสามีและภริยาจะตกลงเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันก็ได้ และมีเพิ่มสิทธิหักค่าลดหย่อนเกี่ยวกับบุตร และดอกเบี้ยสำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัยหลังจากนั้นก็ได้มี คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา (ฉบับที่ 2) ลงวันที่ 14 มกราคม 2556 ให้ยกเลิกคำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยา ลงวันที่ 19 กันยายน 2555 และชี้แจงหลักเกณฑ์และวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยาสำหรับการยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป ดังต่อไปนี้

1. การยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน โดยสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีในนามตนเอง

2. การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกัน

วิธีที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันทั้งหมด สามีและภริยาอาจเลือกยื่นรายการและเสียภาษีโดยเลือกเอาเงินได้ทุกรายการไปรวมกันและยื่นเสียภาษีในนามของฝ่ายใด ฝ่ายหนึ่ง

วิธีที่ 2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันบางส่วน ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้ พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่ายให้แยกยื่นรายการและเสียภาษี ในนามของตนเองก็ได้

จากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาดังกล่าวข้างต้น ซึ่งหลักการต่างๆ ส่วนใหญ่ก็ยังคงใช้บังคับมาจนถึงก่อนปีภาษี 2555 คือ การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากรของไทยจะกำหนดให้คำนวณโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของสามีและภริยาเป็นหลัก (มาตรา 57 ตรี) โดยมีข้อยกเว้นให้ภริยาสามารถยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากสามีได้เฉพาะในส่วนของเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) (มาตรา 57 เบญจ) ส่วนเงินได้ประเภทอื่นๆ ก็ยังคงต้องถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อเกิดการเปลี่ยนแปลงแก้ไขกฎหมายภาษีสามีภริยา ปีภาษี 2555 ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้กำหนดให้มีสิทธิเลือกคำนวณโดยใช้ทั้งหลักการรวมเงินได้และแยกเงินได้

3. ความหมายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญมาก เพราะเป็นแหล่งรายได้สำคัญของรัฐบาล และเป็นเครื่องมือสำคัญของรัฐบาลในการกระจายรายได้

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจกล่าวได้ว่าเป็น ภาษีที่จัดเก็บจากบุคคลทั่วไปที่มีเงินได้สุทธิถึงเกณฑ์ ตามที่กฎหมายกำหนด หรือจากหน่วยภาษีที่มีลักษณะพิเศษตามที่กฎหมายกำหนดและมีรายได้ เกิดขึ้นตามเกณฑ์ที่กำหนด ถ้าไม่มีกฎหมายยกเว้นให้แล้วมักอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีนี้นี้ด้วย โดยปกติ จะจัดเก็บเป็นรายปี รายได้ที่เกิดขึ้นในปีใดๆ ผู้มีรายได้มีหน้าที่ต้องนำไปแสดงรายการของตนเอง ตามแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีที่กำหนดภายในเดือนมกราคมถึงเดือนมีนาคมของปีถัดไป สำหรับผู้มีเงินได้บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีตอนครึ่งปีสำหรับ รายได้ที่เกิดขึ้นจริงในช่วงครึ่งปีแรก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีที่ต้องชำระ และเงินได้ในบาง กรณีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ทำหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่ได้จ่ายบางส่วนเพื่อให้มีการทยอยชำระภาษีขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นอีกด้วย

ฐานภาษีของภาษีนี้นี้ เรียกว่าเงินได้สุทธิ ซึ่งคำนวณได้จากการนำเงินได้พึงประเมินตลอด ทั้งปีภาษี (ปีปฏิทิน) ไปหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เมื่อได้จำนวน เงินได้สุทธิเท่าใดแล้ว จึงคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิตามอัตราและวิธีการที่กฎหมายกำหนดถ้ามีเงินได้ ไม่ถึงเกณฑ์ที่กำหนดหรือไม่มีเงินได้สุทธิเหลือ ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งนี้เว้นแต่ใน กรณีที่กฎหมายกำหนด

สำหรับวิธีการเสียภาษี โดยทั่วไปกฎหมายให้ผู้มีเงินได้ในปีภาษี (ปีปฏิทิน) ที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประเมินตนเอง ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึง วันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ นอกจากนี้ผู้มีเงินได้จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาเป็นรายปีแล้ว บางกรณีกฎหมายยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องชำระภาษีก่อนถึง กำหนดเวลาด้วยการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี บางกรณีก็กำหนดให้ผู้ จ่ายเงินได้ทำการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่าย นำส่งต่อกรมสรรพากร และบางกรณีก็ กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาได้ ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาครึ่งปี ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย ตลอดจนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ ประเมินให้ชำระล่วงหน้า ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ดังนั้น ใน การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ละปี จึงอาจมีกรณีเสียภาษีเพิ่มเติม หรือบาง กรณีอาจได้รับภาษีคืนก็ได้ เช่น ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าที่จะต้องเสียเป็นต้น ผู้ฝ่าฝืนไม่เสีย ภาษีอาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม ซึ่งอาจถูกดำเนินการอายัดหรือ ยึดทรัพย์สินขายทอดตลาดนำเงินไปชำระภาษี ตลอดจนอาจถูกดำเนินคดีอาญาได้¹¹

4. การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

4.1 ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

โดยหลักการทั่วไปของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น จัดเก็บจากผู้มีเงินได้พึง ประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยแบ่งได้เป็น 4 ประเภทคือ

¹¹ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2556). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556. หน้า 9.

4.1.1 บุคคลธรรมดา (มาตรา 56 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร) โดยหลักการทั่วไป เมื่อบุคคลธรรมดามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ขั้นต่ำตามกฎหมายกำหนด บุคคลนั้นก็จะมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ คือ

มาตรา 56 วรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว เกิน 50,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท”

ทั้งนี้บุคคลธรรมดาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 15 บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย” เพราะฉะนั้นผู้มีเงินได้ที่มิหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวนี้ ไม่ว่าจะเป็นผู้หญิงหรือชาย เด็กหรือผู้ใหญ่ รวมถึงผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ ซึ่งไม่ได้จำกัดเพศ อายุ ความสามารถ สัญชาติ ฯลฯ โดยจะประกอบอาชีพใดก็ตาม เมื่อมีเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนดโดยมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมของทุกปีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ซึ่งในบางกรณีหากผู้มีเงินได้ไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ด้วยตนเอง คือเป็นผู้เยาว์หรือ คนที่ศาลสั่งให้เป็น คนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ประมวลรัษฎากรก็ได้บัญญัติบุคคลผู้มีหน้าที่รับผิดชอบ ในการยื่นแบบแสดงรายการไว้แทน ตามมาตรา 57¹² แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ ของผู้มีเงินได้ แล้วแต่กรณีที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี เมื่อยื่นรายการแล้วหากมีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จะต้องเสียก็ต้องชำระพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 57 จัดว่า¹³ แห่งประมวลรัษฎากร

¹² มาตรา 57 ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

¹³ มาตรา 57 จัดว่า ภายใต้บังคับมาตรา 64 การยื่นรายการตามมาตรา 56 มาตรา 57 มาตรา 57 ทวิ มาตรา 57 ตรี หรือมาตรา 57 เบญจ ถ้ามีภาษีต้องเสียให้ชำระต่ออำเภอ ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ภายในกำหนดเวลาพร้อมกับการยื่นรายการ

คำว่า “ปีภาษี” หมายความว่า ปีประติทิน ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ปีภาษีจึงเริ่มต้นตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ของทุกปี ดังนั้น ผู้ที่มีเงินได้พึงประเมินในระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม มีเงินได้พึงประเมินพึงเกณฑ์ที่มาตรา 56 วรรคหนึ่งกำหนดไว้ จึงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยต้องยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ พึงประเมินที่ได้รับและเสียภาษีถ้าหากมี ภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป

4.1.2 ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (มาตรา 57 ทวิ¹⁴ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร) ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีมียหน้าที่ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา ในกรณีที่ผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่มาตรา 56 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดไว้ ถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือในกรณีที่ไม่มีผู้จัดการมรดก ทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีแทนผู้ตาย โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการในนามของผู้ตาย และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนผู้ตายในปีถัดไปหากมีเงินได้เกิดขึ้นมาจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังมิได้แบ่ง ก็ไปเสียภาษีในนามของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

มีข้อสังเกตว่า ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนผู้ตายนั้น ตามมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง หมายความว่า แม้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะถึงแก่ความตายไปแล้ว และทรัพย์สินของผู้นั้นเป็นมรดกตกทอดแก่ทายาทเมื่อบุคคลนั้นตาย ตามมาตรา 1599 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็ตาม แต่หากทรัพย์สินมรดกดังกล่าวก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินในระหว่างปีภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นตาย เงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นนั้น ไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของทายาทผู้รับมรดก แต่ถึงเป็นเงินได้ของผู้ตายในปีภาษีนั้น

4.1.3 กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร) ผู้เสียภาษีประเภทนี้เป็นเรื่องต่อเนื่องจากมาตรา 57 วรรคหนึ่ง มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า “สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย”

¹⁴ มาตรา 57 ทวิ ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณีปฏิบัติแทน และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น

สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อกองมรดกของผู้ตาย

การแบ่งมรดกของผู้ตาย จะเป็นไปตามประกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1750 ซึ่งระบุไว้ 3 กรณี คือ 1) ทายาทเข้าครอบครองเป็นส่วนสัด 2) ขายทรัพย์มรดกแล้วทายาทนำเงินที่ขายได้มาแบ่งปันกันระหว่างทายาท และ 3) ทำสัญญาตกลงแบ่งทรัพย์สกัน หากทรัพย์มรดกของผู้ตายมีหลายอย่าง มีการแบ่งกันแล้วบางส่วนแต่ยังคงเหลือทรัพย์มรดกบางส่วนที่ยังมิได้แบ่งกัน และทรัพย์มรดกส่วนที่เหลือนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินกว่า 30,000 บาท จะเป็นกรณีตามมาตรา 57 ทวิ วรรคสองนี้ โดยถือว่ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่งและเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากทรัพย์มรดกที่ยังมิได้แบ่งนี้ เป็นเงินได้พึงประเมินของกองมรดกของผู้ตาย ซึ่งผู้จัดการมรดกหรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์มรดกดังกล่าวมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของกองมรดก อย่างไรก็ตามเงินได้จากกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งนี้ เมื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของกองมรดกแล้ว เมื่อผู้จัดการมรดกนำเงินที่เหลือไปแบ่งให้แก่ทายาท เงินส่วนแบ่งจากกองมรดกที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไปแล้วดังกล่าว ได้รับยกเว้นภาษีไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย ตามมาตรา 42 (16) แห่งประมวลรัษฎากร เพราะหากต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีอีก ก็จะเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน

มีข้อสังเกตว่า การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ค่ารวมจากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท หักด้วยค่าใช้จ่ายตามกฎหมาย แล้วหักลดหย่อนตามกฎหมาย เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ซึ่งต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้า ตั้งแต่ร้อยละ 5 จนถึงร้อยละ 37 ดังนั้น ยิ่งกองมรดกมีทรัพย์สินมากก็จะมีเงินได้พึงประเมินซึ่งเกิดจากทรัพย์มรดกมาก กองมรดกก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูงขึ้นเรื่อยๆ แต่กองมรดกสามารถหักลดหย่อนภาษีตามมาตรา 47 (5) แห่งประมวลรัษฎากรได้เพียง 30,000 บาท เท่านั้น หากผู้จัดการมรดกแบ่งมรดกให้แก่ทายาทได้เร็วภายในปีภาษีที่เจ้ามรดกตาย ทายาทก็จะนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากทรัพย์มรดกที่ตนเองได้รับไปเสียภาษีในนามของตนเอง หน่วยภาษีก็จะกระจายเป็นหลายหน่วยเงินได้ที่แต่ละคนได้รับก็ลดลง ทั้งทายาทแต่ละคนก็หักลดหย่อนสำหรับตนเองได้อีกคนละ 30,000 บาท ด้วย ทำให้รัฐได้รับภาษีน้อยลง ดังนั้นแม้เงินที่จะต้องเสียภาษีจะเป็นจำนวนเดียวกัน แต่การเสียภาษีในนามของกองมรดกจะทำให้รัฐได้ภาษีน้อยกว่า

4.1.4 *ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล (มาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร)* โดยมาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยให้อำนาจการหรือผู้จัดการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้น จากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลคนเดียว ไม่มีการแบ่งแยก โดยผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการสำหรับเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระด้วย

ห้างหุ้นส่วนนั้น ตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน...คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์แบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น” แต่ห้างหุ้นส่วนตามมาตรานี้หมายถึงห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1025 คือ ห้างหุ้นส่วน

ประเภท ที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเพราะเมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียนนิติบุคคลแล้ว ก็จะต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งมีลักษณะและหลักการแตกต่างกัน ห้างหุ้นส่วนประเภทนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันในหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่จำกัด และหุ้นส่วนสามัญ ในความหมายของมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เพราะว่าถ้าหากจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้วก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร¹⁵

คณะบุคคล คือ บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ถ้าหากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้วก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ (ไม่จดทะเบียน) คณะบุคคลดังกล่าวแม้ไม่มีสถานภาพเป็นบุคคลตามประมวลแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้เหมือนบุคคลธรรมดา¹⁶

“คณะบุคคล” คำว่า คณะบุคคล เมื่อพิจารณาในทางกฎหมายแล้ว ไม่ปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ปรากฏอยู่เฉพาะในประมวลรัษฎากรซึ่งได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นหน่วยภาษีประเภทหนึ่งโดยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเกิดจากกลไกของกฎหมายเทคนิคในระบบกฎหมายภาษีอากรที่มุ่งประสงค์จะแก้ไขปัญหาในขณะนั้น จากเดิมที่หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีเฉพาะบุคคลธรรมดา ต่อมาในปี พ.ศ. 2496 ได้มีแก้ไขเพิ่มเติมหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้รวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ด้วยเจตจำนงเพื่อแก้ไขปัญหาการไม่แบ่งปันผลกำไรของหน่วยธุรกิจหรือห้างหุ้นส่วนสามัญกลับไปยังหน่วยภาษีสุดท้ายหรือบุคคลธรรมดา และป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ซ้อนกันหรือภาษีซ้อนเชิงเศรษฐศาสตร์ (Economics Double Taxation) ไปพร้อมกัน¹⁷

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5133/2533 (นายแก้ว บัวสุวรรณ โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย) โจทก์ซื้อขายที่ดินร่วมกับนาย ส. เข้าลักษณะเป็นการกระทำของคณะบุคคล ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 56 และ 77 โจทก์จึงต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีทั้งหมดของคณะบุคคลหาใช้รับผิดชอบเสียภาษีเพียงครั้งเดียว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6276/2549 ผู้จัดการคณะบุคคลมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีและครึ่งปีในชื่อของคณะบุคคลตามมาตรา 6 ประกอบมาตรา 56 วรรคสอง และมาตรา 56 ทวิ เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตรวจสอบและประเมินภาษีไปยังผู้จัดการคณะบุคคลได้ไม่จำเป็นต้องออกหมายเรียกและประเมินไปยังบุคคลในคณะบุคคลอีก เมื่อผู้จัดการคณะบุคคลได้รับหมายเรียกและหนังสือแจ้งการ

¹⁵ ศุภชัย บำรุงศรี. “ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา”. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง. 2543. หน้า 45.

¹⁶ ไพจิตร โรจนวานิช. (2536). ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร. หน้า 1-4.

¹⁷ กฤดา กฤติยาโชติปกรณ์. (2553, ตุลาคม). “ส่วนแบ่งที่เป็นธรรมกับกรณีปัญหาคณะบุคคล.” สรรพากรสารสน, 57,10. หน้า 57.

ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของคณะบุคคลแล้ว ก็ถือเป็นการประเมินโดยชอบด้วยกฎหมาย แม้โจทก์ซึ่งเป็นบุคคลในคณะบุคคลจะมีได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน ก็ไม่ทำให้การประเมินดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าคณะบุคคลมีภาษีค้างชำระ บุคคลในคณะบุคคลทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ฉะนั้นเพื่อให้ได้รับภาษีอากรค้าง กรมสรรพากร จำเลย จึงอาศัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของบุคคลในคณะบุคคลได้ เมื่อโจทก์เป็นบุคคลในคณะบุคคลซึ่งค้างชำระค่าภาษีอากร จำเลยจึงมีอำนาจยึด आयัด และขายทอดตลาดทรัพย์สินของโจทก์ได้

คำพิพากษาศาลฎีกาเรื่องนี้ แสดงให้เห็นว่า แม้คณะบุคคลจะไม่มีสภาพบุคคล แต่คณะบุคคลก็มีสภาพเป็นหน่วยเสียภาษีตามบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงแจ้งการประเมินภาษีให้แก่ผู้จัดการคณะบุคคลเพียงคนเดียวได้ โดยไม่ต้องแจ้งการประเมินไปยังบุคคลธรรมดาที่ร่วมกันเป็นคณะบุคคลทุกคน แต่บุคคลธรรมดาทุกคนที่ร่วมกันเป็นคณะบุคคลต้องร่วมกัน รับผิดชอบในหนี้ค่าภาษีอากรของคณะบุคคลนั้น

4.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้

4.2.1 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ของต่างประเทศ

การพิจารณาว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ให้แก่ประเทศใดจะต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นมีความสัมพันธ์หรือมีความผูกพันอย่างไรกับรัฐที่จะจัดเก็บภาษีเงินได้ ซึ่งหลักที่ทุกประเทศนำมาใช้ในการพิจารณาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีอยู่ 3 ประการ คือ

1) *หลักสัญชาติ (Nationality Rule)* หลักนี้หมายความว่า ผู้ถือสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ และจะได้รับเงินได้จากประเทศใด ทั้งนี้เนื่องจากการถือสัญชาติของบุคคลในประเทศหนึ่ง บุคคลย่อมได้รับความคุ้มครองทั้งได้ประโยชน์จากการบริการจากประเทศนั้น ประเทศที่ใช้หลักนี้มีไม่กี่ประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา คนสัญชาติอเมริกันไม่ว่าจะอยู่ในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่ว่าจะมียังเงินได้จากที่ใด แต่ประเทศส่วนใหญ่จะใช้หลักที่สอง หรือหลักที่สาม หรือใช้หลักที่สองและหลักที่สามรวมกัน

2) *หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)* หลักนี้ถือว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใด ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้นโดยไม่ว่าผู้นั้นจะถือสัญชาติใด หรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้นหรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า หลักอาณาเขต (Territory Income Basis หรือ Principle of Territoriality) หรือหลักภาระภาษีโดยจำกัด (Limited Tax Liability Basis) ทั้งนี้เนื่องมาจากการที่รัฐซึ่งเป็นประเทศที่เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้ ควรจะได้รับผลตอบแทนจากบุคคลผู้ก่อให้เกิดเงินได้ด้วย

3) *หลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule)* หลักนี้ถือหลักการว่า เมื่อบุคคลมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศนั้นโดยไม่ว่าผู้นั้นจะถือสัญชาติใด เงินได้พึงประเมินที่จะต้องนำมาเสียภาษีนั้นได้รับจากประเทศใด ทั้งนี้เนื่องจากผู้มีถิ่นที่

อยู่ในประเทศหนึ่งย่อมได้รับประโยชน์จากประเทศนั้น ใช้ทรัพยากร ใช้สาธารณูปโภคของประเทศนั้น จึงสมควรเสียภาษีให้แก่ประเทศที่มีถิ่นที่อยู่

4.2.2 หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ที่ใช้ในประเทศไทย

สำหรับในประเทศไทยนั้น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเทศไทยใช้ทั้งหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ โดยหลักการเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้นั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนหลักถิ่นที่อยู่บัญญัติไว้ในมาตรา 41 วรรคสอง โดยจะกล่าวถึงผู้อยู่ในประเทศไทย และวรรคสามของมาตรา 41 จะบัญญัติถึงความหมายของคำว่าผู้อยู่ในประเทศไทยไว้ดังนี้

มาตรา 41 ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทยหรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะรวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

1) *หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)* มาตรา 41 วรรคหนึ่ง บัญญัติให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย กรณีที่จะถือว่ามีแหล่งเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง มีอยู่ 4 กรณี คือ

กรณีที่ 1 บุคคลนั้นเป็นผู้มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่การงานที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็งานประจำหรือชั่วคราว

กรณีที่ 2 บุคคลนั้นมีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในประเทศไทย ไม่ว่าบุคคลนั้น จะเป็นคนสัญชาติใด อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และไม่ว่าจะเป็กิจการประเภทใด เช่น ชาวต่างประเทศเข้ามาเปิดร้านอาหาร หรือกิจการอื่นในประเทศไทย เป็นต้น

กรณีที่ 3 บุคคลนั้นมีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย ตามกรณีนี้กรมสรรพากรวางแนววินิจฉัยไว้ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/087 ลงวันที่ 6 สิงหาคม 2539 ไว้ดังนี้

(1) กรณีสำนักงานใหญ่หรือนายจ้างในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ (2) ให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างที่ปฏิบัติงานในต่างประเทศโดยตรง ถือว่าเป็นเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย พนักงานหรือลูกจ้างต้องเสียภาษีเงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย พนักงานหรือลูกจ้างต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง และผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคล ฌ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) กรณีสำนักงานใหญ่ หรือนายจ้างในประเทศไทยมิได้เป็นผู้จ่ายเงินได้เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) (2) (7) และ (8) ซึ่งได้แก่เงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้จากการรับทำงานให้ เงินได้จากการรับเหมา หรือเงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การอุตสาหกรรม ฯลฯ ให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างที่ปฏิบัติงานในต่างประเทศ แต่สำนักงานตัวแทนหรือสำนักงานสาขาเป็นผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวให้แก่พนักงานหรือลูกจ้างดังกล่าวโดยตรง

กรณีที่ 4 บุคคลนั้นมีเงินได้เนื่องจากมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่เกิดจากดอกผลของทรัพย์สินก็ตาม

2) หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่ให้ผู้ที่อยู่ในประเทศไทย เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย หากมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจาก หน้าที่การงาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยมาตรา 41 วรรคสาม บัญญัติให้ถือว่า ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีที่มีเงินได้นั้น ไม่ว่าจะเดินทางเข้าออกประเทศไทยกี่ครั้ง รวมกันถึง 180 วัน เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 41 วรรคสอง และวรรคสาม ดังกล่าว ซึ่งจะเห็นได้ว่า มีองค์ประกอบอยู่ 3 ประการที่ผู้มีเงินได้ในต่างประเทศ จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย คือ

ประการที่ 1 บุคคลนั้นจะต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย คือต้องอยู่ในประเทศไทย ในปีภาษีที่มีเงินได้จากต่างประเทศนั้น รวมแล้วถึง 180 วัน ตามมาตรา 41 วรรคสาม ไม่ว่าจะบุคคลนั้นจะเป็นคนไทย หรือคนต่างประเทศก็ตาม หากผู้มีเงินได้อยู่ในประเทศไทยไม่ถึง 180 วัน ในปีภาษีที่มีเงินได้แล้ว ผู้นั้นก็ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่การงาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศให้แก่ประเทศไทย โดยไม่ต้องคำนึงว่าบุคคลนั้นนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่

ประการที่ 2 เงินได้พึงประเมินที่ได้รับนั้น จะต้องได้รับในต่างประเทศ ในสามกรณี คือ มีเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ มีเงินได้เนื่องจากกิจการที่ทำในต่างประเทศ และมีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สินอยู่ในต่างประเทศ

ประการที่ 3 ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในต่างประเทศดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่มีเงินได้นั้น ถ้าพิจารณาจากบทบัญญัติในมาตรา 41 วรรคสอง กฎหมายบัญญัติแต่เพียงว่า ต้องเสียภาษีเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยเท่านั้น หากตีความตามตัวอักษรก็หมายความว่า เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ไม่ว่าจะในปีภาษีที่มีเงินได้หรือไม่ก็ตาม ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยอีก ทำให้ต้องเสียภาษีเงินได้ซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกันและจะทำให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินจากต่างประเทศไม่นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยแต่ฝากไว้ในบัญชีที่ต่างประเทศ กรมสรรพากรจึงวางแนวปฏิบัติไว้ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530 ว่าผู้อยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศดังกล่าว จะต้องนำเงินได้ดังกล่าวมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยก็ต่อเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้รับเงินได้เท่านั้น หากนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทยเมื่อพ้นปีภาษีที่มีเงินได้แล้ว ก็ไม่ต้องนำเงินได้

