

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร:
ศึกษากรณีข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร
โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร

นางสาวธันยธรณ์ ผดุงอรุณ

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562

THE CLASSIFICATION OF ASSESSABLE INCOME IN THE REVENUE CODE:
A CASE STUDY OF SUGGESTIONS FOR REVISION OF THE REVENUE CODE
BY THE SUB-COMMITTEE TO CONSIDER THE AMENDMENT OF THE REVENUE CODE

Miss Thanyathorn Phadungath

An Individual Study Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements

For the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law Chulalongkorn University

Academic Year 2019

Copyright of Chulalongkorn University

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวล
รัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร

นางสาวธันยธรณ์ ผดุงอรุณ

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ดร.พล ชีรคุปต์

ในปัจจุบันการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มักพบปัญหาเกี่ยวกับความชัดเจนของการแยกประเภทเงินได้ในแต่ละประเภท และมีผลทำให้การจัดเก็บภาษีไม่สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี ตลอดจนไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติไว้

นอกจากในประเด็นเรื่องการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว ผู้วิจัยยังศึกษาเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทด้วย เนื่องจากการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินมีหลักสำคัญคือการกำหนดหลักเกณฑ์เฉพาะสำหรับเงินได้แต่ละประเภทให้แตกต่างกันออกไป การหักค่าใช้จ่ายจึงมีผลต่อการศึกษารายการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเช่นกัน และผู้วิจัยยังได้ศึกษาแนวทางการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษ ประเทศมาเลเซีย และประเทศศรีลังกา ซึ่งเป็นประเทศที่มีการแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นหลายประเภทเช่นเดียวกับในปัจจุบันของประเทศไทย และบางประเทศก็มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินคล้ายกับข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อเป็นแนวทางสำหรับการเสนอแก้ไขปรับปรุงกฎหมายต่อไป

เอกัตศึกษาฉบับนี้ได้เสนอให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 40 เพื่อลดความซับซ้อนของการทำความเข้าใจลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ เพื่อลดปัญหาด้านการตีความในทางปฏิบัติ ลดความเหลื่อมล้ำ และทำให้กฎหมายมีความเหมาะสมและชัดเจนแน่นอนมากยิ่งขึ้น

The Classification of Assessable Income in the Revenue Code: A Case Study of Suggestions for Revision of the Revenue Code by the Sub-committee to Consider the Amendment of the Revenue Code

Miss Thanyathorn Phadungath

The Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Law

Faculty of Law Chulalongkorn University

Prof. Paul Thirakhupt, Ph.D.

At present, the classification of assessable income was assessed into 8 categories according to Section 40 of the Revenue Code. There were some clarification problems of the income classification that caused the taxation system to be inconsistent with the tax principles and the intention of the law.

Aside from the problems of assessable income classification, the author also studied about the expense deduction of each type of assessable income because the objective of the income classification was to make the specific rules for each type of income different. Therefore, the expense deduction affected the study of the classification of assessable income as well. Moreover, the author also studied guidelines of assessable income classification in England, Malaysia, and Sri Lanka, which were the countries that have divided assessable income into many categories, as well as Thailand, and some countries had assessable income classification similar to the suggestions for revision of the Revenue Code by the Sub-committee to consider the Amendment of the Revenue Code to be a guideline for suggesting for law amendments.

This individual study suggested an amendment to the Provisions in Revenue Code Section 40 to reduce the complexity of understanding the characteristics of various types of assessable income to reduce practical interpretation problems and inequality and to make the law more appropriate and clearer.

สารบัญ

บทที่ 1 บทนำ.....	1
1.1. ที่มาและความสำคัญ.....	1
1.2. วัตถุประสงค์.....	7
1.3. สมมติฐาน.....	7
1.4. ขอบเขตการศึกษา.....	7
1.5. วิธีการศึกษา.....	8
1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	9
บทที่ 2 แนวคิด และหลักเกณฑ์ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรไทย และหลักเกณฑ์การตีความกฎหมาย.....	10
2.1. นิยามและแนวคิดของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน.....	13
2.1.1 แหล่งที่มาของเงินได้.....	17
2.1.2 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income).....	19
2.1.3 เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income).....	24
2.2 หลักเกณฑ์การแบ่งเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย.....	26
2.2.1 ประวัติความเป็นมา.....	27
2.2.1.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย.....	27
2.2.1.2 ประวัติความเป็นมาของการแบ่งแยกประเภทเงินได้พึงประเมิน ในประเทศไทย.....	34
2.2.1.3 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ.....	44
2.2.2 ประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย.....	52
2.3 แนวคิดการบริหารจัดเก็บภาษี.....	56
2.3.1 หลักภาษีอากรที่ดี.....	56
2.3.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร.....	58
2.4 หลักการตีความกฎหมาย.....	64
2.4.1 การตีความกฎหมายทั่วไป.....	65

2.4.2 การตีความกฎหมายมหาชน.....	67
2.4.3 การตีความกฎหมายภาษีอากร.....	69
บทที่ 3 การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร และแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ.....	73
3.1. การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร	74
3.1.1 สภาพการณ์แห่งปัญหา.....	74
3.1.2 ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร : การแบ่งประเภทเงินได้ พึงประเมิน	77
3.2. แนวทางการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ	82
3.2.1 ประเทศอังกฤษ	82
3.2.2 ประเทศมาเลเซีย	90
3.2.3 ประเทศศรีลังกา	95
บทที่ 4 การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร กับปัญหาการแบ่งเงินได้ พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย.....	98
4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนของประเภทเงินได้	101
4.2 ปัญหาความไม่เสมอภาคเป็นธรรม	103
4.3 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ	104
4.4 ข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุง และแก้ไขประมวลรัษฎากร กับการแก้ปัญหา	105
4.4.1 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน	105
4.4.2 การหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน.....	108
4.4.3 ปัญหาเพิ่มเติมที่อาจเกิดขึ้นหากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามข้อเสนอม.....	116
4.4.3.1 ประเด็นปัญหาเรื่องการหักค่าใช้จ่าย	116

4.4.3.2 ประเด็นเรื่องภาษีกับการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ	121
บทที่ 5 บทสรุปผลการวิเคราะห์ และข้อเสนอแนะ	125
5.1 สรุปผลการวิเคราะห์	125
5.2 ข้อเสนอแนะ	126
บรรณานุกรม.....	129
ภาคผนวก	136
ภาคผนวก ก ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร	136
ภาคผนวก ข สื่อประกอบการนำเสนอ ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร วันที่ 21 กันยายน 2561	140
ภาคผนวก ค บทสรุปผู้บริหาร ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร	144
ภาคผนวก ง กฎหมายของประเทศอังกฤษ.....	151
ภาคผนวก จ กฎหมายของประเทศมาเลเซีย.....	169
ภาคผนวก ฉ กฎหมายของประเทศศรีลังกา.....	171

บทที่ 1

บทนำ

1.1. ที่มาและความสำคัญ

จากการศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 8 ประเภท ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 ประมวลรัษฎากร ทำให้เกิดความซับซ้อน และยากแก่การทำความเข้าใจ เพราะเงินได้แต่ละประเภทมีความซับซ้อน อีกทั้งยังมีการแบ่งรายละเอียดของเงินได้แต่ละประเภทปลีกย่อยไว้ในการประกาศรูปแบบต่าง ๆ นอกเหนือไปจากประมวลรัษฎากร เช่น มีการกำหนดรายละเอียดเงินได้บางประเภท หรือกำหนดข้อยกเว้นไว้ และประกาศเป็นกฎหมายลำดับรอง เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง หรือออกเป็นคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร ทำให้เป็นเรื่องยุ่งยากในการทำความเข้าใจประเภทของเงินได้ ว่ามีขอบเขตเช่นไร เนื่องจากต้องมีการรวบรวมกฎหมายลำดับรองที่มีการปรับปรุงและบางฉบับก็ถูกยกเลิกไปแล้วมาพิจารณาด้วย ไม่สามารถทำความเข้าใจขอบเขตของการแบ่งประเภทเงินได้แต่เพียงการพิจารณาจากที่บัญญัติในประมวลรัษฎากรได้ อีกทั้งยังทำให้เกิดปัญหาเรื่องตีความกฎหมายในทางปฏิบัติตามมาด้วย เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินในปัจจุบันนั้น ทำให้เงินได้บางประเภทถูกแบ่งแยกเป็นประเภทย่อย จนเกิดความสับสนในการใช้จริง เช่น เงินได้ที่มีแหล่งที่มาที่ใกล้เคียงกันแต่แตกต่างกันเพียงรายละเอียด วัตถุประสงค์ หรือผลลัพธ์ของการประกอบกิจการ ยกตัวอย่างเงินได้ที่มาจากการใช้น้ำพักน้ำแรง หรือ Earned Income นั้น ถูกแบ่งออกเป็น 4 ประเภท ได้แก่ 1. เงินได้ที่มาจากการจ้างแรงงาน ในมาตรา 40 (1) 2. เงินได้ที่มาจากการจ้างทำของ ในมาตรา 40 (2) 3. เงินได้ที่มาจากการทำงานโดยใช้วิชาชีพอิสระ ในมาตรา 40 (6) และ 4. เงินได้ที่มาจากการทำงานโดยที่มีการจัดหาสัมภาระมาให้ ในมาตรา 40 (8) และในส่วนของเงินได้ที่มาจากทรัพย์สินและการลงทุน หรือ Investment Income นั้น ถูกแบ่งเป็น 2 ประเภท คือ 1. เงินได้ที่มาจากค่าสิทธิ ดอกเบี้ยและเงินปันผล ในมาตรา 40 (3) และ 2. เงินหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้เนื่องจากทรัพย์สิน ในมาตรา 40 (5) ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทนั้นจะมีลักษณะในการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน รวมถึงรายละเอียดของประโยชน์ทางภาษีที่แตกต่างกัน ทำให้บางครั้งเมื่อประชาชนตัดสินใจทำกิจกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินในรูปแบบหนึ่ง โดยเข้าใจว่าการกระทำของตนก่อให้เกิดเงินได้ประเภทหนึ่ง หากแต่ภายหลังถูกผู้บังคับใช้กฎหมายประเมินภาษี โดยตีความให้เงินที่ได้มาจากการกระทำกิจกรรมนั้น เป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่ง อันส่งผลให้สุดท้ายแล้วประชาชนมีภาระภาษีที่ต่างออกไป ดังเช่นตัวอย่างกรณีที่เคยมีการวินิจฉัยในชั้นศาลฎีกา และการตอบข้อหารือต่าง ๆ

ของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร อันทำให้เกิดเป็นกรณีที่กรมสรรพากรตีความและบังคับใช้กฎหมาย มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่สอดคล้องกับหลักของบทบัญญัติที่กำหนดไว้ เช่น การตีความ มาตรา 40 (8) ซึ่งเป็นเงินได้อื่นที่นอกเหนือจาก (1) – (7) ให้กลายเป็นประเภทของเงินได้พึงประเมิน ที่รวมถึงไปถึงการทำกิจการที่มีต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้สูงด้วย อันเป็นการตีความ กฎหมายโดยคำนึงถึงเรื่องของการหักค่าใช้จ่ายและการหักค่าลดหย่อน เพื่อใช้ประโยชน์ทางภาษี ที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเภทของเงินได้พึงประเมิน ซึ่งจะกล่าวถึงโดยละเอียดต่อไปในบทที่ 2 กลายเป็นความไม่ชัดเจนแน่นอนของการใช้กฎหมาย ที่ควรตีความและบังคับใช้โดยยึดเจตนารมณ์ ของกฎหมายเป็นหลัก และนำไปบังคับใช้ในลักษณะที่ไม่ขัดแย้งกับลายลักษณ์อักษรที่บัญญัติไว้ อันผ่านกระบวนการประกาศออกมาเป็นกฎหมาย ซึ่งอาจมีประเด็นเรื่องการใช้อำนาจในการตีความ และใช้กฎหมายของฝ่ายบริหาร คือ กรมสรรพากร ที่ขัดกับตัวบทกฎหมาย คือ ประมวลรัษฎากร ที่ออกโดยรัฐสภา ซึ่งเป็นผู้ใช้อำนาจฝ่ายนิติบัญญัติ

จากการพิจารณาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ในปัจจุบันแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าหากใช้หลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน จากหลักแหล่งที่มา ของเงินได้ เช่น กรณีที่เป็นเงินได้ที่มีแหล่งที่มาเช่นเดียวกัน ควรเก็บภาษีด้วยหลักเดียวกัน และหากเป็นเงินได้ที่มีแหล่งที่มาต่างกัน ก็ควรเก็บภาษีด้วยหลักที่แตกต่างกันแล้วนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่า เพื่อเป็นการแก้ปัญหาเรื่องความซับซ้อนของการตีความและการทำความเข้าใจประเภทเงินได้ พึงประเมิน ให้สามารถทำความเข้าใจได้โดยง่ายและมีการตีความได้ตรงกัน ทั้งจากฝ่ายประชาชน ผู้เสียภาษี และฝ่ายผู้บังคับใช้กฎหมายหรือผู้ประเมินภาษี จึงควรปรับปรุงแก้ไขการแบ่งประเภท เงินได้พึงประเมินขึ้นใหม่ โดยใช้หลักเกณฑ์การแบ่งจากหลักแหล่งที่มาของเงินได้เป็นหลัก และ เพื่อให้การตีความและบังคับใช้กฎหมายเป็นไปได้ง่ายขึ้น จึงควรแบ่งหลักแหล่งที่มาและต้นทุน ในการก่อให้เกิดเงินได้ที่แตกต่างกันได้เป็น 2 กลุ่มใหญ่ ดังนี้

1. เงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง
2. เงินได้ที่ได้มาจากทรัพย์สินและการลงทุน

ส่วนเงินได้ที่มีหลักแหล่งที่มาจากการประกอบธุรกิจนั้น เป็นเงินได้ที่มาจาก น้ำพักน้ำแรง และทรัพย์สินและการลงทุน สองแหล่งผสมกัน โดยอาจมีความแตกต่างกันไปตามรายละเอียด ของกิจกรรมที่ทำ

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงต้องการศึกษาวิจัยเรื่องแนวทางการปรับปรุงการแบ่งเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 เพื่อศึกษาว่าการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ในปัจจุบันนั้น ก่อให้เกิดปัญหาอย่างไรบ้าง ส่งผลกระทบต่ออย่างไร และหากจะเปลี่ยนการแบ่งประเภท ของเงินได้พึงประเมินขึ้นใหม่ เป็นการแบ่งเงินได้พึงตามหลักแหล่งที่มาของเงินได้ และจัดประเภท

โดยใช้ขอบเขตการแบ่งที่กว้างกว่าเดิม ไม่ได้แบ่งประเภทโดยลงรายละเอียดเป็นหลายประเภทแบบปัจจุบัน เพื่อให้กฎหมายมีความชัดเจนแน่นอน ง่ายแก่การทำความเข้าใจ และเพื่อให้ประชาชนทุกคนสามารถเข้าถึงข้อมูลและอ่านกฎหมายแล้วสามารถทำความเข้าใจได้ตรงกัน เป็นการลดการเกิดข้อพิพาททางภาษีอากร และลดปัญหาด้านการตีความของผู้บังคับใช้กฎหมายในแต่ละส่วนที่อาจมีการใช้ดุลยพินิจที่ต่างกันหรือตีความกฎหมายไม่ตรงกันด้วย ทั้งในลำดับขั้นของการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และในลำดับขั้นของการวินิจฉัยในชั้นศาล

ในราชกิจจานุเบกษา ฉบับวันที่ 6 เมษายน 2561¹ ได้มีการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ 11 ด้าน ซึ่งมีแผนการปฏิรูปประเทศที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรอยู่รวมทั้งสิ้น 3 แผน ดังนี้

1. แผนการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมาย² มี 2 ประเด็นที่เกี่ยวข้อง คือ

ในประเด็นปฏิรูปที่ 3 : มีกลไกทางกฎหมายเพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม โดยประเด็นนี้จะเน้นไปที่การแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำทางสังคม และการกระจายรายได้ โดยมีการตั้งเป้าหมายให้ประเทศไทยมีระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพ เป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำ โดยการดำเนินการให้มีกลไกทางกฎหมายในการกำกับดูแลและตรวจสอบผู้ประกอบการที่ยังไม่เข้ามาในระบบภาษี เพื่อสร้างระบบการประเมินภาษีที่มีประสิทธิภาพ และสร้างฐานข้อมูลผู้เสียภาษีที่ถูกต้อง และให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเป็นธรรม โดยมีการกำหนดสิทธิหักลดหย่อนและยกเว้นภาษีที่ไม่เอื้อผู้มีรายได้สูง และช่วยบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้ต่ำ และกำหนดกรอบในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจาก BOI เท่าที่จำเป็นต่อการแข่งขันของประเทศ และที่มีความชัดเจน

ในประเด็นปฏิรูปที่ 4 : มีกลไกให้มีการตรากฎหมายเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ เนื่องจากการแข่งขันทางการค้าในยุคนี้ มีการแข่งขันกันมากขึ้น และมีความซับซ้อนไม่จำกัดขอบเขตแค่เพียงการค้าขายสินค้าและบริการแบบในอดีต แต่ในโลกยุคปัจจุบัน ยังมีการดำเนินกิจกรรมทางธุรกิจที่ส่งผลให้เกิดการเคลื่อนย้าย ทั้งแรงงาน ทรัพย์สิน เงินทุน องค์กรความรู้ รวมไปถึงเทคโนโลยี จึงต้องมีการเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ และเพิ่มความสามารถในการพัฒนาเชิงระบบ โดยแนวทางการพัฒนาในส่วนที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีอากรนั้น คือ การกำหนดให้มีกลไกเพื่อส่งเสริม และพัฒนาความสามารถในการแข่งขัน โดยใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือ และให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติเพื่อทำหน้าที่เสนอแนะหรือให้คำปรึกษาเพื่อให้การดำเนินนโยบายทางภาษี เป็นไปอย่างเหมาะสม

¹ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2561 เล่ม 135 ตอนที่ 24 ก

² ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2561 เล่ม 135 ตอนที่ 24 ก (เล่มที่ 2)

2. แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ³ มีประเด็นที่เกี่ยวกับระบบภาษี คือ การปรับปรุงระบบภาษีอากรให้มีความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำ เพิ่มพูนรายได้ของรัฐด้านต่าง ๆ อย่างมีประสิทธิภาพ และปรับปรุงระบบการจัดหาและการใช้จ่ายงบประมาณให้มีประสิทธิภาพ และสัมฤทธิ์ผล มี 2 ประเด็นที่เกี่ยวข้อง คือ

ในประเด็นปฏิรูปที่ 4 : ระบบเงินโอนเพื่อผู้มีรายได้น้อย (Negative Income Tax : NIT) โดยวางแนวทางให้พิจารณานำหลักการหรือรูปแบบของ NIT หรือการเครดิตภาษีการทำงาน (Working Tax Credit) มาช่วยวางระบบฐานข้อมูล เพื่อนำผู้ที่อยู่นอกระบบภาษีเข้าสู่ระบบภาษี และเป็นการช่วยให้รัฐบาลประหยัดงบประมาณได้ในระยะยาว เนื่องจากสามารถนำฐานข้อมูลของบุคคลผู้มีรายได้น้อยที่ได้จาก NIT ไปจัดสรรงบประมาณด้านสวัสดิการให้ตอบสนองความต้องการที่แท้จริงและมีประสิทธิภาพมากขึ้น อันเป็นเครื่องมือในการใช้แก้ไขปัญหาความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้

ในประเด็นปฏิรูปที่ 6 : การบริหารจัดการเก็บภาษี เนื่องจากในแต่ละปีรัฐมีการจ่ายที่ต้องใช้ในการบริหารประเทศมากมาย ไม่ว่าจะเป็นรายจ่ายประจำ รายจ่ายเพื่อการลงทุน และรายจ่ายเพื่อการชำระหนี้ ซึ่งรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐนั้น มาจากระบบภาษีอากร โดย แต่ละปีรัฐจะมีรายได้จากระบบภาษีไม่แน่นอน จะแตกต่างกันไป ขึ้นอยู่กับปัจจัยต่าง ๆ ในป็นั้น เช่น ปัจจัยด้านเศรษฐกิจ การลงทุน ทั้งจากภายในและภายนอกประเทศ เป็นต้น รัฐจึงต้องมีการวางแผนและมีระบบการบริหารจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ ยืดหยุ่นตามสถานการณ์ และมีความโปร่งใสชัดเจน สะดวก อันเป็นการสร้างความเชื่อมั่นและจงใจให้แก่ผู้เสียภาษี โดยให้นำรูปแบบองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA) มาใช้ และการพัฒนาระบบข้อมูลภาษีให้มีการบูรณาการเชื่อมโยงข้อมูลกันระหว่างหน่วยงานต่าง ๆ พร้อมทั้งเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีรายใหญ่ ตลอดจนการพัฒนาและนำระบบดิจิทัลมาใช้เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

ในประเด็นการปฏิรูปที่ 7 : การปฏิรูประบบภาษี เนื่องจากแนวทางการจัดเก็บภาษีในโลกยุคนี้ มีการเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางภาษี จากเดิมที่รัฐเน้นพึ่งพารายได้จากภาษีเงินได้เป็นหลัก เปลี่ยนแปลงไปการพึ่งพารายได้จากภาษีฐานการบริโภค ซึ่งเป็นภาษีทางอ้อม ซึ่งไม่สะท้อนวัตถุประสงค์ของการลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้แต่อย่างใด ในขณะที่ทางตรงข้ามแล้วการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สินนั้น สามารถส่งผลต่อการลดความเหลื่อมล้ำในการกระจายรายได้ได้ค่อนข้างรวดเร็วเมื่อเทียบกับเครื่องมืออื่น ๆ ซึ่งระบบภาษีของประเทศไทยในปัจจุบันนี้มีโครงสร้างทางภาษีที่เอื้อประโยชน์ต่อฐานรายได้จากทรัพย์สินและความมั่งคั่ง (Wealth Income

³ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2561 เล่ม 135 ตอนที่ 24 ก (เล่มที่ 3)

หรือ Unearned Income) มากกว่ารายได้ที่เป็นค่าตอบแทนจากแรงงาน (Wage Income หรือ Earned Income) ทำให้กลายเป็นว่าประชาชนที่ทำงานรับค่าจ้างเป็นเงินเดือน จะมีระบบภาษีที่ควบคุมเข้มงวดชัดเจนกว่า และมีภาระทางภาษีที่มากกว่า ในขณะที่ประชาชนที่มีรายได้จากผลประโยชน์จากทรัพย์สินและผลตอบแทนจากเงินทุนนั้น มักมีภาระภาษีในสัดส่วนที่ต่ำกว่า จึงเห็นควรให้มีการปฏิรูประบบภาษี โดยมีการศึกษาวิเคราะห์แนวทางการทำให้ผู้มีรายได้สูงมีส่วนร่วมในการจ่ายภาษีเพิ่มขึ้น ดังนี้

1. กรณีของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอาจพิจารณาการปรับขึ้นหรืออัตราภาษี ทบทุนหลักเกณฑ์เงินได้สุทธิที่ได้รับยกเว้นภาษี ทบทุนหรือจำกัดค่าลดหย่อนที่เอื้อประโยชน์ต่อผู้มีรายได้สูง

2. กรณีของในกรณีของภาษีมูลค่าเพิ่ม อาจมีการพิจารณาความเหมาะสมของระบบหรืออัตราที่เหมาะสม เช่น การปรับปรุงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม และเกณฑ์รายได้ที่เหมาะสมในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

3. กรณีของภาษีทรัพย์สิน ควรผลักดันภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้มีผลบังคับใช้รวมทั้งทบทุนการจัดเก็บภาษีจากรุทธกรรมการเปลี่ยนมือทรัพย์สิน (Property Transaction Tax: PTT) หรือพิจารณาความเป็นไปได้ในการจัดเก็บภาษีจากความมั่งคั่ง เช่น ภาษีทรัพย์สินแบบเบ็ดเสร็จ (Comprehensive Property Tax) ในประเทศเกาหลีใต้ ซึ่งเก็บจากมูลค่าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถือครองทั่วประเทศ ในอัตราก้าวหน้าตามมูลค่าของทรัพย์สิน ส่งผลให้ผู้ถือครองทรัพย์สินมูลค่าสูงก็ต้องเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าตามไปด้วย โดยให้รัฐบาลเป็นผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี เป็นต้น

3. แผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม⁴ ต้องการมุ่งเน้นความสมดุลระหว่างการพัฒนาด้านวัตถุกับการพัฒนาด้านจิตใจ สังคม มีความสงบสุข เป็นธรรม การมีโอกาสทัดเทียม และต้องการขจัดความเหลื่อมล้ำ เพื่อปฏิรูปให้ประชาชนมีความสุข มีคุณภาพชีวิตที่ดี และมีส่วนร่วมในการพัฒนาประเทศ มีประเด็นที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษี คือ

ในประเด็นการปฏิรูปที่ 3 : การจัดการข้อมูลและองค์ความรู้ด้านสังคม ระบบการจัดการข้อมูลทางสังคมของประเทศ ซึ่งในปัจจุบันการจัดการข้อมูลในประเทศไทยยังเป็นลักษณะการดำเนินการจากหลายส่วน โดยมีหน่วยงานหลายหน่วยงานจัดทำและรวบรวมเก็บข้อมูล แต่ไม่ได้มีการบูรณาการเปิดเผยหรือเชื่อมโยงระบบให้สามารถปรับปรุงฐานข้อมูลและเก็บข้อมูลให้เป็นฐานข้อมูลเดียวกัน ดังนั้นในการพัฒนาส่วนที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีนั้น คือ การพัฒนาข้อมูล

⁴ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2561 เล่ม 135 ตอนที่ 24 ก (เล่มที่ 5)

ด้านภาษี สร้างช่องทางในการเข้าถึงข้อมูลที่สะดวกต่อประชาชนทุกกลุ่ม เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ และอุปสรรคในการเข้าถึงข้อมูล และสร้างความเป็นธรรมในการเข้าถึงบริการสาธารณะ

จากข้อมูลการปฏิรูปประเทศในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษีตามที่กล่าวไปข้างต้น ทั้ง 3 ด้านนั้น คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน จึงได้มีการแต่งตั้ง คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรขึ้น เพื่อศึกษาและจัดทำข้อเสนอ ปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามแผนการปฏิรูปประเทศ ด้านกฎหมาย แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ และแผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม รวมทั้งศึกษาปัญหาในระบบภาษีอากรของประเทศไทย พร้อมนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหา โดยการปรับปรุงโครงสร้างและบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติม พบว่าคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้ศึกษาปัญหาเชิงโครงสร้างภาษีอากรที่เป็นอุปสรรคต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ พบปัญหา ในด้านการบังคับใช้กฎหมาย และปัญหาความไม่เป็นธรรม ทางคณะอนุกรมฯ จึงได้ทำการศึกษา แนวทางการปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรตามแผนการปฏิรูปประเทศที่เกี่ยวข้องกับระบบภาษี โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศที่มีโครงสร้างทางสังคมและเศรษฐกิจใกล้เคียงกัน กับประเทศไทย เพื่อนำข้อมูลมาประกอบการเสนอแก้ไขประมวลรัษฎากรในประเด็นต่าง ๆ

ซึ่งในประเด็นที่เกี่ยวข้องกับงานวิจัยนี้ นั่น คือ ประเด็นเรื่องการลดปัญหาในการตีความ ประเภทของเงินได้พึงประเมิน ที่คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรได้ เสนอให้มีการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินขึ้นใหม่ จากที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน 8 ประเภท ให้เหลือเพียง 3 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ได้แก่ เงินได้พึงประเมิน มาตรา 40 (1) มาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (6)
2. เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income) ได้แก่ เงินได้ประเภท เงินปันผลและดอกเบี้ย
3. เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

นอกจากนี้ คณะกรรมการฯ ยังเสนอให้มีการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมกับเงินได้แต่ละประเภท โดยพิจารณาจากวิธีการได้มาของเงินได้พึงประเมินประเภทนั้น ๆ และให้มีการกำหนด เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนขึ้นใหม่ โดยกำหนดให้มีความยืดหยุ่น เหมาะสมกับความจำเป็น ของผู้มีเงินได้แต่ละราย ซึ่งรายละเอียดจะกล่าวถึงต่อไปในบทที่ 3

1.2. วัตถุประสงค์

เพื่อศึกษาโครงสร้าง รายละเอียด และหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ทั้ง 8 ประเภท ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน รวมถึงศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นจากการบังคับใช้กฎหมาย และศึกษาว่าหากจะจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินขึ้นมาใหม่ โดยลดประเภทของเงินได้พึงประเมินลงเหลือเพียง 3 ประเภท คือ เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน และเงินได้จากธุรกิจอื่น ๆ ตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรแล้ว จะสามารถลดปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ในทางปฏิบัติ และก่อให้เกิดความสอดคล้องกับความเสมอภาคทางภาษีอากรมากขึ้นหรือไม่

1.3. สมมติฐาน

การปรับปรุงขอบเขตและการแบ่งเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร สามารถลดความซับซ้อนของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท และลดปัญหาการตีความเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ในทางปฏิบัติได้

1.4. ขอบเขตการศึกษา

เอกัตศึกษานี้จะศึกษาถึงปัญหาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร โดยศึกษาจากการวิเคราะห์หลักกฎหมายในประมวลรัษฎากรไทย ประกอบกับที่มาและแนวความคิดทางกฎหมาย รวมถึงศึกษาแนวคำพิพากษา และแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร เพื่อให้ทราบถึงปัญหา ผลกระทบ และสาเหตุแห่งการเกิดปัญหา และเสนอแนะวิธีการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

นอกจากนี้ยังศึกษาประกอบกับหลักการแบ่งเงินได้พึงประเมินของต่างประเทศ โดยเลือกศึกษาจากประเทศที่มีระบบภาษีใกล้เคียงกับประเทศไทย ในประเด็นของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน เพื่อใช้ประกอบการวิเคราะห์การแบ่งเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้แก่

1. ประเทศอังกฤษ เนื่องจากเป็นประเทศต้นแบบของการมีระบบการจัดเก็บภาษีแบบแบ่งตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน โดยแบ่งจากแหล่งที่มาของเงินได้ ซึ่งในปัจจุบันมีการแบ่งเป็น 8 ประเภท คล้ายกับประเทศไทย

2. ประเทศมาเลเซีย เนื่องจากมีระบบการจัดเก็บภาษีแบบผสมคือมีการแบ่งจัดเก็บตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน โดยแบ่งจากแหล่งที่มาของเงินได้ และมีการคำนวณภาษีโดยนำเงินได้ทุกประเภทมารวมคำนวณเช่นเดียวกันกับประเทศไทย จึงมีการแบ่งเป็นประเภทเงินได้ไว้เป็น 6 ประเภท ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้นำหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของประเทศมาเลเซียมาร่วมพิจารณาในการเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วย

3. ประเทศศรีลังกา เนื่องจากมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ไว้ 4 ประเภทซึ่งมีลักษณะใกล้เคียงกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร มากที่สุด และคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ก็ได้นำหลักเกณฑ์การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศศรีลังกา มาร่วมพิจารณาในการเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วย

1.5. วิธีการศึกษา

วิธีการศึกษาของเอกัตศึกษาฉบับนี้ เป็นการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากตำราทางวิชาการ ประมวลรัษฎากร กฎหมายลำดับรอง คำพิพากษาฎีกา แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร ตลอดจนงานศึกษา บทความ และเอกสารต่าง ๆ รวมถึงสื่ออิเล็กทรอนิกส์ ที่เกี่ยวข้องกับเจตนารมณ์ของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อศึกษาถึงที่มา เจตนารมณ์ เหตุผล และผลกระทบของการตีความลักษณะเงินได้พึงประเมิน รวมทั้งศึกษาการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของต่างประเทศ เพื่อเข้าใจแนวคิดและที่มาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร จากนั้นนำข้อมูลของแต่ละประเทศมาวิเคราะห์หลักเกณฑ์และประเด็นปัญหาต่าง ๆ พร้อมทั้งสรุปและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินในปัจจุบันต่อไป

1.6. ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

จากการศึกษา เรื่อง การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร คาดว่าจะก่อให้เกิดประโยชน์ดังต่อไปนี้

- 1) เพื่อทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ของการแบ่งเงินได้พึงประเมินที่บังคับใช้อยู่ในปัจจุบัน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร
- 2) เพื่อทราบถึงความเป็นมา และหลักการสำคัญของการแบ่งเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท แบบที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบัน
- 3) เพื่อทำความเข้าใจหลักการทางกฎหมายภาษีอากร ทั้งการวางระบบภาษีอากร หลักการ จัดเก็บภาษี โดยแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน และการคำนวณภาษี
- 4) เพื่อศึกษาทำความเข้าใจปัญหาที่เกิดจากการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวล รัษฎากรไทยในปัจจุบัน ว่าต้นเหตุของปัญหาคืออะไร เพื่อเสนอแนวทางการแก้ไขปัญหา อย่างตรงจุด
- 5) เพื่อทำความเข้าใจการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายภาษีอากรของ ต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศอังกฤษ ประเทศมาเลเซีย และประเทศศรีลังกา
- 6) เพื่อทำความเข้าใจหลักเกณฑ์ของการใช้ระบบการจัดเก็บภาษีของต่างประเทศ ว่าเหตุใด จึงมีการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภท รวมทั้งเพื่อใช้เป็นแหล่งอ้างอิง ข้อมูลในการศึกษาและเพื่อใช้ประโยชน์ในการนำข้อมูลที่ได้ศึกษามาวิเคราะห์ปัญหา ที่เกิดขึ้นในประเทศไทยต่อไป
- 7) เพื่อประโยชน์ในการศึกษากฎหมายและปฏิรูปกฎหมายให้มีความเหมาะสม โดยอ้างอิง จากปัญหาที่เกิดขึ้นจริงในประเทศไทย
- 8) เพื่อพิจารณาว่าแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุง แก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวล รัษฎากรนั้น จะสามารถลดปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันได้หรือไม่

บทที่ 2

แนวคิด และหลักเกณฑ์ การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ตามประมวลรัษฎากรไทย และหลักเกณฑ์การตีความกฎหมาย

ภาษีอากรคือสิ่งที่รัฐบาลบังคับเรียกเก็บจากผู้ที่มีรายได้ตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เพื่อนำเงินภาษีไปใช้ในการจัดสรรงบประมาณเพื่อการใช้จ่ายด้านต่าง ๆ รวมถึงการบริหารประเทศ และการพัฒนาประเทศ เช่น ด้านการศึกษา ด้านสาธารณสุข ด้านเศรษฐกิจ และด้านคมนาคม เป็นต้น

ภาษีอากรนั้น สามารถแบ่งลักษณะได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากรายได้ ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใดที่อาจตีค่าเป็นเงินของบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคล ที่กฎหมายได้กำหนดระบุตัวบุคคล ผู้ที่ต้องรับภาระภาษีไว้แน่นอนแล้ว ไม่สามารถผลักภาระทางภาษีนี้ไปให้ผู้อื่นได้ ประกอบด้วย ภาษีดังต่อไปนี้

- ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax) จัดเก็บเป็นรายปีภาษีจากบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี และกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง โดยคิดคำนวณตามอัตราก้าวหน้าเป็นขั้นบันได ซึ่งผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษี มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี (ภงด. 50) ภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมหรือภายใน 150 วันของปีถัดไป

- ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax) จัดเก็บจากเงินได้ของนิติบุคคล โดยคิดคำนวณเป็นขั้นบันไดเช่นเดียวกับภาษีบุคคลธรรมดา โดยมีเพดานอัตราภาษีสูงสุดอยู่ที่ร้อยละ 20

- ภาษีเงินได้ปิโตรเลียม⁵ (Petroleum Income Tax) จัดเก็บจากผู้รับสัมปทานปิโตรเลียม มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เป็นรายรอบระยะเวลาบัญชี ในอัตราไม่น้อยกว่า ร้อยละ 50 ของรายได้สุทธิจากการประกอบกิจการปิโตรเลียม โดยต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้ปิโตรเลียมตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด ภายในห้าเดือน นับแต่วันสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี (ในหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีให้มีกำหนด 12 เดือน โดยรอบระยะเวลาบัญชีแรกให้เริ่มนับตั้งแต่วันที่บริษัทขายหรือจำหน่ายปิโตรเลียมที่ต้องเสียค่าภาคหลวงเป็นครั้งแรก)

⁵ เว็บไซต์กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน

2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากรายได้ของบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ที่กฎหมายได้กำหนดระบุดังบุคคลผู้ที่ต้องรับภาระภาษีไว้แล้ว แต่ผู้เสียภาษีสามารถผลักภาระทางภาษีทั้งหมด หรือบางส่วนไปยังผู้ซื้อหรือผู้บริโภค เป็นผู้รับชำระภาษีอากรแทนเรียกเก็บจากรายจ่ายของบุคคล โดยมีได้พิจารณาฐานะความมั่งคั่งของบุคคล หรือนิติบุคคลประกอบด้วย ภาษีดังต่อไปนี้

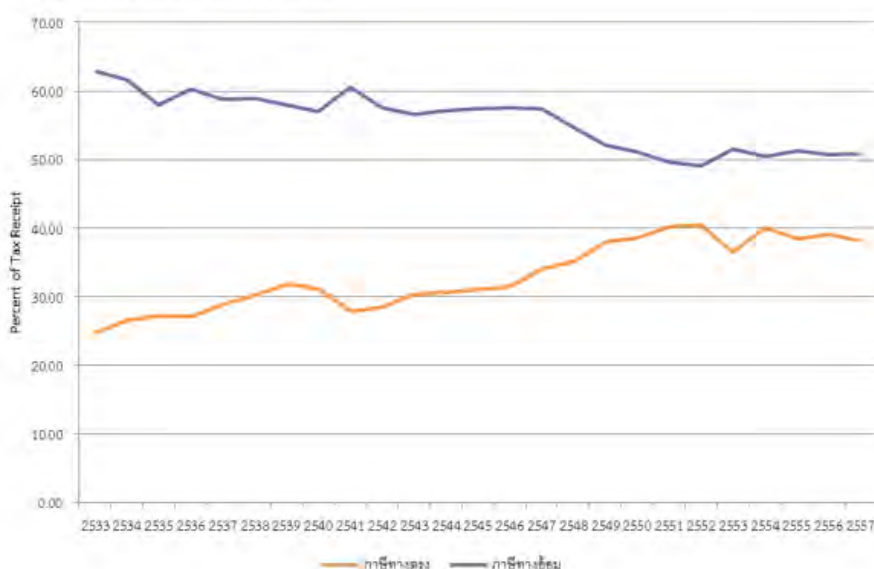
- ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือ VAT คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากผู้บริโภคที่ซื้อสินค้า หรือรับบริการต่าง ๆ โดยจะจัดเก็บเฉพาะจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้น (Value added) ในแต่ละขั้นตอน ทุกขั้นตอนที่มีการเปลี่ยนมือตั้งแต่การผลิตไปจนถึงการจำหน่ายหรือการให้บริการ โดย จัดเก็บในอัตราร้อยละ 7

- ภาษีธุรกิจเฉพาะ (Specification Business Tax) จัดเก็บจากกิจการเฉพาะอย่าง ที่กฎหมายระบุไว้ เช่น การธนาคาร การประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ ธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ การรับประกันชีวิต การรับจำนำ การประกอบกิจการโดยปกติเยี่ยงธนาคารพาณิชย์ การขายอสังหาริมทรัพย์เป็นการค้าหรือหากำไร การขายหลักทรัพย์ และการประกอบกิจการอื่น ๆ ที่ระบุไว้ตามประมวลรัษฎากร โดยคำนวณจากฐานภาษีที่แตกต่างกันไปในแต่ละประเภทกิจการ

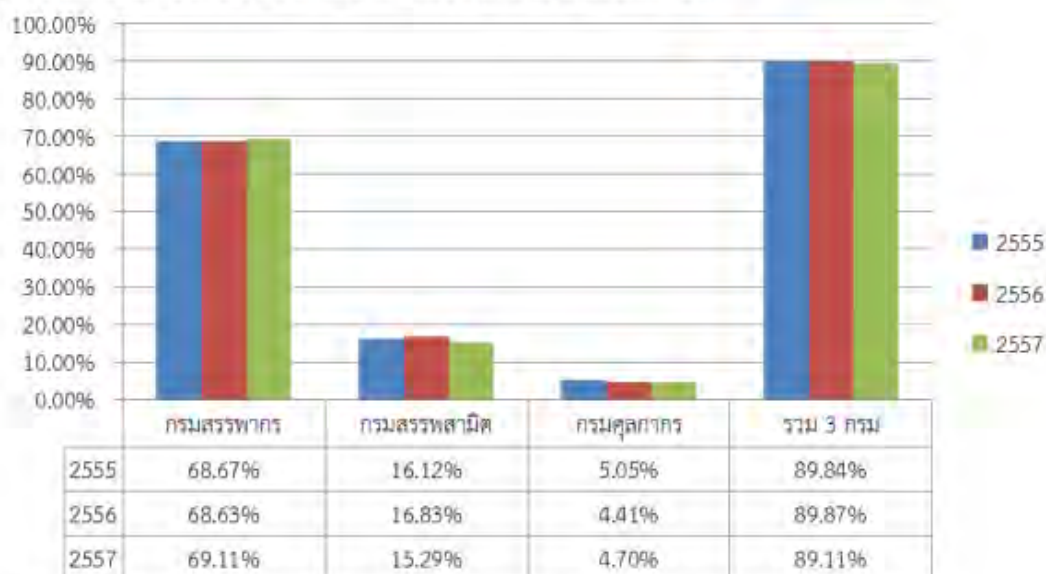
- อากรแสตมป์ (Stamp Duty) จากตราสาร 28 ลักษณะ ตามที่ถูกระบุไว้ในบัญชีอัตราอากรแสตมป์ ประมวลรัษฎากร

ในประเทศไทย การจัดเก็บรายได้ของรัฐบาลประกอบด้วยรายรับที่มาจาก 2 ส่วน คือรายรับที่เป็นรายได้ และ รายรับที่ไม่เป็นรายได้ รายรับที่เป็นรายได้ ได้แก่ รายได้จากภาษีอากร รายได้จากการขายสิ่งของและบริการ รายได้จากรัฐพาณิชย์ และรายได้อื่น ๆ ซึ่งรายได้กว่าร้อยละ 90 ของรายได้ที่รัฐจัดเก็บคือรายได้ทางภาษี ไม่ว่าจะเป็น ภาษีทางตรง ภาษีทางอ้อมหรือภาษีอื่น ๆ

รูปที่ 4 สัดส่วนรายได้ทางภาษีต่อรายได้ทั้งหมด



รูปที่ 1 สัดส่วนการจัดเก็บรายได้ของ 3 กรมหลักของกระทรวงการคลัง ปีพ.ศ. 2555 - 2557



ที่มา: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง

โดยรายได้ของรัฐบาลแบ่งตามแหล่งที่จัดเก็บได้มาจาก 3 กรมหลักของ กระทรวงการคลัง ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากร โดยใน 3 กรมหลักนี้ กรมสรรพากร มีสัดส่วนการจัดเก็บรายได้มากที่สุดคือประมาณร้อยละ 70 ของรายได้ทั้งหมดที่จัดเก็บได้ รองลงมาคือ กรมสรรพสามิต และกรมศุลกากรตามลำดับ นอกจากนี้ รายได้ที่มาจากรวม 3 กรมประกอบด้วย 3 รายได้หลัก คือ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งนับเป็นร้อยละ 41 ร้อยละ 34 และ ร้อยละ 16 ของรายได้ทั้งหมดจากรวม 3 กรม โดยประมาณ

การจัดเก็บภาษีอากรโดยรัฐนั้น มีวัตถุประสงค์หลัก⁶ คือ เพื่อต้องการหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐบาล เพื่อเป็นงบประมาณในการดำเนินการให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่าง ๆ เช่น เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ เนื่องจากกิจการของรัฐโดยส่วนใหญ่เป็นกิจการที่รัฐบาลจัดทำขึ้นเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม หรือเรียกว่าบริการสาธารณะ เช่น ด้านความมั่นคง ความปลอดภัย การศึกษา หรือกิจการสาธารณูปโภคต่าง ๆ เช่น การก่อสร้างถนน รถไฟ เป็นต้น

นอกจากนี้รัฐยังใช้ระบบภาษี เพื่อเป็นเครื่องมือในการพัฒนาประเทศ และก่อให้เกิดการกระตุ้นความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและการลงทุนในประเทศ เช่น กรณีที่ภาวะเศรษฐกิจไม่ปกติ รัฐบาลจำเป็นต้องมีการกระตุ้นการจ้างงานในยามที่ เศรษฐกิจตกต่ำ การป้องกันภาวะเงินเฟ้อด้วยมาตรการทางภาษี เป็นต้น และเป็นเครื่องมือสนองต่อนโยบายของรัฐบาลต่อไป เช่น กรณีที่รัฐบาลต้องใช้จ่ายเงินเป็นจำนวนมากในโครงการใหญ่ (Mega Project) รัฐบาลอาจใช้การจัดเก็บภาษีอากรบางชนิดให้มากขึ้นเพื่อนำเงินที่ได้มาทำโครงการให้ได้ตามนโยบายของรัฐ

⁶ กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.

