

บทที่ 2

แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และหลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

ในการบริหารประเทศในแต่ละปี รัฐบาลได้กำหนดนโยบายและยุทธศาสตร์ด้านต่าง ๆ มุ่งเน้นการพัฒนาประเทศให้เจริญเติบโตและทัดเทียมกับนานาประเทศ ส่วนหนึ่งเป็นผลมาจากนโยบายด้านการคลัง ซึ่งกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่มีภารกิจจัดเก็บรายได้หลักให้แก่รัฐบาล โดยทำหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง ทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อมเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์และเป้าหมายอื่น ๆ ให้สอดคล้องหรือเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งจะได้กล่าวต่อไปตามลำดับ

2.1 แนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากรที่ดี

ประชาชนผู้มีเงินได้แต่ละคนย่อมมีฐานะทางเศรษฐกิจและสังคมที่แตกต่างกัน เป็นเหตุให้การกระจายรายได้ภายใต้ระบบการตลาดนำไปสู่ความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ (Income Inequality) หรือทำให้เกิดมีคนรวยและคนจน และเกิดช่องว่างด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน ดังคำกล่าวของ ไทเบอร์ บาร์น่า (Tibor Baran) นักวิชาการชาวตะวันตก ที่ให้ข้อสังเกตไว้ในปีค.ศ. 1937 ว่า “ในสังคมสมัยใหม่ส่วนใหญ่ เงินได้ถูกกระจายในลักษณะไม่เป็นธรรมหรือไม่เสมอภาค มีคนรวยและคนจน แต่จำนวนของคนรวยมีน้อย จำนวนของคนจนมีมาก”¹

ด้วยเหตุนี้ รัฐบาลของประเทศต่าง ๆ จึงนำแนวความคิดหรือนโยบายการกระจายรายได้ครั้งใหม่² มาปฏิบัติเพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่เป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น และเพื่อลด

¹ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์, (สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), น.12.

² จีรศักดิ์ รอดจันทร์, เพิ่งอ้าง, น.14.

การกระจายรายได้ครั้งใหม่สามารถทำได้หลายวิธี เช่น

วิธีที่ 1 การให้เงินอุดหนุน (Subsidies)

วิธีที่ 2 การควบคุมราคาสินค้า (Price Controls)

ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ในสังคม โดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาด หรือโดยการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจขึ้นอีกครั้ง โดยการโยกย้ายทรัพยากรจากคนที่รวยกว่าไปสู่คนที่จนกว่า กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจนมากกว่าคนรวยผ่านทางภาษีจ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินผ่านทางภาษีเก็บภาษีอากร (Taxation) จากคนรวยมากกว่าคนจน หรือที่เรียกรวมกันว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public - Finance System) ซึ่งได้รับการยอมรับว่าเป็นวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด³

รายได้ที่เป็นภาษีอากร (Tax Revenue) จึงถือเป็นรายได้หลักที่สำคัญของรัฐบาล เพราะในแต่ละปีรัฐบาลจะต้องพิจารณาจัดหางบประมาณที่จะนำมาใช้เป็นค่าใช้จ่ายว่าควรมีจำนวนมากน้อยเพียงใด จึงจะเหมาะสมและเป็นผลดีต่อสังคมส่วนรวม โดยการเคลื่อนย้ายทรัพยากรบางส่วนจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลด้วยวิธีการจัดเก็บภาษีอากร และสะท้อนกลับสู่ภาคประชาชนในรูปบริการสาธารณะ แต่ต้องไม่ก่อให้เกิดผลกระทบทางเศรษฐกิจและก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร กล่าวคือ ถ้าทรัพยากรของภาคเอกชนเพิ่มขึ้นน้อย แต่รัฐบาลเพิ่มการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก ย่อมทำให้ทรัพยากรที่เหลืออยู่ในภาคเอกชนมีน้อยลง ซึ่งจะทำให้ประชาชนเดือดร้อนและอาจก่อให้เกิดปฏิกริยาคัดค้านรัฐบาล หรืออาจทำให้เกิดการจลาจลขึ้นได้ในทางตรงกันข้าม ถ้าหากทรัพยากรในภาคเอกชนเพิ่มขึ้นมากกว่าจำนวนภาษีอากรที่รัฐบาลเก็บเพิ่มขึ้นก็จะทำให้ทรัพยากรในภาคเอกชนมีมากขึ้น ซึ่งจะช่วยให้ความเป็นอยู่ของประชาชนโดยรวมดีขึ้น ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับความสามารถในการเสียภาษี (Tax Capacity) ของประชาชนและความพยายามในการจัดเก็บภาษี (Tax Effort) ของรัฐบาลอีกด้วย⁴

โครงสร้างของระบบภาษีอากรที่ดี ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ของสังคมเป็นหลักและควรมีลักษณะดังต่อไปนี้⁵

1. ภาระภาษีหรือค่าใช้จ่ายของรัฐจะต้องกระจายแก่ประชาชนผู้เสียภาษีทุกคนอย่างยุติธรรม
2. การเลือกเก็บภาษีแต่ละชนิดที่จัดเก็บนั้น จะต้องพยายามให้มีผลกระทบหรือผลเสียต่อการตัดสินใจในทางเศรษฐกิจหรือการทำงานของกลไกตลาดน้อยที่สุด

วิธีที่ 3 การออกกฎหมายและระเบียบ (Legislation and Regulation)

วิธีที่ 4 การใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) และการจัดเก็บภาษีอากร (Taxation)

³ เพิ่งอ้าง, น.13 – 15.

⁴ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), น.101 – 102.

⁵ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, เพิ่งอ้าง, น.120.

3. โครงสร้างของภาษีที่ใช้นั้นควรจะเอื้ออำนวยต่อการใช้นโยบายในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจด้วย

4. ระบบของภาษีต่าง ๆ ที่ใช้จัดเก็บนั้นจะต้องเป็นที่แจ้งชัดต่อผู้เสียภาษี และการบริหารการจัดเก็บจะต้องเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

5. ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บและภาระของผู้เสียภาษีควรจะอยู่ในอัตราที่ต่ำ เมื่อเปรียบเทียบกับเป้าหมายต่าง ๆ ในการจัดเก็บภาษีนั้น

ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ โดยได้รับความร่วมมือด้วยดีของประชาชนในการเสียภาษี หรือสามารถทำให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยสมัครใจ ตลอดจนความซื่อสัตย์สุจริตและความมีประสิทธิภาพในการทำงานของเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีอากร ย่อมทำให้เกิดระบบภาษีอากรที่ดี⁶

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามหรือความหมายของคำว่า “ภาษีอากร (Taxation)” ไว้ โดยเฉพาะ คงมีเพียงบทบัญญัติในลักษณะ 2 ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร หมวด 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป มาตรา 5 บัญญัติว่า “ภาษีอากรซึ่งบัญญัติไว้ในลักษณะนี้ ให้อยู่ในอำนาจหน้าที่และการควบคุมของกรมสรรพากร” และตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้คำนิยามไว้ดังนี้⁷

“ภาษี (Tax)” คือ เงินที่กฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม

“อากร (Duty)” คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรสพ

ดังนั้น ภาษีอากรจึงอาจหมายถึงเงินหรือค่าธรรมเนียมที่กฎหมายกำหนดให้รัฐบาลหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่นนั่นเอง

นอกจากนี้ นักเศรษฐศาสตร์และนักนิติศาสตร์หลายท่านได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ดังนี้

ซอมเมอร์ ฟอลล์ (Sommer Fall) ให้คำจำกัดความไว้ว่า “ภาษีอากรเป็นการกระทำที่มิใช่การลงโทษ แต่ถือเป็นการบังคับให้มีการยกย้ายถ่ายเททรัพยากรจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐ

⁶ เพิ่งอ้าง, น.123.

⁷ ราชบัณฑิตยสถาน, พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 เฉลิมพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว เนื่องในโอกาสพระราชพิธีมหามงคลเฉลิมพระชนมพรรษา 7 รอบ 5 ธันวาคม 2554, พิมพ์ครั้งที่ 2, (ราชบัณฑิตยสถาน, 2556).

โดยเป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่รัดกุมโดยไม่ต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ เช่น การตอบแทนพิเศษใด ๆ โดยตรง เพื่อรัฐนำไปใช้ในการพัฒนากิจการต่าง ๆ อันเป็นส่วนรวม”⁸

ชาร์ลส์ เอ็ม. อัลลัน (Charles M. Allan) ได้ให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล (Income Flow) ยกเว้นการกู้ยืมและรายจ่ายโดยตรง สำหรับค่าสินค้าและบริการที่ผลิตขึ้นเพื่อสาธารณะ ซึ่งจ่ายเต็มตามต้นทุนการผลิตของสินค้าและบริการนั้น”⁹

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำนิยามว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบังคับเก็บจากรายกร และนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี”¹⁰

อี.เอ.อาร์. เซลิกแมน (E.A.R. Seligman) ได้ให้คำจำกัดความไว้ว่า “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บ (Compulsory) จากรายกร เพื่อนำมาใช้จ่ายในกิจการอันเป็นประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม โดยผู้จ่ายเงินมิได้รับประโยชน์ตอบแทนโดยตรงเป็นการเฉพาะตัวแต่อย่างใด”¹¹

ศาลของเครือรัฐออสเตรเลีย เคยให้ความหมายไว้ว่า “ภาษีอากร คือเงินที่ถูกบังคับเรียกเก็บโดยพนักงานของรัฐเพื่อการสาธารณะซึ่งมีกฎหมายบัญญัติให้เรียกเก็บ และไม่ใช้เงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนบริการที่รัฐให้บริการ”¹²

จากคำนิยามและคำจำกัดความที่มีผู้ให้ความเห็นไว้ข้างต้น จะเห็นได้ว่า ภาษีและอากรต่างมีเจตนารมณ์ในการเรียกเก็บเงินจากประชาชนสู่ภาครัฐ หรืออาจกล่าวได้ว่า ภาษีอากร คือเงินที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนหรือผู้ได้รับผลประโยชน์จากการบริการสาธารณะ โดยไม่มีผลตอบแทนโดยตรงให้กับประชาชนหรือผู้ได้รับผลประโยชน์ดังกล่าว และเป็นเงินที่บังคับจัดเก็บเพื่อประโยชน์ของรัฐ องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรมหาชนอื่น ๆ¹³ โดยสามารถอธิบายได้เป็น 2 แนวทาง

แนวทางที่หนึ่ง “ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบังคับเก็บจากรายกรและนำไปใช้เพื่อประโยชน์ส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษีอากร”

⁸ จุมพล นันทศิริพล, ถามตอบ – สอบได้ กฎหมายภาษีอากรว่าด้วยโครงสร้างภาษีอากรและการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล, (สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2549), น.25.

⁹ บุญธรรม ราชรักษ์, เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2540), น.1 – 2.

¹⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อั่งแล้ว เชิงอรุณที่ 4, น.107.

¹¹ บุญธรรม ราชรักษ์, เพ็งอั่ง.

¹² คำพิพากษาของ Latham CJ ใน *Matthews v The Chicory Marketing Board (Victoria)* (1938) 60 CLR 263. อ้างถึงใน สราวุธ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” ใน หนังสือรวมบทความทางวิชาการ เนื่องในโอกาสครบรอบ 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง, น.33.

¹³ สมคิด เลิศไพฑูรย์, คำอธิบายกฎหมายการคลัง, (สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2546), น.81.

แนวทางที่สอง “ภาษีอากร คือ เงินได้หรือทรัพย์สินที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล แต่ไม่รวมถึงการกู้ยืมหรือขายสินค้า หรือให้บริการในราคาทุนโดยรัฐบาล”¹⁴

2.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากร มีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการบริหารประเทศ และเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้และทรัพย์สินของประชาชน ให้มีความเป็นธรรม ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางด้านธุรกิจและการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ ช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน เพื่อการชำระหนี้สินของภาครัฐ และเพื่อสนองนโยบายการคลังของรัฐบาล

อย่างไรก็ตาม ภาษีอากรอาจถูกใช้เป็นเครื่องมือในการดำเนินการด้านต่าง ๆ เพื่อให้ประชาชนมีความเป็นอยู่ที่ดี ลดความเหลื่อมล้ำของคนในสังคมระหว่างคนจนกับคนรวย และเพื่อให้บรรลุเป้าหมายในทางเศรษฐกิจของประเทศและเป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล ดังนี้

1. เนื่องจากรัฐบาลมีรายจ่ายในการให้บริการสาธารณะด้านต่าง ๆ อาทิ การป้องกันประเทศ การสาธารณสุข การศึกษา การสังคมสงเคราะห์ เป็นต้น การหารายได้เพื่อให้เพียงพอกับรายจ่ายดังกล่าว จึงเป็นสิ่งสำคัญที่รัฐบาลต้องดำเนินการ และการจัดเก็บภาษีอากรถือเป็นวิธีการหนึ่งที่แทรกแซงต่อระบบเศรษฐกิจน้อยกว่า การที่รัฐบาลจะใช้วิธีการการกู้ยืมเงิน การเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินมาเป็นของรัฐบาล ทั้งยังทำให้รัฐบาลสามารถควบคุมการจัดสรรทรัพยากรไปในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเศรษฐกิจได้ดีกว่า¹⁵

2. โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่ในการจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในบางครั้งกลไกตลาดอาจไม่สามารถทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่ช่วยแก้ไขข้อบกพร่องของกลไกตลาดอย่างหนึ่ง เพื่อช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น กล่าวคือ ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) เช่น ผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระค่าสินค้าสาธารณะใช้บริการสินค้าสาธารณะได้ และผู้ผลิตมีแนวโน้มที่จะผลิตสินค้าสาธารณะลดน้อยลง แต่เนื่องจากประชาชนทุกคนซึ่งอยู่ในประเทศมีสิทธิได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะเสียเอง โดยการเก็บภาษีอากรเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะนั้น

การจัดสรรสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) เช่น การให้บริการทางการศึกษา หรือการให้บริการทางการแพทย์ แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการใช้บริการ ผล

¹⁴ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557, (โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557), น.1.

¹⁵ สราวุธ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง, น.39.

ของการให้บริการหาได้แก่ผู้รับบริการแต่เพียงฝ่ายเดียว แต่ถือว่ารัฐบาลได้รับประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและมีสุขภาพที่ดี ดังนั้น รัฐบาลจึงควรเข้ามาแบกรับภาระค่าใช้จ่ายบางส่วนหรือให้การสนับสนุน ด้วยวิธีการให้เงินอุดหนุน หรือใช้นโยบายทางภาษีอากร เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมดังกล่าวหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น

สำหรับการจัดสรรสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-Merit Goods) เช่น เครื่องดื่มแอลกอฮอล์ บุหรี่ ซึ่งเป็นสินค้าที่ก่อให้เกิดปัญหาต่อสุขภาพของผู้บริโภค อันส่งผลให้รัฐบาลต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น ดังนั้น รัฐบาลจึงเข้ามาแทรกแซงโดยวิธีการเก็บภาษีแก่สินค้าดังกล่าว¹⁶

3. กลไกของตลาดเสรีไม่สามารถทำให้การกระจายรายได้ของประชากรเป็นไปอย่างเท่าเทียมกัน กล่าวคือ ผู้ที่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตมาก ย่อมมีรายได้หรือค่าตอบแทนมากกว่าผู้ที่ไม่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตหรือมีแต่น้อย ดังนั้น ภาษีอากรจึงเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการกระจายรายได้ เช่น ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้อัตราก้าวหน้า เพื่อให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราสูงกว่าผู้ที่มีรายได้น้อย เป็นต้น¹⁷

4. หน้าที่ของรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือ ต้องดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานให้อยู่ในอัตราสูง และให้ระดับราคาสินค้าอยู่ในระดับที่มีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐบาลในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ (Automatic Stabilizers) เช่น ในกรณีที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอย ประชาชนมีรายได้น้อย บริษัทห้างร้านต่าง ๆ มีกำไรจากการประกอบธุรกิจน้อยลง ภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บย่อมน้อยลงไปตามจำนวนของรายได้หรือผลกำไรจากการประกอบธุรกิจ ดังนั้น เมื่อภาษีอากรที่รัฐบาลจัดเก็บน้อยลงจะส่งผลกระตุ้นให้เกิดความต้องการมวลรวม (Aggregated Demand) ของประชาชนหรือบริษัทห้างร้านมีเงินได้หลังจากหักภาษีที่เพิ่มขึ้น สามารถจับจ่ายใช้สอยหรือจ้างแรงงานได้เพิ่มมากขึ้น อันส่งผลให้เศรษฐกิจของประเทศฟื้นตัวจากภาวะถดถอย¹⁸

2.1.3 ประเภทของภาษีอากร

ภาษีอากรแต่ละประเภทที่จัดเก็บนั้น ย่อมมีผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนและการประกอบธุรกิจการค้า ตลอดจนการทำงานของระบบเศรษฐกิจโดยรวม

¹⁶ เพิ่งอ้าง.

¹⁷ เพิ่งอ้าง.

¹⁸ เพิ่งอ้าง, น.40.

อาจกล่าวได้ว่า ประเภทของภาษีอากรขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ในการจำแนก โดยพิจารณาจากลักษณะของการรับภาระภาษีเป็นสำคัญ ดังนี้

1. จำแนกตามฐานภาษี สามารถแบ่งการจัดเก็บออกเป็น 3 ฐานภาษี คือ ฐานเงินได้ ฐานการบริโภค และฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง โดย เฮนรี ไซมอน (Henry Simons) นักเศรษฐศาสตร์ชาวอเมริกา ได้เคยกล่าวถึงความสัมพันธ์ของฐานภาษีไว้ว่า “เงินได้ส่วนบุคคล คือ ผลรวมทางพีชคณิตระหว่างมูลค่าทางตลาดของสิทธิที่ถูกใช้ไปในการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงในมูลค่าเพิ่มของสิทธิในทรัพย์สินซึ่งสะสมไว้ระหว่างช่วงระยะเวลาเริ่มต้นจนถึงสิ้นสุดของช่วงเวลาที่ใช้พิจารณา”¹⁹ หรืออาจกล่าวได้ว่า การเก็บภาษีจากเงินได้จะเท่ากับการเก็บภาษีจากการบริโภค (เท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักด้วยรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นทุน) และการเก็บภาษีจากความมั่งคั่งหรือทรัพย์สิน (เท่ากับการเก็บภาษีจากเงินได้หักกลับด้วยรายได้ส่วนที่จับจ่ายออกไปเพื่อการบริโภค)²⁰ ฐานภาษีแต่ละประเภทอาจอธิบายได้ดังนี้

(1) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานเงินได้ (Income Tax Base) เป็นภาษีเงินได้แบบฐานกว้าง (Comprehensive Income Tax) ซึ่งหมายความรวมถึงเงินได้ทุกชนิดไม่ว่าจะเป็นรูปตัวเงินหรือไม่ รวมถึงประโยชน์ที่เจ้าของทรัพย์สินได้รับจากการใช้ทรัพย์สินของตนเอง ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีส่วนเกินมูลค่าทรัพย์สิน (Capital Gains Tax) เป็นต้น

(2) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค (Consumption Tax Base) เป็นภาษีการบริโภคฐานกว้าง (Comprehensive Consumption Tax) ที่ไม่มีข้อยกเว้นแก่สินค้าหรือบริการประเภทใด ๆ หรือมีข้อยกเว้นน้อยที่สุด ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีการขาย ภาษีสรรพสามิต ภาษีศุลกากร เป็นต้น

(3) ภาษีที่จัดเก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Tax Base) เป็นภาษีความมั่งคั่งฐานกว้าง (Comprehensive Wealth Tax) แต่มิได้จัดเก็บครอบคลุมถึงทรัพย์สินทุกประเภท ส่วนใหญ่เก็บจากทรัพย์สินจำพวกอสังหาริมทรัพย์ ได้แก่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น

2. จำแนกตามการผลักระภาษี โดย จอห์น สจิวต์ มิลล์ (John Stuart Mill) นักเศรษฐศาสตร์ท่านหนึ่ง มีความเห็นว่า ในการแบ่งประเภทของภาษีอากรควรที่จะได้หีบยกเอาเรื่องภาระภาษีขึ้นมาพิจารณาเป็นหลัก กล่าวคือ ภาษีประเภทใดก็ตามที่จัดเก็บโดยมีวัตถุประสงค์ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นผู้รับภาระภาษีนั่นทั้งหมด ภาษีชนิดนั้นจัดเป็น “ภาษีทางตรง” แต่ถ้าภาษีประเภทใด

¹⁹ เพิ่งอ้าง, น.35 – 36.

²⁰ เงินได้ (Income) = การบริโภค (Consumption) + การเปลี่ยนแปลงความมั่งคั่งสุทธิ (Change in net wealth), อ้างถึงใน สราวุธ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง.

ที่จัดเก็บโดยเปิดโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายสามารถผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นรับแทนได้ ภาษีชนิดนั้นจัดเป็น “ภาษีทางอ้อม”²¹ ซึ่งอาจอธิบายได้ดังนี้

(1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งรับภาระภาษีโดยตรง โดยผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นได้ ทั้งนี้ ภาระภาษีจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละราย เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีการให้ ภาษีความมั่งคั่ง หรือ ภาษีการรับมรดก เป็นต้น

(2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งสามารถผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงได้ หรืออาจกล่าวได้ว่าผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคได้ โดยวิธีการเพิ่มราคาสินค้า เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีศุลกากร ภาษีสรรพสามิต ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ เป็นต้น²²

3. จำแนกตามภาระภาษี เมื่อรัฐบาลจัดเก็บภาษีอากรแล้ว บุคคลใดเป็นผู้แบกรับภาระภาษีที่แท้จริง โดยอาจแบ่งพิจารณาออกได้เป็น 2 นัย ดังนี้

(1) ภาระภาษีทางเศรษฐกิจ หรือภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Incidence) หมายถึง ภาระภาษีที่ตกอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้ายของห่วงโซ่ภาษี กล่าวคือ บุคคลนั้นไม่สามารถผลักภาระภาษีให้แก่ผู้อื่นได้อีกต่อไป ดังนั้น รายได้ของผู้รับภาระภาษีที่แท้จริงก็จะลดลงเนื่องจากการถูกจัดเก็บภาษีนี้ ซึ่งในการพิจารณาว่าภาระภาษีที่แท้จริงของภาษีแต่ละประเภทจะตกอยู่กับผู้ใด ในจำนวนเท่าใด จำเป็นต้องพิจารณาจากความสามารถในการผลักภาระภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมายเป็นสำคัญ เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นต้น

(2) ภาระภาษีอย่างเป็นทางการ (Statutory Incidence) หรือภาระภาษีตามกฎหมาย (Formal Incidence) หมายถึง ภาระในจำนวนหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจไม่ต้องรับภาระโดยแท้จริงก็ได้ เพราะผู้เสียภาษีอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้อื่นหรือผู้บริโภคได้ เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ เป็นต้น²³

2.1.4 ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) หมายถึง สิ่งซึ่งเป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร เป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารประเทศ และเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งของกฎหมายภาษีและระบบภาษี

²¹ จุมพล นันทศิริพล, *เพิ่งอ้าง*, น.25.

²² ทรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 12*, น.36.

²³ จุมพล นันทศิริพล, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 8*, น.27.

ไซมอน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ โนเบส (Simon James and Christopher Nobes) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่จะต้องรับผิดชอบในการเสียภาษี เช่น เงินได้ ความมั่งคั่งหรือค่าใช้จ่าย²⁴

แนนซี วอลล์ (Nancy Wall) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงแหล่งที่มาทั้งหมดของรายได้ในการจัดเก็บภาษี เช่น กำไรสุทธิของนิติบุคคล ฐานภาษีที่เป็นยอดรายรับก่อนหักรายจ่าย ฐานภาษีที่เป็นเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย และฐานภาษีที่เป็นการจำหน่ายกำไรไปต่างประเทศ ถือเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เงินได้และตัวบุคคลเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สินค้าและบริการเป็นแหล่งที่มาในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น ฐานภาษีที่กว้างขวางที่ครอบคลุมการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภทและทุกชนิด ย่อมอำนวยความสะดวกให้แก่วิธีการเป็นอย่างมาก ซึ่งรัฐบาลในหลายประเทศจึงพยายามหาทางขยายฐานภาษี หรือออกแบบวิธีการหารายได้เข้ารัฐ โดยการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาที่แตกต่างกัน²⁵

จอห์น แบล็ค (John Black) ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึง กลุ่มของเงินได้ เงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ (เงินได้ก่อนหักรายจ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ) หรือเงินได้สุทธิ (เงินได้หลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ) ที่ภาษีทางตรงถูกจัดเก็บ หรือกำไรสุทธิจากการขายสินค้าหรือการให้บริการทางธุรกิจ ที่ภาษีทางอ้อมถูกจัดเก็บ²⁶

วิทย์ ดันตยกุล ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่เป็นเงื่อนไขหรือมูลฐานขั้นต้นที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี แต่หากภาษีอากรใดจำเป็นต้องปรับปรุงหรือตกแต่งฐานไว้ละเอียดลออ สิ่งที่น่ามาคิดภาษีอาจแตกต่างจากที่กำหนดแต่ต้น เช่น ภาษีเงินได้ต้องมีการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามฐานะครอบครัว จึงจะเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษี หรืออาจกล่าวได้ว่า ฐานภาษีที่แท้จริงคือสิ่งที่ใช้คำนวณอัตราภาษีหรือรองรับอัตราภาษี ได้แก่ เงินได้ (Income) ทรัพย์สิน (Property) สินค้าและบริการ (Goods and Services) สิทธิพิเศษในการประกอบกิจการ (Licences) เป็นต้น²⁷

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้ความหมายของคำว่า “ฐานภาษี” หมายถึงสิ่งที่ถูกใช้เป็นฐานในการประเมินเก็บภาษีอากรแต่ละชนิดตามอัตราของภาษีที่ได้กำหนดไว้ซึ่งโดย

²⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.105.