นั้นมาเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยอีก เงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้นอกประเทศที่จะต้องเสียภาษีในประเทศไทยนี้ จะต้องเสียภาษีเฉพาะจำนวนเงินได้ที่นำเข้ามาในประเทศไทย เท่านั้น

แม้จะมีการใช้หลักเกณฑ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ที่ใช้ในประเทศไทยข้างต้นเป็นหลักการใช้บังคับ แต่ยังมีข้อยกเว้นสำหรับบุคคลที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามพระราชกฤษฎีกาฉบับต่างๆ ที่ต้องตามมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่บุคคลดังต่อไปนี้¹⁸

1) บุคคลตามข้อผูกพันที่ประเทศมีอยู่ตามสัญญาว่าด้วยความร่วมมือทางเศรษฐกิจหรือทางเทคนิคระหว่างรัฐบาลไทยกับรัฐบาลต่างประเทศ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 9) พ.ศ. 2499 มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร

2) เจ้าหน้าที่หรือผู้เชี่ยวชาญขององค์การสหประชาชาติ ทบวงการชำนัญพิเศษขององค์การสหประชาชาติ ซึ่งปฏิบัติหน้าที่อยู่ในประเทศไทย ในเมื่อประเทศไทยมีข้อผูกพันให้ยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาหรือความตกลง ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 4 (1)

3) บุคคลในคณะทูต บุคคลในคณะกงสุล และบุคคลที่ถือว่าอยู่ในคณะทูตตามความตกลงนี้ ทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักถ้อยที่ถ้อยปฏิบัติต่อกัน ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 4 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

4) บุคคลตามอนุสัญญาว่าด้วยการเว้นการเก็บภาษีซ้อนที่รัฐบาลไทยได้ทำไว้หรือจำได้ทำกับรัฐบาลต่างประเทศรวม 52 ประเทศ ตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 มาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร เช่น สิงคโปร์ มาเลเซีย เกาหลีใต้ ญี่ปุ่น จีน อินเดีย ฟิลิปปินส์ อังกฤษ ฝรั่งเศส เยอรมนี สวีเดน แคนาดา สหรัฐอเมริกา เป็นต้น

5) บุคคลตามที่กำหนดไว้ในความตกลงระหว่างรัฐบาลไทยกับองค์การรัฐมนตรีศึกษาแห่งเอเชียตะวันออกเฉียงใต้เกี่ยวกับสำนักงานใหญ่องค์การดังกล่าว ตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 17 ลงวันที่ 12 มกราคม พ.ศ. 2515 ซึ่งได้แก่

ก. ผู้อำนวยการซีเมสหรือพนักงานใดๆ ซึ่งได้รับตำแหน่งให้ทำการแทนผู้อำนวยการซีเมส

ข. พนักงานระหว่างประเทศซึ่งมีชื่อส่งมาและได้รับความเห็นชอบจากเจ้าหน้าที่ของไทยที่เหมาะสมแล้ว โดยได้รับยกเว้นจากภาษีทางตรงทั้งปวงสำหรับเงินเดือนและรายได้ซึ่งองค์การได้จ่ายให้

ค. ผู้เชี่ยวชาญและที่ปรึกษานอกจากพนักงานซีเมส ผู้ปฏิบัติหน้าที่เพื่อซีเมส

6) เงินได้ที่ผู้ว่าการ ผู้ว่าการสำรอง กรรมการ กรรมการสำรอง พนักงานลูกจ้าง รวมทั้งผู้เชี่ยวชาญซึ่งปฏิบัติงานของธนาคารพัฒนาเอเชีย พ.ศ. 2509

7) บุคคลธรรมดาที่มีสัญชาติอเมริกันซึ่งเป็นลูกจ้างหรือพนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ตามโครงการและเงื่อนไขที่รัฐบาลไทยเห็นชอบตามคำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติที่ 79/2515 ลงวันที่ 8 ธันวาคม พ.ศ. 2515

¹⁸ สมคิด บางโม. (2552). การภาษีอากรธุรกิจ. หน้า 46 - 47.

8) เจ้าของสวนยางเฉพาะเงินสงเคราะห์การทำสวนยางที่ได้รับตามพระราชบัญญัติกองทุนสงเคราะห์การทำสวนยาง พ.ศ. 2503

4.3 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน¹⁹

มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินได้นั้นอาจจะเป็นตัวเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์อื่น อันอาจแยกได้ดังนี้

4.3.1 เงินสดหรือตราสารที่มีค่าเป็นเงินสด ไม่ว่าจะเป็นเงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศ หากเป็นเงินตราต่างประเทศต้องคำนวณเป็นเงินตราไทยก่อน โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราได้สองวิธีการคือ

วิธีการแรก อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายว่าด้วยธนาคารพาณิชย์ที่ได้ประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเงินเงินตราไทยในแต่ละวัน

วิธีการที่สอง อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามอัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศไว้ในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน

เมื่อเลือกใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราตามวิธีการหนึ่งวิธีการใดแล้ว ต้องใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตรานั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรจึงจะเปลี่ยนแปลงวิธีการได้ตามมาตรา 9 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศกระทรวงการคลังฯ ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2548

4.3.2 ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน บางกรณีผู้มีเงินได้อาจได้รับสิ่งตอบแทนของการจ้างงานในรูปของทรัพย์สิน ซึ่งอาจเป็นสังหาริมทรัพย์ เช่น รถยนต์ เป็นต้น หรืออสังหาริมทรัพย์ เช่น บ้าน ที่ดิน เป็นต้น ผู้มีเงินได้ต้องนำทรัพย์สินที่ได้รับในปีภาษีนั้น มาคำนวณมูลค่าเป็นเงินด้วย

4.3.3 ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่นการทำงานให้กับนายจ้างโดยนายจ้างให้อาศัยอยู่ในบ้านพักฟรีไม่คิดค่าเช่า หรือการได้รับประทานอาหารฟรีในช่วงระยะเวลาทำงาน สิ่งที่ได้เหล่านี้มิได้เป็นรูปทรัพย์สิน แต่ถือเป็นประโยชน์อื่นใดที่ได้จากการทำงาน จึงต้องนำมาคิดคำนวณรวมเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีที่ได้รับนั้นด้วย

4.3.4 เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้ เช่น กรณีนายจ้างออกค่าภาษีแทนให้ลูกจ้าง เงินค่าภาษีส่วนที่นายจ้างออกให้ นั้น ลูกจ้างต้องนำมารวมคำนวณกับเงินได้ของตนเองเพื่อเสียภาษีด้วย และเงินค่าภาษีอากรดังกล่าวนี้ ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใดหรือทางใดในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทนั้นของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้

4.3.5 เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เช่น เครดิตภาษีจากเงินปันผลที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หากผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาในประเทศ

¹⁹ ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวิ. (2545). กฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร. หน้า 40.

ไทยได้รับเงินได้ประเภทเงินปันผล ส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดจากบริษัทฯ หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นในประเทศไทย โดยที่เงินปันผลและเงินสำหรับแบ่งกำไรนั้น มีที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทฯ ซึ่งกำไรสุทธินี้ ได้มีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแล้ว ดังนั้นเมื่อผู้มีเงินได้รับเงินดังกล่าว นั้นมา และต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง จึงเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้จำนวนเดียวกัน ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ จึงได้กำหนดให้มีการคืนภาษีในส่วนที่ได้เสียแล้วให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วน เงินภาษีที่คืนให้เรียกว่า “เครดิตภาษีหรือเครดิตเงินปันผล” ซึ่งเครดิตภาษีนี้อาจเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้นซึ่งจะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินอื่นๆ

4.4 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน²⁰

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร นั้น จะครอบคลุมถึงเงินได้ทุกประเภท ทั้งเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (earned income) เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (unearned income) และเงินได้จากการลงทุนในทรัพย์สิน (capital gain) ซึ่งแยกออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้

ประเภทที่ 1 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) หรือเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้างเบี่ยเลี้ยง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณจากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงาน

ในการจ้างแรงงานนั้นสินจ้างที่จ่ายอาจจ่ายได้ในลักษณะต่างๆ กันดังนี้

ก. “เงินเดือน” เป็นสินจ้างที่คำนวณจ่ายเป็นรายเดือน ปกติจะจ่ายให้ในกรณีที่งานที่จ้างนั้นต้องทำเป็นประจำ และมีลักษณะค่อนข้างถาวร บางกรณีอาจทำสัญญาว่าจ้างแรงงานเป็นงวดๆ การจ่ายสินจ้างในรูปแบบของเงินเดือนนี้จะต้องจ่ายให้ตามกำหนด ระยะเวลา ทั้งนี้ไม่ว่างาน ที่ทำจะแล้วเสร็จหรือไม่ ยกเว้นแต่จะมีข้อตกลงเป็นอย่างอื่น มีข้อสังเกต คือ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เป็นเงินได้ที่ผู้จ่ายและผู้รับมีนิติสัมพันธ์ในลักษณะของนายจ้างกับลูกจ้าง คือ นายจ้างต้องมีอำนาจบังคับบัญชา ซึ่งจะแตกต่างกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ผู้จ่ายและผู้รับมีนิติสัมพันธ์กันตามสัญญาจ้างทำของหรือตัวแทน นายหน้า

ข. “ค่าจ้าง” มีลักษณะคล้ายเงินเดือน แต่ว่างานที่ทำจะเป็นงานที่จ้างเป็นการชั่วคราว หรือทำให้เสร็จไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง เช่น กรรมกรที่ทำงานก่อสร้างได้ค่าจ้างเป็นรายวัน หรืออาจจะได้สินจ้างตามปริมาณงานที่ทำ เช่น ลูกจ้างร้านตัดเย็บเสื้อผ้าได้ค่าจ้างเป็นรายชิ้นของเสื้อหรือกางเกงที่ตัดได้

ค. “เบี่ยเลี้ยง” เป็นเงินที่นายจ้างต้องจ่ายให้ เนื่องจากลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่ เช่น ผู้จัดการได้รับเบี่ยเลี้ยงในการเดินทางไปดูงานที่ต่างประเทศ

ง. “โบนัส” เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างจ่ายให้เป็นพิเศษนอกจากสินจ้างตามปกติ มักจะจ่ายตอนสิ้นปี

²⁰ ศุภชัย บำรุงศรี. เรื่องเดิม. หน้า 51-57.

จ. “*เบี้ยหวัด บำเหน็จและบำนาญ*” เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากที่การงานนั้นสิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติงานมาด้วยดีตลอดเวลาที่ทำงานให้กับนายจ้าง บำเหน็จแตกต่างกับบำนาญตรงที่บำเหน็จเป็นเงินที่จ่ายให้คราวเดียวเป็นเงินก้อน ส่วนบำนาญนั้นแบ่งจ่ายเป็นงวดๆ ตามเวลาที่ตกลงกันหรือจนกว่าลูกจ้างจะถึงแก่กรรม ส่วนเบี้ยหวัดเป็นเงินที่จ่ายให้สำหรับข้าราชการทหาร

ประเภทที่ 2 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือเงินได้จากการรับทำงานให้ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัสเงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มิเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำหรือจากการรับทำงานให้

หากพิจารณาเงินได้ตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แล้วจะเห็นได้ว่าเป็นเงินได้ที่มีลักษณะเป็นผลตอบแทนแรงงานที่เกิดจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) โดยตรง

แนวทางพิจารณาข้อแตกต่างระหว่างเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) กับเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) มีหลักเกณฑ์หรือองค์ประกอบแตกต่างกันในสาระสำคัญดังนี้

ก. *ผลสำเร็จของงาน* การจ้างแรงงานของนายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการใช้แรงงานตามกำหนดเวลาจ้าง ส่วนการรับทำงานให้นายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการผลสำเร็จของงานเป็นสาระสำคัญ

ข. *ค่าจ้างหรือสินจ้าง* การจ้างแรงงานแม้งานไม่แล้วเสร็จ ลูกจ้างก็มีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลาจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผลของงานต้องแล้วเสร็จ ผู้รับจ้างจึงจะมีสิทธิได้รับสินจ้าง

ค. *ความเป็นอิสระในการทำงาน* การจ้างแรงงานลูกจ้างไม่มีอิสระในการทำงานและต้องอยู่ในบังคับบัญชาของนายจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ ผู้รับทำงานให้ไม่มีอิสระในการทำงานไม่ต้องอยู่ในบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง

ง. *ความรับผิดชอบในผลละเมิด* การจ้างแรงงานนายจ้างจะต้องร่วมรับผิดชอบในผลละเมิดที่ลูกจ้างได้ก่อขึ้นตามหน้าที่การงานที่จ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผู้ว่าจ้างไม่ต้องรับผิดชอบในผลละเมิดที่ผู้รับจ้างได้ก่อขึ้นเอง

ประเภทที่ 3 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) หรือ เงินได้จากค่าสิทธิ (Royalties)

เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล

ค่ากวีตวิลล์ หมายถึง ค่าความนิยม (goodwill) หรือมูลค่าของธุรกิจที่สูงเกินกว่ามูลค่าของทรัพย์สินที่ตราค่าได้ (tangible assets) ทั้งนี้เนื่องจากชื่อเสียงของธุรกิจนั้น หรือธุรกิจนั้นได้สิทธิพิเศษกว่าธุรกิจอื่น ๆ ฯลฯ

ค่าสิทธิ (Royalties) หมายถึง การจ่ายไม่ว่าชนิดใดๆ ที่ได้รับเป็นค่าตอบแทนเพื่อการใช้หรือสิทธิในการใช้ลิขสิทธิ์ (copyright) ในงานวรรณกรรมศิลปะหรืองานวิทยาศาสตร์ใดๆ รวมทั้งฟิล์มภาพยนตร์ และฟิล์มหรือเทปที่ใช้สำหรับการกระจายเสียงทางวิทยุหรือโทรทัศน์ สิทธิบัตร (patent) เครื่องหมายการค้า (trade mark) แบบหรือหุ่นจำลอง (design or model) แผนผัง (plan) สูตรหรือกรรมวิธีลับ (secret formula or process) หรือข้อมูลเทศ (information) ที่เกี่ยวกับประสบการณ์ทางอุตสาหกรรม พาณิชยกรรม หรือทางวิทยาศาสตร์

เงินปี (annuities) หมายถึง เงินที่ทางราชการจ่ายให้แก่ พระบรมวงศานุวงศ์ เป็นรายปี

สิทธิอย่างอื่น เป็นคำที่บัญญัติต่อจากคำว่า “ค่าแห่งลิขสิทธิ์” แสดงว่าเป็นคำที่มีความหมายในทำนองเดียวกันตามหลักที่ว่า “ข้อความทั่วไปที่อยู่ท้ายคำอื่นต้องหมายความว่า เป็นข้อความในทำนองเดียวกับเรื่องที่ระบุไว้ก่อนนั้น เว้นแต่จะมีถ้อยคำให้เห็นเป็นอย่างอื่น (ejusdem generis) เมื่อคำว่า ค่าแห่งลิขสิทธิ์ เป็นคำที่เกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Property) คำว่าสิทธิอย่างอื่น จึงน่าจะหมายถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญา เช่น สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ ชื่อในทางการค้า เป็นต้น ซึ่งก็ได้มีคำพิพากษาศาลฎีกา สนับสนุนเหตุผลดังกล่าว คือ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531 วินิจฉัย “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึงสิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกวีตวิลล์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ฉะนั้น สิทธิการเช่า จึงมิใช่เป็นสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40 (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทที่ 4 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) หรือเงินได้จากเงินลงทุน ซึ่งได้แก่

ก. ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสาร แสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการกู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

ข. เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงิน ที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงิน เพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว

ค. เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ง. เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินที่กันไว้รวมกัน

จ. เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

ฉ. ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือ รับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

ช. ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ประเภทที่ 5 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) หรือเงินได้จากการให้เช่า ทรัพย์สิน ผิดสัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขายเงินผ่อน เงินได้ประเภทนี้ ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินเนื่องจาก

ก. การให้เช่าทรัพย์สิน

ข. การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

ค. การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ขายนั้นโดย ไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ไม่ว่าจะเป็นสิ่งหามทรัพย์ หรือสิ่งหามทรัพย์ เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (5) ทั้งสิ้น นอกจากนี้ เงินกินเปล่า เงินแป๊ะเจี๊ยะ เงินช่วยค่าก่อสร้าง หรือประโยชน์ที่ได้จากการได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือโรงเรือนที่ผู้เช่าก่อสร้างและยกให้ ถือเป็นเงินได้ พึงประเมินตามมาตรานี้ด้วย

ประเภทที่ 6 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ

เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มี พระราชกฤษฎีกา กำหนดชนิดไว้

ก. วิชากฎหมาย ได้แก่ ค่าจ้างว่าความของทนายความ ค่าจ้างเขียนสัญญา หรือพินัยกรรม การให้คำปรึกษาทางกฎหมาย เป็นต้น

ข. วิชาการประกอบโรคศิลป์ ได้แก่ กิจการใดๆ อันกระทำโดยตรงต่อ ร่างกาย ของมนุษย์ในการบำบัดโรค ตรวจโรค ป้องกันโรคในสาขาเวชกรรม ทันตกรรม เภสัช กรรม (เฉพาะการปรุงยา ผสมยา การประดิษฐ์วัตถุใดๆ ขึ้นเป็นยาสำหรับมนุษย์) การพยาบาล ผดุงครรภ์ รวมถึงการบำบัด ฉีดยา ฉีดสารหรือสอดใส่วัตถุใดๆ เข้าในร่างกายเพื่อการเสริมสวย การคุมกำเนิด การทำหมัน หรือการบำรุงร่างกาย ทั้งนี้ไม่ว่าจะเป็นแผนปัจจุบันหรือแผนโบราณ

ค. วิชาวิศวกรรม ได้แก่ ผู้ที่นำความรู้ทางคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์ ธรรมชาติมาประยุกต์ใช้ เช่น วิศวกรรมโยธา วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมเครื่องกล รวมทั้งงานให้ คำปรึกษา แต่ไม่รวมถึงการติดตั้ง ซ่อมแซม ควบคุม

ง. วิชาสถาปัตยกรรม ได้แก่ วิชาการช่าง เช่น งานวางโครงการ วางผัง และออกแบบทำรายการและกำหนดราคาค่าก่อสร้างรวมทั้งงานให้คำปรึกษาแต่ไม่รวมถึงการรับเหมาก่อสร้างรับพิมพ์แบบพิมพ์เขียว ควบคุม

จ. วิชาการบัญชี ได้แก่ การรับวางรูปบัญชี การคิดบัญชีต้นทุน การรับตรวจสอบบัญชี ในฐานะผู้สอบบัญชีรับอนุญาต และรวมทั้งการรับจ้างทำบัญชี โดยมีได้มีความผูกพันกับเจ้าของกิจการอย่างนายจ้าง ลูกจ้าง การให้คำปรึกษาทางการบัญชี

ฉ. วิชาประณีตศิลปกรรม ได้แก่ การกระทำสิ่งใดๆ ที่มีคุณค่าทางศิลปะ โดยถือหลักการว่า ถ้าวัสดุสิ่งของที่นำมาทำนั้นมีราคาน้อย แต่เมื่อทำเสร็จแล้วผลของงานมีมูลค่าหรือ คุณค่าสูงมาก

กรณีวิชาชีพอิสระอื่นนั้น ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้แต่อย่างไร

ประเภทที่ 7 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) หรือเงินได้จากการรับเหมา

เงินได้ประเภทนี้ ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ แก่หากเป็นกรณีของการรับเหมาเฉพาะในส่วนของแรงงานแล้วก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ประเภทนี้

ประเภทที่ 8 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) หรือเงินได้จากธุรกิจการ

พาณิชย์

เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ถึงมาตรา 40 (7)

ก) การธุรกิจ (business) หมายถึง กิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งประกอบด้วย การค้า (trade) การพาณิชย์ (commerce) การเงิน (finance) และอุตสาหกรรม

ข) การพาณิชย์ (commerce) หมายถึง การแลกเปลี่ยนการซื้อและการขายสินค้า

ค) การเกษตรกรรม (agriculture) หมายถึง การเพาะปลูก การเลี้ยงสัตว์

ง) การอุตสาหกรรม (industry) หมายถึง การผลิตสินค้า

จ) การขนส่ง (transportation) หมายถึง การขนส่งทางบก ทางทะเล และทางอากาศ ไม่ว่าจะใช้แรงงานหรือเครื่องจักร

ฉ) การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว เช่นเงินได้จากการพนัน เงินได้จากการขายยาบ้า เป็นต้น

จะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) นั้น ได้กำหนดครอบคลุมไว้อย่างกว้างขวาง หากเงินได้ใดไม่อาจจัดเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ถึง มาตรา 40 (7) แล้ว ต้องจัดเป็นเงินได้ประเภทนี้ และเงินได้ใดหากผู้มีเงินได้พิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้ประเภทใดแล้วต้องถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3201/2516 เงินสดที่โจทก์นำฝากธนาคาร เมื่อพิสูจน์ไม่ได้ว่าเป็นเงินได้พึงประเมินใด ก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร เชื่อกที่นำเข้าธนาคาร โจทก์อ้างว่าเป็นเช็ครับชำระหนี้เงินยืมแต่โจทก์นำตัวผู้ยืมมาพิสูจน์ไม่ได้ ข้ออ้าง

เลื่อนลอย ถือไม่ได้ว่าเป็นการชำระหนี้ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวล
 รัษฎากร

เงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้²¹

ปัจจุบันเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มี 5 กรณี
 ดังนี้คือ

- 1) การยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) การยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง
 - (1) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)
 - (2) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 230 (พ.ศ. 2544)
 - (3) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 254 (พ.ศ. 2548)
 - (4) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 263 (พ.ศ. 2549)
 - (5) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 269 (พ.ศ. 2552)
 - (6) กรณีเงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง ฉบับที่ 271 (พ.ศ. 2552)
- 3) การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา ปัจจุบันได้มีการออกพระราชกฤษฎีกายกเว้น
 ภาษีเงินได้หลายฉบับ เงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่สำคัญมีดังนี้
 - (1) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 10 (พ.ศ. 2500)
 - (2) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 121 (พ.ศ. 2525)
 - (3) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 247 (พ.ศ. 2534)
 - (4) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 262 (พ.ศ. 2536)
 - (5) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 290 (พ.ศ. 2538)
 - (6) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 301 (พ.ศ. 2539)
 - (7) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 360 (พ.ศ. 2542)
 - (8) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 363 (พ.ศ. 2542)
 - (9) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 420 (พ.ศ. 2547)
 - (10) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 424 (พ.ศ. 2547)
 - (11) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 428 (พ.ศ. 2548)
 - (12) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 436 (พ.ศ. 2548)
 - (13) พระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ 470 (พ.ศ. 2551)
- 4) การยกเว้นตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 98)
- 5) การยกเว้นตามกฎหมายอื่น เงินได้ที่ได้รับยกเว้นตามกฎหมายอื่นๆ ในปัจจุบัน
 มีพระราชบัญญัติยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับเงินได้ดังต่อไปนี้

²¹ สมคิด บางโม. เรื่องเดิม. หน้า 56 – 72.