เช่น โครงการ EEC (Eastern Economic Corridor) หรือ โครงการพัฒนาระเบียงเศรษฐกิจพิเศษภาคตะวันออก เป็นแผนยุทธศาสตร์ภายใต้ วิสัยทัศน์ไทยแลนด์ 4.0 ด้วยการพัฒนาเชิงพื้นที่ที่ต่อยอดความสำเร็จมาจาก แผนพัฒนาเศรษฐกิจภาคตะวันออก หรือ Eastern Seaboard⁷ หรือการลดอัตราภาษีอากรเพื่อกระตุ้นการใช้จ่ายของประชาชน การยกเว้นการจัดเก็บภาษีของธุรกิจเอกชนที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจากสำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน (BOI: Board of Investment) และใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายรายได้แก่ประชาชนเพื่อลดความเหลื่อมล้ำในสังคม โดยการกระจายความมั่งคั่งของกลุ่มคนผู้มีรายได้สูงซึ่งมีความมั่งคั่งสูง มาสู่กลุ่มคนผู้มีรายได้ต่ำกว่าซึ่งมีความมั่งคั่งต่ำกว่า ตามหลักความสามารถในการหารายได้ที่มากกว่าและมีการใช้ทรัพยากรของรัฐเป็นต้นทุนที่มากกว่า รวมถึงการได้รับความคุ้มครองในทรัพย์สิน ที่กลุ่มคนผู้มีรายได้อ่อนแอ มักจะมีทรัพย์สินที่ต้องการได้รับความคุ้มครอง เช่น ด้านการรักษาความปลอดภัยในทรัพย์สินมากกว่ากลุ่มคนผู้มีรายได้อ่อนแอ จึงเป็นการดึงเอารายได้จากคนผู้มีรายได้สูงมาสู่คนผู้มีรายได้อ่อนแอทางอ้อมวิธีหนึ่ง เช่น การจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ภาษีมรดก ภาษีการให้ หรือภาษีทรัพย์สินประเภทต่างๆ เป็นต้น⁸ และเป็นเครื่องมือในการควบคุมการบริโภคของประชาชน เช่น การเรียกเก็บภาษีจากสินค้าประเภทฟุ่มเฟือยซึ่งมิได้จำเป็นต่อการครองชีพให้ต้องเสียภาษีในอัตราสูง ทำให้สินค้ามีราคาแพง เพื่อป้องกันมิให้ประชาชนจับจ่ายใช้สอยเงินฟุ่มเฟือยจนเกินไป หรือสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพและสังคม เช่น บุหรี่ และ สุรา เป็นต้น

2.1. นิยามและแนวคิดของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

คำว่า “ภาษี” มาจาก คำในภาษาแต่จิ๋วว่า บู้ซี หมายถึง สำนักเจ้าพนักงาน ทำการเก็บผลประโยชน์แผ่นดินซึ่งตั้งขึ้นจากระบบเจ้าภาษีนายอากร โดยคำว่าภาษีนี้นี้จะใช้กับอากรที่เกิดขึ้นใหม่ในสมัยรัชกาลที่ 3 เพื่อให้เห็นถึงแตกต่างจากอากรเก่าที่เคยจัดเก็บมาแต่โบราณ ดังที่ปรากฏในหนังสือพระราชดำรัสในพระบาทสมเด็จพระจุลจอมเกล้าเจ้าอยู่หัว ทรงอธิบายว่า “...เกิดอากรขึ้นใหม่ ๆ ได้เงินใช้ในราชการแผ่นดิน ดีกว่ากำไรค้าสำเภา อากรเหล่านั้นให้เรียกว่า ภาษี เพราะเป็นของที่เกิดขึ้นใหม่เหมือนหนึ่งเป็นกำไร”⁹

⁷ <https://ceoblog.co/eec-eastern-economic-corridor/>

⁸ สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทญ์พัฒน์, 2557.

⁹ หนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540

ส่วนคำว่า “เงินได้” นั้นมีการให้คำนิยามที่แตกต่างกันไปตามศาสตร์ต่าง ๆ แต่ความหมายโดยทั่วไปที่เข้าใจกัน คือ สิ่งที่ได้รับมาแล้วทำให้ผู้เสียภาษีย่อยขึ้นหรือเรียกได้ว่าเป็นการเพิ่มความมั่งคั่งให้มากขึ้น โดยเฉพาะเงินได้ที่ก่อให้เกิดหน้าที่การเสียภาษีเงินได้ ซึ่งตามประมวลรัษฎากรจะเรียกว่า “เงินได้พึงประเมิน”

ความหมายอื่น ๆ ของเงินได้นั้น ในศาสตร์ของการบัญชีจะเรียกว่า “รายได้” (Income หรือ Revenue) หมายถึง “การเพิ่มขึ้นในทรัพย์สินสุทธิของกิจการ อันเนื่องมาจากการขายสินค้าหรือการบริการ มูลค่าที่คิดเป็นเงินตราของสินค้าหรือการบริการที่โอนจากธุรกิจไปให้ลูกค้าในระหว่างงวดใดงวดหนึ่ง” สามารถแบ่งได้ 2 ประเภท คือ รายได้จากการขาย คือ รายได้จากการประกอบกิจการนั้นโดยตรง และรายได้อื่น คือ รายได้ที่ได้มาเนื่องจากการดำเนินงาน หรือเป็นผลพลอยได้จากการดำเนินกิจการนั้น¹⁰ ดังนั้น มูลค่าของการบริโภคและมูลค่าของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นจึงไม่ถือว่าเป็นเงินได้ จะถือเป็นเงินได้ก็ต่อเมื่อมีการขายสินค้าหรือให้บริการเกิดขึ้นและมีสิทธิที่จะได้รับชำระเงิน¹¹

ส่วนในทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง สิ่งใดก็ตามที่ทำให้สวัสดิการทางเศรษฐกิจ หรือความเป็นอยู่ของคนดีขึ้น¹² เช่น เงิน สิ่งของ หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้รับจากบุคคลอื่น และทำให้ผู้รับมีความมั่งคั่งและมีความเป็นอยู่ดีขึ้น หรือการบริโภคจากบริการและทรัพย์สินของตนเอง เช่น การได้ใช้ชีวิตอยู่ดีกินดีได้โดยไม่มีเงินได้และไม่ต้องเสียค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งอำนวยความสะดวกนั้น รวมถึงมูลค่าของทุนที่เพิ่มขึ้นมา (Capital Gain) เช่น การซื้อที่ดินไว้แล้วต่อมาราคาเพิ่มขึ้น ก็ถือเป็นประโยชน์ที่ได้รับเพิ่มอันทำให้ความเป็นอยู่และความมั่งคั่งเพิ่มขึ้น จึงนับว่ามูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น หรือประโยชน์อื่นใดซึ่งได้รับมา แม้ไม่ได้อยู่ในรูปแบบของตัวเงิน แต่ก็ยังเป็นเงินได้เช่นเดียวกัน

“เงินได้พึงประเมิน” ในทางกฎหมาย คือ เงินได้ที่กฎหมายบังคับให้ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษี ซึ่งโดยทั่วไปแล้ว เงินได้ที่ได้รับส่วนใหญ่มักจะเป็นเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้น เว้นแต่ว่าจะมีกฎหมายบัญญัติไว้ชัดเจน ว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

เงินได้พึงประเมินที่ทำให้ผู้เสียภาษีย่อยขึ้นนั้น เช่น เงินสด ทรัพย์สินที่ตีราคาได้ สิทธิประโยชน์ที่ตีราคาได้ รวมถึงการเพิ่มขึ้นของมูลค่าทุน เงินค่าภาษีที่มีคนจ่ายแทนให้ และเครดิตภาษีเงินปันผล ซึ่งในทางตรงกันข้าม สิ่งที่ไม่ได้ทำให้ผู้เสียภาษีย่อยขึ้นจะไม่เป็นเงินได้

¹⁰ งบกระแสเงินสด มองเงินสดอย่างมืออาชีพ (Statement of Cash สำนักพิมพ์ธรรมนิติ โดย สมเดช โรจนคุรีเสถียร

¹¹ สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2532

¹² อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, 2548

พึงประเมิน เช่น เงินกู้ หรือทรัพย์สินที่ยืมมา เป็นต้น¹³ แต่อย่างไรก็ตามในทางกฎหมายภาษีอากร ได้จำกัดความหมายไว้เฉพาะสิ่งที่ได้รับจากบุคคลภายนอกเท่านั้น ด้วยเหตุผลทางการตรวจสอบ และการตีราคาประเมินมูลค่า จะไม่รวมถึงการบริโภคทรัพย์สินและบริการของตนเอง

หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ได้อธิบายคำว่า เงินได้พึงประเมิน ไว้ดังนี้ "เงินได้พึงประเมิน" หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิต ภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย

จึงสามารถแบ่งความหมายของสิ่งที่เป็นเงินได้พึงประเมินได้เป็น 4 ประเภท ดังนี้

1) เงิน โดยใช้ มูลค่าตามจำนวนเงิน จึงเป็นเงินได้ที่สามารถพิจารณามูลค่าได้ชัดเจนที่สุด หากมูลค่ามีการกำหนดไว้แน่นอนแล้ว

2) ทรัพย์สิน โดยใช้ ราคาตลาดของทรัพย์สินในวันที่ได้รับมา ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 9 ทวิ และรวมถึงการโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ให้ผู้อื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน เช่นนี้ ในมาตรา 41 ทวิ ได้กำหนดให้ถือว่าโอนกรรมสิทธิ์ หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์นั้น เป็นเงินได้ของผู้โอน และมีหน้าที่ต้องเสียภาษี

3) ประโยชน์ที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เช่น กรณีลูกจ้างได้สวัสดิการบ้านพัก อาหารกลางวัน รถรับส่ง โดยไม่ต้องเสียค่าใช้จ่าย อันเป็นประโยชน์ที่ได้เนื่องจากการงานที่ทำ แต่ถ้าเป็นกรณีที่เป็นประโยชน์ไม่อาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ จะไม่อยู่ในความหมายของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร

4) เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 วรรค 2 ได้บัญญัติไว้ว่าให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน และให้ถือเป็นเงินได้ในปีภาษีเดียวกันกับเงินที่มีการออกภาษีแทนให้

ซึ่งในการพิจารณาเงินได้พึงประเมิน นั้นสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล จะใช้เกณฑ์ในการรับรู้รายได้ที่ต่างกัน โดย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ใช้เกณฑ์เงินสดในการรับรู้รายได้ คือ พิจารณาเงินได้อันหมายถึงเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นที่ได้รับมาจริงแล้ว ในปีภาษีนั้น ๆ ซึ่งไม่รวมถึงสิทธิเรียกร้อง หรือสิ่งที่กำลังจะได้รับในอนาคต เพื่อเป็นการจัดเก็บภาษี โดยสะท้อนหลักความสามารถในการจ่ายภาษี (Ability to pay) อย่างแท้จริง ที่ผู้มีเงินได้

¹³ <https://www.itax.in.th/pedia/%E0%B9%80%E0%B8%87%E0%B8%B4%E0%B8%99%E0%B9%84%E0%B8%94%E0%B9%89>

จะมีความมั่งคั่งเพิ่มขึ้นและมีความสามารถเสียภาษี เมื่อได้รับเงินได้จริงแล้ว แต่ในภาษีเงินได้นิติบุคคล จะใช้หลักเกณฑ์สิทธิ ในการรับรู้รายได้ ซึ่งเป็นการพิจารณาตามหลักสิทธิเรียกร้อง ที่อิงตามหลักการเดียวกันกับหลักการทางบัญชี คือ สิทธิเรียกร้องให้ชำระหนี้เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีรอบใด ก็จะได้รับรู้เป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยให้สามารถนำรายจ่ายที่เกี่ยวกับรายได้นั้น มาหักออกจากรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แม้จะยังมีได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นก็ตาม¹⁴

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรนั้น มีการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท เพื่อแบ่งแยกเงินได้โดยพิจารณาจากค่าใช้จ่ายในการได้มาซึ่งเงินได้ประเภทนั้น อย่างเหมาะสม ซึ่งมีความยากง่ายและมีต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้ที่แตกต่างกัน อีกทั้งประมวลรัษฎากรยังใช้เงินได้พึงประเมิน 8 ประเภทนี้ เป็นฐานในการคำนวณภาษี ซึ่งต้องนำไปคำนวณ โดยหักค่าใช้จ่ายได้เท่าที่กฎหมายกำหนด แล้วจึงนำไปหักค่าลดหย่อน จะได้เป็นเงินได้สุทธิ ที่แสดงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี

ซึ่งระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ในแต่ละประเทศนั้นจะแตกต่างกัน โดย แบ่งได้เป็น 2 ประเภทหลัก ดังนี้

ประเภทที่ 1 ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบเดี่ยวหรือแบบรวมเงินได้ (Unitary Income Tax System, Global Income Tax System, Comprehensive Income Tax System) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยรวมเงินได้ทุกประเภท นำไปคำนวณรวมกันเป็นฐานภาษีเดียว ใช้อัตราการคำนวณอัตราเดียวกัน และประเมินภาษีจากยอดเงินได้นั้น ไม่ได้มีการแยกความแตกต่างของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ประเทศที่ใช้ระบบนี้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเภทที่ 2 ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบแยกประเภท (Schedular Income Tax System) เป็นการจัดเก็บภาษีโดยแบ่งแยกเงินได้ลักษณะเดียวกันเป็นประเภทเดียวกัน เพื่อให้ใช้หลักการคำนวณภาษีแบบเดียวกัน และเพื่อเสียภาษีในอัตราเฉพาะของแต่ละประเภท แตกต่างออกไป ประเทศที่ใช้ระบบนี้ เช่น ประเทศอังกฤษ

แต่ในปัจจุบันมีระบบภาษีประเภทที่ 3 เกิดขึ้นเป็นการผสมผสานระหว่าง 2 ประเภทแรก เรียกว่า ระบบการจัดเก็บภาษีแบบผสม (Compositive System) ที่นำเอาระบบการแยกประเภทเงินได้พึงประเมินเป็นประเภทต่าง ๆ เพื่อนำไปแยกคำนวณตามอัตราที่ต่างกัน มาผสมระบบการรวมเงินได้ทุกประเภทมาคำนวณด้วยกันในอัตราเดียวกัน โดยระบบจะนำเอาหลักการแยกประเภทเงินได้มารวมเข้ากับการรวมคำนวณเงินได้ กล่าวคือ แม้มีการแยกประเภทเงินได้พึงประเมินให้แตกต่างกันก็จริง แต่สุดท้ายระบบการคำนวณภาษีจะนำเงินได้ทุกประเภทไปคำนวณ

¹⁴ บทความทางภาษี โดย อธิพิล อดมศิริ เรื่อง ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความหมายของ “เงินได้พึงประเมิน” และ “รายได้” ตามประมวลรัษฎากร 5 กันยายน 2011

รวมกัน โดยใช้อัตราที่เหมือนกัน ประเทศอื่น ๆ ที่ใช้ระบบนี้คือ ประเทศฝรั่งเศส ประเทศอิตาลี ประเทศมาเลเซีย เป็นต้น

ส่วนประเทศไทย มีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ 8 ประเภทก็จริง แต่ก็ได้จัดเก็บภาษีแต่ละประเภทให้แยกออกจากกันอย่างแท้จริง คือ แม้มีการกำหนดแยกประเภทเงินได้พึงประเมิน เพื่อให้มีเงื่อนไขในการหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกันแล้วนั้น แต่สุดท้ายแล้วก็นำเอาเงินได้ทั้งหมดมาคำนวณภาษีรวมกันทั้งหมด และใช้ตารางอัตราภาษีที่จัดเก็บเป็นตารางเดียวกัน ดังนั้น ประเทศไทยจึงมีระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบระบบผสม ตามประเภทที่ 3

นอกจากนี้ยังมีระบบการจัดเก็บภาษีแบบสมมติ (Presumptive System) โดยใช้ระบบการสมมติขึ้นว่าบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินเท่าไร มักใช้ในการคำนวณหาเงินได้กรณีที่ยากแก่ประเมินเงินได้ที่แท้จริงของบุคคลผู้นั้น หรือไม่อาจตรวจสอบหาจำนวนเงินได้ที่แน่นอนได้ ซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ที่แท้จริงของผู้เสียภาษี

ในเอกัตศึกษานี้ จะศึกษาและกล่าวถึงเรื่องของการแบ่งประเภทเงินได้ จึงเน้นการศึกษาในส่วนของการจัดเก็บแบบแยกประเภท (Scholar System) เป็นหลัก

2.1.1 แหล่งที่มาของเงินได้

ฐานภาษี คือ สิ่งที่เป็นมูลเหตุให้บุคคลต้องเสียภาษี ใช้เป็นฐานในการประเมินภาษีอากร ซึ่งมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเภท เพื่อป้องกันมิให้เกิดความซ้ำซ้อนและไม่ให้เกิดการเก็บภาษีจากฐานเดียวกัน โดยสามารถแบ่งได้เป็น 4 ประเภท ได้แก่ ฐานรายได้ ฐานการบริโภค ฐานความมั่งคั่ง (ฐานทรัพย์สิน) และฐานอื่น ๆ ซึ่งในเอกัตศึกษานี้ จะศึกษาเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินอันเป็น ฐานในการคำนวณภาษี ของเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายกำหนดให้บุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีเงินได้ภายใต้บทบัญญัติ มาตรา 41¹⁵ แห่งประมวลรัษฎากร โดยแยกพิจารณาได้ดังนี้¹⁶

¹⁵ มาตรา 41 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลา รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย”

¹⁶ ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช อาจารย์ชุมพร เสนไสย อาจารย์สาโรช ทองประคำ, หนังสือภาษีสรรพากร, พฤษภาคม 2561, บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด

1) หลักแหล่งเงินได้

กรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ไม่ว่าผู้มีเงินได้นั้นจะเป็นผู้ที่อยู่อาศัยในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินได้ที่เกิดในประเทศไทยนั้น คือ เงินได้ที่เกิดจากหน้าที่งานที่ทำในประเทศไทย หรือเงินได้ที่เกิดจากกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเงินได้ที่เกิดจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเงินได้ที่เกิดจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าเงินได้พึงประเมินนั้น จะจ่ายจากในประเทศไทยหรือนอกประเทศไทยก็ตาม

2) หลักถิ่นที่อยู่

กรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งที่มานอกประเทศไทย ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทย ต่อเมื่อครบเงื่อนไข ดังต่อไปนี้

1. อยู่ในประเทศไทย ถึง 180 วัน (นับรวมระยะเวลาในปีภาษี)
2. มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศ หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ
3. นำเงินได้นั้น เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันกับที่มีเงินได้นั้น และเป็นปีภาษีเดียวกันกับที่อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน

จากการศึกษาบทบัญญัติ มาตรา 41 นั้น สังกเกตได้ว่าได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ผู้มีเงินได้ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี โดยได้มีการกล่าวถึงแหล่งที่มาของเงินได้ 3 แหล่ง ดังนี้

- เงินได้เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย
- เงินได้เนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย
- เงินได้เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย

ซึ่งสามารถจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินจากแหล่งที่มาของเงินได้ตามมาตรา 41 ได้ดังนี้

2.1.2 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)

หมายถึง เงินได้ที่ต้องใช้แรงงานเข้าแลกรวมถึงเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ ได้มาโดยที่ ต้องกระทำการนั้นด้วยตนเอง เช่น ค่าจ้างแรงงาน เงินเดือน เงินจากการรับจ้างอิสระ หรือค่านายหน้า เป็นต้น และเงินได้ที่ได้นั้น ไม่เป็นการยืมยืยถาวร เพราะหากกรณีเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน แล้วนั้น หากผู้มีเงินได้เจ็บป่วย หรือต้องหยุดงาน จำนวนเงินได้อาจลดลง หรือไม่ได้รับเงินได้ในวันที่ หยุดทำงานไป¹⁷ เช่น เงินได้ดังต่อไปนี้

1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้าง ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

โดยคำว่า แรงงาน (Labour) ในความหมายทางเศรษฐศาสตร์ หมายถึง “ความพยายามของมนุษย์ หรือการออกแรง ในการผลิตและจำหน่ายสินค้าและบริการเพื่อประโยชน์ ทางเศรษฐกิจและผู้ประกอบการจะได้รับค่าตอบแทน” แรงงานจึงประกอบไปด้วย 2 ส่วน ดังนี้

- การกระทำของมนุษย์
- ผลของการกระทำที่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐกิจในรูปของค่าตอบแทนหรือ รายได้¹⁸

สำนักสถิติแห่งชาติ ได้ให้นิยามศัพท์ทางสถิติ (Glossary of Technical Terms) ของแรงงานไว้ ดังนี้

“กำลังแรงงานที่รอฤดูกาล หมายถึง บุคคลที่มีอายุ 15 ปีขึ้นไป ในสัปดาห์ แห่งการสำรวจเป็นผู้ไม่เข้าข่ายคำนิยามของผู้มีงานทำ หรือผู้ว่างงาน แต่เป็นผู้รอฤดูกาลที่เหมาะสม เพื่อที่จะทำงาน และเป็นบุคคลที่ตามปกติจะทำงานที่ไม่ได้รับสิ่งตอบแทนในไร่นาเกษตร หรือธุรกิจ ซึ่งทำกิจกรรมตามฤดูกาล โดยมีหัวหน้าครัวเรือน หรือสมาชิกคนอื่น ๆ ในครัวเรือน เป็นเจ้าของ หรือผู้ดำเนินการ”

“กำลังแรงงานรวม หมายถึง บุคคลทุกคนที่มี อายุ 15 ปีขึ้นไป ในสัปดาห์ แห่งการสำรวจเป็นผู้อยู่ในกำลังแรงงานปัจจุบัน หรือเป็นผู้ถูกจัดจำแนกอยู่ในประเภทกำลังแรงงาน ที่รอฤดูกาล”

¹⁷ นายบรรหาร บัณชกุล, “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโท ภาค 2 คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 32)

¹⁸ ศาสตราจารย์นิคม จันทรวิทุร, จดหมายข่าวราชบัณฑิตยสถาน ปีที่ 3 ฉบับที่ 25 มิถุนายน 2536

“ผู้มีงานทำ หมายถึง บุคคลที่มีอายุ 15 ปีขึ้นไป และในสัปดาห์แห่งการสำรวจ มีลักษณะอย่างหนึ่ง อย่างใดดังต่อไปนี้

1) ได้ทำงานตั้งแต่ 1 ชั่วโมงขึ้นไป โดยได้รับค่าจ้าง เงินเดือน ผลกำไร เงินปันผล ค่าตอบแทนที่มีลักษณะอื่นสำหรับผลงานที่ทำเป็นเงินสด หรือสิ่งของ

2) ไม่ได้ทำงาน หรือทำงานน้อยกว่า 1 ชั่วโมง แต่เป็นบุคคลที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้ (ซึ่งจะถือว่าเป็นผู้ที่ปกติมีงานประจำ)

2.1) ยังคงได้รับค่าตอบแทน ค่าจ้าง หรือผลประโยชน์อื่น ๆ หรือผลกำไร จากงานหรือธุรกิจในช่วงที่ไม่ได้ทำงาน

2.2) ไม่ได้รับค่าตอบแทน ค่าจ้าง หรือผลประโยชน์อื่น ๆ หรือผลกำไร จากงานหรือธุรกิจในช่วงที่ได้ทำงาน แต่ยังมีงานหรือธุรกิจที่จะกลับไปทำ

3) ทำงานอย่างน้อย 1 ชั่วโมง โดยไม่ได้รับ ค่าจ้างในวิสาหกิจหรือ ไร่นาเกษตร ของหัวหน้าครัวเรือน หรือของสมาชิกในครัวเรือน”

และในพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน ให้นิยามคำว่า แรงงานไว้ว่า “แรงงาน น. (คำนาม) หมายถึง ประชากรในวัยทำงาน ไม่รวมถึงคนพิการ คนวิกลจริต นักเรียน นักศึกษา แม่บ้าน นักบวช ทหาร ผู้ต้องขังและผู้ประกอบกิจการเพื่อหากำไร; ความสามารถในการทำงาน เพื่อประโยชน์ในทางเศรษฐกิจ กิจการที่คนงานทำในการผลิตเศรษฐกิจ ผู้ใช้แรงงาน.”

ส่วนในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 575 ได้บัญญัติ เกี่ยวกับการจ้างแรงงานไว้ว่า “อันว่าจ้างแรงงานนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่ง เรียกว่าลูกจ้าง ตกลง จะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดระยะเวลา ที่ทำงานให้”

ลักษณะของสัญญาจ้างแรงงานที่สำคัญ คือ ¹⁹

1) เป็นนิติกรรมสองฝ่าย ระหว่างฝ่ายนายจ้าง และฝ่ายลูกจ้าง ที่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้มีการบัญญัติไว้เป็นเอกเทศในลักษณะจ้างแรงงาน-จ้างทำของ

2) เกิดจากการแสดงเจตนาโดยสมัครใจที่ตรงกันของทั้งสองฝ่าย โดยกฎหมาย ไม่ได้บังคับว่าจะต้องทำตามแบบหรือต้องทำเป็นหนังสือ

¹⁹ สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. บริษัท พรินเมียร์ โปร จำกัด, 2553. กรุงเทพมหานคร.

3) เป็นสัญญาต่างตอบแทนที่ทั้งสองฝ่าย มีสิทธิหน้าที่ต่อกัน เช่น ฝ่ายนายจ้าง มีสิทธิที่จะออกคำสั่งและใช้อำนาจบังคับบัญชา ให้ลูกจ้างทำงานตามที่ได้มีการตกลงกันไว้ และมีสิทธิบอกเลิกสัญญา หากลูกจ้างขาดงาน ไปโดยปราศจากเหตุอันควร หรือลูกจ้างให้บุคคลอื่น มาทำงานแทน โดยที่ยังไม่ได้ให้ความยินยอมจากนายจ้าง ซึ่งหน้าที่ของนายจ้าง คือ ต้องจ่ายค่าตอบแทน ให้ลูกจ้าง และต้องรับผิดชอบในผลแห่งการละเมิด ซึ่งลูกจ้างได้ กระทำไปในทางการที่จ้าง หรือตามคำสั่ง ของนายจ้าง ส่วนฝ่ายลูกจ้าง มีสิทธิได้รับค่าตอบแทนตลอดระยะเวลาที่ได้ทำงานให้นายจ้าง และมีหน้าที่ที่จะต้องทำงานให้แก่ นายจ้างตามที่ได้รับมอบหมาย โดยที่ไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงผลสำเร็จของงาน

4) มีสาระสำคัญอยู่ที่ตัวของคู่สัญญา ซึ่งจะโอนสิทธิ และหน้าที่ตามสัญญาจ้าง แรงงานให้ผู้อื่นไม่ได้ เว้นแต่ได้รับความยินยอมจากคู่สัญญา

ทั้งนี้ ค่าตอบแทนในการจ้างแรงงาน อาจเป็นเงินหรือทรัพย์สินอื่นใด ทั้งนี้ ลูกจ้าง ในสัญญาจ้างแรงงาน จะไม่รวมถึง ข้าราชการ และ ลูกจ้างของกระทรวง ทบวง กรม ซึ่งมีกฎหมายบัญญัติไว้เป็นพิเศษ เพราะลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานนั้น จะอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมายแรงงาน ที่บัญญัติถึงสิทธิและหน้าที่ของนายจ้างลูกจ้าง องค์การของนายจ้าง และองค์การของลูกจ้าง รวมทั้งมาตรการที่กำหนดให้นายจ้าง ลูกจ้าง และองค์การดังกล่าวต้องปฏิบัติต่อกัน และปฏิบัติต่อรัฐทั้งนี้ เพื่อให้การจ้างงาน การให้แรงงาน การประกอบกิจการ และความสัมพันธ์ระหว่างนายจ้างกับลูกจ้างเป็นไปอย่างเหมาะสม โดยต่างได้รับประโยชน์ที่พอเพียงอันจะมีผลทำให้เกิดความสงบสุขความเจริญ ความมั่นคงแก่ทั้งนายจ้าง ลูกจ้างสังคม และเศรษฐกิจของประเทศ เป็นสำคัญ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และได้รับการคุ้มครองภายใต้กฎหมายคุ้มครองแรงงาน ตามพระราชบัญญัติคุ้มครองแรงงาน พ.ศ. 2541 เช่น คุ้มครองเรื่องชั่วโมงการทำงานต่อวัน สิทธิการได้รับเงินค่าชดเชย เป็นต้น และพระราชบัญญัติประกันสังคม พ.ศ. 2533 พระราชบัญญัติเงินทดแทน พ.ศ. 2537

จากการพิจารณานิยามศัพท์ทางสถิติของสำนักสถิติแห่งชาติ ได้ให้ข้อมูลเกี่ยวกับความหมายของแรงงานนั้น เห็นได้ว่าคำว่า “แรงงาน” จะมีความเชื่อมโยงกับตัวบุคคลเป็นหลัก มักมีความหมายถึง การลงแรงของมนุษย์ เพื่อให้ได้ผลตอบแทนแห่งการลงแรงออกมาเป็นงาน และจะมีปัจจัยด้านระยะเวลาในการทำงาน และผลตอบแทนในรูปแบบต่าง ๆ ของการแลกแรงงาน เข้ามาเกี่ยวข้องด้วย ไม่ว่าจะเป็นค่าตอบแทน ค่าจ้าง ผลประโยชน์อื่น ๆ เงินสด สิ่งของ หรือแม้กระทั่งผลกำไร ที่เป็นผลตอบแทนจากการประกอบธุรกิจ และการทำงานด้านการเกษตร

ซึ่งสอดคล้องกันกับหลักของกฎหมายการจ้างแรงงาน ที่ต้องมีการตกลงกัน ในสาระสำคัญของการว่าจ้าง คือ ตกลงเรื่อง งานที่ทำ ระยะเวลาการทำงาน และค่าตอบแทน การทำงาน

2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่า บ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

การรับทำงานให้ นั้น อยู่ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมาย เรียกว่า สัญญาว่าจ้าง ทำของ ซึ่งในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 ได้บัญญัติ เกี่ยวกับการจ้างทำของ ว่าเป็น “สัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จ ให้แก่บุคคล อีกคนหนึ่งเรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

ลักษณะของสัญญาจ้างทำของที่สำคัญ คือ เป็นสัญญาต่างตอบแทนสองฝ่าย ได้แก่ ฝ่ายผู้รับจ้างต้องทำงานอย่างหนึ่งอย่างใดจนสำเร็จให้แก่ผู้ว่าจ้าง และฝ่ายผู้ว่าจ้าง ต้อง ให้สินจ้างตอบแทนเพื่อผลงานนั้น ทั้งนี้ สินจ้างดังกล่าวอาจเป็นเงินตราหรือทรัพย์สินอย่างอื่น ก็ได้ ตามแต่จะตกลงกัน ไม่มีต้องแบบหรือหลักฐานเป็นหนังสือ ซึ่งสัญญาจ้างทำของเป็นสัญญา ที่มีจุดประสงค์คือผลสำเร็จของงานที่ทำเป็นสำคัญ ไม่ใช่แรงงานของผู้รับจ้าง เช่น จ้างก่อสร้างบ้าน ทำผลิตภัณฑ์ ทำงานบริการ ตัดเสื้อผ้า และว่าความ เป็นต้น โดยนายจ้างไม่ต้องให้สิทธิลูกจ้าง ตามกฎหมายแรงงานและกฎหมายคุ้มครองแรงงาน ไม่สามารถบังคับบัญชาตลอดระยะเวลา การทำงานได้ และไม่ต้องรับผิดชอบกับลูกจ้างในผลแห่งการละเมิดต่อบุคคลภายนอก ผู้รับจ้าง จึงมีอิสระในการทำงาน มากกว่าลูกจ้างในสัญญาจ้างแรงงาน

3) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ โดยมีลักษณะสำคัญ²⁰ คือ การประกอบ วิชาชีพ (Profession) ต้องอาศัยทักษะ ความรู้ ความสามารถเฉพาะในการประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ซึ่งไม่ซ้ำซ้อนกับวิชาชีพอื่น โดยมีมาตรฐานในการประกอบวิชาชีพ ที่ผู้ประกอบวิชาชีพต้องผ่านการ ฝึกอบรมและได้รับการรับรองจากสถาบันวิชาชีพ (Professional Institution) ก่อนจึงจะสามารถ ประกอบวิชาชีพนั้นได้

²⁰ สุเทพ พงษ์พิทักษ์, วิชาชีพอิสระ (Professional), <https://www.taxguruthai.com>, วันที่ 8 ม.ค. 2562

อย่างในกรณีของประเทศไทย คือ ต้องเป็นวิชาชีพที่มีกฎหมายรองรับการเป็นสาขาวิชาชีพนั้นไว้เป็นการเฉพาะ บุคคลอื่นที่ไม่ได้ผ่านการอบรมและไม่ได้รับการรับรองในสาขาวิชาชีพนั้น จะเข้าไปประกอบวิชาชีพดังกล่าวไม่ได้ เช่น พระราชบัญญัติการประกอบโรคศิลปะ พ.ศ. 2542 ได้กำหนดให้ความหมายของ “การประกอบโรคศิลปะ” ในมาตรา 4 ให้หมายความว่า การประกอบวิชาชีพที่กระทำหรือมุ่งหมายจะกระทำต่อมนุษย์เกี่ยวกับการตรวจโรค การวินิจฉัยโรค การบำบัดโรค การป้องกันโรค การส่งเสริมและการฟื้นฟูสุขภาพ การผดุงครรภ์ แต่ไม่รวมถึงการประกอบวิชาชีพทางการแพทย์และสาธารณสุขอื่นตามกฎหมายว่าด้วยการนั้น ๆ หรือในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) ที่บัญญัติเกี่ยวกับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระว่า คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

นอกจากนี้การประกอบวิชาชีพยังมืองค์กรวิชาชีพ (Professional Organization) ที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลการประกอบวิชาชีพ เพื่อให้สาธารณชนเกิดความมั่นใจต่อผู้ที่ได้รับการรับรองให้ประกอบวิชาชีพนั้น ดังนี้²¹

- ประกอบวิชาชีพด้วยวิธีการแห่งปัญญา (Intellectual Method)
- ได้รับการศึกษาอบรมอย่างเพียงพอ (Long Period of Training)
- มีอิสระในการใช้วิชาชีพนั้นในการประกอบอาชีพตามมาตรฐานวิชาชีพ (Professional Autonomy)
- มีจรรยาบรรณของวิชาชีพ (Professional Ethics)

ซึ่งจะแตกต่างจากการประกอบอาชีพตามปกติ (Career) ที่มุ่งเน้นเพียงการทำงานเพื่อค่าตอบแทน และบุคคลทั่วไปสามารถประกอบอาชีพนั้นได้เลย โดยที่ไม่ต้องได้รับการอบรมหรือรับรองจากสถาบันวิชาชีพก่อน

4) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

²¹ เอกสารมาตรฐานวิชาชีพทางการศึกษา, คณะครุศาสตร์ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต

2.1.3 เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

หมายถึง เงินได้ที่ได้มาจากประโยชน์อันได้จากทรัพย์สิน การรอกเงยของทรัพย์สิน หรือการลงทุนในทรัพย์สิน หรือเป็นเงินได้อื่น ๆ อันไม่ได้มาจากการแลกด้วยน้ำพักน้ำแรง ซึ่งลักษณะเงินได้ประเภทนี้นั้น เป็นเงินได้ที่สามารถเกิดขึ้นต่อไปได้โดยไม่ขึ้นอยู่กับวันเวลาการทำงานของคุณเพียงแต่ขึ้นอยู่กับเงื่อนไขของการลงทุนนั้น ๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก ที่จะเพิ่มขึ้นได้ตลอดระยะเวลาที่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขของการลงทุนนั้นให้ครบถ้วน แม้ผู้มีเงินได้จะเจ็บป่วยหรือหยุดพักจากการทำงาน ดอกเบี้ยเงินฝาก อันเป็นเงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุนจะยังเพิ่มขึ้นต่อไปและไม่ได้ถูกลดทอนลง เว้นเสียแต่ว่าผู้มีเงินได้จะถอนเงินฝากนั้น หรือไม่ฝากเงินต่อไปให้ครบตามเงื่อนไขที่ธนาคารกำหนด ก็อาจได้ดอกเบี้ยเงินฝากไม่ครบตามที่ตั้งใจลงทุนไว้ หรือได้ดอกเบี้ยเงินฝากในอัตราที่น้อยกว่าผู้ที่ปฏิบัติถูกต้องตามหลักเกณฑ์ของธนาคาร

ซึ่งในกฎหมายลักษณะทรัพย์ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 137 บัญญัติว่า "ทรัพย์" หมายถึง วัตถุมีรูปร่าง และมาตรา 138 บัญญัติว่า "ทรัพย์สิน" หมายความว่า รวมทั้งทรัพย์ และวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้ ซึ่งตามมาตรา 1336 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้กำหนดไว้ว่า "เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย" เว้นแต่จะมีกฎหมายกำหนดไว้ เช่น ลากมิควรได้²² หรือสิทธิอาศัย²³ เป็นต้นซึ่งทรัพย์ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สามารถแบ่งได้เป็น 5 ประเภท ได้แก่

1) อสังหาริมทรัพย์²⁴ หมายถึง ที่ดินและทรัพย์อันติดอยู่กับที่ดินลักษณะเป็นการถาวรหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้น และหมายความรวมถึงทรัพย์สินอันเกี่ยวกับที่ดินหรือทรัพย์อันติด อยู่กับที่ดินหรือประกอบเป็นอันเดียวกับที่ดินนั้นด้วย

ซึ่งอสังหาริมทรัพย์นั้น จะมีระบบการจดทะเบียนเพื่อใช้ตรวจสอบความเป็นเจ้าของแต่อย่างไรก็ตามกฎหมายไม่ให้คนต่างด้าวได้กรรมสิทธิ์ในอสังหาริมทรัพย์เท่ากับคนไทย หรือหากมีสิทธิก็เป็นสิทธิถูกจำกัด นอกจากนี้อสังหาริมทรัพย์ยังมีสิทธิพิเศษต่าง ๆ ที่อสังหาริมทรัพย์ไม่มี เช่น ภาระจำยอม สิทธิอาศัย สิทธิเก็บกิน สิทธิเหนือพื้นดิน ภาระติดพันในอสังหาริมทรัพย์ และแดนกรรมสิทธิ์ที่สามารถใช้สิทธิทั้งเหนือพื้นดินและใต้พื้นดินนั้นด้วย

²² มาตรา 415 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²³ มาตรา 1406 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁴ มาตรา 139 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

2) สंहारิมทรัพย์²⁵ หมายถึง ทรัพย์สินอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์ และหมายความรวมถึงสิทธิอันเกี่ยวกับทรัพย์สินนั้นด้วย อาจมีรูปร่างหรือไม่รูปร่างก็ได้ แต่หากเป็นสังหาริมทรัพย์ที่ไม่มีรูปร่าง จะต้องมีความหมายให้การรับรอง เช่น ลิขสิทธิ์ สิทธิบัตร ที่เป็นทรัพย์ที่มีราคาและถือเอาได้เช่นกัน แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ได้แก่ สंहาริมทรัพย์ทั่วไป และสังหาริมทรัพย์ชนิดพิเศษซึ่งมีความหมายกำหนดไว้เฉพาะ เช่น เรือกำปั่นมีระวางตั้งแต่หกตันขึ้นไป เรือกลไฟ เรือยนต์ที่มีระวางตั้งแต่ห้าตันขึ้นไป แพ และสัตว์พาหนะ คือ ช้าง ม้า วัว ความ ลา ล่อ เป็นต้น

3) ทรัพย์แบ่งได้²⁶ หมายถึง ทรัพย์อันอาจแยกออกจากกันเป็นส่วนๆ ได้จริงณัดขัดแย้งแต่ละส่วน ได้รูปบริบูรณ์ลำพังตัว คือ เมื่อแยกออกจากกันแล้ว จะไม่เสียรูปทรงและยังมีลักษณะของตัวทรัพย์นั้นอยู่

4) ทรัพย์แบ่งไม่ได้²⁷ หมายถึง ทรัพย์อันจะแยกออกจากกันไม่ได้ นอกจากเปลี่ยนแปลงภาวะของทรัพย์หมายความว่าถึงทรัพย์ที่มีกฎหมายบัญญัติว่าแบ่งไม่ได้ด้วย แบ่งได้เป็นทรัพย์ที่แบ่งไม่ได้โดยสภาพ และทรัพย์ที่แบ่งไม่ได้โดยอำนาจของกฎหมาย เช่น หุ่นในบริษัท²⁸

5) ทรัพย์นอกพาณิชย์²⁹ หมายถึง ทรัพย์ที่ไม่อาจถือเอาได้ และทรัพย์ที่โอนแก่กันมิได้โดยชอบด้วยกฎหมาย คือ ทรัพย์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่าห้ามจำหน่าย จ่าย โอนเว้นแต่จะเป็นการโอน โดยอาศัยอำนาจแห่งกฎหมายโดยเฉพาะ

หากพิจารณากฎหมายลักษณะทรัพย์ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพิ่มเติมแล้ว จะเห็นว่า “เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน” (Investment Income) นั้นคือ เงิน หรือทรัพย์สิน หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ซึ่งได้มาจากทรัพย์สิน ตามกฎหมายลักษณะทรัพย์ จะเรียกว่า “ดอกผลของทรัพย์” ซึ่งในมาตรา 148 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้บัญญัติว่า "ดอกผลของทรัพย์ ได้แก่ ดอกผลธรรมดาและดอกผลนิตินัย"³⁰

²⁵ มาตรา 140 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁶ มาตรา 141 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁷ มาตรา 142 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁸ มาตรา 1118 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อันหุ้มนั้น ท่านว่าจะแบ่งแยกหาได้ไม่

²⁹ มาตรา 143 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

³⁰ มาตรา 148 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

"ดอกผลธรรมชาติ" (Natural Fruit) หมายถึง สิ่งที่เกิดขึ้นตามธรรมชาติของทรัพย์สิน ซึ่งได้มาจากตัวทรัพย์สิน โดยการมีหรือใช้ทรัพย์สินนั้นตามปกตินิยม และสามารถถือเอาได้เมื่อขาดจากทรัพย์สินนั้น กล่าวคือ เป็นทรัพย์สินที่ได้จากตัวแม่ทรัพย์สินหรือทรัพย์สินชั้นหลัก และเมื่อขาดจากตัวแม่ทรัพย์สินแล้วไม่ทำให้แม่ทรัพย์สิน เปลี่ยนแปลงสภาพไปจากเดิม เช่น ผลไม้ ลูกสัตว์ เป็นต้น และไม่ใช้ส่วนหนึ่งของแม่ทรัพย์สิน เช่น เขาสัตว์ เป็นต้น

"ดอกผลนิติบัญญัติ" (Legal Fruit) หมายถึง ทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้มาเป็นครั้งคราวแก่เจ้าของทรัพย์สินจากผู้อื่นเพื่อการที่ได้ใช้ทรัพย์สินนั้น และสามารถคำนวณและถือเอาได้เป็นรายวันหรือตามระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล ค่าสิทธิ ค่าเช่าพาหนะโดยสาร ค่าเช่าสิ่งปลูกสร้าง ค่าทางด่วน เป็นต้น

นอกจากนี้ในความหมายของรายการในงบแสดงฐานะการเงินและงบกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จของบริษัทที่ประกอบธุรกิจประกันชีวิต ได้มีการกำหนดให้ความหมายของคำนี้ในแง่ของคำว่า "รายได้จากการลงทุนค้างรับ" (Accrued investment income) ว่าหมายถึง ดอกเบี้ยและเงินปันผลค้างรับจากสถาบันการเงิน จากเงินให้กู้ยืม จากเงินลงทุนในหลักทรัพย์ รวมทั้งดอกเบี้ยและผลประโยชน์อื่นใดที่เกิดจากการประกอบธุรกรรมลงทุนค้างรับ ถ้ามีการหักค่าเผื่อหนี้สงสัย³¹

ดังนั้น เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน จึงได้แก่ตัวอย่าง เงินได้ดังต่อไปนี้

- เงินได้จากค่าแห่งสิทธิ์ต่าง ๆ เช่น ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

- เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น เป็นต้น

- เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจากทรัพย์สิน เช่น การใช้เช่าทรัพย์สิน เงินที่ได้จากการผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน หรือการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว เป็นต้น

- เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์

2.2 หลักเกณฑ์การแบ่งเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย

³¹ เว็บไซต์ สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.) https://www.oic.or.th/sites/default/files/u918/1.2.3_draft_life_explanation_of_items_in_fs_guidance.pdf

2.2.1 ประวัติความเป็นมา

2.2.1.1 ประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีในประเทศไทย

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทย³² นั้น มีการจัดเก็บภาษีมาเนิ่นนาน โดยมีหลักฐานทางประวัติศาสตร์ที่อ้างอิงได้ คือ ศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหงมหาราช ยุคสมัยกรุงสุโขทัย ซึ่งการวิเคราะห์โดยพิจารณาถึงลักษณะประวัติศาสตร์การปกครองของชาติไทยนั้น คาดว่าประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีอากรมาตั้งแต่ก่อนยุคสุโขทัย โดยได้วิวัฒนาการมาจากผลของการก่อสร้างราชอาณาจักรในยุคแรกของชนชาติไทย ที่มีการทำสงครามกับประเทศอื่น และฝ่ายผู้ที่ชนะสงครามจะมีการกวาดต้อนผู้คนและทรัพย์สินจากฝ่ายผู้แพ้สงครามกลับไปประเทศตน และหลังจากนั้นประเทศผู้แพ้ที่อยู่ภายใต้การปกครอง ต้องมีการจัดส่งเครื่องบรรณาการมามอบให้ประเทศผู้ชนะสงคราม ซึ่งเป็นลักษณะการได้มาซึ่งรายได้และทรัพย์สิน โดยเป็นการนำรายได้จากนอกราชอาณาจักรเข้ามาในราชอาณาจักร อันเป็นรูปแบบการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่ง และในขณะเดียวกันการที่จะให้ราชอาณาจักรมีการปกครองที่เข้มแข็ง มีการพัฒนาในด้านความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น รัฐจำเป็นที่จะต้องมีการเกณฑ์แรงงานภายในประเทศ เพื่อทำงานด้านการก่อสร้าง ถาวรวัตถุ การขุดคลอง ถนนหนทางและสาธารณูปโภคต่าง ๆ ซึ่งการเกณฑ์แรงงาน ก็เป็นรูปแบบการเก็บภาษี อันเป็นประโยชน์อื่นใดที่ไม่ใช่เป็นรูปแบบตัวเงินประเภทหนึ่งเช่นกัน จนกระทั่งต่อมาเมื่อประเทศมีการใช้ระบบเงินตราในการแลกเปลี่ยน จึงมีการใช้เงินตราในการแลกเปลี่ยนแทนแรงงาน คือ หากผู้ใดเป็นแรงงานที่ต้องการประกอบอาชีพอิสระก็ต้องนำเงินตรามาใช้ให้กับรัฐ หรือเจ้าขุนมูลนายแทนการประกอบอาชีพ

จากลักษณะของการหารายได้และการเกณฑ์แรงงานมาใช้ในการพัฒนาประเทศนั้น ประเทศไทยเองได้มีหลักฐานสมัยกรุงสุโขทัยที่สามารถอ้างอิงถึงวิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษี จึงสามารถแบ่งประวัติความเป็นมาของการจัดเก็บภาษีตามยุคสมัยของการปกครองได้ ดังนี้³³

สมัยกรุงสุโขทัย (พ.ศ. 1763 - พ.ศ. 1893)