²⁵ *เพ็ญอ้อ*, น.106.

²⁶ *เพ็ญอ้อ*.

²⁷ วิทย์ ดันตยกุล, *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2526),

ปกติมักถูกใช้เป็นเครื่องวัดถึงความสามารถในการเสียภาษีของแต่ละบุคคล ได้แก่ รายได้ ความมั่งคั่ง มูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายกัน หรือสิ่งอื่น ๆ ที่กำหนดขึ้น²⁸

อนึ่ง อาจกล่าวสรุปได้ว่า ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง คือสิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร และฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ คือสิ่งที่รองรับอัตราภาษีนั่นเอง

ฐานภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ฐานที่เกี่ยวกับรายได้ (Income Base) เป็นฐานภาษีที่สำคัญประการหนึ่งซึ่งสามารถใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay) ของบุคคลแต่ละคนได้ดีที่สุด เพราะรายได้ของแต่ละบุคคลนั้น ย่อมเป็นสิ่งที่แสดงถึงอำนาจในการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคจากการซื้อสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ในปัจจุบัน หรือเก็บสะสมไว้เพื่อการใช้จ่ายในอนาคต

ในทางปฏิบัติการจัดเก็บภาษีเงินได้จะต้องมีการให้คำจำกัดความว่าอะไรคือรายได้ และจะถูกจัดเก็บภาษีอย่างไร ซึ่งปัจจุบันภาษีที่ดำเนินการจัดเก็บจากฐานรายได้ แบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท คือ

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยจัดเก็บจากรายได้ของประชาชนที่ได้รับในระหว่างปีภาษี หรือที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน” หรือจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้ว

(2) ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีที่จัดเก็บจากกำไรหรือรายได้จากการประกอบธุรกิจการค้าที่มีสภาพเป็นนิติบุคคลตามที่ได้กำหนดไว้ในกฎหมายภาษี หรือจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการในรอบระยะเวลาบัญชี²⁹

2. ฐานการบริโภค (Consumption Base) เป็นการจัดเก็บภาษีจากการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าและบริการต่าง ๆ ของประชาชน โดยการนำทรัพยากรของสังคมไปใช้ในทางส่วนตัว ดังนั้น ผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจึงควรจะต้องเสียภาษีมากกว่า และผู้ที่ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคน้อยจึงควรจะต้องเสียภาษีน้อยกว่า หรืออาจกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีจากการบริโภคเป็นการส่งเสริมการทำงานและการออมทรัพย์สินของประชาชน แต่เป็นการลงโทษผู้ที่บริโภคมาก และเป็นประโยชน์ต่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจของประเทศ อีกทั้งยังก่อให้เกิดความเป็นกลาง (Neutral) หรือความยุติธรรมระหว่างการบริโภคในปัจจุบันและในอนาคต อีกประการหนึ่ง

²⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.109.

²⁹ *เพ็ญอ้าง*, น.109 – 110.

ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภค ได้แก่

(1) ภาษีการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค เป็นภาษีที่ประเมินการจัดเก็บจากการใช้จ่าย เพื่อการบริโภคในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง มีลักษณะเป็นภาษีทางตรงอย่างหนึ่ง แต่ในปัจจุบันไม่มีประเทศใดใช้ภาษีชนิดนี้ในการจัดเก็บ เนื่องจากมีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติและไม่อาจทราบได้ว่าผู้เสียภาษีแต่ละคนได้ทำการใช้จ่ายเพื่อการบริโภคในปีหนึ่ง ๆ เป็นจำนวนเท่าใด

(2) ภาษีการขาย เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการที่ทำการซื้อขายเพื่อการบริโภค โดยอาจเก็บจากผู้ขายหรือผู้ซื้อสินค้าหรือบริการเพียงขั้นตอนเดียวหรือหลายขั้นตอนในรูปแบบการจัดเก็บต่าง ๆ

(3) ภาษีสรรพสามิต เป็นภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการเฉพาะอย่าง ซึ่งเป็นรูปแบบหนึ่งของภาษีการค้าหรือภาษีการขาย เช่น การจัดเก็บภาษีจากสุรา ยาสูบ เครื่องดื่ม ปูนซีเมนต์ และน้ำมัน เป็นต้น

(4) ภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นภาษีการขายรูปแบบหนึ่ง โดยจะคำนวณจัดเก็บจากมูลค่าที่เพิ่ม (Value-Added) ขึ้นของสินค้าที่ทำการผลิตในแต่ละช่วง

(5) ภาษีสินค้าขาเข้า เป็นการจัดเก็บภาษีจากสินค้าที่สั่งมาจากต่างประเทศ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของการจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายเพื่อการบริโภค หรือการซื้อขายแลกเปลี่ยนสินค้าหรือบริการ³⁰

3. ฐานที่เกี่ยวกับความมั่งคั่ง (Wealth) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยวัดจากความสามารถของประชาชนแต่ละคน ซึ่งพิจารณาจากรายได้หรือทรัพย์สินที่เก็บสะสมไว้ในรูปของทรัพย์สินต่าง ๆ อาจถือได้ว่าเป็นการเก็บภาษีจากรายได้หรือประโยชน์ที่เกิดจากทรัพย์สินนั้น (Capital-Income) เช่น ภาษีที่ดิน ภาษีที่เก็บจากสิ่งปลูกสร้าง ภาษिरถยนต์ ภาษีโรงงาน และภาษีมรดก เป็นต้น³¹

4. ฐานสิทธิพิเศษ เป็นฐานภาษีที่คิดจากสิทธิพิเศษในการประกอบกิจการของผู้เสียภาษี ได้แก่ การอนุญาตให้ประกอบกิจการหลายประเภทไม่ว่าจะลักษณะผูกขาดหรือไม่ก็ตาม ผู้ประกอบการจะต้องเสียค่าธรรมเนียมให้แก่รัฐ เช่น ใบอนุญาตขายสุรา และการผูกขาดทำรังนกนางแอ่น เป็นต้น³²

2.1.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เป็นหลักการที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่บังคับใช้หรือที่จะนำมาใช้ มีความเหมาะสมหรือมีข้อบกพร่องหรือไม่ อย่างไร ซึ่งในปี ค.ศ. 1776 อัดัมส์ สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ไว้ในหนังสือ

³⁰ เฝิงฮ้าง, น.110 – 111.

³¹ เฝิงฮ้าง, น.111 – 112.

³² จุมพล นันทศิริพล, ฮ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8, น.31.

An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ซึ่งเป็นที่ยอมรับของนักทฤษฎีโดยทั่วไป และถูกใช้เป็นรากฐานในการศึกษาหลักการภาษีอากรเรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ดังนี้³³

1. หลักความเสมอภาค (Equity) กล่าวคือ พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดความเสมอภาคแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนและต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาล

2. หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) กล่าวคือ ภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ เวลาในการจ่ายภาษี วิธีการจ่ายจำนวนภาษีที่จะต้องจ่าย ทั้งหมดนี้ควรที่จะชัดเจนและง่ายแก่ผู้จ่ายภาษีและต่อผู้อื่นทุก ๆ คน หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องสามารถทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเข้าใจความหมายของหลักการจัดเก็บภาษีอากรได้โดยง่าย และความชัดเจนแน่นอนของตัวบทกฎหมายภาษีอากรย่อมป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจโดยมิชอบด้วยกฎหมายและก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยสามารถพิจารณาได้เป็น 4 ประการ คือ

2.1 ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกอยู่กับผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกอยู่กับผู้ใด ซึ่งจะก่อให้เกิดความสะดวกแก่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

2.2 ความแน่นอนในเรื่องของความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนด หรือคำนวณภาระภาษีของตนได้อย่างถูกต้อง

2.3 ความแน่นอนในเรื่องของขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนและชัดเจนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของขอบเขตที่เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษีนั่น

2.4 ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะจัดเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนและชัดเจนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษี สามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนเม็ดเงินภาษีที่จะดำเนินการจัดเก็บได้ในแต่ละปี³⁴

³³ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.6 – 8.

3. หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment) กล่าวคือ ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกจัดเก็บตามเวลา หรือตามวิธีการที่น่าจะสะดวกมากที่สุดสำหรับผู้จ่ายภาษี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องคำนึงถึงความสะดวกสบายทั้งฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียภาษีในการจัดเก็บและเสียภาษีอากร โดยกำหนดแบบฟอร์ม วิธีการกรอกและยื่นแบบแสดงรายการภาษี ตลอดจนระยะเวลาในการเสียภาษี เพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจง่ายและไม่ก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีเกินความจำเป็น³⁵

4. หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy in Collection) กล่าวคือ ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะถูกออกแบบทั้งในแง่วิธีการดึงเงินออกไปจากกระเป๋าของประชาชนทำอย่างประหยัดที่สุด และเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกระเป๋าเงินของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าไปสู่คลังสาธารณะของแต่ละรัฐ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด และเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษิต่ำที่สุด ทั้งนี้ เพราะส่วนใหญ่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลมักมีจำนวนต่ำกว่าภาระของผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีและความยุ่งยากต่าง ๆ ที่ผู้เสียภาษีต้องแบกรับ ดังนั้น ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรจึงต้องพยายามลดค่าใช้จ่ายและภาระข้อยุ่งยากให้เหลือน้อยที่สุด โดยรัฐบาลควรจัดเก็บรายได้ภาษีให้มีความใกล้เคียงกับภาระภาษีที่ประชาชนต้องแบกรับมากที่สุด³⁶

อย่างไรก็ดี สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองได้มีวิวัฒนาการมากขึ้นตามลำดับ ทำให้ภาษีอากรมีบทบาทสำคัญมากยิ่งขึ้น ในปัจจุบันจึงได้มีการกำหนดหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเพื่อรับมือกับสถานการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไป นอกเหนือจากหลักการข้างต้นไว้อีกหลายประการ ดังต่อไปนี้

1. หลักการยอมรับ (Acceptability) ภาษีอากรที่ดีต้องได้รับการยอมรับและความร่วมมือด้วยดีในการเสียภาษี กล่าวคือ การที่ประชาชนจะให้การยอมรับเพียงโดยอ้อมขึ้นอยู่กับความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และความสัมพันธ์ระหว่างการเสียภาษีและประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากรัฐบาลเป็นสำคัญ ดังนั้น รัฐบาลควรรับฟังความคิดเห็นและเปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงออกถึงการสนับสนุนหรือคัดค้านเกี่ยวกับการออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร และต้องสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าเงินทุกบาททุกสตางค์ที่ได้รับจัดเก็บภาษีนั้น ในท้ายที่สุดจะกลับคืนมาสู่ประชาชนในรูปของผลประโยชน์ต่างๆ ในอนาคต ดังคำกล่าวของ โอลิเวอร์ ดับบลิว. โฮลเมอร์ (Oliver W. Holmer., Jr.) ผู้พิพากษาศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกาที่ว่า “When I pay taxes,

³⁴ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12*, น.41 – 42.

³⁵ จุมพล นันทศิริพล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 8*, น.26.

³⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.125.

I buy civilization.”³⁷ ซึ่งรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้กรุณาแปลความหมายของประโยคดังกล่าวว่า “ในเวลาที่ข้าพเจ้าจ่ายภาษี ในเวลานั้นเป็นเวลาข้าพเจ้าซื้ออารยธรรม” ทั้งนี้เพื่อให้ประชาชนยอมรับการเสียภาษีและก่อให้เกิดจิตสำนึกในการเสียภาษี (Tax Consciousness) ของประชาชนมากขึ้น

2. หลักความง่าย (Simplicity) ภาษีอากรที่ดีต้องก่อให้เกิดต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี (Administrative Costs) ต่ำ คือ ค่าใช้จ่ายที่ฝ่ายรัฐบาลต้องเสียไปในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน เช่น ค่าจ้างบุคลากรในการตรวจแบบแสดงรายการภาษี ตรวจสอบภาษี รวมทั้งค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น ในขณะที่เดียวกันต้องมีต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี (Compliance Costs) ต่ำด้วยเช่นกัน คือ ค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ซึ่งอาจรวมถึงเวลาที่ผู้เสียภาษีต้องสูญเสียไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษี เช่น เวลาและค่าใช้จ่ายที่เสียไปในการจัดเตรียมแบบแสดงรายการภาษี ค่าใช้จ่ายในการปรึกษานักบัญชีหรือนักกฎหมายภาษี ตลอดจนค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดีหากมีข้อพิพาทขึ้นสู่ศาล เป็นต้น³⁸ อีกทั้งกฎหมายภาษีอากรควรใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจง่าย ไม่ควรใช้ภาษากฎหมายที่มีความซับซ้อนมากเกินไป

3. หลักความมีประสิทธิภาพ หรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality) ภาษีอากรที่ดีควรช่วยให้การบริหารจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปอย่างประหยัดรายจ่าย ทั้งของภาครัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีและภาคเอกชนซึ่งเป็นผู้เสียภาษี โดยจัดเก็บภาษีให้ได้เม็ดเงินจำนวนมากที่สุด แต่เสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด กล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความเป็นกลางระหว่างทางเลือกต่าง ๆ ในการประกอบธุรกิจหรือการบริโภค ไม่ควรเปิดโอกาสให้ผู้ประกอบธุรกิจจัดตั้งหรือเลือกประเภทองค์กรธุรกิจ ไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนจดทะเบียน บริษัท หรือองค์กรธุรกิจอื่นใดที่ส่งผลในการเสียภาษีน้อยลง และควรเก็บภาษีจากฐานการบริโภคสำหรับสินค้าหรือบริการต่าง ๆ ในอัตราเดียวกัน³⁹ ไม่ควรแทรกแซงทางเลือกในการบริโภคสินค้าหรือรับบริการของผู้บริโภค⁴⁰

4. หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่สามารถถูกปรับเปลี่ยนได้โดยไม่ยากเกินไป เพื่อให้รับมือได้กับการเปลี่ยนแปลงของสถานการณ์

³⁷ เพิ่งอ้าง.

³⁸ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 12*, น.41 – 42.

³⁹ ภาษีมูลค่าเพิ่มนับเป็นภาษีที่มีความเป็นกลางมาก เนื่องจากเป็นภาษีที่จัดเก็บในอัตราเดียวสำหรับสินค้าหรือบริการ อาจมีข้อยกเว้นหรือเก็บภาษีอัตราศูนย์ก็เป็นเพียงส่วนน้อยเท่านั้น, อ้างถึงใน สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, เพิ่งอ้าง.

⁴⁰ เพิ่งอ้าง.

ทางด้านเศรษฐกิจ สังคม และการเมืองได้อย่างเหมาะสม สะดวก รวดเร็ว⁴¹ และส่งผลอย่างทันที ต่อรายได้ของรัฐบาลหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค อาทิ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เนื่องจากในภาวะเงินเฟ้อรายได้ของประชาชนจะเพิ่มขึ้น ทำให้อัตราภาษีส่วนเพิ่มเพิ่มขึ้นด้วย ซึ่งเป็นการคุมซ้ำอำนาจซื้อออกจากภาคเอกชนและเป็นการลดภาวะเงินเฟ้อได้กรณีหนึ่ง ส่วนในภาวะที่เศรษฐกิจตกต่ำ คนที่มีรายได้น้อยจะเสียภาษีในอัตราส่วนเพิ่มที่ต่ำ ทำให้มีเงินเหลือในภาคเอกชนมากและทำให้เศรษฐกิจฟื้นตัวได้เร็วขึ้น⁴² หรือภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งเป็นภาษีฐานการบริโภคเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่นมาก เนื่องจากสามารถเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่าย ส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลง และส่งผลต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคในทันที เป็นต้น

5. หลักอำนาจรายได้ หรือหลักความพอเพียง (Sufficiency หรือ Productivity) ภาษีอากรที่ดีควรหารายได้ให้รัฐบาลอย่างเพียงพอ เพื่อที่จะสามารถอุดหนุนรายจ่ายสาธารณะได้ในระดับที่ปรารถนา⁴³ และการจัดเก็บภาษีอากรจะได้เม็ดเงินจำนวนมากน้อยเพียงใด นอกจากอัตราภาษีแล้วยังต้องพิจารณาเงื่อนไขที่สำคัญ 3 ประการ กล่าวคือ

5.1 ลักษณะของฐานภาษี กล่าวคือ ถ้าภาษีอากรที่จัดเก็บมีฐานกว้างครอบคลุมถึง ผู้เสียภาษีจำนวนมากหรือมีกิจการที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีจำนวนมาก ย่อมสามารถที่จะจัดเก็บ ภาษีอากรได้เป็นจำนวนมากกว่าภาษีอากรที่มีฐานแคบ หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีอากรที่จัดเก็บจากสิ่งของที่มีผู้ใช้จำนวนมากย่อมอำนาจรายได้มากกว่าการจัดเก็บภาษีอากรจากสิ่งของที่พุ่มเพื่อยที่มีผู้ใช้น้อย

5.2 ขนาดของฐานภาษี กล่าวคือ ถ้าภาษีอากรใดอาจเก็บได้เป็นจำนวนมาก ๆ จากผู้เสียภาษีแต่ละราย เพราะการประกอบกิจการหรือจากสิ่งของและบริการที่จัดเก็บมีราคาสูง แม้ผู้เสียภาษีดังกล่าวจะมีจำนวนน้อยก็อาจจัดเก็บภาษีอากรได้จำนวนมาก

5.3 ความยืดหยุ่นของฐานภาษี กล่าวคือ ภาษีอากรที่จัดเก็บจากสินค้าและบริการถือว่าเป็นภาษีอากรที่มีลักษณะความยืดหยุ่นของฐานภาษีมาก (Elastic) เนื่องจากอาจมีการขึ้นราคาสินค้า และมีผลทำให้มีผู้บริโภคลดน้อยลงขึ้นอยู่กับปัจจัยบางประการ เช่น สินค้านั้นมีสิ่งทดแทนได้ โดยง่ายหรือไม่ ถ้าการจัดเก็บภาษีอากรจากสินค้าอย่างหนึ่งทำให้ราคาสินค้าสูงขึ้น ผู้บริโภคอาจเลือกใช้สินค้าอย่างอื่นที่ไม่ต้องเสียภาษีแทนได้ หรือถ้าสินค้านั้นมีความจำเป็นมาก ฐานภาษีอาจไม่ยืดหยุ่น (Inelastic) หรือมูลค่าสินค้าที่จัดเก็บภาษีอากรนั้นประกอบเป็นรายจ่ายส่วนใหญ่ของ

⁴¹ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้าวแล้ว เศรษฐกิจที่ 1*, น.8.

⁴² สมชัย ฤชุพันธุ์, *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง*, (2538), น.180.

⁴³ จิตรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้าวแล้ว เศรษฐกิจที่ 1*, น.9.

ผู้บริโภคหรือไม่ เพราะหากเป็นสินค้าที่มีความจำเป็นในชีวิตประจำวันแล้ว แม้อาสาสมัครจะเพิ่มสูงขึ้น แต่การจัดเก็บภาษีอากรจะไม่อาจทำให้มีการบริโภคที่ลดน้อยลงได้⁴⁴

6. หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy) กล่าวคือ ในสายตาของประชาชนผู้เสียภาษี ทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย

7. หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm) กล่าวคือ ระบบภาษีควรที่จะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม

8. หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation) กล่าวคือ เนื่องจากการแข่งขันทางการค้าและการจัดเก็บภาษีในระหว่างประเทศต่าง ๆ อย่างรุนแรง ดังนั้น ประเทศต่าง ๆ จึงควรร่วมมือกันที่จะสร้างความปรองดองในการจัดเก็บภาษีอากร

9. หลักการส่งเสริมประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency) กล่าวคือ ระบบภาษีควรที่จะส่งเสริมการทำงาน การลงทุน การออม และความสำเร็จของกิจกรรมทางเศรษฐกิจ⁴⁵

อย่างไรก็ตาม ในบางครั้งหลักการภาษีอากรที่ดีอาจขัดแย้งกันเอง เช่น ภาษีอากรที่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมจะมีรายละเอียดมาก เพื่อให้บุคคลที่อยู่ในฐานะเดียวกันได้รับการปฏิบัติที่เท่าเทียมกันและอุดช่องโหว่ของกฎหมาย ซึ่งส่งผลให้กฎหมายภาษีอากรขัดต่อหลักความเรียบง่ายที่ต้องใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจง่ายและซับซ้อน หรือการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการขายสินค้าและบริการในอัตราเดียว โดยไม่มีข้อยกเว้นหรือมีข้อยกเว้นน้อยมากย่อมสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากมีความเป็นกลางต่อทางเลือกในการบริโภคสินค้าหรือบริการของผู้บริโภค แต่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจากผู้ที่มีรายได้น้อยต้องเสียภาษีในอัตราเท่ากับผู้มีรายได้มาก เมื่อมีปัญหาขัดกันระหว่างหลักการภาษีอากรที่ดี จึงควรให้น้ำหนักกับหลักความเป็นธรรมเป็นสำคัญ เนื่องจากหากกฎหมายภาษีอากรไม่มีความเป็นธรรมแล้ว อาจเป็นเหตุให้ประชาชนพยายามหลีกเลี่ยงภาษี ทำให้ระบบการประเมินตนเองล้มเหลว ส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรสูงตามไปด้วย⁴⁶ ดังนั้น จึงปรากฏอยู่โดยทั่วไปว่ากฎหมายภาษีอากรของประเทศที่พัฒนาแล้วมักจะมีค่าซับซ้อน เนื่องจากต้องการให้หลักความยุติธรรมหรือหลักความเป็นธรรมดำรงอยู่นั่นเอง⁴⁷

⁴⁴ วิทย์ ดันตยกุล, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 27*, น.21 – 22.

⁴⁵ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 1*, น.9.

⁴⁶ สราวุธ วุฒยาภรณ์, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12*, น.41 – 42.

⁴⁷ เพิ่งอ้าง.

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) เป็นภาษีทางตรงประเภทหนึ่งที่สำคัญ เพราะเป็นแหล่งรายได้ของรัฐบาลและเป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้ มีหลักการจัดเก็บจากเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าเงินได้นั้นจะได้อะไรโดยน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) หรือโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) ก็ตาม รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในทรัพย์สิน (Capital Gain) หากเงินได้ใดได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีต้องมีกฎหมายกำหนดยกเว้นไว้เป็นการเฉพาะ

สำหรับผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว จำนวนเงินได้สุทธิว่าตนต้องเสียภาษีจำนวนเท่าใด พร้อมทั้งยื่นแบบแสดงรายการประเมินตนเองเพื่อเสียภาษีเงินได้นั้น ภายในวันที่ 1 มกราคม – 31 มีนาคมของปีถัดจากปีที่มีเงินได้ และมีสิทธินำภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในแต่ละปี ซึ่งแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีนั้น อาจเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย กล่าวคือ

1. กฎหมายกำหนดให้บุคคลใดก็ตามหากมีเงินได้ที่ต้องเสียภาษีอันเกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยทั้งสิ้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเชื้อชาติหรือสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่

2. กฎหมายให้ถือว่าบุคคลใดที่อยู่ในประเทศไทยถึง 180 วัน ในปีภาษีใด (ปีประติทิน) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น นอกจากมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยแล้ว หากมีเงินได้เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย ถ้าได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ย่อมมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย สำหรับเงินได้ที่นำเข้ามาในปีภาษีที่อยู่ในประเทศไทย

ดังนั้น หากผู้มีเงินได้ฝ่าฝืนไม่ดำเนินการเสียภาษีให้ถูกต้อง อาจถูกประเมินให้เสียภาษีพร้อมด้วยเบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่ม หรืออาจถูกดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำเงินไปชำระภาษี หรืออาจถูกดำเนินคดีตามกฎหมายได้ แล้วแต่กรณี

2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

คำว่า “ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” ต่างจากคำว่า “ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ” และต่างจากคำว่า “ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร”⁴⁸

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้อยู่ในข่ายเสียภาษีอากร (Taxpayer) จะเป็นใครย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด สำหรับผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือ

⁴⁸ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 14, น.9.