(1) เงินปันผลที่ได้รับจากกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนซึ่งได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ตลอดระยะเวลาที่ผู้ได้รับการส่งเสริมได้รับยกเว้นภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน)

(2) ค่าแห่งกิวติวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นจากผู้ได้รับการส่งเสริม ตามสัญญาที่ได้รับความเห็นชอบจากคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมา รวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้มีกำหนดระยะเวลาห้าปี นับแต่วันที่ผู้ได้รับการส่งเสริมมีรายได้จาก การประกอบกิจการที่ได้รับการส่งเสริม ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่คณะกรรมการส่งเสริมการ ลงทุนกำหนด (พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน)

(3) เงินประโยชน์ทดแทนที่ผู้ประกันตนได้รับจากกองทุนประกันสังคม (พระราชบัญญัติการประกันสังคม)

(4) ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพไม่เกินร้อยละ 15 ของ รายได้ แต่ไม่เกิน 500,000 บาท (พระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์)

(5) บำเหน็จดำรงชีพตามกฎหมายว่าด้วยบำเหน็จบำนาญข้าราชการ และ กฎหมายว่าด้วยกองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ทั้งนี้ ตั้งแต่วันที่ 11 พฤศจิกายน พ.ศ. 2546 (กฎกระทรวง ฉบับที่ 245/2547)

4.5 การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี

วิธีแรก ให้หักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมา โดยกำหนดอัตราค่าใช้จ่ายไว้ตายตัวเป็น ร้อยละซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้

วิธีที่สอง ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร คือให้หักค่าใช้จ่ายตามที่ จ่ายจริงแต่ต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่ายได้

การหักค่าใช้จ่าย ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ดังนี้²²

1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ในการคำนวณภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามเงื่อนไขที่กำหนด ดังนี้

(1) ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของเงินได้แต่ รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท (หมายถึงเงินได้พึงประเมินทั้งสองประเภทรวมกันหัก ค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 40 ไม่เกิน 60,000 บาท ถ้าร้อยละ 40 ของเงินได้ทั้งสองประเภทรวมกัน แล้วเกิน 60,000 บาท ให้หักได้แค่ 60,000 บาท)

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

2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ เงินได้จากค่ากิวติวัลส์ ค่าลิขสิทธิ์ ค่าสิทธิบัตร ค่าเครื่องหมายการค้า ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้หัก ค่าใช้จ่ายได้เฉพาะเงินได้ที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ โดยให้หักเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 ของค่าแห่ง ลิขสิทธิ์แต่ไม่เกิน 60,000 บาท

²² กรมสรรพากร. (2555). วิธีการออกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. หน้า 2.

ในกรณีสามมีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ประเภทนี้ และความเป็นสามภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์เดียวกัน

สำหรับค่ากู้ยืม หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินรายปี อันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล ไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ได้แก่ ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินโบนัส ที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น ฯลฯ กฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใดๆ ทั้งสิ้น

4) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายดังนี้ คือ

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่งดังนี้

ก. หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

ข. หักเป็นการเหมาในอัตราดังต่อไปนี้

- ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น หรือแพ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ยกเว้นในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิมหรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

- ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่า ให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 20 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

- ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ในกรณีที่เจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 15 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

- ยานพาหนะ ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 30 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

- ทรัพย์สินอย่างอื่น ในกรณีเจ้าของเป็นผู้ให้เช่าให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 10 ในกรณีให้เช่าช่วงให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเช่าที่เสียให้แก่ผู้ให้เช่าเดิม หรือผู้ให้เช่าช่วงแล้วแต่กรณี

(2) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน กฎหมายยอมให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 วิธีเดียว

(3) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 วิธีเดียว

5) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ผู้มีเงินได้จะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาดังนี้ (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502)

5.1) เงินได้จากการประกอบโรคศิลปะ หักได้ร้อยละ 60

5.2) เงินได้จากวิชาชีพอิสระอื่นๆ นอกจาก 5.1 หักได้ร้อยละ 30

วิชาชีพอิสระ ได้แก่ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอื่นตามพระราชกฤษฎีกากำหนด

6) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาซึ่งผู้รับเหมาต้องจัดหาสัมภาระในส่วนที่สำคัญ ผู้มีเงินได้จะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 70 (พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502)

7) เงินได้ตามมาตรา 40 (8) ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กฎหมายยอมให้เลือกหักค่าใช้จ่ายวิธีใดวิธีหนึ่ง ดังนี้

ก. หักตามความจำเป็นและสมควร หรือ

ข. หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละตามตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่

11) พ.ศ. 2502

ข้อสังเกต

(1) การขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร สำหรับเงินได้ประเภทที่ 5, 6, 7 และ 8 ดังกล่าวมาข้างต้นนั้น รายจ่ายที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายต้องมีลักษณะดังนี้

ก. เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจแต่ละประเภทหรือต่อเงินได้แต่ละชนิด

ข. เป็นจำนวนที่สมควรและเหมาะสมแก่กิจการ

ค. ไม่เป็นรายจ่ายที่กฎหมายห้ามมิให้หักเป็นรายจ่าย

ง. ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานการหักค่าใช้จ่ายพร้อมที่จะให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบ

(2) การเลือกขอหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนี้ ไม่จำเป็นต้องปฏิบัติอย่างสม่ำเสมอ ผู้มีเงินได้มีสิทธิเลือกปฏิบัติได้ว่า ปีใดจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา หรือปีใดจะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้ นอกจากนี้ในปีภาษีเดียวกันเองผู้มีเงินได้ยังอาจหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้ประเภทหนึ่ง และหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรสำหรับเงินได้อีกประเภทหนึ่งได้ด้วย แต่เงินได้ประเภทและชนิดเดียวกัน หากเลือกหักค่าใช้จ่ายตามวิธีใดแล้ว จะต้องใช้วิธีเดียวกันสำหรับเงินได้ประเภทนั้นทั้งประเภท

(3) เงินได้ประเภทที่ 8 กรณีขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้อาจเลือกเสียภาษีโดยวิธีหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไปก็ได้ ซึ่งจะช่วยให้สามารถประหยัดภาษีได้

4.6 การหักค่าลดหย่อน (มาตรา 47)

ค่าลดหย่อน หมายถึง จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดให้หักออกจากเงินได้พึงประเมินหลังหักค่าใช้จ่ายแล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตามสถานภาพของผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่ละบุคคลส่วนผู้มีสิทธิหักค่าลดหย่อน ประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดว่าบุคคลใดบ้างเป็นผู้มีสิทธิหักค่าลดหย่อน ดังนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามประมวล

รัฐฎากร มาตรา 40 แห่งประมวลรัฐฎากร และมีจำนวนเงินถึงเกณฑ์ตามที่กำหนดในประมวลรัฐฎากร มาตรา 56 จึงเป็นผู้มีสิทธิหักค่าลดหย่อนรายการหักลดหย่อนกรณีต่างๆ มีดังต่อไปนี้²³

1) ผู้มีเงินได้ 30,000 บาท (ไม่ว่าจะอยู่ในประเทศไทยถึง 180 วันหรือไม่ก็ตาม) กรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลหากอยู่ในประเทศไทยเพียงคนเดียวให้หักลดหย่อนได้ 30,000 บาท หากอยู่ในประเทศไทยตั้งแต่ 2 คน ขึ้นไป ให้หักลดหย่อนได้ 60,000 บาท

2) คู่สมรส 30,000 บาท

- กรณีคู่สมรสไม่มีเงินได้ ให้หักค่าลดหย่อนผู้มีเงินได้ 30,000 บาท และหักค่าลดหย่อนคู่สมรสได้อีก 30,000 บาท

- กรณีสามีภริยามีเงินได้ทั้ง 2 ฝ่าย สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ 30,000 บาทแล้ว จึงไม่มีสิทธิหักลดหย่อนสามีหรือภริยา

3) บุตร หลักเกณฑ์การหักลดหย่อนบุตร

(1) บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือของคู่สมรส

(2) บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ (ให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว)

บุตรตาม (1) และ (2) ต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีนั้น ไม่ถึง 15,000 บาท และต้องอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ และเป็นผู้เยาว์ (อายุไม่ถึง 20 ปี หรือยังไม่บรรลุนิติภาวะโดยการสมรส) หรือมีอายุไม่เกิน 25 ปี และยังคงศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา (ระดับอนุปริญญาขึ้นไป) หรือ ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ

(3) จำนวนบุตรที่มีสิทธิหักลดหย่อน

(ก) บุตรที่เกิดก่อน พ.ศ. 2523 ให้หักได้ทุกคน หรือ

(ข) บุตรที่เกิดตั้งแต่ พ.ศ. 2523 หรือที่รับเป็นบุตรบุญธรรม ตั้งแต่ พ.ศ. 2522 ให้หักรวมกันได้ไม่เกิน 3 คน

การนับจำนวนบุตรให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

(4) กรณีบุตรมิได้ศึกษาหรือศึกษาอยู่ในต่างประเทศ ให้หักลดหย่อนได้คนละ 15,000 บาท กรณีบุตรศึกษาอยู่ในประเทศให้หักลดหย่อนได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท รวมเป็นหักลดหย่อนได้คนละ 17,000 บาท

(5) กรณีสามี หรือภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนบุตรได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท ได้ฝ่ายเดียว

(6) กรณีสามีภริยามีเงินได้ทั้ง 2 ฝ่าย ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนบุตรต่อบุตร 1 คนได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท (ฝ่ายละ 17,000 บาท)

4) อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา มีหลักเกณฑ์ดังนี้

²³ กรมสรรพากร. (2555). วิธีกรอกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. หน้า 5-12.

(1) บิดามารดาต้องมีอายุตั้งแต่ 60 ปีขึ้นไป และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ แต่ต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนเกิน 30,000 บาทขึ้นไป

(2) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย (บุตรบุญธรรมไม่มีสิทธิหักลดหย่อน) และการหักลดหย่อนหักได้ตลอดปีภาษี

(3) หักลดหย่อนบิดามารดาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท และหักลดหย่อนได้สำหรับบิดามารดาของคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้อีกคนละ 30,000 บาท

(4) กรณีสามีภริยามีเงินได้ทั้ง 2 ฝ่าย ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนได้คนละ 30,000 บาท

(5) บุตรหลายคนรับอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ให้บุตรคนใดคนหนึ่งที่มีหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาเป็นผู้มีสิทธิ หักลดหย่อนด้วยแบบ ล.ย. 03

(6) ผู้มีเงินได้มิได้เป็นอยู่ในประเทศไทยให้หักลดหย่อนได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

(7) ผู้มีเงินได้ต้องระบุเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรของบิดามารดาในแบบแสดงรายการ

5) อุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพ สรุปลักษณะสำคัญได้ดังนี้

(1) จำนวนค่าลดหย่อนสำหรับคนพิการ คนทุพพลภาพ คนละ 60,000 บาท

(2) ผู้มีเงินได้ต้องเป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพ ดังต่อไปนี้

- บิดามารดาของผู้มีเงินได้
- บิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้
- สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้
- บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้
- บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาผู้มีเงินได้
- บุคคลอื่นนอกจากดังกล่าวข้างต้นที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแลตามกฎหมายว่า

ด้วยการส่งเสริมและพัฒนาคุณภาพชีวิตคนพิการ จำนวน 1 คน

กรณีเป็นผู้พิการผู้มีเงินได้ที่จะลดหย่อนภาษีได้ต้องเป็นผู้มีชื่อเป็นผู้ดูแลคนพิการในบัตรประจำตัวคนพิการ

กรณีเป็นผู้ทุพพลภาพจะต้องมีใบรับรองแพทย์ที่เป็นผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรมได้ตรวจสอบและแสดงความคิดเห็นว่าบุคคลที่กล่าวข้างต้นเป็นผู้ทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า 180 วัน และต้องมีผู้รับรองว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูคนทุพพลภาพ

(3) บุคคลตามข้อ (1) ที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนต้องมีเงินได้ไม่เกิน 30,000 บาท ในปีภาษีที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิลดหย่อน แต่ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร

(4) การหักลดหย่อนให้หักได้ตลอดปีภาษี ไม่ว่าความพิการหรือทุพพลภาพจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่

(5) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้หักค่าลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพได้เฉพาะคนพิการหรือคนทุพพลภาพเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

(6) หลักฐานในการใช้สิทธิหักค่าลดหย่อน

ก) หนังสือแจ้งการขอใช้สิทธิหักลดหย่อน (แบบ ล.ย. 04)

ข) หลักฐานประกอบ

- กรณีหักลดหย่อนคนพิการได้แก่ ภาพถ่ายบัตรประจำตัวคนพิการที่มีชื่อผู้มีเงินได้เป็นผู้ดูแล

- กรณีลดหย่อนคนทุพพลภาพได้แก่ ใบรับรองแพทย์ที่รับรองว่าผู้ทุพพลภาพ ทุพพลภาพมาแล้วไม่น้อยกว่า 180 วัน และหนังสือรับรองว่าผู้มีเงินได้เป็นผู้อุปการะเลี้ยงดูคนทุพพลภาพ

(7) กรณีบุคคลตามข้อ (1) เป็นทั้งคนพิการและคนทุพพลภาพ ให้หักลดหย่อนได้ในฐานะคนพิการเพียงฐานะเดียว

6) เบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้และคู่สมรส มีหลักเกณฑ์ดังนี้

(1) บิดามารดาต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เกิน 30,000 บาทขึ้นไป

(2) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย (บุตรบุญธรรมไม่มีสิทธิยกเว้นฯ) และใช้สิทธิยกเว้นฯ ได้ตลอดปีภาษี

(3) ผู้มีเงินได้จ่ายค่าเบี้ยประกันให้บิดามารดาของตนและบิดามารดาของคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

(4) ผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้ยกเว้นภาษีเงินได้ได้เฉพาะเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น

(5) กรมธรรม์หนึ่งกรมธรรม์ใดมีการจ่ายชำระจากบุตรผู้มีเงินได้หลายคนให้ใช้สิทธิยกเว้นฯ ได้ทุกคนโดยเฉลี่ยเบี้ยประกัน ตามส่วนจำนวนบุตรผู้มีเงินได้ร่วมกันจ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท

(6) ผู้มีเงินได้ต้องมีใบเสร็จรับเงินหรือหนังสือรับรองที่มีข้อความอย่างน้อยตามประกาศอธิบดีฯ กำหนดจากบริษัทประกันชีวิตหรือบริษัทประกันวินาศภัยที่ประกอบกิจการในราชอาณาจักร

(7) ผู้มีเงินได้ต้องระบุเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรของบิดามารดาในแบบแสดงรายการ

7) เบี้ยประกันชีวิต สรุปสาระสำคัญได้ดังนี้

(1) ลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายไปสำหรับการประกันชีวิต 10,000 บาท โดยกรมธรรม์ 10 ปีขึ้นไป และผู้รับประกันประกอบกิจการในไทย

(2) ยกเว้นสำหรับเงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายเป็นเบี้ยประกันภัยในปีภาษีเฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท โดยกรมธรรม์ 10 ปีขึ้นไป และผู้รับประกันประกอบกิจการในไทย

(3) ให้ได้รับลดหย่อนและยกเว้นภาษีตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะได้รับยกเว้นนั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่

(4) กรณีสามีหรือภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ได้รับลดหย่อนและยกเว้นภาษี สำหรับผู้มีเงินได้เต็มจำนวนตามที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ได้มีการประกันชีวิตและความเป็นสามี ภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี สามีหรือภริยาซึ่งเป็นฝ่ายผู้มีเงินได้ มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกัน ชีวิตของสามีภริยาฝ่ายที่ไม่มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

(5) กรณีสามีหรือภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหัก ลดหย่อนและยกเว้นภาษีตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท

8) เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท

ในกรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จ่ายเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพตาม วรรคหนึ่งและความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้หักลดหย่อนได้ด้วยสำหรับเงินสะสมของ สามีหรือภริยาที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพนั้นตามเกณฑ์ข้างต้น

9) ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ เงินได้เท่าที่ได้จ่ายเป็นค่าซื้อ หน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมาย ว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตามที่กฎหมายกำหนด

10) ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว ผู้มีเงินได้ต้องซื้อหน่วยลงทุนใน กองทุนรวมหุ้นระยะยาวตามกฎหมาย ว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ที่จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวม คำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กฎหมาย กำหนด

11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม สรุปลงสำคัญได้ดังนี้

(1) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม เพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารอยู่อาศัยโดยจำนอง อาคารเป็นประกัน ลดหย่อนภาษีได้จำนวน 10,000 บาท

(2) ยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้เท่าที่จ่ายเป็นดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือสร้างอาคารที่อยู่อาศัย โดยจำนองอาคารเป็นประกันยกเว้นโดยรวมกับค่าลดหย่อนแล้ว ไม่เกิน 100,000 บาท (กฎกระทรวง ฉบับที่ 264 ฉบับที่ 265 และฉบับที่ 266)

หลักเกณฑ์การลดหย่อน

(1) เป็นการกู้ยืมเงินจากบุคคลธรรมดาตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ธนาคาร บริษัทประกันชีวิต บริษัทเงินทุน สหกรณ์ นายจ้าง กองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์

(2) กู้ยืมเงินมาเพื่อซื้อ เช่าซื้ออาคารพร้อมที่ดิน หรือห้องชุดในอาคารชุด หรือสร้างอาคารบนที่ดินของตนเอง

(3) ต้องจำนองอาคารเป็นประกันเงินกู้ตลอดเวลาการกู้

(4) ใช้อาคารหรือห้องชุดเป็นที่อยู่อาศัย

(5) กู้เงินเพื่อซื้อที่อยู่อาศัยได้มากกว่า 1 แห่ง และไม่จำเป็นต้องมีชื่อใน ทะเบียนบ้าน

(6) ยกเว้นตลอดปีภาษี (แม้กู้ไม่เต็มปี)

(7) กรณีผู้มีเงินได้ร่วมกู้หลายคนให้เฉลี่ยตามส่วนจำนวนผู้มีเงินได้

(8) กรณีสามีภริยาร่วมกันกู้ยืมโดยสามีหรือภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิลดหย่อน/ยกเว้นภาษี

(9) กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีอยู่ก่อนแล้ว ต่อมาได้สมรสกัน ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีดอกเบี้ยเงินกู้ยืมของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อายุตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

(10) กรณีสามีภริยามีเงินได้ทั้ง 2 ฝ่าย ต่างฝ่ายต่างกู้ยืมในระหว่างสมรสให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อายุตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

(11) กรณีสามีภริยามีเงินได้ทั้ง 2 ฝ่าย และร่วมกันกู้ยืมให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้กึ่งหนึ่งของจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อายุตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

(12) กรณีมีการแปลงหนี้ใหม่ด้วยการเปลี่ยนตัวเจ้าหนี้เงินกู้ยืมระหว่างผู้ให้กู้ตาม (1) ให้ยังคงหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท

12) อื่น ๆ

(1) เงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายค่าซ่อมแซมหรือค่าวัสดุหรืออุปกรณ์ในการซ่อมแซมอาคารหรือทรัพย์สินที่ประกอบติดตั้งในลักษณะถาวรกับตัวอาคารหรือในที่ดินอันเป็นที่ตั้งของอาคาร หรือในการซ่อมแซมห้องชุดในอาคารชุด หรือทรัพย์สินที่ประกอบติดตั้งในลักษณะถาวรกับห้องชุดในอาคารชุด และจ่ายระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2555 ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันทั้งหมดแล้วไม่เกิน 100,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

(2) เงินได้เท่าที่ผู้มีเงินได้ได้จ่ายค่าซ่อมแซมหรือค่าวัสดุหรืออุปกรณ์ในการซ่อมแซมรถตามกฎหมายว่าด้วยรถยนต์หรือกฎหมายว่าด้วยการขนส่งทางบก หรืออุปกรณ์หรือสิ่งอำนวยความสะดวกในรถ และจ่ายระหว่างวันที่ 25 กรกฎาคม 2554 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2555 ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันทั้งหมดแล้วไม่เกิน 30,000 บาท เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

(3) สำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี 2554 และเงินได้พึงประเมินประจำปี 2555 และเมื่อรวมเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามข้อ (1) และข้อ (2) ใน 2 ปีภาษีดังกล่าวแล้วต้องไม่เกิน 100,000 บาท หรือ 30,000 บาท แล้วแต่กรณี

13) เงินสมทบกองทุนประกันสังคม ในปีภาษี 2555 ที่ผู้ประกันตนจ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม ตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคมตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 6,300 บาท

กรณีสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นผู้ประกันตนจ่ายเงินสมทบเข้ากองทุนประกันสังคม และความเป็นสามีภริยาได้อายุตลอดปีภาษีให้หักลดหย่อนได้ สำหรับเงินสมทบของสามีหรือภริยาที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม

4.7 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁴

โดยทั่วไปผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทของตน ตลอดปีภาษี (ไม่รวมเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้) ไปคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เพื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในเดือนมีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ การคำนวณภาษีให้ทำเป็น 3 ขั้น คือ

ขั้นที่ 1 คำนวณหาจำนวนภาษีตาม **วิธีที่ 1** เสียก่อน คือ

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษีตาม วิธีที่ 1

เงินได้พึงประเมินทุกประเภทรวมกันตลอดปีภาษี xxxxx (1)

หัก ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด xxxxx (2)

(1)-(2) เหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย xxxxx (3)

หัก ค่าลดหย่อนต่างๆ (ไม่รวมเงินบริจาค) ตามที่กฎหมายกำหนด xxxxx (4)

(3)-(4) เหลือเงินได้หลังจากหักค่าลดหย่อนต่างๆ xxxxx (5)

หัก ค่าลดหย่อนเงินบริจาค ไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด xxxxx (6)

(5)-(6) เหลือเงินได้สุทธิ xxx (7)

นำเงินได้สุทธิ (7) ไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 1 xxx (8)

อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี 2555

ขั้นเงินได้สุทธิตั้งแต่	ช่วงเงินได้สุทธิ	อัตราภาษีร้อยละ	ภาษีในแต่ละขั้นเงินได้	ภาษีสะสมสูงสุดของขั้น
0 ถึง 100,000	100,000	5	ยกเว้น	0
เกิน 100,000 - 150,000	50,000	10	ยกเว้น	0
เกิน 150,000 - 500,000	350,000	10	35,000	35,000
เกิน 500,000 - 1,000,000	500,000	20	100,000	135,000
เกิน 1,000,000 - 4,000,000	3,000,000	30	900,000	1,035,000
เกิน 4,000,000 บาท ขึ้นไป		37		
รวม				

ขั้นที่ 2 ให้พิจารณาว่าจะต้องคำนวณภาษีตาม **วิธีที่ 2** หรือไม่ ถ้าเข้าเงื่อนไขที่จะต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 จึงคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 อีกวิธีหนึ่ง

กรณีที่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 ได้แก่ กรณีที่เงินได้พึงประเมินทุกประเภทในปีภาษี แต่ไม่รวมเงินได้พึงประเมินตามประเภทที่ 1 มีจำนวนรวมกันตั้งแต่ 60,000 บาท ขึ้นไป

²⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. เรื่องเดิม. หน้า 51-52.

การคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 นี้ ให้คำนวณในอัตราร้อยละ 0.5 ของยอดเงินได้พึงประเมิน (เงินได้พึงประเมินทุกประเภทลบเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1) ดังกล่าวนั้น อนึ่งตั้งแต่ปี 2552 ถ้าภาษีที่คำนวณตามวิธีที่ 2 นี้ มีจำนวนไม่เกิน 5,000 บาท ให้ยกเว้นภาษี

การคำนวณภาษีตาม วิธีที่ 2 ตามมาตรา 48 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

ยอดเงินได้พึงประเมินทุกประเภท ลบ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 xxxxx (9)

จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 2 = จำนวนตาม (9) \times 5/1000 xxx (10)

ตามกรณีการคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 ตามมาตรา 48 (2) นั้น ได้มีพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 480) พ.ศ. 2552 ซึ่งประกาศลงในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 18 พฤษภาคม 2552 ที่ผ่านมา โดยมีเนื้อหาของพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวได้กำหนดไว้ว่า “มาตรา 3 ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้มีเงินได้สำหรับภาษีที่ต้องเสียตามมาตรา 48 (2) เฉพาะกรณีผู้มีเงินได้มีภาษีที่ต้องเสียทั้งสิ้นจำนวนไม่เกินห้าพันบาทในปีภาษีนั้น ทั้งนี้ สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป ผู้มีเงินได้ซึ่งได้รับสิทธิยกเว้นตามวรรคหนึ่ง ให้คงมีหน้าที่ในการคำนวณเสียภาษีสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 48 (1)

ขั้นที่ 3 สรุปจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ในกรณีที่ไม่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 (เช่น มีเงินได้ประเภทเงินเดือนเท่านั้น) จำนวนภาษีที่ต้องเสีย ได้แก่ จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 1 คือ (8) แต่ถ้าเป็นกรณีที่ต้องคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 ด้วยนั้น หลังจากได้จำนวนภาษีตามการคำนวณภาษีวิธีที่ 2 คือ (10) แล้วให้นำจำนวนภาษีตาม (8) หรือ (10) ที่คำนวณได้จากวิธีทั้ง 2 มาเปรียบเทียบกัน ถ้าเท่ากันให้ถือจำนวนภาษีที่เท่ากันนั้นเป็นจำนวนที่ต้องเสียสำหรับปีภาษีนั้น แต่ถ้าไม่เท่ากัน จำนวนภาษีที่คำนวณได้ตาม (8) หรือ (10) วิธีใดมีจำนวนสูงกว่า ให้ถือจำนวนภาษินั้นเป็นจำนวนภาษีที่ต้องเสียสำหรับปีภาษีนั้น และเศษของบาทจากการคำนวณภาษีให้ยกเว้นเสีย อนึ่งจำนวนภาษีที่หัก ณ ที่จ่าย ภาษีเงินได้ครึ่งปี ภาษีเงินได้ชำระล่วงหน้า และเครดิตภาษีเงินปันผล และให้นำมาเครดิตหักออกจากจำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสียในชั้นตอนนี้ได้

สรุป จำนวนภาษีเงินได้สิ้นปีที่ต้องเสียเปรียบเทียบ (8) และ (10) จำนวนที่สูงกว่า = xxx (11)

(หมายเหตุ หากวิธีที่ 2 มีภาษีที่ชำระไม่เกิน 5,000 บาท ไม่ต้องเสีย ให้เสียตามวิธีที่ 1)

หัก ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายแล้ว xx

ภาษีเงินได้ครึ่งปีที่ชำระไว้แล้ว xx

ภาษีเงินได้ชำระล่วงหน้า xx

เครดิตภาษีเงินปันผล xx = xx (12)

(11) - (12) เหลือ ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ (หรือถ้าชำระไว้เกินขอคืนได้) = xx

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (มาตรา 56 ทวิ)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี เป็นภาษีที่เสียก่อนถึงกำหนดเวลาเสียภาษีสิ้นปี (เดือนมีนาคมปีถัดไป) และเสียเฉพาะกรณีที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ภาษีที่เสียนี้นำไปเป็นเครดิตหักออกจากภาษีสิ้นปีได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ประจำปี ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีไม่นิติบุคคล

เงินได้พึงประเมินที่กำหนดให้เสียภาษีเงินได้ประจำปี ได้แก่ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง 8 แต่ไม่รวมถึงเงินกินเปล่า เงินช่วยค่าก่อสร้าง เงินค่าซ่อมแซม ค่าแห่งอาคารหรือโรงเรียนที่ได้รับกรรมสิทธิ์ อนึ่ง เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร การขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดก การขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้รับจากการให้โดยเสนหาหรือการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในการค้าหรือหากำไร ก็เป็นเงินได้ที่จะต้องนำมายื่นเสียภาษีประจำปีตามนี้ด้วยเพราะเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 เว้นแต่เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ผู้มีเงินได้จะเลือกเสียภาษีโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีก็ได้ ซึ่งหมายถึงไม่ต้องยื่นเสียภาษีประจำปีด้วย

การคำนวณภาษีเงินได้ประจำปี

หลักเกณฑ์ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี มีลักษณะคล้ายคลึงกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปีดังกล่าวมาแล้วข้างต้น

วิธีการคำนวณ

ขั้นที่ 1 การคำนวณภาษีประจำปีตามวิธีที่ 1

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน	xxxxx	(1)
หัก ค่าใช้จ่ายตามที่กฎหมายกำหนด	xxxxx	(2)
(1)-(2) เหลือ เงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว	xxxxx	(3)
หัก ค่าลดหย่อนหักได้กึ่งหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนด	xxxxx	(4)
(3)-(4) เหลือ เงินได้สุทธิ	xxxxx	(5)
นำเงินได้สุทธิตาม (5) ไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้	xxx	(6)

ขั้นที่ 2 การคำนวณภาษีประจำปีตามวิธีที่ 2

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่มกราคมถึงมิถุนายน	xxxxx	(7)
ภาษี = (7) × 5 / 1,000	xxx	(8)
ภาษีประจำปีที่ต้องเสีย เทียบ (6) และ (8) จำนวนที่สูงกว่า	xxx	(9)
(หมายเหตุ หากไม่เกิน 5,000 บาท ไม่ต้องเสีย ให้เสียตามวิธีที่ 1)		
หัก จำนวนภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายระหว่างเดือนมกราคมถึงมิถุนายน	xx	(10)
(9)-(10) เหลือ ภาษีเงินได้ที่ต้องชำระ	xxx	

ภาษีเงินได้ประจำปีที่ได้ชำระไปแล้วให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีตอนสิ้นปี

ข้อสังเกต

1) การหักค่าใช้จ่าย กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกับการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี

2) การหักลดหย่อน ให้หักได้เพียงกึ่งหนึ่งของอัตราที่ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักทั้งปี ดังนี้

2.1 การหักลดหย่อนผู้มีเงินได้ สามีภรรยา บุตร อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และอุปการะเลี้ยงดูคนพิการหรือคนทุพพลภาพ หักได้กึ่งหนึ่งจากหลักเกณฑ์หักค่าลดหย่อนทั้งปี เช่น สามีหรือภรรยาหักลดหย่อนได้เพียงคนละ 15,000 บาท

2.2 การหักลดหย่อนประกันชีวิต ดอกเบี้ยเงินกู้ และเงินบริจาค หักได้กึ่งหนึ่งจากหลักเกณฑ์หักค่าลดหย่อนทั้งปี แต่จะต้องเป็นการจ่ายไปจริงในเดือนมกราคมถึงมิถุนายนของปีภาษี (แต่ถ้าเป็นการยกเว้นเงินได้เท่าเบี้ยประกันชีวิต ดอกเบี้ยเงินกู้และเงินบริจาคจะหักได้เต็ม เช่นจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ในเดือนมกราคมถึงมิถุนายน เป็นเงิน 80,000 บาท จะหักลดหย่อนและยกเว้นเงินได้ครั้งปีได้ 75,000 บาท)

3) จำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายระหว่างเดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนที่จะนำมาหักออกจากภาษีครั้งปีที่ต้องเสียนั้นจะต้องเป็นภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 ถึง 8

4.8 วิธีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร สามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี คือ

4.8.1 การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-Assessment Tax) การเสียภาษีโดยวิธีนี้ กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นด้วยตนเอง โดยไม่จำเป็นต้องรอให้เจ้าพนักงานทำการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสียแต่อย่างใด

4.8.2 การเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source) การเสียภาษีโดยวิธีนี้ เป็นการกำหนดหน้าที่ให้ผู้ที่มีหน้าที่จ่ายเงินได้ให้เป็นผู้คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสีย ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แล้วหักเงินภาษีดังกล่าวไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้แล้วนำส่งสรรพากรอำเภอ ภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในแต่ละกรณี ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในขณะที่เกิดเงินได้ขึ้น และช่วยให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีจำนวนมากเมื่อถึงเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอีกทางหนึ่งด้วย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย มีวัตถุประสงค์ดังนี้

1) เพื่อบรรเทาภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้รับเงินได้ ที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในคราวเดียวกันเป็นเงินจำนวนมาก เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี แต่ให้เสียภาษีเป็นคราวๆ ไปทีละน้อยตามจำนวนเงินที่ได้รับแต่ละคราว

2) เพื่อให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ ทำให้รัฐบาลสามารถใช้จ่ายเงินในการดำเนินงานเพื่อให้บรรลุเป้าหมายตามแผนพัฒนาเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติได้อย่างราบรื่น อันจะก่อให้เกิดสภาพคล่อง และลดภาวะการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ

3) เพื่อลดแรงกดดันในการหลีกเลี่ยง หรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและลดภาระหน้าที่ในการตรวจสอบภาษี หรือการติดตามจัดเก็บภาษีในภายหลัง

ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ได้แก่ บุคคลที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นรายกรณี โดยอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลในรูปใด ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลก็ได้ ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่มิหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล) โดยเงินได้ที่จ่ายมิใช่เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้น ไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ทั้งนี้กฎหมายอาจกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะกรณีจ่าย เงินได้บางประเภท หรือเฉพาะกรณีจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงินบางประเภท เท่านั้นก็ได้

4.8.3 การเสียภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment) การเสียภาษีวิธีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีอากรโดยให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรได้ ซึ่งมีทั้งกรณีการประเมินก่อนถึงเวลายื่นรายการ หรือประเมินภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้

5 หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากรก่อนปีภาษี 2555

ตั้งแต่ปีภาษี 2490 เป็นไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี²⁵ และปีภาษี 2529 เพิ่มหลักเกณฑ์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา ม.57 เบญจ ได้บัญญัติไว้ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยา โดยมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

5.1 หลักเกณฑ์การถือเงินได้ของภริยาเป็นของสามี

5.1.1 ต้องเป็นคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมาย

โดยทั่วไปการกำหนดความหมายของคู่สมรสตามกฎหมายภาษีจะสอดคล้องกับความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยครอบครัว คือต้องเป็นคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายตามเงื่อนไขที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดไว้ การสมรสเป็นสัญญาที่ชายหญิงตกลงอยู่กินกันฉันสามีภริยา กฎหมายไทยวางหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการสมรสไว้ตามประมวลกฎหมาย

²⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติว่า “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

ถ้าเห็นสมควรเจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระ และอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีภริยาอยู่ต่างห้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน”

แพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 โดยในเบื้องต้นได้จำกัดเพศและจำนวนบุคคลที่จะเข้าทำสัญญาสมรสว่าต้องเป็นบุคคลต่างเพศเพียง 2 คนเท่านั้น และวางเงื่อนไขการสมรสไว้หลายประการ โดยบัญญัติไว้ตั้งแต่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1448 ถึงมาตรา 1460 ซึ่งหากการสมรสที่ไม่เป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายย่อมได้รับผลตามที่กฎหมายกำหนด ดังนั้นกรณีบุคคลมีความสัมพันธ์กันในลักษณะเช่นเดียวกับคู่สมรสตามกฎหมาย ได้แก่ ความสัมพันธ์ระหว่างชายหญิงใช้ชีวิตร่วมกันโดยมิได้สมรสตามกฎหมาย หรือความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลเพศเดียวกัน จึงไม่ถือว่าอยู่ในความหมายของคู่สมรสตามกฎหมาย²⁶

5.1.2 สามีภริยาต้องอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว

หลักเกณฑ์ตามมาตรา 57 ตรี ถือการอยู่ร่วมกันของสามีและภริยาเป็นสาระสำคัญเกี่ยวกับภาระภาษีเงินได้ของสามีภริยา กล่าวคือหากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี แต่ในกรณีที่สามีและภริยามิได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีก็สามารถแยกยื่นแบบแสดงรายการต่างหากจากกันได้ ซึ่งในการพิจารณาว่า “สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว” หรือไม่ เป็นปัญหาที่ต้องพิจารณาตามข้อเท็จจริง คือต้องอยู่ร่วมกันจริงๆ ถ้าต่างคนต่างแยกกันอยู่โดยเด็ดขาด แม้ความเป็นสามีภริยาจะยังคงมีอยู่ตามกฎหมายก็ตาม ก็ไม่ถือว่าอยู่ร่วมกันตามความหมายของมาตรานี้ ส่วนปัญหาว่าสามีภริยาต่างคนต่างแยกกันอยู่โดยเด็ดขาด หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวตามมาตรา 57 ตรี วรรคท้ายนั้น เป็นปัญหาข้อเท็จจริง²⁷ ที่จะต้องพิสูจน์กันต่อไป

5.1.3 สามีภริยาต้องต่างฝ่ายต่างมีเงินได้พึงประเมิน

มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับการยื่นแบบแสดงรายการของหน่วยเสียภาษีที่เป็นสามีภริยาในบางกรณีเท่านั้น กล่าวคือเฉพาะในกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ทั้งสองฝ่าย ถ้าภริยามิเงินได้ฝ่ายเดียวแล้วเงินได้ของภริยาไม่ถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีไม่มีหน้าที่ความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของสามี ซึ่งเท่ากับว่าภริยาต้องยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของตนเองไม่เกี่ยวกับสามี

อย่างไรก็ตาม ในประเด็นนี้มีแนวความเห็นที่ว่า มาตรา 57 ตรี ใช้บังคับกับการยื่นแบบแสดงรายการของหน่วยภาษีที่เป็นสามีภริยาทุกกรณี กล่าวคือ แม้ว่าภริยาจะมีเงินได้ฝ่ายเดียวก็ยังคงต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี สามีจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามของสามีทุกกรณี²⁸

สำหรับความเห็นของนักปฏิบัติส่วนใหญ่ของไทยเห็นว่า มาตรา 57 ตรี ใช้เฉพาะกรณีที่สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้เท่านั้น ตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542²⁹ วินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคแรก เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับเฉพาะในกรณีที่

²⁶ ญัฐพล จันทศิริภาส. (2551) “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส” วิทยานิพนธ์ สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 12.

²⁷ มติ กพอ. ครั้งที่ 10/2517 วันที่ 15 สิงหาคม 2517 ระเบียบวาระที่ 3

²⁸ ญัฐพล จันทศิริภาส. เรื่องเดิม. หน้า 138.

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542

สามีและภริยาต่างมีเงินได้โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่หากภริยาเป็นผู้มีเงินได้พึงประเมิน ส่วนสามีไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาก็ไม่อยู่ในบังคับให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีที่สามีจะต้องรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคแรกแต่อย่างใด เมื่อสามีของโจทก์ไม่มีเงินได้พึงประเมินและไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีประกอบกับไม่มีเลขประจำตัวผู้เสียภาษี จึงไม่อาจนำบทบัญญัติในมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับได้ กรณีจึงต้องเป็นไปตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก ที่กำหนดให้บุคคลทุกคนมีหน้าที่ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับเกิน 60,000 บาท ในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ปรากฏว่าโจทก์เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นเงินประมาณ 4 ล้านบาทเศษ โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อโจทก์ไม่ได้ยื่นรายการและชำระภาษี เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินให้โจทก์ชำระภาษี พร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้ การประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ชอบแล้ว

5.2 ผลทางกฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี³⁰

5.2.1 ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง ในกรณีสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

เช่น ก. กับ ข. จดทะเบียนสมรสเป็นสามีภริยากันโดยถูกต้องตามกฎหมายเมื่อเดือนพฤศจิกายน 2542 ในปี 2544 บุคคลทั้งสองอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ก. ซึ่งเป็นสามีมีเงินได้จากเงินเดือนรวมทั้งปี 1,000,000 บาท ส่วน ข. ซึ่งเป็นภริยามีเงินได้จากกิจการร้านเสริมสวย รวมทั้งปี 500,000 บาท ดังนั้นเงินได้จำนวน 500,000 บาท นี้ถือเป็นเงินได้ของ ก. และ ก. มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง

5.2.2 สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี

บุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี เว้นแต่กรณีดังจะกล่าวต่อไปนี้กฎหมายกำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีไว้เป็นพิเศษคือสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

กรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้แต่ความเป็นสามีภริยามิได้อยู่ตลอดปีภาษีคือ สมรสระหว่างปี จดทะเบียนการหย่า หรือตายจากกันระหว่างปีภาษี สามีภริยาที่ต่างฝ่ายต่างมีเงินได้แต่ละฝ่ายมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีตามส่วนเงินได้ของตนในปีภาษีนั้น แต่ถ้าสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (การที่สามีภริยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวยังถือว่าอยู่ร่วมกัน) ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมิน

³⁰ กัมปนาท บุญรอด. (2552, ธันวาคม). “ประเด็นทางภาษีเงินได้ของสามีและภริยา.” สรรพากรสารัน, 56, 12. หน้า 26-28.

ของภริยาที่มีใช้เงินเดือน ค่าจ้าง ตามมาตรา 40 (1) เป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีที่ค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน ให้ภริยาร่วมกับผิดในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง

ถ้าสามีหรือภริยาที่มีความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน ก็ให้ทำโดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกยื่นรายการนั้นไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด ตามมาตรา 57 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ถ้าเห็นสมควรเจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภริยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภริยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ตามมาตรา 57 ตรี วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้ ถ้ามีเงินได้อื่นของภริยาเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ในกรณีที่ภริยาประสงค์จะแยกคำนวณภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนในส่วนของตนตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

ก) นาย ส. ได้จดทะเบียนสมรสกับนาง ท. เมื่อพ.ศ. 2492 ต่อมา พ.ศ. 2496 ได้จดทะเบียนสมรสกับนาง ศ. โดยไม่ได้หย่าขาดกับนาง ท. แต่นาย ส. กับนาง ท. ได้แยกกันอยู่มาตลอดและยังไม่มีคำพิพากษาให้การสมรสของนาย ส. กับ นาง ศ. เป็นโมฆะ

การที่นาง ท. ได้แยกกันอยู่กับสามีโดยเด็ดขาดมาตั้งแต่ปีพ.ศ. 2496 แม้ว่าเป็นสามีภริยาจะยังมีอยู่ตามกฎหมายก็ตาม ก็ถือไม่ได้ว่าอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ถือไม่ได้ว่าเงินได้ของนาง ท. เป็นเงินได้ของสามี ดังนั้น นาย ส. ไม่ต้องรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้ของนาง ท. ฉะนั้น นาง ท. จึงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเองตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร

ข) สามีสัญชาติไทยสมรสกับภริยาสัญชาติเยอรมันที่ประเทศจีนฮ่องกง โดยทำพิธีตามกฎหมายประเทศจีนฮ่องกง จึงเป็นการสมรสที่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 1459 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนการทำสัญญากันไว้ในเรื่องทรัพย์สินเป็นพิเศษก่อนสมรสตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากมีผลให้ถึงกับไม่ต้องปฏิบัติตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นในปีที่ความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี สามีจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง และหากจะยื่นรายการแยกกันก็ทำได้โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในกำหนดเวลาให้ยื่นรายการ แต่การแยกยื่นรายการนั้นจะต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงตามนัยมาตรา 57 ตรี วรรคสอง ทั้งนี้ เว้น

แต่ภริยาจะใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีก็ได้ตามมาตรา 57 เบญจ วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

5.3 ข้อยกเว้น

ข้อยกเว้นประการสำคัญของหลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรพิจารณาได้ดังนี้

ประการที่ 1 พิจารณาได้ตามมาตรา 57 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร³¹ คือ

- (1) สามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นแบบแสดงรายการแยกกัน
- (2) ต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาที่กำหนดให้ยื่นแบบแสดง

รายการ

- (3) เมื่อแยกกันยื่นรายการแล้วต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป

ประการที่ 2 พิจารณาได้ตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร³² คือ

(1) ภริยามีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว

- (2) แม้ภริยาจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วย

(3) ภริยาจะแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีก็ได้

กล่าวคือ กรณีสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้ ตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

5.4 การคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภริยา

หลักการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น จะคำนวณจากเงินได้พึงประเมินของแต่ละคน โดยถือหลักว่าเงินได้พึงประเมินที่บุคคลใดได้รับย่อมเป็นของบุคคลนั้น และให้บุคคลนั้นเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้พึงประเมินของตน ส่วนหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและ

³¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคสอง บัญญัติว่า “ ถ้าสามีหรือภริยามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาที่กำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงอย่างไร ”

³² ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ บัญญัติว่า “ ถ้าภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้ ”

ภரியานั้น กฎหมายภาษีอาจกำหนดให้ใช้หน่วยภาษีบุคคล หรือหน่วยภาษีคู่สมรส ซึ่งการคำนวณภาษีของแต่ละหน่วยภาษีนี้อาจแบ่งได้เป็น 3 หลักใหญ่ ดังนี้

5.4.1 หลักการรวมเงินได้

การคำนวณภาษีตามหลักการนี้สามีและภริยาต้องรวมเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่างหาได้เข้าด้วยกัน การคำนวณภาษีก็ให้คำนวณโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินรวมหลังจากหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว

การคำนวณภาษีโดยใช้หลักการรวมเงินได้นี้ มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ยังมิได้สมรส วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ประเทศไทยใช้อยู่เป็นการจัดเก็บภาษีโดยถือว่าคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีหนึ่งหน่วย และเป็นวิธีการที่ทำให้สามีและภริยาซึ่งมีเงินได้ทั้งสองฝ่ายต้องมีภาระภาษีสูงขึ้น อันเป็นผลมาจากการรวมเงินได้ของสามีและภริยาทำให้ฐานภาษีสูงขึ้นจึงต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีที่ใช้อัตราก้าวหน้า

5.4.2 หลักการแยกเงินได้

หลักการนี้กำหนดว่า การคำนวณภาษีของสามีและภริยานั้นให้กระทำแยกกัน ฝ่ายใดมีรายได้เท่าใดก็เสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเฉพาะเงินได้ของตน โดยมีต้องนำเอาเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งมาเกี่ยวข้อง การหักค่าใช้จ่ายคงเป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะเป็นผู้มีเงินได้ สำหรับการหักค่าลดหย่อนนั้นให้สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเอง แต่ละฝ่ายไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของคู่สมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรคงเป็นไปตามสิทธิที่กฎหมายกำหนด

โดยหลักการแล้วการใช้หลักการแยกเงินได้จะไม่ทำให้ภาระภาษีของบุคคลต้องเพิ่มขึ้นหรือลดลงเพราะการสมรส

5.4.3 หลักการเฉลี่ยเงินได้

หลักการนี้กำหนดว่า ในกรณีที่ทั้งสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ให้รวมเงินได้ของสามีและภริยาเข้าด้วยกันแล้วแยกออกเป็นสองส่วนเท่าๆ กัน ก่อนคำนวณภาษีตามอัตรา เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้ว จึงกลับคูณเงินจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่ง หลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ ทำให้สามีและภริยาเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้เพราะก่อนที่จะคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้านั้น จำนวนเงินได้พึงเสียภาษีได้ถูกหารด้วย 2 ไปแล้ว ดังนั้นภาษีที่ต้องเสียจึงตกอยู่ในอัตรารต่ำกว่าการรวมเงินได้เข้าด้วยกันแม้ว่าจะกลับคูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ด้วย 2 ก็ยังทำให้ยอดรวมภาษีที่ต้องเสียต่ำอยู่

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร

ในเรื่องที่เกี่ยวกับประมวลรัษฎากรนี้ ศาลรัฐธรรมนูญได้เคยมีคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน พ.ศ. 2545 เป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย กรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชน มาตรา 30 ซึ่งเป็นบทบัญญัติว่าด้วยหลักความเสมอภาคและมาตรา 80 ซึ่งกำหนดแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐให้รัฐต้องส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชายและเสริมสร้างความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว หรือไม่

โดยศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้ว เห็นว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และ มาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 สรุปแต่ละประเด็น ได้ดังนี้

ในคำวินิจฉัยดังกล่าวในประเด็นแรกที่ว่ามาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 30 หรือไม่ นั้น ตุลาการศาลรัฐธรรมนูญไม่ได้มีมติเป็นเอกฉันท์ ในกรณีนี้มีตุลาการที่เป็นเสียงข้างน้อยจำนวน 6 ท่าน³³ เห็นว่ามาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อมาตรา 30 โดยให้เหตุผลโดยสรุปว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติให้อาเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี เป็นการบัญญัติให้เพิ่มภาระให้ฝ่ายสามีต้องเสียภาษีมากขึ้น ทั้งอาจเป็นผลให้สามีต้องเสียภาษีแบบก้าวหน้าเพิ่มขึ้นหลายชั้น หลายระดับ จึงเห็นว่ามีผลเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมโดยเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศและสถานะความเป็นสามีภริยาของบุคคล เป็นการไม่ให้ความเสมอภาคกันไม่เท่าเทียมกันระหว่างชายและหญิง ซึ่งขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญมาตรา 30

ในประเด็นที่สองที่ว่ามาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 29 หรือไม่นั้น โดยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญจำนวน 13 ท่าน เห็นว่าไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ส่วนอีกสองท่านเห็นว่า³⁴ เมื่อวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 ประเด็นที่หนึ่งแล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นนี้

ในประเด็นที่สามที่ว่า มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 80 หรือไม่นั้น โดยตุลาการศาลรัฐธรรมนูญจำนวน 11 ท่าน เห็นว่าไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตรา 80 ส่วนที่เหลืออีก 4 ท่าน³⁵ เห็นว่า เมื่อวินิจฉัยในประเด็นที่หนึ่งแล้วว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยในประเด็นนี้

ซึ่งในกรณีนี้ผู้เขียนเห็นว่า แม้ว่าศาลรัฐธรรมนูญจะมีคำวินิจฉัยว่าไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญก็ตามก็เป็นเพียงในทางนิตินัย แต่ในทางปฏิบัติยังมีปัญหาอยู่ในหลายกรณี และมีได้หมายความว่าบทบัญญัติของมาตรา 57 ตรี จะอยู่บนพื้นฐานของหลักความเป็นธรรมหรือหลักยุติธรรม ซึ่งเป็นหลักการที่สำคัญของลักษณะภาษีอากรที่ดี แม้ว่าจะกำหนดช้อยกเว้นให้ภริยาสามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีสำหรับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานต่างหากจากสามีได้โดยมิต้องถือว่าเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 เบญจ แต่ก็ยังไม่สามารถลดภาระภาษีได้ทั้งหมดเพราะในหลักการของมาตรา 57 เบญจ นั้น ภริยาสามารถแยก

³³ คำวินิจฉัยส่วนตนของนายจิระ บุญพจนสุนทร, นายศักดิ์ เตชาชาญ, นายสุจิต, บุญบงการ, นายสุจินดา ยงสุนทรนายอนันต์ เกตุวงศ์ และนายอมร รักษาสัตย์ ในคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545.