จากข้อความที่ปรากฏในศิลาจารึก แสดงหลักฐานว่า แต่เดิมมีการจัดเก็บ “จังกอบ” “จ่ากอบ” หรือ “จกอบ” ซึ่งภาษีที่เก็บจากผู้นำสัตว์และสิ่งของสินค้าไปเพื่อขายในที่ต่าง ๆ หรือโดยใช้สัตว์และสิ่งของที่นำเข้ามาจำหน่ายเป็นฐานภาษี ซึ่งวิธีเก็บจังกอบในสมัยนั้นจะเก็บในอัตรา 10 ซัก 1 ในอัตราเดียวกันหมด ไม่ได้มีการแบ่งแยกเป็นประเภทแต่อย่างใด และมีได้เก็บเป็นตัวเงินเสมอไป มีการเก็บเป็นสิ่งของแทนตัวเงินก็ได้ ตามสะดวก เพราะในสมัยนั้นกิจกรรมทางการค้า

³² หนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540

³³ <https://www.rd.go.th/publish/3458.0.html>

เป็นไปด้วยความเรียบง่ายและไม่ได้มีความซับซ้อนเท่าปัจจุบัน อีกทั้งวัตถุประสงค์ที่ใช้แทนเงินตราในสมัยนั้น ยังไม่สมบูรณ์ นับว่าเป็นช่วงเปลี่ยนผ่านระหว่างการแลกเปลี่ยนสิ่งของ แร่งงาน และเงินตราซึ่งเป็น ตัวกลางในการแลกเปลี่ยน โดยการจับเก็บจังกอบนั้น เกิดขึ้นตั้งแต่สมัยก่อนยุคสุโขทัย และได้มีการ ยกเว้นในสมัยพ่อขุนรามคำแหง

สมัยกรุงศรีอยุธยา (พ.ศ. 1893 - พ.ศ. 2310)

เริ่มต้นตั้งแต่สมัยพระเจ้าอู่ทอง เป็นยุคสมัยที่บ้านเมืองเจริญรุ่งเรืองมาก มีการติดต่อค้าขายกันกว้างกว่าสมัยสุโขทัย จึงมีการจัดเก็บภาษีอากรได้มากเช่นกัน โดยในสมัยกรุงศรี อยุธยานั้นมีการเก็บ “ส่วยสาอากร” และได้มีการเริ่มต้นระบบการแบ่งการจัดเก็บภาษีออกเป็น ประเภทต่าง ๆ เป็นครั้งแรก โดยแบ่งภาษีเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1) “จังกอบ” หรือ “จังกอบ” เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากการชักส่วนสินค้าที่ นำเข้ามาจำหน่ายในประเทศ มีอัตราเดียวใช้กับทุกสินค้า ซึ่งภาษีประเภทนี้ ได้เคยมีการบังคับใช้แล้ว ในยุคก่อนสมัยพ่อขุนรามคำแหง แต่ได้มีการยกเลิกไป และได้นำกลับมาใช้อีกในสมัยอยุธยา

2) “อากร” หมายถึง ส่วนที่เก็บจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ใน การประกอบกิจการต่าง ๆ เช่น ทำนา ทำไร่ ทำสวน หรือการได้รับสิทธิจากรัฐบาลที่ให้สิทธิไปกระทำการ เช่น ต้มกลั่นสุรา เก็บของในป่า จับปลาในน้ำ โดยมีการแบ่งประเภทอากรที่เรียกเก็บให้แตกต่างกันไป ตามกิจการประกอบการ เช่น อากรค่านา อากรสวน อากรสุรา อากรค่าน้ำ เป็นต้น

โดยการเก็บอากร อาจจัดเก็บเป็นตัวเงินหรือเป็นสิ่งของก็ได้ จัดว่าเป็น ภาษีที่จัดเก็บตามหลักผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐไม่ทางตรงก็ทางอ้อม

3) “ส่วย” สมเด็จพระนเรศวรมหาราชทรงเห็นว่า ส่วย มีความหมายดังต่อไปนี้

3.1) สิ่งของที่รัฐบาลเรียกรื้องเอาจากเมืองที่อยู่ภายใต้ปกครอง หรือ อยู่ในความคุ้มครอง เพื่อเป็นค่าตอบแทนการปกครองหรือคุ้มครอง มีลักษณะเป็นเครื่องราช บรรณาการ

3.2) เงินช่วยราชการ ตามที่กำหนดเรียกเก็บจากราษฎรชายที่มีได้รับ ราชการเป็นทหาร ซึ่งเดิมที่ราษฎรจะถูกเกณฑ์แรงงานเพื่อประจำการเป็นทหาร เป็นเวลาปีละ 6 เดือน และรัฐจะไม่จ่ายค่าจ้างให้ แต่จะให้ความคุ้มครองทางกฎหมายเป็นการตอบแทน ซึ่งมีราษฎร บางส่วนที่ต้องการประกอบอาชีพอิสระอื่น ๆ และมีเงินตอบแทนเพื่อใช้จ่ายในครอบครัว กรณีนี้ รัฐได้เปิดช่องให้สามารถตัดสินใจไม่มาประจำการได้ แต่จะต้องเสีย ส่วยแทนแรง เพื่อที่ราชการจะได้

จ้างคนมาทำงานแทน โดยช่วยแทนแรงนี้ ได้มีการใช้ต่อเนื่องมาจนถึงสมัยรัตนโกสินทร์ และได้ถูกเปลี่ยนชื่อเป็นเงินรัชชูปการในสมัยรัชกาลที่ 6

3.3) เงินที่ทางราชการกำหนดให้ราษฎรร่วมรับภาระในการจัดสร้างสาธารณูปโภคหรือกระทำบางอย่าง เช่น เกณฑ์ให้ช่วยสร้างป้อมปราการ เป็นต้น

3.4) ทรัพย์สินมรดกของผู้ตาย ซึ่งต้องถูกริบเป็นของหลวง อันเนื่องมาจากเก็นกำลังของทายาทที่จะเอาไว้ใช้สอย เป็นต้น

4) “อุษา” คือ ค่าธรรมเนียมที่ทางราชการเรียกเก็บจากราษฎรซึ่งได้รับประโยชน์จากรัฐเป็นการเฉพาะตัว โดยจะเรียกเก็บเพียงเฉพาะบุคคลที่ได้ประโยชน์ในการนั้นเท่านั้น เช่น ผู้ที่ต้องการขอโฉนดตราสาร เพื่ออ้างกรรมสิทธิ์ในที่ดินและมีให้ผู้อื่นเข้ามาบุกกรุกแย่งชิงที่เรือกสวนไร่นา ต้องเสียอุษาแก่รัฐ เป็นต้น ซึ่งอุษาที่สำคัญ ได้แก่ ค่าธรรมเนียม และค่าปรับทางการศาล

เมื่อพิจารณาตามลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรข้างต้น จะเห็นว่าในสมัยอยุธยาได้มีการจัดเก็บภาษีทั้งในรูปของการบังคับจัดเก็บและได้รับประโยชน์ในทางอ้อม คือ กรณีจังกอบและส่วย ส่วนอีกกรณีหนึ่งคือในรูปแบบที่ผู้ถูกจัดเก็บจะได้รับผลประโยชน์จากรัฐโดยตรง คือ อากรและอุษา และได้พบว่าสมัยนี้ ได้เริ่มมีการจัดการระบบภาษี โดยมีการเริ่มแบ่งประเภทของภาษีเพื่อจัดเก็บภารกิจกรรมต่าง ๆ กัน ด้วยวิธีการที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสม

สมัยกรุงธนบุรี (พ.ศ. 2311 - พ.ศ. 2324)

ในสมัยกรุงธนบุรี ยังไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงระบบการจัดเก็บภาษีใด ๆ จากสมัยอยุธยา จึงมีการจัดเก็บภาษีตามรูปแบบเดิมทั้ง 4 ประเภท ต่อเนื่องมาจนถึงสมัยรัชกาลที่ 3 แห่งกรุงรัตนโกสินทร์

สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ (พ.ศ. 2325 - ปัจจุบัน)

การจัดเก็บภาษีอากรในสมัยนี้ มีการเปลี่ยนแปลงมากมาย จึงแบ่งเป็นส่วนการเปลี่ยนแปลงสมัยรัชการที่ 3 รัชการที่ 5 รัชการที่ 7 และปัจจุบัน ดังนี้

- สมัยรัชการที่ 3

ในสมัยรัชการที่ 3 รัฐบาลมีความจำเป็นที่ต้องการใช้เงินจำนวนมาก จึงมีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษี โดยให้ยกเลิกอากรซึ่งเคยมีมาแต่ครั้งกรุงศรีอยุธยา 2 ชนิดคือ อากรรักษาเกาะ และอากรค่าน้ำ และมีการเพิ่มประเภทภาษีอากรขึ้นใหม่ 38 ประเภท ที่เน้นเก็บจากการพนัน และจากผลผลิตประเภทต่าง ๆ เช่น ภาษีบ่อนเบี้ย, ภาษีหอย ก.ข., ภาษีเบ็ดเสร็จ กรณีเก็บ

ของลงสำเนา, ภาษีของต้องห้ามทุกอย่าง (ได้แก่ อากรังนก, ไม้กฤษณา, นอแรด, งาช้าง, ไม้จันทน์, ไม้หอม), ภาษีน้ำมันต่าง ๆ , ภาษีน้ำตาลทราย, ภาษีสำรวจ, ภาษีเกวียน โค, ภาษีเรือจ้างทางโยง เป็นต้น และมีการการนำระบบเจ้าภาษีนายอากรมาใช้ คือ ให้มีการจัดเก็บภาษีเป็นการผูกขาด โดยให้เอกชนเข้ามาประมูลรับเหมา ผู้ใดให้ราคาสูงสุดจะเป็นผู้ผูกขาดจัดเก็บ เรียกว่า “เจ้าภาษีนายอากร” มีหน้าที่นำเงินภาษีอากรที่จัดเก็บมาส่งให้ครบจำนวนตามที่ประมูลไว้

- สมัยรัชการที่ 5

สมัยรัชการที่ 5 เป็นยุคที่มีการติดต่อค้าขายกับต่างประเทศมากขึ้น ประเทศทางฝั่งยุโรปมีการขยายอิทธิพลทางการค้า เริ่มการค้าขายแบบผูกขาดสินค้า และเข้าสู่ยุคของการล่าอาณานิคม ทำให้ประเทศไทยมีการแก้ไขนโยบายการค้าและมีการจัดตั้งกระทรวง 12 กระทรวง ให้แต่ละกระทรวงเก็บภาษีที่อยู่ในส่วนการรับผิดชอบของตน โดยให้มีกระทรวงการคลังมหาสมบัติ เป็นผู้ควบคุมการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรของกรมต่าง ๆ อีกที และมีการใช้โครงสร้างการบริหารราชการ ส่วนกลางและส่วนภูมิภาค ในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากร รวมถึงการตรวจสอบควบคุมเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรด้วย

ในสมัยรัชกาลที่ 5 ได้มีพระราชปรารภว่า เงินภาษีอากรอันเป็นผลประโยชน์ของแผ่นดิน จัดเก็บกันไม่เป็นระเบียบกระจัดกระจายรั่วไหลไปมากมาย ในปี พ.ศ. 2416 จึงได้ตราพระราชบัญญัติสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ จุลศักราช 1235 และได้โปรดเกล้าตั้งสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์ขึ้น เพื่อเป็นสำนักงานกลางสำหรับเก็บเงินผลประโยชน์รายได้ภาษีอากรของแผ่นดินมารวมไว้ในที่แห่งเดียว มิให้แยกย้ายกระจัดกระจายอยู่ตามหน่วยงานต่าง ๆ ดังที่เคยเป็นมาแต่ก่อน ให้หน่วยงานราชการทุกแห่ง นำส่งเงินผลประโยชน์เข้าสำหรับหอรัษฎากรพิพัฒน์เป็นรายได้แผ่นดิน ให้มีพนักงานบัญชีกลางสำหรับรวบรวมบัญชีผลประโยชน์แผ่นดิน และตรวจตราการเก็บภาษีอากรของหน่วยงานต่าง ๆ ให้เป็นไปอย่างรัดกุม จึงนับเป็นต้นกำเนิดของกระทรวงการคลังในปัจจุบัน และมีการให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเก็บภาษีอากรใหม่ จากระบบเจ้าภาษีนายอากรที่ใช้วิธีการเรียกประมูลรับเหมาผูกขาดเก็บภาษีอากรจากราษฎร เปลี่ยนเป็นให้ทางราชการเป็นผู้จัดเก็บภาษีเอง โดยให้เทศาภิบาลเป็นผู้เก็บภาษี และให้ยกเลิกภาษีชนิดที่เป็นโทษแก่ราษฎร และภาษีอากรบางประเภทที่ทำรายได้ให้กับรัฐบาลไม่มากนัก และเป็นภาระแก่ผู้มีรายได้ต่ำ เช่น ภาษีอากรภายใน อากรบ่อนเบี้ย เป็นต้น

- สมัยรัชการที่ 7 ถึง สมัยปัจจุบัน

เป็นช่วงการเปลี่ยนแปลงการปกครองจากระบอบราชาธิปไตย เป็นระบอบประชาธิปไตย ได้มีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติภาษีการค้า พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติอากรแสตมป์ พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 พระราชบัญญัติภาษีการธนาคารและประกันภัย พ.ศ. 2476 พระราชบัญญัติภาษีอากรมรดกและอากรทางรับมรดก พ.ศ. 2476 และได้มีการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ขึ้น 3 ฉบับ ดังนี้

1) พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 เป็นกฎหมายฉบับแรก ที่จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งจัดเก็บจากเงินค่าจ้างแรงงาน เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า หรือโบนัส ซึ่งนายจ้างจ่ายเป็นค่าแรง

2) พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ 2475 ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475) และขยายฐานการเก็บภาษีเพิ่มขึ้นรวมเป็น 5 ประเภทดังนี้

2.1) ค่าจ้างแรงงานมีเงินเดือน เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ

2.2) ดอกเบี้ยต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จำน่า จำนอง และเงินปันผลต่าง ๆ

2.3) เงินปี เช่น เงินปีจากพระบรม วงศานุวงศ์ เงินได้ที่รับมาจากทรัพย์สิน

2.4) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ

2.5) เงินได้จากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งการ ให้เช่าแพด้วย

3) พระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 (มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482) ซึ่งได้มีบทนิยามคำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ไว้ในมาตรา 39 คือ “เงินได้พึงประเมินหมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีตามบทนี้” ซึ่งตามประมวลรัษฎากรฉบับนั้น ก็ได้จำแนกเงินได้พึงประเมินไว้เป็นหลายประเภท เช่นเดียวกับที่ใช้อยู่ในปัจจุบันนี้ ซึ่งภาษีตามประมวลรัษฎากร สมัยนั้น มี 6 ประเภท ได้แก่ ภาษีเงินได้ ภาษีการธนาคาร และการประกันภัย ภาษีโรงค้า อากรแสตมป์ อากรมหรสพ เงินช่วยบำรุงท้องที่ และเงินช่วยการประถมศึกษา

ซึ่งรัฐบาลในขณะนั้น มีนโยบายนำลัทธิชาตินิยมมาใช้เป็นเครื่องมือในการผลักดันการพัฒนาเศรษฐกิจ จึงได้เน้นให้ประชาชนเห็นความสำคัญของภาษี ด้วยการกำหนดให้เสียภาษีให้รัฐ เป็นหน้าที่ของประชาชนที่ต้องพึงปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญ และได้มีการวางแนวทาง

ในการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน (Ability to pay) พร้อมทั้งกำหนดรูปแบบภาษีและวิธีการคำนวณภาษีแบบสมัยใหม่ ได้แก่ การกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เป็นต้น

ในปี พ.ศ. 2489 ได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงประมวลรัษฎากรครั้งสำคัญ โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 8 ได้มีการแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร โดยมีการแบ่งแยกประเภทของเงินได้เพื่อเสียภาษีให้มีความแตกต่างกัน³⁴ (Differentiation of Taxation) โดยได้มีการกำหนดให้ ประเภทเงินได้ที่ได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) เสียภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าเงินได้ที่ไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) เพื่อให้เกิดความเสมอภาคตามความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) ของแต่ละบุคคล เนื่องจากหากพิจารณาเงินได้ที่มีที่มาต่างกันแล้วนั้นจะเห็นว่ามีความเหลื่อมล้ำด้านความสามารถของผู้เสียภาษีอยู่ เช่น เงินได้ประเภทที่ไม่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง เช่น เงินได้จากการลงทุนต่าง ๆ นั้น มักเป็นเงินได้จากกลุ่มคนที่มีความมั่งคั่งมากกว่า แล้วเงินได้ประเภทที่มาจากน้ำพักน้ำแรง เช่น การจ้างแรงงาน นั้นมักเป็นเงินได้จากกลุ่มคนที่มีความมั่งคั่งน้อยกว่า ทำให้ลักษณะของเงินได้เองนั้น ก็เป็นแหล่งที่สามารถพิจารณาความสามารถในการเสียภาษีได้เช่นกัน

ในปี พ.ศ. 2496 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 10 ได้แก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร โดยแก้ไขหลักการจัดเก็บจากเดิม ได้ยกเลิกภาษีโรงค้า ภาษีการซื้อข้าว ภาษีการซื้อน้ำตาล ภาษีโรงแรมและภัตตาคาร ภาษีธนาคาร เครดิตฟองซิเอร์ การออมสิน และการประกันภัย รวมถึงมีการขยายของเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้ตามมาตรา 40 (8) ให้ครอบคลุมถึงเงินได้ที่ไม่ได้จัดอยู่ในประเภทใด ๆ ต้องเสียภาษี ให้ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8)

ได้มีแก้ไขประเภทภาษีตามประมวลรัษฎากร เป็น 8 ประเภท โดยแบ่งภาษีเงินได้ ออกเป็น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีเงินได้นิติบุคคล เปลี่ยนจากภาษีโรงค้าเป็นภาษีการค้าและใช้แนวทางการจัดเก็บจากรายรับหรือจากยอดขายทุกทอด (Multiple Stages Tax) มีการยกเลิกภาษีธนาคารและการประกันภัย เงินช่วยบำรุงท้องที่ และเงินช่วยการประถมศึกษา และเพิ่มประเภทของภาษีป้าย และภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ ขึ้นมาในประมวลรัษฎากร โดยภาษีการซื้อโภคภัณฑ์ คือภาษีที่จัดเก็บจากสินค้าฟุ่มเฟือยบางประเภท ซึ่งมีลักษณะคล้ายคลึงกับ Purchase Tax ของประเทศอังกฤษ

³⁴ กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, กลยุทธ์การวางแผนภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพฯ : การเงินการธนาคาร, 2538) หน้า 24

ในปี พ.ศ. 2535 รัฐบาลได้เริ่มนำระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ มาใช้ในการจัดเก็บแทนภาษีการค้า ที่มีปัญหาการจัดเก็บที่ซ้ำซ้อนไม่เป็นธรรม และไม่สนับสนุนต่อการส่งออกของประเทศ ในขณะเดียวกันได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมการให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และปรับปรุงอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ในปัจจุบันจึงเหลือกฎหมายภาษีอากรและภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของกรมสรรพากรอยู่เพียง 5 ประเภท ดังนี้

1. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
2. ภาษีเงินได้นิติบุคคล
3. ภาษีมูลค่าเพิ่ม
4. ภาษีธุรกิจเฉพาะ
5. อากรแสตมป์

จะเห็นว่าระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศไทยนั้น แต่เดิมในสมัยที่ระบบเศรษฐกิจและการค้าขายยังไม่ซับซ้อนเท่าในปัจจุบัน จะใช้ระบบการจัดเก็บภาษีแบบเดียว คือ รวมเงินได้จากทุกประเภทเข้าด้วยกัน และคำนวณจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราเดียวกันหมด ไม่ได้มีการแบ่งแยกประเภทแต่อย่างใด คือ จัดเก็บเก็บในอัตรา 10 ชัก 1 ในสมัยกรุงสุโขทัย โดยจัดเก็บจากทั้งในรูปแบบของเงินและสิ่งของที่อาจคำนวณมูลค่าเป็นเงินได้ เช่นเดียวกันกับในปัจจุบัน

แต่ต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา เมื่อการค้าขายเจริญรุ่งเรืองมากขึ้น มีความซับซ้อน และมีแหล่งที่มาของเงินได้หลากหลายมากขึ้น ก็ได้เริ่มมีการแบ่งประเภทอากร โดย เรียกเก็บจากผลประโยชน์ที่ราษฎรทำมาหาได้ในประกอบกิจการต่าง ๆ ที่แตกต่างกันไปด้วยวิธีการที่แตกต่างกันไปตามความเหมาะสม จนในสมัยปัจจุบัน ได้มีการกำหนดหน้าที่การเสียภาษีไว้ในหมวดที่ 4 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย มาตรา 50 (9) ซึ่งกำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ ในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบันจึงได้มีการกำหนดฐานการคำนวณภาษี อัตราภาษี วิธีการคำนวณ การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และวางแนวทางในการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของประชาชน (Ability to pay) ซึ่งได้มีการแบ่งแยกประเภทของเงินได้เพื่อเสียภาษีให้มีความแตกต่างกัน

2.2.1.2 ประวัติความเป็นมาของการแบ่งแยกประเภทเงินได้พึงประเมิน ในประเทศไทย

ประมวลรัษฎากรนั้น มีขึ้นครั้งแรกโดยมีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 บัญญัติให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 (เว้นแต่ในส่วนของบทบัญญัติเกี่ยวกับอากรแสตมป์นั้น ได้ให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 มิถุนายน พ.ศ. 2482) ซึ่งในการออกประมวลรัษฎากรมาใช้ครั้งแรกนั้น ก็ได้มีการแบ่งเงินได้พึงประเมินไว้เป็นประเภทต่าง ๆ ดังเช่นในปัจจุบัน โดยได้บัญญัติไว้ในส่วนที่ 2 เรื่อง การเก็บภาษีจากบุคคลธรรมดา ในมาตรา 40 ซึ่งมีข้อความในวรรคแรกว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้” คือ เป็นเพียงการมองเงินได้ที่เป็นเงินได้พึงประเมินเท่านั้น ซึ่งได้มีการแก้ไขต่อมาในพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ว่า “เงินได้พึงประเมินนั้น คือ เงินได้ประเภทดังต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด” และยังได้กำหนดวรรคสองให้ครอบคลุมไปตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด หรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ด้วย

และในสมัยแรกเริ่มนั้น ประมวลรัษฎากรที่บังคับใช้ครั้งแรกได้มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภทเท่ากันกับในปัจจุบัน และได้มีการปรับปรุงแก้ไขต่อมาหลายครั้ง ดังต่อไปนี้

ประเภทที่ 1 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (1) คือ เงินเดือน ค่าจ้าง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าธรรมเนียม เงินค่านายหน้า เงินค่าเช่าบ้าน บ้านที่นายจ้างให้อยู่ โดยมีต้องเสียค่าเช่า หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 แก้ไขโดยมีการตัดเงินค่าธรรมเนียม และเงินค่านายหน้า ออก แล้วนำไปไว้ในเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 แทน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขข้อความส่วนท้ายในส่วนของ “ประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้แก่ลูกจ้างของตนเป็นค่าจ้างแรงงาน” แก้ไขเป็น “ประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นซึ่งนายจ้างจ่ายหรือให้ใช้ หรือให้แก่ลูกจ้างของตนเนื่องจากการจ้างแรงงาน”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 แก้ไขเป็น “เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่ โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน” เริ่มมีการพิจารณาการตีมูลค่าของประโยชน์ในการอยู่บ้านของนายจ้างเพื่อให้ความเป็นรูปธรรมมากขึ้น รวมถึงการนำประโยชน์ด้านภาษี และด้านการเงินอื่น ๆ ที่ได้จากนายจ้างเข้ามาเป็นเงินได้ประเภทนี้เพิ่มอีกด้วย

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 ซึ่งได้แก้ไข โดยตัดข้อความส่วน “เงินที่นายจ้างออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น” เพื่อนำไปบัญญัติไว้ในมาตรา 39 แทน โดยการแก้ไขครั้งนี้เป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับมาจนปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน”

ประเภทที่ 2 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (2) คือ เบี้ยประชุม บำเหน็จ
กรรมการ เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานที่ทำ

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 แก้ไขโดยมีการแก้ไขคำว่า “เบี้ยประชุม” ให้ชัดเจนและเจาะจงมากขึ้นเป็น “เบี้ยประชุมกรรมการ” และเพิ่มเติม โบนัสกรรมการ ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า และแก้ไขถ้อยคำ “เงินหรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานที่ทำ” ให้ชัดเจนขึ้นเป็น “หรือเงินที่ได้เนื่องจากหน้าที่ตำแหน่งงานอย่างอื่นที่ทำนอกจากที่ระบุไว้ในอนุมาตราอื่น หรือประโยชน์อย่างอื่นซึ่งได้รับเพิ่มขึ้น”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขข้อความดังนี้ “ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุน ในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน หรือประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นที่ได้ หรือได้ใช้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

นอกจากจะมีการเพิ่มค่าส่วนลด และเงินอุดหนุน แล้วนั้น สังเกตได้ว่าการแก้ไขส่วนของ เบี้ยประชุมกรรมการ บำเหน็จกรรมการ โบนัสกรรมการ โดยตัดคำว่ากรรมการออกเหลือเพียง เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส และมีการเพิ่มเรื่องของการรับทำงานให้เข้ามาเป็นครั้งแรก

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2508 แก้ไขบทบัญญัติโดยจัดรูปแบบข้อความเป็น “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้ เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 แก้ไขบทบัญญัติโดยตัด “เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ออกให้เป็นค่าภาษีเงินได้หรือภาษีอากรอื่น” ออกไปไว้ในมาตรา 39 กลายเป็นแบบที่ใช้ในปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จโบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว”

ประเภทที่ 3 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) คือ เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์
เงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล และเงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่งหรือส่วนแฉกของผลกำไรหรือดอกเบียจากเงินทุนหรือทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขเป็น “ค่าแห่งกิตติคุณ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งการโอนสิทธิ เงินปีหรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

มีการเพิ่มเงินได้ประเภทค่าแห่งสิทธิ์เข้ามาเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 และได้ตัดเงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ และเงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่งหรือส่วนแจกของผลกำไรหรือดอกเบียจากเงินทุนหรือทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน ออกจากการเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 แก้ไขโดยเปลี่ยนจาก “ค่าแห่งการโอนสิทธิ” เป็น “หรือสิทธิอย่างอื่น” ที่จะครอบคลุมถึงสิทธิอื่น ๆ ด้วย ไม่เพียงแต่ค่าแห่งการโอนสิทธิเท่านั้น และการแก้ไขครั้งนี้ก็เป็นกรแก้ไขที่ใช้บังคับมาจนปัจจุบัน ดังนี้

“ค่าแห่งก๊วตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงินได้ มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรมนิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

ประเภทที่ 4 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (4) คือ ดอกเบียจากพันธบัตร จากเงินกู้ยืม หรือจากเงินฝาก หรือเงินที่ได้รับตามประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 65

ซึ่งมาตรา 65 นั้น บัญญัติอยู่ในส่วนที่ 3 ของประมวลซึ่งเป็นส่วนของการเก็บภาษีจากบริษัทและหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยบัญญัติเกี่ยวกับเงินได้ที่ต้องเสียภาษี 3 กลุ่ม ดังนี้

“(1) ดอกเบียหุ้นกู้ ดอกเบียพันธบัตร หรือดอกเบียเงินกู้ ที่จ่าย

(2) เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่จ่าย เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น รวมทั้งเงินลดทุนซึ่งจ่ายหรือเงินเพิ่มทุนซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือเงินรายได้ที่กั้นไว้ของบริษัท หรือหุ้นส่วนนิติบุคคล

(3) ผลประโยชน์ที่ได้จากการยุบบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลไปควบเข้ากับบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น หรือการรับช่วงกัน หรือการเลิก ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ได้แก้ไข มาตรา 40 (4) และนำกลุ่มเงินได้ที่ต้องเสียภาษีเดิมตามมาตรา 65 มาปรับปรุงเพิ่มเติม และบัญญัติในมาตรา 40 (4) ส่วนของประเภทเงินได้พึงประเมินเลย และกลายเป็น 6 กลุ่มย่อย โดยอิงมาจากมาตรา 65 ที่ได้มีการจัดสรรแบ่งประเภทใหม่ ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จำน่า จำนอง หรือจากเงินฝาก (แต่มีให้ใช้บังคับแก่ดอกเบี้ยจากพันธบัตรของรัฐบาลไทย จากเงินฝากธนาคารออมสิน และจากเงินฝากธนาคารเฉพาะส่วนที่ไม่เกินอัตราดอกเบี้ยของธนาคารออมสิน)

(ข) เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้กันไว้

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือการรับช่วงกัน หรือการเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ได้แก้ไขทั้งอนุมาตราใหม่ แต่มีการเปลี่ยนแปลงที่เป็นสาระสำคัญ ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยจากพันธบัตร หุ้นกู้ เงินกู้ยืม จำน่า จำนอง หรือเงินฝาก

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์ใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กั้กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กั้กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากันหรือรับช่วงกัน หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

มีการเพิ่ม “หรือประโยชน์ใด” ในส่วนของเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และมีการกำหนดเงินได้ใหม่เพิ่มเข้ามา คือ “(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้นหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 แก้ไขเพิ่มเติมใน (ก) ตัดเงินได้จากการ “จํานำ จํานอง หรือเงินฝาก” ออก แล้วเพิ่มเงินได้จาก “ตัวเงิน” เข้ามา สำหรับ (ข) มีการเพิ่มเงินได้จากเงินปันผลที่ได้จาก “กองทุนรวม” ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร หุ้นกู้ ตัวเงิน เงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตามหรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจําหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจําหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือกองทุนรวม

- ประกาศคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 แก้ไขให้เป็นเงินได้ในรูปแบบของดอกเบี้ยทั้งหมด ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจําหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจําหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 24) พ.ศ. 2522 แก้ไขโดยเพิ่มประเด็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายเข้ามา ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจําหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ซึ่งบริษัทเงินทุนเป็นผู้ออกและจําหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือกองทุนรวม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523 กำหนดเพิ่มวรรคสองและวรรคสามของ (ข) ดังนี้

“เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดา ผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วยโดยอนุโลม”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ. 2525 แก้ไขวรรคหนึ่งของ (ข) โดยเพิ่มเงินได้จากสถาบันการเงิน ดังนี้

“(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 14) พ.ศ. 2529 แก้ไขเพิ่มเติมเงินได้ (ข) โดยเพิ่ม “หุ้นกู้” และ “พันธบัตร” เข้ามา ดังนี้

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือโอนการเป็นหุ้นส่วน ทั้งนี้ เฉพาะที่ตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 29) พ.ศ. 2534 ใน (ก) มีการเปลี่ยนจาก “บริษัทเงินทุน” เป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น” และมีการเพิ่มเติมข้อความทั้ง (ก) และ (ข) ดังนี้

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิ ในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคา ต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกัน หรือไม่ก็ตาม

(ข) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 19) พ.ศ. 2561
เพิ่มเงินได้ใหม่เข้ามา สองอนุมาตรา คือ (ซ) และ (ฌ) ดังนี้

(ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้ จากการถือหรือครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ฌ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการโอนคริปโทเคอร์เรนซีหรือโทเคนดิจิทัล
ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 52) พ.ศ. 2562
แก้ไขเพิ่มเติมครั้งล่าสุดและใช้ในปัจจุบัน โดย (ข) ได้ตัดเรื่อง “กองทุนรวมออก” และ (ซ) มีการ
เพิ่มเติมเรื่อง “การโอนหน่วยลงทุน” ดังนี้

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้น สำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่ง ของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะ ส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

(ซ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน โอนหน่วยลงทุน หรือโอน หุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก รวมทั้งเงินได้จากการขายคืนหน่วยลงทุนให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่เป็นกองทุนรวม ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตราความเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ประเภทที่ 5 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (5) คือ เงินได้เนื่องในการให้เช่าทรัพย์สิน รวมทั้งประโยชน์อย่างอื่นที่ให้แก่แทนเงินเนื่องในการให้เช่านั้น

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขโดยมีการจัดรูปแบบของการบัญญัติใหม่ เป็นอนุมาตราย่อย และเพิ่มเรื่อง “การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน” และ “การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน” เข้าไปด้วย ดังนี้

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่า เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มีการเพิ่มเติมเนื้อหาขึ้นหนึ่งวรรค เกี่ยวกับเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (ก) และบังคับใช้จนถึงปัจจุบัน ดังนี้

“(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่า จำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น”

ประเภทที่ 6 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (6) คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชีหรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขโดยเพิ่มวิชาชีพอิสระศิลปกรรมเข้าไป และใช้บังคับจนถึงปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่นซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้”

ประเภทที่ 7 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (7) คือ เงินได้จากการรับเหมา ทำการโยธา เช่น การรับเหมาทำทาง ขลประทาน ประปา ปลุกสร้างโรงเรือน และการก่อสร้าง อย่างอื่น ๆ

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 โดยแก้ไขข้อความใหม่โดยตัดเรื่อง “การรับเหมาทำการโยธา” รวมถึงประเภทของการรับเหมาเดิม ออก และเพิ่มเติมในประเด็นรายละเอียดของการทำงานรับเหมา ว่าต้องมีการ “ลงทุนด้วยการจัดหา สัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ” จึงจะเป็นการรับเหมาตามประเภทนี้ และบังคับใช้จนถึง ปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วน สำคัญนอกจากเครื่องมือ”

ประเภทที่ 8 บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (8) คือ เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ เช่น การเกษตร การพาณิชย์ การขนส่ง การตัดถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ และการอุตสาหกรรม อื่น ๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

เงินได้ประเภทที่ระบุไว้ข้างต้น ถ้าได้จากภายนอกสยามจะเป็นเงินได้ พึงประเมินนำเข้ามาในสยาม

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 ได้ กำหนดยกเลิกวรรคท้ายออกไป

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไข โดยตัด “เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ” และตัด “การหัตถกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ” ออกแล้วเปลี่ยนเป็น “การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว” แทนทำให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น และได้แก้ไข “การอุตสาหกรรมอื่น ๆ ตามที่จะให้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” เหลือเพียง “การอุตสาหกรรม” และได้มีการบัญญัติใช้คำว่า “การธุรกิจ” ขึ้นบังคับใช้จนถึงปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว”

2.2.1.3 การหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ

ในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายนั้นจำเป็นต้องศึกษาควบคู่กันไปด้วย เพราะเนื่องจากระเบียบของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้น มีความเชื่อมโยงกันกับการหักค่าใช้จ่าย เนื่องจากรูปแบบของการจัดเก็บภาษีแบบแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้น เหตุผลของการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็นประเภทต่าง ๆ แยกออกจากกัน เพราะต้องการใช้กลไกนี้ในการกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดเก็บภาษีจากเงินได้แต่ละประเภทแตกต่างกัน ในกรณีนี้หลักเกณฑ์หนึ่งที่สำคัญก็คือการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ต่างกัันนั่นเอง

การหักค่าใช้จ่ายนั้น เป็นขั้นตอนหนึ่งของการคำนวณภาษี ซึ่งเป็นส่วนสำคัญของการคำนวณหาเงินได้สุทธิ ที่ต้องใช้เป็นฐานในการคำนวณภาษี เพราะการหักค่าใช้จ่ายมากขึ้นหรือน้อยลงนั้น ก็ทำให้เงินได้สุทธิมีจำนวนที่เปลี่ยนแปลงไป และอาจทำให้ภาระภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไปได้ เช่น ในกรณีของผู้เสียภาษีที่เดิมมีเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีตามอัตราหนึ่ง แต่หากมีการเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย ทำให้เงินได้สุทธิเปลี่ยนแปลงไปและต้องเสียภาษีตามอัตราอื่นแทน ซึ่งแต่ละบุคคลก็อาจนำกลไกการหักค่าใช้จ่ายนี้มาใช้ประโยชน์ในการวางแผนทางการเงินการดำเนินกิจกรรมทางการเงินของตนเอง เช่น การเลือกลงทุนหรือประกอบอาชีพโดยตัดสินใจเลือกจากเหตุผลทางภาษี อาจมองได้ว่าการวางแผนการดำเนินกิจกรรมโดยใช้เหตุผลทางภาษีนั่น เป็นหนึ่งในเหตุผลของการบิดเบือนการตัดสินใจลงทุนได้ ซึ่งการเลือกหาเงินได้แต่ละประเภทยังก็มีข้อแตกต่างสำคัญคือเรื่องของหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่เป็นประโยชน์ที่ต่างกัน โดยในประมวลรัษฎากรก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ต่างกัน คือ มีการให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย การให้หักค่าใช้จ่ายตามจริง และไม่ให้หักค่าใช้จ่ายเลยในเงินได้บางประเภท ทำให้ผู้มีเงินได้บางกลุ่มใช้เรื่องของประเภทเงินได้พึงประเมินตีความไปตามที่ตนเองต้องการจะเข้าใจ เพื่อให้มุ่งไปสู่ผลลัพธ์ของการใช้ประโยชน์ของการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทย่อย ๆ

การให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย คือ การที่กฎหมายกำหนดพิสัยของค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรที่ใช้เป็นต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้ประเภทนั้น ๆ โดยจะกำหนดเป็นอัตราร้อยละของเงินได้ไว้ และกำหนดเพดานการหักเฉพาะเอาไว้ด้วย เช่น กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาในอัตราร้อยละ 50 ของรายได้แต่สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท เช่นนี้ แม้มีการคำนวณค่าใช้จ่ายได้มากเท่าใดก็จะถูกจำกัดให้นำไปหักเป็นค่าใช้จ่ายได้เพียง 100,000 บาทเท่านั้น

การให้หักค่าใช้จ่ายตามจริง คือ การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจำนวนจริงที่ได้มีการใช้จ่ายไป ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมบัญชีรายรับรายจ่ายและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่สามารถใช้ในการตรวจสอบและยืนยันรายการที่นำมาคำนวณเป็นค่าใช้จ่ายได้อย่างครบถ้วน และต้องเก็บหลักฐานไว้เพื่อสำรองใช้กรณีมีการตรวจสอบภาษีย้อนหลังด้วย กรณีนี้จะได้มีการกำหนดเพดานไว้ ดังนั้น หากเป็นผู้มีเงินได้ที่หักค่าใช้จ่ายสูงก็สามารถหักค่าใช้จ่ายตามจริงได้เลย แต่ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่มีเอกสารหลักฐานเท่านั้น

ในประมวลรัษฎากรฉบับแรกนั้น ได้มีการบัญญัติให้เงินได้พึงประเมินที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มีเพียง 4 ประเภทเท่านั้น คือ ประเภทที่ 5 ถึง 8 ในมาตรา 43 ถึงมาตรา 56 ส่วนเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ถึง 4 นั้น ไม่ได้ระบุให้สามารถหักค่าใช้จ่ายไว้ และได้มีการแก้ไขปรับปรุงเรื่อยมา ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ 2 (มาตรา 42 ทวิ)

เดิมที่ประมวลรัษฎากรไม่มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ เพิ่งเริ่มให้มีการหักค่าใช้จ่ายได้ครั้งแรก โดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 กำหนดเพิ่ม มาตรา 42 ทวิ ให้หักค่าใช้จ่ายได้สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เฉพาะที่จ่ายเป็นรายวันรายสัปดาห์ รายเดือน หรือถ้าได้จ่ายครั้งเดียวในปีหนึ่ง ก็ต้องเป็นกรณีการจ่ายเมื่อได้ออกจากการงานแล้ว โดยเด็ดขาด กรณีดังกล่าวนี้ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการอาชีพร้อยละ 20” ซึ่งได้มีการแก้ไขต่อมา ดังนี้

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 แก้ไขเพิ่มเติมและเริ่มมีการกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่าย ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เฉพาะที่ได้กำหนดจำนวนซึ่งจะต้องจ่าย และระยะเวลาการจ่ายไว้แน่นอนและเป็นการประจำ หรือที่จ่ายในเมื่อได้ออกจากการงานแล้ว โดยเด็ดขาด ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในการอาชีพร้อยละ 20 แต่ต้องไม่เกิน 10,000 บาท”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขเพิ่มเติม โดยเป็นครั้งแรกที่กำหนดยอมให้นำค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 มาหักได้ ซึ่งให้นำมาคิดรวมกัน ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 20,000 บาท”

- ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 206 ข้อ 4 กำหนดให้เพิ่มวรรคสองของมาตรา 42 ทวิ อันเป็นเรื่องของการหักค่าใช้จ่าย กรณีสามีภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ดังนี้ “ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้อยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 22) พ.ศ. 2518 แก้ไขเพิ่มเติมโดยมีการกำหนดวรรคสาม วรรคสี่ วรรคห้า เพิ่มขึ้น ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) เว้นแต่ที่กำหนดในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 20,000 บาท

ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้อยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง

ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) เป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงาน ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือ กองทุนบำเหน็จบำนาญหรือไม่ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเท่ากับ 2,000 บาท คูณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้พึงประเมิน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ 50 ของเงินที่เหลือนั้น

จำนวนปีที่ทำงานตามวรรคสาม ในกรณีเงินบำเหน็จหรือเงินอื่นในลักษณะเดียวกัน ที่ทางราชการจ่ายให้ถือจำนวนปีที่ใช้เป็นเกณฑ์คำนวณเงินบำเหน็จหรือเงินอื่นในลักษณะเดียวกันนั้นตามกฎหมาย ระเบียบหรือข้อบังคับของทางราชการ

ในการคำนวณจำนวนปีที่ทำงาน นอกจากกรณีตามวรรคสี่ เศษของปี ถ้าถึงหนึ่งร้อยแปดสิบสามวันให้ถือเป็นหนึ่งปี ถ้าไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบสามวันให้ปัดทิ้ง”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521 กำหนดร้อยละของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาให้เพิ่มขึ้นจากเดิม “ร้อยละ 20” เป็น “ร้อยละ 30” ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) เว้นแต่ที่กำหนด
ในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 20,000 บาท

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 6) พ.ศ. 2523
กำหนดเพดานของการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาให้เพิ่มขึ้นจากเดิม “รวมกันต้องไม่เกิน 20,000 บาท”
เป็น “รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาท” ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) เว้นแต่ที่ได้กำหนดไว้
ในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาท

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524
ได้แก้ไขวรรคสามของมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเพิ่มขึ้นจากเดิม
“2,000 บาท” เป็น “4,000 บาท” กำหนดเรื่องเงินบำเหน็จเป็นการเฉพาะขึ้น ดังนี้

“ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) เป็นเงินซึ่งนายจ้าง
จ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงานตามระเบียบที่อธิบดี
กำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ
หรือไม่ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเท่ากับ 4,000 บาท คูณด้วยจำนวนปีที่ทำงานแต่ไม่เกินเงินได้
พึงประเมิน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายอีกร้อยละ 50 ของเงินที่เหลือนั้น แต่ถ้าเงินได้พึงประเมิน
ดังกล่าวจ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จจำนวนหนึ่งและเงินบำนาญอีกจำนวนหนึ่งให้ถือว่าเฉพาะ
เงินที่จ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จเป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน
และให้ลดค่าใช้จ่ายจำนวน 4,000 บาท ลงเหลือ 2,000 บาท”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2526
แก้ไขวรรคสามอีกครั้ง โดยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเพิ่มขึ้นจากเดิม “4,000 บาท” เป็น “5,000 บาท”
และแก้ไขการหักค่าใช้จ่ายเรื่องเงินบำเหน็จ ดังนี้

“ในกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) เป็นเงินซึ่งนายจ้าง
จ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน โดยคำนวณจ่ายจากระยะเวลาที่ทำงานตามระเบียบที่อธิบดี
กำหนด ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินที่จ่ายนั้นจะจ่ายจากเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือกองทุนบำเหน็จบำนาญ
หรือไม่ ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเท่ากับ 5,000 บาท คูณด้วยจำนวนปีที่ทำงาน แต่ไม่เกินเงินได้
พึงประเมิน เหลือเท่าใดให้หักค่าใช้จ่ายอีกร้อยละ 50 ของเงินที่เหลือนั้น แต่ถ้าเงินได้พึงประเมิน
ดังกล่าวจ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จจำนวนหนึ่งและเงินบำนาญอีกจำนวนหนึ่งให้ถือว่าเฉพาะ
เงินที่จ่ายในลักษณะเงินบำเหน็จเป็นเงินซึ่งนายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงาน และให้ลด
ค่าใช้จ่ายจำนวน 5,000 บาท ลงเหลือ 2,500 บาท”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 13) พ.ศ. 2527 แก้ไขวรรคหนึ่ง ในส่วนของเพดานการให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จากเดิม “รวมกันต้องไม่เกิน 30,000 บาท” เป็น “รวมกันต้องไม่เกิน 40,000 บาท” ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) เว้นแต่ที่กำหนด ในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 40,000 บาท”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 15) พ.ศ. 2532 แก้ไขวรรคหนึ่ง ในส่วนของเพดานการให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จากเดิม “รวมกันต้องไม่เกิน 40,000 บาท” เป็น “รวมกันต้องไม่เกิน 50,000 บาท” ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) เว้นแต่ที่กำหนด ในวรรคสาม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 50,000 บาท”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 แก้ไขวรรคหนึ่ง ในส่วนของเพดานการให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จากเดิม “รวมกันต้องไม่เกิน 50,000 บาท” เป็น “รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท” ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามี ภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 แก้ไขแก้ไขวรรคหนึ่ง ในส่วนของอัตราและเพดานการให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา จากเดิม “ร้อยละ 40” และ “รวมกันต้องไม่เกิน 40,000 บาท” เป็น “ร้อยละ 50” และ “รวมกันต้องไม่เกิน 50,000 บาท” เป็นแบบที่ใช้ในปัจจุบัน ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย เป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000 บาท”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 (มาตรา 42 ตร.)