เสมือนไร้ความสามารถ ขึ้นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง และให้หมายความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อบุคคลผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

ดังนั้น จึงอาจพอสรุปได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาที่จะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีนั้น ไม่จำกัดว่าจะต้องเป็นบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วหรือไม่ แม้จะเป็นผู้เยาว์ พระภิกษุ สามเณร นักบวช ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หรือผู้อยู่ในต่างประเทศ หากมีเงินได้เกิดขึ้นย่อมอยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษี แต่ที่สำคัญบุคคลนั้นต้องมีสภาพบุคคลหรือมีชีวิตนั่นเอง

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วหรือตกเป็นทารก และสิ้นสุดลงเมื่อตาย”

ดังนั้น บุคคลธรรมดาในที่นี้จึงหมายถึงคนที่มีชีวิตอยู่ โดยไม่จำกัดอายุ เพศ เชื้อชาติ สัญชาติ และศาสนา หากบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและเสียภาษีอากร ถ้าบุคคลนั้น

- (1) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- (2) ไม่มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 120,000 บาท
- (3) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท
- (4) มีสามีหรือภริยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 220,000 บาท⁴⁹

สำหรับการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยาที่อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่เดิมประมวลรัษฎากรกำหนดให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี และให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการขึ้นรายการและเสียภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภริยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภริยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย⁵⁰ แต่ถ้าภริยา

⁴⁹ มาตรา 56 วรรคหนึ่ง แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 11 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

⁵⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี (เดิม)

มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ เงินเดือนและค่าจ้างในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าจะมิเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภริยามีสถานะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เท่านั้น โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีก็ได้⁵¹ แต่บทบัญญัติดังกล่าวได้ถูกยกเลิกไปแล้ว

ปัจจุบันประมวลรัษฎากร มาตรา 57 จ ซึ่งมิผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2555 เป็นต้นมา กำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตามมาตรา 56 ซึ่งในการยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสามีและภริยานั้น อาจแบ่งได้เป็น 2 กรณี คือ กรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่อาจแยกได้อย่างชัดเจน และกรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจน

1. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่อาจแยกได้อย่างชัดเจน ให้สามีภริยาสามารถเลือกวิธีคำนวณได้ ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6652/2542 มาตรา 57 ตรี วรรคแรก เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับเฉพาะในกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ หากภริยาเป็นผู้มีเงินได้ ส่วนสามีไม่มีเงินได้ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี ที่สามีจะต้องรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแต่อย่างใด

คำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 48/2545 ลงวันที่ 12 กันยายน 2545 ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี กำหนดให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทนภริยานั้น แม้จะกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพของบุคคลผู้เป็นสามีอยู่บ้างก็ตาม แต่ก็เกินไปเท่าที่จำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ของรัฐ มิได้กระทบต่อสาระสำคัญแห่งสิทธิและเสรีภาพทั้งส่วนบุคคล ครอบครัว และทรัพย์สินตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 29 นอกจากนั้นบทบัญญัติมาตราดังกล่าว มีผลใช้บังคับกับสามีและภริยาทั้งหมดที่มีเงินได้พึงประเมินเป็นการทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน จึงถือไม่ได้ว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล เพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เพศ อายุ... ตามที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ มาตรา 30 วรรคสาม

⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ (เดิม)

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชนจึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น โดยมาตรา 57 ตรี วรรคแรก ใช้บังคับเฉพาะกรณีที่สามีและภริยาต่างมีเงินได้ ซึ่งกฎหมายให้ถือเอาเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามี โดยให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเท่านั้น เมื่อไม่ปรากฏว่าจำเลยมีเงินได้พึงประเมินอื่นนอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) และได้แยกยื่นรายการเสียภาษีต่างหากจากสามี ตามมาตรา 57 เบญจ แล้ว จึงไม่อาจนำมาตรา 57 ตรี มาใช้บังคับได้

1.1 สามีและภริยาต่างฝ่ายคำนวณเงินได้ตามส่วนของตน

1.2 สามีและภริยาจะคำนวณเสียภาษีรวมกันก็ได้ ดังนี้

(1) นำเงินได้ทุกประเภทของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่ง หรือ

(2) นำเงินได้ประเภทที่ 2 – 8 ของตนไปถือเป็นของอีกฝ่ายหนึ่ง ส่วนเงินได้ประเภทที่ 1

แยกคำนวณ โดยไม่ถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่ง

กรณีตาม (1) หรือ (2) ถ้ามีภาษีค้างชำระ สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

2. กรณีสามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามี ภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้เลือกที่จะ

2.1 แบ่งฝ่ายละกึ่งหนึ่ง หรือ

2.2 เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 8 จะแบ่งเงินได้เป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้ฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

เมื่อได้เลือกยื่นรายการตามวิธีใดวิธีหนึ่งในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการ สำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว⁵²

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีเงินได้ไม่อยู่ในวิสัยที่จะยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีได้ด้วยตนเอง ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้มีตัวแทนรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนผู้มีเงินได้นั้น ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามมาตรา 57 กำหนดว่า ถ้าผู้มีเงินได้ พึ่งประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น แล้วแต่กรณี ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินและเป็นตัวแทนในการชำระภาษี

2. ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) แยกต่างหากจากผู้ที่มาาร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล⁵³ และหน้าที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด ดังจะเห็นได้จากบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวน 60,000 บาท มีหน้าที่ยื่นรายการเสียภาษีเงินได้เสมือนเป็นบุคคลธรรมดา

⁵² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *ฮ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 14*, น.10.

⁵³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร*, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2556), น.76 – 77.

คนเดียวโดยไม่มีแบ่งแยก โดยให้ผู้อำนาจการหรือผู้จัดการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

สำหรับคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น การเข้าร่วมกันเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร การเข้าร่วมกันซื้อหุ้น การเข้าถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน การเข้าร่วมกันของแพทย์เพื่อทำการรักษาคนไข้ การเข้าร่วมกันของนักแสดงหรือพิธีกรในการรับงานแสดงหรือรับงานพิธีกร เป็นต้น

ส่วนคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล แต่เดิมประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้คำนิยามไว้ ต่อมาได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล และได้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล” หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการกิจการร่วมกันอันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ⁵⁴ เช่น คณะกรรมการนักศึกษาจัดหาทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมในกลุ่มของตน คณะกรรมการจัดหาทุนเพื่อสร้างและปรับปรุงโบราณสถาน ชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้างโรงพยาบาล เป็นต้น⁵⁵

ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลมีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเพื่อแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินที่ได้รับมาหรือจ่ายไปจริง และยอดเงินคงเหลือ ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี⁵⁶ พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อสิ้นปีภาษี หากไม่แนบบรรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร⁵⁷

⁵⁴ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 3 ให้เพิ่มบทนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล” ระหว่างบทนิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” และคำว่า “ชาย” ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529

⁵⁵ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 1

⁵⁶ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 249) เรื่อง กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มิใช่นิติบุคคลจัดทำบัญชีหรือรายงานแสดงรายได้และรายจ่าย ลงวันที่ 17 ธันวาคม พ.ศ. 2557

⁵⁷ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 4 และข้อ 6

นอกจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคลจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่กล่าวมาแล้ว หากมีการแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลในปีภาษีใด กฎหมายกำหนดให้หุ้นส่วนหรือบุคคลนั้นต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับมาในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วอีกครั้งหนึ่ง และถือว่าเงินส่วนแบ่งดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ทั้งนี้ โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป⁵⁸

ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ กฎหมายกำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

3. ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีซึ่งมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ย่อมเป็นผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเช่นกัน ไม่ว่าความตายนั้นจะเกิดขึ้นระหว่างปีภาษี คือระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม หรือเกิดขึ้นก่อนยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี กฎหมายยังถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร แม้จะสิ้นสภาพบุคคลไปแล้วก็ตาม ทั้งนี้ เฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตายเพียงปีเดียว⁵⁹

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้ปฏิบัติการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ตายที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีนั้น โดยคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ต้องเสียในชื่อของผู้ถึงแก่ความตาย และในการยื่นรายการเงินได้ของผู้ตายเพื่อเสีย

⁵⁸ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มาตรา 4 ให้อยกเลิก (14) ของมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชันนิติบุคคล ลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 2

ในกรณีมีการแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคล ก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง กำหนดให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกแต่อย่างใด

⁵⁹ ตามหลักกฎหมายทั่วไป บุคคลที่ถึงแก่ความตายย่อมจะหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมาย แต่สำหรับการเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร ความตายไม่ทำให้ภาระหน้าที่ในการเสียภาษีหมดไปแต่อย่างใด, อ้างถึงใน ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (บริษัท สามเจริญการพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2549) น.1-006.

ภาษี ต้องรวมเงินได้ของผู้ตายก่อนตายและของกองมรดกเฉพาะที่ยังไม่ได้แบ่งให้ทายาทหลังวันตายที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ถึงแก่ความตายเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ตายในปีภาษีนั้นด้วย เช่น ลูกจ้างถึงแก่ความตายในปี พ.ศ. 2527 บริษัทนายจ้างได้จ่ายโบนัสของปี พ.ศ. 2526 ให้แก่ลูกจ้างในปี พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของลูกจ้างและเป็นสิทธิที่ผู้ตาย จะได้รับ จึงถือเป็นกองมรดก เมื่อได้รับในปีที่ลูกจ้างถึงแก่ความตาย จึงต้องนำไปยื่นเสียภาษี โดยถือเป็นเงินได้ของผู้ตาย⁶⁰ หากศาลยังมีได้ตั้งผู้จัดการมรดก ทายาทมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแทนในนามของผู้ตายเช่นเดียวกัน⁶¹

สำหรับบุคคลที่ได้รับส่วนแบ่งจากกองมรดกของผู้ตาย หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ผู้มีเงินได้นั้นต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในชื่อของตนเองต่อไป⁶² หากจำเป็นต้องยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของผู้ถึงแก่ความตายหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งแต่อย่างใด

4. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง

กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง หมายถึงทรัพย์สินของผู้ตายในปีถัดจากปีที่ถึงแก่ ความตาย แต่ยังมีได้มีการแบ่งให้แก่ทายาท ซึ่งกองมรดกไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ถือเป็นหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชนิดนิติบุคคล ดังนั้น หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากกองมรดกนั้น จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้แยกต่างหากจากผู้ตาย เฉพาะในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายจนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น⁶³

ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง กำหนดว่าถ้ากองมรดกของผู้ตาย ยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวน 60,000 บาท ให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ของกองมรดกนั้นในชื่อกองมรดกของผู้ตาย ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

อย่างไรก็ดี เมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย ครอบครองได้ที่ยังไม่มีการแบ่งทรัพย์สินมรดกและทรัพย์สินในกองมรดกก่อให้เกิดเงินได้ขึ้น ประมวลรัษฎากรยังคงถือว่าเงินได้นั้นเป็นเงินได้ของกองมรดกในอันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอยู่ต่อไป กรณีจึงแตกต่างจากบทบัญญัติแห่ง

⁶⁰ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/11147 ลงวันที่ 18 กันยายน พ.ศ. 2528

⁶¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 409/2524

⁶² กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 14, น.10.

⁶³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 59.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดว่า เมื่อบุคคลใดตาย มรดกของบุคคลนั้นย่อม ตกทอดแก่ทายาททันทีที่เจ้ามรดกตาย⁶⁴

สำหรับเงินที่ทายาทได้รับแบ่งจากกองมรดกซึ่งต้องเสียภาษีในหน่วยภาษีในนามกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งแล้ว ทายาทได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในส่วนเงินได้ที่ได้รับจากกองมรดกซึ่งต้องเสีย ตามมาตรา 42 (16) แห่งประมวลรัษฎากร⁶⁵

2.2.2 ความหมายและแหล่งที่มาของเงินได้

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีหรือไม่ เป็นจำนวนเท่าใด ต้องพิจารณาในเบื้องต้นก่อนว่าผู้นั้นมีเงินได้พึงประเมินหรือไม่ และเงินได้พึงประเมินนั้นมีแหล่งที่มาจากแหล่งในประเทศหรือนอกประเทศ หรือเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้หรือไม่

1. ความหมายของคำว่า “เงินได้ (Income)” สามารถอธิบายได้ดังนี้

1.1 ความหมายในทางเศรษฐศาสตร์

เฮนรี ซี ซีม่อน (Henry C. Simons) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง ผลบวกของการบริโภคและการเปลี่ยนแปลงของระดับทรัพย์สิน⁶⁶

โรเบิร์ต เอ็ม เฮก (Robert M. Haig) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง การเพิ่มขึ้นหรือการเพิ่มพูนความผาสุกให้แก่บุคคลหนึ่งบุคคลใดภายในช่วงระยะเวลาที่กำหนด⁶⁷

อเรนซ์ ซี ฟิลลิปส์ (Lawrence C. Phillips) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง จำนวนเงินที่บุคคลได้ใช้ในการบริโภคในช่วงระยะเวลาหนึ่งและหมายความรวมถึงความมั่งคั่ง (Wealth) ที่เกิดขึ้นแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง ตลอดจนการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินด้วย⁶⁸

จอร์จ ชันส์ (George Schanz) ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หมายถึง ผลรวมของการบริโภคกับการเปลี่ยนแปลงสินทรัพย์สุทธิของปัจเจกชนในปีนั้น ๆ หรือรอบระยะเวลาบัญชีอื่น⁶⁹

อย่างไรก็ตาม โดยทั่วไปต่างยอมรับว่าความหมายของเงินได้นั้นมีองค์ประกอบสองส่วน คือ

⁶⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599

⁶⁵ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 59*, น.1-007.

⁶⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 53*, น.135.

⁶⁷ *เพ็งอ้าง*.

⁶⁸ *เพ็งอ้าง*, น.134.

⁶⁹ จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล, “ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก : ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์, 2547), น.66.

1. จำนวนของมูลค่าทรัพย์สินของบุคคลที่ได้เพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาใด ระยะเวลาหนึ่ง ถ้าหากเขาไม่ได้บริโภคหรือใช้จ่ายแต่อย่างใด ซึ่งหมายถึงส่วนที่เปลี่ยนแปลงของมูลค่าทรัพย์สินที่ได้เพิ่มขึ้นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง เช่น ซื้อมูลค่าของหุ้นของบริษัทแห่งหนึ่งในราคาหุ้นละ 100 บาท ต่อมามูลค่าหุ้นขึ้นไปเป็นหุ้นละ 400 บาท ดังนั้น มูลค่าของหุ้นที่เพิ่มขึ้น 300 บาท จึงต้องถือเป็นเงินได้ หรือบุคคลคนหนึ่งทำแต่งงานไม่เคยใช้จ่ายเพื่อการบริโภคเลย การทำงาน ของเขาช่วยทำให้เขามีทรัพย์สินเพิ่มพูนขึ้น จำนวนมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นนั้นต้องถือเป็น เงินได้ของเขา เป็นต้น

2. การใช้จ่ายเพื่อการบริโภคที่เกิดขึ้นในช่วงระยะเวลาใดเวลาหนึ่ง โดยที่การใช้จ่ายนั้นมีได้ทำให้มูลค่าหรือสิทธิในทรัพย์สินที่มีอยู่เปลี่ยนแปลงไปจากเดิม ซึ่งหมายถึง การใช้จ่ายเพื่อการบริโภคที่เกิดขึ้นโดยที่บุคคลนั้นไม่ต้องขายทรัพย์สินสมบัติ หรือทำให้สิทธิในทรัพย์สินของตนเปลี่ยนไปจากเดิม ใช้จ่ายเพื่อการบริโภคนั้นจะต้องถือเป็นเงินได้ด้วยเช่นกัน⁷⁰

1.2 ความหมายในทางวิชาการบัญชี

เงินได้หรือรายได้ (Revenue Income) ในทางวิชาการบัญชี หมายถึงการเพิ่มขึ้นในมูลค่าของสินทรัพย์หรือส่วนของเจ้าของหรือการลดลงในมูลค่าของหนี้สิน อันเนื่องมาจากสาเหตุจากการลงทุนโดยเป็นเจ้าของ และเกิดจากการดำเนินงานของกิจการโดยการผลิตสินค้า หรือบริการ ก่อให้เกิดเหตุการณ์ในการขนส่งหรือผลิตสินค้าหรือให้บริการ รายได้จึงเกิดจากความสำเร็จของกิจการซึ่งวัดจากผลการดำเนินงานของกิจการอันเนื่องมาจากการที่กิจการใช้ความพยายามซึ่งวัดจากจำนวนค่าใช้จ่ายที่กิจการได้จ่ายไป ไม่ได้เกิดจากจำนวนเงินอันเป็นผลตอบแทนจากการดำเนินงาน⁷¹

นอกจากนี้ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของคำว่า “เงินได้” หรือ “รายได้” ไว้หลายความหมายดังนี้

รายได้ หมายถึงการเพิ่มขึ้นในสินทรัพย์สุทธิของกิจการอันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือบริการ หรือมูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้แก่ลูกค้าในระหว่างงวดหนึ่งเวลาหนึ่ง⁷²

⁷⁰ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อั่งแล้ว เชิงอรรถที่ 4*, น.146 – 147.

⁷¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, *เอกสารการสอนชุดวิชาทฤษฎีบัญชีและการบัญชีภาษีอากร หน่วยที่ 9 - 15*, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2533), น.364.

⁷² สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “ศัพท์บัญชี,” น.81. (2538).

รายได้ หมายถึงการได้รับหรือเพิ่มทุนสินทรัพย์ หรือการชำระหนี้สินของธุรกิจซึ่งเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่ง อันเนื่องมาจากการส่งมอบหรือการผลิตสินค้า การให้บริการหรือกิจกรรมอื่น ๆ ที่ประกอบขึ้นเป็นหลักหรือศูนย์กลางของการดำเนินงานที่ธุรกิจกำลังทำอยู่⁷³

รายได้ หมายถึงจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนที่ได้มาจากการประกอบการโดยปกติของกิจการก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ จากการขายสินค้า การให้บริการ หรือ จากการให้ใช้สินทรัพย์ที่ทำให้เกิดรายได้ในรูปของดอกเบี้ย ค่าสิทธิ และเงินปันผล จำนวนรายได้จะกำหนดจากจำนวนเงินที่คิดจากลูกค้าสำหรับสินค้าที่ขายหรือบริการที่ได้ให้ หรือจำนวนเงิน ที่คิดจากลูกค้าหรือผลตอบแทนที่เกิดจากการให้ใช้สินทรัพย์ แต่ไม่รวมจำนวนที่เรียกเก็บหรือ รับแทนบุคคลอื่นในกรณีที่เป็นตัวแทน เงิน ภาษีเงินได้ รายได้ให้ถือเฉพาะจำนวนค่านายหน้าเป็นหลัก มิใช่ถือจำนวนเงินสด ลูกหนี้ หรือผลตอบแทนอันที่ได้รับมาทั้งจำนวน⁷⁴

1.3 ความหมายในทางกฎหมาย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้ให้คำนิยามของคำว่า “เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” หรือที่เรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income)” หมายความว่า เงิน ได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีเงินได้ตามที่กำหนดไว้ในหมวดว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร และให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

จากคำนิยามดังกล่าวจะเห็นได้ว่า เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือเงินได้พึงประเมิน มีความหมายแบ่งออกเป็น 5 ประการ ได้แก่

1. เงิน หมายถึง เงินตราไทยหรือเงินตราต่างประเทศที่ผู้มีเงินได้ได้รับจากการทำงาน หรือได้รับจากการอื่นใด ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินสดหรือเช็คหรือตราสารอื่นใดก็ตาม ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น ถ้าได้รับเป็นเงินตราต่างประเทศให้คำนวณค่าเป็นเงินตราไทย โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราของธนาคารพาณิชย์หรืออัตราอ้างอิงประจำวันที่ธนาคารแห่งประเทศไทยซึ่งประกาศไว้เป็นอัตราแลกเปลี่ยนในการคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยในแต่ละวัน เช่น เงินมัดจำตามสัญญาจะซื้อจะขายที่ดินที่ผู้จะขายได้บอกริบแล้ว ถือเป็นเงินได้จากกรอื่น ๆ ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้จะขายมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

⁷³ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “แนวความคิดทางบัญชี,” น.63. (2532).

⁷⁴ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, “มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 6 การรับรู้รายได้,” น.1. (31 ธันวาคม พ.ศ. 2529).

เงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ผู้จะซื้อฟ้องเรียกเงินมัดจำคืนและคดีอยู่ในระหว่างการพิจารณาของศาลก็ตาม⁷⁵

2. ทรัพย์สิน หมายถึง วัตถุมีรูปร่างและวัตถุไม่มีรูปร่างซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นทรัพย์สินที่ได้มาในระหว่างปีภาษีไม่ใช่ทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว และทรัพย์สินที่ได้มานั้นอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น บริษัทต้องจ่ายเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นแต่จ่ายหุ้นให้แทนเงินปันผล หุ้นที่ได้รับแทนเงินปันผลนี้เรียกว่าหุ้นปันผล ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินเพราะหุ้นถือว่าเป็นทรัพย์สินชนิดหนึ่ง เป็นต้น⁷⁶

อนึ่ง การให้ทรัพย์สินแก่กันโดยเสน่หาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้น โดยหลักถือว่าผู้รับเป็นผู้มีเงินได้เพราะเป็นผู้ได้รับประโยชน์ แต่มีข้อยกเว้นที่ถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้ ได้แก่ กรณีที่ทรัพย์สินที่ให้โดยเสน่หาหรือไม่มีค่าตอบแทนนั้นเป็นอสังหาริมทรัพย์ มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้ถือว่าผู้ให้เป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁷⁷

3. ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน หมายถึง สิ่งที่ได้รับมาที่ไม่ใช่เงินหรือทรัพย์สิน แต่เป็นการได้รับประโยชน์อย่างหนึ่งอย่างใดซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินถือเป็นเงินได้พึงประเมิน เช่น การที่ลูกจ้างพนักงานของบริษัทได้พักอาศัยอยู่ในบ้านพักของบริษัทนายจ้างโดยไม่ต้องเสียค่าเช่า ถือว่าลูกจ้างพนักงานนั้นได้รับประโยชน์อันสามารถคิดคำนวณเป็นเงินได้ จึงถือว่าเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้น⁷⁸

4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 ไม่ว่าจะออกแทนให้ในทอดใดและออกแทนให้ในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เช่น นายจ้างออกภาษีแทนลูกจ้าง เงินค่าภาษีอากรที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างด้วย โดยให้ถือเป็นเงินได้ประเภทเดียวกับเงินเดือนค่าจ้าง และแม้จะออกแทนเมื่อข้ามปีภาษีแล้วก็ให้ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกับเงินเดือนค่าจ้างที่มีการออกภาษีแทนให้

⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1195/2539

⁷⁶ รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, คำบรรยายกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (INCOME TAX LAW), (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2557), น.37 – 38.

⁷⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 57, น.138.