³⁴ คำวินิจฉัยส่วนตนของนายศักดิ์ เตชาชาญ และนายสุจินดา ยงสุนทร ในคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545.

³⁵ คำวินิจฉัยส่วนตนของนายศักดิ์ เตชาชาญ, นายสุจินดา ยงสุนทร, นายอนันต์ เกตุวงศ์ และนายอมร รักษาสัตย์ ในคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545.

คำนวณได้เฉพาะเงินเดือนตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น ส่วนเงินได้ประเภทอื่นๆ ก็ยังคงถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี แห่งประมวลรัษฎากรเช่นเดิม ซึ่งจากการที่ผู้เขียน ได้วิเคราะห์ไว้ข้างต้นนั้นมีลักษณะเป็นไปโดยสอดคล้องกับคำวินิจฉัยส่วนตนของตุลาการเสียงข้าง น้อยซึ่งได้วินิจฉัยไว้แล้วในคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญดังกล่าว

6. หลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาตามประมวลรัษฎากร ตั้งแต่ปีภาษี 2555

ตั้งแต่ปีภาษี 2555 ในเรื่องเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและ ภริยา เป็นไปตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 57 ฉ ได้บัญญัติไว้ “ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและ ภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วง มาแล้วตามมาตรา 56 ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือ ภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่าย ตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและ เสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดย มิให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระ

สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น เมื่อได้เลือกยื่นรายการ ตามวรรคสองและวรรคสามในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้น ตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว”

โดยสรุปมีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

6.1 การยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ สำหรับปีภาษี 2555 เป็นต้นไป
มี 2 แบบหลัก คือ

6.1.1 การยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกัน

- 1) สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีในนามตนเอง
- 2) สำหรับเงินได้พึงประเมินที่ไม่อาจแยกได้ว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละ ฝ่ายจำนวนเท่าใด

ก. ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ข. เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร จะเลือกแบ่งเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้แบ่งเป็นของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ค. เมื่อมีภาษีอากรค้างเกิดขึ้นของฝ่ายใด อีกฝ่ายหนึ่งไม่ต้องร่วมรับผิดชอบ เมื่อได้เลือกตาม 1) หรือ 2) แล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นหากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการในปีภาษีเดียวกัน จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีก่อน

6.1.2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน สามีและภริยาอาจเลือกยื่นรายการและเสียภาษีโดยเลือกเอาเงินได้ทุกรายการไปรวมกันและยื่นเสียภาษีในนามของฝ่ายใด ฝ่ายหนึ่งหรือจะเลือกแยกเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ยื่นรายการและ เสียภาษีในนามของตนเองก็ได้ ซึ่งกรณีนี้ เมื่อมีภาษีอากรค้างต้องร่วมรับผิดชอบร่วมกัน โดยวิธีการยื่นมีรายละเอียดดังนี้

วิธีที่ 1 การยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันทั้งหมด ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของภริยาเป็นเงินได้ของสามีหรือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของสามีเป็นเงินได้ของภริยา

วิธีที่ 2 การเลือกยื่นรายการและเสียภาษีรวมกันบางส่วน ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่ายให้แยกยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเองก็ได้

เมื่อได้เลือกยื่นรายการและเสียภาษีวิธีใดวิธีหนึ่งแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้น หากมีการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการในปีภาษีเดียวกัน จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีก่อน

สรุปวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี มี 5 วิธี ดังนี้

- (1) แยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วยภาษีโดยเด็ดขาด
- (2) ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของสามี
- (3) ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของภริยา
- (4) ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของสามี
- (5) ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของภริยา

6.2 การหักค่าใช้จ่าย ให้สามีหรือภริยาต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามอัตราที่กำหนดไว้สำหรับเงินได้แต่ละประเภท (ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีที่ไม้อาจแยกได้ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ซึ่งสามีและภริยาได้แบ่งเงินได้ตาม 5.1.1 ; 2) และเงินได้พึงประเมินประเภทดังกล่าวกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรได้นั้น ให้สามีและภริยาเฉลี่ยค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของ เงินได้พึงประเมินที่ได้แบ่งเป็นของแต่ละฝ่าย

6.3 การหักลดหย่อน ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร

6.3.1 การหักลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้ และสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47 (1) (ก) และ (ข) แห่งประมวลรัษฎากร

1) กรณีผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนส่วนตัวได้ 30,000 บาท และหักลดหย่อนสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้อีก 30,000 บาท

2) กรณีผู้มีเงินได้ทั้งสองฝ่าย

ก. แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนส่วนตัวได้ 30,000 บาท แต่จะหักลดหย่อนสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้อีกไม่ได้

ข. เลือกยื่นรายการและเสียภาษี

วิธีที่ 1 กรณีถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนส่วนตัวได้ 30,000 บาท และหักลดหย่อนสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

วิธีที่ 2 กรณีถือเอาเงินได้ตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่าย แยกยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง ให้ผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนส่วนตัว ฝ่ายละ 30,000 บาท แต่จะหักลดหย่อนสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้อีกไม่ได้

6.3.2 การหักลดหย่อนบุตรและการหักลดหย่อนการศึกษาบุตร ตามมาตรา 47 (1) (ค) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร

1) กรณีผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้สามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้หักลดหย่อนบุตรได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท สำหรับบุตร 1 คน

2) กรณีผู้มีเงินได้ทั้งสองฝ่าย

ก. แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน ให้สามีและภริยาผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนบุตรได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท สำหรับบุตร 1 คน

ข. เลือกยื่นรายการและเสียภาษี

วิธีที่ 1 กรณีถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรรวมกันได้ 30,000 บาท และการศึกษาบุตร 4,000 บาท สำหรับบุตร 1 คน

วิธีที่ 2 กรณีถือเอาเงินได้ตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่าย แยกยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง ให้ผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนสำหรับบุตรได้ 15,000 บาท และการศึกษาบุตร 2,000 บาท สำหรับบุตร 1 คน

6.3.3 การหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ตามมาตรา 47 (1) (ซ) แห่งประมวลรัษฎากร

1) กรณีมีเงินได้ฝ่ายเดียว สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างกู้ยืม ให้ฝ่ายที่มีเงินได้หักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้เฉพาะส่วนของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

ถ้าสามีหรือภริยามีเงินได้ฝ่ายเดียวและร่วมกันกู้ยืม ให้สามีหรือภริยาฝ่ายที่มีเงินได้หักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

2) กรณีมีเงินได้ทั้งสองฝ่าย

ก. แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากกัน

กรณีที่ 1 ถ้ากู้ยืมฝ่ายเดียว สามีหรือภริยาฝ่ายที่กู้ยืมสามารถหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

กรณีที่ 2 ถ้าร่วมกันกู้ยืม ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมได้ กึ่งหนึ่งของจำนวนที่จ่ายจริงแต่รวมกันไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

กรณีที่ 3 ถ้าต่างฝ่ายต่างกู้ยืม ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

กรณีที่ 4 ถ้าต่างฝ่ายต่างมีสิทธิหักลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมอยู่ก่อนแล้ว ต่อมาสมรสกัน ให้ต่างฝ่ายต่างยังคงหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมส่วนของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ทั้งนี้ ไม่ว่าความเป็นสามีภริยาจะได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ก็ตาม

ข. เลือกยื่นรายการและเสียภาษี โดยสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างกู้ยืม

วิธีที่ 1 กรณีถือเอาเงินได้พึงประเมินทั้งหมดของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของตนตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท และส่วนของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

วิธีที่ 2 กรณีถือเอาเงินได้ตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของภริยาเป็นเงินของสามี หรือเอาเงินได้ทั้งหมดตามมาตรา 40 (2) - (8) แห่งประมวลรัษฎากร ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ของแต่ละฝ่าย แยกยื่นรายการและเสียภาษีในนามของตนเอง ให้ผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนสำหรับดอกเบี้ยเงินกู้ยืมในส่วนของตนได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท

6.3.4 กรณีรายการลดหย่อนใดที่มีสิทธิหักได้เพิ่มขึ้น (ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้เท่าที่จ่าย) ผู้มีเงินได้ยังคงหักลดหย่อนได้เช่นเดิม เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมมีสิทธิหักลดหย่อนได้รวม 100,000 บาท (ลดหย่อน 10,000 บาท และยกเว้นภาษีอีก 90,000 บาท) เบี้ยประกันชีวิตมีสิทธิหักลดหย่อนได้รวม 100,000 บาท (ลดหย่อน 10,000 บาท และยกเว้นภาษีอีก 90,000 บาท) ซึ่งจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในแต่ละกรณี

สำหรับการหักลดหย่อนรายการอื่นนอกเหนือจากที่กล่าวข้างต้น เช่น เบี้ยประกันชีวิต กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ กองทุนประกันสังคม ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา เป็นต้น ผู้มีเงินได้ยังคง มีสิทธิหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดิม



บทที่ 4

ศึกษาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามี และภริยาตามประมวลรัษฎากร

1 หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร สอดคล้องกับหลัก รัฐธรรมนูญหรือกฎหมายมหาชน

1.1 หลักรัฐธรรมนูญ

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายลำดับรองจากรัฐธรรมนูญ จึงไม่อาจขัดหรือแย้งกับ บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ดังนั้น การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรไม่ใช่ฝ่ายนิติบัญญัติหรือฝ่ายบริหาร จะกระทำได้โดยปราศจากขอบเขต หากกฎหมายภาษีอากรนั้นไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ สิทธิขั้นพื้นฐานมักจะถูกหยิบยกขึ้นมาให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาว่า กฎหมายภาษีอากรขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่ เช่น ความเสมอภาค สิทธิที่จะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ภายใต้กฎหมาย สิทธิที่เกี่ยวกับสถาบันครอบครัว ก็จะมีข้อโต้แย้งว่า กฎหมายภาษีอากรลดทอนสิทธิดังกล่าว เป็นคดีขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญด้วย

1.1.1 ปัญหากฎหมายภาษีอากรกับความชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ

ประเทศเยอรมันนี

- ศาลรัฐธรรมนูญเคยตัดสินสิทธิตามรัฐธรรมนูญเยอรมันที่ให้บุคคลมีสิทธิเท่าเทียมกันนั้น หมายความว่าถึงความเท่าเทียมกันในเรื่องการเสียภาษีอากรของบุคคลที่อยู่ในสถานะเดียวกันหรือคล้ายคลึงกันด้วย

- ศาลรัฐธรรมนูญเคยตัดสินว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรซึ่งจำกัดสิทธิในการหักค่าลดหย่อนในการเลี้ยงดูตามที่จำเป็นขัดต่อรัฐธรรมนูญเนื่องจากไม่เป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของบุคคล

- ศาลรัฐธรรมนูญเคยตัดสินว่า กฎหมายภาษีเงินได้ที่มิบบทบัญญัติให้รวมเงินได้ของสามีกับภริยาเข้าด้วยกัน ซึ่งจะทำให้เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า หากบุคคลทั้งสองนั้นถูกเก็บภาษีต่างหากจากกัน ขัดต่อรัฐธรรมนูญ ที่คุ้มครองเรื่องการสมรสและครอบครัว ซึ่งกรณีเดียวกันนี้เป็นปัญหาขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญของประเทศไทยเช่นเดียวกัน

ประเทศอิตาลี

- นำหลักความสามารถในการเสียภาษีไปบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ซึ่งศาลรัฐธรรมนูญเคยตัดสินว่า บทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดให้คู่สมรสต้องยื่นแบบและเสียภาษีรวมกันเป็นหน่วยภาษีเดียวกันขัดต่อรัฐธรรมนูญ ของประเทศอิตาลี ที่บัญญัติว่า “บุคคลทุกคน

จำต้องช่วยเหลือด้านค่าใช้จ่ายของรัฐตามสัดส่วนทุนหรือทรัพยากรที่บุคคลเหล่านั้นมีอยู่” ซึ่งบทบัญญัติลักษณะเดียวกันนี้ เป็นปัญหาขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญของประเทศไทยเช่นเดียวกัน

1.1.2 ปัญหากฎหมายภาษีอากรกับความชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ ที่เกิดขึ้นในประเทศไทย

ปัญหากฎหมายภาษีอากรกับความชอบด้วยบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญหรือไม่ เคยได้รับการพิจารณาจากศาลรัฐธรรมนูญของไทย ซึ่งประเด็นปัญหาบทบัญญัติมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีคดีขึ้นสู่ศาลรัฐธรรมนูญ เป็น 2 คดี คือ

1) คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน พ.ศ. 2545¹

เรื่อง ศาลภาษีอากรกลางส่งคำโต้แย้งของโจทก์ (นายราเชนทร์ เรืองทวีป) ในคดีหมายเลขดำที่ 229/2542

เพื่อให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาคำวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 264

(กรณีประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 หรือไม่)

(1) ความเป็นมาและข้อเท็จจริงโดยสรุป

ผู้ร้องเป็นโจทก์ยื่นฟ้องกรมสรรพากร เป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลาง โดยอ้างเหตุผลตามคำฟ้องว่าเจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรมีหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ผู้ร้องภาษีเงินได้ประจำปี 2540 และปี 2539 เพิ่มรวมเป็นเงิน 112,663 บาท และ 37,319 บาท โดยอ้างเหตุว่า ผู้ร้องต้องนำเงินได้ของภริยา ซึ่งเป็นรายได้อื่นที่มีไร่รายได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) มารวมคำนวณเป็นเงินได้ของผู้ร้อง ผู้ร้องได้ยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีดังกล่าวต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้วินิจฉัยให้ยกอุทธรณ์ของผู้ร้อง โดยให้เหตุผลว่าผู้ร้องเป็นสามีมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา(ภ.ง.ด.90) โดยนำเงินได้พึงประเมินของภริยา ซึ่งมีไร่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ที่ประสงค์แยกยื่นแบบแสดงรายการมารวมเป็นเงินได้ของผู้ร้องด้วย โดยให้ผู้ร้องเสียภาษีและเงินเพิ่มทั้งสองฉบับรวม 129,019.90 บาท การที่เจ้าพนักงานประเมินและคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรให้นำเงินได้ของภริยาผู้ร้องมารวมกับเงินได้ของผู้ร้อง รวมเป็นเงินได้ที่เอาไปคำนวณภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กับที่มาตรา 57 เบญจ ได้กำหนดให้ภริยาเท่านั้นที่มีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) โดยมีให้ถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี การไม่กำหนดให้สามีมีสิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหาก เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ด้วย จึงเป็นกฎหมายที่เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศ ผู้ร้องเห็นว่าบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจเป็นกฎหมายที่ทำให้บุคคลไม่เสมอกันในกฎหมาย และไม่ได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันทั้งทำให้ชายและหญิงมีสิทธิไม่เท่าเทียมกัน จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 และการที่รัฐจัดเก็บภาษีจากสามีและภริยา รวมเป็นหนึ่งหน่วยตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ทำให้ผู้สมรสต้องรับภาระ

¹ <http://www.rd.go.th/publish/19956.0.html>

เสียภาษีเพิ่มขึ้นย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้าง และพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว และความเข้มแข็งของชุมชน ไม่เป็นไปตามแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ กล่าวคือ เมื่อผู้ร้องและภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มมากขึ้น ผู้ร้องและภริยาก็ต้องทำให้ความเป็นสามีและภริยาล่มสุดลงเพื่อเสียภาษีอย่างบุคคลธรรมดาทั่วไปย่อมก่อให้เกิดปัญหาข้อกฎหมาย ปัญหาสังคม ปัญหาครอบครัว และบุตรจึงขัดขวางต่อการเสริมสร้าง และพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ จึงขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 80 และผู้ร้องเห็นว่ากฎหมายทั้งสองมาตราดังกล่าวเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญมาตรา 29 รับรองไว้ แต่บทบัญญัติทั้งสองมาตราดังกล่าวได้เปลี่ยนสิ่งที่เป็นสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพเสียแล้ว โดยเป็นการเลือกปฏิบัติเกี่ยวกับสถานะของบุคคล และเกี่ยวกับเพศทั้งเป็นปฏิบัติขัดขวางต่อการเป็นปึกแผ่นของครอบครัว จึงขัดต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29

ศาลภาษีอากรกลางพิเคราะห์คำร้องของครอบครัวของผู้ร้องแล้วเห็นว่า เป็นกรณีที่โต้แย้งว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ จึงขอให้กระทรวงยุติธรรมส่งข้อโต้แย้งของผู้ร้องมาเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย กระทรวงยุติธรรมจึงมีหนังสือส่งสำเนาสำนวนดังกล่าวมาเพื่อศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

(2) ประเด็นเบื้องต้น

มีประเด็นพิจารณาเบื้องต้นว่า ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญมาตรา 264 หรือไม่

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้ว เป็นกรณีที่ศาลภาษีอากรกลางส่งความเห็นตามทางกรมายังศาลรัฐธรรมนูญ เพื่อพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 264 จึงรับไว้พิจารณาวินิจฉัย

(3) ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาแล้ว มีประเด็นคำร้องที่ต้องพิจารณาวินิจฉัย ดังนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 หรือไม่

ประเด็นที่สอง ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 หรือไม่

ประเด็นที่สาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 80 หรือไม่

ประเด็นที่หนึ่ง และประเด็นที่สอง พิจารณารัฐธรรมนูญในส่วนที่เกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 29 และมาตรา 30 แล้ว รัฐธรรมนูญให้การคุ้มครองอย่างเท่าเทียมกันในสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญนี้รับรอง แต่ไม่ได้หมายความว่า สิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญนี้รับรองจะมีการจำกัดหรือเลือกปฏิบัติไม่ได้เลย เพราะมาตรา 29 และมาตรา 30 ได้มีการบัญญัติถึงการจำกัดสิทธิและเสรีภาพ และการเลือกปฏิบัติไว้ โดยการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขของมาตรา 29 คือ จะต้องเป็นกรณีที่รัฐธรรมนูยกกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็นเท่านั้น และจะต้องไม่กระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ ทั้งต้องใช้อย่างเป็นเหตุเป็นผลโดยไม่มีมุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีหนึ่งหรือแก่บุคคล

ใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ส่วนการเลือกปฏิบัติจะต้องเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมเท่านั้น จึงจะกระทำไม่ได้ตามมาตรา 30

พิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีแล้ว แม้เป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิในทรัพย์สินของบุคคล ตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา 84 วรรคหนึ่ง บัญญัติไว้ แต่การตรากฎหมายจำกัดในสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลก็สามารถทำได้ภายใต้เงื่อนไขที่รัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 48 วรรคหนึ่ง ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่รัฐสภาได้ตราขึ้น เพื่อเป็นการหารายได้สำหรับใช้ในการบริหารประเทศ โดยการจัดเก็บภาษีหลายประเภทรวมทั้งภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดา ตามที่รัฐธรรมนูญมาตรา 69 บัญญัติรับรองไว้ให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ประกอบกับรัฐธรรมนูญมาตรา 48 บัญญัติให้จำกัดสิทธิในทรัพย์สินของบุคคลได้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี จึงเป็นกฎหมายที่ตราขึ้นเฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี เป็นการกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภรรยา โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามี โดยกำหนดให้สามีและภรรยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และกำหนดให้ผู้เป็นสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีให้แก่รัฐ สำหรับหน่วยภาษีดังกล่าว แต่หากมีภาษีค้างชำระและภรรยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง ก็บัญญัติให้ภรรยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระสำหรับหน่วยภาษีนี้เช่นกัน ส่วนจะรับภาระภาษีเป็นจำนวนเท่าใดย่อมเป็นไปตามความสามารถในการเสียภาษีของสามีและภรรยา ตามบัญชีอัตราเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ ส่วนที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้สามีและภรรยาเสียภาษีต่างจากคนโสดเนื่องจากคนโสดกับสามีและภรรยามีเงื่อนไข และสาระสำคัญในการดำรงชีวิต รวมทั้งมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจที่ต่างกัน ประกอบกับเงินได้ของสามีและภรรยาที่ได้มาระหว่างการสมรสโดยทั่วไปจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน อีกทั้งในการคำนวณภาษีของสามีและภรรยา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้หักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายจากเงินได้พึงประเมินก่อนเหลือเท่าใดจึงเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ สำหรับอัตราภาษีเงินได้ย่อมขึ้นอยู่กับสภาพทางเศรษฐกิจและสังคม นโยบายการคลังและนโยบายภาษีอากรของประเทศ ซึ่งเป็นความรับผิดชอบของคณะรัฐมนตรี ภายใต้การควบคุมกำกับโดยรัฐสภา ซึ่งปรากฏว่าได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพิ่มค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนให้แก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคม และโดยที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ มีผลใช้บังคับกับสามีและภรรยาทั้งหมดที่เงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคสาม แม้ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภรรยา จะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สิน

ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และ มาตรา 30

พิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ แล้วเป็นบทยกเว้นของมาตรา 57 ตรี และมีได้เป็นบทบังคับแต่อย่างใด เพียงแต่ให้สิทธิภริยาที่แยกยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรงของหญิงผู้เป็นภริยาเท่านั้น ซึ่งสิทธิดังกล่าวย่อมเป็นประโยชน์ทั้งสามีและภริยา มิได้เป็นประโยชน์แก่ภริยาแต่ฝ่ายเดียว ประกอบกับเป็นกฎหมายที่ใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไป จึงไม่ใช่กฎหมายที่เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องเพศหรือสถานะของบุคคล ทั้งยังเป็นกฎหมายเฉพาะเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญ มาตรา 69 กำหนดไว้เท่าที่จำเป็น โดยมีได้กระทบกระเทือนต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพของสามีหรือภริยาแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และมาตรา 30