มีการกำหนดขึ้นครั้งแรก โดย ประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 10 ลงวันที่ 7 พฤศจิกายน พ.ศ. 2520 ใน ข้อ 7 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 42 ตร. โดยกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะในกรณีที่เป็นเงินได้จากค่าแห่งลิขสิทธิ์ ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 20 แต่ต้องไม่เกิน 20,000 บาท

ในกรณีสามภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

- พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 ได้กำหนดยกเลิกวรรคสองในเรื่องของสามภริยาออก และเพิ่มร้อยละของอัตราเหมาจ่าย จากเดิมให้หักค่าใช้จ่ายได้ “ร้อยละ 20” เป็น “ร้อยละ 40” และขยายเพดานจากเดิมให้หักค่าใช้จ่ายได้ “ไม่เกิน 20,000 บาท” เป็น “ไม่เกิน 60,000 บาท” ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งลิขสิทธิ์ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่ต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 44) พ.ศ. 2560 เพิ่มเติมให้เงินได้จาก “ค่าแห่งกวีตวิสต์” และ “ค่าสิทธิอย่างอื่น” สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (3) เฉพาะที่เป็นค่าแห่งกวีตวิสต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ไม่มีการกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่าย ตั้งแต่แรกเริ่มใช้ประมวลรัษฎากรมาจนถึงปัจจุบัน

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 (มาตรา 43) มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ได้ตั้งแต่แรกเริ่มใช้ประมวลรัษฎากร ดังนี้

“(1) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20 สำหรับชดเชยค่าเช่าที่ดิน เบี้ยประกันภัย ค่าซ่อมแซม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ และยังยอมให้หักดอกเบี้ยจำนวนสำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริงได้อีกด้วย

(2) ถ้าเป็นที่ดินใช้ในการเกษตรกรรม ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 10 สำหรับชดเชยค่าบำรุงที่ดินและค่าเช่าที่ดิน และยังยอมให้หักดอกเบี้ยจำนวนสำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริงได้อีกด้วย

(3) ถ้าเป็นที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรกรรม ยอมให้หักดอกเบี้ยจำนวน สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริง

(4) ถ้าเป็นทรัพย์สินที่อาจจำนองได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากที่กล่าวมาแล้วใน (1) (2) และ (3) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 10 สำหรับชดเชยเบี้ยประกันภัย ค่าซ่อมแซม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ และยังคงยอมให้หักดอกเบี้ยจำนอง สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริงได้อีกด้วย

(5) ถ้าเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวมาแล้วใน (1) (2) (3) และ (4) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 5 สำหรับชดเชยค่าซ่อมแซมและค่าใช้จ่ายอื่น ๆ”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2489 แก้ไขอนุมาตรา (1) และ (2) โดยจตุรรูปแบบใหม่และเพิ่มเติม ดังนี้

“(1) ถ้าเป็นบ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นหรือแพ ยอมให้หัก

(ก) ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 20 สำหรับชดเชยค่าเช่าที่ดิน เบี้ยประกันภัย ค่าซ่อมแซม และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ

(ข) ค่าภาษีโรงเรือนและที่ดิน หรือภาษีเรือ โรงร้าน ตึก แพ ตามอัตราที่ระบุไว้ในกฎหมายนั้น ๆ ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และ

(ค) ดอกเบี้ยจำนองสำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริง

(2) ถ้าเป็นที่ดินใช้ในการเกษตรกรรม ยอมให้หัก

(ก) ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ร้อยละ 10 สำหรับชดเชยค่าบำรุงที่ดินและค่าเช่าที่ดิน

(ข) เงินช่วยบำรุงท้องที่ตามที่ได้ชำระไปในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว และ

(ค) ดอกเบี้ยจำนองสำหรับทรัพย์สินนั้นเท่าที่จ่ายจริง”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขให้กลายเป็นยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จ่ายจริงในการประกอบกิจการ ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 แก้ไขดังนี้ โดยนำรายละเอียดของการหักค่าใช้จ่ายไปไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) แทน

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (5) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 (มาตรา 44) มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตั้งแต่แรกเริ่มใช้ประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 25 สำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการของวิชาชีพอิสระ”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 นำรายละเอียดของการหักค่าใช้จ่ายไปไว้ในพระราชกฤษฎีกาแทน ดังนี้

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการของวิชาชีพอิสระนั้น ๆ ตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขจากการให้หัก “ค่าใช้จ่ายในกิจการของวิชาชีพอิสระนั้น ๆ” เป็น “ตามความจำเป็นของกิจการ” แทน ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุนหรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 แก้ไขดังนี้ โดยนำรายละเอียดของการหักค่าใช้จ่ายไปไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) แทน

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 7 (มาตรา 45) มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตั้งแต่แรกเริ่มใช้ประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 90 สำหรับชดเชยค่าวัสดุสิ่งของ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายที่จำเป็นแก่กิจการรับเหมาทำการโยธา”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขจากการให้หักค่าใช้จ่าย “สำหรับชดเชยค่าวัสดุสิ่งของ ค่าแรงงาน และค่าใช้จ่ายที่จำเป็นแก่กิจการรับเหมาทำการโยธา” เป็น “ตามความจำเป็นของกิจการ” แทน ดังนี้

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (7) ยอมให้หักค่าใช้จ่าย เท่าที่จ่ายไปทั้งหมดตามความจำเป็นของกิจการ และค่าใช้จ่ายนั้นจะต้องไม่เป็นการจ่ายลงทุน หรือส่วนตัว ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติมาตรา 65 ตรี มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 12) พ.ศ. 2497 แก้ไขดังนี้ โดยนำรายละเอียดของการหักค่าใช้จ่ายไปไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) แทน

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (7) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 (มาตรา 46) มีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ได้ตั้งแต่แรกเริ่มใช้ประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ยอมให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดไว้ให้หักได้ สำหรับการอาชีพหรือสาขาของการอาชีพใด เพื่อให้เหมาะสมตามสภาพแห่งท้องที่ ทั้งนี้ ให้เป็นการ เหม่าไม่ต่ำกว่าร้อยละ 75 แห่งเงินได้พึงประเมินตามที่จะได้กำหนดไว้ในพระราชกฤษฎีกานั้น”

- พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขดังนี้ โดยนำรายละเอียดของการหักค่าใช้จ่ายไปไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) แทน

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (8) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จะได้กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

2.2.2 ประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ได้มีการแบ่งเงินได้พึงประเมิน ออกเป็น 8 ประเภท ตามลักษณะต่าง ๆ ดังนี้

1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (1) ว่า “เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่า บ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่าย ชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจาก

การจ้างแรงงาน” ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท (หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน แต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท)

ซึ่งเงินได้ประเภทนี้ เคยถูกแก้ไขโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2489³⁵ โดยตัดข้อความที่บัญญัติเกี่ยวกับ เงินค่าธรรมเนียม และเงินค่านายหน้า ออกไป และนำไปบัญญัติไว้ในมาตรา 40 (2) แทน เพื่อให้มาตรา 40 (1) เป็นเงินได้ประเภทที่เกิดจากการจ้างแรงงานอย่างแท้จริง

2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (2) ว่า “เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว” ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท (หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน แต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท)

อันเป็นเงินได้ที่ได้จากหน้า ตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับทำงานให้ คือ เงินที่ได้มาเนื่องจากการมีการทำงานเสร็จสิ้นตามที่ได้รับมอบหมาย และได้รับประโยชน์เป็นการตอบแทน ซึ่งแตกต่างเงินได้ประเภทที่ 1 ที่เป็นเรื่องของการจ้างแรงงาน

3) เงินได้จากค่าแห่งสิทธิ์ต่าง ๆ บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (3) ว่า “ค่าแห่งกิติสิทธิ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล” ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท หรือตามจริง

ซึ่งเดิมที่มาตรานี้เคยมีการบัญญัติข้อความในประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 ไว้ว่า “เงินปีพระบรมวงศานุวงศ์ เงินได้อันมีลักษณะเป็นเงินได้รายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล และเงินที่ได้รับเป็นส่วนแบ่งหรือส่วนแจกของผลกำไร หรือดอกเบียจากเงินทุนของทรัพย์สินอันเป็นทรัพย์สิน” และได้ยกเลิกไปโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496³⁶

³⁵ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2489 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 83 หน้า 744

³⁶ ราชกิจจานุเบกษา พ.ศ. 2496 ฉบับพิเศษ ตอนที่ 12 หน้า 1

4) เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (4) โดยมีการแบ่งประเภทย่อยได้เป็น 7 กรณี ดังนี้ ซึ่งกฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่าย

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะ มี หลักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอน กับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายไทยให้จัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะสำหรับให้กู้ยืมเงิน ฯลฯ

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่กัไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือรับช่วงกันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันหรือรับช่วงกันหรือ เลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ทั้งนี้ เงินได้ประเภทที่ 4 หลายกรณี กฎหมายได้ให้สิทธิผู้เสียภาษีในการเลือกที่จะเสียภาษีโดยวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่าย แทนการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้อื่นตามหลักทั่วไป ซึ่งจะทำให้ผู้มีเงินได้สามารถประหยัดภาษีได้ หากอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีตามบัญชีอัตราภาษี ในอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษี หัก ณ ที่จ่าย

5) เงินได้เนื่องจากทรัพย์สิน บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (5) ว่า “เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไป ไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น” ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรืออัตราเหมา โดยกำหนดให้หักได้ดังนี้

- บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง แพง 30%
- ที่ดินที่ใช้ในการเกษตร 20%
- ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตร 15%
- ยานพาหนะ 30%
- ทรัพย์สินอื่น 10%

6) เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (6) ว่า “เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้” ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรืออัตราเหมา โดยกำหนดให้หักได้ดังนี้

- วิชาชีพการประกอบโรคศิลปะ 60%
- วิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม 30%

7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (7) ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง หรืออัตราเหมา 60%

8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรืออัตราเหมา 40% และ 60%

รวมถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของ ปีภาษีเดียวกัน กับเงินได้ที่ออกแทนให้ นั้น บัญญัติไว้ในมาตรา 40 (8)

2.3 แนวคิดการบริหารจัดเก็บภาษี

2.3.1 หลักภาษีอากรที่ดี

จากแนวคิดการจัดเก็บภาษี ตามหลักการบริหารจัดการภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิธ (Adam Smith) ที่ได้กล่าวถึงในหนังสือ An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations ³⁷ อันเป็นหลักการทั่วไปทางภาษีอากร ที่มีความสำคัญทางเศรษฐศาสตร์ เพื่อเป็นหลักให้สามารถบริหารจัดการเก็บภาษีได้อย่างเหมาะสม มี 4 ประการ ดังนี้

1) หลักความยุติธรรม (Equity)

หลักความยุติธรรม คือ พลเมืองของรัฐ หรือบุคคลผู้ที่อาศัยอยู่ในประเทศ ควรต้องจ่ายเงินเพื่อช่วยเหลือรัฐบาลในการบริหารและปกครองประเทศ ตามส่วนของความสามารถในการหารายได้ของตน หรือตามส่วนของทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้มาเนื่องจากการใช้ทรัพยากร หรือการได้รับความคุ้มครองของรัฐ³⁸ จึงเรียกได้ว่าเป็นแนวคิดการจับเก็บโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (the Ability to Pay) หรือคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับ (the Benefit Principle) และจัดเก็บอย่างยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

ซึ่งการคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (the Ability to Pay) นั้น เช่น ความสามารถในการหารายได้ ที่ผู้มีรายได้สูงจะมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำ

³⁷ ปวย อึ้งภากร, คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร: ประมวลมิตร, 2498), หน้า 232-246.

³⁸ ปรีดา นาคนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, หน้า 28.

ส่วนการคำนึงถึงผลประโยชน์ที่ได้รับ (the Benefit Principle) นั้น เช่น การได้รับประโยชน์จากการบริโภคสินค้าและบริการของรัฐ เป็นการคำนึงถึงความสามารถในการบริโภคโดยไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการหารายได้มาประกอบด้วย คือ หากบริโภคเท่ากันก็ต้องเสียภาษีเท่ากัน แม้ว่าจะมีรายได้ต่างกัน และหากไม่ได้บริโภคเลยก็ไม่ต้องเสียภาษี³⁹ ซึ่งอาจส่งผลให้ผู้มีเงินได้ต่ำกว่ามีภาระภาษีสูงกว่าผู้ที่มีเงินได้สูง

2) หลักความแน่นอน (Certainty)

หลักความแน่นอน คือ การชำระภาษีต้องมีความแน่นอน ทั้งหลักเกณฑ์ วิธีการ จำนวน ระยะเวลา และสถานที่ในการชำระภาษี ต้องมีความชัดเจนแน่นอน และบังคับใช้เป็นการทั่วไป ส่งผลทางกฎหมายเหมือนกันในข้อเท็จจริงเดียวกัน อีกทั้งบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนดต้องชัดเจน แน่นนอน และสามารถเข้าใจง่ายสำหรับประชาชนและผู้อ่านกฎหมายทุกคน ไม่ก่อให้เกิดปัญหาด้านการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย ให้มีความหมายและมีผลของกฎหมายแตกต่างกัน เพื่อให้กระบวนการยุติข้อพิพาท เป็นไปด้วยความถูกต้องเป็นธรรม⁴⁰

3) หลักความสะดวก (Convenience)

หลักความสะดวก คือ วิธีการจัดเก็บภาษี ต้องก่อให้เกิดความสะดวก ทั้งทางฝ่ายภาครัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และทางฝ่ายภาคประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น การกำหนดเวลาเสียภาษีเป็นการเหมาะสมชำระภาษี ปีละหนึ่งครั้งแทนการชำระทุกเดือนหรือแยกชำระทุกครั้งเมื่อมีรายได้ และให้สามารถผ่อนชำระค่าภาษีได้ รวมถึงช่องทางการเสียภาษีควรจะมีการให้บริการชำระเงินในหลายรูปแบบและออกแบบให้ง่ายแก่การเข้าถึงบริการ เช่น ชำระทางไปรษณีย์ธนาณัติ ทางธนาคารพาณิชย์ ทางบริการออนไลน์ เป็นต้น⁴¹

4) หลักความประหยัด (Economy)

หลักความประหยัด คือ การจัดเก็บภาษีควรก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด ภายใต้ต้นทุนในการบริหารจัดการและภาระค่าใช้จ่ายที่น้อยที่สุด ทั้งทางฝ่ายภาครัฐผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษี และทางฝ่ายภาคประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี⁴² จึงควรมีการวางหลักเกณฑ์ และวิธีการขั้นตอนการตรวจสอบ และการจัดเก็บภาษี ที่ไม่ก่อให้เกิดความสับสน ยุ่งยาก และเป็นภาระสิ้นเปลือง

³⁹ ศุภลักษณ์ พินิจวุฒิตล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 62

⁴⁰ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 7-8.

⁴¹ โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6, หน้า 8

⁴² ปรีดา นาคเนาวทิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7, หน้า 31-33.

ทรัพยากร อันเป็นการเสียค่าใช้จ่ายที่ไม่คุ้มค่ากับจำนวนภาษี เช่น การใช้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานจำนวนมากเกินความจำเป็นหรือไม่สอดคล้องกับเงินภาษีที่เก็บได้ และทำให้ขาดความคุ้มค่าในการบริหารจัดการเก็บภาษี เป็นต้น

2.3.2 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรนั้น เป็นการออกกฎหมายโดยผ่านการพิจารณาจากรัฐสภา ซึ่งมีผู้แทนของประชาชนเป็นตัวแทนในการลงคะแนนเสียงให้ความเห็นชอบ ในการยอมรับที่จะถูกบังคับภายใต้ข้อตกลงและหลักเกณฑ์การเสียภาษีร่วมกันในประเทศ⁴³ ซึ่งในการปกครองระบอบประชาธิปไตยนั้น มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจปกครองออกเป็น 3 ส่วน เพื่อถ่วงดุลอำนาจกันตามหลักนิติรัฐเพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ อันเป็นการป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจ คือ อำนาจนิติบัญญัติใช้โดยรัฐสภาในการออกกฎหมาย อำนาจบริหารใช้โดยรัฐบาลในการบริหารประเทศ และอำนาจตุลาการใช้โดยศาลเพื่อระงับข้อพิพาท ซึ่งทั้ง 3 ส่วนจะต้องดำเนินการตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย

ซึ่งการที่ผู้แทนของประชาชนเป็นตัวแทนในการตกลงให้ความยินยอมที่จะถูกเก็บภาษีนั้น เรียกว่า การตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งมีความหมาย ดังนี้⁴⁴

ในทางสังคมวิทยา หมายถึง ความเต็มใจยอมรับในข้อกำหนดทางภาษีของแต่ละปัจเจกบุคคล โดยตั้งอยู่บนพื้นฐานของทางศีลธรรม

ในทางกฎหมาย หมายถึง ความยินยอมทางภาษี จะต้องได้รับความตกลงยินยอมการอนุมัติให้จัดเก็บภาษีจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้ (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด ซึ่งสามารถแบ่งรายละเอียดได้เป็น 3 กลุ่ม ตามเห็นของนักกฎหมายประเทศต่าง ๆ ดังนี้⁴⁵

- ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศอังกฤษ : กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทจะต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติจากรัฐสภา

⁴³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 72- 75.

⁴⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 77.

⁴⁵ อีรพงษ์ ปิตวัฒน์กุล, “หลักความยินยอมให้จัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารคดี คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554), หน้า 8-10.

- ประเทศฝรั่งเศส : กฎหมายภาษีอากรทุกประเภทไม่จำเป็นต้องได้รับการตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติจากรัฐสภา มีเพียงเฉพาะกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับฐานการประเมินภาษี อัตราภาษี และวิธีการจัดเก็บภาษีเท่านั้นที่จำเป็นต้องได้รับการตราเป็นพระราชบัญญัติ เนื่องจากมีเนื้อหาอันเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ย่อมจะต้องได้รับความยินยอมจากผู้แทนของประชาชนในรัฐสภาก่อน จึงจะสามารถใช้บังคับกับประชาชนในประเทศได้ ส่วนกฎหมายภาษีอากรเรื่องอื่น ๆ ที่ไม่ได้มีเนื้อหาอันเป็นการจำกัดสิทธิของประชาชนนั้น สามารถออกเป็นกฎหมายลำดับรอง หรือเป็นกฎหมายของทางฝ่ายบริหารได้ เช่น การออกกฎกระทรวง การออกประกาศ หรือการออกคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร เป็นต้น

- ทวีปเอเชียและบางประเทศของละตินอเมริกา : กฎหมายภาษีอากรสามารถตราเป็นกฎหมายในระดับพระราชกำหนดจากฝ่ายบริหารได้เช่นกัน หากรัฐธรรมนูญได้บัญญัติให้อำนาจไว้ และฝ่ายนิติบัญญัติได้ให้สัตยาบันภายหลัง

สำหรับในประเทศไทย ได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับ หลักการตกลงยินยอมทางภาษีไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 3 ที่ได้กำหนดไว้ชัดเจนเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย มาตรา 25⁴⁶ มาตรา 26⁴⁷ มาตรา 27⁴⁸ ว่าการกระทำใดที่ยังมิได้

⁴⁶ มาตรา 25 บัญญัติว่า “สิทธิและเสรีภาพของปวงชนชาวไทย นอกจากที่บัญญัติคุ้มครองไว้เป็นการเฉพาะในรัฐธรรมนูญแล้ว การใดที่ไม่ได้ห้ามหรือจำกัดไว้ในรัฐธรรมนูญหรือในกฎหมายอื่น บุคคลย่อมมีสิทธิและเสรีภาพที่จะทำการนั้นได้และได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญ ตราบเท่าที่การใช้สิทธิหรือเสรีภาพเช่นว่านั้นไม่กระทบกระเทือนหรือเป็นอันตรายต่อความมั่นคงของรัฐ ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และไม่ละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลอื่น

สิทธิหรือเสรีภาพใดที่รัฐธรรมนูญให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ หรือให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายบัญญัติ แม้ยังไม่มี การตรากฎหมายนั้นขึ้นใช้บังคับ บุคคลหรือชุมชนย่อมสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพนั้นได้ตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ บุคคลซึ่งถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพที่ได้รับความคุ้มครองตามรัฐธรรมนูญ สามารถยกบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญเพื่อใช้สิทธิทางศาล หรือยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้คดีในศาลได้

บุคคลซึ่งได้รับความเสียหายจากการถูกละเมิดสิทธิหรือเสรีภาพหรือจากการกระทำความผิดอาญาของบุคคลอื่น ย่อมมีสิทธิที่จะได้รับการเยียวยาหรือช่วยเหลือจากรัฐตามกฎหมายบัญญัติ”

⁴⁷ มาตรา 26 บัญญัติว่า “การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ ในกรณีที่รัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ กฎหมายดังกล่าวต้องไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม ไม่เพิ่มภาระหรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ และจะกระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคลมิได้ รวมทั้งต้องระบุเหตุผลความจำเป็นในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพไว้ด้วย

กฎหมายตามวรรคหนึ่ง ต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง”

⁴⁸ มาตรา 27 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

มีการตรากฎหมายนั้นขึ้นใช้บังคับ หรือมิได้มีการบัญญัติจำกัดไว้ในรัฐธรรมนูญนั้น สามารถกระทำได้ตามเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญ

สำหรับการตรากฎหมายที่จะใช้บังคับกับประชาชนอันจะเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพได้นั้น จะต้องมามีลักษณะดังนี้

1) เป็นไปตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

แต่หากรัฐธรรมนูญมิได้บัญญัติเงื่อนไขไว้ จะต้องมามีลักษณะดังนี้

- ไม่ขัดต่อหลักนิติธรรม
- ไม่เพิ่มภาระ หรือจำกัดสิทธิหรือเสรีภาพของบุคคลเกินสมควรแก่เหตุ
- ไม่กระทบต่อศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ของบุคคล
- ต้องมีเหตุผลความจำเป็นในการตรากฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพ

2) มีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือมุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง อันเป็นการการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าจะด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องใดก็ตาม

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าจะด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น หรือเพื่อคุ้มครองหรืออำนวยความสะดวกให้แก่เด็ก สตรี ผู้สูงอายุ คนพิการ หรือผู้ด้อยโอกาส ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

บุคคลผู้เป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และพนักงานหรือลูกจ้างขององค์กรของรัฐย่อมมีสิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป เว้นแต่ที่จำกัดไว้ในกฎหมายเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการเมือง สมรรถภาพ วินัย หรือจริยธรรม”

ซึ่งการที่ในมาตรา มาตรา 27⁴⁹ บัญญัติเกี่ยวกับความเสมอภาคไว้ นั้น โดย “หลักความเสมอภาค” คือ ในสถานการณ์ที่เหมือนกัน ต้องปฏิบัติด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน⁵⁰ แต่หากมีการเลือกปฏิบัติในสถานการณ์ที่เหมือนกัน กรณีนี้จะถือเป็นการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรม และขัดแย้งกับหลักความเสมอภาค⁵¹ โดยในมาตรา 27 วรรคหนึ่งและวรรคสองนั้น ได้แนวคิดมาจาก มาตรา 3 ของรัฐธรรมนูญประเทศเยอรมัน ฉบับลงวันที่ 23 พฤษภาคม 1949 โดยวรรคแรก รับรองตามหลักความเสมอภาคเบื้องต้นกฎหมาย (equality before the law) และวรรคสอง รับรองตามหลักความเสมอภาคระหว่างเพศ ส่วนวรรคสามได้แนวคิดมาจากรัฐธรรมนูญประเทศอิตาลี ฉบับลงวันที่ 27 ธันวาคม 1947 และรัฐธรรมนูญประเทศออสเตรเลีย ฉบับลงวันที่ 1 ตุลาคม 1920 อันเป็นการรับรองให้รัฐสามารถเลือกปฏิบัติได้ในกรณีที่เป็นกรเลือกปฏิบัติเพื่อมุ่งเน้นการลด ความเหลื่อมล้ำที่ดำรงอยู่ (la discrimination positive)⁵² มีวัตถุประสงค์เพื่อยกระดับบุคคล ทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีสถานะต่ำกว่าบุคคลอื่น เพื่อทดแทนความไม่เท่าเทียมที่เป็นอยู่⁵³ อันเป็นแนวคิดจากประธานาธิบดีเคนเนดี และประธานาธิบดีจอห์นสัน⁵⁴

และในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 7 รัฐสภา ส่วน ที่ 1 บททั่วไป มาตรา 81⁵⁵ ได้บัญญัติเกี่ยวกับการตรากฎหมายระดับพระราชบัญญัติไว้ ว่าต้องผ่านขั้นตอนการได้รับความเห็นชอบของรัฐสภาก่อน จึงจะสามารถใช้บังคับเป็นกฎหมายได้

⁴⁹ มาตรา 27 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกัน ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน

การเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคล ฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้

มาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อขจัดอุปสรรคหรือส่งเสริมให้บุคคลสามารถใช้สิทธิหรือเสรีภาพได้เช่นเดียวกับบุคคลอื่น หรือเพื่อคุ้มครอง หรืออำนวยความสะดวกให้แก่เด็ก สตรี ผู้สูงอายุ คนพิการ หรือผู้ด้อยโอกาส ย่อมไม่ถือว่าเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมตามวรรคสาม

บุคคลผู้เป็นทหาร ตำรวจ ข้าราชการ เจ้าหน้าที่อื่นของรัฐ และพนักงานหรือลูกจ้างขององค์กรของรัฐย่อมมีสิทธิและเสรีภาพเช่นเดียวกับบุคคลทั่วไป เว้นแต่ที่จำกัดไว้ในกฎหมายเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวกับการเมือง สมรรถภาพ วินัย หรือจริยธรรม”

⁵⁰ Rene CHAPUS, Droit Administratif General, T.1, 4e edition, (Paris : Montchrestien, 1988), p. 35

⁵¹ สมคิด เลิศไพฑูรย์, หลักความเสมอภาค, วารสารนิติศาสตร์ (Nititsat Journal Vol.30 Iss. 2), หน้า 166

⁵² สมคิด เลิศไพฑูรย์, หลักความเสมอภาค, วารสารนิติศาสตร์ (Nititsat Journal Vol.30 Iss. 2), หน้า 176

⁵³ F. MELIN-SOUCRAMENIEN, “Les adaptations du principe d’egalite a la diversite des territoires”, RFDA., 1997, p.911

⁵⁴ สมคิด เลิศไพฑูรย์, หลักความเสมอภาค, วารสารนิติศาสตร์ (Nititsat Journal Vol.30 Iss. 2), หน้า 170

⁵⁵ มาตรา 81 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญและร่างพระราชบัญญัติ จะตราขึ้นเป็นกฎหมายได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา

ภายใต้บังคับมาตรา 145 ร่างพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญและร่างพระราชบัญญัติที่ได้รับความเห็นชอบของรัฐสภาแล้ว ให้นายกรัฐมนตรีนำขึ้นทูลเกล้าทูลกระหม่อมถวายเพื่อพระมหากษัตริย์ทรงลงพระปรมาภิไธย และเมื่อประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับเป็นกฎหมายได้”

โดยในมาตรา 134⁵⁶ (1) ได้มีการกำหนดให้ความหมายของ “ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน” ว่าหมายถึง “ร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องการจัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร” ซึ่งในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 หมวด 7 รัฐสภา ส่วนที่ 4 บทที่ใช้แก่สภาทั้งสอง ได้มีการกำหนดวิธีการอันเป็นรายละเอียดเฉพาะเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินให้เป็นการแตกต่างจากร่างพระราชบัญญัติเรื่องอื่น ๆ เช่น การเสนอร่างฯ ระยะเวลาการพิจารณาร่างฯ เป็นต้น

จึงสามารถตีความได้ว่าเจตนารมณ์ของรัฐธรรมนูญนั้น ต้องการกำหนดให้การตรากฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนนั้น ต้องเสนอเป็นรูปแบบร่างพระราชบัญญัติ เพื่อให้ผ่านการพิจารณาและให้ความเห็นชอบของรัฐสภา ผู้ใช้อำนาจนิติบัญญัติก่อนที่จะให้มีผลบังคับใช้เป็นการทั่วไป ซึ่งกฎหมายภาษีอากรนั้น ก็จัดเป็นกฎหมายที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเช่นกัน คือ การจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนที่มีการรับรองสิทธิในมาตรา 37⁵⁷ แห่งรัฐธรรมนูญ ที่กำหนดให้บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สิน

⁵⁶ มาตรา 134 บัญญัติว่า “ร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน หมายความว่าร่างพระราชบัญญัติว่าด้วยเรื่องใดเรื่องหนึ่ง ดังต่อไปนี้

- (1) การจัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบการบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร
- (2) การจัดสรร รั้ง รักษา หรือจ่ายเงินแผ่นดิน หรือการโอนงบประมาณรายจ่ายของแผ่นดิน
- (3) การกู้เงิน การค้ำประกัน การใช้เงินกู้ หรือการดำเนินการที่ผูกพันทรัพย์สินของรัฐ
- (4) เงินตรา

ในกรณีที่เป็นที่สงสัยว่าร่างพระราชบัญญัติใดเป็นร่างพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงิน ให้เป็นอำนาจของที่ประชุมร่วมกันของประธานสภาผู้แทนราษฎรและประธานคณะกรรมการการสามัญของสภาผู้แทนราษฎรทุกคณะเป็นผู้วินิจฉัย

ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรจัดให้มีการประชุมร่วมกันเพื่อพิจารณาร่างตามวรรคสองภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่มีกรณีดังกล่าว

มติของที่ประชุมร่วมกันตามวรรคสอง ให้ใช้เสียงข้างมากเป็นประมาณ ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานสภาผู้แทนราษฎรออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

⁵⁷ มาตรา 37 บัญญัติว่า “บุคคลย่อมมีสิทธิในทรัพย์สินและการสืบมรดก

ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านี้ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อการอันเป็นสาธารณูปโภค การป้องกันประเทศ หรือการได้มาซึ่งทรัพยากรธรรมชาติ หรือเพื่อประโยชน์สาธารณะอย่างอื่น และต้องชดเชยค่าทดแทนที่เป็นธรรม ภายในเวลาอันควรแก่เจ้าของตลอดจนผู้ทรงสิทธิบรรดาที่ได้รับความเสียหายจากการเวนคืน โดยคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะผลกระทบต่อผู้ถูกเวนคืน รวมทั้งประโยชน์ที่ผู้ถูกเวนคืนอาจได้รับจากการเวนคืนนั้น

การเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ ให้กระทำเพียงเท่าที่จำเป็นต้องใช้เพื่อการที่บัญญัติไว้ในวรรคสาม เว้นแต่เป็นการเวนคืนเพื่อนำอสังหาริมทรัพย์ที่เวนคืนไปชดเชยให้เกิดความเป็นธรรมแก่เจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนตามที่กฎหมายบัญญัติ

กฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์ต้องระบุวัตถุประสงค์แห่งการเวนคืนและกำหนดระยะเวลาการเข้าใช้อสังหาริมทรัพย์ให้ชัดเจน ถ้ามิได้ใช้ประโยชน์เพื่อการนั้นภายในระยะเวลาที่กำหนดหรือมีอสังหาริมทรัพย์เหลือจากการใช้ประโยชน์ และเจ้าของเดิมหรือทายาทประสงค์จะได้คืน ให้คืนแก่เจ้าของเดิมหรือทายาท

ระยะเวลาการขอคืนและการคืนอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนที่มีได้ใช้ประโยชน์ หรือที่เหลือจากการใช้ประโยชน์ให้แก่เจ้าของเดิมหรือทายาท และการเรียกคืนค่าทดแทนที่ชดเชยไป ให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ

และการสืบมรดก โดยกำหนดขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิ ให้เป็นไปตามที่กฎหมายเฉพาะบัญญัติ คือ กฎหมายลักษณะทรัพย์ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หมวด 2 แคนแห่งกรรมสิทธิ์ และการใช้กรรมสิทธิ์ ซึ่งในมาตรา 1336⁵⁸ ได้บัญญัติรับรองสิทธิในทรัพย์สินไว้ ให้สามารถใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนได้ตามต้องการ ดังนั้น การออกกฎหมายบังคับจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจำกัดเสรีภาพในการใช้ทรัพย์ของประชาชน

นอกจากนี้รัฐสภาสามารถให้อำนาจในการออกกฎเกณฑ์ทางกฎหมายแก่ฝ่ายบริหารได้ เรียกว่า “กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายของฝ่ายบริหาร” เช่น การออกพระราชกฤษฎีกาที่ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามที่กฎหมายระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้ ฝ่ายบริหารจึงสามารถกระทำการได้เพียงแต่ในขอบเขตอำนาจที่กฎหมายซึ่งออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติให้อำนาจไว้⁵⁹ เป็นเรื่อง ๆ ไป เช่น การกำหนดรายละเอียดวิธีการสำหรับภาษีแต่ละประเภท แต่ไม่สามารถกำหนดหลักเกณฑ์อันเป็นการขัดแย้งหรือยกเว้นบทบัญญัติของกฎหมายได้ เว้นแต่อาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติของกฎหมายเฉพาะที่รัฐธรรมนุญกำหนดให้อำนาจกระทำการได้

ในการตราพระราชกฤษฎีกาตามหลักความยินยอมทางภาษีนั้น อาจทำได้ 3 กรณี ดังนี้⁶⁰

- 1) กิจการซึ่งรัฐธรรมนุญกำหนดให้กระทำได้
- 2) กำหนดรายละเอียดของกฎหมาย โดยมีกฎหมายระดับพระราชบัญญัติหรือพระราชกำหนดให้อำนาจไว้
- 3) เรื่องเกี่ยวกับกิจการสำคัญบางประการที่ไม่มีผลถึงประชาชนโดยตรง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อใช้บังคับในราชการฝ่ายบริหาร อันไม่มีบทบัญญัติในรัฐธรรมนุญหรือพระราชบัญญัติกำหนดไว้

การตรากฎหมายเวนคืนอสังหาริมทรัพย์โดยระบุเจาะจงอสังหาริมทรัพย์หรือเจ้าของอสังหาริมทรัพย์ที่ถูกเวนคืนตามความจำเป็น มิให้ถือว่าเป็นการขัดต่อมาตรา 26 วรรคสอง”

⁵⁸ มาตรา 1336 บัญญัติว่า “ภายในบังคับแห่งกฎหมาย เจ้าของทรัพย์สินมีสิทธิใช้สอยและจำหน่ายทรัพย์สินของตนและได้ซึ่งดอกผลแห่งทรัพย์สินนั้น กับทั้งมีสิทธิติดตามและเอาคืนซึ่งทรัพย์สินของตนจากบุคคลผู้ไม่มีสิทธิจะยึดถือไว้ และมีสิทธิขัดขวางมิให้ผู้อื่นสอดเข้าเกี่ยวข้องกับทรัพย์สินนั้นโดยมิชอบด้วยกฎหมาย”

⁵⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 80.

⁶⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 80-81.

2.4 หลักการตีความกฎหมาย

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร เป็นรูปแบบหนึ่งของระบบกฎหมายภาษีอากร ซึ่งการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภทเช่นนี้ จึงจำเป็นต้องพิจารณาถึงหลักการตีความกฎหมายร่วมด้วย เนื่องจากในทางปฏิบัติการตีความบทบัญญัติกฎหมายเพื่อต้องการทราบความกระจ่างชัดเจนในการเลือกใช้กฎหมายให้ถูกต้อง และใช้จัดประเภทตามข้อเท็จจริงว่าเป็นเงินได้ประเภทใด อันส่งผลต่อการคำนวณภาษีและมูลค่าภาระภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งได้มีการกำหนดให้แตกต่างกันไปตามประเภท

หากกฎหมายมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้แยกจากกันโดยชัดเจนแล้ว แต่เกิดปัญหาด้านตีความกฎหมาย หรือตีความกฎหมายไม่ถูกต้อง อาจทำให้ผลของการบังคับใช้กฎหมาย ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ หรือไม่ตรงตามหลักการและเหตุผลที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้พิจารณาเห็นชอบให้ตราเป็นกฎหมายขึ้น ดังนั้น เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการแบ่งแยกอำนาจที่แบ่งแยกอำนาจอธิปไตยเป็น 3 อำนาจ แยกตามหน้าที่แล้วนั้น การที่ฝ่ายนิติบัญญัติซึ่งมีหน้าที่ออกกฎหมาย ได้ออกกฎหมายโดยให้มีเจตนารมณ์และวัตถุประสงค์อย่างหนึ่งแล้วนั้น ทั้งฝ่ายบริหารซึ่งมีหน้าที่ในการบริหารและมีอำนาจในการออกกฎหมายลำดับรอง และฝ่ายตุลาการซึ่งมีอำนาจในการตีความกฎหมายเพื่อใช้ในการระงับข้อพิพาทซึ่งเกิดจากข้อกฎหมายนั้น ก็ไม่ควรตีความกฎหมายกว้างจนเกินขอบอำนาจตน หรือเป็นการขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันเป็นการบิดเบือนและบังคับใช้กฎหมายโดยไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ผู้แทนของประชาชนในฝ่ายนิติบัญญัติได้เห็นชอบแล้ว

ความหมายของการตีความกฎหมาย

การตีความ หมายถึง การค้นหาหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำที่ปรากฏในตัวบทบัญญัติของกฎหมาย โดยอาศัยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึก ให้มีความหมายที่ชัดเจนขึ้นเพื่อที่จะนำกฎหมายนั้นไปใช้บังคับแก่กรณีที่มีปัญหาได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม⁶¹

การตีความกฎหมาย หมายถึง การคิดค้นหาจากบทบัญญัติของกฎหมายโดยวิธีใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึก เพื่อให้ได้มาซึ่ง “ข้อความ” ของกฎหมายที่จะนำไปใช้วินิจฉัยคดีข้อพิพาทได้อย่างถูกต้อง คือ เหมาะเจาะเหมาะสมและเป็นธรรม หรือหมายถึงการค้นหาความหมาย (meaning) และนัยสำคัญ (significance) ซึ่งอยู่เบื้องหลังของถ้อยคำที่บุคคลบางคนมีเจตนาจะกล่าว แต่หมายถึงสิ่งที่ต้องการกล่าวจริง ๆ และวัตถุ (object) การตีความกฎหมายจึงต้องใช้กฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษร ในการตีความจะไปเอาสิ่งอื่นมาตีความไม่ได้ จารีตประเพณี

⁶¹ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, "การใช้และการตีความกฎหมายปกครอง", <http://www.public-law.net/>, 3 กรกฎาคม 2554

หลักกฎหมายทั่วไป จึงไม่ใช่วัตถุประสงค์แห่งการตีความ⁶² ทั้งนี้ การตีความกฎหมายไม่ใช่การสร้างหรือบัญญัติกฎหมายขึ้นมาใหม่ แต่เป็นเพียงการให้ความหมาย ที่ก่อให้เกิดความชัดเจนแก่บทบัญญัติของกฎหมายเท่านั้น”⁶³

ซึ่งสามารถแบ่งหลักการตีความกฎหมายได้เป็น 3 หลัก ได้แก่ หลักการตีความกฎหมายทั่วไป หลักการตีความกฎหมายมหาชน และหลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

2.4.1 การตีความกฎหมายทั่วไป

การตีความกฎหมายทั่วไปนั้น ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 1 หลักทั่วไป ลักษณะ 1 บทเบ็ดเสร็จทั่วไป มาตรา 4 วรรค 1 ได้บัญญัติไว้ว่า

“กฎหมายนั้น ต้องใช้ในบรรดากรณีซึ่งต้องด้วยบทบัญญัติใด ๆ แห่งกฎหมายตามตัวอักษร หรือตามความมุ่งหมายของบทบัญญัตินั้น ๆ

เมื่อไม่มีบทกฎหมายที่จะยกมาปรับคดีได้ ให้วินิจฉัยคดีนั้นตามจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น ถ้าไม่มีจารีตประเพณีเช่นนั้น ให้วินิจฉัยคดีอาศัยเทียบบทกฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่ง และถ้าบทกฎหมายเช่นนั้นไม่มีด้วย ให้วินิจฉัยตามหลักกฎหมายทั่วไป”

สามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ดังนี้⁶⁴

- การตีความกฎหมายในความหมายอย่างกว้าง (lato sensu) หมายถึง การขยายความจำกัดความ หรือแก้ไขกฎเกณฑ์ทางกฎหมาย มักเป็นการตีความกฎหมายลายลักษณ์อักษร

- การตีความกฎหมายในความหมายอย่างแคบ (strict sensu) หมายถึง การอธิบาย (explanation) เกี่ยวกับความหมายของถ้อยคำ หรือวลี ที่ปรากฏอยู่ในกฎหมายลายลักษณ์อักษร เพื่อให้ได้ความหมายและนัยสำคัญสอดคล้องกับข้อเท็จจริงที่พิจารณา

⁶² สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2551. หน้า 171-173.

⁶³ ธานินทร์ ภัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย” , ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศภัทย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 1.

⁶⁴ ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548. หน้า 92.

หลักการตีความกฎหมายในระบบซีวิลลอว์⁶⁵

1) การตีความตามหลักภาษา (Grammatical Interpretation) หมายถึง การตีความกฎหมายลายลักษณ์อักษร ตามถ้อยคำและรูปประโยคที่ใช้ในบทกฎหมาย โดยคำนึงถึงรูปแบบการใช้ภาษาตามปกติ แต่หากเป็นถ้อยคำที่เป็นคำศัพท์เฉพาะ หรือมีการกำหนดคำนิยามไว้แล้วก็ย่อมเป็นไปตามความหมายที่กำหนดไว้นั้น ซึ่งถ้อยคำในบทบัญญัติกฎหมายอาจมีความหมายเปลี่ยนแปลงไปตามยุคสมัย ทำให้ ณ เวลาที่ปรับใช้และตีความกฎหมายนั้น ความหมายของถ้อยคำในบทบัญญัติอาจไม่ตรงกันกับในเวลาที่ตรากฎหมายขึ้น ดังนั้น การตีความกฎหมายตามหลักภาษา จึงต้องคำนึงถึงความหมายของถ้อยคำนั้น ๆ ณ เวลาที่ได้ตรากฎหมายประกอบด้วย

2) การตีความตามหลักทางประวัติศาสตร์ (Historical Interpretation) หมายถึง การตีความกฎหมายโดยใช้ประวัติความเป็นมาและพัฒนาการของการกฎหมายมาวิเคราะห์ร่วมด้วย เช่น ความเป็นมาของหลักเกณฑ์ที่มีอยู่ก่อนตรากฎหมายนั้น ปัญหาหรืออุปสรรคที่เป็นสาเหตุแห่งการตรากฎหมายนั้น หรือหลักการและเหตุผลที่ใช้ในการประกอบการเสนอการร่างกฎหมาย และหลักฐานทางเอกสารการบันทึกต่าง ๆ เช่น บันทึกรายงานการประชุม ความเห็นของผู้เกี่ยวข้อง บันทึกการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายในช่วงระหว่างพิจารณาร่างกฎหมาย เป็นต้น

3) การตีความอย่างสอดคล้องกันเป็นระบบ (Systematic Interpretation) หมายถึง การตีความโดยคำนึงถึงถ้อยคำในข้อความและเหตุผลแวดล้อมของตัวบทกฎหมายนั้น นำมาวิเคราะห์ความสัมพันธ์เชิงเหตุผลกับระบบกฎหมาย รวมถึงการจัดหมวดหมู่ การจัดลำดับ หัวเรื่อง อารัมภบท และตำแหน่งของบทกฎหมายนั้น โดยถือว่าตัวบทกฎหมายกับระบบกฎหมายมีความสัมพันธ์กันอย่างเป็นเอกภาพและมีความสอดคล้องเป็นเนื้อเดียวกัน อย่างเป็นระเบียบ มีเหตุผล และจะไม่ขัดแย้งกันเอง เป็นต้น

4) การตีความตามความมุ่งหมาย (Teleological Interpretation) หมายถึง การตีความตามวัตถุประสงค์ ความมุ่งหมาย คุณค่า หรือเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังตัวบทกฎหมายนั้น (โดยไม่ขึ้นอยู่กับความประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมาย) ซึ่งความมุ่งหมายในกฎหมายอาญา หมายถึง “สิ่งที่กฎหมายมุ่งคุ้มครอง” หรือ “หลักความสมควรแก่เหตุ” และ “ความมีดุลยภาพระหว่างประโยชน์ส่วนรวมและประโยชน์เอกชน” ส่วนความมุ่งหมายในทางกฎหมายปกครองจะอยู่ในรูปของเหตุผลแห่งบทบัญญัติ (ratio legis) หรือเหตุผลแห่งกฎหมาย (ratio iuris)

ดังนั้น การตีความตามความมุ่งหมายหรือการตีความเจตนารมณ์ของกฎหมาย จะต้องเป็นการพิจารณาเจตนารมณ์ของกฎหมายฉบับนั้น (ratio legis) ไม่ใช่เป็นการพิจารณา

⁶⁵ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปในการตีความกฎหมาย,” หน้า 48-49.

จากเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย (Historical Interpretation) เพราะการใช้บังคับกฎหมายนั้น จะบังคับใช้โดยขึ้นอยู่กับสภาพสังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม และความยุติธรรมเป็นสำคัญ ซึ่งการพิจารณาจากเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายนั้น อาจมีประเด็นด้านทัศนคติของผู้ร่างหรือ เหตุผลทางการเมืองแฝงอยู่เบื้องหลัง ซึ่งอาจไม่ตรงกับสภาพสังคม เศรษฐกิจ วัฒนธรรม และความ ยุติธรรมได้ อีกทั้งเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย อาจเปลี่ยนแปลงไปหรืออาจสับสนได้ยากขึ้น เมื่อระยะเวลาผ่านไป⁶⁶ แต่เจตนารมณ์และเหตุผลที่แท้จริงของกฎหมายฉบับนั้นต่างหากที่จะคงอยู่

การตีความกฎหมายจึงต้องตีความตามถ้อยคำอักษรในบทบัญญัติและตีความ ตามความมุ่งหมายของกฎหมายควบคู่กันไป ซึ่งผลของการตีความบทบัญญัติกฎหมายนั้น ไม่ควรมี ความหมายที่ขัดต่อสามัญสำนึกหรือก่อให้เกิดผลประหลาด⁶⁷

2.4.2 การตีความกฎหมายมหาชน

เนื่องจากกฎหมายมหาชน มีวัตถุประสงค์มุ่งคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชน และคำนึงถึงประโยชน์สาธารณะเป็นหลัก การตีความกฎหมายมหาชนจึงต้องใช้การตีความ ตามตัวอักษร และการตีความตามความมุ่งหมายของกฎหมายควบคู่กันไป รวมถึงต้องคำนึงถึง หลักทางการปกครองด้วย การตีความกฎหมายมหาชนจะมีผลกระทบกับสิทธิและเสรีภาพ ของประชาชนจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด⁶⁸ ซึ่งการตีความกฎหมายมหาชนที่เกี่ยวกับการใช้อำนาจ ของฝ่ายปกครอง จะต้องตีความให้เป็นไปตามหลักพื้นฐานของกฎหมายปกครองและหลักความชอบ ด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง ดังนี้⁶⁹

หลักพื้นฐานของกฎหมายปกครอง

เป็นเครื่องมือสำคัญในการตีความกฎหมายปกครอง มีเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมาย 3 ประการ ดังนี้⁷⁰

⁶⁶ ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548. หน้า 95.