⁷⁸ ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรให้ดูว่าบ้านที่บริษัทนายจ้างให้อยู่เป็นบ้านของบริษัทนายจ้างเองหรือต้องไปเช่ามาให้ลูกจ้างพนักงานอยู่ หากบ้านนั้นเป็นของบริษัทนายจ้างเอง กรมสรรพากรให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับร้อยละ 20 ของเงินเดือนหรือค่าจ้างรวมทั้งเงินเพิ่มตลอดปี (ถ้ามี) แต่ไม่รวมโบนัสที่จ่ายเป็นรายปี แต่ถ้าเป็นบ้านที่นายจ้างเช่ามาก็ให้ถือว่าลูกจ้างพนักงานมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นเท่ากับค่าเช่าที่นายจ้างต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.23/2533 ลงวันที่ 26 เมษายน พ.ศ. 2533)

5. เครดิตภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรตามมาตรา 47 ทวิ คือ เงินภาษีที่รัฐบาลคืนให้แก่ผู้เสียภาษีซึ่งได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เหตุที่มีการคืนภาษีเพราะเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรนั้นมีที่มาจากกำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาครั้งหนึ่งแล้ว และได้นำกำไรหลังจากเสียภาษีแล้วมาจัดสรรจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นของบริษัทหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเงินจำนวนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั้น หากจะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกย่อมเป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้ที่ได้เสียภาษีไปแล้ว เป็นการเสียภาษีซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจ (Economic Double Taxation) ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 47 ทวิ กำหนดให้ใช้วิธีเครดิตภาษี (Credit Method) คือคืนเงินภาษีให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนนั่นเอง⁷⁹

2. แหล่งที่มาของเงินได้

ผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยนั้น อาจต้องพิจารณาถึงแหล่งที่มาของเงินได้ที่ได้รับมาในระหว่างปีภาษีว่ามาจากแหล่งใด เพื่อนำมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด ไม่ว่าเงินได้นั้นจะมาจากแหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยหรือแหล่งเงินได้ที่เกิดนอกประเทศไทยก็ตาม ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

2.1 แหล่งเงินได้ที่เกิดในประเทศไทย โดยพิจารณาตามหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) เป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศไทย บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งหลักนี้เป็นหลักการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศ ไม่จัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกอาณาเขตของประเทศ หรืออาจเรียกหลักการนี้ได้ว่า “หลักอาณาเขต (Territory Income Basis)”⁸⁰

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคหนึ่ง กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 ที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศไทย ผู้นั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศไทย ซึ่งคำว่า “ผู้มีเงินได้” กฎหมายไม่ได้บัญญัติว่าต้องเป็นผู้ถือสัญชาติไทยหรือไม่ หากแต่มีเงินได้พึงประเมินที่เกิดเนื่องจากกรณีต่าง ๆ ดังต่อไปนี้ ถือว่าบุคคลดังกล่าวเป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย กล่าวคือ

⁷⁹ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว* เจริญธรรมที่ 53, น.144 – 146.

⁸⁰ เพิ่งอ้าง, น.89.

(1) หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หมายถึงหน้าที่การงานหรืออาชีพต่าง ๆ ที่ได้ประกอบหรือทำขึ้นในประเทศไทยและมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจากการกระทำนั้น ไม่ว่าจะ ผู้นั้นจะเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือไม่ และไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในประเทศหรือต่างประเทศก็ตาม ถ้าผู้มีเงินได้ได้รับเงินได้เนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย ถือว่ามีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยและจะต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเสมอ

(2) กิจการที่ทำในประเทศไทย หมายถึงการประกอบธุรกิจหรือการลงทุนในประเทศไทยและเกิดรายได้ขึ้นจากการกระทำนั้น ไม่ว่าจะผู้ประกอบกิจการหรือผู้ลงทุนนั้นจะเป็น คนไทยหรือคนต่างประเทศ และไม่ว่าจะประกอบธุรกิจหรือลงทุนแบบใดก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย

(3) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย หมายถึงการดำเนินกิจการอย่างใด อย่างหนึ่งให้กับนายจ้างที่อยู่ในประเทศไทย แม้กิจการของนายจ้างจะอยู่ในต่างประเทศก็ตาม แต่ดำเนินกิจการให้แก่นายจ้างในประเทศไทย หากมีเงินได้เกิดขึ้นจากการดำเนินการไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในประเทศหรือนอกประเทศก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย⁸¹

(4) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย หมายถึงการที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งมีทรัพย์สินอยู่ในประเทศไทยและมีเงินได้เกิดขึ้นเนื่องจากทรัพย์สินนั้น ไม่ว่าจะทรัพย์สินจะเป็นของคนไทยหรือคนต่างประเทศก็ตาม ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย⁸²

2.2 แหล่งเงินได้ที่เกิดนอกประเทศไทย โดยพิจารณาตามหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) เป็นสำคัญ กล่าวคือ เมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น โดยไม่คำนึงว่าบุคคลนั้นจะถือสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ และไม่คำนึงว่าเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจะได้อะไรจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในประเทศนั้นหรือไม่ ดังนั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานหรือการทำธุรกิจในต่างประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่ ซึ่งหลักการนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั่วโลก ไม่จำกัดเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นในประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่เท่านั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นนอกประเทศก็ต้องนำมาเสียภาษีด้วยนั่นเอง หรืออาจเรียกหลักการนี้ได้ว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” (Worldwide Income Basis)⁸³

⁸¹ กรณีแหล่งเงินได้เกิดในประเทศไทยเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทยนั้น หมายถึงกิจการของนายจ้างในประเทศไทยมิใช่กิจการนอกประเทศของนายจ้างในประเทศไทย แม้ผู้รับจะอยู่ในต่างประเทศก็ยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทยด้วย, อ้างถึงใน รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 76*, น.34.

⁸² รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, *เพิ่งอ้าง*, น.33 – 35.

⁸³ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 53*, น.88.

ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง กำหนดให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 ที่เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทยในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยต่อเมื่อครบองค์ประกอบดังต่อไปนี้

(1) ต้องเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย คำว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทย” หมายถึง ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึง 180 วันในปีภาษีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีนั้น⁸⁴ การเริ่มนับจำนวนวันการเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย ให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่เข้ามาอยู่ในประเทศไทย ในกรณีคนต่างประเทศเข้ามาทำงานกับบริษัทในประเทศไทยซึ่งต้องขอรับใบอนุญาตทำงานจากกระทรวงแรงงาน ให้เริ่มนับระยะเวลาตั้งแต่วันที่เข้ามาในประเทศไทยตามที่ปรากฏในหนังสือเดินทาง ไม่ใช่วันที่ได้รับอนุญาตให้ทำงานในประเทศไทยตามใบอนุญาตทำงาน⁸⁵

การพิจารณาว่าเป็นบุคคลใดเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ บุคคลนั้นจะต้องอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันรวมระยะเวลาถึง 180 วัน ซึ่งอาจจะอยู่ติดต่อกันตลอดในปีเดียวกันจนครบ 180 วัน หรือในปีหนึ่งอาจจะอยู่หลายระยะเวลาไม่ติดต่อกันก็ได้ แต่อยู่ใน ปีภาษีเดียวกันเมื่อรวมระยะเวลาแต่ละช่วงแล้วครบ 180 วัน ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย อีกทั้งกฎหมายมิได้จำกัดว่าจะต้องเป็นผู้มีสัญชาติไทยหรือเชื้อชาติไทยเท่านั้น เพียงแต่ต้องอยู่ในประเทศไทยในปีภาษีหรือปีปฏิทิน คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม–31 ธันวาคมของทุกปี มีระยะเวลาครบจนครบ 180 วัน ย่อมถือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่ถ้าบุคคลนั้นอยู่อาศัยเกี่ยวกันระหว่าง ปีภาษี กล่าวคือ อยู่ในปีหนึ่งๆ ไม่ถึง 180 วัน แต่เมื่อรวมกับอีกปีหนึ่งแล้วเกิน 180 วัน กรณีไม่ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแต่อย่างใด

(2) มีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้นอกประเทศไทย หมายถึง เงินได้ที่เกิดขึ้นหรือเป็นผลสืบเนื่องมาจาก กรณีดังต่อไปนี้

- ก. หน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ
- ข. กิจการที่ทำในต่างประเทศ
- ค. ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

(3) ได้นำเงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ผู้อยู่ในประเทศไทย กล่าวคือ มีการนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเข้ามาในประเทศไทยในปี พ.ศ. เดียวกันกับปีที่อยู่ในประเทศไทย ทั้งนี้ ไม่ว่าจะนำเงินได้เข้ามาโดยวิธีการใด เช่น นำเข้ามาด้วยตนเอง หรือฝากบุคคลอื่นนำเข้ามา หรือส่งผ่านธนาคาร หรือส่งเงินมาทางไปรษณีย์

⁸⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสาม

⁸⁵ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/2559 ลงวันที่ 10 มีนาคม พ.ศ. 2540

เป็นต้น แต่ถ้านำเงินได้พึงประเมินของปีก่อน ๆ เข้ามาในประเทศไทย หรือนำเข้ามาในปิดไปซึ่งไม่ใช่ปีที่มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย กรณีไม่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย⁸⁶

2.2.3 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 กำหนดว่า เงินได้พึงประเมินนั้นรวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ไม่ว่าในทอดใด โดยแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินได้พึงประเมินที่นายจ้างจ่ายให้ลูกจ้าง และรวมถึงบรรดาเงิน ทรัพย์สิน และประโยชน์เพิ่มต่าง ๆ ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เนื่องจากการจ้างแรงงานด้วย ซึ่งอาจแยกได้เป็น 2 จำพวก คือ

1.1 ค่าตอบแทนโดยตรง ไม่ว่าจะจ่ายเป็นรายวัน รายสัปดาห์ รายเดือน หรือรายปี ไม่ว่าจะจ่ายเป็นเงินหรือทรัพย์สินอย่างอื่น ได้แก่

(1) เงินเดือน หมายถึงสินจ้างที่คำนวณจ่ายเป็นรายเดือน ไม่ว่าจะงานที่ทำนั้น จะเสร็จหรือไม่ก็ตาม

(2) ค่าจ้าง มีลักษณะคล้ายเงินเดือน แต่เป็นการจ้างแรงงานเป็นการชั่วคราวหรือทำให้เสร็จไปชั่วระยะเวลาหนึ่ง

1.2 ค่าตอบแทนอื่น ๆ ได้แก่

(1) เบี้ยเลี้ยง เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง เนื่องจากการที่ลูกจ้างต้องไปปฏิบัติงานนอกสถานที่รวมค่าอาหารด้วย

(2) โบนัส เป็นเงินรางวัลที่นายจ้างให้แก่ลูกจ้างเป็นพิเศษเพื่อตอบแทนการ จ้างแรงงานนอกจากสินจ้าง

(3) เบี้ยหวัด เป็นเงินที่ทางราชการจ่ายให้เป็นบำเหน็จความดีความชอบในการปฏิบัติราชการเป็นรายปี ปัจจุบันมีการจ่ายให้เฉพาะข้าราชการทหาร

(4) บำเหน็จ บำนาญ เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้หลังจากการจ้างแรงงานหรือการปฏิบัติหน้าที่ได้สิ้นสุดลง เพื่อตอบแทนการที่ลูกจ้างได้ทำงานมาจนครบระยะเวลา และเพื่อตอบแทนผลงานที่ลูกจ้างได้ปฏิบัติมาด้วยดี

(5) เงินค่าเช่าบ้าน เป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างเพื่อเป็นค่าเช่าบ้านที่ลูกจ้างจะต้องจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า

(6) เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า

(7) เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ

⁸⁶ รัฐศักดิ์ พิศุทธางกูร, *อ่างแล้ว เจริญรอดที่ 76*, น.35 – 37.

(8) เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน⁸⁷

2. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับนั้นต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น แต่ทั้งนี้ต้องมีเงินที่เกิดจากการจ้างแรงงาน หรือไม่มีลักษณะเป็นการรับเหมาซึ่งผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ได้แก่

- (1) ค่าธรรมเนียม เป็นค่าตอบแทนที่ได้รับเนื่องจากการรับทำการอย่างใดอย่างหนึ่งให้
- (2) ค่านายหน้า เป็นเงินได้เนื่องจากการเป็นผู้ชี้ช่องให้บุคคลทำสัญญากัน
- (3) ค่าส่วนลด เป็นเงินที่บุคคลได้รับยกเว้นให้ชำระหนี้้น้อยลง เพราะยินยอมตามที่ตกลงกัน

ลงกัน

- (4) เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เป็นเงินช่วยเหลือที่จ่ายให้ในการทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง
- (5) เบี้ยประชุม เป็นค่าตอบแทนที่ผู้เข้าประชุมได้รับ

(6) บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ซึ่งมีความหมายเช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 แต่มีเงินได้อันเกิดจากการจ้างแรงงาน⁸⁸

อย่างไรก็ดี แม้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เนื่องจากเป็นเงินได้ที่เกิดจากการใช้แรงงาน แรงกาย แรงสมองเป็นหลัก แต่มีข้อแตกต่างกันในสาระสำคัญดังนี้⁸⁹

1) ผลสำเร็จของงาน กล่าวคือ การจ้างแรงงานของนายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการใช้แรงงานตามกำหนดเวลาจ้าง ส่วนการรับทำงานให้นายจ้างมีวัตถุประสงค์ต้องการผลสำเร็จของงาน

2) การจ่ายค่าจ้างหรือสินจ้าง การจ้างแรงงานแม้งานไม่สำเร็จ ลูกจ้างก็มีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลาการจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผลของงานต้องแล้วเสร็จ ผู้รับจ้างจึงจะมีสิทธิได้รับสินจ้าง

3) ความเป็นอิสระในการทำงาน การจ้างแรงงานลูกจ้างไม่มีอิสระในการทำงาน จะต้องอยู่ในบังคับบัญชาของนายจ้าง ส่วนการรับทำงานให้ผู้รับทำงานให้ไม่มีอิสระในการทำงาน ไม่ต้องอยู่ในบังคับของผู้ว่าจ้าง

⁸⁷ เพิ่งอ้าง, น.40 – 42.

⁸⁸ เพิ่งอ้าง, หน้า 43

⁸⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 59, น.1-028.

4) ความรับผิดชอบในผลแห่งละเมิด การจ้างแรงงานนายจ้างต้องร่วมรับผิดชอบกับลูกจ้าง ในผลแห่งละเมิดซึ่งลูกจ้างได้กระทำไปในทางการที่จ้างนั้น⁹⁰ ส่วนการรับทำงานให้ผู้อื่นจ้างไม่ต้องรับผิดชอบเพื่อความเสียหายอันผู้รับจ้างได้ก่อให้เกิดขึ้นแก่บุคคลภายนอกในระหว่างทำการงานที่ว่าจ้าง เว้นแต่ผู้ว่าจ้างจะเป็นผู้ผิดในส่วนการงานที่สั่งให้ทำ หรือในคำสั่งที่ตนให้ไว้ หรือในการเลือกหาผู้รับจ้าง⁹¹

3. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เงินได้หรือประโยชน์ที่ได้รับเนื่องจากค่าสิทธิ (Royalty) หรือค่าความนิยม ได้แก่ ค่าแห่งกวีตวิสต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินได้ที่ได้รับเป็นรายปี โดยทางราชการจ่ายให้แก่พระบรมวงศานุวงศ์หรือข้าราชการบริพารจากเงินงบประมาณรายจ่ายหมวดเงินอุดหนุนของสำนักพระราชวัง หรือตามพินัยกรรม นิติกรรม หรือคำพิพากษาของศาล ซึ่งกำหนดให้เป็นรายปี และเป็นเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง⁹²

ค่าแห่งกวีตวิสต์ (Goodwill) หมายถึง ค่าแห่งความนิยมที่ประชาชนมีต่อชื่อเสียงของธุรกิจหรือสินค้าอย่างใดอย่างหนึ่ง

ค่าลิขสิทธิ์ (Copyright) หมายถึง เงินค่าตอบแทนที่เจ้าของลิขสิทธิ์ได้รับจากการโอนกรรมสิทธิ์หรือยอมให้ผู้อื่นได้ใช้ประโยชน์หรือได้รับประโยชน์ในลิขสิทธิ์นั้น

ค่าสิทธิอย่างอื่น เช่น ค่าแห่งสิทธิบัตร ค่าธรรมเนียมในการอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้า ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการโอนสิทธิประทานบัตรเหมืองแร่ หรือค่าตอบแทนสิทธิการระจำยอม เป็นต้น

4. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ดอกเบี้ย เงินปันผล หรือเงินได้อื่นอันมีลักษณะทำนองเดียวกัน แบ่งออกเป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปีโตร้อยเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

⁹⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 425

⁹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 428

⁹² ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 59*, น.1-032.

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม (ที่เป็นคณะบุคคล) หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เช่น บริษัทเงินทุนอุตสาหกรรมแห่งประเทศไทย ธนาคารเพื่อการเกษตรและสหกรณ์การเกษตร เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายดังกล่าว

ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี คือ ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม – 31 ธันวาคม ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

(ค) เงิน โบนัสที่จ่ายให้ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไร และเงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตั๋วเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิ์ในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

5. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับเนื่องจาก

(1) การให้เช่าทรัพย์สิน ได้แก่ เงินค่าเช่า เงินกินเปล่า เงินเบาะเจี๊ยะ เงินค่าปลูกสร้าง เงินค่าซ่อมแซม และการที่ผู้ให้เช่าได้กรรมสิทธิ์ในอาคารหรือสิ่งปลูกสร้างอื่น ๆ ซึ่งผู้เช่ายอมยกกรรมสิทธิ์ให้แก่ผู้ให้เช่า เป็นต้น ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันสมควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้น ตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากรมาใช้บังคับโดยอนุโลม

(2) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(3) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้ว ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับแล้วแต่วันทำสัญญาจนถึง วันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

6. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ได้แก่

(1) วิชากฎหมาย หมายถึง เงินได้จากการประกอบวิชาชีพโดยอาศัยความรู้ทางวิชากฎหมาย เช่น การว่าความของทนายความ การให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมาย การทำพินัยกรรม การร่างนิติกรรมสัญญา เป็นต้น

(2) การประกอบโรคศิลป์ หมายถึง กิจการใดๆ อันกระทำโดยตรงต่อร่างกายมนุษย์ในการบำบัดโรค รวมตลอดถึงการตรวจโรคและป้องกันโรคในสาขาต่างๆ ได้แก่ เวชกรรมทันตกรรม เภสัชกรรม การพยาบาล การผดุงครรภ์ กายภาพบำบัด เทคนิคการแพทย์ การผ่าตัด นิตยาลินิจฉัย หรือสอดใส่วัสดุใดๆ เข้าในร่างกายและใช้เครื่องมือกายภาพบำบัดเพื่อการเสริมสวย การคุมกำเนิด การทำหมัน หรือการบำรุงร่างกาย

(3) วิศวกรรม หมายถึง วิชาชีพการช่างในสาขาวิศวกรรมโยธา วิศวกรรมเครื่องยนต์ วิศวกรรมไฟฟ้า วิศวกรรมอุตสาหกรรมการ วิศวกรรมเหมืองแร่ และสาขาวิศวกรรมอื่นใดซึ่งจะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(4) สถาปัตยกรรม หมายถึง วิชาชีพการช่างในสาขาสถาปัตยกรรมหลักสาขาสถาปัตยกรรมผังเมือง สาขาสถาปัตยกรรมอุตสาหกรรมการ สาขาสถาปัตยกรรมอื่นใดซึ่งจะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(5) การบัญชี หมายถึง บุคคลที่ประกอบวิชาชีพทางการบัญชีไม่ว่าจะเป็นการรับจ้างทำบัญชี การรับวางรูปทางบัญชี การจัดทำบัญชีต้นทุน การสอบบัญชี การรับเป็นที่ปรึกษาให้คำแนะนำ รับผิดชอบระบบการทำงานเกี่ยวกับบัญชี การให้บริการปรึกษาด้านบัญชีและภาษีอากร

(6) ประณีตศิลปกรรม หมายถึง งานที่เกี่ยวกับงานที่มีคุณค่าทางศิลปะ เช่นการรับจ้างปั้น วาดภาพ เป็นต้น

(7) วิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ แต่ปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอิสระอื่นเป็นวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร นอกเหนือจากวิชาชีพอิสระดังกล่าวข้างต้น⁹³

7. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ หากเป็นการรับเหมาเฉพาะแรงงานไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ประเภทนี้

⁹³ เพิ่งอ้าง, น.1-047 – 1-053.

8. เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เงินได้จากการประกอบธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน มาตรา 40 (1) – (7) แล้ว

นอกจากเงินได้พึงประเมินทั้ง 8 ประเภทที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ประมวลรัษฎากร ยังกำหนดเป็นพิเศษให้กรณีต่อไปนี้เงินได้พึงประเมินด้วย

1. กำหนดให้การส่งสินค้าไปต่างประเทศซึ่งมิใช่การขาย ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 40 ทวิ และเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) คือ ในกรณีที่ผู้ใดส่งสินค้าออกไป ต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขาตัวการตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาด ในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งนั้น เว้นแต่การส่งสินค้าในกรณีต่อไปนี้ไม่ถือว่าเป็น การขายสินค้าในประเทศไทย คือ

(1) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
 (2) เป็นของผ่านแดน
 (3) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักรแล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร

(4) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักรแล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักร ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร

2. กำหนดให้เครดิตภาษีเงินได้ที่ได้รับจากการได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้ได้รับ เครดิตภาษีด้วย ตามมาตรา 39 และมาตรา 47 ทวิ

3. กำหนดให้การโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยไม่มี ค่าตอบแทน ให้ถือว่าผู้โอนเป็นผู้มีเงินได้และต้องเสียภาษีด้วย ตามมาตรา 41 ทวิ

4. กำหนดให้เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้เป็นเงินได้พึงประเมิน ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้นไม่ว่าทอดใด ตามมาตรา 39 และมาตรา 40 วรรคสอง⁹⁴

2.2.4 ฐานภาษีและอัตราภาษี

ฐานภาษีและอัตราภาษีถือเป็นองค์ประกอบของกฎหมายภาษีและระบบภาษี เป็นแหล่งที่มาของรายได้ในการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาล โดยมีขอบเขตหรือสัดส่วนของเงินได้ที่จะถูกจัดเก็บตามที่กฎหมายกำหนด

⁹⁴ เพิ่งอ้าง, น.1-058.

2.2.4.1 ฐานภาษี

ฐานภาษี (Tax Base) คือ สิ่งซึ่งเป็นมูลเหตุขั้นต้นที่ทำให้บุคคลต้องเสียภาษีอากร เป็นแหล่งที่มาหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ของรัฐบาล เพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.1.4

ฐานภาษีในความหมายอย่างแคบ หมายถึงสิ่งที่รับรองอัตราภาษี กล่าวคือ

ภาษีอากรที่ต้องเสีย = ฐานภาษีอากร X อัตราภาษีอากร⁹⁵

ฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง หมายถึง สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้ต้องเสียภาษีอากร ครอบคลุมการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทุกประเภทและทุกชนิด เช่น การหาและการมีรายได้ของบุคคล การใช้จ่ายเงินเพื่อซื้อสินค้าและบริการ การมีหรือถือครองทรัพย์สิน เป็นต้น ซึ่งกิจกรรมเหล่านี้ย่อมอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐบาลเป็นอย่างมาก โดยรัฐบาลในหลายประเทศพยายามหาทางที่จะขยายฐานภาษี หรือออกแบบวิธีการหารายได้เข้าสู่รัฐโดยการจัดเก็บภาษีจากแหล่งที่มาที่หลากหลายแตกต่างกัน

อย่างไรก็ดี หากบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่ประมวลรัษฎากรกำหนด แต่ในขณะที่เดียวกันก็มีบทบัญญัติกำหนดยกเว้นให้เงินได้บางกรณีไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร หรือที่เรียกว่า “เงินได้ที่ไม่ถูกเก็บภาษี (Tax Free Income)”⁹⁶ อันมีผลกระทบต่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีทั้งในแนวดิ่งและแนวนอน กระทบต่อหลักความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งทำให้ฐานภาษีเงินได้แคบลงเพราะไปลดเงินได้ของบุคคลที่ต้องนำมาเสียภาษีนั่นเอง⁹⁷

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมินที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางอย่างก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net / Taxable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้ หรืออาจกล่าวได้ว่า ฐานภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ เงินได้สุทธิ ดังสมการต่อไปนี้

เงินได้สุทธิ = เงินได้พึงประเมิน – ค่าใช้จ่าย – ค่าลดหย่อน

⁹⁵ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, *อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 14*, น.2.

⁹⁶ เงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ แบ่งออกเป็น 5 กรณี คือ

1. ยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42
2. ยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง
3. ยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกา
4. ยกเว้นตามกฎหมายอื่น
5. ยกเว้นตามประกาศและคำสั่งของคณะปฏิวัติ

⁹⁷ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *อ้างแล้ว เซึ่งอรรถที่ 1*, น.113.