ประเด็นที่สาม พิจารณารัฐธรรมนูญ มาตรา 80 แล้ว เป็นบทบัญญัติในหมวดนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ เป็นบทบัญญัติที่มีไว้เป็นแนวทางในการตรากฎหมาย และกำหนดนโยบายในการบริหารราชการแผ่นดินอยู่ในความควบคุมของรัฐสภา ส่วนประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ บัญญัติขึ้นเพราะความจำเป็นเพื่อการจัดเก็บภาษีเป็นหารายได้เข้ารัฐสำหรับใช้ในการบริหารประเทศที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หากว่าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ผ่านมา นั้น เนื่องจากสามีและภริยาเป็นครอบครัวถือเป็นหน่วยทางสังคมและเศรษฐกิจเงินได้ของสามีหรือภริยาที่ได้มาระหว่างการสมรสปกติจะถือเป็นสินสมรส และบุคคลในครอบครัวเป็นผู้รับประโยชน์จากเงินได้นั้นร่วมกัน เมื่อเงินได้ของสามีและภริยามีภาระภาษีประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี จึงกำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีจากหน่วยภาษีดังกล่าวโดยให้เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของรัฐ แต่ได้กำหนดทางเลือกไว้ว่าภริยาอาจยื่นเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ หากมีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) คือเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ค่าเช่าบ้าน ฯลฯ สำหรับบัญชีอัตราภาษีเงินได้ที่เป็นอัตราภาษีก้าวหน้า นั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดตามความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลและใช้บังคับเป็นการทั่วไปแก่คนโสดและคู่สามีและภริยาทุกคน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมดังที่ได้วินิจฉัยไว้แล้ว ด้วยเหตุผลดังกล่าว ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ได้ขัดขวางต่อการส่งเสริมความเสมอภาคของหญิงและชาย หรือขัดขวางต่อการเสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัวและความเข้มแข็งของชุมชน ดังนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 80

(4) ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

ด้วยเหตุผลดังกล่าว ศาลรัฐธรรมนูญจึงวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80

2) คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 วันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2555

เรื่อง ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ

มาตรา 245 (1) ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 หรือไม่

(1) ความเป็นมาและข้อเท็จจริงโดยสรุป

ผู้ตรวจการแผ่นดิน ผู้ร้องเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญมาตรา 245 (1) ข้อเท็จจริงตามคำร้องและเอกสารประกอบ สรุปได้ว่า ผู้ร้องได้รับหนังสือร้องเรียนจากสมาคมบัณฑิตสตรีทางกฎหมายแห่งประเทศไทยในพระบรมราชินูปถัมภ์ที่มีข้อสรุปจากการเสวนาเรื่อง “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีหญิงมีสามี” ว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ซึ่งบัญญัติให้การเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี และบัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ไม่ว่าจะจะมีเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นด้วยหรือไม่สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี นั้น เป็นบทบัญญัติที่ทำให้สามีภริยาในกรณีที่ภริยาไม่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าภริยาของสามีภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และยังทำให้หญิงมีสามีซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ต้องเสียภาษีสูงกว่าหญิงโสดที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) เช่นเดียวกัน เนื่องจากอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปัจจุบันเป็นอัตราก้าวหน้า บทบัญญัติทั้งสองมาตราจึงมีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญและเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังการสมรสตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 และไม่มีเหตุจำเป็นที่จะจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 ผู้ร้องเรียนจึงส่งเรื่องให้ผู้ร้องเสนอเรื่องขอให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245 (1)

ผู้ร้องได้มีหนังสือถึงกรมสรรพากรเพื่อขอให้ชี้แจงข้อเท็จจริงและส่งเอกสารหลักฐานประกอบการพิจารณาเรื่องร้องเรียน ซึ่งกรมสรรพากรชี้แจงสรุปความได้ว่า ศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 เมื่อวันที่ 12 กันยายน 2545 ว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 ซึ่งคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันองค์กรอื่นของรัฐ ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 216 อย่างไรก็ตาม ปัจจุบันกรมสรรพากรอยู่ระหว่างการศึกษเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยา เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมอันเป็นเจตนารมณ์ในการบังคับใช้ประมวลรัษฎากร ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481

ผู้ร้องเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี บัญญัติให้นำเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากตอนที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มีการสมรส ประกอบกับมาตรา 57 เบญจ บัญญัติให้เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม

มาตรา 57 ตรี ทำให้สามมีภริยาที่ภริยาประกอบอาชีพที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ไม่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 57 เบญจ ทำให้สามมีภริยาที่ภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ไม่ได้รับความเป็นธรรม ถือเป็นกรทบทกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี และยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมระหว่างหญิงโสดและหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) และระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) อีกด้วย ซึ่งการที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ บัญญัติให้นำเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น เป็นแนวคิดที่อยู่บนหลักแห่งความเป็นใหญ่และเป็นหัวหน้าครอบครัวของสามีในอดีต แนวความคิดนี้ได้เปลี่ยนแปลงไป โดยในปัจจุบันหญิงหรือภริยามีบทบาทในการประกอบวิชาชีพอิสระและมีบทบาทในครอบครัวมากขึ้น เงินได้พึงประเมินที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของภริยา เช่น วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (6) ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและความรู้ความสามารถของภริยาเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) จึงไม่มีเหตุผลใดที่จะต้องบัญญัติให้ภริยาแยกยื่นรายการและแยกเสียภาษีได้แต่เฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น ดังนั้น ผู้ร้องเห็นว่า ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 โดยสร้างความไม่เป็นธรรมด้านภาระภาษีและเป็นการทบทกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบอาชีพของหญิงมีสามี รวมทั้งเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้โดยไม่จำเป็นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 และยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล โดยมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่นตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคสี่ ผู้ร้องจึงเสนอเรื่องพร้อมความเห็นว่าเป็นการขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30

(2) ประเด็นเบื้องต้น

ศาลรัฐธรรมนูญมีอำนาจรับคำ ร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัยตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245 (1) หรือไม่ เห็นว่า การที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน 2545 วินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรีและมาตรา 57 เบญจ ไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 80 โดยให้ถือเป็นเด็ดขาด มีผลผูกพันรัฐสภา คณะรัฐมนตรี ศาล และองค์กรอื่นของรัฐตามรัฐธรรมนูญมาตรา 216 วรรคห้า แต่คำวินิจฉัยดังกล่าวไม่มีผลผูกพันศาลรัฐธรรมนูญ หากมีผู้ยื่นคำร้องกลับมาให้พิจารณาใหม่ โดยมีข้อเท็จจริงและประเด็นที่เป็นสาระสำคัญเพิ่มเติมจากเดิมที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยไว้ ศาลรัฐธรรมนูญย่อมมีอำนาจรับเรื่องหรือประเด็นดังกล่าวไว้พิจารณาอีกได้ตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 215 ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความถูกต้องและเป็นธรรม สำหรับคำร้องนี้เป็นกรณีที่ผู้ตรวจการแผ่นดินเสนอเรื่องพร้อมความเห็นให้ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57

เบญจ มีปัญหาเกี่ยวกับความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 หรือไม่ โดยเนื้อความในคำร้องมีข้อเท็จจริงและประเด็นแตกต่างไปจากประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญเคยมีคำวินิจฉัยไว้ กรณีจึงเป็นไปตามรัฐธรรมนูญ มาตรา 245 (1) ประกอบข้อกำหนดศาลรัฐธรรมนูญว่าด้วยวิธีพิจารณาและการทำคำวินิจฉัย พ.ศ. 2550 ข้อ 17 (18) ศาลรัฐธรรมนูญจึงมีคำสั่งรับคำร้องนี้ไว้พิจารณาวินิจฉัย

(3) ประเด็นที่ศาลรัฐธรรมนูญพิจารณาวินิจฉัย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ประกอบมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30 หรือไม่

(4) ผลคำวินิจฉัยของศาลรัฐธรรมนูญ

รัฐธรรมนูญ มาตรา 29 มาตรา 30 และมาตรา 43 เป็นบทบัญญัติในหมวด 3 ว่าด้วยสิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย โดยมาตรา 29 เป็นบทบัญญัติที่คุ้มครองและรับรองว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และการจำกัดสิทธิและเสรีภาพจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้ โดยกฎหมายดังกล่าวต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) เป็นบทบัญญัติที่จำแนกเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ ไว้ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากพิจารณาบทบัญญัติเฉพาะประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ไม่มีข้อความใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการกระทบกระเทือนหรือจำกัดเสรีภาพในการประกอบกิจการหรือประกอบอาชีพของบุคคล และมีได้กระทบต่อสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพของบุคคลตามที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้ อีกทั้งมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล จึงไม่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 43 ประกอบมาตรา 29 และมาตรา 30

แต่การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง บัญญัติว่าในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ถ้าสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้วให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้วให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ซึ่งการถือเอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และการกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่เมื่อมีปัญหาภาษีค้างชำระกลับให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยนั้น เป็นการไม่ยุติธรรมสำหรับภริยาเพราะกฎหมายกำหนดให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี สามีควรรับผิดชอบในเรื่องภาษีค้างชำระทั้งหมด ภริยาอาจไม่มีส่วนรู้เห็นในเรื่องการยื่นรายการเสียภาษีด้วย และไม่มีอำนาจหน้าที่กำหนดให้เอาเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ในเมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 บัญญัติไว้ว่าบุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จะกระทำมิได้ ดังนั้น สามีและภริยาจึงมีสิทธิเท่าเทียมกัน ถ้าภริยามีรายได้ของตนเอง ย่อมต้องมีสิทธิที่จะยื่นรายการและเสียภาษีของตนเองได้และรับผิดชอบปัญหาที่เกิดขึ้นในเรื่องภาษีค้างชำระด้วยตนเอง รวมทั้งยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างหญิงโสดกับหญิงมีสามีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ส่วนมาตรา 57 ตรี วรรคสอง เป็นการบังคับให้สามีและภริยาต้องยื่นรายการเสียภาษีร่วมกันทางอ้อม และไม่ต้องทำให้สามีภริยาแยกยื่นรายการเสียภาษีในกรณีคำนวณแล้วเห็นว่าการแยกกันยื่นรายการจะเสียภาษีต่ำกว่าหรือน้อยกว่าการรวมกันยื่น กรณีจึงเป็นการจำกัดสิทธิไม่ให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการและเสียภาษี และถือได้ว่าไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง โดยมุ่งจะให้สามีและภริยาร่วมกันจ่ายภาษีให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ และมาตรา 57 ตรี วรรคสาม เป็นการกำหนดไว้ในลักษณะที่ให้เจ้าพนักงานใช้ดุลพินิจอนุญาตให้สามีและภริยาแยกกันยื่นรายการเสียภาษีได้แต่ถ้าฝ่ายใดค้างชำระหรือไม่ชำระภาษีให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย เห็นว่าเป็นบทบัญญัติที่อาศัยความเป็นสามีและภริยามาบังคับให้อีกฝ่ายที่ไม่มี ความผิดต้องร่วมรับผิดชอบซึ่งไม่เป็นธรรมสำหรับสามีหรือภริยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งที่ไม่ได้กระทำผิด ถือว่าไม่ยุติธรรมกับฝ่ายที่ไม่ได้ กระทำผิดและไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ วรรคหนึ่ง อนุญาตให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะกรณีที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น แต่เงินได้ที่เกิดขึ้นตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) ซึ่งถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานและตำแหน่งงานของภริยาไม่ได้รับยกเว้น เมื่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 รับรองให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกันมีความเสมอภาคกัน และได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญเท่าเทียมกัน จึงควรให้สามีและภริยามีสิทธิเลือกว่าจะรวมกันหรือแยกกันยื่นรายการและเสียภาษีในส่วนของตนอย่างชัดเจนและทั้งหมด ไม่มีความจำเป็นหรือเหตุผลใดที่จะต้องกำหนดให้ภริยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้นบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวจึงเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลระหว่างภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) กับภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) (7) และ (8) และมีได้เป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิและเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น ทั้งยังไม่เป็นการมุ่งสร้างความมั่นคงของสถาบันครอบครัว ชายหญิงที่สมรสกันต้องรับผิดชอบต่อสิทธิและทรัพย์สินที่ต้องรับภาระในการเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น ทำให้ต้องวางแผนภาษีโดยการจดทะเบียนหย่าเพื่อที่จะไม่ต้องนำเอาเงินได้พึงประเมินของทั้งสองฝ่ายมารวมกันให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น

ดังนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี ที่บัญญัติให้สามีและภริยาที่ได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ต้องถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีนั้น ทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากกรณีที่ต่างฝ่ายต่างแยกยื่นเมื่อยังไม่มีสมรสประกอบกับมาตรา 57 เบญจ บัญญัติให้แต่เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี จึงถือว่าเป็นการไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิงและยัง

เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ภายหลังจากการสมรสตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30

จึงวินิจฉัยว่า ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 เมื่อวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 แล้ว จึงไม่จำเป็นต้องวินิจฉัยว่าประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ชัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญมาตราอื่นอีกเพราะไม่ทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนแปลง

1.2 หลักกฎหมายมหาชน

1.2.1 *หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี* หลักนี้มีที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี กล่าวคือ ในการปกครองระบอบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจการจัดเก็บภาษีจะกระทำได้อต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมจากประชาชนโดยตรง หรืออาจได้รับการตกลงยินยอมโดยทางอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นการใช้อำนาจที่มาจาก การตกลงยินยอมจากประชาชน ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่า เมื่อภาษีเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับการตกลงยินยอมของประชาชนหรือผู้แทนของประชาชนและในขณะเดียวกัน ภาษีมักมีลักษณะเป็นรายได้ที่มาจาก การบังคับของฝ่ายปกครอง หลักการทั้งสองนี้ไม่ได้มีการขัดแย้งกันแต่ประการใด เนื่องจากบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรได้ผนวกทั้งหลักการตกลงยินยอมทางภาษีและหลักการกำหนดอำนาจบังคับของภาษีไว้ควบคู่กันและต่างก็เป็นส่วนหนึ่งขององค์ประกอบหลักความชอบธรรมด้วยกฎหมายภาษีอากร ซึ่งประกอบด้วยหลักการตกลงยินยอมทางภาษี การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับทั้งผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากร โดยไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้

ด้วยเหตุผลที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องการทำภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย (หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง) ดังนั้น ภายใต้หลักความยินยอมทางภาษี บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน และเมื่อเกิดข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทขึ้นระหว่างเจ้าพนักงานภาษีและผู้เสียภาษี องค์กรตุลาการจะเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานทางภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี

และนอกจากนั้น การตีความกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องตีความโดยเคร่งครัด โดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ในการบัญญัติกฎหมาย ซึ่งต้องพิเคราะห์ตามเหตุผล ประกอบกับการค้นคว้าและต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรแต่ละประเภทของภาษี ซึ่งมีเนื้อหาสาระที่แตกต่างไปจากกฎหมายในสาขาอื่น ทั้งนี้ เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือมีลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษี

อาการในลักษณะเดียวกันกับลักษณะที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น การให้ความหมายของคำว่า “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ชาย” แตกต่างจากความหมายที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

1.2.2 *หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร* มีที่มาจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายและหลักความเป็นธรรมในทางสังคม ซึ่งกำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิในการมีโอกาสเท่าเทียมกันนับตั้งแต่เกิด อันเป็นเรื่องเกี่ยวกับสิทธิทางธรรมชาติ ในประเทศที่มีการปกครองในระบอบประชาธิปไตย หลักความเสมอภาคนี้จะถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายรัฐธรรมนูญ รวมทั้งรัฐธรรมนูญของประเทศไทย ซึ่งได้บัญญัติหลักความเสมอภาคไว้ในรัฐธรรมนูญทุกฉบับ โดยเฉพาะบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ฉบับปัจจุบัน มาตรา 30 ดังนั้น จึงอาจสรุปได้ว่า การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตามย่อมต้องคำนึงถึงหลักความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย หลักความเสมอภาคจึงเป็นหลักสำคัญของการบัญญัติกฎหมายภาษีอากร

จากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายดังกล่าว รัฐจึงต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน ดังนั้น บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีลักษณะบังคับเป็นการทั่วไป มิใช่เป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม โดยยกเหตุจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯ การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตามต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ฝ่ายนิติบัญญัติจึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร (ระบบภาษี) ที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้ หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นสถานภาพทางครอบครัว สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจ ตามสภาวการณ์ที่เปลี่ยนแปลงภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย

แนวทางการชำระภาษีเพื่อให้เกิดความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมระหว่างประชาชน ทำให้สามารถแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีออกเป็น 2 ลักษณะ ได้แก่ ความเสมอภาคในทางคณิตศาสตร์ และความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริง หรือส่วนบุคคล นั้น จะพิจารณาความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนที่มีรายได้จำนวนเท่ากัน พึงต้องเสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากันหรือในอัตราเดียวกัน เทียบได้จากการจัดเก็บภาษีรายหัวหรือภาษีอัตราคงที่ หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะใช้ได้ดีก็ต่อเมื่อประชาชนทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน แต่ในทางความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีแต่ละคนต่างมีฐานะทางเศรษฐกิจที่แตกต่างกัน ทำให้หลักการดังกล่าวไม่อาจใช้ได้ในทางปฏิบัติ ซึ่งนักการคลังเป็นพ้องต้องกันว่า บุคคลสองคนมีสถานะแตกต่างกัน (คนโสดและผู้มีภาระครอบครัว) มีรายได้จำนวนเท่ากัน ไม่ควรเสียภาษีในจำนวนเท่าเทียมกัน เพราะผู้มีภาระในทางครอบครัวต้องแบ่งปันปันส่วนรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัว ความสามารถในการเสียภาษีจึงต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัวด้วย

ดังนั้น การพิจารณาจำนวนภาษีจากความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล ซึ่งเป็นหลักการที่มีวิวัฒนาการมาจากความเสมอภาคทางภาษี แยกความแตกต่างระหว่างภาษีบุคคล (ภาษีที่คิดคำนวณจากความสามารถในการเสียสละเงินซึ่งกำหนดโดยพิจารณาฐานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวของผู้เสียภาษีแต่ละคน) กับภาษีวัตถุ (ภาษีที่คิดคำนวณจากมูลค่าทางทรัพย์สินของผู้เสียภาษี) จึงควรรนำสถานะส่วนบุคคลและสถานะทางครอบครัวมาเป็นสาระสำคัญในการ

พิจารณากำหนดจำนวนภาษี และควรมีการกำหนดค่าลดหย่อนโดยคำนึงถึงภาระครอบครัว และการยกเว้นภาษีเงินได้หรือทรัพย์สินอันเป็นส่วนที่บุคคลต้องใช้เพื่อตอบสนองความต้องการขั้นพื้นฐาน (อาหาร ที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม และยารักษาโรค) นอกจากนั้นจะต้องกำหนดอัตราภาษีแบบก้าวหน้า ซึ่งเป็นอัตราที่สูงขึ้นเมื่ออัตรากาสิโนเพิ่มขึ้น ซึ่งเป็นผลมาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยอรรถประโยชน์ส่วนเพิ่ม²

1.2.3 หลักการใช้บังคับเป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

การใช้สิทธิและเสรีภาพของบุคคลย่อมได้รับการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อประกันให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น ทั้งนี้ก็เพื่อรักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดี กฎหมายจึงให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนภายใต้จุดมุ่งหมายของการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่น หรือเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม และสืบเนื่องจากหลักความเสมอภาคในทางกฎหมายซึ่งเป็นหลักการขั้นพื้นฐานของกฎหมายมหาชนที่กำหนดให้บุคคลย่อมเสมอกันในทางกฎหมายและได้รับความคุ้มครองทางกฎหมายเท่าเทียมกัน ตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 30 โดยจะต้องไม่มีการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรม อันเนื่องมาจากความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา เพศ อายุ ฯลฯ

ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจึงมีลักษณะที่ถือปฏิบัติเช่นเดียวกัน ไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง สอดคล้องกับหลักการการจำกัดการใช้อำนาจตามส่วนบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

1.2.4 หลักความเป็นกลางและการแทรกแซงทางภาษี

เนื่องจากรัฐมีหน้าที่ในการบริหารจัดการประเทศ จัดทำบริการสาธารณะและการบริหารจัดการดังกล่าวย่อมก่อให้เกิดรายจ่าย รัฐจึงต้องหารายได้ให้เพียงพอแก่รายจ่ายดังกล่าว การจัดหารายได้โดยทั่วไป ได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรซึ่งเป็นรายได้หลักของรัฐ และการที่รัฐมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีจากประชาชน ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษี ดังนั้น ในการจัดเก็บภาษีรัฐจึงต้องมีความเป็นกลางทางภาษี และจัดเก็บภาษีด้วยความเป็นธรรม อีกทั้ง รัฐยังสามารถใช้ภาษีเป็นเครื่องมือในการวางแผนทางเศรษฐกิจของประเทศ ดังนั้น การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรต้องคำนึงถึงนโยบายและบทบาทของรัฐ ตามที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 84 ได้รับรองและกำหนดบทบาทของรัฐต่อระบบเศรษฐกิจไว้อย่างชัดเจน

2. หลักการจัดเก็บภาษีตามมาตรา 57 ฉ มีผลต่อการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้น โดยหลักการทั่วไปที่ได้กล่าวมาแล้วจะจัดเก็บจากผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตามหลักเกณฑ์มาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่ง

² รุ่งทิพย์ เลี้ยวชาติ, วิทยานิพนธ์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง . ผลของการกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี หน้า 22-25

แสดงว่าประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ชัดเจนให้หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นหน่วยบุคคล อีกทั้งยังได้กำหนดให้ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีโชินติบุคคลให้เป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรด้วย แต่จากการศึกษาพบว่า นอกจากหน่วยภาษีดังกล่าวแล้ว วิธีการเสียภาษีของคู่สมรสก็มีวิธีที่แตกต่างจากหน่วยภาษีอื่นที่กล่าวมาแล้ว หรืออาจจะกล่าวได้ว่าหน่วยคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรด้วย และมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี จึงเห็นได้ว่าบุคคลทุกคนไม่ว่าจะเป็นผู้ชายหรือผู้หญิงก็ต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้กับรัฐหากเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

ในปีภาษี 2555 เป็นต้นไป กรมสรรพากรได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสามี-ภรรยา ซึ่งเป็นไปตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร โดยสามี-ภรรยาสามารถยื่นแบบเสียภาษีแยกกันได้ หรือจะยื่นแบบภาษีรวมกันเหมือนเดิม หรือจะยื่นแบบภาษีรวมกันบางส่วนก็ได้ แต่หากเป็นการยื่นแบบภาษีแยกกันจะส่งผลดีหลายอย่าง อาทิ ทั้งสามี-ภรรยาจะสามารถได้ค่าลดหย่อนการศึกษาของบุตร และค่าลดหย่อนดอกเบี้ยกู้ยืมผู้ซื้อบ้านทั้ง 2 คน จากเดิมที่จะได้ค่าลดหย่อนรวมกัน และข้อดีอีกหนึ่งข้อที่สำคัญคือ ฐานเงินได้ที่ต้องนำไปคำนวณภาษี ตัวอย่างคือ

นายสมชาย ทำงานเป็นพนักงานบริษัทมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าลดหย่อน ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ แล้ว ปีละ 2 ล้านบาท

นางสมหญิง เป็นพนักงานขายตรงมีรายได้เป็นค่าคอมมิชชั่นจากการขาย มีเงินได้สุทธิที่จะต้องมาคำนวณเสียภาษีปีละ 1 ล้านบาท

ตามแนวมาตรา 57 ตรี และมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร รายได้ของนางสมหญิงจะต้องเอามารวมคำนวณเป็นเงินได้ของนายสมชาย จะเป็นเงินได้สุทธิ 3,000,000 บาท ซึ่งจะมีผลให้เงินได้ดังกล่าวเสียภาษีในอัตราที่สูงคือในอัตรากาษี 30 % (เงินได้สุทธิเกินกว่า 1,000,000 บาท ไม่เกิน 4,000,000 บาท อัตรากาษี 30 %) ในขณะที่หากนางสมหญิงยื่นเสียภาษีแยกกับนายสมชาย ตามแนวมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร นางสมหญิงจะเสียภาษีในอัตราที่สูงสุดแค่ 20 % (เงินได้สุทธิเกินกว่า 500,000 บาท ไม่เกิน 1,000,000 บาท อัตรากาษี 20 %) โดยนางสมหญิงจะเสียภาษีเพียง 135,000 บาท (เงินได้ 150,000 บาทแรกได้รับยกเว้น เงินได้ในช่วง 150,000 – 500,000 บาท เสียในอัตรา 10 % และเงินได้ในช่วง 500,000 – 1,000,000 บาท เสียในอัตรา 20%)