⁶⁷ ธานินทร์ ภัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศักดิ์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552), หน้า 6.

⁶⁸ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 41-42.

⁶⁹ ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, “การใช้และการตีความกฎหมายปกครอง”, <http://www.public-law.net/>, 3 กรกฎาคม 2554

⁷⁰ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานกฎหมายปกครอง, ในคู่มือการศึกษาวิชากกฎหมายปกครอง, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ บัณฑิตยสภา, 2543, หน้า 120-121.

- 1) เพื่อป้องกันไม่ให้ผู้ใช้อำนาจรัฐ ใช้อำนาจรัฐโดยเป็นการแสวงหาผลประโยชน์แก่ตนเองหรือพวกพ้อง
- 2) เพื่อให้มุ่งใช้อำนาจรัฐในการตอบสนองความต้องการของประชาชน และรักษาไว้ซึ่งประโยชน์แก่มหาชนอย่างมีประสิทธิภาพ และมีประสิทธิผล
- 3) เพื่อปกป้องไม่ให้มีการใช้อำนาจรัฐ โดยจำกัดสิทธิและเสรีภาพของเอกชนจนเกินขอบเขตแห่งความจำเป็น

หลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครอง⁷¹

1) หลักการกระทำทางปกครองต้องไม่ขัดต่อกฎหมาย คือ ฝ่ายปกครองจะต้องเคารพต่อลำดับชั้นของกฎหมาย ตามหลักความเป็นเอกภาพของอำนาจรัฐ และความเป็นเอกภาพในระบบกฎหมาย ดังนั้น องค์กรเจ้าหน้าที่ฝ่ายปกครองจึงไม่อาจกำหนดมาตรการทางกฎหมายให้มีผลใช้บังคับทั่วไป โดยมีลักษณะที่ขัดกับรัฐธรรมนูญ พระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่อยู่ลำดับชั้นเดียวกันกับพระราชบัญญัติ รวมตลอดถึงกฎหมายประเพณีทางปกครอง และหลักกฎหมายทั่วไปได้⁷²

เช่นเดียวกับการใช้และตีความกฎหมายปกครอง ที่ไม่อาจใช้หรือตีความกฎหมายเกินกว่าขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้

2) หลัก “ไม่มีกฎหมาย ไม่มีอำนาจ” คือ องค์กรฝ่ายปกครองจะกระทำการใด ๆ อันเป็นการกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนได้ ก็ต่อเมื่อมีกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ หรือกฎหมายอื่นที่มีค่าเทียบเท่าพระราชบัญญัติ กำหนดมอบอำนาจให้กระทำการนั้นได้เท่านั้น จะยกหลักกฎหมายทั่วไป หรือกฎหมายจารีตประเพณีมาใช้อ้างอิงเป็นฐานในการกระทำการอันมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไม่ได้

ดังนั้น การกระทำขององค์กรทางฝ่ายปกครอง จึงต้องเป็นไปโดยมีฐานทางกฎหมายรองรับ ซึ่งเป็นทั้งเป็นทั้งแหล่งที่มา (Source) และ ข้อจำกัด (Limitation) ของอำนาจกระทำต่าง ๆ ของฝ่ายปกครอง⁷³ ตามหลักประชาธิปไตยในระบบรัฐสภา หลักนิติรัฐ และหลักการ

⁷¹ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2549. หน้า 18.

⁷² วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2549. หน้า 17-18.

⁷³ วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานกฎหมายปกครอง, ในคู่มือการศึกษาระดับปริญญาโทกฎหมายปกครอง, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543, หน้า 153.

ประกันสิทธิเสรีภาพขั้นพื้นฐาน⁷⁴ ทำให้ในการตีความกฎหมายปกครองที่เป็นลายลักษณ์อักษร องค์การฝ่ายปกครองจะตีความขยายอำนาจนอกเหนือจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ไม่ได้เช่นกัน

2.4.3 การตีความกฎหมายภาษีอากร

ตีความอย่างเคร่งครัด

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนประเภทหนึ่ง จึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด อีกทั้งการเรียกจัดเก็บภาษีจากประชาชนจัดว่าเป็นการอันกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ และไม่ได้เป็นการให้ผลประโยชน์ตอบแทนโดยตรงให้แก่ประชาชนผู้เสียภาษี จึงต้องมีการตรากฎหมาย โดยผ่านรัฐสภาผู้ใช้อำนาจนิติบัญญัติในการพิจารณาเห็นชอบก่อน เนื่องจากผู้แทนในรัฐสภาเป็นตัวแทนจากประชาชนในประเทศ ผู้ที่จะต้องอยู่ภายใต้บังคับของกฎหมาย

หากตัวบทบัญญัติดังกล่าวขาดความชัดเจนแน่นอน กำกวม หรือสามารถใช้ดุลยพินิจตีความได้หลายนัยแล้ว จะต้องตีความให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี จะตีความเป็นผลร้ายไม่ได้⁷⁵ เนื่องจากในพฤติการณ์ทั่วไปแล้วตัวบทบัญญัติกฎหมายควรมีความชัดเจนแน่นอน อ่านแล้วเข้าใจได้ตรงกัน เพื่อให้ประชาชนทราบและเข้าใจว่าจะถูกกระทบสิทธิอย่างไร และหลักเกณฑ์และวิธีการชำระภาษีที่ตนต้องเสียนั้นเป็นอย่างไร หากมีการตีความบทบัญญัติที่กำกวมให้เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีแล้วนั้น จะเปรียบเสมือนว่าประชาชนถูกกระทบสิทธิมากขึ้นกว่าปกติ ทั้งนี้ หากการตีความโดยเคร่งครัดเป็นการทำให้เกิดผลลัพธ์ที่ผิดปกติเกิดขึ้น ย่อมไม่อาจจะตีความโดยเคร่งครัดได้

จึงสรุปได้ว่า “กฎหมายภาษีอากรต้องตีความโดยเคร่งครัด ในทางที่ไม่เป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี หรือไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่ หรือผลกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชน”⁷⁶

⁷⁴ วรเจตน์ ภาคีรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2549. หน้า 21-22.

⁷⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 27.

⁷⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 พ.ศ. 2551, หน้า 50.

คำนี้ถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติ

การตีความกฎหมายภาษีอากร นอกจากจะต้องตีความโดยเคร่งครัดแล้วยังจะต้องตีความโดยคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายนั้นด้วย⁷⁷ เนื่องจากระบบการปกครองของประเทศไทยได้มีการแบ่งแยกอำนาจเป็น 3 อำนาจ คือ อำนาจนิติบัญญัติ อำนาจบริหาร และอำนาจตุลาการ ซึ่งการออกกฎหมายในการจัดเก็บภาษีนั้นเป็นกฎหมายที่กระทบสิทธิและเสรีภาพของประชาชน จึงต้องได้รับความเห็นชอบจากผู้แทนประชาชน ในรัฐสภา ซึ่งในขั้นตอนการเสนอร่างกฎหมาย และการลงมติให้ความเห็นชอบให้ตราเป็นกฎหมายนั้น เปรียบเสมือนการอนุมัติของประชาชนทั้งประเทศ ตามหลักการตกลงยินยอมทางภาษี (Contentment fiscal) คือ เป็นการตกลงยินยอมในหลักการและเหตุผลของการตรากฎหมาย รวมถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติต่าง ๆ ด้วย

ดังนั้น หากฝ่ายบริหาร หรือ ฝ่ายตุลาการ จำต้องตีความบทบัญญัติของกฎหมาย จึงควรพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมายนั้นควบคู่ไปกับการตีความตามตัวอักษรด้วย แต่ไม่จำเป็นขนาดที่จะต้องตีความบทบัญญัติให้เป็นสิ่งเดียวกับความประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมาย ควรตีความโดยตั้งอยู่บนหลักของเหตุผลและวัตถุประสงค์ของกฎหมาย อย่างเป็นธรรมและสมควรแก่คู่กรณีทั้งสองฝ่าย และสังคมส่วนรวม เท่าที่ไม่ทำให้เกิดผลผิดปกติด้วย⁷⁸

คำนี้ถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomic du droit fiscal)

การผู้บัญญัติกฎหมายใช้อำนาจในการร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร ให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่น โดยไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระในด้านภาษีให้เป็นลักษณะเดียวกับเนื้อหาในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁷⁹ เนื่องจากความหมายในทางกฎหมายภาษีอากรแตกต่างจากความหมายตามกฎหมายแพ่งก็ได้

⁷⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาวาด้วยการศึกษาคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน 2544 หน้า 103

⁷⁸ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย, หน้า 47-48.

⁷⁹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาวาด้วยการศึกษาคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน 2544 หน้า 103-104

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)

หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา เป็นหลักของกฎหมายเอกชนที่มีบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 150⁸⁰ มาตรา 152⁸¹ และมาตรา 368⁸² อันเป็นการให้เสรีภาพหรืออิสระแก่คู่สัญญาในการที่จะทำสัญญาอย่างไรก็ได้ หากสัญญานั้นไม่มีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามอย่างชัดแจ้งโดยกฎหมาย พันวิสัย หรือขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

ซึ่งในปัจจุบันรัฐอาจต้องเข้ามาควบคุมเรื่องหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา อันมีผลทำให้คู่สัญญาอาจถูกลดทอนอิสระในการทำสัญญาลงไปได้ เนื่องจากรัฐต้องเข้ามาควบคุมการทำสัญญาของเอกชน เพื่อไม่ให้คู่สัญญาทำสัญญาอันมีผลกระทบต่อรัฐหรือความเป็นไปในสังคม เช่น รัฐจะเข้ามาควบคุมการจำกัดการแข่งขันที่ไม่เป็นธรรม และควบคุมการทำสัญญาที่ไม่เป็นธรรม ทำให้มุมมองของสังคมในเรื่องหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา เริ่มเปลี่ยนจากการคำนึงถึงเพียงแต่เจตนาของคู่สัญญา มาคำนึงถึงผลกระทบต่อสังคมด้วย⁸³ เช่น ในกรณีของกฎหมายแพ่งที่มีวัตถุประสงค์คุ้มครองคุ้มครองให้นิติสัมพันธ์เป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา แต่ขณะเดียวกันก็คุ้มครองบุคคลภายนอกผู้สุจริตและต้องเสียหายด้วย⁸⁴

ในมุมมองของการตีความกฎหมายภาษีอากรก็เช่นกัน ผู้เสียภาษีอาจใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา มาใช้ในการออกแบบสัญญา นิติกรรม หรือออกแบบวางแผนทางภาษี เพื่อให้ เสียภาษีน้อยลง หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย อันเป็นพฤติกรรมที่อาจเป็นการหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษีได้ กลายเป็นว่าการเสียภาษีไม่ได้ขึ้นอยู่กับหน้าที่ตามกฎหมาย แต่ขึ้นอยู่กับอำเภอใจของคู่สัญญาแทน

ดังนั้น หากผู้เสียภาษีอาศัยหลักการดังกล่าวมาใช้เพื่อหนีภาษี หรือหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ย่อมมีผลกระทบต่อรัฐ ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีไปเป็นงบประมาณในการบริหารประเทศได้น้อยลง การตีความกฎหมายภาษีจึงไม่ควรยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์

⁸⁰ มาตรา 150 บัญญัติว่า การใดมีวัตถุประสงค์เป็นการต้องห้ามชัดแจ้งโดยกฎหมายเป็นการพันวิสัยหรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นเป็นโมฆะ

⁸¹ มาตรา 151 บัญญัติว่า การใดเป็นการแตกต่างกับบทบัญญัติของกฎหมาย ถ้ามิใช่กฎหมายอันเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การนั้นไม่เป็นโมฆะ

⁸² มาตรา 368 บัญญัติว่า สัญญานั้นท่านให้ตีความไปตามความประสงค์ในทางสุจริต โดยพิเคราะห์ถึงปรกติประเพณีด้วย

⁸³ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, (กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์นิติบรรณการ 2527), หน้า 82

⁸⁴ กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปในการตีความกฎหมาย,” หน้า 48-49.

แห่งการแสดงเจตนาที่เป็นหลักของเอกชน ในการนำมาใช้เพื่อเสียภาษีน้อยลง หรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลย⁸⁵

หลักเกณฑ์การตีความคำที่มีกฎหมายบัญญัติความหมายไว้เป็นพิเศษ

คำใดที่มีบทบัญญัติกำหนดความหมายไว้เป็นการเฉพาะแล้วในกฎหมาย (รวมถึงกฎหมายที่เกี่ยวข้อง) ย่อมต้องตีความตามหลักเกณฑ์เฉพาะนั้น จะตีความนอกเหนือหรือตีความให้เป็นอื่น ขัดแย้งกับบทนิยามนั้นไม่ได้ ในขณะที่เดียวกันกรณีคำใดที่ไม่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นพิเศษ ก็จะต้องถือว่าคำนั้นเป็นคำทั่วไป ต้องตีความให้มีความหมายตามที่คนปกติเข้าใจกันอยู่แล้ว จะตีความให้แตกต่างไปจนกลายเป็นอย่างอื่นไม่ได้⁸⁶

⁸⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 48-49.

⁸⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8, หน้า 48-49.

บทที่ 3

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร และแนวทางการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ

เนื่องด้วยราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 6 เมษายน 2561 ได้มีการประกาศแผนการปฏิรูปประเทศ 11 ด้าน ซึ่งมีแผนการปฏิรูปประเทศที่เกี่ยวข้องกับด้านภาษีอากรที่สำคัญ ปรากฏในแผนการปฏิรูปประเทศ 3 แผน คือ แผนการปฏิรูปด้านกฎหมาย แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ และ แผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม⁸⁷ ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 1

ซึ่งคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้สรุปวัตถุประสงค์ของแผนการปฏิรูปทั้ง 3 แผนได้ ดังนี้

แผนการปฏิรูปด้านกฎหมาย

- ขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม
- ปรับปรุงระบบภาษีให้มีประสิทธิภาพ
- ก่อให้เกิดความเท่าเทียมด้านสิทธิประโยชน์ทางภาษี
- จัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติ

แผนการปฏิรูปด้านเศรษฐกิจ

- เพิ่มการใช้ระบบดิจิทัลในการอำนวยความสะดวก
- ทบทวนอัตราภาษี ค่าลดหย่อน และเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี
- จัดตั้งองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ

แผนการปฏิรูปด้านสังคม

- พัฒนารฐานข้อมูลของหน่วยงานต่าง ๆ
- ให้ประชาชนสามารถเข้าถึงความช่วยเหลือและบริการจากรัฐได้อย่างเป็นธรรม

⁸⁷ ดูบทที่ 1

3.1. การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร⁸⁸

จากแผนการปฏิรูปประเทศที่มีประเด็นเกี่ยวข้องกับด้านภาษีอากร คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน⁸⁹ จึงได้แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร⁹⁰ ขึ้นเพื่อศึกษาและจัดทำข้อเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อให้สามารถดำเนินการได้อย่างสอดคล้องและเป็นไปตามแผนการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมาย แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ และแผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม

โดยคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้จัดประชุมครั้งแรกเมื่อวันที่ 19 มกราคม 2561 และได้มีมติแต่งตั้งคณะทำงาน⁹¹ ซึ่งประกอบไปด้วยตัวแทนจากภาครัฐ ภาคเอกชน และภาควิชาการ เพื่อมอบหมายให้ทำหน้าที่ศึกษาปัญหาในระบบภาษีอากรของประเทศไทย มุ่งศึกษาเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้างภาษีอากรในสภาวะการณ์ปัจจุบัน ซึ่งก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ และนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาโดยการปรับปรุงโครงสร้างและบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตลอดจนวิเคราะห์ผลกระทบจากการปรับปรุงโครงสร้างและบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรตามข้อเสนอแนะดังกล่าว

3.1.1 สภาพการณ์แห่งปัญหา

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร จึงได้กำหนดประเด็นในการศึกษาสภาพการณ์แห่งปัญหา เพื่อจัดทำข้อเสนอเพื่อปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยสรุปสาระสำคัญจากประเด็นที่คณะทำงานของคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรได้ศึกษามา ดังนี้

1) ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนในการออกกฎหมายภาษีอากร

พบว่าก่อนการออกกฎหมายภาษีอากร เช่น การจัดเก็บ ลดหย่อน หรือยกเว้นภาษี นั้น ขาดการกำหนดแนวนโยบายที่ชัดเจนอันเป็นการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากร

⁸⁸ คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ใน คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน, ข้อเสนอเพื่อปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร, 21 กันยายน 2561

⁸⁹ คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ 331/2561 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน ลงวันที่ 7 ธันวาคม 2563

⁹⁰ คำสั่งคณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน ที่ 019/2560 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2560

⁹¹ คำสั่งคณะอนุกรรมการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรที่ 1/2563 เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานพิจารณาเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 มีนาคม 2561

และธรรมาภิบาลทางภาษีอากร และขาดการบูรณาการระหว่างหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง ทำให้เกิดเป็นปัญหาในการบังคับใช้และการตีความกฎหมายตามมา คือ มีการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันระหว่างเจ้าหน้าที่ต่างหน่วยงาน

ในประเด็นนี้ คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรจึงเสนอแนวทางปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติที่เป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร เข้ามาทำหน้าที่ให้คำแนะนำและกลั่นกรอง การกำหนดนโยบายและการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรของประเทศ โดยคำนึงถึงโครงสร้างภาษีทั้งระบบและทุกประเภท และให้มีอำนาจในการพิจารณาและให้คำแนะนำแก่การออกกฎหมายลำดับรองเพื่อให้เป็นไปตามแนวนโยบายที่กำหนด

2) ปัญหาความไม่เป็นธรรม

พบว่าระบบการจัดเก็บภาษี การตรวจสอบประเมินภาษี และการพิจารณาอุทธรณ์ นั้นมีความไม่เป็นธรรมอยู่ กล่าวคือ ระบบการจัดเก็บภาษีนั้น มีการกำหนดเป้าของการจัดเก็บเป็นจำนวนเงิน ซึ่งก่อให้เกิดความกดดันแก่เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงาน และไม่มีกำหนดเหตุและระยะเวลาการตรวจสอบประเมินภาษีที่แน่นอน รวมถึงกระบวนการการอุทธรณ์การประเมินภาษีด้วยเช่นกัน

3) ปัญหาความเหลื่อมล้ำ

เนื่องจากขอบเขตการจัดเก็บภาษีในปัจจุบันนั้น ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดแหล่งเงินได้ที่จำต้องนำมาคำนวณภาษี คือ แหล่งเงินได้ในประเทศ และแหล่งเงินได้จากนอกประเทศ ซึ่งเกิดปัญหาในทางปฏิบัติว่าผู้ที่มีเงินได้จากแหล่งที่มานอกประเทศสามารถวางแผนและเลือกที่จะไม่นำเงินได้กลับเข้ามาในประเทศ หรือนำกลับเข้ามาข้ามปีภาษี ส่งผลทำให้ไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย อันเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่ไม่ได้สอดคล้องกับความสามารถในการชำระภาษี และไม่ได้ช่วยลดปัญหาด้านความเหลื่อมล้ำในสังคมอย่างแท้จริง

4) ปัญหาการขาดความรู้ความเข้าใจของประชาชนในการเสียภาษี

เนื่องจากการจัดหมวดหมู่ของบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อนและจำเป็นต้องพิจารณาบทบัญญัติประกอบกับกฎหมายลำดับรองจำนวนมาก ทำให้เป็นการยากแก่ประชาชนทั่วไป ในการทำความเข้าใจด้วยบทกฎหมาย และการสืบค้นกฎหมายลำดับรอง อาจนำไปสู่ปัญหาการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้อง

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรจึงได้พิจารณาและเสนอแนวทางปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้เรียบเรียงบทบัญญัติในส่วน ของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาขึ้นใหม่ เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจของบุคคลทั่วไป ดังนี้

ส่วนที่ 1 : ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ส่วนที่ 2 : เงินได้และประเภทเงินได้

ส่วนที่ 3 : การยกเว้นภาษี

ส่วนที่ 4 : ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน

ส่วนที่ 5 : อัตราภาษี

ส่วนที่ 6 : การคำนวณภาษี

ส่วนที่ 7 : ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย

ส่วนที่ 8 : การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี

ส่วนที่ 9 : การขอคืนภาษี

ส่วนที่ 10 : การตรวจสอบและประเมินภาษี

ส่วนที่ 11 : เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ส่วนที่ 12 : อำนาจเจ้าพนักงาน

(ในส่วนที่ 9 - 10 เสนอให้ใช้บททั่วไป หรือให้มีบทบัญญัติเฉพาะกรณี ที่แตกต่างจากบททั่วไป)

5) ปัญหาความยุ่งยากในการตีความประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เนื่องจากการจัดแบ่งประเภทเงินได้ ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันนั้น มีความยุ่งยากในการตีความ ดังนั้น เพื่อลดปัญหาด้านการตีความ คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรจึงได้เสนอให้ปรับปรุงบทบัญญัติ ในประมวลรัษฎากร โดยการเสนอให้จัดหมวดหมู่และเรียบเรียงประเภทของเงินได้พึงประเมินใหม่ เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ และลดปัญหาด้านการตีความและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ ในทางปฏิบัติ

3.1.2 ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร : การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร จึงได้ศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินในประเทศไทย โดยศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ซึ่งมีโครงสร้างสังคมและเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย ได้แก่ มาเลเซีย สิงคโปร์ และญี่ปุ่น เป็นต้น และได้ข้อมูลการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากต่างประเทศ ดังนี้

- ประเทศสหรัฐอเมริกา : ใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้รวมทุกประเภท (Gross Income) จึงไม่ได้กำหนดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้โดยเฉพาะ

- ประเทศญี่ปุ่น : ไม่ได้กำหนดจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้โดยเฉพาะ แต่อย่างไรก็ตาม ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีแตกต่างกันไปสำหรับเงินได้ 10 ประเภท ดังนี้

- 1) เงินได้จากดอกเบี้ย (Interest Income)
- 2) เงินได้จากเงินปันผล (Dividend Income)
- 3) เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Real Estate Income)
- 4) เงินได้จากธุรกิจ (Business Income)
- 5) เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment Income)
- 6) เงินได้จากส่วนที่เพิ่มขึ้นของทุน (Capital gain)
- 7) เงินได้เป็นครั้งคราว (Occasional Income)
- 8) เงินได้ประเภทอื่น (Miscellaneous Income)
- 9) เงินได้จากการทำป่าไม้ (Forestry Income)
- 10) เงินได้หลังเกษียณอายุ (Retirement Income)

- ประเทศมาเลเซีย : มีการกำหนดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 6 ประเภท ดังนี้

- 1) เงินได้จากกำไรจากธุรกิจ (Business Income)
- 2) เงินได้จากการบริการ การจ้างแรงงาน (Personal Service, Employment)
- 3) เงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย (Dividend Interest)

- 4) เงินได้จากค่าเช่าและค่าตอบแทนพิเศษ ค่าสิทธิ (Rent Royalties)
- 5) เงินได้จากเงินบำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Pension, Annuity)
- 6) เงินได้จากแหล่งอื่น ๆ (Profit from other sources)

- ประเทศศรีลังกา : มีการกำหนดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 4 ประเภท ดังนี้

- 1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment Income)
- 2) เงินได้จากธุรกิจ (Business Income)
- 3) เงินได้จากการลงทุน (Investment Income)

นอกจากนี้ คณะทำงานฯ ยังได้มีการรับฟังข้อคิดเห็นจากตัวแทน International Monetary Fund (IMF) เกี่ยวกับแนวทางในการกำหนดนโยบายทางภาษีของประเทศไทย เปรียบเทียบกับกรณีศึกษาจากประเทศที่ได้ดำเนินการแก้ไขนโยบายภาษีอากรแล้วเสร็จ เช่น ประเทศศรีลังกา และประเทศเวียดนาม จนออกมาเป็นบทสรุปข้อเสนอแนะแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร ที่มีวัตถุประสงค์ในการก่อให้เกิดความเป็นธรรมในเชิงเศรษฐกิจและสังคม ตลอดจนส่งเสริมพัฒนาการทางเศรษฐกิจในระดับมหภาคของประเทศไทย

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร จึงได้เสนอให้มีการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินขึ้นใหม่ รวมถึงกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ วิธีการหักค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมกับวิธีการได้มาซึ่งเงินได้แต่ละประเภท และวิธีการการหักค่าลดหย่อน โดยให้มีความยืดหยุ่นเหมาะสมกับความจำเป็นของผู้มีเงินได้แต่ละราย เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน จึงเสนอแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็น 3 ประเภท ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 : เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)

โดยรวบรวมเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่เกี่ยวกับการแลกด้วยน้ำพักน้ำแรงเข้าด้วยกัน ประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

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

ซึ่งปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท (หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน แต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท)

2) เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้น จะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

ซึ่งปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท (หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน แต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท)

3) เงินได้เนื่องจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จาก การประกอบวิชาชีพอิสระ 6 ประเภท คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนด ชนิดไว้

ซึ่งปัจจุบันกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรือหักตามอัตราเหมา โดยกำหนดให้วิชาชีพการประกอบโรคศิลปะ สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตรา 60% ส่วนวิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตรา 30%

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ตามข้อเสนอของคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรนั้น จัดเป็นเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ซึ่งนอกจากประเด็นการแก้ไขประเภทเงินได้พึงประเมินแล้วนั้น คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ยังได้เสนอให้เปลี่ยนวิธีการหักค่าใช้จ่าย ให้เปลี่ยนมาใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายแบบเดียวกันทั้งหมด คือ ให้หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาจ่ายเท่านั้น พร้อมกำหนดวงเงินสูงสุด และเสนอให้ปรับวงเงินสำหรับการหักค่าใช้จ่ายทุกปี

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 : เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

โดยรวบรวมเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่เกี่ยวกับการได้มาจากทรัพย์สินและการลงทุนเข้าด้วยกัน ประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

1) เงินได้จากค่าแห่งสิทธิ์ต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งกิวติวัลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายป้อนได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเหมาจ่าย 50% ไม่เกิน 100,000 บาท หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามจริง

2) เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) ในบริบทที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ซึ่งกฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่าย

3) เงินได้เนื่องจากทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก การให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรือหักค่าใช้จ่ายอัตราเหมา โดยกำหนดให้ บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง หรือแพ สามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 30% ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 20% ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 15% ยานพาหนะสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 30% และทรัพย์สินอื่นสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 10%

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income) นั้น คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้เสนอให้แก้ไขวิธีการหักค่าใช้จ่าย เป็นการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเท่านั้น เพื่อลดความเหลื่อมล้ำ และสร้างความเป็นธรรมให้ผู้เสียภาษี

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 : เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

โดยนำเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่เกี่ยวกับการเงินได้จากธุรกิจ เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุนที่ได้มาจากบริบทการประกอบธุรกิจ (รวมถึง Trade Business and Professional) และเงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 นำมารวบรวมเข้าด้วยกัน ประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

1) เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) ในบริบทที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ
ซึ่งกฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่าย

2) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ตามมาตรา 40 (7)
ซึ่งกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรือตามอัตราเหมา 60%

3) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 ตามมาตรา 40 (8) เดิม

ซึ่งกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรืออัตราเหมา 40% และ 60% การหักค่าใช้จ่าย หักค่าใช้จ่ายตามจริง

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income) นั้น คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้เสนอให้แก้ไขวิธีการหักค่าใช้จ่าย เป็นการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเท่านั้น แต่อย่างไรก็ตาม ในช่วงของการเปลี่ยนผ่าน คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรได้เสนอให้มีมาตรการผ่อนผันให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาจ่ายได้ โดยจะให้ปรับลดอัตราเหมาจ่ายลงทุกปี

3.2. แนวทางการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายต่างประเทศ

จากการศึกษาข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ในประเด็นเรื่อง การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ที่ได้มีการศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินในประเทศไทย เปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ โดยเลือกประเทศที่มีโครงสร้างสังคมและเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย

ผู้วิจัยจึงได้เลือกศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินในกฎหมายของ 3 ประเทศ คือ ประเทศอังกฤษ ประเทศมาเลเซีย และประเทศศรีลังกา เนื่องจากประเทศอังกฤษเป็นเหมือนประเทศต้นแบบในใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบแบ่งประเภทของเงินได้ จึงต้องการศึกษารูปแบบของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากประเทศอังกฤษ สำหรับประเทศมาเลเซีย นั้น เป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีแบบผสมเช่นเดียวกับประเทศไทย คือ มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินแต่สุดท้ายแล้วในขั้นตอนของการคำนวณภาษี กลับนำเงินได้ทุกประเภทมาคำนวณรวมเป็นฐานเดียวกันและใช้อัตราภาษีเท่ากันทุกประเภท ไม่ได้แยกคำนวณตามประเภทเงินได้แต่อย่างใด จึงต้องการศึกษารูปแบบของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากประเทศมาเลเซีย เพื่อประกอบการศึกษาวิจัยด้วย และสำหรับประเทศศรีลังกา นั้น มีการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็น 4 ประเภท ซึ่งมีความคล้ายคลึงกับรูปแบบที่คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรได้ตั้งเป็นข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร จึงต้องการศึกษารูปแบบของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากประเทศศรีลังกา เพื่อนำมาประกอบการวิจัยด้วย

3.2.1 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน (Schedular Income Tax System) คือ มีการแบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภท และเงินได้แต่ละประเภทก็มีการกำหนดวิธีการคำนวณภาษี และหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ที่แตกต่างกันออกไป ⁹²

⁹² John Tiley, Revenue Law, page 146

ในประเทศอังกฤษ ใช้กฎหมาย The Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) เพื่อบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้ทั้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹³ ซึ่งได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาเรื่อย ๆ จนมีโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี เรียกว่า “Tax Law Rewrite Project” เกิดขึ้น⁹⁴

ซึ่งโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี ได้ออกกฎหมายมากมาย แต่มีกฎหมาย 5 ฉบับ ที่ส่งผลกระทบต่อระบบภาษีเงินได้ และมีประเด็นเกี่ยวข้องกับความหมายของเงินได้ ฟิงประเมินและการแบ่งประเภทของเงินได้ฟิงประเมิน ได้แก่⁹⁵

- 1) The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA 2003)
- 2) The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA 2005)
- 3) The Income Tax Act 2007 (ITA 2007)
- 4) The Corporation Tax Act 2009 (CTA 2009)
- 5) The Corporation Tax Act 2010 (CTA 2010)

ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

ความหมายของเงินได้ฟิงประเมิน⁹⁶

แนวความคิดเกี่ยวกับเงินได้ฟิงประเมินของระบบภาษีเงินได้ในประเทศอังกฤษ มีแนวคิดที่ยึดติดกับที่มาของเงินได้⁹⁷ ประกอบด้วยหลัก 3 ประการ ดังนี้

- 1) ต้องเข้าเป็นเงินได้ฟิงประเมินตามประเภทที่กฎหมายกำหนด

เนื่องจากระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทยมีลักษณะเป็นระบบภาษีเงินได้ที่อิงตามระบบการแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System) เป็นหลัก ดังนั้น หากมีเงินได้ที่ไม่เข้าตามประเภทของเงินได้ฟิงประเมินตามที่กฎหมายกำหนด เงินได้นั้นก็จะไม่จัดเป็นเงินได้ฟิงประเมินตามกฎหมาย และไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

⁹³ Mohamed Ramjohn, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing Limited, 1996), page 3.

⁹⁴ HM Revenue and Custom, 2013, Tax Law Rewrite (Online), <http://www.hmrc.gov.uk/rewrite>, 14 Jan 2014

⁹⁵ วิมลพัทธ์ ราชประดิษฐ์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้ฟิงประเมินตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีเงินได้ฟิงประเมินจากการจ้างทำของ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 135.

⁹⁶ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 148-149.

⁹⁷ Philip Ridgway, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing Limited, 1996), page 50

2) ต้องไม่เป็นเงินได้ประเภททุน

เนื่องจากเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายอังกฤษนั้น มีความหมายไม่ครอบคลุมถึงเงินได้ประเภททุน เนื่องจากเคยปรากฏการตีความของศาลในรายการ D กรณีที่ 5 ซึ่งกำหนดว่า “กำไรประจำปี (Annual Profits) ซึ่งมีได้อยู่ภายใต้รายการใดรายการหนึ่งที่กฎหมายกำหนด” ซึ่งหากตีความเช่นนี้ เมื่อพิจารณาร่วมกับหลักในข้อ 1) จะจัดว่ากำไรประจำปี เมื่อมีได้อยู่ภายใต้รายการใดรายการหนึ่งที่กฎหมายกำหนด ก็จะไม่จัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามกฎหมาย และไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่อย่างไรก็ตามประเทศอังกฤษได้มีการกำหนดการเก็บภาษีจากเงินได้ประเภททุนแยกจากภาษีเงินได้ ดังนั้น แม้จะไม่ได้นำเอากำไรประจำปี ซึ่งเป็นเงินได้ประเภททุนมารวมคำนวณภาษีเงินได้ แต่อาจต้องนำไปรวมคำนวณเสียภาษีจากผลได้ส่วนทุน (Capital Gain Tax) แทน

3) ต้องไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นตามกฎหมาย

ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษมีการกำหนดยกเว้นสำหรับเงินได้พึงประเมินบางประเภทให้ไม่ต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ แม้จะมีลักษณะเข้าเป็นเงินได้พึงประเมินตามประเภทที่กฎหมายกำหนดก็ตาม

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน⁹⁸

จากกฎหมายทั้ง 5 ฉบับสามารถสรุปประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษ ได้เป็น 8 ประเภท ดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน (Employment Income)

บัญญัติอยู่ในส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ในมาตรา 4 ได้แก่ การจ้างแรงงาน รวมถึงการจ้างแรงงานตามสัญญาจ้างแรงงานปกติ การจ้างแรงงานตามสัญญาฝึกงาน และการจ้างแรงงานตาม The Service of Crown และในมาตรา 5 ยังได้กำหนดให้รวมถึงเงินได้พึงประเมินจากตำแหน่งหน้าที่งานที่ทำที่แยกออกจากการประจำด้วย

2) เงินได้พึงประเมินจากเงินบำนาญ (Pension Income)

ในส่วนที่ 9 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ได้บัญญัติเรื่องการเก็บภาษีเงินบำนาญ ไว้ ส่วนการกำหนดประเภทของเงินบำนาญนั้น จะกำหนดไว้ในกฎหมาย The Finance Act 2004 แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

⁹⁸ John Tiley, Revenue Law, 8th edition

- Terminal Salary Scheme (TSS) หรือ Defined Benefit (DB)

ใช้เงินเดือนเดือนสุดท้ายเป็นเพดานขั้นสูงสุดในการคำนวณ

- Money Purchase Scheme (MPS) หรือ Defined Contributed

ใช้เพดานขั้นสูงสุดที่ประกาศรายปีในคำนวณ

3) เงินได้พึงประเมินจากการประกันสังคม (Social Security Income)

หรือผลประโยชน์ที่ได้จากการประกันสังคม แบ่งได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้

- ลักษณะเป็นการสนับสนุน จัดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี

โดยมีลักษณะเป็นผลประโยชน์จากการประกันสังคมในระยะยาว เช่น เงินบำนาญของภาครัฐ เป็นต้น นอกจากนี้ในมาตรา 660 ของ The Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 ยังกำหนดให้รวมถึงเงินชดเชยจากการเสียชีวิต ค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องเนื่องกับการทำคลอด และค่าใช้จ่ายที่เป็นการรักษาพยาบาลด้วย ส่วนการประกันสังคมในระยะสั้นมักได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำผลประโยชน์มาคำนวณเสียภาษี

- ลักษณะไม่ได้เป็นการสนับสนุน เช่น ค่าชดเชยจากการประสบอุบัติเหตุ หรือพิการ ปกติแล้วจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำผลประโยชน์มาคำนวณเสียภาษี

4) เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ (Trading Profession and Vocation Income)

บัญญัติอยู่ในส่วนที่ 2 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 โดยมีการปรากฏในมาตรา 5 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ที่เป็นบทกำหนดบังคับจัดเก็บภาษีและกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ

ซึ่งเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ นั้น สามารถแบ่งพิจารณาได้ 3 ส่วน ดังนี้

- การประกอบธุรกิจ (Trade) หมายความรวมถึง ทุกขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ ตลอดสายการผลิตจนถึงการจำหน่าย และยังรวมถึงขั้นตอนอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจด้วย

- วิชาชีพ (Profession) ไม่ได้มีความหมายกำหนดไว้แน่นอน แต่ในคำพิพากษาคดี IRC VS Maxse (1929) ศาลได้ตีความหมายให้หมายความว่า “การมีทักษะเฉพาะด้าน ไม่ว่าจะ เป็นทักษะความสามารถทางกายภาพ หรือเป็นทักษะความสามารถทางความคิดก็ตาม”

- อาชีพ (Vacation) ไม่ได้มีความหมายกำหนดไว้แน่นอน แต่ในคำพิพากษาคดี Partridge VS Mallendaine (1886) ศาลได้ตีความหมายให้หมายความว่า “วิธีการหารายได้เพื่อยังชีพ”

5) เงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน (Property Income)

ใน ส่วนที่ 3 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ได้บัญญัติกฎเกณฑ์ของเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน (บางกรณีจะรวมถึงที่ดินซึ่งอยู่นอกประเทศอังกฤษด้วย) ซึ่งในกฎหมาย The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 ได้กำหนดหลักการจัดเก็บเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน โดยเรียกเก็บจากผลประโยชน์ที่ได้รับจากธุรกิจอันเนื่องมาจากทรัพย์สิน เช่น กำไรรายปี ค่าเช่า ค่าพรีเมียม เป็นต้น

ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินที่ได้มาจากการประกอบอาชีพที่เกี่ยวกับที่ดิน

6) เงินได้พึงประเมินจากการออมและการลงทุน (Savings and Investment Income)⁹⁹

บัญญัติในส่วนที่ 4 และส่วนที่ 6 ของ The Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 โดยในส่วนที่ 6 เป็นการบัญญัติถึงกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำผลประโยชน์มาคำนวณเสียภาษี และในส่วนที่ 4 เป็นการแบ่งเงินได้ประเภทนี้ออกเป็น 6 ประเภท ดังนี้

- ดอกเบี้ย โดยหมายความรวมถึง โบนัสต่าง ๆ ด้วย
- เงินปันผลและเงินได้พึงประเมินอื่นที่มีลักษณะเดียวกัน ซึ่งได้รับจากทั้งบริษัทในประเทศอังกฤษและนอกประเทศอังกฤษ
- เงินปันผลแบบจ่ายเป็นหุ้น ซึ่งได้รับจากบริษัทในประเทศอังกฤษ
- เงินกู้ซึ่งบริษัทจำกัดให้บุคคลธรรมดา
- เงินปีตลอดชีพ

⁹⁹ วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556), หน้า 151-153.

- เงินได้พึงประเมินซึ่งได้รับการออมในรูปแบบอื่น เช่น การทำประกันชีวิต ซึ่งในขณะที่ส่วนที่ 6 ได้มีการกำหนดยกเว้นให้สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการออมและการลงทุนบางประเภท ที่ไม่ต้องนำมาคำนวณเสียภาษี เช่น เงินได้พึงประเมินจากการวางแผนการลงทุนของบุคคลธรรมดา เป็นต้น

7) เงินได้พึงประเมินอื่น (Miscellaneous Income)

สามารถแบ่งออกได้เป็น 7 ประเภท ดังนี้

- เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา
- เงินได้จากภาพยนตร์และการบันทึกเสียง อันไม่ใช่การประกอบธุรกิจ
- เงินได้จากสิทธิในการสื่อสาร อันไม่ใช่การประกอบธุรกิจ
- เงินได้จากการตั้งถิ่นฐาน
- เงินได้จากที่ดินของรัฐ
- เงินได้ที่ได้จากจ่ายเป็นรายปี
- เงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากที่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

8) เงินได้พึงประเมินแบบพิเศษ

เป็นเงินได้พึงประเมินที่มีกฎหมายเฉพาะกำหนดขึ้นมาเป็นกรณีพิเศษ เช่น The Income Tax Act 2007 ได้มีการกำหนดเงินได้พึงประเมินแบบพิเศษ คือ เงินได้จากการกุศล (ใน ส่วนที่ 10) กำไรจากเงินได้พึงประเมินที่ค้างชำระ (ใน ส่วนที่ 12) และการหลีกเลี่ยงภาษี (ใน ส่วนที่ 13) และส่วน Finance Act 2004 ก็ได้มีการกำหนดเงินได้พึงประเมินแบบพิเศษไว้เช่นกัน คือ เงินบำนาญ เป็นต้น¹⁰⁰

เปรียบเทียบกับประเทศไทย

หลังมีการปฏิรูประบบภาษีเงินได้ตามโครงการปรับปรุงกฎหมายภาษี (Tax Law Rewrite Project) ประเทศอังกฤษได้แบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินใหม่เป็น 8 ประเภท โดยยังคงไว้ซึ่งระบบภาษีเงินได้ที่อิงตามระบบภาษีแบบแยกประเภทเงินได้อยู่ เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณภาษีที่เหมาะสมแก่เงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

¹⁰⁰ John Tiley, Revenue Law, 8th edition, page 144.