เงินได้พึงประเมิน (Assessable Income หรือ Gross Income) หมายถึง เงินได้ทุกชนิดที่ได้รับก่อนหักค่าใช้จ่ายใด ๆ เว้นแต่ที่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อ เสียภาษีเงินได้ และหมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ดังที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.2 และ 2.2.3

ค่าใช้จ่าย (Deduction) หมายถึง ต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ ในเบื้องต้นเงินได้พึงประเมินที่จะนำไปคำนวณภาษีนั้นจะต้องหักค่าใช้จ่ายออกก่อน เว้นแต่จะเป็นเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายนั้นแบ่งออกเป็น 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราตายตัว โดยกำหนดเป็นร้อยละของยอดเงินได้พึงประเมิน ไม่ว่าค่าใช้จ่ายที่แท้จริงจะมีมากกว่าหรือน้อยกว่าที่กฎหมายกำหนด และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดเพดานขั้นสูงไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่เมื่อรวมกันแล้วจะหักได้ไม่เกิน 100,000 บาท⁹⁸ หรือเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งคู่วิวล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา⁹⁹ แต่สำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายมิได้กำหนดเพดานขั้นสูงไว้ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลป์ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 60 หรือเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นนอกจากการประกอบโรคศิลป์ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30 เป็นต้น

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Necessary and Reasonable Expenses) เป็นการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายไปจริง ทั้งนี้ ต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนด¹⁰⁰ เช่น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรก็ได้ สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) นั้น ประมวลรัษฎากรไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายใด ๆ ทั้งสิ้น

⁹⁸ มาตรา 42 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 3 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

⁹⁹ มาตรา 42 ตรี แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 4 ลงวันที่ 27 มกราคม พ.ศ. 2560

¹⁰⁰ ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, *อ้างแล้ว เจริญรอดที่ 53*, น.280 – 282.

อย่างไรก็ตาม การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรอาจก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายแก่กลุ่มผู้มีรายได้น้อย เพราะต้องเก็บหลักฐานและทำบัญชีค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักได้ และก่อให้เกิดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บแก่ผู้จัดเก็บภาษีอากรที่ต้องตรวจสอบหลักฐานของกลุ่มบุคคลดังกล่าว¹⁰¹

ค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) เป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลงหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัว ส่งเสริมให้มีความกตัญญู ส่งเสริมการศึกษา และการช่วยเหลือเกื้อกูลกันเพิ่มมากขึ้น

การหักค่าลดหย่อนเพื่อคำนวณเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ ค่าลดหย่อนส่วนตัวของผู้มีเงินได้ คู่สมรสโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ค่าลดหย่อน เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ ค่าลดหย่อนเงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสงเคราะห์ครูโรงเรียนเอกชน ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อซื้อเช่าซื้อ หรือสร้างที่อยู่อาศัย ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดา ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูคู่สมรส บิดา มารดา บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้หรือคู่สมรสซึ่งเป็นคนพิการหรือคนทุพพลภาพ ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (Retirement Mutual Fund หรือ RMF) ค่าลดหย่อนการซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (Long Term Equity หรือ LTF) และค่าลดหย่อนเงินบริจาค¹⁰²

2.2.4.2 อัตราภาษี

อัตราภาษี (Tax Rate) หมายถึงขอบเขตหรือจำนวนที่ซึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษี¹⁰³ หรือสัดส่วนร้อยละที่ภาษีเงินได้หรือภาษีจากการใช้จ่ายจะถูกจัดเก็บ ซึ่งการกำหนดอัตราภาษีจะสูงหรือต่ำหรือจะมีจำนวนอัตรามากหรือน้อยเพียงใดขึ้นอยู่กับนโยบายของรัฐบาล เพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่สำคัญทางการเมืองและทางเศรษฐกิจ โดยมีอัตราภาษีอยู่ 2 ลักษณะ คือ อัตราภาษีแบบอัตราเดียว และอัตราภาษีแบบหลายอัตรา กล่าวคือ

¹⁰¹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.165.

¹⁰² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 53, น.293 – 294.

¹⁰³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.73.

1. อัตราภาษีแบบอัตราเดียว (A Single Rate) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนอัตราภาษีเพียงอัตราเดียวและทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยเท่ากับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม หรือทำให้สัดส่วนของภาษีที่จัดเก็บมาจากเงินได้หรือฐานภาษีทุกจำนวนเท่ากัน ไม่ว่าเงินได้หรือฐานภาษีจะมีจำนวนมากหรือจำนวนน้อยเพียงใดก็ตาม¹⁰⁴

2. อัตราภาษีแบบหลายอัตรา (Multiple Rates) หมายถึง กรณีที่ภาษีชนิดหนึ่งถูกจัดเก็บจากฐานภาษีในจำนวนหลายอัตรา ไม่ว่าจะใช้อัตราภาษีหลายอัตราในการจัดเก็บภาษีจากฐานภาษีเดียวกันหรือฐานภาษีที่แตกต่างกัน และทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของภาษีที่ต้องเสียเพิ่มสูงขึ้น¹⁰⁵

อัตราภาษีที่เรียกเก็บจากฐานภาษีเพื่อนำไปคำนวณเสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลอาจพิจารณาเปรียบเทียบจากการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี (Tax Base) กับอัตราภาษี (Tax Rate) หรือเปรียบเทียบระหว่างอัตราภาษีโดยเฉลี่ย (Average Tax Rate) หมายถึง จำนวนของภาษีที่ต้องเสียในฐานะที่เป็นสัดส่วนหรืออัตราร้อยละของเงินได้หรือฐานภาษีที่พึงชำระภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่ง¹⁰⁶ กับอัตราภาษีส่วนที่เพิ่ม (Marginal Tax Rate) หมายถึง อัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นในเงินได้ของบุคคล หรือหมายถึงอัตราภาษีที่ใช้จัดเก็บจากส่วนที่เพิ่มขึ้นของฐานภาษี¹⁰⁷ แบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท กล่าวคือ

1. อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าสูงกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษีที่จัดเก็บจะเพิ่มขึ้นเร็วกว่า เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2. อัตราภาษีตามสัดส่วนหรืออัตราภาษีแบบคงที่ (Proportional Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น อัตราภาษีส่วนที่เพิ่มจะมีค่าเท่ากับอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษี ที่จัดเก็บจะอยู่คงที่อันนำมาซึ่งความง่ายในระบบภาษี เช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม

3. อัตราภาษีแบบถดถอยหรืออัตราภาษีแบบถดถอยหลัง (Regressive Tax Rate) เมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น ค่าของอัตราภาษีส่วนเพิ่มจะมีค่าน้อยกว่าอัตราภาษีโดยเฉลี่ย หรืออัตราภาษีที่จัดเก็บจะลดลงเมื่อฐานภาษีขยายใหญ่ขึ้น เช่น ภาษีบำรุงท้องที่¹⁰⁸

¹⁰⁴ เพิ่งอ้าง, น.75.

¹⁰⁵ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁶ เพิ่งอ้าง, น.74.

¹⁰⁷ เพิ่งอ้าง.

¹⁰⁸ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, อ้างแล้ว เชิงบรรณที่ 4, น.112 – 114.

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (1) กำหนดว่าเงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ ต้องเสียภาษีในอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีในแต่ละชั้น ของเงินได้ (บาท)	ภาษีสะสมของเงินได้ ในแต่ละชั้น (บาท)
1 – 150,000	ได้รับยกเว้น	ได้รับยกเว้น	0
150,001 – 300,000	5	7,500	7,500
300,001 – 500,000	10	20,000	27,500
500,001 – 750,000	15	37,500	65,000
750,001 – 1,000,000	20	50,000	115,000
1,000,001 – 2,000,000	25	250,000	365,000
2,000,001 – 4,000,000	30	600,000	965,000
4,000,001 ขึ้นไป	35		

หมายเหตุ. บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามตารางข้างต้น มีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. 2556 แต่เนื่องจากอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาดังกล่าว ได้มีการกำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรและใช้บังคับมาเป็นระยะเวลานาน ซึ่งไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและค่าครองชีพในปัจจุบันที่มีการเปลี่ยนแปลงไป จึงได้มีการปรับปรุงอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดาขึ้นใหม่ให้เหมาะสมยิ่งขึ้น โดยได้มีการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 มาตรา 12 ให้ยกเลิกความใน (1) สำหรับบุคคลธรรมดาแห่งบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 และมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2561 เป็นต้นไปดังนี้

ตารางที่ 2.2 บัญชีอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา ซึ่งมีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมิน ประจำปีภาษี พ.ศ. 2560 เป็นต้นไป

เงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 300,000	5
300,001 – 500,000	10
500,001 – 750,000	15
750,001 – 1,000,000	20
1,000,001 – 2,000,000	25
2,000,001 – 5,000,000	30
5,000,001 ขึ้นไป	35

อนึ่ง สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2551 ได้รับยกเว้นภาษี เฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทแรก ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่า ด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 470) พ.ศ. 2551

อาจกล่าวได้ว่า ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ถูกจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินหรือฐานภาษี โดยใช้อัตราภาษีหลายอัตราหรืออัตราภาษีแบบก้าวหน้านั้น สามารถทำให้การกระจายรายได้ ครั้งใหม่มีความเสมอภาคหรือมีความเป็นธรรม (Equity of Income Redistribution) หรือส่งเสริมการกระจายรายได้ครั้งใหม่ในแนวตั้ง (Vertical Redistribution) หรือช่วยให้เกิดการกระจายรายได้ จากคนรวยไปสู่คนจน ซึ่งช่วยลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน ดังนั้น เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้นย่อมต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้น แม้จะมีความยุ่งยาก ในด้านการคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่ก็มีลักษณะยืดหยุ่น กล่าวคือ เมื่อฐานรายได้เปลี่ยนแปลงไป รายได้ของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในอัตราที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี และมีผลต่อการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมนั่นเอง

แต่ในขณะเดียวกันอัตราภาษีแบบก้าวหน้ากลับไม่สนับสนุนหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี หลักความมีประสิทธิภาพในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ตลอดจน หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจหรือหลักความเป็นกลางของภาษี ทั้งนี้ เพราะอัตราภาษีแบบ ก้าวหน้าย่อมนำมาซึ่งบทบัญญัติกฎหมายภาษีและระบบภาษีที่มีความยุ่งยากซับซ้อน อันส่งผล

กระทบในการจูงใจไม่ให้บุคคลทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (Disincentive Effects) หรือการจูงใจให้บุคคลกระทำการใด ๆ อันเป็นการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) และหนีภาษี (Tax Evasion)¹⁰⁹

2.2.5 วิธีการและขั้นตอนในการชำระภาษีอากร

ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า เมื่อบุคคลใดมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่ไม่รวมเงินได้ที่กฎหมายยกเว้นหรือที่ไม่ต้องเสียภาษี มาคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามวิธีการและภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด

การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งออกได้เป็น 3 วิธี ได้แก่ โดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง และโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน กล่าวคือ

1. การชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax)

การชำระภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ถือเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีล่วงหน้า (Advance Tax) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่คำนวณหาจำนวนเงินภาษีที่ผู้มีเงินได้จะต้องเสียตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้แล้วหักภาษีจำนวนนั้นไว้ก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้มีเงินได้หรือผู้รับเงิน อันเป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นและถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปี ซึ่งผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่นำส่งเงินแก่รัฐบาลเพื่อเป็นการแบ่งเบาภาระในการชำระภาษี ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในคราวเดียวกันเป็นเงินจำนวนมากเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยให้เสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปตามจำนวนเงินได้ที่ได้รับในแต่ละคราว สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้สม่ำเสมอและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ป้องกันการหนีภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งยังช่วยให้รัฐบาลไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายมากในการจัดเก็บภาษีอากรและมีเงินหมุนเวียนเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินกิจกรรมต่าง ๆ จากเงินภาษีอากรดังกล่าว

ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 กำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เป็นผู้ที่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้พึงประเมินตามวิธีการที่กำหนด และนำส่งต่อสรรพากรอำเภอ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา ภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่มีการจ่ายเงินได้ มิฉะนั้นผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือจำนวนเงินภาษีที่ขาด อีกทั้งเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้นไม่ได้รับยกเว้นภาษีและมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง หากไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ เช่นนี้

¹⁰⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.79.

ต้องพิจารณาว่ามีคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งหรือไม่¹¹⁰ ถ้ามี ผู้จ่ายเงินย่อมมีหน้าที่ต้องหักและนำส่ง ทั้งนี้ เพราะตามมาตรา 3 เตรส กำหนดให้อธิบดี มีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามลักษณะ 2 (ภาษีอากรฝ่ายสรรพากร) หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนด โดยกฎกระทรวง ได้แก่ กฎกระทรวง ฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 228 (พ.ศ. 2544) กฎกระทรวง ฉบับที่ 238 (พ.ศ. 2545)¹¹¹

นอกจากนี้ มาตรา 50 ทวิ ยังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสองฉบับมีข้อความตรงกัน ดังนี้

- (1) ในกรณีตามมาตรา 3 เตรส ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย
- (2) ในกรณีตามมาตรา 50 (1) ให้ออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ของปีถัดจากปีภาษี หรือภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี
- (3) ในกรณีตามมาตรา 50 (2) (3) หรือ (4) ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

อย่างไรก็ตาม หากผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมต้องรับผิดชอบดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีที่มีได้หักและนำส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้เงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี
- (2) ในกรณีที่ได้มีการหักภาษีไว้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว แต่ไม่นำส่งหรือนำส่งไม่ครบถ้วน ให้ผู้เงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่เพียงผู้เดียว¹¹²

ทั้งนี้ การไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายไม่เป็นเหตุให้ไม่ต้องนำส่งเงินภาษี ผู้จ่ายเงินได้ยังคงมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้และนำส่งภาษีตามปกติ หากไม่ยื่นรายการย่อมเป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 17 มีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย การปรับให้ปรับเป็นรายครั้งที่กระทำความผิด

¹¹⁰ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528

¹¹¹ ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 53*, น.21 – 22.

¹¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 54

ในกรณีที่เจ้าพนักงานเห็นว่าบุคคลนั้นไม่ควรถูกฟ้องร้องต่อศาล จะเสนอให้อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้ว่าราชการจังหวัดเปรียบเทียบกำหนดค่าปรับก็ได้ ถ้าผู้กระทำความผิดยินยอมให้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบเสร็จแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันคุ้ม มิให้ถูกฟ้องร้องต่อไป

2. การชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง (Self - Assessment)

การชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเอง เป็นวิธีการเสียภาษีเงินได้ที่กำหนด ให้ผู้มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีจากเงินได้ที่ตนเองได้รับ โดยนำเงินได้มาคำนวณตามวิธีการที่กฎหมายกำหนด และจะต้องชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นภายในเวลาและสถานที่ที่กำหนดไว้ ทั้งนี้ ไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษีเป็นจำนวนเงินเท่าใด ถ้าผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรไม่ดำเนินการประเมินตนเองหรือประเมินตนเองไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่สมบูรณ์ เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรต้องรับผิดชอบชำระเงินเพิ่มหรือเสียเบี้ยปรับเพิ่มนอกจากภาษีอากร ที่ต้องเสียให้ถูกต้องต่อไป

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลทุกคนยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทุกประเภทภาษี (เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8)) ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กำหนด¹¹³ และให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) หรือ (8) ไม่ว่าจะมิเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายน มีหน้าที่ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในเดือนกันยายนของทุกปีภาษีอีกส่วนหนึ่ง¹¹⁴ ซึ่งอาจพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

1. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – (8) แห่งประมวลรัษฎากร แต่มิใช่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียว ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปีภาษี ไม่ว่าจะมิภาษีต้องเสียหรือไม่ หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.90) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

2. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานเพียงประเภทเดียว ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปีภาษี ไม่ว่าจะมิภาษีต้องเสียหรือไม่ หากมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ย่อมมีหน้าที่ต้องยื่น

¹¹³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56

¹¹⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ

แบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.91) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ภายในวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป

3. ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) - (8) แห่งประมวลรัษฎากรตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด และเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 30 มิถุนายน ของทุกปีภาษี มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี (ภ.ง.ด.94) พร้อมทั้งชำระภาษี (ถ้ามี) ระหว่างวันที่ 1 กรกฎาคม ถึงวันที่ 30 กันยายนของทุกปีภาษี

4. ในบางกรณีกฎหมายกำหนดให้บุคคลอื่นเป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ ในนามของผู้มีเงินได้ และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี ดังนี้

4.1 ถ้ามีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง เป็นผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้นั้นได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปีต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง และเป็นตัวแทนในการชำระภาษีในนามของผู้มีเงินได้นั้น¹¹⁵

4.2 ถ้ามีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง ถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรคหนึ่ง หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาลหรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตามมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ปฏิบัติการแทนในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในนามของผู้มีเงินได้นั้น และโดยเฉพาะในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น¹¹⁶

4.3 สำหรับในปีต่อไปถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีในชื่อกองมรดกของผู้ตาย¹¹⁷

4.4 ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงเกณฑ์ตามที่กฎหมายกำหนด ให้เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ ในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี โดยให้รับผิดชอบเสียภาษีจาก

¹¹⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57

¹¹⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง

¹¹⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ทวิ วรรคสอง

ยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกแต่อย่างใด แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย¹¹⁸

5. ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี¹¹⁹

ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้ชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) คือ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่น ๆ ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินดังนี้

(1) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ

(2) ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง

ในการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้และเสียภาษีระหว่างสามีภริยานั้น สามีและภริยาจะตกลงยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้

พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ และเมื่อได้เลือกยื่นแบบแสดงรายการโดยวิธีใดในปีภาษีใดแล้ว ให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้สำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป เว้นแต่อธิบดีจะอนุมัติให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว

สำหรับการเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นแบบแสดงรายการ หมายถึง การเปลี่ยนแปลงเฉพาะปีภาษีนั้น ๆ เท่านั้น มิได้หมายถึงการเปลี่ยนแปลงในปีภาษีอื่น

อย่างไรก็ดี ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น เฉพาะกรณียื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีรวมกันเท่านั้น แม้ในปีภาษีเดียวกันจะมีการแยกยื่นรายการเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ด้วยก็ตาม¹²⁰

¹¹⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคท้าย

¹¹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 จ

¹²⁰ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, “การเสียภาษีเงินได้ของสามีและภริยาตามกฎหมายใหม่,” รพีเนติ 56,

สำหรับการชำระภาษีโดยวิธีการยื่นแบบประเมินตนเองนั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีสามารถยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน (แบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 หรือ ภ.ง.ด.94) ได้ดังต่อไปนี้

(1) ยื่น ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมียุทธมูลาเนาอยู่ หรือจะยื่นต่างท้องที่ก็ได้

(2) ยื่น ณ ธนาคารพาณิชย์ไทยหรือสาขาที่ตั้งอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร หรือที่ตั้งอยู่ในจังหวัดต่าง ๆ ในท้องที่ที่ผู้เสียภาษีมียุทธมูลาเนาอยู่

(3) ยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทางเว็บไซต์ของกรมสรรพากร (www.rd.go.th) โดยให้ถือเป็นสถานที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้อีกแห่งหนึ่ง ทั้งนี้ กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตจะขยายเวลาออกไปจนถึงวันที่ 8 เมษายนของปีถัดไป สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 และจะขยายเวลาออกไปจนถึงวันที่ 8 ตุลาคมของทุกปีภาษี สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 แล้วแต่กรณี

นอกจากนี้ ถ้าภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษี จะชำระภาษีเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กันก็ได้¹²¹ ดังนี้

(1) งวดที่หนึ่ง ต้องชำระภาษีพร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด คือภายในวันที่ 31 มีนาคม (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91) หรือภายในวันที่ 8 เมษายน (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต) และภายในวันที่ 30 กันยายน (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94) หรือภายในวันที่ 8 ตุลาคม (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต) แล้วแต่กรณี

(2) งวดที่สอง ต้องชำระภาษีภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันที่ต้องชำระงวดที่หนึ่ง

(3) งวดที่สาม ต้องชำระภาษีภายในหนึ่งเดือนนับแต่วันสุดท้ายที่ต้องชำระ งวดที่สอง ถ้าไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ผู้ต้องเสียภาษีย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นรายงวดต่อไป และต้องเสียเงินเพิ่มตามมาตรา 27 สำหรับงวดที่ไม่ชำระและงวดต่อ ๆ ไป

อย่างไรก็ตาม หากผู้ต้องเสียภาษีไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมต้องรับผิดชอบดังต่อไปนี้

(1) ถ้าบุคคลใดไม่เสียภาษีภายในกำหนดเวลา ให้เสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ทั้งนี้ การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับ

¹²¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 64

เมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการจนถึงวันชำระภาษีครบถ้วน แต่มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสีย¹²² และให้ถือว่าเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นเงินภาษี¹²³

(2) ถ้าไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด เป็นการฝ่าฝืนมาตรา 17 ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร

3. การชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงาน (Authoritative Assessment)

การชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากจะใช้วิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย และวิธีการยื่นแบบประเมินตนเองแล้ว ยังมีวิธีการชำระภาษีโดยการประเมินของเจ้าพนักงานอีกวิธีการหนึ่งเป็นวิธีการจัดเก็บโดยเจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับแต่งตั้งตามกฎหมายให้มีอำนาจหน้าที่ประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹²⁴ ดังต่อไปนี้

1. การประเมินเรียกเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้ต้องเสียภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาแบบแสดงรายการได้ ดังนี้

(1) มาตรา 18 ทวิ กำหนดว่าในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีแล้ว ให้แจ้งจำนวนภาษีที่ต้องเสียไปยังผู้ต้องเสียภาษีและผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษี ภายใน 7 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน โดยให้ถือว่าภาษีที่ประเมินเรียกเก็บนั้นเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี และหากมีภาษีที่ต้องชำระจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป กรณีไม่อาจนำมาตรา 64 มาใช้บังคับได้แต่อย่างใด

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษียื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด และผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานก็ได้

(2) มาตรา 60 ทวิ กำหนดว่าในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากบุคคลใด ๆ ก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการก็ได้ เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีที่ประเมิน ไปยังผู้ต้องเสียภาษีและผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษี ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งหนังสือแจ้ง การ

¹²² ประมวลรัษฎากร มาตรา 27

¹²³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ทวิ

¹²⁴ ปัจจุบันรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้ประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) ข้อ 2 ให้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป โดยกำหนดให้ข้าราชการที่เป็นเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 16 แห่งประมวลรัษฎากร และการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้

ประเมินตามมาตรา 18 ตรี โดยให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษีจากยอดเงินได้สุทธิทั้งปี และหากมีภาษีที่ต้องชำระจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป ผู้ต้องเสียภาษีจะขอชำระภาษีเป็นสามงวด ๆ ละเท่า ๆ กัน ตามนัยมาตรา 64 ก็ได้

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษียื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด และผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานก็ได้¹²⁵

2. การประเมินเรียกเก็บภาษีภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการ เมื่อผู้ต้องเสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีไว้แล้ว แต่ในภายหลังปรากฏว่าได้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้หรือชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการตรวจสอบได้สวนหรือประเมินเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด ดังนี้

(1) กรณีการประเมินภาษีตามแบบแสดงรายการที่ได้ยื่นไว้

มาตรา 18 กำหนดว่ารายการที่ยื่นเพื่อเสียภาษีอากรนั้น เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ดำเนินการตรวจรายการในแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้แล้ว ถ้ามีข้อผิดพลาดเกิดขึ้นในรายละเอียดต่าง ๆ เช่น หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนไม่ถูกต้อง หรือคำนวณภาษีไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีตามแบบแสดงรายการที่ผู้เสียภาษีได้ยื่นไว้ นั้น เมื่อได้ประเมินแล้วให้แจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้ต้องเสียภาษีและให้ผู้ต้องเสียภาษีชำระภาษี ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับแจ้งหนังสือแจ้งการประเมินตามมาตรา 18 ตรี ทั้งนี้ ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 27 อีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ในกรณีนี้ผู้ต้องเสียภาษีจะอุทธรณ์การประเมินก็ได้

ในกรณีที่ผู้ต้องเสียภาษีถึงแก่ความตายเสียก่อนได้รับแจ้งจำนวนภาษีอากร ที่ประเมินให้เจ้าพนักงานประเมินแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ประเมินไปยังผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้อื่นที่ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ให้เป็นผู้ดำเนินการชำระภาษีอากรที่ถูกประเมินนั้น แต่ถ้า

¹²⁵ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, เอกสารประกอบการบรรยาย “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร” *Introduction to Revenue Code*, (สำนักมาตรฐานการสอบบัญชีภาษีอากร กรมสรรพากร, วันที่ 21 สิงหาคม พ.ศ. 2557), น.77.