คาดว่าปีภาษี 2555 นี้ กระทรวงการคลังได้วิเคราะห์ผลกระทบของมาตรการดังกล่าวจะส่งผลกระทบต่อรายได้ภาษีอากรในปีงบประมาณ 2556 ประมาณ 7,000 ล้านบาท³ และจากข้อมูลสถิติในปีภาษี 2555 มีประชาชนยื่นแบบเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากปีที่แล้วกว่า 2.6 แสนราย รวมจำนวนรายทั้งสิ้น 9,696,390 ราย (จากเดิมปีภาษี 2554 จำนวน 9,430,485 ราย , ปีภาษี 2553 จำนวน 9,386,410 ราย ,ปีภาษี 2552 จำนวน 9,155,751 ราย , ปีภาษี 2551 จำนวน 9,276,026 ราย

³ <http://www.mcot.net/site/content?id=50d040a2150ba07e07000055>

,ปีภาษี 2550 จำนวน 8,915,772 ราย)⁴ และขอเงินคืนภาษีมากกว่าเดิม เนื่องจากการแยกยื่นแบบ ภาษีของสามีภรรยา มีผลต่อการเพิ่มจำนวนแบบภาษีด้วย

3. หลักการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 57 ฉ สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค

ลำดับแรกในการเลือกวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดง รายการภาษี ซึ่งตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์การยื่นรายการเกี่ยวกับ เงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆภายในเดือนมีนาคม ทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง เมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ ที่กฎหมายกำหนด ถ้าชายและหญิง นั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียว เกิน 50,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ
- (4) มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

เมื่อชายและหญิงมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีแล้ว ถือว่าเมื่อคู่สมรสมีรายได้ซึ่ง ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี มี 5 วิธี ดังนี้

1. แยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วยภาษีโดยเด็ดขาด
2. ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของสามี
3. ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของภรรยา
4. ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของสามี
5. ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของภรรยา

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 30 บัญญัติไว้ว่า บุคคลย่อมเสมอกันใน กฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การ เลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จะ กระทำมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ภายหลังการสมรส ผู้เขียนมีความเห็นว่า ประเด็นหลักที่ผู้ร้องยื่นคำร้อง ตามคำวินิจฉัยศาล รัฐธรรมนูญที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน พ.ศ. 2545 และคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญ ที่ 17/2555 วันที่ 4 กรกฎาคม พ.ศ. 2555 คือ การจำกัดสิทธิให้เงินได้ของภรรยาเป็นรายได้ของ สามี เพื่อบังคับให้รวมยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี และยังคงให้ภรรยาร่วมรับผิดชอบในการเสีย

⁴ http://10.20.1.80/itp_x_misw/pages/ITPmismain.jsp จากกรมสรรพากร

ภาษีที่ค้างชำระด้วยนี้ ไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิง ทำให้คู่สมรสต้องรับภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น ย่อมขัดขวางและเป็นอุปสรรคต่อการเสริมสร้าง และพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของครอบครัว เกิดการวางแผนภาษีที่ไม่สนับสนุนสถาบันครอบครัว ให้ต้องหย่าร้าง หรือไม่จดทะเบียนสมรสตามกฎหมาย ซึ่งวิธีการยื่นแบบแสดงรายการที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค อย่างแท้จริง คือ วิธีที่ 1. การแยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วยภาษีโดยเด็ดขาดเท่านั้น ที่แสดงอย่างเห็นได้ชัดว่า ไม่ว่าจะก่อนสมรสหรือหลังสมรสมีสิทธิเท่าเทียมกัน เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างไม่ต้องร่วมรับผิดชอบกับอีกฝ่ายหนึ่ง ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับเปลี่ยนแปลงจากหน่วยภาษีคู่สมรส เป็นหน่วยภาษีบุคคล แต่ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดลักษณะพิเศษของหน่วยภาษีคู่สมรสให้แตกต่างจากหน่วยภาษีบุคคล โดยทั่วไป หลักเกณฑ์มาตราดังกล่าวจึงมีลักษณะผสมระหว่างหน่วยภาษีคู่สมรส และหน่วยภาษีบุคคล

4. ปัญหาการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตามมาตรา 57 ฉ

เพื่อเป็นการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี กรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร ต้องสนองนโยบายของรัฐบาลและสร้างความพึงพอใจสูงสุดต่อการให้บริการกับประชาชนที่จะต้องนำเงินภาษีมาชำระกับกรมสรรพากร เพื่อจัดเก็บภาษีได้ตามเป้าหมายที่วางไว้แล้วนำเงินภาษีมาพัฒนาประเทศ เนื่องจากผู้เขียนได้ปฏิบัติราชการอยู่กรมสรรพากร จึงได้พบปัญหาที่เกี่ยวกับภาษีของคู่สมรส ดังนี้

4.1 หลักเกณฑ์การแบ่งแยกเงินได้

หลักเกณฑ์การแบ่งแยกเงินได้พึงประเมินของคู่สมรส ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่า ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ฝ่ายใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) - (7) ของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง และเมื่อได้เลือกยื่นรายการตามส่วนที่ตกลงในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว

การทำมาหาได้ของคู่สมรสอาจเกิดกรณีที่มีการลงทุนร่วมกันจนไม่อาจสรุปได้ชัดเจนว่า รายได้การลงทุนร่วมกันมีสัดส่วนเท่าไร มาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร จึงกำหนดหลักเกณฑ์ให้สิทธิกับคู่สมรสในการตกลงสัดส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้แบ่งครึ่ง ซึ่งถ้าเปลี่ยนแปลงสัดส่วนในปีภาษีนั้น ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร เกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่า ในการตรวจสอบข้อมูลความถูกต้องของสัดส่วนเงินได้พึงประเมินของคู่สมรส ซึ่งเมื่อรวมกันต้องไม่เกินกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับนั้น ฉะนั้นในการตรวจสอบความถูกต้องจึงต้องนำแบบแสดงรายการของสามีและภรรยามาเปรียบเทียบความถูกต้อง ซึ่งต้องมีขั้นตอน และเพิ่มระยะเวลามากกว่ากรณีปกติ และกรณีที่คู่สมรสอยู่ต่างท้องที่เขตความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่ภูมิลำเนาตั้งอยู่ ยิ่งต้องเพิ่มขึ้นตอน และระยะเวลามากขึ้น จึงอาจเกิดความคลาดเคลื่อน หรือล่าช้า ในการ

ตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว รวมถึงกรณีที่คู่สมรสเมื่อยื่นรายการตามส่วนที่ตกลงแล้วมีความประสงค์ยื่นรายการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนเงินได้ดังกล่าว อาจเกิดความยุ่งยากในขั้นตอนต่าง ๆ ในการยื่นขอเปลี่ยนแปลงเพื่อเสนออนุมัติต่ออธิบดี ซึ่งส่งผลในการบริการกับผู้เสียภาษีอาจไม่ได้รับความพึงพอใจ ชัดกับนโยบายการส่งเสริมความสมัครใจในการเสียภาษี และหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิ์กับคู่สมรสกรณีนี้ก็ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคแต่อย่างใด

4.2 ช่องทางการให้บริการรองรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษี

การยื่นแบบแสดงรายการภาษีประเภทภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 มีช่องทางการให้บริการ ดังนี้

4.2.1 บริการยื่นแบบแสดงรายการภาษีแบบกระดาษ⁵ มีให้บริการ ณ สถานที่ดังนี้

1) สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา (เดิมเรียกว่า สำนักงานสรรพากรเขต/อำเภอ) สำหรับการยื่นแบบฯ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 ผู้มีเงินได้สามารถยื่นแบบฯ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาทุกแห่ง

2) ธนาคารพาณิชย์ไทย และสาขาที่ตั้งอยู่ในกรุงเทพฯ หรือต่างจังหวัด สำหรับการยื่นแบบฯ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม เท่านั้น และมีภาษีที่ต้องชำระ พร้อมกับการยื่นแบบฯ ดังนี้

ก. ธนาคารพาณิชย์ไทย (ยกเว้น บมจ.ธนาคารกรุงไทย) มีหลักเกณฑ์ดังนี้

ก) ใช้แบบ ภ.ง.ด.90 หรือแบบ ภ.ง.ด.91 ฉบับที่พิมพ์ชื่อ ที่อยู่ ฯลฯ ที่

กรมสรรพากร จัดทำขึ้น และจัดส่งให้

ข) มีเงินภาษีต้องชำระ พร้อมกับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91

ข. ธนาคารกรุงไทย มีหลักเกณฑ์ดังนี้

ก) มีเงินภาษีต้องชำระ โดยต้องชำระทั้งจำนวน

ข) ไม่มีเงินภาษีต้องชำระ หรือขอคืนเงินภาษี

3) ที่ทำการไปรษณีย์ สำหรับการยื่นแบบฯ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคม เท่านั้น มีหลักเกณฑ์ดังนี้

ก. ผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาอยู่ในกรุงเทพมหานคร


ข. ยื่นแบบฯ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียน พร้อมแนบเช็ค (ประเภท ข. ค. หรือ ง.) หรือ ธนาณัติ (ตามจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระทั้งจำนวน) โดยส่งไปยัง สำนักบริหารการคลังและรายได้ กรมสรรพากร อาคารกรมสรรพากร เลขที่ 90 ซอยพหลโยธิน 7 ถนนพหลโยธิน เขตพญาไท กรุงเทพฯ 10400

ค. กรมสรรพากรจะถือเอาวันที่ลงทะเบียนไปรษณีย์เป็นวันรับแบบและชำระภาษี และจะส่งใบเสร็จรับเงินให้แก่ผู้ยื่นแบบฯ ทางไปรษณีย์ลงทะเบียน

ง. กรณีผู้มีเงินได้ที่มีภูมิลำเนา อยู่ในต่างจังหวัด หรือประสงค์จะขอชำระภาษีเป็นงวด จะยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 โดยส่งทางไปรษณีย์ลงทะเบียนไม่ได้

⁵ <http://www.rd.go.th/publish/559.0.html>

กรณีภาษีสามปีกรियाในปีภาษี 2555 นี้ มีบริการรองรับวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีทั้ง 5 วิธี โดยมีตัวอย่างการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ดังนี้
ตัวอย่างที่ 1 แยกยื่นแบบฯ ทุกประเภทเงินได้ของสามี



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีเลขที่บัตรประชาชน 13 หลัก

ชื่อ นายสามมี
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว บิด มารดา หรือผู้ปกครองของบุตร หรือวิสาหกิจชุมชน)

ชื่อสกุล ภาณี

ชื่อสถานประกอบการ

ที่อยู่: อาคาร นำสินประจักษ์ภัย ห้องเลขที่ _____ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน _____
เลขที่ 767 หมู่ที่ _____ ต.ระกอก/ชอย _____
ถนน กรุงเทพมหานคร ตำบล/แขวง บางชื่อ _____
อำเภอ/เขต บางชื่อ _____ จังหวัด กรุงเทพมหานคร _____
รหัสไปรษณีย์ 1 0 8 0 0 โทรศัพท์ ที่บ้าน _____ ที่ทำงาน _____
ชื่อเว็บไซต์ _____
(ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ **ยื่นเพิ่มเติม**

คู่สมรส 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีเลขที่บัตรประชาชน 13 หลัก

ชื่อ นางกริยา
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือบิด)

ชื่อสกุล ภาณี

สถานภาพการสมรส

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

สมรสระหว่างปีภาษี

หย่าระหว่างปีภาษี

ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ

(1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8)

รวมคำนวณภาษี

แยกยื่นแบบฯ

แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1)

(2) มีเงินได้มาตรา 40(2) - (8)

รวมคำนวณภาษี

แยกยื่นแบบฯ

(3) มีเงินได้มาตรา 40(1) ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ

(4) ไม่มีเงินได้

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ไปรอบระบบเลขที่หนังสือเดินทาง _____ สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สำหรับยื่นที่กรมสรรพากรแบบ T.C.I.

ภาษีที่ชำระเพิ่มเติม 6 6 1 1 -00 บาท

ภาษีที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

ตัวอย่างที่ 2 แยกยื่นแบบฯ ทุกประเภทเงินได้ของภริยา



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2 2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีเลขที่บัตรประชาชน 13 หลัก

ชื่อ นางกริยา
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว บิด มารดา หรือผู้ปกครองของบุตร หรือวิสาหกิจชุมชน)

ชื่อสกุล ภาณี

ชื่อสถานประกอบการ

ที่อยู่: อาคาร นำสินประจักษ์ภัย ห้องเลขที่ _____ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน _____
เลขที่ 767 หมู่ที่ _____ ต.ระกอก/ชอย _____
ถนน กรุงเทพมหานคร ตำบล/แขวง บางชื่อ _____
อำเภอ/เขต บางชื่อ _____ จังหวัด กรุงเทพมหานคร _____
รหัสไปรษณีย์ 1 0 8 0 0 โทรศัพท์ ที่บ้าน _____ ที่ทำงาน _____
ชื่อเว็บไซต์ _____
(ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ **ยื่นเพิ่มเติม**

คู่สมรส 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1 1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีเลขที่บัตรประชาชน 13 หลัก

ชื่อ นายสามมี
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือบิด)

ชื่อสกุล ภาณี

สถานภาพการสมรส

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี

สมรสระหว่างปีภาษี

หย่าระหว่างปีภาษี

ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ

(1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8)

รวมคำนวณภาษี

แยกยื่นแบบฯ

แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1)

(2) มีเงินได้มาตรา 40(2) - (8)

รวมคำนวณภาษี

แยกยื่นแบบฯ

(3) มีเงินได้มาตรา 40(1) ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ

(4) ไม่มีเงินได้

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ไปรอบระบบเลขที่หนังสือเดินทาง _____ สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สำหรับยื่นที่กรมสรรพากรแบบ T.C.I.

ภาษีที่ชำระเพิ่มเติม 6 6 1 1 -00 บาท

ภาษีที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

ตัวอย่างที่ 3 เงินได้ ม.40(2)-(8) ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และภริยาแยกยื่นแบบ ม.40(1) (ตัวอย่างแบบแสดงรายการภาษีของสามี)



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีชื่อคู่สมรส ยื่นใบให้ครอบครัวแบบสมาชิก 4 คน

ชื่อ นายสามมี
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว อต กษณะกร ห้างหุ้นส่วนสามัญ/คณะบุคคล หรือวิสาหกิจชุมชน)

ชื่อสกุล ภาษี

ชื่อสถานประกอบการ
ที่อยู่: อาคาร นาสินประกันภัย ห้องเลขที่ _____ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน
เลขที่ 767 หมู่ที่ _____ ต.รอก/ชอย
ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ
อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพมหานคร
รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์ ที่บ้าน _____ ที่ทำงาน _____
ชื่อเว็บไซต์ _____
(ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีมีชื่อคู่สมรส ยื่นใบให้ครอบครัวแบบสมาชิก 4 คน

ชื่อ นางภริยา ชื่อสกุล ภาษี

ชื่อสถานประกอบการสมรส สถานะการยื่นแบบฯ

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8)
 สมรสระหว่างปีภาษี รวมคำนวณภาษี
 หย่าระหว่างปีภาษี แยกยื่นแบบฯ
 ตายระหว่างปีภาษี แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1)
 (2) มีเงินได้มาตรา 40(2) - (8)
 รวมคำนวณภาษี
 แยกยื่นแบบฯ
 (3) มีเงินได้มาตรา 40(1) (4) ไม่มีเงินได้
 ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ไปตรวจบัญชีที่หนังสือเดินทาง _____
สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานภาพของผู้มีเงินได้

(1) บุคคลธรรมดา (4) ห้างหุ้นส่วนสามัญ
 โสด สมรส หม้าย
 (2) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (5) คณะบุคคลที่มีนิติบุคคล
 (3) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง (6) วิสาหกิจชุมชนตาม พ.ร.บ.ส่งเสริมวิสาหกิจชุมชน พ.ศ. 2548

ภาษีที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

(ตัวอย่างแบบแสดงรายการภาษีของภริยา)



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน

ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทเดียว

ภ.ง.ด.91

ผู้มีเงินได้ 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา ชื่อสกุล ภาษี

ชื่อสถานประกอบการสมรส สถานะการยื่นแบบฯ

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (1) มีเงินได้รวมคำนวณภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี (2) มีเงินได้แยกยื่นแบบฯ
 หย่าระหว่างปีภาษี (3) ไม่มีเงินได้
 ตายระหว่างปีภาษี

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ไปตรวจบัญชีที่หนังสือเดินทาง _____
สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

คู่สมรส 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามมี ชื่อสกุล ภาษี

ชื่อสถานประกอบการสมรส สถานะการยื่นแบบฯ

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (1) มีเงินได้รวมคำนวณภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี (2) มีเงินได้แยกยื่นแบบฯ
 หย่าระหว่างปีภาษี (3) ไม่มีเงินได้
 ตายระหว่างปีภาษี

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ไปตรวจบัญชีที่หนังสือเดินทาง _____
สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานภาพ โสด สมรส หม้าย ตายระหว่างปีภาษี

ภาษีที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

ตัวอย่างที่ 4 เงินได้ ม.40(2)-(8) ของสามีเป็นเงินได้ของภริยา และสามีแยกยื่นแบบ ม.40(1) (ตัวอย่างแบบแสดงรายการภาษีของภริยา)



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีผู้มีคู่สมรส ให้ยื่นใบแจ้งการยกเว้นภาษีฯ ด้วย

ชื่อ นางภริยา
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือชื่อจริงของ)
ชื่อสกุล ภาษี

ชื่อสถานประกอบการ
ที่อยู่ อาคาร นาสินประกันภัย ห้องเลขที่ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน
เลขที่ 767 หมู่ที่ ตระกอก/ชอย
ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ
อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพมหานคร
รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน ที่ทำงาน
ชื่อเว็บไซต์
(ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522 กรณีผู้มีคู่สมรส ให้ยื่นใบแจ้งการยกเว้นภาษีฯ ด้วย

ชื่อ นายสามี ชื่อสกุล ภาษี
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือชื่อ)

สถานภาพการสมรส
 สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี
 หย่าระหว่างปีภาษี
 ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ
 (1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8) รวมคำนวณภาษี
 แยกยื่นแบบฯ
 แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1)
 รวมคำนวณภาษี
 แยกยื่นแบบฯ
 (3) มีเงินได้มาตรา 40(1) ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ
 (4) ไม่มีเงินได้

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้โปรดระบุ
เลขที่หนังสือเดินทาง สัญชาติ ประเทศ

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

ภาษีที่ชำระไว้เกิน บาท

(ตัวอย่างแบบแสดงรายการภาษีของสามี)



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
สำหรับผู้มีเงินได้จัดการข้างแรงงาน
ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทเดียว

ภ.ง.ด.91

ผู้มีเงินได้ 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามี
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือชื่อ)
ชื่อสกุล ภาษี

ที่อยู่ อาคาร นาสินประกันภัย ห้องเลขที่ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน
เลขที่ 767 หมู่ที่ ตระกอก/ชอย
ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ
อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพมหานคร
รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน ที่ทำงาน

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา
(ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือชื่อ)
ชื่อสกุล ภาษี

สถานภาพการสมรส
 สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี
 หย่าระหว่างปีภาษี
 ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ
 (1) มีเงินได้รวมคำนวณภาษี
 (2) มีเงินได้แยกยื่นแบบฯ
 (3) ไม่มีเงินได้


กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้โปรดระบุ
เลขที่หนังสือเดินทาง สัญชาติ ประเทศ

สำหรับบันทึกข้อมูลจากระบบ TCL

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

ภาษีที่ชำระไว้เกิน บาท

ตัวอย่างที่ 5 เงินได้ ม.40 (1)-(8) ของภริยารวมเป็นเงินได้ของสามี
(ตัวอย่างกรณีสามีภริยามีเงินได้ ม.40 (1)-(8))



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
สำหรับผู้มีเงินได้กรณีทั่วไป

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามมี
ชื่อสกุล ภาษี

ที่อยู่: อาคาร นวัตกรรมประทีป ห้างเลขที่ _____ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน
เลขที่ 767 หมู่ที่ ต.รอก/ชอย
ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ
อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพมหานคร
รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน _____ ที่ทำงาน _____
ชื่อเว็บไซต์ _____

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา
ชื่อสกุล ภาษี

สถานภาพการสมรส

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี
 หย่าระหว่างปีภาษี
 ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ

(1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8)
 รวมคำนวณภาษี
 แยกยื่นแบบฯ
 แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1)
 (2) มีเงินได้มาตรา 40(2) - (8)
 รวมคำนวณภาษี
 แยกยื่นแบบฯ
 (3) มีเงินได้มาตรา 40(1) ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ
 (4) ไม่มีเงินได้

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ปีระหว่ง
เลขที่หนังสือเดินทาง _____
สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

(ตัวอย่างกรณีสามีภริยามีเงินได้เฉพาะ ม.40 (1))



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
สำหรับผู้มีเงินได้จากการทำงาน
ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทเดียว

ภ.ง.ด.91

ผู้มีเงินได้ 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามมี
ชื่อสกุล ภาษี

ที่อยู่: อาคาร นวัตกรรมประทีป ห้างเลขที่ _____ ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน
เลขที่ 767 หมู่ที่ ต.รอก/ชอย
ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ
อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพมหานคร
รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน _____ ที่ทำงาน _____

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร*
วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา
ชื่อสกุล ภาษี

สถานภาพการสมรส

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี
 สมรสระหว่างปีภาษี
 หย่าระหว่างปีภาษี
 ตายระหว่างปีภาษี

สถานะการยื่นแบบฯ


(1) มีเงินได้รวมคำนวณภาษี
 (2) มีเงินได้แยกยื่นแบบฯ
 (3) ไม่มีเงินได้

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้ปีระหว่ง
เลขที่หนังสือเดินทาง _____
สัญชาติ _____ ประเทศ _____

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานที่ชำระไว้เกิน _____ บาท

ตัวอย่างที่ 6 เงินได้ ม.40 (1)-(8) ของสามีรวมเป็นเงินได้ของภรรยา
(ตัวอย่างกรณีสามีภริยามีเงินได้ ม.40 (1)-(8))



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้กรณีสัมรส

ภ.ง.ด.90

ผู้มีเงินได้ 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร* 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา (ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือคุณหญิง หรือคุณหม่อม หรือคุณท้าว หรือคุณหญิงคุณหม่อมคุณท้าว) ชื่อสกุล ภานี

ชื่อสถานประกอบการ ที่อยู่: อาคาร นาสินประกันภัย ห้องเลขที่ 767 ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน เลขที่ 767 หมู่ที่ ตระกอก/ซอย ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพฯ รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน ที่ทำงาน ชื่อเว็บไซต์ (ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร* 01 / มกราคม / 2522

วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามี ชื่อสกุล ภานี (ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือคุณ) สถานภาพการสมรส สถานะการยื่นแบบฯ

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (1) มีเงินได้มาตรา 40(1) - (8) รวมคำนวณภาษี แยกยื่นแบบฯ แยกยื่นแบบเฉพาะมาตรา 40(1) (2) มีเงินได้มาตรา 40(2) - (8) รวมคำนวณภาษี แยกยื่นแบบฯ (3) มีเงินได้มาตรา 40(1) ประเภทเดียวและแยกยื่นแบบฯ (4) ไม่มีเงินได้

สมรสระหว่างปีภาษี หย่าระหว่างปีภาษี ตายระหว่างปีภาษี

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้โปรดระบุ เลขที่หนังสือเดินทาง สัญชาติ ประเทศ

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานที่ชำระไว้เกิน บาท

(ตัวอย่างกรณีสามีภริยามีเงินได้เฉพาะ ม.40 (1))