ส่วนในประเทศไทยนั้น ใช้ระบบภาษีเงินได้ที่เรียกได้ว่าเป็นการอิงตามระบบภาษีแบบแยกเงินได้ (Schedular Income Tax System) เช่นกัน โดยมีการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ตามแหล่งที่มาของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท เช่นเดียวกันกับประเทศอังกฤษ ซึ่งการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศอังกฤษกับประเทศไทย มีความแตกต่างกันในรายละเอียดของประเภทเงินได้ ดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน (Employment Income)

ประเทศอังกฤษ จัดว่าเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน เป็นเงินที่ได้มาจากการจ้างแรงงาน และยังให้หมายความรวมถึงเงินที่ได้จากตำแหน่งหน้าที่งานที่ทำด้วย ซึ่งในประเทศไทยนั้น ได้แยกออกจากกัน เป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานประเภทหนึ่ง และเงินได้จากตำแหน่งหน้าที่งานที่ทำ อีกประเภทหนึ่ง โดยบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ตามลำดับ

2) เงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ (Trading Profession and Vocation Income)

ประเทศอังกฤษ จัดว่าเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ วิชาชีพ และอาชีพ เป็นเงินได้ที่รวมกันเป็นประเภทเดียวกัน ซึ่งต่างจากในประเทศไทย ที่มีการแบ่งเงินได้จากทั้ง 3 แหล่งนี้ออกจากกันอย่างชัดเจน ดังนี้

- เงินได้จากการประกอบธุรกิจ (Trade) เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8)

- เงินได้จากวิชาชีพ (Profession) เป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ที่กำหนดงานวิชาชีพผู้ใช้ทักษะเฉพาะด้านไว้อย่างชัดเจน

- เงินได้จากอาชีพ (Vocation) หากเป็นประเทศไทยจะต้องพิจารณาต่อว่าเป็นอาชีพที่มีลักษณะใด เช่น เป็นการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) เป็นการทำตามตำแหน่งหน้าที่หรือรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) หรือเป็นการรับทำงานให้แบบที่มีการหาวัสดุในการทำงานนั้นด้วย ตามมาตรา 40 (7)

ซึ่งหากพิจารณาเงินได้ประเภทนี้แล้วนั้น จะเห็นว่าการที่ประเทศอังกฤษ นำเอาเงินได้จากการประกอบการของบุคคลมารวมเข้าด้วยกัน ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจกรรมใด ทั้งเงินได้จากอาชีพ เงินได้จากวิชาชีพ และเงินได้จากการประกอบธุรกิจ จะทำให้เป็นการลดปัญหาการตีความและการแบ่งแยกการเลือกประกอบอาชีพในการดำรงชีวิตประชาชน ให้เกิดความเสมอภาคและเป็นธรรมมากขึ้น กล่าวคือไม่ว่าประชาชนจะเลือกประกอบอาชีพอะไรในการดำรงชีวิต

จะเป็นอาชีพธรรมดาทั่วไป อาชีพที่เป็นวิชาชีพที่ต้องใช้ทักษะเฉพาะ หรือเลือกประกอบอาชีพ โดยการทำธุรกิจ ก็จะอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์การบังคับให้เสียภาษีที่เหมือนกันและเท่าเทียมกัน ไม่มีผู้ใด ถูกลงโทษโดยกฎหมายหรือเสียเปรียบกันในทางภาษี อันก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำในภาระภาษี ดังเช่น ในประเทศไทยที่มีการจัดแบ่งประเภทอาชีพของประชาชนแยกออกจากกัน และกำหนดสิทธิ ทางภาษี เช่น สิทธิในการหักค่าใช้จ่าย หรือสิทธิในการเลือกเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ให้แตกต่างกัน ออกไป อันก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบอาชีพและการลงทุนของและบุคคล ยกตัวอย่างเช่น การรับจ้างทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) หากมีการจัดรูปแบบการดำเนินการให้เข้า หลักเกณฑ์เป็นการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) หรือจัดรูปแบบของสัญญาให้เข้าหลักเกณฑ์ เป็นการรับเหมาแบบมีวัสดุ ตามมาตรา 40 (7) เช่นนี้ก็สามารถได้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายที่มากขึ้น และเสียภาษีให้รัฐน้อยลงได้แล้ว เห็นได้ว่าการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ยับย่อยเกินไป ของประเทศไทยนั้น เปรียบเสมือนรูปแบบและช่องทางการวางแผนธุรกิจและการวางแผนทางภาษี ที่หลากหลายมากกว่า เมื่อพิจารณาการรวมประเภทเงินได้ประเภทนี้ของประเทศอังกฤษแล้ว จึงเห็นว่าน่าจะสามารถลดปัญหาด้านการตีความได้

แต่เนื่องจากว่าการไม่มีนิยามที่แน่นอน ทำให้ต้องใช้นิยามจากที่ศาลตีความ เรื่องเงินได้จากอาชีพ ว่ามีความหมายคือ เงินได้ที่ทำมาหาได้เพื่อการยังชีพนั้น อาจทำให้มีของเขต ทับซ้อนกันกับเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานได้ เนื่องจากหากพิจารณาตามความหมายที่ศาล ตีความคำว่าอาชีพแล้วนั้น การรับจ้างแรงงาน สามารถจัดเป็นอาชีพได้เช่นกัน

3) เงินได้พึงประเมินอื่น (Miscellaneous Income)

ประเทศอังกฤษมีการแบ่งเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นเป็น 7 ประเภท ดังนี้

- เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา
- เงินได้จากภาพยนตร์และการบันทึกเสียง อันไม่ใช่การประกอบธุรกิจ
- เงินได้จากสิทธิในการสื่อสาร อันไม่ใช่การประกอบธุรกิจ
- เงินได้จากการตั้งถิ่นฐาน
- เงินได้จากที่ดินของรัฐ
- เงินได้ที่ได้จากจ่ายเป็นรายปี
- เงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากที่มีกฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ

ซึ่งค่อนข้างคล้ายกันกับเงินได้ประเภทอื่นในประเทศไทยที่ได้มีการกำหนด ไว้ในมาตรา 40 (8) หากแยกเป็นประเภทย่อยแล้ว จะแบ่งได้เป็น 7 ประเภทเช่นเดียวกันกับประเทศ อังกฤษ

- เงินได้จากการธุรกิจ
- เงินได้จากการพาณิชย์
- เงินได้จากการเกษตร
- เงินได้จากการอุตสาหกรรม
- เงินได้จากการขนส่ง
- เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์
- เงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7

ซึ่งการจัดประเภทของเงินได้ประเภทอื่นของทั้งสองประเทศนั้น มีจุดสำคัญอยู่ที่การเป็น “เงินได้นอกเหนือจากที่มีการกำหนดไว้เป็นการเฉพาะ” หรือ เรียกได้ว่าเป็นเงินได้ที่ไม่เข้าตามลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทใดเลย

และยังพบว่าประเทศอังกฤษจัดเงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา และเงินได้จากภาพยนตร์และการบันทึกเสียง เข้าเป็นเงินได้ประเภทอื่น ซึ่งต่างจากประเทศไทยที่กำหนดแยกเป็นประเภทเงินได้เนื่องจากคำสิทธิ์ไว้เป็นการเฉพาะ ในมาตรา 40 (3)

3.2.2 ประเทศมาเลเซีย

ประเทศมาเลเซียมีการใช้ระบบภาษีเงินได้แบบผสม ระหว่างระบบภาษีแบบรวมเงินได้ (Comprehensive Income Tax System) กับระบบภาษีแบบแยกประเภทเงินได้ (Schedular Income Tax System) เนื่องจากแม้มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินแบบระบบแยกเงินได้ แต่ได้มีการกำหนดประเภทเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ อยู่ด้วย อันเป็นการรวมเงินได้ที่มีลักษณะต่างกันบางส่วนเข้าด้วยกัน สอดคล้องกับแนวคิดของระบบรวมเงินได้ด้วย ซึ่งมีรูปแบบใกล้เคียงกับระบบภาษีเงินได้ในประเทศไทย ดังนี้

ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

กฎหมายประเทศมาเลเซียไม่ได้บัญญัติให้คำนิยามของคำว่าเงินได้พึงประเมินไว้โดยตรง ซึ่งพิจารณาตามความหมายในเชิงทั่วไปแล้วนั้น ¹⁰¹เงินได้พึงประเมิน อาจมีหมายความว่า “เงินที่บุคคลได้มาจากการทำงาน การลงทุน และการประกอบธุรกิจ”¹⁰²

¹⁰¹ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005), page 4

¹⁰² Oxford Advanced Learner's dictionaries

ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย มีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 6 ประเภท ดังนี้¹⁰³

1) เงินได้จากกำไรจากธุรกิจ (Business Income)¹⁰⁴

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดให้คำจำกัดความของคำว่า “ธุรกิจ” ไว้โดยให้ความหมายรวมถึง การค้าขาย การผลิต วิชาชีพ อาชีพ หรือกิจการที่เกี่ยวข้องตามปกติกับการค้าหรือธุรกิจนั้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินได้จากการจ้างแรงงาน ซึ่งถูกแบ่งแยกไปเป็นเงินได้อีกประเภทหนึ่งแล้ว และมีหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกัน

จึงมีการกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อแยกเงินได้พึงประเมินจากวิชาชีพและอาชีพออกจากเงินได้จากการจ้างแรงงาน โดยพิจารณาจากนิติสัมพันธ์ของคู่สัญญาแบ่งได้ 2 ประเภท ดังนี้

- นิติสัมพันธ์แบบการจ้างบริการ หรือรับทำงานให้ (เข้าตามประเภทนี้)
- นิติสัมพันธ์แบบการจ้างแรงงาน (ไม่เข้าตามประเภทนี้)

ในประเด็นของกิจการที่เกี่ยวข้องตามปกติกับการค้าหรือธุรกิจนั้น อาจพิจารณาได้จาก ลักษณะของการประกอบกิจการหรือการกระทำการนั้น เหตุจูงใจในการทำกิจการ ลักษณะพฤติการณ์ของการครอบครอง รวมถึงพิจารณาจากรายการทางการเงินหรือบัญชี เป็นต้น

2) เงินได้จากการบริการ การจ้างแรงงาน (Personal Service, Employment)

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียได้ให้คำจำกัดความหมายของการจ้างแรงงาน คือ เป็นกิจการที่ดำเนินไปบนความสัมพันธ์แบบนายจ้างและลูกจ้าง หรือเป็นกิจการที่ได้รับมอบหมายหรือแต่งตั้งให้ทำกิจการนั้น แม้ไม่ได้มีความสัมพันธ์แบบนายจ้างและลูกจ้างก็ตาม¹⁰⁵

3) เงินได้จากเงินปันผล ดอกเบี้ย และส่วนลด (Dividend Interest Discount)

เป็นการรวมเงินได้พึงประเมิน 3 ลักษณะเข้าด้วยกัน ดังนี้¹⁰⁶

¹⁰³ PricewaterhouseCoopers Taxation, 2019/2020 Malaysian Tax Booklet, Income Tax : Classes of income, <https://www.pwc.com/my/en/publications/2019/2019-2020-mtb/income-tax.html>

¹⁰⁴ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005), page 123-129

¹⁰⁵ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

¹⁰⁶ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005), page 89-95

- เงินปันผล โดยทั่วไปแล้ว มีหมายความว่า เงิน หรือสิ่งตอบแทน ที่ผู้ถือหุ้นได้รับ จากบริษัทโดยการแบ่งกำไรที่ได้จากการประกอบกิจการให้¹⁰⁷ ทั้งนี้ ไม่รวมถึง หุ้นกู้ หุ้นโบนัส ที่ถูกจ้างได้ และส่วนลดของทุน

- ดอกเบี้ย โดยทั่วไปแล้ว มีหมายความว่า เงินที่ผู้ให้ยืมได้รับจากผู้ยืม อันเป็น ผลจากการยืมเงินหรือทรัพย์สิน เช่น ดอกเบี้ยเงินกู้ เงินที่ได้รับจากกองทุน และกำไรที่ได้รับจาก ธนาคารอิสลาม เป็นต้น

- ส่วนลด หมายถึง ส่วนต่างของราคาซื้อกับราคาหน้าตัวแลงเงินนี้ ขายได้ต่ำกว่า ราคาที่ปรากฏหน้าตัว

4) เงินได้จากค่าเช่า ค่าสิทธิ และค่าตอบแทนพิเศษ (Rent Royalties Premium)

เป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สิน แบ่งได้ ดังนี้

- ค่าเช่า กฎหมายบัญญัติให้หมายถึง เงินที่ได้รับจากการประกอบอาชีพซึ่งเป็น อาชีพเกี่ยวกับการให้เช่าทรัพย์สิน คือ สัหาริมทรัพย์ หรือสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศมาเลเซีย เท่านั้น¹⁰⁸ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินค่าเช่าที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ ซึ่งถูกจัดเป็นประเภทเงินได้ พึงประเมินจากธุรกิจ ค่าเช่าจึงสามารถแบ่งได้เป็น 2 ลักษณะ ดังนี้

- เป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับจากการลงทุน (เข้าตามประเภทนี้)
- เป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ (ไม่เข้าตามประเภทนี้)

- ค่าสิทธิ กฎหมายบัญญัติให้หมายถึง เงินที่ได้รับจากการเผยแพร่ การใช้ หรือ สิทธิในการใช้สิทธิต่าง ๆ ในทรัพย์สินทางปัญญา หรือองค์ความรู้ (know-how) ต่าง ๆ¹⁰⁹

- ค่าตอบแทนพิเศษนอกจากค่าเช่า คือ เงินนอกเหนือจากค่าเช่า ที่ผู้ให้เช่าได้รับ จากผู้เช่า อันเป็นเงินที่ได้เนื่องมาจากสัญญาเช่าเช่นเดียวกัน¹¹⁰

5) เงินได้จากเงินบำนาญ เงินปีตลอดชีพ เงินได้ที่คำนวณจากระยะเวลาอื่น ๆ (Pension, Annuity, Other periodical payments, not falling under any of the foregoing classes)

เป็นการรวมเงินได้พึงประเมิน 3 ลักษณะเข้าด้วยกัน ดังนี้

¹⁰⁷ Oxford Advanced Learner's dictionaries

¹⁰⁸ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

¹⁰⁹ Section 2 of the Income Tax Act 1967 of Malaysia

¹¹⁰ Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005), page 99

- เงินบำนาญ หมายถึง เงินที่ได้รับหลังจากเกษียณอายุการทำงานแล้ว
- เงินปีตลอดชีพ หมายถึง เป็นเงินที่ได้รับตลอดชีวิต โดยจะได้รับเมื่อครบระยะเวลาทุก ๆ 1 ปี
- เงินได้ที่คำนวณจากระยะเวลาอื่น ๆ ลักษณะเป็นเงินที่ได้รับเมื่อครบระยะเวลาหนึ่งเช่นกัน แต่ไม่ใช่ระยะเวลา 1 ปี

6) เงินได้จากแหล่งอื่น ๆ (Profit from other sources, not falling under any of the foregoing classes)

กฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซียไม่ได้กำหนดลักษณะ ชนิด หรือตัวอย่างของเงินได้ประเภทนี้ไว้ แต่กำหนดใช้เป็นประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้เข้าตามหลักเกณฑ์ของประเภทของเงินได้พึงประเมินประเภทไหนเลย ตั้งแต่ประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 5

เปรียบเทียบกับประเทศไทย

1) เงินได้จากการบริการ การจ้างแรงงาน (Personal Service, Employment)

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียได้ให้คำจำกัดความของการจ้างแรงงาน โดยกำหนดรวมไปถึงกิจกรรมที่ไม่ได้มีความสัมพันธ์แบบนายจ้างและลูกจ้างด้วย เช่น กรณีการได้รับการแต่งตั้งจากนายจ้าง ที่ถือว่าเป็นการจ้างแรงงานเช่นเดียวกัน แม้จะไม่ได้อยู่ในความสัมพันธ์แบบนายจ้างและลูกจ้าง

ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างแรงงานนั้น ต้องมีฐานของนิติสัมพันธ์มาจากสัญญาจ้างแรงงาน ซึ่งเปรียบเสมือนเป็นเส้นแบ่งระหว่างเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) ที่จะต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ของคู่สัญญา และลักษณะพฤติการณ์การทำงานร่วมด้วย เช่น มีการใช้อำนาจในการบังคับบัญชา มีการตกลงเรื่องระยะเวลาการทำงาน มีกฎหมายเกี่ยวกับแรงงานคุ้มครอง เป็นต้น

2) เงินได้จากกำไรจากธุรกิจ (Business Income)

ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดแยกประเภทของเงินได้จากการจ้างแรงงานและเงินได้จากการจ้างทำของออกจากกัน แต่กลับนำเอาเงินได้จากการจ้างทำของ มารวมไว้ในประเภทเดียวกันกับเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ซึ่งเป็นประเภทของเงินได้ที่เกี่ยวกับการค้าขาย การผลิต วิชาชีพ อาชีพ หรือกิจการที่เกี่ยวข้องตามปกติกับการค้าหรือธุรกิจ

ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่ได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) เงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ ตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) ออกจากกันเป็นคนละประเภท

3) เงินได้จากค่าเช่า ค่าสิทธิ และค่าตอบแทนพิเศษ (Rent Royalties Premium)

3.1) ในประเด็นเรื่องค่าเช่า ตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซีย ได้กำหนดเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สิน ที่มีการแบ่งแยกที่มาต่อไปว่า แม้จะเป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับจากทรัพย์สินก็จริง แต่หากเป็นเงินค่าเช่าที่ได้รับจากการประกอบธุรกิจ จะไม่นับว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สิน แต่จะถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินจากธุรกิจไป

ซึ่งคล้ายกับในประเทศไทย ที่ได้มีการตีความมาตรา 40 (8) โดยพิจารณาจากลักษณะการประกอบกิจการว่ามีลักษณะเป็นการทำธุรกิจหรือไม่ ไม่ได้พิจารณาจากลักษณะของเงินได้อย่างเดียว เช่น ค่าเช่า หากเป็นการให้เช่าห้อง 1 ห้อง จะถูกตีความเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) จัดเป็นเงินหรือประโยชน์ที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน แต่หากมีการประกอบกิจการให้เช่าหลายห้อง เช่น ทำเป็นอพาร์ทเมนต์ เช่นนี้ มักเกิดความสับสนในการตีความเงินได้พึงประเมินว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) จัดเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจหรือไม่ ทั้งที่ลักษณะของการทำสัญญาเช่า ลักษณะนิติสัมพันธ์ของคู่สัญญา และฐานในการก่อให้เกิดเงินได้ก็มาจากการนำทรัพย์สินออกให้เช่าเช่นเดียวกัน

3.2) ในประเด็นเรื่องค่าสิทธิ กฎหมายภาษีของประเทศมาเลเซียได้นำเอาเงินได้พึงประเมินในกลุ่มค่าสิทธิ มาบัญญัติรวมไว้เป็นประเภทเดียวกันกับค่าเช่า โดยจัดว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากทรัพย์สินเช่นเดียวกัน คือ เงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สินที่มีรูปร่าง ได้แก่ สัมหาริมทรัพย์ และอสังหาริมทรัพย์ รวมถึงทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่าง ได้แก่ ทรัพย์สินทางปัญญา และองค์ความรู้ (know-how) ต่าง ๆ

ซึ่งแตกต่างจากในประเทศไทย ที่ได้มีการแยกเงินได้พึงประเมินที่ได้จากทรัพย์สินที่มีรูปร่าง และทรัพย์สินที่ไม่มีรูปร่างออกจากกัน โดยแบ่งเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ตามมาตรา 40 (3) และเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5 คือ เงินหรือประโยชน์ที่ได้รับจากทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) ซึ่งแม้จะเรียกได้ว่าเป็นเงินได้ที่ได้รับจากทรัพย์สิน แต่กลับมีการแยกเงินได้ที่ได้มาจากทรัพย์สินทางปัญญาออกเป็นอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกันไป แม้จะเป็นเงินได้ที่ได้มาจากทรัพย์สินเช่นเดียวกัน

3.2.3 ประเทศศรีลังกา

ประเทศศรีลังกาจัดเก็บภาษีเงินได้โดยกฎหมาย The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017 โดยในกฎหมายดังกล่าวนั้น ไม่ได้มีการกำหนดความหมายหรือคำอธิบายลักษณะของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทแต่อย่างใด ในมาตราย่อยที่จัดประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้น จะเป็นการระบุชนิดของเงินได้พึงประเมินที่จะต้องถูกจัดเป็นประเภทนั้น ๆ ไปเลย ซึ่งมีการแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้¹¹¹

1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment Income)¹¹²

เป็นการรวมเอาเงินได้ที่เป็นเงิน ค่าตอบแทน หรือประโยชน์อื่นใดที่ ลูกจ้าง คู่สมรส บุตร หรือบุพการีของลูกจ้าง ได้รับอันเนื่องมาจากการจ้างแรงงาน รวมถึงเงินที่จ่ายให้แก่บุคคลที่สาม เพื่อประโยชน์ลูกจ้าง คู่สมรส บุตร หรือบุพการีของลูกจ้าง ด้วย

และยังรวมถึงเงินที่จ่ายเมื่อมีการเลิกจ้างงาน เงินบำเหน็จ เงินเกษียณอายุ เงินที่สะสมของลูกจ้างในกองทุนสำรองเลี้ยงชีพที่ไม่ผ่านการอนุมัติ เงินที่จ่ายจากกองทุนในกองทุนทรัสต์เพื่อพนักงาน ค่าเช่าที่อยู่อาศัยที่นายจ้างให้อยู่ฟรี การได้ใช้รถยนต์ที่นายจ้างจัดหาให้เพื่อการทำงาน และสิทธิประโยชน์อื่น ๆ ทั้งหมด ที่ได้รับเนื่องจากการทำงาน¹¹³

2) เงินได้จากธุรกิจ (Business Income)¹¹⁴

เงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจ เช่น การลงทุนจากการประกอบธุรกิจ ค่าบริการที่เรียกเก็บจากการประกอบธุรกิจ เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ ของขวัญที่ได้รับเนื่องจากประโยชน์ทางการประกอบธุรกิจ เป็นต้น ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินได้ที่รับจากการจ้างแรงงาน¹¹⁵

3) เงินได้จากการลงทุน (Investment Income)¹¹⁶

พิจารณาเงินได้จากการรับรู้สินทรัพย์จากการลงทุน เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ส่วนลด ค่ารายปี ค่าเช่า ค่าพรีเมียม ค่าสิทธิ เงินได้จากการถูกรางวัล (lottery) เงินได้จากการพนัน

¹¹¹ Section 4-8, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹¹² Section 5, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹¹³ <https://taxsummaries.pwc.com/sri-lanka/individual/income-determination>

¹¹⁴ Section 6, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹¹⁵ Section 6 (b), Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹¹⁶ Section 7, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

ของขวัญที่ได้รับเนื่องจากประโยชน์ทางการลงทุน เป็นต้น¹¹⁷ ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน และเงินที่ได้จากการประกอบธุรกิจ¹¹⁸

4) เงินได้ประเภทอื่น (Other Income) ¹¹⁹

เงินได้ใด ๆ ก็ตามที่ได้รับจากแหล่งอื่น แต่ไม่รวมถึงผลกำไรจากลักษณะที่ไม่เป็นทางการ (profits of a casual) และไม่เกิดซ้ำ (non-recurring nature) ทั้งนี้ ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน เงินได้จากการประกอบธุรกิจ และเงินได้จากการลงทุน¹²⁰

เปรียบเทียบกับประเทศไทย

การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศศรีลังกานั้น มีรูปแบบการเขียนกฎหมายที่เรียบง่าย ที่จะทำความเข้าใจ ไม่ต้องบัญญัติถ้อยคำที่มากเกินไปจนทำให้ไม่ต้องเกิดปัญหาการตีความถ้อยคำที่วาทกฏหมาย โดยมีการจัดแบ่งประเภทของเงินได้แต่ละประเภทด้วยความไม่ซับซ้อน อีกทั้งยังมีรูปแบบการบัญญัติโดยการบอกชนิดของเงินได้เลยว่า เงินได้ชนิดนี้ เป็นเงินได้ประเภทนี้ และยังมีการบัญญัติอนุมาตราไว้ในเงินได้แต่ละประเภทด้วยว่าเงินได้ชนิดใดที่ไม่เป็นเงินได้พึงประเมินตามประเภทนี้ ทำให้ทุกคนสามารถอ่านกฎหมายได้อย่างเข้าใจตรงกัน และไม่ก่อให้เกิดความสับสนว่าเงินได้ชนิดไหนเป็นเงินได้ประเภทใด ดังนี้

1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment Income) ¹²¹

เป็นการบัญญัติรวมเอาเงินได้และสิทธิประโยชน์อื่น ๆ ทั้งหมดที่ได้รับเนื่องจากการจ้างแรงงานไว้ด้วยกัน เป็นเหมือนบทบัญญัติที่เป็นฐานในการพิจารณาประเภทของเงินได้

2) เงินได้จากธุรกิจ (Business Income) ¹²²

แม้ไม่ได้มีการกำหนดนิยามให้ความหมายไว้ว่าเงินจากการประกอบธุรกิจคืออะไร แต่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่า ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน

¹¹⁷ <https://taxsummaries.pwc.com/sri-lanka/individual/income-determination>

¹¹⁸ Section 7 (b), Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹¹⁹ Section 8, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹²⁰ Section 8 (b), Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹²¹ Section 5, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹²² Section 6, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

3) เงินได้จากการลงทุน (Investment Income) ¹²³

ไม่ได้กำหนดนิยามให้ความหมายไว้เช่นเดียวกัน แต่ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่า ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน เงินได้จากการประกอบธุรกิจ

4) เงินได้ประเภทอื่น (Other Income) ¹²⁴

ไม่ได้มีการกำหนดนิยามให้ความหมายไว้ว่าเงินได้ประเภทอื่น คืออะไร และไม่ได้มีการบัญญัติไว้ด้วยว่า เป็นเงินได้ที่ไม่เข้าตามประเภทอื่น ๆ ดังเช่น ในมาตรา 40 (8) ของประเทศไทย ที่มีการบัญญัติไว้ว่าเป็นเงินได้อื่น นอกเหนือจากเงินได้ตาม (1) - (7) แต่การนี้ประเทศศรีลังกา ได้มีการบัญญัติไว้ชัดเจนว่า “ไม่รวมถึงเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน เงินได้จากการประกอบธุรกิจ และเงินได้จากการลงทุน¹²⁵” ซึ่งแท้จริงแล้วก็มีความหมายเหมือนกัน แต่เมื่อมีการบัญญัติไว้ท้ายประเภทของเงินได้พึงประเมินทุกประเภท จึงมีความชัดเจนในการแยกประเภทมากขึ้น

¹²³ Section 7, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹²⁴ Section 8, Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

¹²⁵ Section 8 (b), Division II, The Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

บทที่ 4

การแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร กับปัญหาการแบ่งเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรไทย

ในบทนี้จะเป็นการวิเคราะห์ปัญหาของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ว่าการที่ประเทศไทยนั้น แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ก่อให้เกิดปัญหา และส่งผลกระทบต่ออย่างไรบ้าง โดยศึกษาจากกรณีศึกษาที่เคยเกิดเป็นข้อพิพาททางภาษีอากรเกิดขึ้น แล้วนำมาวิเคราะห์ประกอบกับทฤษฎีทางภาษีอากรที่ได้ศึกษาในบทที่สอง เพื่อให้ทราบว่าปัญหาที่เกิดขึ้นนั้น มีสาเหตุเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายหรือไม่ หรือเกิดจากสาเหตุอื่น แล้ววิเคราะห์ต่อว่า หากปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากแบบเดิมที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 แก้ไขให้เป็นการแบ่งประเภทใหม่ ตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร ซึ่งเสนอโดยคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ตามบทที่สาม แล้วนั้น จะสามารถแก้ไขหรือลดปัญหาที่เกิดขึ้นอยู่ในปัจจุบันได้หรือไม่ ศึกษาประกอบกับแนวทางการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินจากประเทศอังกฤษ ประเทศมาเลเซีย และประเทศศรีลังกา ประกอบด้วย

จากศึกษาหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร พบว่าประชาชนหลายคนยังคงมีความสับสนในประเภทเงินได้ ว่าเงินที่ตนได้รับจากกิจการนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด เนื่องจากในปัจจุบันการทำสัญญา การก่อกันตีสัมพันธ์และการประกอบธุรกิจนั้น มีความซับซ้อนมากขึ้น และยังมีรูปแบบที่หลากหลาย

ในส่วนของประมวลรัษฎากรที่ได้บัญญัติแบ่งประเภทเงินได้ไว้ถึง 8 ประเภท และได้มีการตีความเงินได้แต่ละประเภทในทางปฏิบัติ ดังนี้

เงินได้จากการทำงานที่ใช้น้ำพักน้ำแรง

1) การรับจ้างแรงงาน

2) การทำงานในหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือการรับจ้างทำงานให้¹²⁶ โดยได้รับ สิ้นจ้าง¹²⁷ เพื่อผลสำเร็จในการทำงานนั้น¹²⁸

รวมถึงการทำงานโดยประกอบอาชีพที่เป็นวิชาชีพอิสระ ที่ไม่ได้มีการทำ สัญญาจ้าง¹²⁹ ไม่มีเวลาการทำงานแน่นอน และไม่ได้รับเงินเดือน แต่รับเป็นค่าตอบแทนตามรายที่ ว่าจ้างไป¹³⁰

3) การประกอบอาชีพที่เป็นวิชาชีพอิสระ ซึ่งได้รับค่าตอบแทนโดยคำนวณจาก ผลการปฏิบัติงาน^{131 132} ได้รับค่าตอบแทนไม่แน่นอน^{133 134} ขึ้นอยู่กับความยากง่ายของวิชาชีพ¹³⁵ และมีความอิสระในการทำงาน ไม่ต้องปฏิบัติตามเวลาทำการ¹³⁶ หรือไม่ต้องมีหน้าที่ทำตาม กฎระเบียบของสถานที่ทำงานนั้น¹³⁷

¹²⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547 เรื่อง การรับจ้างนำเข้ารถยนต์ “การดำเนินการ ดังกล่าวมุ่งที่จะปฏิบัติเพื่อผลสำเร็จของงานมากกว่าที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว ถือได้ว่าเป็นการ รับจ้างทำของตามมาตรา 587 มาตรา 588 และมาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์” “แต่ถ้าประกอบกิจการเป็น ประจำในเชิงธุรกิจ หรือสามารถพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก เงินได้ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการจึงเข้า ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)”

¹²⁷ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/14729 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2540 เรื่อง กรณีประกอบกิจการตัวแทนประกันชีวิต “ค่าตอบแทนที่จากการปฏิบัติงานตามจำนวนชั่วโมงและจำนวนครั้งที่ปฏิบัติงานเข้าลักษณะเป็นผลตอบแทนแรงงาน ถือเป็นเงินได้ เนื่องจากหน้าที่ที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะหน้าที่หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว ตามมาตรา 40(2)”

¹²⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10127 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549 เรื่อง การรับจ้างเลี้ยงไก่

¹²⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3834 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2551 เรื่อง แพทย์ในโรงพยาบาล

¹³⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/03365 เรื่อง แพทย์ในมูลนิธิ

¹³¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 1702/6494 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2561 เรื่อง เงินได้จากการประกอบวิชาชีพพยาบาล

¹³² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5960/2549 “ต้องเป็นคนใช้ที่ติดต่อเองโดยตรงไม่ใช่คนใช้จากโรงพยาบาลหาให้ โดยที่ผู้เสียภาษีเป็นผู้ซื้อในใบ เรียกเก็บเงิน และเป็นเงินส่วนที่ก่อนแบ่งให้โรงพยาบาล”

¹³³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3021 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2546 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการจ่ายค่า ที่ปรึกษากฎหมาย “ไม่มีเงินเดือนประจำที่จ่ายจากบริษัทฯ และนายความมีความเป็นอิสระในการว่าความหรือให้คำปรึกษากับบุคคลภายนอกได้”

¹³⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9688 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินค่า ทนายความและค่าที่ปรึกษากฎหมาย “กรณีที่นาย ศ. เป็นทนายความของบริษัทฯ มีรายได้จากการว่าความและการให้บริการ ให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมาย โดยไม่มีเงินเดือนประจำที่จ่ายจากบริษัทฯ และนายความมีความเป็นอิสระในการว่าความหรือ ให้คำปรึกษากับบุคคลภายนอกได้ ดังนั้น เงินค่าจ้างที่นาย ศ. ได้รับทั้งจำนวนจากลูกความ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการ ประกอบวิชาชีพอิสระทางด้านกฎหมาย ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร”

¹³⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/1040 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2541 เรื่อง การปฏิบัติงานของพยาบาล

¹³⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4923/2533

¹³⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5345/2549

4) การรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ที่ไม่ได้มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ

5) การรับทำงานให้ ที่ไม่ได้มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ

เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน

1) เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญา เช่น ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอื่น ๆ เป็นต้น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะ เป็นเงินรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล

2) เงินได้จากการลงทุนต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ เป็นต้น

3) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน เงินหรือประโยชน์อย่างอื่น ที่ได้เนื่องจากทรัพย์สิน

4) เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์

เงินได้จากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ

1) เงินได้จากการประกอบการใด ๆ อันมีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ เช่น การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ การรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือที่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ การรับทำงานให้ที่มีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจ เป็นต้น

2) เงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 แล้ว

ซึ่งในทางปฏิบัติแล้ว ผู้บังคับใช้กฎหมาย ได้ตีความ “เงินได้จากการประกอบธุรกิจ” ไว้ โดยกำหนดให้ต้องเป็นไปตามเงื่อนไข¹³⁸เหล่านี้

- มีหลักฐานในการประกอบกิจการ สามารถให้เห็นได้อย่างชัดเจน

- ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจ¹³⁹

¹³⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/8346 ลงวันที่ 8 กันยายน 2547 เรื่อง กรณีประกอบกิจการตัวแทนประกันชีวิต “ต้องมีลักษณะการประกอบกิจการตาม 2.1(2)(ก) - (ฉ) ของข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.115/2545 ฯ ลงวันที่ 17 กันยายน พ.ศ. 2545 คำตอบแทนที่ได้รับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร”

¹³⁹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10127 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549 เรื่อง การรับจ้างเลี้ยงไก่

- สามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการนั้นได้¹⁴⁰
- มีการจัดสำนักงานในการประกอบกิจการ (ไม่ว่าโดยเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเอง หรือมีการเช่าจากบุคคลอื่น)
- มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้เพื่อกระทำการนั้น
- ลักษณะงานไม่สามารถทำคนเดียวได้ ต้องมีการจ้างลูกจ้าง¹⁴¹ โดยมีหลักฐานการจ้างแรงงาน
- มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่สูง^{142 143}

4.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนแน่นอนของประเภทเงินได้

จะเห็นได้ว่ามีหลายกรณีที่บางครั้งเจ้าหน้าที่สรรพากรเองก็ตีความว่าลักษณะของเงินได้นั้นเข้าลักษณะตามประเภทของเงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง แต่หากการกระทำการนั้น มีเงื่อนไขคือ เป็นการประกอบกิจการที่ไม่สามารถทำคนเดียวได้ หรือเป็นกิจการที่ต้องใช้ค่าใช้จ่ายสูง หรือมีการตั้งสถานประกอบการเป็นหลักแหล่ง หรือมีความแตกต่างกันเพียงในรายละเอียด¹⁴⁴ เพียงเท่านั้นก็สามารถเปลี่ยนแปลงประเภทของเงินได้พึงประเมินได้เข้าเป็นประเภทอื่นได้ เช่น

¹⁴⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6632 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2547 เรื่อง กรณีเงินได้จากความเป็นตัวแทนประกันชีวิต "ต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้

- (1) ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนและ
- (2) ได้จัดตั้งสำนักงานในการประกอบกิจการโดยมีอาคารสำนักงานเป็นกรรมสิทธิ์ของตนเองหรือเช่าจากบุคคลอื่นโดยมีหลักฐาน เช่น หลักฐานการได้มาซึ่งกรรมสิทธิ์ สัญญาเช่าสำนักงาน และ
- (3) มีการลงทุนด้วยการจัดหาเครื่องมือเครื่องใช้ มีค่าใช้จ่ายสำนักงาน และ
- (4) มีการจ้างลูกจ้างหรือพนักงานในการประกอบกิจการโดยมีหลักฐานตามสัญญาจ้างแรงงาน หลักฐานการจ่ายเงินเข้ากองทุนประกันสังคมตามกฎหมายว่าด้วยการประกันสังคม และหลักฐานการแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ในกรณีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายไม่มีภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง จะต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับการยื่นรายการเกี่ยวกับค่าจ้างแรงงานตาม ภ.ง.ด.1 ก. และ
- (5) มีค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการ เช่น ค่ารับรองหรือค่าบริการเพื่อประโยชน์ในการติดต่อกับลูกค้า และ
- (6) มีหนังสือรับรองจากบริษัทประกันชีวิตว่าไม่มีการจ่ายเงินชดเชยหรือออกค่าใช้จ่ายแทนให้"

¹⁴¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10495 เรื่อง การรับเหมาติดตั้งกระจกอลูมิเนียม

¹⁴² หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/832 ลงวันที่ 28 เมษายน 2541 เรื่อง รายได้จากการทำงานเอกสารการวิจัย "แม้การจัดทำเอกสารดังกล่าว จะเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ลักษณะงานไม่สามารถทำคนเดียวได้และมีค่าใช้จ่ายสูง จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)"

¹⁴³ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1232 เรื่อง การว่าจ้างให้พัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์

¹⁴⁴ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549 เรื่อง กรณีเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ "กรณีเงินได้จากการทำงานพิธีกรรายการทางโทรทัศน์ เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่ง

กรณีของการรับจ้างทำของที่เข้าตามมาตรา 587 มาตรา 588 และมาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแบ่งตามประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว ควรจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) คือ เงินได้จากการรับทำงานให้ แต่หากเป็นการรับทำงานให้ที่มีค่าใช้จ่ายสูง จะถูกจัดเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) ¹⁴⁵ คือ เงินได้จากการประกอบธุรกิจแทน ¹⁴⁶

อันเป็นการสะท้อนถึงความไม่แน่นอนของกฎหมาย เนื่องจากการแบ่งประเภทตามมาตรา 40 นั้น เป็นการแบ่งประเภทจากแหล่งที่มาของเงินได้ หากแต่เมื่อถึงขั้นการบังคับใช้กฎหมายกลับบังคับใช้โดยจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินโดยนำปัจจัยเรื่องค่าใช้จ่ายในการประกอบกิจการหรือการทำมาหาได้เข้ามาร่วมพิจารณาด้วย¹⁴⁷

อีกกรณีคือ กรณีของการประกอบวิชาชีพอิสระ เช่น แพทย์¹⁴⁸ ถูกตีความจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินไปหลายกรณี ทั้งประเภทเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

ประมวลรัษฎากร.. กรณีเงินได้จากการเป็นพิธีกรในงานจากบริษัทหรือห้างร้านต่างๆ ไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ แต่เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ซึ่งเป็น เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร"

¹⁴⁵ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549 เรื่อง กรณีการรับทำงานให้ "เงินค่าแรงงานที่ได้รับจากการประกอบกิจการรับเหมาทำประตูและหน้าต่าง หากการรับจ้างนั้น สามารถกระทำสำเร็จได้ด้วยแรงงานของผู้รับจ้างเพียงคนเดียว เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร.. อย่างไรก็ตาม หากเงินค่าแรงงานที่ผู้รับจ้างได้รับมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานอันทำให้เกิดเงินได้ ซึ่งมีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนสูง เช่น ค่าใช้จ่ายเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง ให้แก่ลูกจ้างพนักงาน และค่าใช้จ่ายอื่น ที่เกี่ยวกับการรับจ้าง เมื่อรวมค่าใช้จ่ายทั้งปีแล้วสูงกว่าอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ซึ่งได้รับจากการประกอบกิจการ จึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร"

¹⁴⁶ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/4383 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2560 เรื่อง กรณีเงินได้จากการเป็นตัวแทนประกันภัย "เงินได้ที่นางสาว ส. ได้รับจากการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนตามกฎหมายว่าด้วยการรับประกันวินาศภัยหรือกฎหมายว่าด้วยการประกันชีวิต เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ..อย่างไรก็ดี กรณีที่นางสาว ส. มีหลักฐานในการประกอบกิจการให้เห็นได้อย่างชัดเจนว่า ได้ประกอบกิจการในรูปแบบของการทำธุรกิจและสามารถพิสูจน์รายจ่ายในการประกอบกิจการได้ ซึ่งต้องมีลักษณะการประกอบกิจการดังนี้.. ย่อมเข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร"

¹⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560 "นอกจากจะต้องพิจารณาลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพโดยตนเองอาศัยความรู้ ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพ ประกอบกันด้วย"

¹⁴⁸ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1703 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2553 เรื่อง กรณีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ "สำหรับค่าตอบแทนที่แพทย์ได้รับ ซึ่งจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องปรากฏว่าแพทย์ได้เปิดคลินิกรักษาคนไข้เป็นการส่วนตัว หรือแพทย์ทำสัญญาหรือตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่ เครื่องมือและ อุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของแพทย์ เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วยโดยแพทย์เป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาเองและมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่ได้รับจากผู้ป่วยให้แก่สถานพยาบาลเป็นลายลักษณ์อักษร หรือแพทย์ทำสัญญาหรือตกลงกับสถานพยาบาลเพื่อขอใช้สถานที่เครื่องมือและอุปกรณ์เพื่อประกอบโรคศิลปะในนามของแพทย์เพื่อตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินค่าตรวจรักษาที่

และยังมีกรณีของการตีความเรื่อง ค่าสิทธิ์ ที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ที่ควรเป็นเงินได้จากการตอบแทนเพื่อให้ได้มาซึ่งงานอันมีลิขสิทธิ์ โดยมีสาระสำคัญคือสิทธิแต่เพียงผู้เดียวในงานนั้น มิใช่เพียงสิทธิในการใช้ทรัพย์สิน¹⁴⁹ อันไม่สามารถได้มาซึ่งลิขสิทธิ์ เช่น ในประเด็นของการซื้อขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ต่าง ๆ¹⁵⁰ ที่ต้องพิจารณาแยกกันระหว่างการซื้อลิขสิทธิ์โปรแกรมนั้นไปทำซ้ำดัดแปลงต่อ หรือเป็นการซื้อขายเพื่อการใช้งานธรรมดา เช่นนี้ ร้านจำหน่ายผู้ขายแผ่นโปรแกรมที่มีได้เป็นผู้มีลิขสิทธิ์ในโปรแกรมนั้น หากมีเงินได้จากการขายแผ่นโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ก็สมควรมองว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (3)

ซึ่งการที่บทบัญญัติของกฎหมายนั้นสามารถตีความและนำไปบังคับใช้แตกต่างจากเจตนารมณ์และตัวอักษรที่บัญญัติขึ้น ชัดกับหลักภาษากรีกที่ดี ในหลักความแน่นอน (Certainty) กฎหมายนั้น ต้องมีความชัดเจนแน่นอน และสามารถเข้าใจง่ายสำหรับประชาชนและผู้อ่านกฎหมายทุกคน ไม่ก่อให้เกิดปัญหาด้านการตีความบทบัญญัติของกฎหมาย และบังคับใช้เป็นการทั่วไปที่สำคัญคือต้องส่งผลทางกฎหมายเหมือนกันในข้อเท็จจริงเดียวกัน อีกทั้งบทบัญญัติของกฎหมายที่กำหนด

โดยเฉพาะการการตีความกฎหมายภาษากรีก ก็ต้องเป็นการตีความโดยยึดหลักความแน่นอนด้วยเช่นกัน เพื่อให้กฎหมายนั้นสามารถบังคับใช้ได้อย่างถูกต้องตามหลักเกณฑ์ และเจตนารมณ์ของกฎหมายอย่างแท้จริง

4.2 ปัญหาความไม่เสมอภาคเป็นธรรม

เป็นปัญหาที่เกิดขึ้นต่อเนื่อง จากการที่กฎหมายขาดความแน่นอน ทำให้ต้องมีการตีความกฎหมาย ซึ่งอาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้

และในการจัดแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้น มีการจัดแบ่งเงินได้พึงประเมินที่ได้มาจากแหล่งเดียวกันแยกออกจากกันและกำหนดให้มีสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกัน เช่น

กรณีเงินได้พึงประเมินที่ได้มาจากทรัพย์สิน เช่นเดียวกัน แต่มีการแยกเป็นประเภทตามลักษณะของทรัพย์สิน คือ ทรัพย์สินทางปัญญา (มาตรา 40 (3)) การเช่าทรัพย์สิน (มาตรา 40 (5)) การลงทุนทางการเงิน (มาตรา 40(4)) และการขายอสังหาริมทรัพย์ (มาตรา 40 (8))

ได้รับจากผู้ป่วย โดยสถานพยาบาล เป็นผู้เรียกเก็บค่าตรวจรักษาแทนแพทย์ แล้วนำมาจ่ายให้กับแพทย์เพื่อแบ่งรายได้ให้สถานพยาบาล เงินได้ที่แพทย์เรียกเก็บจากผู้ป่วยทั้งจำนวนเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร”

¹⁴⁹ ทวีพร ขวาทอง, "ผลกระทบจากการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ : ศึกษาธุรกิจยานยนต์สมัยใหม่" , (เอกัตศึกษา ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560)

¹⁵⁰ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ.2545

โดยการกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายที่ต่างกันนั้น เป็นการหลอมน้ำต่อผู้ที่ถือครองทรัพย์สิน ซึ่งก่อให้เกิดเงินได้เช่นเดียวกัน แต่หากเลือกถือครองเงินทุนแล้วได้ดอกเบี้ยตามมาตรา 40 (4) จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ได้เลย แต่หากเลือกถือครองอสังหาริมทรัพย์ แล้วนำออกขาย เกิดรายได้ตามมาตรา 40 (8) จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 60%

เปรียบเสมือนเป็นการลงโทษผู้ที่เลือกลงทุนตามมาตรา 40 (4) และไม่เป็นธรรมต่อผู้ที่มีเงินได้จากทรัพย์สินเช่นเดียวกัน

ซึ่งขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี ด้านหลักความยุติธรรม (Equity) หลักความยุติธรรม ที่การจัดเก็บภาษี ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี (the Ability to Pay) และจัดเก็บอย่างยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคน

และขัดต่อหลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร อันเป็นการการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความแตกต่างในเรื่องใดก็ตาม และขัดต่อหลักความเสมอภาค ที่กำหนดว่า ในสถานการณ์ที่เหมือนกัน ต้องปฏิบัติด้วยหลักเกณฑ์เดียวกัน แต่หากมีการเลือกปฏิบัติ ในสถานการณ์ที่เหมือนกัน กรณีนี้จึงถือเป็นการปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมและขัดแย้งกับหลักความเสมอภาค

4.3 ปัญหาการตีความบทบัญญัติ

การตีความบทบัญญัติกฎหมาย เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในการเลือกใช้กฎหมายให้ถูกต้อง และใช้จัดประเภทตามข้อเท็จจริงว่าเป็นเงินได้ประเภทใด อันส่งผลต่อการคำนวณภาษีและมูลค่าภาระภาษีที่ต้องจ่าย เนื่องจากภาษีแต่ละประเภทยังมีการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ไม่เท่ากัน แตกต่างกันไปตามประเภท

กรณีนี้ ปัจจุบันกฎหมายมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้แยกจากกันแต่เกิดปัญหา ด้านตีความกฎหมาย ที่ทำให้ผลของการบังคับใช้กฎหมาย ไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ หรือไม่ตรงตามหลักการและเหตุผลที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้พิจารณาเห็นชอบให้ตราเป็นกฎหมายขึ้น การตีความให้เงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง กลายเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่งนั้น เป็นการตีความที่กว้างจนเกินขอบอำนาจของฝ่ายบริหาร ซึ่งการขัดแย้งกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย อันเป็นการบิดเบือนและบังคับใช้กฎหมายโดยไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ผู้แทนของประชาชนในฝ่ายนิติบัญญัติได้เห็นชอบแล้ว

การตีความ หมายถึง การค้นหาหรืออธิบายความหมายของถ้อยคำที่ปรากฏในตัวบทกฎหมาย โดยอาศัยการใช้เหตุผลตามหลักตรรกวิทยาและสามัญสำนึก ให้มีความหมายที่ชัดเจนขึ้น เพื่อที่จะนำกฎหมายนั้นไปใช้บังคับแก่กรณีที่มีปัญหาได้อย่างถูกต้องและเป็นธรรม สำหรับการตีความเงินได้ที่ได้มาจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) นั้น การกำหนดเงื่อนไขในการตีความให้เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) นั้น เป็นเงื่อนไขที่ออกใช้จากทางกรมสรรพากรเอง ไม่ได้ถูกกำหนดโดยกฎหมาย และไม่ผ่านการยินยอมของประชาชนในการยอมรับที่จะอยู่ภายใต้บังคับของเงื่อนไขเหล่านี้ ตามหลักการยอมรับที่จะถูกบังคับภายใต้ข้อตกลงและหลักเกณฑ์การเสียภาษีร่วมกัน ซึ่งกฎหมายภาษีอากรนั้น เป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน เพื่อเป็นการคุ้มครองสิทธิเสรีภาพของประชาชนตามรัฐธรรมนูญ อันเป็นการป้องกันการใช้อำนาจตามอำเภอใจ ฝ่ายบริหารจะออกหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับเป็นการทั่วไปโดยเกินขอบอำนาจตัวเองไม่ได้

4.4 ข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร กับการแก้ปัญหา

4.4.1 การแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน

จากปัญหาดังกล่าวคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรจึงได้เสนอให้ปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยการเสนอให้จัดหมวดหมู่และเรียงเรียงประเภทของเงินได้พึงประเมินใหม่ เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ และลดปัญหาด้านการตีความและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในทางปฏิบัติ โดย แบ่งเงินประเภทของเงินได้พึงประเมินให้เหลือเพียง 3 ประเภท ดังนี้

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 : เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)

โดยรวมรวมเงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวกับการทำมาหาได้โดยน้ำพักน้ำแรงเข้าด้วยกันไว้ทั้งหมดประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

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

2) เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงาน หรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

3) เงินได้เนื่องจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ 6 ประเภท คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ซึ่งจะทำให้ปัญหาเรื่องการพิจารณาแยกเงินได้พึงประเมินของการจ้างแรงงาน และการจ้างทำของหายไป และลดปัญหาด้านการตรวจสอบเอกสาร สัญญา หรือหลักฐาน การทำนิติสัมพันธ์ รวมถึงเมื่อนำเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และ ตรา 40 (6) มารวมไว้เป็นประเภทเดียวกันแล้วนั้นความไม่แน่นอนของการตีความเงินได้ของแพทย์ ก็น่าจะลดลงไปด้วย เพราะหากรวมประเภทเงินได้เข้าด้วยกันแล้ว ไม่ว่าจะแพทย์จะมีการทำสัญญากับโรงพยาบาลหรือไม่มี การรับค่าตอบแทน และกำหนดวันเวลาทำงานอย่างไร ก็จะไม่มีผลทางคำนวณภาษีแล้ว รวมถึงลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี ในการพิจารณาว่าการกระทำการนั้น กระทำไปโดยใช้ทักษะและใช้ความสามารถตามวิชาชีพหรือไม่ด้วย¹⁵¹ และลดปัญหาต้องตรวจสอบและตีความว่า ผู้เสียภาษีเป็นผู้มีวิชาชีพตามที่กฎหมายกำหนดด้วย

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 : เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

รวบรวมเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่เกี่ยวข้องกับรายได้มาจากทรัพย์สินและการลงทุนเข้าด้วยกัน ประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

1) เงินได้จากค่าแห่งสิทธิ์ต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (3)

2) เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) ในบริบทที่ไม่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ

¹⁵¹ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/5678 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2543 เรื่อง ผู้มีวิชาชีพวิศวกรรมมีเงินได้จากการรับทำงานวิจัยด้านเคมี

3) เงินได้เนื่องจากทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก การให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

และเสนอให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเท่านั้น เพื่อลดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมให้ผู้เสียภาษี

ซึ่งจะเป็นการนำเอาเงินได้จากทรัพย์สินทั้งหมด มารวมเข้าด้วยกันเป็นประเภทเดียว เช่นเดียวกับเงินได้พึงประเมินที่ได้จากทรัพย์สินซึ่งประเทศมาเลเซีย ที่นำเอารายได้จากทั้งทรัพย์สินที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง จัดเป็นประเภทเดียวกันและให้มีหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายเป็นเกณฑ์เดียวกัน

ซึ่งสะท้อนถึงหลักความเป็นธรรมในการกำหนดให้เงินได้ที่ได้จากการเช่าทรัพย์สิน จากดอกผลของเงินลงทุน และจากทรัพย์สินทางปัญญา เข้ามาอยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกัน เพราะทั้งหมดนี้ล้วนเป็นเงินได้ที่ผู้มีเงินได้ไม่ต้องลงน้ำพักน้ำแรงเพื่อให้ได้มา เช่นเดียวกัน จึงควรใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมทางกฎหมาย

เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 : เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

นำเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ที่เกี่ยวกับการเงินได้จากธุรกิจ เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุนที่ได้มาจากบริบทการประกอบธุรกิจ (รวมถึง Trade Business and Professional) ละเงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 และ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 นำมารวมเข้าด้วยกัน ประกอบด้วยเงินได้พึงประเมิน 3 ประเภทเดิม ดังนี้

1) เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) ในบริบทที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ

2) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ ตามมาตรา 40 (7)

3) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขาย อสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 เดิม

การรวมเอาเงินได้จากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ เข้าด้วยกันนั้น จะเป็นการรวบรวมเงินได้อื่น ๆ ที่ไม่อยู่ในประเภท 1 และ 2 เข้ามา และเป็นการรวมเงินได้ทั้งหมดที่ได้มาในการที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจเข้าด้วยกัน อาจการลดปัญหาการตีความในประเด็นเรื่องเงินได้ที่มีลักษณะคาบเกี่ยวกันได้

เช่น เงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล มันเป็นเงินได้ที่แยกยากกว่าเป็นเงินได้ประเภทใดกันแน่ กรณีนี้หากกำหนดแยกเงินได้ตามมาตรา 40 (4) โดยใช้เกณฑ์ “บริบทที่เกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกิจ” เป็นเส้นแบ่งน่าจะก่อให้เกิดความชัดเจนมากขึ้น

กรณีนี้การกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินให้มีจำนวนน้อย และลดความละเอียดลงนั้น อาจลดเรื่องความซับซ้อนของประเภทเงินได้ได้จริง เพราะเมื่อจำนวนของประเภทมีน้อยลง การทำความเข้าใจก็ไม่ต้องมีประเด็นเยอะเหมือนแต่ก่อน อาจเปรียบเทียบได้ว่าเป็นการลดตัวเลือกที่จะนำมาใช้ในการพิจารณาให้น้อยลง แต่ในขณะเดียวกันหากการบัญญัติกฎหมายเป็นการกำหนดถ้อยคำโดยกว้างไม่ได้กำหนดรายละเอียดหรือตัวอย่างเงินได้ลงไปด้วยนั้น อาจก่อให้เกิดปัญหาตามมาสำหรับกรณีเงินได้ที่ยากแก่การประเมินว่าเป็นเงินได้ประเภทใด เนื่องจากหากพิจารณาจากที่มาของเงินได้แล้วนั้น แต่ละคนเองก็อาจมีมุมมองของการตีความที่ต่างกันอีก เช่นในเรื่องของการตีความเงินได้จากธุรกิจ ที่ก็อาจมองได้ว่าเป็นการลงแรงงาน แรงสมอง เพื่อดำเนินธุรกิจให้มีรายได้ และทำกำไรได้ตามเป้าเช่นกัน โดยอาจมีประเด็นต่อไปอีกว่า แล้วนิยามความเป็นธุรกิจคืออะไร เพราะบุคคลธรรมดา และนิติบุคคลก็สามารถทำธุรกิจได้ทั้งนั้น รวมถึงประเด็นการพิจารณาในเรื่องของการมีสถานประกอบการของกรมสรรพากรที่อาจไม่สอดคล้องกับการประกอบธุรกิจแบบออนไลน์ ในปัจจุบัน ที่ไม่จำเป็นต้องมีสถานที่ดำเนินการเป็นหลักแหล่ง ไม่ต้องมีการจ้างลูกจ้างใด ๆ แต่สามารถดำเนินธุรกิจและก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นตลอดเวลาไม่ว่าที่ใดก็ตาม และอาจเป็นปัญหาต่อไปในกรณีที่ผู้ตีความขาดความเข้าใจที่ตรงกันว่า แบบไหนคือลักษณะและขอบเขตของการใช้ “น้ำพักน้ำแรง” หรือ “การลงทุน” แล้วมีความแตกต่างกับ “ธุรกิจ” อย่างไร อีกทั้ง “เงินได้อื่น ๆ” ในประเภทที่ 3 ยังเป็นช่องทางที่ทำให้สามารถเกิดการตีความแบบผิดเพี้ยนไปได้อยู่ดี เนื่องจากหากผู้ตีความไม่สามารถพิจารณาได้ว่าเงินได้ประเภทรูปนั้น มาจากการใช้น้ำพักน้ำแรง หรือมาจากการลงทุน ก็จะเข้าเป็นประเภทรูปนี้ด้วยดี

4.4.2 การหักค่าใช้จ่ายตามประเภทของเงินได้พึงประเมิน

ในประเด็นของการกำหนดเรื่องการหักค่าใช้จ่ายที่จากเดิมในปัจจุบันนั้น เงินได้พึงประเมินถูกแบ่งออกเป็น 8 ประเภท และได้มีถูกกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ด้วยวิธีการ อัตรา และเพดานที่แตกต่างกัน การที่ลดประเภทของเงินได้พึงประเมินออกเหลือ เพียง 3 ประเภทนั้น แม้จะช่วยแก้ปัญหาเรื่องการเบี่ยงเบนการตัดสินใจเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยมีเหตุผลทางภาษีเป็นหลักก็จริง เนื่องจากเหลือทางเลือกรูปแบบในการหักค่าใช้จ่ายน้อยลง หากเป็นกิจกรรม

ที่ก่อให้เกิดเงินได้โดยมีที่มาเหมือนกันคือ มาจากน้ำพักน้ำแรง มาจากการลงทุน หรือมาจากการประกอบธุรกิจและเงินได้อื่น ๆ ก็ต้องหักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกันตามประเภทนั้น ซึ่งคณะกรรมการได้เสนอเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่าย ดังนี้

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ให้หักค่าใช้จ่ายแบบเดียว คือ ในอัตราเหมาจ่ายเท่านั้น และให้มีการกำหนดเพดานจำนวนเงินสูงสุดที่จะให้หักได้ โดยให้มีการปรับวงเงินสำหรับการหักค่าใช้จ่ายทุกปี เดิมทีในปัจจุบันนั้น เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน ดังนี้

กรณีของเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) และเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ 50% ไม่เกิน 100,000 บาท (หากมีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ให้นำเงินได้ทั้ง 2 ประเภทรวมกัน แต่หักได้ไม่เกิน 100,000 บาท)

กรณีของเงินได้เนื่องจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรือหักตามอัตราเหมา โดยกำหนดให้วิชาชีพการประกอบโรคศิลปะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ในอัตรา 60% ส่วนวิชาชีพกฎหมาย วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตรา 30%

เห็นได้ว่าในปัจจุบันเงินได้เหล่านี้ มีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมือนกัน ทั้งอัตราร้อยละแบบเหมาจ่าย ที่มีทั้งอัตรา 30% 50% 60% แตกต่างกันไปตามต้นทุนในการได้มาซึ่งเงินได้ที่กฎหมายมองว่าแตกต่างกัน กรณีนี้หากมีการเปลี่ยนแปลงการหักค่าใช้จ่ายใหม่ให้เป็นเพียงการเหมาจ่ายอย่างเดียว ไม่ให้หักตามค่าใช้จ่ายจริงแล้วนั้น อาจมีประเด็นปัญหาเรื่องการกำหนดอัตราเหมาจ่าย ที่ต้องใช้ค่าเฉลี่ยให้ตรงกัน ทั้งที่แต่เดิมนั้นอัตราการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากการจ้างแรงงานธรรมดา กับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระในการประกอบโรคศิลปะนั้น มีอัตราที่ต่างกันถึง 30% เทียบเป็นสัดส่วนจะต่างกันครึ่งต่อครึ่ง อาจมาสาเหตุเนื่องมาจากในอดีตที่แพทย์มีการเปิดคลินิกส่วนตัวเพื่อประกอบกิจการประกอบโรคศิลป์ และได้มีการขายยารักษาโรคด้วยทำให้มีค่าใช้จ่ายในส่วนของต้นทุนยาที่สูงกว่าแพทย์ที่ทำงานในโรงพยาบาล ซึ่งแท้ที่จริงแล้วนั้น เงินได้จากการซื้อขายยารักษาโรคก็ไม่ควรนำมาคำนวณรวมกันกับเงินได้จากการประกอบโรคศิลป์อยู่แล้ว เพราะต้นทุนและค่าใช้จ่ายในการซื้อขายยารักษาโรคนั้น เป็นเงินได้ที่มาจากกำไรจากการซื้อขายยานั้น มิได้เกิดจากการใช้วิชาชีพโดยตรง กล่าวคือ ควรแยกกันระหว่างเงินได้จากการใช้ความรู้ความสามารถของแพทย์ในการสั่งจ่ายยา กับเงินได้จากกำไรจากการขายยานั้น

ทั้งนี้ อัตราเหมาจ่ายที่กำหนดใหม่นั้นอาจไม่ตรงกับค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของทุกคน นอกจากนี้การกำหนดไม่ให้เลือกใช้วิธีหักค่าใช้จ่ายตามจริงนั้น แม้จะเป็นการง่ายกว่าในการบริหารจัดการ เช่นลดปัญหาด้านการตรวจสอบหลักฐาน และการต้องมีภาระในการลงบัญชีรายรับรายจ่าย แต่ในกรณีของผู้มีเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายในการประกอบอาชีพมากกว่าอัตราเหมาจ่ายที่กฎหมายกำหนดนั้น อาจเสียเปรียบในส่วนนี้ และทำให้ค่าใช้จ่ายส่วนเกินที่ไม่สามารถหักได้ต้องถูกนำมาคำนวณเป็นฐานภาษีด้วย ทำให้เกิดภาระภาษีที่มากขึ้นและไม่ตรงกับความสามารถของผู้ชำระภาษีที่แท้จริง และยังทำให้รัฐไม่สามารถเก็บข้อมูลเพื่อนำไปตรวจสอบและสืบสายเงินได้ต่อไปได้ เนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา จะทำให้รัฐไม่สามารถทราบเงินได้และต้นทุนที่แท้จริงของผู้เสียภาษีแต่ละคน และไม่สามารถทราบที่มาที่ไปของเงินได้อีกด้วย เพราะไม่ต้องมีการยื่นหลักฐานแสดงรายการว่าเงินได้มาจากไหนและถูกจ่ายไปที่ใดต่อ อันเป็นการทำลายระบบภาษีอย่างหนึ่ง เนื่องจากหากรัฐสามารถตรวจสอบที่มาที่ไปของเงินไปแล้วนั้น จะสามารถสืบและตรวจสอบต่อไปยังผู้รับเงินและผู้จ่ายเงินคนอื่น ๆ ได้อีก

แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดให้ผู้มีเงินได้จากการใช้น้ำพักน้ำแรง ไม่ว่าจะอาชีพใดก็ตามนั้น มาใช้หลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาในอัตราเดียวกันเช่นนี้ จะเป็นการช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำในการตัดรายจ่ายของแต่ละอาชีพได้ เนื่องจากเงินได้จากการแล่น้ำพักน้ำแรงนี้ แต่ละอาชีพหากพิจารณาแต่เพียงแรงงานที่ต้องแลกไปแล้วนั้น ก็มีได้มีความแตกต่างอย่างมีนัยยะสำคัญของแต่ละอาชีพมากถึงขนาดที่จะต้องกำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายให้มีความแตกต่างกันและเหลื่อมล้ำกันครั้งต่อครั้งอย่างในปัจจุบัน อีกทั้งการกำหนดทางเลือกให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงแบบในปัจจุบันนั้น อาจมีความไม่ชัดเจนในการคัดแยกค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นว่าเงินประเภทใดบ้างที่เป็นค่าใช้จ่ายที่มีความเกี่ยวข้องและก่อให้เกิดเงินได้ประเภทนั้นอย่างแท้จริง

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income) ให้หักค่าใช้จ่ายได้แบบเดียว คือ หักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้น ซึ่งเดิมกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ ดังนี้

กรณีเงินได้จากดอกเบี้ย และเงินปันผลต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (4) กฎหมายไม่ได้กำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายไว้

กรณีเงินได้จากค่าแห่งสิทธิ์ต่าง ๆ ตามมาตรา 40 (3) ให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราเหมาจ่าย 50% ไม่เกิน 100,000 บาท หรือเลือกหักค่าใช้จ่ายตามจริง

กรณีเงินได้เนื่องจากทรัพย์สิน ตามมาตรา 40 (5) ให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรือหักค่าใช้จ่ายอัตราเหมา โดยกำหนดให้ บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้าง หรือแพ สามารถ

หักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 30% ที่ดินที่ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 20% ที่ดินที่มีได้ใช้ในการเกษตรสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 15% ยานพาหนะสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 30% และทรัพย์สินอื่นสามารถหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมา 10%

สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงเท่านั้น แต่ ในช่วงของการเปลี่ยนผ่านให้มีมาตรการผ่อนผันให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาจ่ายได้ โดยจะให้ปรับลดอัตราเหมาจ่ายลงทุกปี ซึ่งเดิมกฎหมายได้กำหนดเรื่องการหักค่าใช้จ่ายไว้ ดังนี้

กรณีเงินได้เนื่องจากดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร เงินลดทุน เงินเพิ่มทุน ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนหุ้น ฯลฯ ตามมาตรา 40 (4) กฎหมายกำหนดไม่ให้หักค่าใช้จ่าย

กรณีเงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระ ในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ ตามมาตรา 40 (7) สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริง หรือตามอัตราเหมา 60%

กรณีเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การขายอสังหาริมทรัพย์ หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7 เดิม ตามมาตรา 40 (8) ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงหรืออัตราเหมา 40% และ 60%

เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นจะเห็นว่าสำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 และประเภทที่ 3 นั้น เดิมกฎหมายมีการกำหนดรูปแบบการหักค่าใช้จ่ายที่หลากหลาย ต่างกันไป ตามเงินได้กรณีต่าง ๆ และเปิดโอกาสให้เลือกได้ว่าจะเลือกหักแบบเหมาหรือหักตามค่าใช้จ่ายจริง ผู้ใดสะดวกแบบใดก็สามารถเลือกได้เอง การกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้แบบเดียว โดยวิธีการหักค่าใช้จ่ายตามจริงเท่านั้น จะก่อให้เกิดภาระและต้นทุนเพิ่ม ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ทั้งในฝ่ายผู้มีเงินได้เอง และฝ่ายรัฐบาลซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษีด้วย ขัดกับหลักความสะดวกในการชำระและจัดเก็บ และหลักความประหยัดที่ควรออกแบบรูปแบบการจัดเก็บภาษีให้ก่อให้เกิดต้นทุนน้อยที่สุด แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงนั้น อาจเป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีหันมาทำความเข้าใจและเข้าสู่ระบบภาษีมากขึ้น เนื่องจากหากผู้ประกอบการมีการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือ และมีการจัดทำบัญชี จัดเก็บหลักฐานรายรับรายจ่ายของกิจการแล้ว ก็จะทำให้กิจการนั้นสามารถหักภาษี VAT และหักค่าใช้จ่ายตามจริงที่เกี่ยวข้องได้มากกว่าที่เก็บหลักฐานไว้ อันจะเป็นประโยชน์ต่อระบบภาษี คือ รัฐสามารถตรวจสอบเส้นทางของเงินและที่มาของรายการรับ-จ่ายได้มากขึ้น โดยอิงกับหลักฐาน คือ รายการที่จัดบันทึกในบัญชีของประกอบการประกอบกิจการนั้น เนื่องจากเป็นหลักฐานที่เห็นได้

ชัดเจนและมีข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากที่สุด อันสามารถวัดผลการดำเนินการของกิจการ¹⁵²และแสดงความสามารถและความมั่งคั่งของกิจการนั้นได้ และการหักค่าใช้จ่ายตามจริงจะสะท้อนต้นทุนที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้ชัดเจนการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา

และการประกอบกิจการในรูปแบบของการประกอบธุรกิจนั้น มีรูปแบบหลายขนาด ตั้งแต่ธุรกิจขนาดใหญ่ ที่มีระบบการบริหารงานหลายส่วน มีแรงงาน มีที่ดิน มีปัจจัยการผลิต ที่มากกว่า ธุรกิจขนาดกลาง หรือขนาดเล็ก หรือธุรกิจระดับครอบครัว ธุรกิจเจ้าของคนเดียว เป็นต้น นอกจากนี้กิจกรรมที่ทำได้มีความหลากหลายมาก เช่น การค้าขายอาหารในห้องแถว การส่งออกอาหาร การแปรรูปสินค้าเกษตร การขนส่ง การทำสินค้างานฝีมือ กลุ่มชาวบ้านในท้องถิ่น เกษตรกรที่ขายสินค้าเกษตรแบบปฐมภูมิ เป็นต้น ซึ่งผู้มีเงินได้ในกลุ่มนี้จะมีความแตกต่างกันมาก ทั้งขนาดของกิจการ รูปแบบลักษณะการดำเนินการ ต้นทุนในการประกอบกิจการ และค่าใช้จ่ายในการทำธุรกิจ เป็นต้น

การที่จะเปลี่ยนการหักค่าใช้จ่ายให้หักได้เพียงวิธีตามจริงเท่านั้น เมื่อพิจารณาในด้านปริมาณของจำนวนเงินค่าใช้จ่ายที่แตกต่างกันมากของแต่ละธุรกิจ ก็มองได้ว่าจะตอบโจทย์ผู้ประกอบการทุกกิจกรรม ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตรงตามค่าใช้จ่ายจริงในกิจการ เนื่องจากหากกำหนดเป็นอัตราเหมาจ่ายแล้วนั้น ก็ไม่สามารถกำหนดอัตราที่เฉลี่ยครอบคลุมทุกกิจการได้ อาจต้องมีการประกาศกำหนดแยกอัตราในกฎหมายลำดับรองอยู่ดี ซึ่งก็จะเจอปัญหาการตีความว่าเป็นกิจการประเภทใดอีก แต่การที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงนั้น อาจจะไม่เหมาะสมกับธุรกิจที่ไม่ได้มีระบบการจัดการเรื่องราวรับรายจ่าย เช่น ธุรกิจประเภทที่ไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคล มีคนบริหารจัดการกิจการน้อย ซื่อขายของด้วยเงินสด ไม่ได้มีการเก็บหลักฐานการชำระเงิน หรือไม่ได้มีการออกหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้ไว้ เช่น กลุ่มเกษตรกร เป็นต้น ซึ่งจะวิเคราะห์ในส่วนถัดไป

จากการศึกษาปัญหาของการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินเป็น 8 ประเภทในปัจจุบันพบว่าปัญหาส่วนมากมักเกิดจากการตีความของผู้ปฏิบัติ จึงได้ลองมองย้อนมาพิจารณาตัวบทกฎหมายอีกครั้งพบว่าจริง ๆ แล้วตัวบทกฎหมายเองนั้นมีการกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ค่อนข้างจะชัดเจนในระดับหนึ่งแล้ว แต่อาจมีรูปแบบในการจัดการข้อมูลที่ยังไม่เป็นระบบตามที่คณะอนุกรรมการได้เสนอแก้ไขปรับปรุงไป ในประเด็นเรื่องการลดความซับซ้อนของข้อมูลเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจประมวลรัษฎากรมากขึ้น ซึ่งจริง ๆ แล้ว การที่กฎหมายแบ่งประเภท

¹⁵² วันเพ็ญ กฤตผล, "ปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้", (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516)

ของเงินได้ออกเป็นประเภทต่าง ๆ โดนมีการระบุตัวอย่างของเงินได้ประกอบด้วยนั้น ค่อนข้างเป็นการวางขอบเขตที่ชัดเจนสำหรับแต่ละประเภทแล้ว

ตัวอย่างเช่นกรณีของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) นั้น ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจนขึ้นโดยแก้ไขถ้อยคำว่า “เงินได้จากอาชีพอื่น ๆ” และ “การหักลดกรรม การศิลปกรรม การช่างฝีมือ” เปลี่ยนเป็น “การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว” ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2496 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 อันหมายความว่าเงินได้ที่เข้าเป็นประเภทนี้นั้น ต้องเป็นเงินได้จากการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว คือ มีการระบุเป็นลายลักษณ์อักษรในกฎหมายให้ชัดเจนมากแล้ว ไม่ควรเกิดความสับสนหรือไม่เข้าใจอีก โดยเฉพาะอย่างยิ่งเงินได้ที่มีการระบุชื่อชัดเจนในประเภทอื่นแล้ว ไม่มีทางจะมาคาบเกี่ยวเป็นประเภทที่ 8 อีกได้เลย แต่จากการศึกษาหลัง พ.ศ. 2496 ก็ยังมีข้อหารื้อ หรือข้อพิพาททางภาษี เกี่ยวกับประเด็นเช่นนี้อยู่เรื่อยมา

การแบ่งเงินได้แต่ละประเภทยังมีข้อแตกต่างสำคัญที่เกี่ยวข้องกัน คือ เรื่องของหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่าย โดยในประมวลรัษฎากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ที่ต่างกันไว้ คือ การให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย การให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงและสมควร และไม่ให้หักค่าใช้จ่ายเลยในเงินได้บางประเภท ทำให้ในการพิจารณาประเภทของเงินได้พึงประเมินว่าเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใดนั้น อาจถูกตีความไปตามที่วัตถุประสงค์ปลายทางคือมุ่งไปสู่ผลลัพธ์ของการใช้ประโยชน์ของการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทนั้น ๆ แทนที่จะพิจารณาตั้งหลักเริ่มต้นจากประเภทที่เป็นที่มาจริง ๆ ของเงินได้ตามที่กฎหมายได้บัญญัติไว้ ซึ่งการตีความโดยคำนึงถึงประโยชน์ของการหักค่าใช้จ่ายก่อนการคำนึงถึงที่มาของเงินได้อย่างแท้จริงนั้น อาจทำให้เป็นการใช้กฎหมายแบบผิดลำดับการคิดจากการพิจารณาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนั้น ควรต้องพิจารณาก่อนว่าเป็นเงินได้ประเภทใด แล้วจึงค่อยพิจารณาหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ใช้สำหรับเงินได้ประเภทนั้นที่ได้กำหนดไว้เฉพาะต่อไป มิใช่ว่าพิจารณาจากหลักเกณฑ์หรือสิทธิประโยชน์ที่ต้องการได้รับก่อน แล้วจึงพยายามตีความเงินได้นั้นให้เป็นเงินได้ประเภทอื่นให้ได้ เรียกได้ว่าเหมือนเป็นการตีความโดยพิจารณากลับหัวกลับหาง แก้อรรถกลับโดยตั้งประเด็นจากหางเพื่อตีความให้กลับมาหาหัว ทำให้บางครั้งอาจเป็นการใช้กฎหมายแบบผิดเพี้ยนไป กลายเป็นได้ผลที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ตัวอย่างปัญหาการตีความประเภทของเงินได้พึงประเมินที่เป็นกรณีศึกษา คือ คำพิพากษาฎีกาที่ 5422/2536 คดีที่บริษัทไทยเซลล์เอ็กซ์พลอเรชั่นแอนด์โปรดักชั่น จำกัด ยื่นฟ้องกรมสรรพากร ในประเด็นที่ บริษัทไทยเซลล์ฯ เป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ให้แก่บริษัทดีจิคอล จำกัด แห่งประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งประกอบกิจการรับจ้างแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาให้ผู้ว่าจ้างจากทั่วโลก ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการ

ในประเทศไทย กรณีนี้ บริษัทไทยเชลล์ฯ ได้ว่าจ้างให้บริษัทดีจิคอลฯ ทำการแปลข้อมูลจากคลื่นเสียง ออกมาให้เป็นภาพ และได้จ่ายค่าจ้างแปลข้อมูลให้แก่บริษัทดีจิคอลฯ ในปี พ.ศ. 2523 ถึง 2525 เป็นเงิน 3,134,552.42 บาท 7,376,441.99 บาท และ 779,350.38 บาท ตามลำดับ โดยมีได้ห้กภาษี และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งประเด็นคือทางบริษัทไทยเชลล์ฯ เข้าใจว่า เงินค่าจ้างแปลข้อมูลนั้น เป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40 (8) ไม่ใช่เงินได้จากการทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) ซึ่งผลของการตีความให้เป็นเงินได้ 2 ประเภทนี้นั้น ต่างกันตรงที่หากเงินได้จากการรับจ้างแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40 (8) บริษัทไทยเชลล์ฯ ต้องหักภาษีนำส่งตามมาตรา 70 ซึ่งเมื่อไม่ได้หักภาษีนำส่งไว้บริษัทไทยเชลล์ฯ จะต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินภาษีที่ต้องหักไว้และจ่ายเงินเพิ่ม เป็นจำนวน 934,365.73 บาท 2,206,932.60 บาท และ 225,163.51 บาทตามลำดับ

จากการศึกษาข้อมูลเพิ่มเติมของ บริษัทไทยเชลล์เอ็กซ์พลอเรชั่นแอนด์โปรดักชัน จำกัด พบว่าเป็นบริษัทที่ประกอบกิจการสำรวจและขุดเจาะน้ำมัน และได้เริ่มเข้ามาทำกิจกรรมสำรวจหาปิโตรเลียมในประเทศไทยตั้งแต่ พ.ศ. 2522 จนได้ค้นพบแหล่งน้ำมันสิริกิติ์ อำเภอลานกระบือ จังหวัดกำแพงเพชร เมื่อเดือนธันวาคม พ.ศ. 2524 นับเป็นครั้งแรกของประเทศไทยที่ได้มีการค้นพบและผลิตน้ำมันเองเพื่อการพาณิชย์ และบริษัท ไทยเชลล์ฯ เอง ก็ได้เป็นผู้ได้รับสัมปทานในการขุดเจาะน้ำมันที่แหล่งน้ำมันสิริกิติ์ ซึ่งเป็นแหล่งน้ำมันที่ใหญ่ที่สุดในประเทศ ตั้งแต่ พ.ศ. 2522 ถึง 2546 โดยมีการผลิตน้ำมันได้ถึง 150 ล้านบาร์เรล รวมถึงยังเป็นบริษัทน้ำมันแห่งแรกในประเทศไทยที่ได้รับพระราชทานตราตั้งห้าง (ตราครุฑ) จากพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวฯ รัชกาลที่ 9 เมื่อปี พ.ศ. 2533 ส่วน 1 ปีก่อนฟ้องร้องคดีนั้น ในปีพ.ศ. 2535 บริษัท ไทยเชลล์ฯ ได้เป็นบริษัทน้ำมันแห่งแรกในประเทศไทยที่ได้รับใบรับรองคุณภาพการผลิต มอก. ISO 9002 จากสำนักงานมาตรฐานผลิตภัณฑ์อุตสาหกรรม และได้มีการจัดตั้ง บริษัท โรงกลั่นน้ำมันระยอง จำกัด เป็นโรงกลั่นน้ำมันแห่งที่ 4 ของประเทศไทย ตั้งอยู่ที่นิคมอุตสาหกรรมมาบตาพุด จังหวัดระยอง มีระบบการกลั่นน้ำมันที่ทันสมัยและมีกำลังกลั่น 145,000 บาร์เรลต่อวัน ซึ่งบริษัทโรงกลั่นน้ำมันระยอง จำกัดนี้ มีบริษัทไทยเชลล์ฯ เป็นผู้ถือหุ้น 64% และการปิโตรเลียมแห่งประเทศไทย เป็นผู้ถือหุ้น 36%¹⁵³

สำหรับคดีดังกล่าว ศาลได้วินิจฉัยว่าการรับจ้างแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา ถือเป็น การประกอบธุรกิจประเภทหนึ่ง และยิ่งถือเป็นการรับจ้างทำงานให้ด้วยเช่นกัน จึงเป็นประเด็นหลักที่ต้องพิจารณาว่าเงินได้ก่อนนั้น เป็นเงินได้ประเภทใด กรณีนี้ศาลมิได้พิจารณาวินิจฉัยประเภทของเงินได้จากลักษณะและที่มาของเงินได้เท่านั้น แต่ยังได้นำเอาเรื่องของการคำนวณภาษีเข้ามาเป็นประเด็นในการพิจารณาประกอบด้วย คือ ศาลมองว่าในการคำนวณภาษีนั้น กฎหมายยอมให้เงินได้ประเภท

¹⁵³ ประวัติเชลล์ในประเทศไทย (ออนไลน์ https://www.shell.co.th/th_th/about-us/who-we-are/history/country.html)

ต่าง ๆ มีสิทธิในการหักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน ซึ่งในขณะนั้นเงินได้ประเภทที่ 2 กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายแบบการเหมาจ่าย ในอัตราร้อยละ 40 แต่ให้สามารถหักค่าใช้จ่ายสูงสุดได้ไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 42 ทวิ ส่วนเงินได้ประเภทที่ 8 นั้น ในมาตรา 46 กำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งในมาตรา 8 ได้มีการระบุรายชื่อกิจการต่าง ๆ ไว้หลายประเภท ที่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย ในอัตราตั้งแต่ว้อยละ 60 ถึง 85 และในมาตรา 8 ทวิ ระบุว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร จากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินสองประเภทนี้จะส่งผลกระทบต่อภาระภาษีที่แตกต่างกันมากอย่างเห็นได้ชัด หากศาลวินิจฉัยว่าเงินได้จากการรับจ้างแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา เป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ประเภทที่ 2 จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท เท่านั้น แต่หากจัดเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจ ประเภทที่ 8 จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงแบบไม่มีเพดานเลย

กรณีนี้ศาลจึงมองว่าการพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินใด เป็นเงินได้ประเภทไหนนั้น ต้องพิจารณาถึงค่าใช้จ่ายและลักษณะของการทำงานที่ทำประกอบด้วย สำหรับการทำงานแปลข้อมูลของบริษัทดิจิตอล จำกัด มีกระบวนการดำเนินการหลายขั้นตอน ตั้งแต่การจัดหมวดหมู่ของสัญญาฉบับระดับข้อมูลเข้าสู่แนวระดับมาตรฐาน ปรับคลื่นเสียงให้อยู่ในระดับเดียวกัน ปรับตำแหน่งสัญญาฉบับให้ถูกต้อง กรองความถี่ กำจัดความสับสน และแสดงผลออกมาเป็นภาพพิมพ์ ซึ่งต้องใช้เครื่องมือทางวิทยาศาสตร์ที่มีเทคโนโลยีสูง เครื่องคอมพิวเตอร์และโปรแกรมซับซ้อน และต้องใช้บุคลากรผู้มีความเชี่ยวชาญด้านคณิตศาสตร์และวิทยาศาสตร์เป็นจำนวนมาก คิดเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้ ซึ่งในการพิจารณาคดีพยานจำเลย คือฝ่ายของกรมสรรพากร ได้เบิกความว่า บริษัทดิจิตอล จำกัด ได้รับค่าจ้างจากบริษัทไทยเซลล์ฯ เป็นเงินจำนวน 506,182 เหรียญสหรัฐ คิดเป็นเงินไทยประมาณ 12 ถึง 13 ล้านบาท และได้มีการว่าจ้างต่อให้บริษัทเอิร์ทเสริท โพรเซสซิงอิงค์ จำกัด แห่งประเทศสิงคโปร์ เป็นผู้ทำงานแปลข้อมูล โดยจ่ายค่าจ้างรายปี เป็นเงินปีละ 1,240,650 บาท ซึ่งหากเทียบกับรายรับที่ได้มาจากบริษัทไทยเซลล์ฯ แล้ว บริษัทดิจิตอลฯ ได้ว่าจ้างต่อโดยจ่ายค่าจ้างในจำนวนที่ต่ำมาก คือ เทียบสัดส่วนค่าใช้จ่ายที่เป็นค่าจ้างรายปีได้ประมาณไม่ถึงร้อยละ 10 ของรายได้เท่านั้น

แต่อย่างไรก็ตามศาลฎีกาเห็นว่าจากข้อมูลที่พยานจำเลยเบิกความมา มิได้เป็นการนำสืบให้เห็นว่าการทำงานดังกล่าวเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายไม่มาก และการที่บริษัทดิจิตอล จำกัด ว่าจ้างต่อและจ่ายค่าจ้างต่ำไม่เป็นพยานหลักฐานแน่นอนที่จะชี้ว่าการดำเนินธุรกิจในการแปลข้อมูลจะมีค่าใช้จ่ายน้อยอย่างพยานจำเลยเข้าใจศาลเห็นว่าพยานหลักฐานโจทก์มีน้ำหนักดีกว่า และการทำงานดังกล่าวเป็นงานที่มีค่าใช้จ่ายสูง สอดคล้องกับลักษณะของเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 8 ตามมาตรา 40 (8) ซึ่งเป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ และอื่น ๆ อันเป็นเงินได้ที่ต้องใช้

ค่าใช้จ่ายสูง ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายมากกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) ซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ที่ควรจัดอยู่ในลักษณะงานที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเหมือนกันหรือใกล้เคียงกัน ดังนั้น ศาลจึงวินิจฉัยว่าเงินได้จากการรับจ้างแปลข้อมูลทางธรณีวิทยา มิใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แต่เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจตามมาตรา 40 (8) บริษัทไทยเซลล์ฯ ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามมาตรา 70 (1) จึงไม่ต้องรับผิดชอบเงินภาษีและไม่ต้องจ่ายเงินเพิ่มใด ๆ

4.4.3 ปัญหาเพิ่มเติมที่อาจเกิดขึ้นหากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามข้อเสนอฯ

4.4.3.1 ประเด็นปัญหาเรื่องการหักค่าใช้จ่าย

ปกติแล้ววิธีการคำนวณภาษีนั้น จะต้องนำเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท หักลบกับค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดให้หักได้ในแต่ละประเภท แล้วจึงนำมาหักค่าลดหย่อน ได้ผลเป็นเงินได้สุทธิที่แสดงความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละคน นำมาคูณกับอัตราภาษีที่ต้องจ่าย ได้เป็นภาษีที่ต้องชำระ ดังนั้น หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมิน จึงมีความสำคัญต่อการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินด้วย

ตามข้อเสนอของคณะอนุกรรมการพิจารณาและปรับปรุงการแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้มีการเสนอวิธีการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากน้ำพักน้ำแรงประเภทที่ 1 ไว้ โดยเสนอให้ใช้วิธีการหักแบบอัตราเหมาจ่ายเท่านั้น ซึ่งการกำหนดอัตราเหมาจ่ายนี้ จะต้องถูกนำไปใช้กับประชาชนทุกคนทั้งประเทศที่มีเงินได้ในประเภทเดียวกันนั้น ทั้งที่แท้จริงแล้วคนที่มีเงินได้ประเภทเดียวกัน ก็อาจมีอาชีพ เงินได้ และค่าใช้จ่ายในการดำเนินการที่แตกต่างกัน ทำให้การใช้อัตราเหมาจ่ายไม่ได้เหมาะสมกับคนทุกกลุ่ม กล่าวคือ เดิมเงินได้พึงประเมินจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) และการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) นั้น กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายแบบเหมาโดยคิดรวมกันในอัตรา ร้อยละ 50 ของรายได้แต่สูงสุดไม่เกิน 100,000 บาท ทำให้คนที่มีค่าใช้จ่ายตามจริงน้อยกว่า 100,000 บาท จะได้ประโยชน์จากหลักเกณฑ์นี้ แต่สำหรับคนที่มีค่าใช้จ่ายตามจริงมากกว่า 100,000 บาท แล้วนั้น ทำให้ไม่สามารถนำส่วนเกินจาก 100,000 บาท มาหักเป็นรายจ่ายได้ ทำให้ค่าใช้จ่ายส่วนเกินนั้นถูกแฝงรวมอยู่ในเงินได้สุทธิตัวเดียว กลายเป็นว่ามีเงินได้สุทธิต่อปีมากกว่าความมั่งคั่งที่แท้จริง ส่งผลทำให้ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า ซึ่งไม่สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ต้องพิจารณาถึงความสามารถในการชำระภาษี กรณีนี้คือกลายเป็นว่าต้องเสียภาษีสูงกว่าความสามารถที่มี ทำให้ในเงินได้บางประเภทกฎหมายเปิดช่องให้ผู้มีเงินได้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่าย

ได้ว่าจะหักแบบเหมาอัตราหรือหักตามความเป็นจริง ซึ่งจะสะท้อนความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนมากกว่าแบบเหมาจ่าย

ส่วนในกรณีของการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สิน และการลงทุนประเภทที่ 2 และเงินได้จากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ นั้น คณะอนุกรรมการพิจารณาและปรับปรุงการแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้มีการเสนอวิธีการหักค่าใช้จ่ายไว้ โดยให้ใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายตามจริง ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องเตรียมบัญชีรายรับรายจ่าย และเอกสารหลักฐานต่าง ๆ และต้องเก็บหลักฐานไว้เพื่อสำรองใช้กรณีมีการตรวจสอบภาษีย้อนหลัง และค่าใช้จ่ายที่สามารถนำมาหักตามจริงได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ประเภทนั้น ๆ และเอกสารหลักฐานอ้างอิงสำหรับการตรวจสอบที่มาที่ไปได้เท่านั้น

ซึ่งแม้ว่าการให้หักค่าใช้จ่ายตามจริงจะสะท้อนความสามารถในการชำระภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละคนมากกว่าแบบเหมาจ่าย แต่การหักค่าใช้จ่ายตามจริงนั้น กลับมีต้นทุนในการบริหารจัดการและการชำระจัดเก็บภาษีที่มากกว่าแบบเหมาจ่าย อย่างแรกเลยคือตัวผู้มีเงินได้เอง ต้องมีภาระหน้าที่ในการตรวจสอบบัญชี จัดเก็บใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี เอกสารหลักฐานต่าง ๆ ที่มากขึ้น และพฤติกรรมการใช้จ่ายอาจต้องเปลี่ยนแปลงไปในกรณีที่เดิมมีการติดต่อซื้อขายกับบุคคลธรรมดาหรือร้านค้าที่ไม่มีการออกใบเสร็จรับเงินหรือไม่มีเครื่องออกใบกำกับภาษี เช่นนี้ จะเกิดความยุ่งยากในการยืนยันข้อมูลความถูกต้องกับกรมสรรพากร กลายเป็นต้องเปลี่ยนพฤติกรรมไปซื้อของร้านที่มีการออกหลักฐานการชำระเงินให้ ซึ่งส่วนนี้หากมองในมุมของรัฐก็เป็นข้อดีตรงที่รัฐสามารถตรวจสอบและสำรวจพฤติกรรมของประชากรเพื่อใช้เป็นข้อมูลในการออกนโยบายต่าง ๆ ในการบริหารประเทศได้ต่อไป ส่วนอีกมุมหนึ่งก็อาจมองได้ว่าเป็นภาระในการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ที่จะมีภาระงานที่มากขึ้นและต้องใช้เวลาการตรวจสอบที่มากขึ้นด้วยเช่นกัน เมื่อมองในมุมของผู้มีเงินได้แล้วอาจมองได้ว่าขั้นตอนเรื่องเอกสารหลักฐานนี้เป็นภาระหรือต้นทุนทางการใช้เงิน บุคคล และเวลาที่ต้องเสียไปในกระบวนการที่มีขั้นตอนมากขึ้น และยุ่งยากมากขึ้น ตั้งแต่การทำนิติกรรม ไปจนถึงกระบวนการจัดเก็บหลักฐานย้อนหลัง 5 ปี ซึ่งการแบกรับต้นทุนที่มากขึ้นนี้อาจมีความเหลื่อมล้ำกันในกลุ่มผู้มีเงินได้ประเภทเดียวกัน เช่น ในกลุ่มผู้มีเงินได้ประเภทที่ 8 มีผู้ประกอบการอาชีพที่มีเงินได้ประเภทนี้อยู่หลากหลาย เช่น มีทั้งเกษตรกรทั่วไป และธุรกิจขนาดเล็ก กลาง ใหญ่ อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์เดียวกัน ซึ่งหากมีการปรับปรุงหลักเกณฑ์การหักให้เป็นเพียงการหักตามจริงอย่างเดียวแล้วนั้น จะส่งผลให้เป็นการเพิ่มภาระและความยุ่งยากในการดำเนินการแก่ผู้มีเงินได้บางรายที่ขาดความพร้อมด้านการจัดการทางการเงินอย่างเป็นระบบ หรือลักษณะประเพณีการประกอบกิจการไม่เอื้ออำนวยก็ได้ อันเป็นการขัดต่อหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี ในเรื่องของหลักความสะดวกในการชำระภาษีและหลักความประหยัดในต้นทุนของการบริหารจัดการเก็บภาษี ที่รัฐเองก็ต้องมีภาระการตรวจสอบความถูกต้องและขั้นตอนต่าง ๆ

ที่มากขึ้นไปด้วย นอกจากนี้ยังมีประเด็นในกรณีของธุรกิจขนาดเล็ก หรือกรณีที่บุคคลธรรมดาทำธุรกิจค้าขายต่าง ๆ ที่อาจมีค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมกันระหว่างค่าใช้จ่ายที่ส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายในการประกอบธุรกิจ อาจยากในการพิสูจน์ที่จะแยกขาดกันได้ เนื่องจากในประมวลรัษฎากรไม่มีบทบัญญัติที่รองรับการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะผสมระหว่างค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวกับค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ¹⁵⁴ ทำให้อาจเกิดความยุ่งยากในการตรวจสอบและอาจได้ผลลัพธ์ที่ไม่สะท้อนความสามารถที่แท้จริงของผู้เสียภาษี

ซึ่งเมื่อพิจารณาฐานข้อมูลประชากรของประเทศไทยแล้วนั้น จากข้อมูลของกรมการปกครอง กระทรวงมหาดไทย จำนวนประชากรไทยในทะเบียนราษฎรมีจำนวน 66.5 ล้านคน¹⁵⁵ เป็นคนต่างชาติดีกว่าล้านคน ซึ่งในประเทศไทยนั้น เป็นประชากรผู้มีงานทำ 37.4 ล้านคน เป็นผู้มีอาชีพเกษตรกรรมถึง 10.8 ล้านคน คิดเป็นสัดส่วนร้อยละ 28.8 ของทั้งหมด¹⁵⁶ นอกจากนี้คือกลุ่มผู้ประกอบการอาชีพค้าขายสินค้าและบริการ และกลุ่มผู้ผลิตตามลำดับ จึงเห็นได้ว่าอาชีพหลักของประชากรในประเทศไทยนั้น คือ อาชีพเกษตรกร ซึ่งทำเกษตรกรรม มีบทบาทเป็นผู้สร้างความมั่นคงด้านอาหาร ซึ่งเป็นหนึ่งในความมั่นคงของประเทศ โดย คำว่าเกษตรกรรม หมายถึง “กิจกรรมต่าง ๆ อันรวมไปถึงการเพาะปลูก การผลิตผลิตผลที่เก็บเกี่ยวได้จากการเพาะปลูก การดำเนินการตลาด เพื่อการขายผลิตผล ที่ได้จากพืชและสัตว์ ทั้งโดยทางตรง และทางอ้อม”¹⁵⁷ เช่น ทำนา ทำสวนยางพารา สวนปาล์ม น้ำมัน ทำสวนผลไม้ ทำพืชไร่ และเลี้ยงสัตว์ เป็นต้น อย่างไรก็ตามแม้ประชากรเกษตรกรรมจะมีจำนวนมากและมีความสำคัญต่อ ระบบเศรษฐกิจ และสังคมของประเทศไทยก็ตาม แต่กลับมีสัดส่วนมูลค่าผลิตภัณฑ์มวลรวมภายในประเทศเพียงร้อยละ 10 และยังมีอัตราการเติบโตที่ช้าและมีความเปราะบางสูงกว่าภาคเศรษฐกิจอื่น ๆ อีกด้วย ซึ่งปัจจุบันแม้ภาคเกษตรกรรมจะพยายามเปลี่ยนแปลงโครงสร้างจากการเป็นเพียงผู้ผลิตที่ใช้กำลังแรงงานมาก แต่ได้ผลผลิตต่ำ พยายามเปลี่ยนเป็นการใช้เครื่องจักรช่วยเพิ่มผลผลิต และทุนแรงงานลงก็ตาม แต่ยังมีเกษตรกรไทยอีกจำนวนมากที่ยังทำการเกษตรแบบเดิมอยู่¹⁵⁸ คือ ปลูกพืชเชิงเดี่ยวที่ให้ผลผลิตต่ำและความเสี่ยงสูง รวมถึงปัญหาของเกษตรกรคือมักจะไม่มียอดเงินทำกินเป็นของตัวเอง

¹⁵⁴ จักรพันธ์ ต้นทะรา, "ปัญหาการตัดรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่มีลักษณะผสมของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา", (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561)

¹⁵⁵ ประกาศสำนักทะเบียนกลาง เรื่อง จำนวนราษฎรทั่วราชอาณาจักร ตามหลักฐานการทะเบียนราษฎร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562

¹⁵⁶ ตารางสถิติโครงการสำรวจภาวะการทำงานของประชากรที่ราชอาณาจักร ไตรมาสที่ 1 : มกราคม – มีนาคม 2563 โดย กลุ่มสถิติแรงงาน กองสถิติสังคม สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม

¹⁵⁷ สารานุกรมไทยสำหรับเยาวชนฯ เล่มที่ 16 เรื่องที่ 9 ดาวเทียมเพื่อการเกษตร การเกษตรกรรม