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 ทวิ เป็นบทกฎหมายทั่วไปใช้ได้กับภาษีอากรประเมินทุกประเภท ไม่ว่าจะเป็นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ใช้ในกรณีจำเป็นเพื่อรักษาประโยชน์แห่งรัฐ ดังนั้น หากไม่ดำเนินการรัฐต้องเสียประโยชน์ เจ้าพนักงานสรรพากรจึงอาจต้องรับผิดชอบ

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 60 ทวิ เป็นบทกฎหมายพิเศษใช้ได้เฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น ใช้ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์แห่งรัฐ แม้ไม่ดำเนินการรัฐก็ยังไม่เสียประโยชน์แต่อย่างใด

ประเมินแล้วปรากฏว่าไม่ต้องเรียกเก็บหรือเรียกคืนภาษีอากร การแจ้งจำนวนภาษีอากรเป็นอันคงไม่ต้องกระทำ อย่างไรก็ตามเจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาได้สวนตรวจสอบและประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹²⁶ ซึ่งจะกล่าวในลำดับต่อไป

(2) กรณีการประเมินภาษีเนื่องจากการตรวจสอบ

ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาทำการได้สวนตรวจสอบเกี่ยวกับแบบแสดงรายการที่ยื่นหรือมิได้ยื่นไว้ และทำการประเมินเรียกเก็บภาษีดังนี้

(ก) กรณีผู้มีเงินได้ยื่นแบบแสดงรายได้แล้ว มาตรา 19 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกผู้ต้องเสียภาษีมาได้สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ หากมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายได้ไว้ไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ แต่ต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่ส่งหมายเรียก

ในการออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลา 2 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายได้แล้ว ไม่ว่าการยื่นแบบแสดงรายการนั้นจะได้กระทำภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดหรือเวลาที่รัฐมนตรีหรืออธิบดีขยายหรือเลื่อนออกไปหรือไม่ แล้วแต่วันใดจะเป็นวันหลัง ทั้งนี้อธิบดีจะอนุมัติให้ขยายเวลาการออกหมายเรียกเกินกว่า 2 ปีก็ได้ แต่ต้องไม่เกิน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

เมื่อได้ออกหมายเรียกให้ผู้ต้องเสียภาษีมาได้สวนหรือออกหมายเรียกให้นำเอกสารหลักฐานอื่นมาแสดงและผู้ยื่นนั้นได้รับทราบข้อความตามหมายเรียกข้างต้นแล้วเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมินหรือที่ยื่นแบบแสดงรายได้เดิม โดยอาศัยพยานหลักฐานที่ปรากฏ และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ตามนัยมาตรา 20¹²⁷

¹²⁶ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, *เพ็งอ้วง*, น.78.

การประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 18 เป็นบทกฎหมายทั่วไปซึ่งใช้บังคับกับเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มีได้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินภาษีอากรตามแบบแสดงรายการที่ยื่นไว้เป็นอย่างอื่น แตกต่างจากกรณีมีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีไว้ตามมาตรา 88 (2) และมาตรา 91/15 (2) แล้วแต่กรณี ซึ่งเป็นบทกฎหมายพิเศษบัญญัติยกเว้นบทกฎหมายทั่วไปไว้เป็นการเฉพาะ

¹²⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1106/2520 ประมวลรัษฎากร มาตรา 19 และมาตรา 20 มีใช้บทบัญญัติเรื่องอายุความในการเรียกร้องให้ชำระภาษี แต่เป็นบทบัญญัติกำหนดระยะเวลาให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นรายการมาได้สวน ในเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่ารายการที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือ

ถ้าผู้ต้องเสียดำเนินการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียดำเนินการ ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน ตามนัยมาตรา 21

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 20 และมาตรา 21 ผู้ต้องเสียดำเนินการต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ¹²⁸ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับอีกจำนวนหนึ่ง

(ข) กรณีผู้มีเงินมิได้ยื่นแบบแสดงรายได้ มาตรา 23 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ยื่นมาไต่สวน และออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้ผู้ที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีหรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงได้ แต่ต้องใช้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย

เมื่อได้ออกหมายเรียกให้ผู้ต้องเสียดำเนินการมาไต่สวนหรือออกหมายเรียกให้นำเอกสารหลักฐานอื่นมาแสดงและผู้ยื่นได้รับทราบข้อความตามหมายเรียกข้างต้นแล้ว เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากร และแจ้งจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียดำเนินการในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ตามนัยมาตรา 24

ในการออกหมายเรียกดังกล่าวจะต้องกระทำภายในเวลา 10 ปีนับแต่ วันครบกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี¹²⁹

ถ้าผู้ได้รับหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้า

ไม่บริบูรณ์ภายในกำหนด 5 ปี พันกำหนดนี้แล้วจะมีผลเพียง เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการมาไต่สวนเท่านั้น ส่วนสิทธิเรียกร้องให้ชำระภาษีเงินได้และเงินเพิ่ม มีอายุความ 10 ปี โดยเริ่มนับอายุความตั้งแต่วันที่ผู้เสียภาษีต้องยื่นรายการและชำระค่าภาษีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 (มาตรา 167 เดิม)

¹²⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 22

¹²⁹ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, *อ้างแล้ว* เจริญธรรมที่ 53, น.352 – 360.

การประเมินเรียกเก็บภาษีกรณีผู้เสียภาษีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 23 และมาตรา 24 ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติกำหนดเวลาที่เจ้าพนักงานประเมินอาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนเหมือนดังเช่นกรณีการประเมินเมื่อมีการยื่นรายการตามมาตรา 19 และมาตรา 20 แต่เมื่อสิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้ค่าภาษีอากรมีอายุความ 10 นับแต่วันที่หนี้ค่าภาษีอากรถึงกำหนดชำระ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/31 เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจออกหมายเรียกตัวผู้ไม่ยื่นรายการมาไต่สวนภายในกำหนดเวลา 10 ปีนับแต่ครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนภาษีอากรไปยังผู้ต้องเสียภาษีอากร ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน ตามนัยมาตรา 25

ในการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 24 และมาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ¹³⁰ และต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับอีกจำนวนหนึ่ง

(3) กรณีการประเมินภาษีกรณีอื่น ๆ

นอกจากการประเมินภาษีตามที่กล่าวมาแล้วข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินยังคงมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีแก่ผู้ต้องเสียภาษี หากพิจารณาแล้วเห็นว่าผู้มีเงินได้มิได้ยื่นหรือยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้ต่ำกว่าจำนวนที่ควรต้องยื่น โดยอนุมติอธิบดีมีอำนาจที่จะกำหนดจำนวนเงินได้สุทธิขึ้น โดยพิจารณาจากเงินหรือทรัพย์สินซึ่งเป็นกรรมสิทธิ์หรือเข้ามาอยู่ในครอบครองของผู้มีเงินได้ หรือรายจ่ายของผู้มีเงินได้ หรือฐานะความเป็นอยู่ หรือพฤติการณ์ของผู้มีเงินได้ หรือสถิติเงินได้ของผู้มีเงินได้เอง หรือของผู้อื่นที่กระทำการทำนองเดียวกับของผู้มีเงินได้ โดยทำการประเมินและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระไปยังผู้ต้องเสียภาษี ตามนัยมาตรา 49

นอกจากนี้ บุคคลใดมีชื่อในหนังสือสำคัญใด ๆ ที่แสดงว่าตนเป็นเจ้าของทรัพย์สินอันระบุไว้ในหนังสือสำคัญและทรัพย์สินนั้นก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน หรือเป็นผู้ได้รับเงินได้พึงประเมินโดยหนังสือสำคัญเช่นนั้น เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเรียกเก็บภาษีทั้งหมดจากผู้มีชื่อในหนังสือสำคัญได้ แต่ถ้าบุคคลนั้นต้องโอนเงินได้พึงประเมินให้แก่บุคคลอื่น บุคคลนั้นมีสิทธิหักเงินภาษีจากจำนวนเงินซึ่งต้องโอนให้แก่บุคคลอื่นตามส่วน ตามนัยมาตรา 61 อนึ่ง แม้จะล่วงเลยกำหนดเวลาออกหมายเรียกตรวจสอบได้ส่วนแล้ว เจ้าพนักงานประเมินยังคงสามารถประเมินเรียกเก็บภาษีได้¹³¹

2.3 หลักการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะทำให้รัฐบาลมีรายได้เพื่อนำมาใช้ในการบริหารและพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่ แต่หากผู้มีเงินได้ไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอากร

¹³⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 26

¹³¹ ชัยสิทธิ์ ตาชูธรรม, *อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 53*, น.383.

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามคำว่า “หนังสือสำคัญ” ไว้ กรณีจึงหมายถึงหนังสืออะไรก็ได้ที่แสดงให้เห็นว่าผู้ใดเป็นเจ้าของทรัพย์สินหรือได้รับเงินได้พึงประเมิน เช่น โฉนดที่ดิน หนังสือสัญญาเช่า หนังสือโอนสิทธิการเช่า หนังสือโอนลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร เครื่องหมายการค้า เครื่องหมายบริการ หรือหนังสืออนุญาตให้ใช้ทรัพย์สินทางปัญญา เป็นต้น

หรือเสียหรือนำส่งภาษีอากรไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน ย่อมก่อให้เกิดภาษีอากรค้างขึ้น ประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายพิเศษยกเว้นหลักกฎหมายทั่วไปที่ให้อำนาจแก่ศาลเท่านั้นเป็นผู้มีอำนาจในการสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของเอกชนได้ และเป็นบทบัญญัติหลักในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง ได้กำหนดวิธีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างโดยให้ฝ่ายบริหารเป็นผู้ใช้อำนาจตุลาการในการบังคับชำระหนี้ภาษีอากรค้างกับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้เอง กล่าวคือ ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความสะดวกรวดเร็วในการจัดเก็บภาษีอากรค้าง เพราะหากดำเนินการล่าช้าอาจเป็นเหตุให้ผู้ค้างภาษีอากรหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากร โดยการจำหน่าย จ่าย โอน หรือยกย้ายถ่ายเททรัพย์สินได้ และอาจส่งผลให้รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรค้างได้อย่างครบถ้วน ซึ่งจะได้อีกตามลำดับ

2.3.1 ความหมายของภาษีอากรค้างและผู้ค้างภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำนิยามหรือคำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากรค้าง” และ “ผู้ค้างภาษีอากร” ไว้โดยเฉพาะ จึงอาจกล่าวได้ดังต่อไปนี้

2.3.1.1 ความหมายของคำว่า “ภาษีอากรค้าง”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหนึ่ง กำหนดว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งเมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้ามิได้เสียหรือนำส่ง ให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5 กำหนดว่า “ภาษีอากรค้างหมายความว่า ภาษีอากรที่ต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากรและหรือรายได้อื่นที่กรมสรรพากรมีหน้าที่จัดเก็บเมื่อถึงกำหนดชำระแล้วมิได้เสียหรือนำส่ง”

จากบทบัญญัติข้างต้นจึงอาจกล่าวได้ว่า “ภาษีอากรค้าง (Tax Arrears)” หมายถึง จำนวนภาษีอากรที่ผู้ต้องเสียหรือนำส่งมิได้ชำระให้ครบถ้วนตามแบบแสดงรายการที่ยื่น หรือตามหนังสือแจ้งภาษีอากร รวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้ถือเป็นเงินภาษี ทั้งนี้ เพื่อประโยชน์ในการเร่งรัดหนี้ภาษีอากรค้าง¹³²

จะเห็นได้ว่า เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากมิได้ชำระหรือนำส่งให้ถูกต้องครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นหนี้ภาษีอากรค้างขึ้นทันที ตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดมิใช่เป็นภาษีอากรค้างเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินภาษีอากร¹³³ กล่าวคือ ประมวล

¹³² สุเทพ พงษ์พิทักษ์, “100 ถาม-ตอบ ความรู้เกี่ยวกับประมวลรัษฎากร,” เมื่อวันที่ 12 ตุลาคม พ.ศ. 2555, น.31. สืบค้นเมื่อวันที่ 15 สิงหาคม พ.ศ. 2558 จาก www.rd.go.th/fileadmin/download/eBook/100revenuecode_121055.pdf

¹³³ สมศักดิ์ วิเศษแพทย์, “การจัดเก็บภาษีอากรค้างตามประมวลรัษฎากร,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2528), น.34.

รัฐฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรต้องเสียภาษีอากรเมื่อใด อายุความเริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันนั้น เป็นต้นไป โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะมีการประเมินเรียกเก็บภาษีหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากสิทธิ ในการเรียกร้องให้ชำระภาษีอากรได้เกิดขึ้นแล้วตั้งแต่เมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระ¹³⁴

แต่ในทางปฏิบัติ ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นยังไม่สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินเพื่อนำมาชำระหนี้ภาษีอากรค้างได้ เพราะยังมีได้มีการกำหนดจำนวนหนี้ที่แน่นอน เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรค้างได้ต่อเมื่อได้มีการแจ้งการประเมินให้ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร ดำเนินการนำภาษีอากรที่มีได้เสียหรือนำส่ง หรือเสียหรือนำส่งแล้วแต่ไม่ครบถ้วนมาชำระ แต่บุคคลดังกล่าวมิได้ปฏิบัติตามภายในเวลาที่กำหนด¹³⁵ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานมีหนังสือแจ้งการประเมินกำหนดให้ผู้ถูกประเมินชำระภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ภายใน 30 วันนับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน จึงเป็นเพียงการทวงถามหรือเตือนให้ชำระหนี้อันเป็นการกำหนดจำนวนหนี้ภาษีอากรค้างที่แน่นอนเท่านั้น

2.3.1.2 ความหมายของคำว่า “ผู้ค้างภาษีอากร”

ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคสอง กำหนดแต่เพียงว่า “เพื่อให้ได้รับชำระภาษีอากรค้าง ให้อธิบดีมีอำนาจสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้ทั่วราชอาณาจักร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่ง” และตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ข้อ 5 กำหนดว่า “ผู้ค้างภาษีอากร หมายความว่า ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร”

“ผู้ต้องรับผิดชอบเสียภาษีอากร (A Person Liable to Pay Tax)” นอกจากจะหมายถึง ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.1 ยังหมายความรวมถึงบุคคลซึ่งต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรด้วย ได้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนจำพวกไม่จำกัดความรับผิดชอบในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล¹³⁶

¹³⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1401-1402/2515 หนี้ค่าภาษีเงินได้ถึงกำหนดชำระตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร การที่ผู้ต้องเสียภาษียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้อง ทำให้ค่าภาษีขาดไปจะถือว่าภาษีจำนวนที่ขาดเพียงจะถึงกำหนดชำระเมื่อมีหนังสือแจ้งการประเมินไปให้ผู้ต้องเสียภาษีภายหลัง 10 ปีไม่ได้ เพราะหนี้ถึงกำหนดชำระอยู่ก่อนแล้วตามระยะเวลาบัญชี อายุความเรียกร้องให้ชำระหนี้จึงเริ่มนับแต่วันนั้น เป็นต้นไป โดยที่อาจใช้สิทธิเรียกร้องได้นับแต่วันนั้น

¹³⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 409/2524 การที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งให้จ่ายชำระภาษีและเงินเพิ่มภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับหนังสือแจ้งการประเมินเป็นการทวงถามหรือเตือนจำเลยให้ชำระหนี้กรมสรรพากรโจทก์สามารถฟ้องจำเลยได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 194 โดยไม่ต้องรอให้ครบกำหนด 30 วัน นับแต่วันที่จำเลยได้รับหนังสือแจ้งการประเมินก่อน

¹³⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 12 วรรคหก

“ผู้ต้องรับผิดชอบนำส่งภาษีอากร (A Person to Remit Tax)” หมายถึงบุคคลซึ่งมิได้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่ต้องรับผิดชอบหรือนำส่งภาษีอากร ได้แก่ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ทุกคราวที่มีการจ่ายเงินได้และนำส่งต่อกรมสรรพากร หากมิได้หักและนำเงินส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้จะต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป

จากคำนิยามดังกล่าวจึงอาจพอสรุปได้ว่า “ผู้ค้างภาษีอากร” ได้แก่¹³⁷

1. ผู้ค้างภาษีอากรโดยตรง หมายถึง บุคคลหรือคณะบุคคลตามที่กฎหมายบัญญัติให้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรซึ่งเป็นผู้มีความรับผิดชอบโดยตรงในหนี้ภาษีอากร และยังหมายความรวมถึงผู้ต้องนำส่งภาษีอากรตามกฎหมายซึ่งต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร

2. ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่น หมายถึง บุคคลที่มีได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรโดยตรง แต่มีกฎหมายอื่นบัญญัติให้ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร เช่น

(1) กรณีสามีภริยาเป็นลูกหนี้ร่วมกันในหนี้ภาษีอากร ให้ชำระหนี้จากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย¹³⁸ แต่ถ้าสามีหรือภริยาต้องรับผิดชอบเป็นส่วนตัวเพื่อชำระหนี้ที่ก่อไว้ก่อนหรือระหว่างสมรส ให้ชำระหนี้ด้วยสินส่วนตัวของฝ่ายนั้นก่อน เมื่อไม่พอจึงให้ชำระด้วยสินสมรสที่เป็นส่วนของฝ่ายนั้น¹³⁹

(2) ผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ของบริษัทจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่ตนยังส่งใช้ไม่ครบมูลค่าของหุ้นที่ตนถือ¹⁴⁰

(3) ผู้ค้ำประกันในหนี้ภาษีอากร คือบุคคลภายนอกซึ่งยอมผูกพันตนต่อเจ้าหนี้เพื่อชำระหนี้ในเมื่อลูกหนี้ไม่ชำระหนี้¹⁴¹ ต้องรับผิดชอบเมื่อผู้ค้างภาษีอากรไม่ชำระหนี้ภาษีอากร

(4) ทายาท ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรของผู้ตายไม่เกินกว่าจำนวนทรัพย์สินมรดกที่ตกทอดให้แก่ตน¹⁴² แต่ห้ามมิให้เจ้าหนี้ฟ้องร้องเมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่เมื่อเจ้าหนี้ได้รู้ หรือควรได้รู้ถึงความตายของเจ้ามรดก¹⁴³

¹³⁷ วรรณสิน ร่มรินสุขารมย์, “มาตรการเพื่อแก้ไขปัญหากล้าภาษีอากรค้าง,” (วิทยานิพนธ์มหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2529), น.20 – 32.

¹³⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1489

¹³⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1488

¹⁴⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1096

¹⁴¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 680

¹⁴² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1601

ทั้งนี้ ผู้ค้างภาษีอากรโดยผลของกฎหมายอื่นต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากร ต่อเมื่อกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหนี้ภาษีอากรได้ใช้สิทธิเรียกร้องทางศาลตามประมวลกฎหมาย วิธีพิจารณาความแพ่ง เพื่อบังคับให้ชำระหนี้ภาษีอากรค้างเช่นเดียวกับหนี้สามัญ

2.3.2 ความรับผิดชอบของผู้ค้างภาษีอากร

ดังที่กล่าวมาแล้วว่า ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของตนเพื่อเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด หากไม่ปฏิบัติหน้าที่ให้ถูกต้องครบถ้วนแล้ว บุคคลนั้นย่อมตกเป็นผู้ค้างภาษีอากรและต้องรับผิดชอบชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งกฎหมายได้กำหนดความรับผิดชอบของผู้ค้างภาษีอากรไว้ แบ่งออกเป็น 2 กรณี คือ

2.3.2.1 ความรับผิดชอบทางแพ่ง

1. ในกรณีไม่ชำระภาษีอากรภายในกำหนดเวลา จะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระนั้น นับแต่วันที่พ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยหรือคำพิพากษาของศาล

ในกรณีที่ได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระนั้น

เงินเพิ่ม (Surcharge) ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินภาษีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องเสียให้แก่รัฐบาล ในกรณีที่ไม่ชำระค่าภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งอันมีลักษณะเช่นเดียวกับดอกเบี้ยที่ลูกหนี้ต้องชำระ เมื่อถึงกำหนดเวลาชำระหนี้แล้วผิดนัด¹⁴³ และเป็นเงินภาษีที่กำหนดจำนวนไว้แน่นอน โดยไม่มีข้อยกเว้นให้งดได้ และจะลดได้ก็ต้องเป็นไปตามกฎหมาย ศาลจึงไม่อาจพิจารณาลดหรืองดได้¹⁴⁵ และบทบัญญัติเกี่ยวกับเรื่องเงินเพิ่มนี้ประมวลรัษฎากร มาตรา 27 ได้กำหนดแนวทางแก้ไขไว้โดยเฉพาะแล้ว ในกรณีที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีผิดนัดชำระภาษีอากร จึงไม่อาจนำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 224 ว่าด้วยดอกเบี้ยระหว่างผิดนัดมาใช้บังคับได้¹⁴⁶

¹⁴³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1754

¹⁴⁴ ทรรคิน ร่มรินสุขารมย์, *อ้าวแล้ว เชิงอรรถที่ 137*, น.33.

¹⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 115/2536 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1753/2540

¹⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1747/2531

2. ในกรณีเจ้าพนักงานออกหมายเรียกตรวจสอบและเป็นกรณีมิได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ หรือยื่นแบบแสดงรายการไว้แต่ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป นอกจากจะต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มข้างต้นแล้ว ยังจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีก 1 เท่า หรือ 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระแล้วแต่กรณี ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.2.5

เบี้ยปรับ (Penalty) ตามประมวลรัษฎากรถือเป็นเงินภาษีที่เพิ่มจำนวนขึ้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีประเมินตนเองไม่ถูกต้อง หรือให้ข้อความเพื่อการประเมินของเจ้าพนักงานไม่ถูกต้อง ทำให้ภาษีอากรที่เสียน้อยกว่าที่ต้องเสียจริงหรือมีข้อผิดพลาดอย่างอื่น¹⁴⁷ และอาจงดหรือลดได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐมนตรี¹⁴⁸ ทั้งนี้ การของงดหรือลดเบี้ยปรับตามคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรเท่ากับเป็นการมอบอำนาจให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับลงได้ ในกรณีที่เห็นว่าผู้ต้องเสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีเป็นอย่างดี¹⁴⁹

3. นอกจากความรับผิดทางแพ่งในส่วนของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับข้างต้น หากผู้ค้างภาษีอากรไม่ดำเนินการชำระภาษีอากรค้างให้เสร็จสิ้นไป ประมวลรัษฎากรยังกำหนดวิธีการบังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรไว้ ตามมาตรา 12 โดยวิธีการยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สิน เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ภาษีอากรค้าง ซึ่งจะได้อธิบายโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3

2.3.2.2 ความรับผิดทางอาญา

1. ในกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือออกหนังสือรับรองหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือพยานหลักฐานอื่นใดภายในกำหนดเวลา เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท¹⁵⁰

2. ในกรณีฝ่าฝืนบทบัญญัติมาตรา 12 ทวิ กล่าวคือ กระทำการใด ๆ อันเป็นการทำลายย้ายไปเสีย ซ่อนเร้น หรือโอนไปให้แก่บุคคลอื่นซึ่งทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัดไว้แล้ว ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปี และปรับไม่เกินสองแสนบาท¹⁵¹

¹⁴⁷ ทรรคิน ร่มรินสุขารมย์, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 137*, น.32.

¹⁴⁸ คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

¹⁴⁹ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประจำ, *อ้างแล้ว* *เชิงอรรถที่ 59*, น.7-016.