ปีภาษี 2555

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

สำหรับผู้มีเงินได้เอกสารจ้างแรงงาน

ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเภทเดียว

ภ.ง.ด.91

ผู้มีเงินได้ 2-2222-22222-22-2

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร* 01 / มกราคม / 2522

วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นางภริยา ชื่อสกุล ภานี (ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือคุณ) ที่อยู่: อาคาร นาสินประกันภัย ห้องเลขที่ 767 ชั้นที่ 8 หมู่บ้าน เลขที่ 767 หมู่ที่ ตระกอก/ซอย ถนน กรุงเทพ-นนทบุรี ตำบล/แขวง บางซื่อ อำเภอ/เขต บางซื่อ จังหวัด กรุงเทพฯ รหัสไปรษณีย์ 10800 โทรศัพท์: ที่บ้าน ที่ทำงาน ชื่อเว็บไซต์ (ให้ระบุชื่อเว็บไซต์หลักที่ใช้ในการประกอบธุรกรรม)

ยื่นปกติ ยื่นเพิ่มเติม

คู่สมรส 1-1111-11111-11-1

เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร* 01 / มกราคม / 2522

วันเดือนปีเกิด 01 / มกราคม / 2522

ชื่อ นายสามี ชื่อสกุล ภานี (ให้ระบุให้ชัดเจนว่าเป็น นาย นาง นางสาว หรือคุณ) สถานภาพการสมรส สถานะการยื่นแบบฯ

สมรสและอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี (1) มีเงินได้รวมคำนวณภาษี (2) มีเงินได้แยกยื่นแบบฯ (8) ไม่มีเงินได้

สมรสระหว่างปีภาษี หย่าระหว่างปีภาษี ตายระหว่างปีภาษี

กรณีคู่สมรสเป็นคนต่างด้าวและไม่มีเงินได้โปรดระบุ เลขที่หนังสือเดินทาง สัญชาติ ประเทศ

สถานที่ชำระเพิ่มเติม 6611-00 บาท

สถานที่ชำระไว้เกิน บาท

4.2.2 บริการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์⁶

1) Internet ทาง Web Site ของกรมสรรพากร ที่ www.rd.go.th โดยชำระภาษี ผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ของธนาคารพาณิชย์ หรือชำระผ่าน e-payment หรือโดยวิธีอื่น ได้แก่ ATM, Internet Banking, Tele-Banking, Mobile Banking, Counter Service (ของธนาคาร), เคาน์เตอร์เซอร์วิส และ Pay at Post (ไปรษณีย์)

กรณีภาษีผู้มีภริยาในปีภาษี 2555 นี้ มีบริการรองรับวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเฉพาะวิธีที่ 1 คือ ต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ในนามตนเอง เท่านั้น⁷

2) ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางแอปพลิเคชัน (Application) RD smart Tax ซึ่งเป็นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ประยุกต์ของกรมสรรพากรที่ใช้สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านอุปกรณ์สื่อสารอิเล็กทรอนิกส์พกพาที่สามารถเชื่อมต่อระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้ (Mobile Device) ทั้งนี้ เฉพาะผู้มีเงินได้ที่มีได้เลือกเสียภาษีตามมาตรา 48(5) แห่งประมวลรัษฎากร หรือมิได้หักลดหย่อนตามมาตรา 47(1) (กฎ) แห่งประมวลรัษฎากร

ปีภาษี 2555 นี้ ให้บริการเฉพาะผู้มีเงินได้เฉพาะมาตรา 40(1) กรณีภาษีสามี ภริยารองรับวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเฉพาะวิธีที่ 1 คือ ต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการ และเสียภาษีเงินได้ในนามตนเอง เท่านั้น⁸

ตามที่ได้อธิบายข้างต้นสรุปว่าปีภาษี 2555 นี้ มีวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีถึง 5 วิธี ช่องทางการให้บริการที่กรมสรรพากรรองรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของสามีภริยาแบบกระดาษ มีทั้ง 5 วิธี โดยมีตัวอย่างวิธีการยื่น 6 ตัวอย่าง ตัวอย่างการกรอกแบบที่เกี่ยวข้องอย่างน้อย 10 ตัวอย่าง ส่วนช่องทางการให้บริการที่กรมสรรพากรรองรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีของสามี ภริยาผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์เพียง 1 วิธี คือ แยกยื่นในวิธีที่ 1 เท่านั้น

ปัญหาตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร คือ เนื่องจากวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและรายละเอียดการกรอกแบบแสดงรายการมีจำนวนมาก ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมถึงสัดส่วนของเงินได้ที่ตกลงกัน ต้องยื่นคำร้องต่ออธิบดีเพื่อนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว ในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่สรรพากรเมื่อผู้เสียภาษีมาติดต่อเพื่อยื่นแบบและชำระภาษีเกิดความไม่เข้าใจว่าการยื่นแบบวิธีไหนที่ทำให้เสียภาษีน้อยที่สุด หรือขอคืนได้จำนวนเงินมากที่สุด ซึ่งถ้ามาติดต่อ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือหน่วยให้บริการแนะนำการยื่นแบบและชำระภาษีที่กรมสรรพากรจัดให้บริการไว้ ผู้เสียภาษีบางคนมีความประสงค์ให้เจ้าหน้าที่ช่วยลองกรอกข้อมูลคำนวณดูว่าการยื่นแบบวิธีไหนที่จะได้ประโยชน์กับผู้เสียภาษียิ่งที่สุด ส่งผลให้ใช้เวลาการให้บริการมากกว่าปกติ หรือกรณีผู้เสียภาษียื่นแบบด้วยตนเองก็เกิดความไม่เข้าใจสับสนต่อวิธีการยื่นแบบ การกรอกข้อมูลให้ถูกต้องตามวิธีการยื่นแบบ ปัญหาที่พบคือ มีการกรอกวิธีการยื่นแบบตามหน้าแบบแสดงรายการภาษีไม่สัมพันธ์กับข้อมูลเกี่ยวกับรายได้และค่า

⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 243) เรื่อง กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการภาษี การชำระภาษี และสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

⁷ http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/PR_Internet.pdf

⁸ http://110.164.199.149/smarttax/PR_Smart_Phone.pdf

ลดหย่อนต่าง ๆ ตามวิธีการยื่นแบบนั้น ทำให้ยื่นแบบไม่ถูกต้อง อาจต้องมีการแจ้งผู้เสียภาษีให้แก้ไขการยื่นแบบ หรือต้องออกแนวปฏิบัติเพื่อเยียวยาการยื่นแบบไม่ถูกต้องนี้ เกิดความไม่พึงพอใจในการให้บริการ ไม่ส่งเสริมความสมัครใจในการชำระภาษี



บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

1. บทสรุป

จากการศึกษาค้นคว้าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร เมื่อชายและหญิงไม่ว่าจะมีสถานะทางกฎหมายโสดหรือสมรส มีรายได้ต้องมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามหลักเกณฑ์มาตรา 56 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร มีหลักเกณฑ์การยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง เมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด คือ

(1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท

(2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40

(1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท

(3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ

(4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1)

ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท

ต่อมาในส่วนวิธีการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีซึ่งได้ศึกษาค้นคว้า ทั้งก่อนและหลังการแก้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ฉ พบว่ามีความแตกต่างกัน โดยก่อนแก้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ฉ การจัดเก็บภาษีคู่สมรสจะเป็นหน่วยภาษีคู่สมรส โดยเงินได้ของภริยาถือเป็นเงินได้ของสามีโดยหลักต้องยื่นแบบรวมกัน¹ แต่ภริยามีสิทธิจะแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีก็ได้² ตั้งแต่ปีภาษี 2555 เป็นต้นไป กรมสรรพากรได้เปลี่ยนแปลงการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภริยาภายใต้กฎหมายไทยที่มีผลบังคับใช้อยู่ในปัจจุบันเป็นไปตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ฉ ได้กำหนดลักษณะพิเศษของหน่วยภาษีคู่สมรสให้แตกต่างจากหน่วยภาษีบุคคลโดยทั่วไป หลักเกณฑ์มาตราดังกล่าวจึงมีลักษณะผสมระหว่างหน่วยภาษีคู่สมรสในกรณียื่นร่วมกัน และหน่วยภาษีบุคคลในกรณีแยกยื่นจากกัน โดยมีวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี 5 วิธี คือ

1. แยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วยภาษีโดยเด็ดขาด
2. ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของสามี
3. ยื่นร่วมกัน รายได้ทั้งหมดนำไปรวมเป็นรายได้ของภริยา

¹ มาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

² มาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

4. ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของสามี

5. ยื่นร่วมกัน รายได้ที่ไม่ใช่เงินเดือน (ตามมาตรา 40 (1)) ไปรวมเป็นรายได้ของภรรยา

ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าการยื่นแบบแสดงรายการภาษีที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาค ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 30 ที่บัญญัติไว้ว่า บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมายและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล จะกระทำมิได้เป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคล ภายหลังการสมรส เฉพาะการยื่นแบบวิธีที่ 1 แยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วยภาษีโดยเด็ดขาดเท่านั้น ที่แสดงอย่างเห็นได้ชัดว่า ไม่ว่าจะก่อนสมรสหรือหลังสมรสมีสิทธิเท่าเทียมกัน และเมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างไม่ต้องร่วมรับผิดชอบกับอีกฝ่ายหนึ่ง ส่วนวิธีการยื่นแบบที่ 2 ถึง 5 นั้น ไม่มีความสัมพันธ์กับหลักความเสมอภาคแต่อย่างใด เป็นเพียงทางเลือกวิธีการยื่นแบบเพื่อให้บริการกับผู้เสียภาษีที่อาจมองว่าสร้างทางเลือกให้ผู้เสียภาษีพึงพอใจกับวิธีการยื่นแบบที่หลากหลายเหมาะสมกับรายได้และค่าลดหย่อนของแต่ละบุคคล

ซึ่งปัญหาที่พบจากการศึกษาค้นคว้าครั้งนี้พบว่า ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร มีวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีและรายละเอียดการกรอกแบบแสดงรายการมีจำนวนมาก ถ้ามีการเปลี่ยนแปลงวิธีการยื่นแบบแสดงรายการภาษี รวมถึงหลักเกณฑ์การแบ่งแยกเงินได้พึงประเมินของคู่สมรส ที่กำหนดว่า ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภรรยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินมาตรา 40 (2) - (7) ของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภรรยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง และเมื่อได้เลือกยื่นรายการตามส่วนที่ตกลงในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว เกิดปัญหาความไม่สะดวกในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการของเจ้าหน้าที่ ในการตรวจสอบข้อมูลความถูกต้องของสัดส่วนเงินได้พึงประเมินของคู่สมรส ซึ่งเมื่อรวมกันต้องไม่เกินกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับนั้น ฉะนั้นในการตรวจสอบความถูกต้องจึงต้องนำแบบแสดงรายการของสามีและภรรยา มาเปรียบเทียบความถูกต้อง ซึ่งต้องมีขั้นตอน และเพิ่มระยะเวลามากกว่ากรณีปกติ และกรณีที่คู่สมรสอยู่ต่างท้องที่เขตความรับผิดชอบของสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่มีภูมิลำเนาตั้งอยู่ ยิ่งต้องเพิ่มขึ้นตอน และระยะเวลามากขึ้น จึงอาจเกิดความคลาดเคลื่อน หรือล่าช้า ในการตรวจสอบข้อมูลดังกล่าว รวมถึงกรณีที่คู่สมรสเมื่อยื่นรายการตามส่วนที่ตกลงแล้วมีความประสงค์ยื่นรายการเปลี่ยนแปลงสัดส่วนเงินได้ดังกล่าว อาจเกิดความยุ่งยากในขั้นตอนต่าง ๆ ในการยื่นขอเปลี่ยนแปลงเพื่อเสนออนุมัติต่ออธิบดี จึงเกิดความยุ่งยาก ซับซ้อนมากขึ้น ส่งผลให้ใช้เวลาการให้บริการมากกว่าปกติ หรือกรณีผู้เสียภาษียื่นแบบด้วยตนเองเกิดความไม่เข้าใจ สับสนต่อวิธีการยื่นแบบ ทำให้ยื่นแบบไม่ถูกต้อง อาจต้องมีการแก้ไขการยื่นแบบ ไม่ส่งเสริมความสมัครใจในการชำระภาษี อันเป็นการขัดต่อหลักความแน่นอน รวมถึงหลักประสิทธิภาพในการบริหาร ซึ่งเป็นหลักการของลักษณะภาษีอากรที่ดีและหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดให้สิทธิ์กับคู่สมรสกรณีนี้ก็ไม่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคแต่อย่างใด

2. ข้อเสนอแนะ

ผู้เขียนเห็นว่าควรใช้หน่วยภาษีบุคคล และคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการ แยกเงินได้จากเงินได้พึงประเมินทุกประเภท โดยวิธีการยื่นแบบ 1. แยกยื่นจากกัน เป็นคนละหน่วย ภาษีโดยเด็ดขาดเท่านั้น ซึ่งสนองหลักความเสมอภาคอย่างแท้จริง และเพื่อไม่ให้เป็นทางเลือกปฏิบัติ โดยก่อนและหลังสมรสมีสิทธิเท่าเทียมกัน เนื่องจากวิธีการยื่นแบบแสดงรายการมีความเกี่ยวเนื่องกับ หน้าที่การยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งยังมีหลักเกณฑ์เงินได้พึง ประเมินที่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบทั้งหน่วยภาษีคู่สมรส(กรณีมีสามีหรือภรรยา) และหน่วยภาษีบุคคล(กรณี ไม่มีสามีหรือภรรยา) โดยต้องยกเลิกหลักเกณฑ์ดังกล่าว ให้นำหน้าที่การยื่นแบบแสดงรายการมี หลักเกณฑ์เงินได้พึงประเมินไม่แตกต่างกันไม่ว่าจะสมรสหรือไม่ก็ตาม เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาของคู่สมรสเป็นหน่วยภาษีบุคคลอย่างแท้จริง เมื่อพิจารณาในกรณีวิธีการยื่นแบบ 1. แยกยื่นจากกันวิธีเดียวแล้ว จะทำให้เกิดผลดีคือ นอกจากจะช่วยลดภาระภาษีของคู่สมรสแล้ว ไม่มี จำนวนวิธีการยื่นแบบที่หลากหลายจนเกิดความสับสนจนเกิดการยื่นแบบที่ผิดพลาด วิธีการจัดเก็บ ภาษีแบบแยกเงินได้ยังส่งผลดีต่อการบริหารจัดการรายได้ของคู่สมรสต่อสังคม ต่อระบบภาษี และต่อ ระบบเศรษฐกิจของประเทศ กล่าวคือ คู่สมรสมีความเป็นส่วนตัวและความเป็นอิสระในการเสียภาษี ทั้งยังส่งเสริมความเสมอภาคทางเพศแก่ชายและหญิงที่สมรสแล้วออกไปทำงานหาเงินได้นอกบ้าน ทำให้มีรายได้เพิ่มมากขึ้นมีความเป็นอิสระในการยื่นภาษีเป็นปัจจัยที่ทำให้รายได้ดังกล่าวได้เข้าสู่ ระบบภาษีได้มากขึ้นโดยความสมัครใจ รัฐบาลก็จะมีภาระค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บลดน้อยลงกว่าเดิม ทั้งยังเป็นการรองรับ AEC ที่จะมีชาวต่างชาติเข้ามาประกอบกิจการหรือนำเงินได้เข้ามาในประเทศจน เข้าหลักเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี ซึ่งต้องมีการให้บริการที่เป็นมาตรฐานสากล ซึ่งกรณีการยื่นแบบแสดง รายการภาษีดังกล่าวสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคที่ยอมรับกันในระดับโลก และไม่ยุ่งยาก ซับซ้อนต่อการให้บริการและรับบริการต่อผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นชาวไทยหรือชาวต่างประเทศ ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากข้อดีดังกล่าวแล้วภาษีที่รัฐบาลจัดเก็บจากวิธีการยื่นแบบ 1. แยกยื่นจากกันวิธีเดียว แล้ว ส่งผลดีมากกว่ามีวิธีการยื่นแบบที่หลากหลายแน่นอน

อีกกรณีหนึ่งที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภรรยาแต่ ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ในส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี และภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่งโดยไม่ต้องกำหนดการให้สิทธิในการตกลงสัดส่วนกันได้ โดยให้ถือหลักการ แบ่งแยกเงินได้พึงประเมินเหมือนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (7) เพื่ออำนวยความสะดวก ในการวิเคราะห์แบบแสดงรายการของเจ้าหน้าที่ เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในการให้บริการได้ถูกต้อง รวดเร็วยิ่งขึ้น

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นควรให้มีการปฏิรูปบทบัญญัติของกฎหมาย โดยขอเสนอให้ยกเลิก ความในมาตรา 56 เฉพาะวรรคหนึ่ง และมาตรา 57 ฉ และบัญญัติใหม่ ดังนี้

“มาตรา 56 วรรคหนึ่ง ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับใน ระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่นๆภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดี กำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

- (1) มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- (2) มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว เกิน 50,000 บาท”

“มาตรา 57 ฉ ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ในนามของตนเอง ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง”

กล่าวคือให้คำนวณภาษีเงินได้ของสามีภริยาแต่ละฝ่ายแยกต่างหากจากกัน โดยมีต้องคำนึงถึงสถานภาพแห่งการสมรส เพื่อให้เป็นกฎหมายที่มีความชัดเจน เข้าใจง่าย มีบทบัญญัติที่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภริยามีความสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคของบุคคลและสิทธิระหว่างชายและหญิง ก่อนและหลังสมรสมีสิทธิเท่าเทียมกัน อีกทั้งมีความเหมาะสมกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน ทั้งนี้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและเพิ่มประสิทธิภาพในการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรต่อไป





บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

- กฤตา กฤติยาโชติปกรณ. (2553, ตุลาคม). “ส่วนแบ่งที่เป็นธรรมกับกรณีปัญหาคณะบุคคล.” *สรรพากรสาส์น*, 57,10. หน้า 57.
- กรมสรรพากร. (2555). “วิธีการออกแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปี2555” กรุงเทพมหานคร: กรมสรรพากร
- _____. (2556) “ประวัติการจัดเก็บภาษีอากร” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://www.rd.go.th/publish/3453.0.html>
- _____. (2556) “การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยรัชการที่ 7 เป็นต้นมาจนถึงปัจจุบัน (พ.ศ. 2468 - ปัจจุบัน)” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์2556 จาก <http://www.rd.go.th/publish/3454.0.html>
- _____. (2556) “ย่อคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน พ.ศ. 2545 โดย นายบุญลือ พิมพ์ทองงาม กลุ่มงานคดี 2” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://www.rd.go.th/publish/19956.0.html>
- _____. (2556) “รายงานสถิติข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ค้นคืนเดือนมิถุนายน 2556 จากระบบ intranet ของกรมสรรพากร http://10.20.1.80/itp_x_misw/pages/ITPmismain.jsp
- _____. (2556) “ยื่นแบบแสดงรายการได้ที่ไหน” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://www.rd.go.th/publish/559.0.html>
- _____. (2556) “กรมสรรพากรชี้แจงการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับปีภาษี 2555 ผ่านอินเทอร์เน็ต” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/PR_Internet.pdf
- _____. (2556) “กรมสรรพากรเปิดให้บริการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภ.ง.ด91 ปีภาษี 2555 ผ่าน Smart Phone ค้นคืนเดือนเมษายน 2556 จาก http://110.164.199.149/smarttax/PR_Smart_Phone.pdf
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร (2556) ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2556 กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์.
- กัมปนาท บุญรอด (2552, ธันวาคม) “ประเด็นทางภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา” *สรรพากรสาส์น* 56, 12 หน้า 26-28.
- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์ (2548) “หลักความเสมอภาค” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://www.pub-law.net/publaw/view.aspx?id=657>

- คำชี้แจงกรมสรรพากร ฉบับลงวันที่ 19 กันยายน 2555 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามี่และภริยา
- คำชี้แจงกรมสรรพากร ฉบับลงวันที่ 14 มกราคม 2556 เรื่อง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามี่และภริยา (ฉบับที่ 2)
- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542
- คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 วันที่ 12 กันยายน 2545
- คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 วันที่ 4 กรกฎาคม 2555
- ณัฐพล จันทศิริภาส (2551) “การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส” วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ถอดเทพ(ย่อ) การสัมมนา (2552) “ปฏิรูปภาษี ทางเลือกใหม่ของประเทศ” วันพุธที่ 4 มีนาคม 2552 (ช่วงบ่าย)
- บรรเจิด สิงคะเนติ (2543) สารานุกรมรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 เรื่อง หลักความเสมอภาค กรุงเทพมหานคร : องค์การคำครุสภา
- บุษผา อัครพิมาน (2548) หลักกฎหมายทั่วไป กรุงเทพมหานคร : สำนักงานศาลปกครอง 2548.
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๒๔๓) เรื่อง กำหนดการยื่นแบบแสดงรายการ ภาษี การชำระภาษี และสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
- ประมวลรัษฎากร
- ฝ่ายวิชาการสำนักพิมพ์ กปร. (ประชาธิปไตยแรงงาน) (2551) “ความเสมอภาคระหว่างหญิงชาย” ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก <http://thaingo.org/writer/view.php?id=840>
- พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528
- ไพจิตร โรจนวานิช (2536) ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร กรุงเทพมหานคร: สามเจริญพาณิชย์ .
- รุ่งทิพย์ เลี้ยวขวลิต (2547) “ผลของการกำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามี่” วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2540
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550
- ลาวัลย์ อุดมวัฒน์ทวี (2545) กฎหมายธุรกิจและการภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 4. นนทบุรี : โรงพิมพ์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ (2538) หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครอง กรุงเทพมหานคร: บริษัทธรรมสาร จำกัด.

- ศุภชัย บำรุงศรี (2543) “ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา”
วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์
- ศุภรัตน์ คุ้มคุ้มกุล และ ชาตรี ตันติวาณิชกิจ (2547) *กฎหมายภาษีอากร* นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
- ศุภลักษณ์ พิณจิววดล (2542) *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร* กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน
- สมคิด บางโม (2552) *การภาษีอากรธุรกิจ* กรุงเทพมหานคร : วิทยพัฒน์
- สมคิด เลิศไพฑูรย์ (2541) *คำอธิบายกฎหมายการคลัง* กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม
- สมชัย ฤชุพันธ์ (2525) *การเงินธุรกิจและการภาษีอากร* นนทบุรี: โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช
- สุพรรณษา ศิลปเสริฐ (2550) “ปัญหากฎหมายในการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร” สารนิพนธ์ นิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยศรีพระทุม วิทยาเขตชลบุรี
- สำนักข่าวไทย TNA News (2555) “กรม.ไฟ.เชียว.รื้อ.ภาษี.บุคคล.ธรรมดา-แยก.ยื่น.ภาษี.สามี-ภรรยา”
ค้นคืนเดือนกุมภาพันธ์ 2556 จาก
<http://www.mcot.net/site/content?id=50d040a2150ba07e07000055>
- Pricewaterhousecoopers อ้างถึงใน กรมสรรพากร, “หนังสือ ด่วน ที่ กค 0811/2840 ลงวันที่ 3 เมษายน 2545. อ้างถึงใน วารสารศาลรัฐธรรมนูญ ปีที่ 10 เล่มที่ 28 มกราคม – เมษายน 2551

ประวัติผู้ศึกษา

ชื่อ	นายวรเชษฐ์ นรเอี่ยม
วัน เดือน ปีเกิด	8 ตุลาคม 2522
สถานที่เกิด	กรุงเทพมหานคร
ประวัติการศึกษา	ศิลปศาสตรบัณฑิต (รัฐศาสตร์) มหาวิทยาลัยรามคำแหง พ.ศ.2545 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยหอการค้าไทย พ.ศ.2544
สถานที่ทำงาน	สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 6 กรมสรรพากร กรุงเทพมหานคร
ตำแหน่ง	นิติกรชำนาญการ ส่วนกฎหมายและเร่งรัดภาษีอากรค้าง หัวหน้าทีม e-Marketing