อำนาจในการเรียกเก็บเบี้ยปรับ หากอธิบดีกรมสรรพากรและหรือเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเห็นว่าไม่ควรงดหรือลดให้ เมื่อคดีขึ้นสู่ศาล ศาลมักไม่พิจารณาในประเด็นนี้ เพราะอำนาจการพิจารณาดังกล่าวเป็นเรื่องการใช้ดุลยพินิจ ซึ่งศาลเองมักไม่เปลี่ยนแปลงดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งมีอำนาจโดยชอบตามกฎหมาย เว้นแต่ในรายที่มีการผิดพลาดโดยชัดแจ้งหรือเพื่อความเป็นธรรม ฉะนั้น ผลของคดีหากผู้ต้องเสียภาษีแพ้กดีมักจะต้องชำระภาษีพร้อมทั้งเบี้ยปรับเต็มจำนวนที่เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินเรียกเก็บไว้

¹⁵⁰ มาตรา 35 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 3 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

3. ในกรณีจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมาย หรือสรรพากรพื้นที่ หรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม ต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵²

4. ในกรณีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอัน เป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อ ขอกคืนภาษี อากร หรือโดยความเท็จ หรือโดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน เพื่อ หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอกคืนภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท¹⁵³

5. ในกรณีเจตนาไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษ จำคุกไม่เกินหนึ่งปี หรือปรับไม่เกินสองแสนบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ¹⁵⁴

2.3.3 การประเมินภาษีอากร

ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรส่วนใหญ่เป็น “ภาษีอากรประเมิน”¹⁵⁵ ซึ่งการประเมิน ภาษีอากร แบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือ

1. การประเมินตนเองของผู้เสียภาษี

ตามที่กล่าวมาแล้วว่า ผู้เสียภาษีมียหน้าที่และความรับผิดชอบในการคำนวณภาษีอากร การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีอากรด้วยตนเอง ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป (สำหรับการยื่นแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91) หรือภายในวันที่ 30 กันยายนของทุกปี (สำหรับการยื่น แบบ ภ.ง.ด.94) โดยไม่ต้องรอให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีก่อนว่าจะต้องเสียภาษี เป็นจำนวนเงินเท่าใด ยื่นต่อสรรพากรอำเภอ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือยื่นผ่านทาง ธนาคารพาณิชย์ไทย หรือยื่นผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต แล้วแต่กรณี หากพ้นกำหนดเวลาที่ กฎหมายกำหนดแล้ว ไม่ชำระภาษีอากรให้ครบถ้วน ย่อมเกิดเป็นภาษีอากรค้าง

สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนั้น รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังได้อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

¹⁵¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ทวิ

¹⁵² ประมวลรัษฎากร มาตรา 36

¹⁵³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 4 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

¹⁵⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ทวิ แก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 มาตรา 5 ลงวันที่ 24 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2559

¹⁵⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 14

ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ การชำระภาษี และการนำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตนี้ออกไปอีก 8 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีตามที่กฎหมายกำหนด¹⁵⁶ ดังนั้น ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต สำหรับแบบ ภ.ง.ด.90, ภ.ง.ด.91 จึงสามารถยื่นได้ภายในวันที่ 8 เมษายนของปีถัดไป และแบบ ภ.ง.ด.94 สามารถยื่นได้ภายในวันที่ 8 ตุลาคมของทุกปีเป็นวันสุดท้าย

ในกรณีภาษีที่ต้องเสียมีจำนวนตั้งแต่ 3,000 บาทขึ้นไป มาตรา 64 กำหนดให้สิทธิแก่ผู้ต้องเสียภาษีจะชำระภาษีอากรเป็น 3 งวด เฉลี่ยงวดละเท่า ๆ กันก็ได้ โดยต้องชำระภาษีงวดที่หนึ่ง พร้อมกับยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด และตั้งหนี้ภาษีอากรค้างตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (แบบ บ.ช.35) หรือใบแจ้งการขอชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นงวดผ่านระบบการยื่นแบบและชำระภาษีทางอินเทอร์เน็ต (แบบ บ.ช.อ.35) เพื่อชำระภาษีอากรที่เหลืออยู่ในงวดที่สอง และงวดที่สาม โดยไม่ต้องเสียเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร

หากไม่ชำระภาษีงวดใดงวดหนึ่งภายในเวลาที่กำหนดไว้ ย่อมหมดสิทธิที่จะชำระภาษีเป็นงวด ตกเป็นผู้ค้างภาษีอากรและต้องชำระภาษีที่ยังค้างอยู่ทั้งจำนวนพร้อมเงินเพิ่มตามกฎหมายให้ครบถ้วน หรือในกรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา แต่ไม่ชำระภาษีอากรหรือชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน โดยตั้งหนี้ภาษีอากรค้างตามใบแจ้งการค้างชำระภาษีอากร (แบบ บ.ช.35) ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา และมีได้ดำเนินการชำระให้เสร็จสิ้นไป ดังนี้ เจ้าพนักงานตามประมวลรัษฎากร หรือที่เรียกว่า “เจ้าหน้าที่เร่งรัด” มีหน้าที่ต้องทำการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ. 2545 ซึ่งจะได้กล่าวต่อไป

2. การประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน

เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีโดยการประเมินตนเอง เจ้าพนักงานประเมินจะทำการตรวจสอบและวิเคราะห์แบบแสดงรายการภาษีดังกล่าวว่าคุณถูกต้องหรือไม่ หากพบว่าการเสียภาษียังไม่ถูกต้อง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีอากรเพิ่มได้ ทั้งก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นรายการและภายหลังกำหนดเวลาขึ้นรายการ และมีอำนาจในการประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับและเงินเพิ่มได้อีกส่วนหนึ่ง โดยจะต้องดำเนินการภายในขอบเขตที่กฎหมายกำหนดไว้ และการใช้อำนาจประเมินควรเป็นไปตามหลักฐานและข้อเท็จจริง ตลอดจนต้องมีหลักเกณฑ์ที่สมควรและยุติธรรม

¹⁵⁶ คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 6 ตุลาคม พ.ศ. 2559

ภายหลังจากที่เจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรเพิ่มเติมจากผู้เสียภาษีรายใดแล้ว ต้องดำเนินการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (แบบ ภ.ง.ด.11, ภ.ง.ด.12) ให้ผู้เสียภาษีทราบโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อให้ชำระภาษีอากรพร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน

สำหรับวิธีการส่งหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ประมวลรัษฎากร มาตรา 8 กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถกระทำดังต่อไปนี้

(1) ให้ส่งโดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับ และให้หมายความรวมถึงวิธีการส่งไปยังที่ทำการไปรษณีย์ที่บุคคลนั้นเช่า การส่งต้องเป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดในไปรษณียนิเทศ ซึ่งใช้บังคับขณะส่งจดหมายหรือหนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากรหรือหนังสืออื่น

(2) ให้เจ้าพนักงานสรรพากรนำไปส่ง ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของบุคคลนั้นในระหว่างพระอาทิตย์ขึ้นถึงพระอาทิตย์ตก หรือในเวลาทำการของบุคคลนั้น ถ้าไม่พบผู้รับ ณ ภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่ หรือสำนักงานของผู้รับจะส่งให้แก่บุคคลใดซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว และอยู่หรือทำงานในบ้านหรือสำนักงานที่ปรากฏว่าเป็นของผู้รับนั้นก็ได้ โดยต้องจัดทำหลักฐานการรับหนังสือแจ้งดังกล่าวให้ชัดเจน

(3) กรณีไม่สามารถส่งตามวิธีที่ (1) หรือ (2) ได้ หรือบุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร ให้ใช้วิธีปิดหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ในที่ซึ่งเห็นได้ง่าย ณ ที่อยู่หรือสำนักงานของบุคคลนั้น หรือบ้านที่บุคคลนั้นมีชื่ออยู่ในทะเบียนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรครั้งสุดท้าย และเจ้าพนักงานสรรพากรต้องจัดทำหลักฐานซึ่งปรากฏรายละเอียดชัดเจนถึงสาเหตุที่ไม่สามารถส่งหนังสือแจ้งการประเมินหรือหนังสืออื่น โดยทางไปรษณีย์ลงทะเบียนตอบรับหรือโดยเจ้าพนักงานนำส่งได้

(4) โฆษณาข้อความย่อในหนังสือพิมพ์ที่จำหน่ายเป็นปกติในท้องถิ่นนั้น วิธีการนี้ใช้สำหรับกรณีไม่สามารถส่งโดยวิธีปิดหนังสือตาม (3) ได้ หรือกรณีที่บุคคลนั้นออกไปนอกราชอาณาจักร หรือมีชื่ออยู่ในทะเบียนบ้านกลาง¹⁵⁷

เมื่อได้ปฏิบัติตามวิธีการดังกล่าวข้างต้นแล้ว ให้ถือว่าเป็นอันได้รับแล้ว หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงาน ผู้เสียภาษีอาจอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากรต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ เว้นแต่กรณีการประเมินโดยตัดสิทธิอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีก็อาจ

¹⁵⁷ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0732/ว.5334 ลงวันที่ 4 มิถุนายน พ.ศ. 2547 เรื่อง แนวทางปฏิบัติในการส่งหมายเรียก หนังสือแจ้งให้เสียภาษีอากร หรือหนังสืออื่นซึ่งมีถึงบุคคลใด ตามมาตรา 8 แห่งประมวลรัษฎากร

คัดค้านการประเมินที่ห้ามอุทธรณ์ของเจ้าพนักงานประเมินต่อศาลได้ และศาลจะเป็นผู้วินิจฉัยชี้ขาดว่าต้องห้ามอุทธรณ์จริงหรือไม่¹⁵⁸ ซึ่งจะกล่าวในหัวข้อต่อไป

2.3.4 การอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษีอากร

การอุทธรณ์ภาษีอากรเป็นกระบวนการยุติธรรมอย่างหนึ่งที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้ถูกประเมินภาษีสามารถใช้สิทธิคัดค้านการประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินได้ หากผู้ถูกประเมินเห็นว่า การประเมินภาษีอากรนั้นไม่ถูกต้อง โดยยื่นอุทธรณ์คัดค้านตามแบบ ภ.ศ.6 พร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลคัดค้านการประเมินทุกข้อทุกประเด็นและแนบหรืออ้างพยานหลักฐานประกอบคำชี้แจงโดยชัดแจ้ง (ถ้ามี) ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายบริหาร ประกอบด้วยเจ้าหน้าที่ของรัฐ 3 ฝ่าย คือ ฝ่ายผู้จัดเก็บภาษี ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากร ฝ่ายปกครอง ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของกรมการปกครองหรือกระทรวงมหาดไทย และฝ่ายกฎหมายของรัฐ ได้แก่ เจ้าหน้าที่ของสำนักงานอัยการสูงสุด ทั้งนี้ ขึ้นอยู่กับสำนักงานของเจ้าพนักงานประเมินว่าอยู่ในเขตใด กล่าวคือ

(1) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตกรุงเทพมหานคร คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย อธิบดีกรมสรรพากรหรือผู้แทน ผู้แทนกรมการปกครอง และผู้แทนสำนักงานอัยการสูงสุด ซึ่งในเขตกรุงเทพมหานครจะมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์รวม 4 คณะ ได้แก่ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประจำสำนักงานสรรพากรภาค 1 – 3 ภาคละ 1 คณะ และสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ 1 คณะ

(2) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินผู้ทำการประเมินมีสำนักงานอยู่ในเขตจังหวัดอื่น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประกอบด้วย สรรพากรภาคหรือผู้แทน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือผู้แทน และอัยการจังหวัดหรือผู้แทน ซึ่งในเขตจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานครจะมีคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์จังหวัดละ 1 คณะ¹⁵⁹

นอกจากนี้ ผู้อุทธรณ์ต้องแสดงความประสงค์ของการยื่นอุทธรณ์ในคำขอท้ายอุทธรณ์ให้ชัดแจ้งว่า จะขอให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ทำการชี้ขาดในเรื่องใด ประเด็นใดบ้าง ยื่นต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ณ สำนักงานสรรพากรภาค หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่เจ้าพนักงานประเมินมีสำนักงานตั้งอยู่ในเขตท้องที่นั้น ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน¹⁶⁰

¹⁵⁸ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 59*, น.7-014.

¹⁵⁹ สาธิต รังคสิริ, “วิกฤติและปัญหาในกระบวนการอุทธรณ์ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร” *สรรพากรสาส์น*, ฉบับที่ 4, ปีที่ 61, น.21. (เมษายน 2557).

¹⁶⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 30

เมื่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้รับคำอุทธรณ์แล้ว ก็จะพิจารณาว่าเหตุผลแห่งการคัดค้านการประเมิน พยานหลักฐาน ตลอดจนคำขอทำอุทธรณ์ที่ผู้อุทธรณ์ได้ยื่นมาพร้อมกับคำอุทธรณ์เพียงพอที่จะพิจารณาชี้ขาดหรือไม่ หรืออาจฟังคำชี้แจงหรือคำแถลงของผู้อุทธรณ์หรือเจ้าพนักงานผู้ทำการประเมินเพื่อประกอบการพิจารณาชี้ขาดด้วยก็ได้ และมีคำวินิจฉัยชี้ขาดอุทธรณ์ตามแบบ ภ.ศ.7 แจ้งไปยังผู้อุทธรณ์ว่า ให้ปลดภาษี ให้ลดภาษี ให้ยกอุทธรณ์ หรือให้เพิ่มภาษี หากไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์นั้น ผู้อุทธรณ์อาจอุทธรณ์คำวินิจฉัยได้โดยการฟ้องต่อศาลภาษีอากรซึ่งเป็นองค์กรของฝ่ายตุลาการ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ เมื่อศาลภาษีอากรมีคำพิพากษาประการใดแล้ว หากคู่ความไม่พอใจก็มีสิทธิอุทธรณ์ได้แจ้งต่อไปยังศาลฎีกา ภายในกำหนด 1 เดือน นับแต่วันที่ได้อ่านคำพิพากษา¹⁶¹ คำพิพากษาของศาลฎีกาถือเป็นที่สุด

อย่างไรก็ตาม แม้การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินจะไม่ชอบด้วยกฎหมาย แต่หากไม่อุทธรณ์ภายในกำหนดเวลาดังกล่าว ถือว่าการประเมินเป็นยุติและผู้ต้องเสียภาษีต้องเสียภาษีตามการประเมินนั้น¹⁶² ในทางปฏิบัติผู้อุทธรณ์ที่มีเหตุจำเป็นจนไม่สามารถยื่นอุทธรณ์ได้ภายในกำหนดเวลา 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมิน มักจะยื่นคำร้องขอขยายเวลาต่ออธิบดีกรมสรรพากรพร้อมด้วยคำอุทธรณ์ หากพิจารณาแล้วเห็นสมควรเพื่อประโยชน์แห่งความยุติธรรม ก็อาจจะขยายเวลาให้ และในกรณียื่นอุทธรณ์ต่อศาล ถ้าเกินกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ อธิบดีกรมสรรพากรต้องอนุมัติขยายเวลาให้ก่อน ผู้ต้องเสียภาษีจึงจะมีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาลได้

กรณีผู้ต้องเสียภาษีอากรไม่ยื่นรายการเสียภาษีหรือยื่นรายการเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่บริบูรณ์ และเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้นั้นมาไต่สวนหรือสั่งให้นำบัญชีหรือพยานหลักฐานอันควรแก่เรื่องมาแสดง แต่ผู้นั้นฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามหรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินภาษีตามที่รู้เห็นว่าถูกต้องและแจ้งจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระไปให้ผู้ต้องเสียภาษีทราบแล้ว กรณีนี้บุคคลดังกล่าวจะอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินไปยังคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์หรือจะอุทธรณ์ต่อศาลโดยตรงไม่ได้ ทั้งนี้ เพราะกฎหมายบัญญัติตัดสิทธิโดยเด็ดขาด¹⁶³

¹⁶¹ พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 มาตรา 24

¹⁶² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 180/2536

¹⁶³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, สาโรช ทองประคำ, อ่างแล้ว เริงอรุณที่ 59, น.8-001 – 8-010.

2.3.5 การขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร

การอุทธรณ์ไม่เป็นการขอลูกเลิกการเสียภาษีอากร ผู้อุทธรณ์จะต้องชำระภาษีอากรตามที่ได้รับแจ้งการประเมินเรียกเก็บ ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับแจ้งการประเมิน ถ้าไม่เสียภาษีอากรภายในเวลาที่กำหนด ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรให้รอการชำระภาษีอากรไว้ก่อนในระหว่างการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ให้มีหน้าที่ชำระภาษีอากรภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือได้รับทราบคำพิพากษาถึงที่สุดแล้วแต่กรณี¹⁶⁴

การขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรระหว่างการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร เป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรที่จะพิจารณาว่าควรจะอนุมัติให้ขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งในทางปฏิบัติหากผู้ต้องเสียภาษีประสงค์จะขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร จะต้องทำคำร้องยื่นต่ออธิบดีกรมสรรพากร พร้อมทั้งชี้แจงแสดงเหตุผลและความจำเป็นให้ทราบเพื่อขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรไว้ก่อน และต้องจัดให้มีการค้ำประกันหนี้ภาษีอากรก่อนอนุมัติให้ขอลูกเลิกการชำระภาษีอากร เช่น ให้ธนาคารออกหนังสือค้ำประกันหนี้ภาษีอากร นำอสังหาริมทรัพย์มาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ หรือนำพันธบัตรรัฐบาลมาจดทะเบียนจำนองเป็นประกันหนี้ เป็นต้น

หากอธิบดีกรมสรรพากรพิจารณาเห็นว่ามิใช่เหตุผลและความจำเป็น ก็อาจอนุมัติให้ขอลูกเลิกการชำระภาษีอากรในระหว่างรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์หรือคำพิพากษาของศาลไว้ก่อนได้ ซึ่งมีผลแต่เพียงว่าภาษีอากรที่ได้รับการชำระภาษีอากรนั้น เจ้าพนักงานจะใช้อำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร บังคับชำระหนี้กับทรัพย์สินของผู้ต้องเสียภาษีในระหว่างการอุทธรณ์ไม่ได้เท่านั้น แต่การคำนวณเงินเพิ่มยังคงต้องดำเนินเรื่อยไปตั้งแต่วันที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับแจ้งการประเมิน จนกว่าจะชำระเสร็จสิ้น เพราะประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติยกเว้นการเรียกเก็บเงินเพิ่มไว้แต่อย่างใด¹⁶⁵

แต่ถ้าพิจารณาแล้วเห็นควรไม่อนุมัติตามคำร้อง ผู้ต้องเสียภาษีจะต้องชำระภาษีอากรตามรายการประเมินภายในกำหนดเวลาตามหนังสือแจ้งการประเมินภาษีอากร ถ้าไม่เสียภาษีถือเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะสั่งยึดหรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำมาชำระค่าภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้¹⁶⁶

¹⁶⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 31

¹⁶⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1633/2519

¹⁶⁶ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไชย, สาโรช ทองประคำ, อ่างแล้ว เจริญรถที่ 59, น.8-011 – 8-012.

2.4 แนวความคิดเกี่ยวกับการออกกฎหมายภาษีแม่บทและกฎหมายภาษีสำดับรอง

กฎหมายภาษี (Tax Legislation) ประกอบด้วยกฎหมายแม่บท (Primary Legislation) และกฎหมายภาษีสำดับรอง (Secondary Legislation) ซึ่งในหัวข้อนี้ผู้วิจัยได้ทำการศึกษาในเรื่องของเหตุผลในการให้อำนาจองค์การฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีสำดับรอง ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีสำดับรอง เพื่อนำไปวิเคราะห์และหาแนวทางแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างสำหรับกรณีการเร่งรัดจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรต่อไป

2.4.1 กฎหมายภาษีแม่บท

พระราชบัญญัติภาษีและประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายภาษีแม่บทและเป็นกฎหมายพิเศษที่ออกโดยรัฐสภา (Acts of Parliament) อันเป็นองค์กรสูงสุดแห่งรัฐ ซึ่งประกอบด้วยวุฒิสภาและสภาผู้แทนราษฎร โดยวุฒิสมาชิกบางส่วนและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชนตามระบอบประชาธิปไตย มีอำนาจในการออกกฎหมายภาษีภายใต้บทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญผ่านทางผู้แทนของประชาชน และอยู่ภายใต้การตรวจสอบทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา อันเป็นการสอดคล้องกับแนวความคิดในเรื่องระบบภาษีอากรที่ดี ดังคำกล่าวของ เอฟ. เลเกอร์เบิร์ก (F. Lagerberg) ที่ว่า “ระบบภาษีอากรที่ดีต้องการให้กฎหมายภาษีถูกบัญญัติไว้หรือตราไว้โดยรัฐสภา เพราะอยู่ภายใต้การตรวจสอบของประชาชนที่เหมาะสมผ่านทางกระบวนการนิติบัญญัติของรัฐสภา”¹⁶⁷

การจัดเก็บภาษีอากรเป็นคำสั่งของภาครัฐที่มีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดเนื่องจากต้องกันเงินบางส่วนไว้เพื่อการชำระภาษีอากร หรืออาจกล่าวได้ว่าภาษีอากรลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชนนั่นเอง นอกจากนี้ ภาษีอากรยังมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและผลกระทบต่อเสรีภาพในการดำรงชีวิตของประชาชนอีกด้วย

หากมีการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีมากเพียงใด ความซับซ้อนของระบบกฎหมายภาษียิ่งมีมากขึ้นเพียงนั้น หรือถ้าการเปลี่ยนแปลงนั้นมีขึ้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางสภาพเศรษฐกิจและสังคม อาจทำให้กฎหมายภาษีมียกย่องที่ยากต่อการทำความเข้าใจและอาจทำให้ไม่ได้รับความร่วมมือด้วยดีในการชำระภาษีจากประชาชนผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ความซับซ้อน ความสับสน และความยากในการใช้กฎหมายภาษีเป็นผลมาจากการมีบทบัญญัติของกฎหมายจำนวนมาก และการออกกฎหมายจำนวนหลายฉบับเพื่อการจัดเก็บภาษีชนิดใดชนิดหนึ่ง ดังที่ จอห์น ไทลีย์ (John Tiley) กล่าวสนับสนุนว่า “การแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายภาษีที่มีอยู่

¹⁶⁷ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.228.

ในปัจจุบันอาจทำขึ้นโดยตรงกับตัวบทบัญญัติเดิม หรือบทบัญญัติใหม่ได้ถูกนำออกมาใช้ควบคู่กับบทบัญญัติเดิม ผลที่ตามมาก็คือว่า เกิดงานที่นำมาปะติดปะต่อกัน” นั่นเอง¹⁶⁸

2.4.2 เหตุผลในการออกกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรม

ตามที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อที่ 2.4.1 ว่า ระบบภาษีอากรที่ดีคือการมีกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรมซึ่งออกโดยรัฐสภาและอยู่ภายใต้การตรวจสอบทางกระบวนการนิติบัญญัติ แต่ในบางครั้งกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรมอาจขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้กฎหมายดังกล่าวมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพ การแก้ไขหรือเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติของกฎหมายจึงต้องกระทำผ่านผู้แทนของประชาชน ซึ่งอาจเป็นการยากและก่อให้เกิดความล่าช้าไม่ทันต่อสถานการณ์ที่เกิดขึ้นอย่างปัจจุบันทันด่วน ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นจึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรมให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Bodies) ในการออกคำสั่ง (Orders) หรือระเบียบ (Regulations) ที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและเทคนิค เพื่อให้กฎหมายภาษีสถาปัตยกรรมมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้นทั้งต่อเจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานและผู้เสียภาษีซึ่งต้องปฏิบัติตามกฎหมาย โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ และคำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวสามารถที่จะถูกแก้ไขในภายหลังได้หากเกิดกรณีจำเป็นขึ้น

คำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหารถูกเรียกว่า “กฎหมายลำดับรอง” (Subordinate Legislation) อยู่ภายใต้หลัก Ultra Vires กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระที่ขัดหรือแย้งหรือเกินไปกว่าที่ตัวบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทได้ให้อำนาจไว้ มิฉะนั้นกฎหมายลำดับรองจะไม่มีผลใช้บังคับ¹⁶⁹ อีกทั้งกฎหมายลำดับรองต้องมีลักษณะใช้บังคับทั่วไป และต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะใช้บังคับกับกรณีใดหรือบุคคลใดโดยเฉพาะ

พระราชบัญญัติภาษีของไทยได้ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรม ได้แก่ พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงการคลัง ระเบียบกระทรวงการคลัง ประกาศอธิบดีฯ และคำสั่งกรมฯ เป็นต้น¹⁷⁰

2.4.3 ข้อดีและข้อเสียของกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรม

ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ถือเป็นกฎหมายภาษีสถาปัตยกรรมของประเทศไทยที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน แต่หากพิจารณาถ้อยคำและสำนวนของบทบัญญัตินี้ดังกล่าวอาจเห็นได้ว่ายังคงใช้ภาษาทางเทคนิคหรือสำนวนที่กำกวมและไม่ชัดเจน หรือใช้ถ้อยคำสำนวนที่กระชับจนเกินไป สร้างความสับสนและยากต่อการทำความเข้าใจสำหรับผู้เสียภาษีที่เป็นประชาชนทั่วไป ดังนั้น

¹⁶⁸ เพิ่งอ้าง, น.231.

¹⁶⁹ เพิ่งอ้าง, น.236 -237.

¹⁷⁰ เพิ่งอ้าง.

เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพและผู้เสียภาษีสามารถทำความเข้าใจกับบทกฎหมายภาษีได้โดยง่าย จึงควรต้องมีการออกกฎหมายภาษีสำดับรองเพื่อกำหนดรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค เพื่อให้กฎหมายภาษีแม่บทมีผลใช้บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพและเป็นไปตามหลักการภาษีอากรที่ดี

2.4.3.1 ข้อดีของกฎหมายภาษีสำดับรอง

(1) กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยลดความกดดันเรื่องเวลาในการบัญญัติกฎหมายหรือออกพระราชบัญญัติภาษีฉบับใหม่ เพราะเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร ภายใต้ขอบเขตที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้ โดยไม่ต้องรอให้รัฐสภาหรือองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติเป็นผู้ออก

(2) กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บทสามารถทำงานได้อย่างรวดเร็ว และทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน

(3) กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคหรือกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดในการทำงาน เพราะเป็นกฎหมายที่สามารถกำหนดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและรายละเอียดปลีกย่อยสำหรับการทำงานหรือการบังคับใช้ของกฎหมายแม่บทได้

(4) กฎหมายภาษีสำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เพราะสามารถเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติแห่งกฎหมายตราบเท่าที่ไม่ขัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บท และขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ โดยไม่ต้องรอให้รัฐสภาหรือองค์กรนิติบัญญัติเป็นผู้ออกพระราชบัญญัติภาษีฉบับใหม่¹⁷¹

2.4.3.2 ข้อเสียของกฎหมายภาษีสำดับรอง

(1) กฎหมายภาษีสำดับรองที่มีจำนวนมากย่อมทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อนและไม่สอดคล้องกับหลักความง่ายของภาษีอากรที่ดี

(2) ประเทศไทยให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารสามารถออกกฎหมายภาษีสำดับรองได้หลายวิธี ทำให้เกิดบทบัญญัติของกฎหมายภาษีสำดับรองเพิ่มขึ้นอย่างต่อเนื่อง และยังมีบทกฎหมายภาษีสำดับรองเกิดขึ้นมากเท่าใด ย่อมทำให้ความโปร่งใสของระบบภาษีลดลง ก่อให้เกิดความสับสนและขัดแย้งกับหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี

(3) ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติให้มีการตรวจสอบและควบคุมกฎหมายภาษีสำดับรองโดยรัฐสภา แม้จะสามารถออกกฎหมายภาษีสำดับรองกำหนดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานหรือบังคับใช้ของกฎหมายภาษีแม่บทได้ก็ตาม แต่อาจขาดการตรวจสอบอย่างละเอียดรอบคอบ¹⁷²

¹⁷¹ เพิ่งอ้าง, น.237 – 238.

¹⁷² เพิ่งอ้าง, น.238 – 240.

ดังนั้น หน้าที่ของกฎหมายภาษีสำดับรองจึงควรจำกัดเฉพาะในเรื่องการกำหนดวิธีการเลื่อนไข แนวทางหรือทิศทางเพื่อการบริหารภาษีและการจัดเก็บภาษี การจัดวางแผนการหลบหลีกภาษี การหนีภาษี และโทษทางภาษี ซึ่งเป็นรายละเอียดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคเพื่อสนับสนุนการทำงานของกฎหมายแม่บทที่ออกโดยรัฐสภา¹⁷³ ภายใต้กระบวนการบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารในการออกกฎหมายภาษีสำดับรอง

2.5 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร (Equity of Taxation) เป็นการกระจายหรือแบ่งเฉลี่ยภาระภาษีอย่างเป็นธรรม เพื่อให้ประชาชนผู้มีเงินได้จ่ายเงินให้แก่รัฐบาลในจำนวนหรือสัดส่วนที่แตกต่างกันตามสถานการณ์ของพวกเขา เพื่อนำไปเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดทำบริการสาธารณะที่ดีให้แก่ประชาชน¹⁷⁴ ทั้งนี้ ความต้องการให้ประชาชนจ่ายเงินค่าภาษีอากรให้แก่รัฐบาลในจำนวนหรือสถานการณ์ที่เหมือนหรือแตกต่างกันนั้น มีหลักการที่เกี่ยวข้องอยู่ 2 ประการ กล่าวคือ

(1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) กล่าวคือ ผู้ที่อยู่ในฐานะอย่างเดียวกันควรจะได้รับปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน หรือผู้มีรายได้เท่ากันและมีภาระค่าใช้จ่ายในการอุปการะเลี้ยงดูบุคคลในครอบครัวที่เท่ากัน ควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน หรือบุคคลที่มีทรัพย์สินที่มีสภาพเดียวกันและตั้งอยู่ในทำเลที่ใกล้เคียงกัน ควรต้องเสียภาษีจากทรัพย์สินดังกล่าวเท่ากัน

(2) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ บุคคลซึ่งอยู่ในฐานะที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน หรือผู้มีรายได้มากกว่าควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากผู้ที่มีรายได้น้อยกว่า หรือคนรวยจ่ายภาษีในจำนวนสูงกว่าคนจน โดยใช้อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax Rates) ในการคำนวณภาษีที่ต้องเสียเป็นเกณฑ์¹⁷⁵

อย่างไรก็ดี ในการพิจารณาเรื่องความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรได้มีการศึกษาและโต้เถียงกันมาเป็นเวลาช้านาน ขึ้นอยู่กับทัศนคติและการใช้วิจารณญาณของแต่ละบุคคลเป็นสำคัญ ในทางทฤษฎีการวัดความเป็นธรรมในการเสียภาษีของประชาชนทุกคน จะอยู่ในรูปของตัวเงินตามหลักความเป็นธรรมโดยสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) กล่าวคือ ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรจะต้องกระจายแก่ผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งหลักการดังกล่าวจะใช้ได้

¹⁷³ เพิ่งอ้าง, น.241.

¹⁷⁴ เพิ่งอ้าง, น.20 – 21.

¹⁷⁵ สราวุธ วุฒยาภรณ์, อ้างแล้ว เชิงอรรถที่ 12, น.40.

ต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนมีฐานะทางเศรษฐกิจเหมือนกันและรู้จำนวนผู้เสียภาษีที่แน่นอน โดยการนำรายจ่ายของรัฐบาลเป็นตัวตั้งหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทุกคนและเก็บภาษีในรูปแบบของการเหมาจ่าย (Lump-Sum Taxes) แต่เนื่องจากในความเป็นจริงฐานะทางเศรษฐกิจของประชาชนแต่ละคนย่อมไม่เท่าเทียมกันและก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมขึ้นในสังคม หลักการนี้จึงไม่อาจใช้ได้แต่อย่างใด ดังนั้น การพิจารณาหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรจึงต้องพิจารณาทั้งความเป็นธรรมเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะจัดเก็บ และความเป็นธรรมที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติการจัดเก็บภาษีอากร โดยสามารถพิจารณาจากหลักผลประโยชน์ที่ได้รับและหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร ซึ่งจะได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

2.5.1 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) เป็นหลักการที่กำหนดให้ผู้ที่ได้รับส่วนของผลประโยชน์จากบริการใด ๆ ของรัฐบาลจะต้องเป็นผู้เสียภาษี เพื่อเป็นค่าใช้จ่ายตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่ตนได้รับ ซึ่งหลักการดังกล่าวช่วยให้การจัดสรรทรัพยากรของสังคมเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ โดยอาจจัดเก็บจากต้นทุนของสินค้าหรือบริการ หรืออาจจัดเก็บตามมูลค่าของสินค้าหรือบริการ และจัดเก็บจากผู้ที่ได้รับผลประโยชน์นั้น ๆ โดยตรงเพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากรัฐบาล ทำนองเดียวกับการซื้อสินค้าหรือบริการจากภาคเอกชนนั่นเอง

อย่างไรก็ตาม การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับยังคงมีข้อบกพร่อง และมีขอบเขตจำกัดอยู่บางประการ เนื่องจากหลักการนี้จะใช้ได้ต่อเมื่อสามารถทราบถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนได้รับโดยแจ้งชัด หรืออาจประเมินถึงผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับแต่ในทางปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่จะทราบถึงผลประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าว หรือในบางครั้งผู้เสียภาษีอาจไม่อยู่ในฐานะที่จะเสียภาษีได้

2.5.2 ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรตามหลักความสามารถในการเสียภาษีอากร (Ability-to-Pay Principle) เป็นหลักการที่ใช้ในการวัดความเสมอภาคในการเสียภาษี โดยการใช้การเสียสละความพึงพอใจ (Sacrifice of Utility) ของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ ทั้งนี้ เพราะผู้เสียภาษีที่เสียภาษีในจำนวนเงินที่เท่ากัน อาจมีความพึงพอใจในการเสียภาษีที่ไม่เท่ากันก็ได้¹⁷⁶ นอกจากนี้ การจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่ทั่วถึง หรือมีการเลือกปฏิบัติอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บจะต้องมีความซื่อสัตย์สุจริต สามารถทำการจัดเก็บภาษีอากรตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างทั่วถึง และไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบเลี่ยงภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย และ

¹⁷⁶ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, *อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 4*, น.126 – 129.

สามารถป้องกันหรือปราบปรามผู้หนีภาษีซึ่งกระทำผิดกฎหมายอย่างได้ผล อันนำมาซึ่งการบริหารจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพก่อให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรม¹⁷⁷

อาจกล่าวสรุปได้ว่า หากรัฐบาลดำเนินการออกกฎหมายภาษีหรือบริหารจัดการเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรมและสอดคล้องกับหลักการที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ย่อมสามารถลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชนในสังคมเดียวกัน เพราะหากเมื่อใดที่ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าภาษีชนิดใดชนิดหนึ่งไม่มีความเป็นธรรม อาจก่อให้เกิดการต่อต้านไม่ยอมเสียภาษีหรือหนีภาษี หรือเลี่ยงภาษีได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจึงต้องก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนแต่ละคน และคำนึงถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับผลตอบแทนเนื่องจากการคุ้มครองดูแลของรัฐบาลผู้จัดเก็บเป็นสำคัญ

2.6 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรได้มีการจัดเก็บมาตั้งแต่สมัยกรุงสุโขทัย สมัยกรุงศรีอยุธยา และสมัยกรุงรัตนโกสินทร์เรื่อยมาจนถึงปัจจุบัน ซึ่งในสมัยพระบาทสมเด็จพระมงกุฎเกล้าเจ้าอยู่หัว (รัชกาลที่ 6) ได้ทรงรวมกรมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องเป็นกรมเดียวกัน เรียกว่า “กรมสรรพากร” ตั้งแต่วันที่ 2 กันยายน 2458 โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพ กล่าวคือสามารถจัดเก็บภาษีอากรให้ได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย และก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายที่ต่ำหรือน้อยที่สุด (Low Administrative and Compliance Costs) ทั้งค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บ (Tax-Gatherers) และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของฝ่ายผู้เสียภาษี (Taxpayers) ดังคำกล่าวของ เครดิท แซนฟอร์ด (Cedric Sanford) ที่ว่า “ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจก่อให้เกิดความรู้สึกรู้สึกต่อต้านการเสียภาษีและเกลียดชังระบบภาษีอันจะนำมาซึ่งการหลบหลีกภาษีและโดยเฉพาะอย่างยิ่งการหนีภาษี”¹⁷⁸

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการทำงานของระบบภาษีและที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อันมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น ต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงหมายถึงเงินเดือนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี ค่าอาคารสถานที่ ค่าอุปกรณ์ ค่าเครื่องมือเครื่องใช้ และค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งการบริการต่าง ๆ ที่จำเป็นสำหรับเจ้าหน้าที่ เพื่อทำการจัดเก็บภาษีอากร และยังหมายความรวมถึงเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อทำการจัดเก็บภาษี เงินและเวลาที่ต้องใช้จ่ายไปเพื่อฝึกอบรมพนักงานเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษี

¹⁷⁷ เพิ่งอ้าง, น.130.

¹⁷⁸ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เจริญธรรมที่ 1, น.33 – 35.

ฉะนั้น ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรจึงเป็นความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ เพราะหากค่าใช้จ่ายดังกล่าวเพิ่มสูงขึ้นเพียงใด การลดลงของรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีย่อมสูงขึ้นเพียงนั้น หรืออาจเป็นสาเหตุให้ผู้เสียภาษีหลบหลีกหรือหนีภาษี

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล อันเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งค่าใช้จ่ายในกรณีนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับเวลาและเงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไป เช่น เวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ไปในการกรอกแบบแสดงรายการเสียภาษี เวลาที่ผู้เสียภาษีได้ใช้ไปในการเก็บสมุดบัญชีเพื่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษี เงินที่ผู้เสียภาษีได้ใช้จ่ายไปเพื่อว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือแนะนำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติหน้าที่ในการเสียภาษีได้อย่างถูกต้อง เป็นต้น¹⁷⁹

ดังนั้น ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีในระดับที่ต่ำ จึงถือว่าเป็นลักษณะที่สำคัญประการหนึ่งของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี รวมทั้งต้องพิจารณาถึงประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีด้วยว่าสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีได้อย่างทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วยแล้วหรือไม่ เพราะการกระทำดังกล่าวย่อมมีส่วนช่วยยกระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้สูงขึ้น ช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษี และช่วยให้ค่าใช้จ่ายในการติดตามเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรลดต่ำลงตามลำดับ¹⁸⁰

2.6.1 ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพขึ้นอยู่กับปัจจัยสำคัญหลายประการ ดังนี้

1. ระบบภาษีและกฎหมายภาษีอากรที่ดีควรประกอบด้วยโครงสร้างที่ง่าย ไม่กำกวม ไม่ซับซ้อน และไม่ควรมีความยุ่งยากจนเกินไป ไม่ว่าจะเป็นการกำหนดตัวผู้เสียภาษี อัตราภาษีฐานภาษี หน่วยภาษี และวิธีการในการจัดเก็บภาษี ทั้งนี้ เพื่อมิให้เกิดข้อพิพาทขึ้นในภายหลังระหว่างเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี

2. ต้องสามารถจัดเก็บภาษีอากรในระดับที่เหมาะสมและทั่วถึง ด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำ ทั้งของฝ่ายเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และฝ่ายผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร ไม่ทำให้ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องเสียค่าใช้จ่ายโดยไม่จำเป็น

3. มุ่งพัฒนาระบบเศรษฐกิจของประเทศไทยให้สามารถแข่งขันกับต่างประเทศได้

¹⁷⁹ เฝิงฮ้าง, น.35 – 37.

¹⁸⁰ ศุภรัตน์ ควณินกุล, ชาติริ ดันดิวนิชกิจ, “หน่วยที่ 2 ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร” กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7, (สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2551), น.55.

4. ปลุกจิตสำนึกและสร้างความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีให้เห็นว่าผู้อื่นเสียภาษีถูกต้องครบถ้วน ปราศจากสิ่งยั่วยวนอันทำให้มีการหลีกเลี่ยงภาษี

5. เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีอากรต้องปฏิบัติหน้าที่ด้วยความซื่อสัตย์ มีประสิทธิภาพและเที่ยงตรงตามแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร กล่าวคือ

- (1) ให้บริการที่ดีแก่ผู้เสียภาษีด้วยความเต็มใจ
- (2) ให้ความรู้ความเข้าใจแก่ผู้เสียภาษีเพื่อให้เกิดความสมัครใจในการปฏิบัติตามกฎหมายและระเบียบในระดับสูงสุด
- (3) ให้คำแนะนำถึงสิทธิและความรับผิดชอบในการเสียภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้ทราบถึงขอบเขตของการปฏิบัติตามกฎหมายและผลของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- (4) ดำเนินการตามที่เป็นไปเพื่อให้มีการบริหารงานและการจัดเก็บภาษีอากรที่เหมาะสม
- (5) หาวิธีการที่ทันสมัย มีประสิทธิภาพและประสิทธิผลมากขึ้นอย่างต่อเนื่อง เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่กำหนดไว้¹⁸¹

อย่างไรก็ดี แม้ว่าบุคคลผู้มีเงินได้จะมีหน้าที่เสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติ แต่เพียงคำพังความรู้เกี่ยวกับภาษีอากรอาจยังไม่เพียงพอที่จะทำให้บุคคลเหล่านั้นเสียภาษีได้อย่างถูกต้องครบถ้วน การวางแผนภาษีจึงเป็นวิธีการหนึ่งที่จะช่วยให้ผู้เสียภาษีสามารถเสียภาษีได้อย่างถูกต้องและอาจช่วยให้เสียภาษีน้อยลงโดยไม่ผิดกฎหมาย

ไซมอน เจมส์ และคริสโตเฟอร์ โนเบส (Simon James และ Christopher Nobes) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “การวางแผนภาษี (Tax Planning)” คือ การจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคลเพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจและเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมีมากที่สุด¹⁸² ดังนั้น หากกระทำการใด ๆ ที่รัฐไม่ได้ออกกฎหมายกำหนดสิทธิประโยชน์ทางภาษีไว้ หรือโดยใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี การกระทำนั้นย่อมไม่เข้าข่ายการวางแผนภาษีและอาจถือเป็นการหนีภาษีด้วย

¹⁸¹ สมเดช โรจน์ศิริเสถียร และคณะ, Tax Knowledge, (บริษัท ธรรมนิติ เพรส จำกัด, 2547), น.13 – 14.

¹⁸² จิรศักดิ์ รอดจันทร์, “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน : การหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” สรรพากรสาร, ฉบับที่ 5, ปีที่ 60, น.94. (พฤษภาคม 2556).

จอห์น ไทลีย์ (John Tiley) ได้ให้คำนิยามของคำว่า “การวางแผนภาษี” คือ สิ่งซึ่งผู้คนที่เป็นคนมีเหตุผลทั้งหลายได้กระทำเพื่อลดภาระภาษีของพวกเขา อันเป็นการบรรเทาภาษีที่เกิดขึ้นเมื่อผู้เสียภาษีได้ใช้ประโยชน์จากทางเลือกที่ดึงดูดความสนใจในทางการเงิน ซึ่งทางเลือกนั้นได้ถูกกำหนดไว้ในกฎหมายภาษี และผู้เสียภาษีได้รับผลกระทบทางเศรษฐกิจอย่างแท้จริงตามที่รัฐสมมุติหมายที่จะให้ผู้ที่ได้ใช้ประโยชน์จากทางเลือกนั้นได้รับผลกระทบดังกล่าว¹⁸³

ดังนั้น อาจกล่าวได้ว่าการวางแผนภาษีเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัดนั่นเอง¹⁸⁴

นอกจากการวางแผนภาษีจะต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีแล้ว ยังจะต้องเป็นการกระทำที่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษีอีกด้วย แม้ในบางครั้งอาจทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีน้อยลงก็ตาม มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีหรือหลีกเลี่ยงภาษี แต่เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ แต่หากการกระทำนั้นได้กระทำไปเพื่อที่จะไม่ต้องจ่ายภาษีที่ต้องชำระแก่รัฐบาลหรือใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เช่นนี้ถือว่าเป็นการหนีภาษีอันเป็นความผิดต่อกฎหมายภาษี ซึ่งได้กล่าวในหัวข้อต่อไป

2.6.2 การหลบหลีกภาษี

“การหลบหลีกภาษี หรือการหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)” หมายถึง การอาศัยช่องโหว่หรือความคลุมเครือของกฎหมายเพื่อทำให้เสียภาษีอากรน้อยลงโดยมิได้กระทำผิดกฎหมาย แต่ถือได้ว่าขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย หรือเป็นการกระทำโดยเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมการในทางเศรษฐกิจเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยลง¹⁸⁵

องค์ประกอบสำคัญของการหลบหลีกภาษี มีดังต่อไปนี้

- (1) การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี
- (2) เป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี เช่น แต่เดิมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีคนละบุคคลที่มีโชันติบุคคลของไไทยนั้น จะเก็บภาษีเงินได้ของหน่วยภาษีดังกล่าวแยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมเป็นคณะบุคคล กล่าวคือ เมื่อมีการจ่ายเงินส่วนแบ่งกำไรบุคคลในคณะบุคคลแต่ละรายไม่ต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับมารวมคำนวณเป็นเงินได้ของตนเพื่อเสียภาษี เพราะเงินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษี กรณีจึงเป็นเหตุให้ผู้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหลายรายร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคล

¹⁸³ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, *เพ็งอ้าง*, น.96.

¹⁸⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *อ้างแล้ว เริงจรดที่ 53*, น.785.

¹⁸⁵ สุภรัตน์ กวตน์กุล, *ชาติริ ดันติวาณิชกิจ, เพ็งอ้าง*, น.80.

ประกอบการหารายได้ ซึ่งทำให้มีการกระจายฐานภาษีออกไปหลายฐานและเสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าที่จะประกอบการ โดยคณะบุคคลฯ เพียงคณะเดียวหรือในนามของตนเองแต่เพียงผู้เดียว

แต่ปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้บุคคลในคณะบุคคลต้องนำเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป มารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับมาในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วอีกครั้งหนึ่ง และถือว่าเงินส่วนแบ่งดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป

การหลบหลีกภาษี แบ่งออกได้ 2 ประเภท ได้แก่

(1) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้ ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าวจะมีการกระทำสุจริต หรือกระทำใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นนั้นตามกฎหมาย

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ จึงเป็นการกระทำที่ยอมรับได้ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่เป็นผู้ออกกฎหมายแม่บท หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์การฝ่ายบริหารที่เป็นผู้ออกกฎหมายลำดับรอง¹⁸⁶

(2) การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้นตามกฎหมาย

แม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำสุจริตจะเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิตินัยก็ตาม แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญ และเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ แต่อย่างใด¹⁸⁷

¹⁸⁶ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว เชนเจอร์นัลที่ 182, น.100 – 101.

¹⁸⁷ เเพ็งอ้าง.

ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษี จึงสมควรพยายามแก้ไขปรับปรุง บทบัญญัติของกฎหมายให้มีความรัดกุมและสอดคล้องกับการพัฒนาของการดำเนินธุรกิจการค้า ต่างๆ มากยิ่งขึ้น เพื่อให้มีช่องโหว่หรือมีความคลุมเครือน้อยลง และแก้ไขปรับปรุงกฎหมายอากร เพื่อป้องกันมิให้เกิดการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมทางเศรษฐกิจเพื่อทำให้เสียภาษีน้อยลง

2.6.3 การหนีภาษี

“การหนีภาษี (Tax Evasion)” หมายถึง การไม่เสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรน้อยกว่า ที่ควรจะเสียหรือน้อยกว่าที่ควรจะเป็นตามที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติ ของกฎหมายโดยมีเจตนา หรือจากความเพิกเฉย หรือรู้เท่าไม่ถึงการณ์ก็ตาม เช่น การไม่ยื่น รายงานเสียภาษี การยื่นรายงานเสียภาษีไม่ครบถ้วน โดยแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือลงรายจ่ายสูงกว่าความเป็นจริง เป็นต้น¹⁸⁸

องค์ประกอบสำคัญของการหนีภาษี มีดังต่อไปนี้

(1) การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล

(2) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญา กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือ น้อ โกงต่อรัฐบาลซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรโดยเจตนาทุจริต

(3) ผู้กระทำรู้ดีอยู่แล้วว่าการหนีภาษีได้ถูกกระทำขึ้น โดยตัวเองหรือบุคคลอื่น และ เขาได้เข้าไปมีส่วนร่วมรับรู้หรือเกี่ยวข้องในการกระทำนั้น¹⁸⁹

อย่างไรก็ดี จูดิท ฟรีแมน (Judith Freeman) ได้ให้ข้อคิดเห็นว่า ไม่ใช่การหนีภาษี ทุกกรณีมีความผิดทางอาญา แต่การหนีภาษีที่จะนำไปสู่การประเมินเพื่อการจัดเก็บภาษี มีแต่เฉพาะ กรณีการมีเจตนาที่ไม่สุจริตเท่านั้นที่จะส่งผลให้มีการฟ้องร้องดำเนินคดีอาญาได้¹⁹⁰ ดังนั้น ถ้าระบบ ภาษีอากรมีความเป็นธรรม และการจัดเก็บภาษีอากรของผู้มีหน้าที่จัดเก็บเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ ประชาชนก็จะมีความเต็มใจที่จะเสียภาษีอากร การติดตามจัดเก็บย่อมเป็นไปอย่างทั่วถึง การหนีภาษี ก็จะมีน้อยลง หรือถ้าบทลงโทษตามกฎหมายภาษีอากรมีลักษณะที่รุนแรงและมีการใช้บทลงโทษ อย่างจริงจัง ย่อมทำให้ผู้เสียภาษีมักจะเกรงกลัวต่อการหนีภาษีมากขึ้น

¹⁸⁸ ศุภรัตน์ กวณันกุล, ชาติ ตันติวานิชกิจ, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 180*, น.79.

¹⁸⁹ จิรศักดิ์ รอดจันทร์, อ้างแล้ว *เชิงอรรถที่ 182*, น.98 – 99.

¹⁹⁰ เพ็งอ้าง.