¹⁵⁸ ภูมิทัศน์ภาคเกษตรไทย จะพลิกโฉมอย่างไรสู่การพัฒนาที่ยั่งยืน?, ดร.โสภณศรี จันทร์รัตน์ สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วย อึ๊งภากรณ์ ผศ. ดร.วิชณุ อรรถวานิช มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ผศ. ดร.ภูมิสิทธิ์ มหาสุวีระชัย มหาวิทยาลัยขอนแก่น ดร.กรรณิการ์ ธรรมพานิชวงศ์ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย นายจิรัฐ เจนพิงพร ธนาคารแห่งประเทศไทย (ออนไลน์ https://www.bot.or.th/Thai/ResearchAndPublications/articles/Pages/Article_26Sep2019.aspx)

ขาดการเข้าถึงทรัพยากรน้ำที่เป็นปัจจัยการผลิตปัญหาการเปลี่ยนแปลงของราคา การเปลี่ยนแปลงของสภาพอากาศ ภัยพิบัติทางธรรมชาติ ศัตรูพืช ฤดูกาล สภาพอากาศ ภาวะน้ำท่วม น้ำแล้ง นโยบายของรัฐบาลที่ขาดความต่อเนื่องและมักเน้นผลระยะสั้นหรือเพียงชั่วคราวระยะเวลานึงเท่านั้น เช่น การแทรกแซงราคาผลผลิต การส่งเสริมให้ปลูกพืชชนิดใดชนิดหนึ่ง เป็นต้น

ซึ่งลักษณะการประกอบอาชีพของเกษตรกรนั้น มีรูปแบบการประกอบธุรกิจหลายขนาด ตั้งแต่ธุรกิจส่งออกขนาดใหญ่ ที่มีระบบการจัดการทันสมัย มีการจ้างแรงงานเข้ามาทำงาน มีที่ดิน มีโรงงานของตัวเองครบตั้งแต่ต้นน้ำถึงปลายน้ำพร้อมสำหรับการผลิต ธุรกิจขนาดกลางขนาดเล็ก หรือที่เรียกกันว่า ธุรกิจ SME ที่ดำเนินกิจการด้วยต้นทุนและปัจจัยการผลิตที่น้อยกว่า แต่ยังมีการจัดการธุรกิจและการทำบัญชีที่ค่อนข้างเป็นระบบ ไปจนถึงธุรกิจระดับกิจการในครอบครัวที่มักไม่ได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นนิติบุคคล มีคนจัดการน้อย ส่วนการซื้อขายก็มักจะเป็นลักษณะการซื้อขายด้วยเงินสด ไม่ได้มีการลงบิลหรือออกหลักฐานการชำระเงินใด ๆ ไว้ ลักษณะของผลิตภัณฑ์ การเกษตร ทั้งต้นทุนและราคาของผลผลิตเอง ก็มีความไม่แน่นอน แตกต่างกันไปตามสถานการณ์ จึงค่อนข้างเป็นเรื่องยากในการสูตรสำเร็จว่าต้นทุนค่าใช้จ่ายของกลุ่มอาชีพเกษตรกรนั้น ควรใช้อัตราเหมาจ่ายเท่าใด เพราะขนาดกิจการและรูปแบบการประกอบธุรกิจที่แตกต่างกันผู้มีเงินได้แต่ละราย

นอกจากเกษตรกรชาวนาที่ที่รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้จากการขายข้าว อันเกิดจากกิจกรรมที่ชาวนาและหรือครอบครัว ได้ทำเองแล้วนั้น เกษตรกรกลุ่มผู้ปลูกพืชชนิดอื่น หรือกลุ่มผู้เลี้ยงสัตว์ จะต้องมีส่วนที่เสียภาษีเงินได้ตามประเภทที่ 8 ทั้งสิ้น โดยกฎหมายกำหนดให้สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่าย หรือแสดงหลักฐานเลือกวิธีการหักค่าใช้จ่ายแบบตามจริงก็ได้เช่นกัน และหากเป็นกรณีที่ไม่สามารถจัดหาเอกสารหลักฐานรายจ่ายหรือใบเสร็จรับเงินได้ เกษตรกรสามารถจัดทำใบรับรองแทนใบเสร็จรับเงินด้วยตนเองเพื่อใช้เป็นหลักฐานการจ่ายเงินได้ได้เช่นเดียวกัน แต่หากพิจารณาถึงเกษตรกรรายย่อยตามความเป็นจริงแล้วนั้น การดำเนินการจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อจัดทำรายรับรายจ่าย สำหรับการคำนวณหากำไรของกิจการ ต้องเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เช่น ค่ายาเคมีกำจัดศัตรูพืช ค่าเมล็ดพันธุ์ ค่าปุ๋ย ค่าจ้างแรงงาน ค่าซื้อรถไถ ค่าเกี่ยว และต้องมีความรู้ความเข้าใจในการทำบัญชีร่วมด้วย ซึ่งตามสภาพของเกษตรกรส่วนใหญ่แล้วนั้นมักจะมุ่งความสนใจไปที่การลงแรงงานในการทำการเกษตรเป็นหลัก ยิ่งเกษตรกรในสังคมชนบท ที่มักจะมึรูปแบบการทำธุรกิจแบบง่าย ๆ ไม่มีระบบใด ๆ ใช้การแลกเปลี่ยนหรือซื้อขายกันด้วยเงินสด หรือมีการชำระเงินกันโดยไม่ผ่านบัญชีธนาคาร อีกทั้งผู้ที่นำของมาขายให้เกษตรกรหรือผู้ที่ซื้อของจากเกษตรกรไปนั้นก็อาจไม่ใช่นิติบุคคล ทำให้การที่เกษตรกรจะเรียกใบเสร็จหรือใบสำคัญรับเงินจากร้านค้าในพื้นที่อาจเป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติ

หากพิจารณาตามข้อเสนอของคณะอนุกรรมการฯ ที่เสนอให้กลุ่มผู้มีเงินได้ประเภทที่ 3 อันได้แก่กลุ่มผู้ประกอบการธุรกิจและผู้มีเงินได้อื่น ๆ นอกจากการใช้น้ำพักน้ำแรง กับเงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุนจะต้องเปลี่ยนไปหักค่าใช้จ่ายแบบตามจริงเท่านั้น จะเป็นการก่อให้เกิดภาระและต้นทุนเพิ่ม ในการบริหารจัดการเก็บภาษี ทั้งในฝ่ายของเกษตรกรผู้มีเงินได้เอง และฝ่ายรัฐบาล ซึ่งเป็นผู้จัดเก็บภาษี ขัดกับหลักความสะดวกในการชำระและจัดเก็บ และหลักความประหยัดที่ควรออกแบบรูปแบบการจัดเก็บภาษีให้ก่อให้เกิดต้นทุนน้อยที่สุด ของหลักการบริหารภาษีที่ดี ทั้งนี้ การที่รัฐต้องการให้เกษตรกรรายย่อย เข้าสู่ระบบทางภาษีนั้น ก็อาจเป็นสิ่งที่ถูกต้องและก่อให้เกิดความเท่าเทียมกัน เนื่องจากการทำการเกษตรก็เป็นทำธุรกิจรูปแบบหนึ่ง ซึ่งมีความไม่แน่นอนของรายได้ และมีโอกาสที่แต่ละปีอาจประกอบกิจการได้ผลกำไรหรือขาดทุนก็ได้เช่นเดียวกันกับกิจการอื่น ๆ เมื่อเข้าสู่ระบบภาษีนั้น ก็จะถูกจัดเก็บภาษีตามความสามารถคือปีใดมีกำไรได้มากก็เสียภาษียาก ปีใดมีรายได้น้อยก็เสียภาษีน้อย ปีใดขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีง ตามปกติเหมือนธุรกิจอื่น ๆ แต่ในทางปฏิบัติจริงนั้นการเก็บภาษีจากกลุ่มเกษตรกรอาจทำได้ยาก เนื่องจากเกษตรกรรายย่อยและรายใหญ่ จะมีความเหลื่อมล้ำกันอยู่ในข้อจำกัดของความรู้และต้นทุนในการจัดการทางการเงิน เนื่องจากหากเป็นธุรกิจการเกษตรขนาดใหญ่ จะมีการไปจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเพื่อใช้ประโยชน์จากระบบภาษีอยู่แล้ว เช่น การจดทะเบียน VAT เพื่อให้สามารถขอคืนภาษี VAT ได้ หรือการนำใบเสร็จไปลดหย่อนภาษีอื่น ๆ เป็นต้น แต่ถ้าเป็นธุรกิจการเกษตรขนาดเล็ก มีคนงานน้อย มักจะไม่มีระบบบัญชี ไม่ทราบข้อมูลหรือขาดความเข้าใจในระบบภาษีที่ซับซ้อน การต้องทำบัญชีรวบรวมแหล่งที่มาของรายได้ รายงานรับ-จ่าย และหลักฐานประกอบค่าใช้จ่าย ต่าง ๆ รวมถึงการออกใบเสร็จรับเงิน ใบกำกับภาษี หรือใบสำคัญรับเงิน อันไม่สอดคล้องกับพฤติกรรมที่เป็นประเพณีทางการค้าของธุรกิจการเกษตรขนาดเล็ก หรือพวกกลุ่มเกษตรกรรายย่อยในพื้นที่ชนบท ซึ่งแม้ว่ากลุ่มเกษตรกร จะเป็นกลุ่มคนจำนวนมากของประเทศที่เป็นส่วนสำคัญของประเทศ ซึ่งหากสามารถเข้าสู่ระบบภาษีได้รัฐก็จะได้ตรวจสอบและเก็บข้อมูลของประชากรขยายฐานไปได้มากขึ้นก็จริง แต่ว่าเงินได้ของเกษตรกรนั้นส่วนใหญ่แล้วอาจจะไม่ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีด้วยซ้ำ หรืออาจต้องเสียภาษี แต่เสียในจำนวนที่น้อยมาก การที่กรมสรรพากรต้องตรวจสอบเอกสารหลักฐานของเกษตรกรประมาณ 10 ล้านราย จะทำให้รัฐต้องสูญเสียทรัพยากรของกรมสรรพากรจำนวนมาก เพื่อไปจัดเก็บภาษีของเกษตรกรโดยที่ได้ภาษีกลับมาในจำนวนน้อย กลายเป็นไม่คุ้มค่ากับการใช้ต้นทุนการบริหารจัดเก็บในส่วนนี้

การนี้หากมองเพียงด้านของภาระของคนกลุ่มหนึ่งที่ขาดความพร้อมอย่างเดียวย่อมกลายเป็นว่าคนที่อยู่ในระบบทำทุกอย่างอย่างถูกต้อง กลับถูกตรวจสอบและถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าคนที่ไม่ได้เข้าสู่ระบบภาษี และคนที่ไม่ได้อยู่ในระบบก็ไม่ได้มีการปรับตัวตามความเปลี่ยนแปลง กลายเป็นไม่ยอมเข้าสู่ระบบอยู่เช่นนั้น ทั้งที่จริงแล้วอาจเป็นผู้มีเงินได้ที่มีความมั่งคั่ง

ในจำนวนที่ใกล้เคียงกัน ทำให้ในมุมของการจัดเก็บภาษีนั้นไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมและความสามารถในการชำระภาษี ที่ต้องการผู้มีรายได้น้อยเสียภาษีน้อย และผู้มีรายได้มากเสียภาษีมาก กลายเป็นการนำเอาปัจจัยเรื่องความสามารถในการบริหารจัดการข้อมูลทางการเงิน มาพิจารณาไปด้วย ไม่ใช่พิจารณาจากความสามารถทางการเงินอย่างเดียว ซึ่งตามปกติแล้วผู้มีเงินได้พึงประเมินที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษี หากไม่มีกฎหมายกำหนดยกเว้นภาษีไว้แล้วนั้น ก็มีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในปีภาษีนั้น มายื่นเสียภาษีเช่นเดียวกันทุกคน อันเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยที่ต้องกระทำตามรัฐธรรมนูญ

4.4.3.2 ประเด็นเรื่องภาษีกับการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำ

ภาษีเป็นหนึ่งในเครื่องมือที่รัฐบาลใช้ในการแก้ปัญหาเรื่องความเหลื่อมล้ำ และช่วยกระจายความเจริญในประเทศ กล่าวคือ แนวคิดของระบบภาษีนั้น จะใช้หลักการจัดเก็บภาษีโดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้เป็นสำคัญ โดยจัดเก็บจากผู้ที่มีความมั่งคั่งมากกว่าหรือมีความสามารถมากกว่า ในจำนวนที่เยอะกว่า เพื่อนำเงินไปเป็นงบประมาณในการบริหารจัดการประเทศ แนนอนว่าลักษณะของการจ่ายภาษีนั้น ไม่ใช่การจ่ายเงินเพื่อหวังผลตอบแทน และรัฐบาลก็ไม่ได้มีหน้าที่ในการต้องตอบแทนประโยชน์ให้แก่ผู้เสียภาษีแต่ละรายโดยตรง เพราะรูปแบบการใช้จ่ายเงินของรัฐบาล เช่น การทำบริการสาธารณะนั้น ต้องคำนึงถึงประชาชนเป็นทั่วไป กล่าวคือไม่ใช่จัดทำโครงการโดยเลือกปฏิบัติแก่คนเฉพาะกลุ่ม แต่ต้องทำให้แก่ทุกคนในประเทศ ให้สามารถเข้าถึงบริการต่าง ๆ ได้ โดยไม่ได้คำนึงว่าผู้ใช้บริการนั้น เป็นผู้ที่เสียภาษีน้อยเพียงไรได้ประโยชน์คุ้มค่า หรือมากกว่าเงินที่จ่ายให้รัฐหรือไม่ เพื่อให้การใช้จ่ายเงินของรัฐนั้น ก่อให้เกิดประโยชน์แก่คนทุกกลุ่ม ทุกอาชีพ ทุกเพศ ทุกวัย ไม่ว่าจะเป็นผู้มีเงินได้มาเสียภาษีหรือไม่ก็ตาม เพื่อเป็นการกระจายความเจริญและบริการพื้นฐานในเข้าถึงทุกพื้นที่ในสังคม แต่ก็อาจเกิดคำถามว่าเงินภาษีที่รัฐจัดเก็บโดยหวังว่าจะเป็นเครื่องมือช่วยลดความเหลื่อมล้ำและช่วยกระจายรายได้นั้น ในทุกวันนี้ยังเป็นไปตามความเชื่อเช่นนั้นจริงหรือไม่

การที่รัฐจัดรูปแบบการเก็บภาษีแบบอัตราก้าวหน้าความสามารถของผู้มีเงินได้มากกว่าต้องเสียภาษีที่มากกว่า ตามขั้นบันไดอัตราภาษี แล้วนำเงินจากผู้มีความมั่งคั่งมาก ไปทำประโยชน์สาธารณะช่วยเหลือและช่วยกระจายบริการต่าง ๆ ให้แก่ผู้มีความมั่งคั่งต่ำกว่านั้น หากลองมองอีกมุมเปรียบเทียบกับกรณีที่หากปล่อยให้เศรษฐกิจเป็นไปตามกลไกของการตลาดคือ ปล่อยให้กิจการต่าง ๆ หรือนักลงทุน หรือแม้กระทั่งบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ นำเงินของตัวเองในส่วนที่เท่ากันกับการนำมาจ่ายภาษี ไปใช้ลงทุนเพิ่มเติม หรือใช้จ่ายในตลาด ก่อให้เกิดรายได้แก่ผู้อื่น และมีเงินหมุนเวียนต่อไปในเศรษฐกิจ แทนที่จะนำเงินจำนวนเท่ากันนี้ไปเสียภาษี ก็อาจจะทำให้

เกิดความเจริญมากขึ้นก็ได้ นอกจากนี้ จากการศึกษาเพิ่มเติมยังพบว่าผู้เสียภาษีที่อยู่ในเขตเศรษฐกิจของประเทศ มีค่าแรงที่สูงกว่า มีความเข้าใจการยื่นภาษีมากกว่า และมีสถานะของการเป็นแรงงานในระบบอันทำให้สามารถตรวจสอบได้ง่ายนั้น จะมีความน่าจะเป็นในการเสียภาษีมากกว่าและมีปริมาณการเสียภาษีที่มากกว่าด้วย¹⁵⁹

เมื่อคนมีรายได้เข้ามามากขึ้น มีโอกาสในการทำงานมากขึ้น ความมั่งคั่งในส่วนของปัจเจกชนจะมากขึ้น และพัฒนาศักยภาพขึ้น ทำให้แต่ละบุคคลสามารถรับรู้และวัดความเป็นอยู่ที่ดีขึ้นของตนได้อย่างเห็นเป็นรูปธรรม โดยพิจารณาเปรียบเทียบจากทรัพย์สินของตนที่มีมากขึ้น จากแนวคิดของ Jeremy Bentham ที่ได้มองว่าการที่คนสามารถสะสมทุนได้นั้น จะก่อให้เกิดแรงผลักดันจากภาคเอกชนเป็นการจูงใจให้สร้างงาน และก่อให้เกิดผลผลิตของสังคมที่มากขึ้นไปอีกด้วย ทำให้ก่อให้เกิดรายได้และความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นในสังคมโดยตรงได้มากกว่าการที่นำเงินจำนวนเท่ากันนี้ จ่ายเป็นภาษีให้แก่รัฐบาลเพื่อใช้เป็นงบประมาณในการบริหารจัดการประเทศ ซึ่งหากพูดถึงประโยชน์ของการใช้จ่ายงบประมาณของรัฐบาลแล้วนั้น หากมองภาพรวมแล้ว ประชาชนส่วนใหญ่มักจะคิดถึงบริการสาธารณะต่าง ๆ เช่น การทำถนน รถโดยสารประจำทาง สิทธิการรักษาพยาบาลในโรงพยาบาลของรัฐ การปรับปรุงระบบขนส่งสาธารณะต่าง ๆ การพัฒนาด้านการศึกษา หรือจ่ายเป็นเงินเดือนข้าราชการที่ทำงานในหน่วยงานต่างๆ เป็นต้น ซึ่งเมื่อคนในสังคมพิจารณาถึงผลของการจ่ายเงินของตัวเองไปแล้วนั้น อาจเห็นว่าตนเองซึ่งเป็นเจ้าของเงินที่รัฐบาลนำไปทำประโยชน์สาธารณะนั้น ไม่ได้ใช้ประโยชน์จากบริการนั้นเท่าที่ควร หรือมองว่าไม่ได้ประโยชน์คุ้มค่ากับเงินที่ตนเสียไป จนทำให้มองได้ว่าหากนำเงินภาษีที่ตนเสียไปนั้น ไปใช้จ่ายเองไม่ว่าจะเป็นการลงทุนในกิจการ หรือแม้แต่กระทั่งการแลกกับความต้องการพื้นฐาน เช่นการซื้ออาหารในชีวิตประจำวัน เช่นนี้ ผู้จ่ายเงินจะได้รับประโยชน์ตอบแทนจากเงินที่ตนทำมาหาได้โดยตรง และมีความแน่นอนว่าตนเองจะได้ใช้ประโยชน์นั้น เช่น หากเปรียบเทียบกับการใช้บริการรถประจำทางหรือรถเมล์ ที่แม้จะสามารถเข้าถึงได้ด้วยราคาที่ไม่สูงมากก็จริง แต่ต้องแย่งกันใช้กับคนจำนวนมาก พร้อมทั้งบรรยากาศในรถที่เบียดเสียด มาไม่ตรงเวลา หรือการเสี่ยงต่อการเกิดอุบัติเหตุ อีกทั้งยังไม่ได้มีทั่วถึงทุกพื้นที่ ในขณะที่คนเสียภาษีมียู่ทุกพื้นที่ในประเทศไทย แต่ไม่ใช่ทุกคนที่ได้ใช้บริการนี้ หรือคนที่มีความมั่งคั่งมากกว่าก็เลือกที่จะสะสมทุนและซื้อรถเป็นของตัวเองเพื่อเดินทางแทนการใช้บริการนี้ ทำให้กลุ่มคนที่ซื้อรถเป็นของตัวเองก็ยิ่งขาดความสัมพันธ์กับบริการนี้ไปด้วย และยังรวมไปถึงบริการสาธารณะอื่น ๆ จากรัฐ เช่น การรับบริการในโรงพยาบาล หรือคุณภาพการศึกษาและสภาพแวดล้อมในโรงเรียน ที่ใช้งบประมาณของรัฐที่มาจากภาษีประชาชนในการดำเนินงาน แต่ผลลัพธ์ของการดำเนินกิจกรรมของรัฐนั้น มักได้ผลลัพธ์ที่ไม่ตรงกับ

¹⁵⁹ จิตติมา ลีมกระยารส, "ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้" (วิทยานิพนธ์ปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558)

ความคาดหวังของประชาชน อีกทั้งในสายตาของผู้จ่ายเงินภาษียังคงมีความกังวลถึงปัญหาด้านความมั่นคง การเมืองในประเทศ และการคอร์รัปชันในภาครัฐ ที่ทำให้ความน่าเชื่อถือ และความเชื่อมั่นในการบริหารจัดการเงินและทรัพยากรในประเทศให้เกิดประโยชน์สูงสุดของรัฐบาลผู้ใช้จ่ายเงินภาษีมีลดน้อยลง ทำให้ยิ่งกลายเป็นว่ากลุ่มคนผู้มีความมั่งคั่งสูงผู้เสียภาษีในอัตราสูง มักจะเชื่อมั่นในการจัดการเงินของตัวเอง และหากมีทางเลือกก็จะเลือกใช้บริการที่ดีกว่า เพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งตนเองต้องการ แม้จะต้องใช้ต้นทุนที่มากกว่า เช่น การเลือกที่จะเข้าโรงพยาบาลเอกชนเมื่อเจ็บป่วย เนื่องจากได้รับบริการที่สะดวกรวดเร็วกว่า หรือส่งบุตรหลานเข้าเรียนโรงเรียนเอกชนหรือโรงเรียนนานาชาติแทน ทำให้กลุ่มคนเหล่านี้ยิ่งไม่ได้ใช้ประโยชน์ในเงินที่ตนเสียไปทั้งที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูง หรือการที่รัฐเลือกใช้เงินในการอุดหนุนช่วยเหลือผู้ประกอบการบางประเภท อาจทำให้ผู้ที่ประกอบธุรกิจอื่นที่ไม่ได้ประโยชน์อาจรู้สึกเสียเปรียบหรือรู้สึกไม่เป็นธรรม ด้วยเหตุนี้จึงสอดคล้องกับการที่ผู้มีความมั่งคั่งมากจะเลือกวางแผนการใช้เงิน วางแผนการลงทุน รวมไปถึงวางแผนภาษีด้วย เพราะเจ้าของเงินหรือเจ้าของทรัพยากรใด ๆ ก็ตามมักจะมีความคิดและมีแนวทางในการใช้ทรัพยากรของตัวเองให้ก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุด และตรงตามความต้องการของตัวเองมากที่สุด ในขณะที่รัฐบาลนั้นจะจัดสรรงบประมาณและใช้เงินนั้นไปโดยคำนึงถึงประโยชน์ของคนส่วนมากในประเทศเป็นสำคัญ และต้องออกแบบบริการให้ทุกคนสามารถเข้าถึงได้ ซึ่งแน่นอนว่าการออกแบบการใช้เงินโดยใช้เกณฑ์คนหมู่มากเป็นกลางนี้เอง อาจไม่สามารถตอบโจทย์ หรือไม่ตรงกับความต้องการของคนบางกลุ่ม

อย่างไรก็ตามวิธีการกระจายรายได้ไม่ใช่มีเพียงแต่เครื่องมือทางภาษีอย่างเดียว เช่น นโยบายหรือโครงการจากทางภาครัฐที่สนับสนุนธุรกิจ เช่น โครงการส่งเสริม SMEs การปรับปรุงกฎหมายเกี่ยวกับการแข่งขันทางการค้า การควบคุมธุรกิจ การช่วยเหลือภาคธุรกิจในประเทศ การสนับสนุนมาตรฐานสินค้าส่งออกเพื่อแข่งขันกันต่างประเทศ เป็นต้น เพื่อเป็นการแก้ปัญหาหรือช่วยบรรเทาความเหลื่อมล้ำโดยพิจารณาจากโครงสร้างและที่มาของการก่อให้เกิดเงินได้อันเป็นความมั่งคั่ง ที่แน่นอนว่าแต่ละคนในประเทศจะมีเงินได้ไม่เท่ากันอยู่แล้ว การลดความเหลื่อมล้ำนั้น จึงควรไปมุ่งพิจารณาถึงการกระจายแหล่งที่มาของเงินได้ ให้เข้าถึงคนได้มากขึ้น และใกล้เคียงกับระดับเงินได้เฉลี่ยต่อหัวต่างหาก แทนที่จะมุ่งพิจารณาแต่เพียงปลายทาง คือ เงินได้ที่เข้ากระเป๋าของแต่ละคนไปแล้ว และใช้เครื่องมือทางภาษีในการไปหยิบเอาเงินได้ส่วนนั้นที่แต่ละคนหาได้ไปแบ่งกันกับคนทั้งประเทศ ซึ่งผู้วิจัยมองว่าการแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำด้วยภาษีเงินได้นี้ดูจะเป็นการแก้ปัญหาที่ปลายเหตุ คือ การนำเงินได้อันเป็นผลลัพธ์ที่ได้จากการทำมาหาได้ไปแบ่งกัน หากปรารถนาจะมองใหม่เป็นการส่งเสริมให้เกิดแหล่งเงินได้ที่มากขึ้น ส่งเสริมการประกอบธุรกิจ ส่งเสริมให้มีการจ้างงาน มีการสร้างผลผลิตในประเทศ เช่นนี้จะทำให้ที่มาของเงินได้ที่มากขึ้นเป็นการกระจายต่อความมั่งคั่งให้เกิดขึ้นใหม่ และเข้าถึงคนให้มากขึ้นอย่างแท้จริง เนื่องจากหากรัฐจะหวังใช้มาตรการทางภาษีเป็นหลักในการกระจายความเหลื่อมล้ำแล้วไม่ได้สร้างแหล่งการเข้าถึงเงินได้ใหม่ ๆ แล้วนั้น

ก็เปรียบเสมือนกับ ท่อส่งน้ำที่มีจำนวนท่อเท่าเดิม และรัฐก็ทำหน้าที่คอยนำน้ำจากคนที่มีย่อใหญ่กว่า ไปให้คนที่มีย่อน้อยกว่าเรื่อย ๆ เป็นเช่นไรก็เป็นเช่นนั้น แทนที่จะส่งเสริมโดยการสร้างท่อเพิ่ม หรือทำโครงการช่วยขยายท่อให้คนที่มีย่อน้ำเล็ก ๆ ได้พึ่งพาตนเองได้อย่างยั่งยืน

บทที่ 5

บทสรุปผลการวิเคราะห์ และข้อเสนอแนะ

5.1 สรุปผลการวิเคราะห์

ปัจจุบันประเทศไทยมีการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 8 ประเภท ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 40 ประมวลรัษฎากร ซึ่งความซับซ้อน และยากแก่การทำความเข้าใจ เนื่องจากมีการแบ่งประเภทที่ย่อย ก่อให้เกิดปัญหาด้านตีความกฎหมาย ที่ทำให้ผลของการบังคับใช้กฎหมายไม่ตรงตามวัตถุประสงค์ของบทบัญญัติ หรือไม่ตรงตามหลักการและเหตุผลที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้พิจารณาเห็นชอบให้ตราเป็นกฎหมายขึ้น เช่น การตีความให้เงินได้พึงประเมินประเภทหนึ่ง กลายเป็นเงินได้พึงประเมินอีกประเภทหนึ่ง อันเป็นการบิดเบือนและบังคับใช้กฎหมายโดยไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ที่ผู้แทนของประชาชนในฝ่ายนิติบัญญัติได้เห็นชอบแล้ว

หากมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในส่วนของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรแล้วนั้น จะเป็นการปรับปรุงบทบัญญัติในประมวลรัษฎากร โดยการจัดหมวดหมู่ และเรียงเรียงประเภทของเงินได้พึงประเมินใหม่ เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ซึ่งจะลดปัญหาเรื่องความไม่ชัดเจนแน่นอนของบทบัญญัติเงินได้พึงประเมิน และลดปัญหาด้านการตรวจสอบเอกสาร สัญญา หรือหลักฐานในการก่อนนิติสัมพันธ์ รวมถึงเป็นการลดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษี ซึ่งอาจตีความบทบัญญัติแตกต่างกันไปด้วย และจะลดปัญหาเรื่องความไม่เป็นธรรมในการวางหลักเกณฑ์การจัดเก็บเงินได้ เนื่องจากได้แก้ปัญหาการกำหนดให้เงินได้มีแหล่งที่มาเหมือนกัน ให้อยู่ประเภทเดียวกันและใช้หลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเหมือนกัน ทำให้เป็นการลดความเหลื่อมล้ำและก่อให้เกิดความเป็นธรรมทางกฎหมาย

การรวมเอาเงินได้จากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ รวมเป็นประเภทเดียวกันนั้น จะช่วยลดปัญหาการตีความในประเด็นเรื่องเงินได้ที่มีลักษณะคาบเกี่ยวกันได้ เช่น ปัญหาการพิจารณาเงินได้พึงประเมิน มาตรา 40 (2) (6) และ (8) ในปัจจุบัน อันเป็นการลดปัญหาด้านการตีความและการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในทางปฏิบัติ ทำให้เกิดความชัดเจนแน่นอน และเกิดความเสมอภาคเป็นธรรมในการบังคับใช้กฎหมายมากขึ้น

แต่จากการศึกษาแล้วพบว่าปัญหาหลักอาจเป็นประเด็นเรื่องของการตีความจากมุมมองผู้อ่านกฎหมาย ที่ไม่ว่ากฎหมายจะบัญญัติอย่างไรนั้น ผู้อ่านกฎหมายก็อาจมีมุมมองต่อข้อเท็จจริงที่ต่างกันออกไปได้ทั้งสิ้น การแก้ปัญหาโดยแก้ไขกฎหมาย โดยการลดประเภทของเงินได้พึงประเมินลงนี้อาจลดความซับซ้อนได้จริง เมื่อพิจารณาจากข้อมูลเชิงปริมาณที่ลดน้อยลง อันจะทำให้ทางเลือกในการใช้ดุลยพินิจก็น้อยลงตามไปด้วยอยู่แล้ว แต่ในปัญหาด้านการตีความกฎหมาย ในส่วนของการนำกฎหมายไปบังคับใช้นั้นยังไม่ได้ถูกแก้ปัญหาย่างถูกต้องเท่าที่ควร จึงอาจแก้ปัญหาโดยการใช้แนวทางการแก้ไขปัญหารูปอื่น ๆ ร่วมด้วยแทน ไม่ใช่เพียงแต่การพึงวิธีการแก้ไขกฎหมายอย่างเดียว เพราะจากการศึกษาแล้วปัญหาที่พบบ่อยจะมีต้นเหตุมาจากการตีความของผู้ใช้กฎหมาย หากใช้แต่การแก้ไขกฎหมายอย่างเดียวอาจไม่เพียงพอ อีกทั้งยังอาจมีประเด็นปัญหาเพิ่มเติมเป็นประเด็นใหม่ดังที่วิเคราะห์ในบทที่ 4 ข้างต้น โดยอาจออกเป็นหลักปฏิบัติประกาศให้เข้าใจทั่วกัน เช่น การวางแนวหลักเกณฑ์การตีความประเภทของเงินได้พึงประเมินให้ชัดเจนแน่นอน เพื่อให้ประชาชนผู้เสียภาษีและภาครัฐผู้เก็บภาษีและเป็นฝ่ายบังคับใช้กฎหมายสามารถเข้าใจกฎหมายได้ตรงกัน และสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น

5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศศรีลังกานั้น มีรูปแบบของการเขียนกฎหมายที่ก่อให้เกิดความชัดเจนแน่นอน คือ การระบุไว้ท้ายมาตราว่า มาตรานี้กำหนดประเภทสำหรับเงินได้พึงประเมินชนิดใด และไม่รวมถึงเงินได้พึงประเมินชนิดใดบ้าง ทำให้เมื่อพบบัญญัติกฎหมายมีความชัดเจนแล้ว น่าจะลดปัญหาการใช้ดุลยพินิจและตีความในทางปฏิบัติได้เช่นกัน หากประเทศไทยจะแก้ไขการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร แล้ว ผู้วิจัยจึงเสนอให้มีการระบุถ้อยคำไว้ให้เป็นการแน่นอน ว่าเงินได้ใดบ้างที่ไม่เข้าตามประเภทนี้

จากการศึกษาการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินของประเทศมาเลเซียนั้น มีการกำหนดเกี่ยวกับเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ โดยกำหนดใช้เป็นประเภทของเงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้เข้าตามหลักเกณฑ์ของประเภทของเงินได้พึงประเมินประเภทไหนเลย ตั้งแต่ประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 5 และไม่ได้กำหนดลักษณะ ชนิด หรือตัวอย่างของเงินได้ประเภทนี้ไว้เลย หากประเทศไทยต้องการแก้ไขประมวลรัษฎากรเพียงเล็กน้อยก่อน อาจแก้ไขในมาตรา 40 (8) ที่มีปัญหาท่อน โดยตัดข้อความส่วนที่ระบุว่า “การธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง

การขายอสังหาริมทรัพย์” ออก เหลือเพียงแต่ถ้อยคำว่า “การอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในประเภทที่ 1 ถึงประเภทที่ 7” อาจสามารถช่วยลดปัญหาได้

เมื่อพิจารณาจากหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ได้เสนอไว้แล้วนั้น เห็นว่ามีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายอยู่ 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายในอัตราเหมาจ่าย สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการใช้น้ำพักน้ำแรง ประเภทที่ 1 และการหักค่าใช้จ่ายตามจริง สำหรับเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินและการลงทุน ประเภทที่ 2 และ สำหรับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ ประเภทที่ 3

ซึ่งระบบการจัดเก็บภาษีแบบแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินนี้ มีวัตถุประสงค์หนึ่งของการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน คือ การแบ่งแยกเป็นประเภทที่ต่างกัน เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์หรือวิธีการจัดการกับเงินได้นั้นให้แตกต่างกันออกไป กรณีนี้ จากข้อเสนอเพื่อปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากร โดย คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร นั้น มีการกำหนดประเภทของเงินได้พึงประเมินไว้ 3 ประเภท แต่มีการกำหนดหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายไว้เพียง 2 วิธีเท่านั้น โดยเงินได้ประเภทที่ 2 และประเภทที่ 3 มีการใช้หลักเกณฑ์เดียวกัน คือ การหักค่าใช้จ่ายตามจริงซึ่งไม่ได้มีรายละเอียดกำหนดให้มีความแตกต่างด้านวิธีการหักค่าใช้จ่ายแต่อย่างใด คือ ใช้วิธีการรวบรวมหลักฐานและหักค่าใช้จ่ายเพียงเท่าที่จ่ายไปเนื่องจากการประกอบกิจการจริงออกเท่านั้น

ผู้วิจัยจึงเห็นว่า เนื่องจากการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินแบบใหม่ที่อาจยังมีปัญหาเรื่องการตีความระหว่างเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินและการลงทุน ประเภทที่ 2 และเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ ประเภทที่ 3 อยู่ อันเป็นเงินได้ที่มีลักษณะตรงกัน คือ เงินได้ทั้งสองประเภทนี้ ไม่ได้มาจากการแลกด้วยน้ำพักน้ำแรงทั้งคู่ อีกทั้งยังมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายเช่นเดียวกันอีก คือ หักค่าใช้จ่ายตามจริง เช่นนั้นแล้ว ผู้วิจัยจึงเสนอให้รวมเงินได้พึงประเมินจากทรัพย์สินและการลงทุน ประเภทที่ 2 และเงินได้พึงประเมินจากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ ประเภทที่ 3 ไว้ด้วยกันเลย กลายเป็น “เงินได้พึงประเมินที่ไม่ได้มาจากการใช้น้ำพักน้ำแรง” เนื่องจากหากแบ่งแยกออกตามข้อเสนอแล้วนั้น ก็ได้มีนัยยะสำคัญในการแยกประเภทของเงินได้ เพราะมีหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายแบบเดียวกันอยู่แล้ว ตามเจตนารมณ์ของหลักการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินนั้น นั้น หากมิได้มีวัตถุประสงค์ที่ต้องการกำหนดหลักเกณฑ์การปฏิบัติต่อเงินได้แตกต่างออกไปแล้วนั้น ก็ไม่ได้มีความจำเป็นใด ๆ ในการแยกประเภทออกมา อันจะเป็นการเพิ่มความซับซ้อนในการทำความเข้าใจกฎหมายและก่อให้เกิดปัญหาการตีความอีกกว่าจะเป็นเงินได้ประเภทใดกันแน่

ซึ่งสำหรับกรณีนี้ หากมีการตีความเป็นเงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน ประเภทที่ 2 หรือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจและอื่น ๆ ประเภทที่ 3 ก็ตาม ก็มีได้ก่อให้เกิดความแตกต่างกัน ในด้านการคำนวณภาษีแต่อย่างใด

กรณีนี้ผู้วิจัยขอตั้งข้อสังเกตต่อไปว่าอาจเป็นไปได้เช่นกันที่เงินได้ 2 ประเภทดังกล่าวจะ ไม่ได้มีความแตกต่างกันในหลักเกณฑ์ของการหักค่าใช้จ่าย แต่สำหรับในประเด็นอื่น ๆ เช่น การแบ่งประเภทเพื่อพิจารณาหลักเกณฑ์การให้เครดิตภาษี หรือการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีระหว่าง ประเทศ ก็อาจมีการกำหนดหลักเกณฑ์อื่น ๆ ที่แตกต่างกันออกไปสำหรับแต่ละประเภทก็เป็นได้

บรรณานุกรม

หนังสือภาษาไทย

- เอกสารมาตรฐานวิชาชีพทางการศึกษา, คณะครุศาสตร์ มหาวิทยาลัยสวนดุสิต
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ, วิชาภาษีอากรว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, พิมพ์ครั้งที่ 6
- ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา, (กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์นิติบรรณาการ 2527)
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพฯ : โรงพิมพ์ เรือนแก้วการพิมพ์, 2557.
- กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์, กลยุทธ์การวางแผนภาษี, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพ : การเงินการธนาคาร, 2538)
- กิตติศักดิ์ ปรกติ, “หลักทั่วไปเกี่ยวกับการใช้การตีความกฎหมาย”, ใน การใช้การตีความกฎหมาย,
- งบกระแสเงินสด มองเงินสดอย่างมืออาชีพ (Statement of Cash สำนักพิมพ์ธรรมนิติ โดย สมเดช โรจน์คุรีเสถียร
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 พ.ศ. 2551
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 8
- ธานินทร์ กรัยวิเชียร, “ความสำคัญของการตีความในวิชาชีพกฎหมาย” , ใน การใช้การตีความกฎหมาย, พิรุณา ดิงศภัทย์, บรรณาธิการ. (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2552),
- ประสิทธิ์ ปิวาวัฒนพานิช, ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2548.
- ปรีดา นาคเนาวิม, เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1, พิมพ์ครั้งที่ 7
- ปวย อึ้งภากร, คำบรรยายวิชาการคลังมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ (กรุงเทพมหานคร: ประมวลมิตร, 2498)
- วรเจตน์ ภาศิริรัตน์, ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายปกครอง : หลักการพื้นฐานของกฎหมายปกครองและการกระทำทางปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 3, กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2549.
- วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, หลักการพื้นฐานกฎหมายปกครอง, ในคู่มือการศึกษาวิชากฎหมายปกครอง, สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2543

- ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช อาจารย์ชุมพร เสนอไสย อาจารย์สาโรช ทองประคำ, หนังสือ ภาษีสรรพากร, พฤษภาคม 2561, บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด
- ศาสตราจารย์นิคม จันทรวิฑูร, จดหมายข่าวราชบัณฑิตยสถาน ปีที่ 3 ฉบับที่ 25 มิถุนายน 2536
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชยาว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, กรุงเทพมหานคร สำนักพิมพ์วิญญูชน 2544
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3
- สมคิด บางโม. ภาษีอากรธุรกิจ. กรุงเทพฯ : วิทย์พัฒน, 2557.
- สมยศ เชื้อไทย, คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2551.
- สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีรับอนุญาตแห่งประเทศไทย, ศัพท์บัญชี, พิมพ์ครั้งที่ 3, 2532
- หนังสือที่ระลึกในการเปิดอาคารกรมสรรพากร 2 กันยายน 2540
- อรรถ ธรรมโน, ความรู้ทั่วไปทางการคลัง, 2548
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. บริษัท พรีเมียร์ โพร จำกัด, 2553. กรุงเทพมหานคร.
- สารานุกรมไทยสำหรับเยาวชนฯ เล่มที่ 16 เรื่องที่ 9 ดาวเทียมเพื่อการเกษตร การเกษตรกรรม

หนังสือภาษาอังกฤษ

- F. MELIN-SOUCRAMENIEN, “Les adaptations du principe d’egalite a la diversite des territoires”, RFDA., 1997
- Faridah Ahmah, Loo Ern Chen, Fundamentals of Malaysian Taxation (KHL : Prentice Hall, 2005)
- John Tiley, Revenue Law, 8th edition
- Mohamed Ramjohn, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing Limited, 1996)
- Philip Ridgway, Revenue Law, (London: Cavendish Publishing Limited, 1996)
- Rene CHAPUS, Droit Administratif General, T.1, 4e edition, (Paris : Montchrestien, 1988)

บทความ

- บทความทางภาษี โดย อิทธิพล อุคตศิริ เรื่อง ข้อพิจารณาเกี่ยวกับความหมายของ “เงินได้พึงประเมิน” และ “รายได้” ตามประมวลรัษฎากร 5 กันยายน 2011
- สมคิด เลิศไพฑูรย์, หลักความเสมอภาค, วารสารนิติศาสตร์ (Nititsat Journal Vol.30 Iss. 2)

วิทยานิพนธ์ สารนิพนธ์ เอกัตศึกษา

- นายบรรหาร บัณฑุกุล, “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (วิทยานิพนธ์ ปริญญาโท ภาค 2 คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์
- อีรพงษ์ ปิตวัฒน์กุล, “หลักความยินยอมให้จัดเก็บภาษีของประชาชนในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย” , (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2554)
- วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, “ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร ศึกษากรณีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างทำของ,” (วิทยานิพนธ์ปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2556)
- วันเพ็ญ กฤตผล, "ปัญหาการตรวจสอบฐานะเงินได้ของบุคคลเพื่อการประเมินภาษีเงินได้", (วิทยานิพนธ์ปริญญาบัณชีมหาบัณฑิต จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2516)
- ทวีพร ขวาชอง, "ผลกระทบจากการเก็บภาษีเงินได้จากค่าสิทธิ : ศึกษาธุรกิจยานยนต์สมัยใหม่" , (เอกัตศึกษา ศิลปศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560)
- จักรพันธ์ ต้นทะรา, "ปัญหาการตัดรายจ่ายทางธุรกิจกับรายจ่ายส่วนตัวที่มีลักษณะผสมของผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดา", (วิทยานิพนธ์ปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2561)
- จิตติมา ลิ้มกระยารส, "ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้" ,(วิทยานิพนธ์ปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558)
- จิตติมา ลิ้มกระยารส, "ปัจจัยที่มีผลต่อการตัดสินใจเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้มีเงินได้" ,(วิทยานิพนธ์ปริญญาเศรษฐศาสตรมหาบัณฑิต คณะเศรษฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2558)

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

- เว็บไซต์ กรมสรรพากร ประวัติการจัดเก็บภาษี
<https://www.rd.go.th/publish/3458.0.html>
- เว็บไซต์ สำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.)
https://www.oic.or.th/sites/default/files/u918/1.2.3_draft_life_explanation_of_items_in_fs_guidance.pdf
- เว็บไซต์ กรมเชื้อเพลิงธรรมชาติ กระทรวงพลังงาน
<https://dmf.go.th/public/list/data/detail/id/5258/menu/900/page/1/mainmenu/900>
- ณรงค์ฤทธิ์ เพชรฤทธิ์, "การใช้และการตีความกฎหมายปกครอง", <http://www.public-law.net/>, 3 กรกฎาคม 2554
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์, วิชาชีพอิสระ (Professional), <https://www.taxguruthai.com>, 8 ม.ค. 2562
- ตารางสถิติโครงการสำรวจภาวะการทำงานของประชากรที่วราชอาณาจักร ไตรมาสที่ 1 : มกราคม – มีนาคม 2563 โดย กลุ่มสถิติแรงงาน กองสถิติสังคม สำนักงานสถิติแห่งชาติ กระทรวงดิจิทัลเพื่อเศรษฐกิจและสังคม
- ภูมิทัศน์ภาคเกษตรไทย จะพลิกโฉมอย่างไรสู่การพัฒนาที่ยั่งยืน?, ดร.โสสมรศรี จันทร์รัตน์ สถาบันวิจัยเศรษฐกิจป๋วย อึ๊งภากรณ์ ผศ. ดร.วิษณุ อรรถวานิช มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ ผศ. ดร.ภูมิสิทธิ์ มหาสุวีระชัย มหาวิทยาลัยขอนแก่น ดร.กรรณิการ์ ธรรมพานิชวงศ์ สถาบันวิจัยเพื่อการพัฒนาประเทศไทย นายจิรัฐ เจนพิงพร ธนาคารแห่งประเทศไทย (ออนไลน์)
https://www.bot.or.th/Thai/ResearchAndPublications/articles/Pages/Article_26_Sep2019.aspx)
- ประวัติเชลล์ในประเทศไทย (ออนไลน์ https://www.shell.co.th/th_th/about-us/who-we-are/history/country.html)
- Pricewaterhouse Coopers Taxation, 2019/2020 Malaysian Tax Booklet, Income Tax : Classes of income,
<https://www.pwc.com/my/en/publications/2019/2019-2020-mtb/income-tax.html>
- Oxford Advanced Learner’s dictionaries

- HM Revenue and Custom, 2013, Tax Law Rewrite (Online), <http://www.hmrc.gov.uk/rewrite>, 14 Jan 2014
- <https://www.itax.in.th/>
- <https://ceoblog.co/eec-eastern-economic-corridor/>

คำพิพากษาศาล

- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4923/2533
- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5345/2549
- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5960/2549 “ต้องเป็นคนไข้ที่ติดต่อเองโดยตรงไม่ใช่คนไข้จากโรงพยาบาลหาให้ โดยที่ผู้เสียหายเป็นผู้มีชื่อในใบเรียกเก็บเงิน และเป็นเงินส่วนที่ก่อนแบ่งให้โรงพยาบาล”
- คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2636/2560 “นอกจากจะต้องพิจารณาถึงลักษณะของงานที่ทำว่าเป็นการประกอบวิชาชีพโดยตนเองอาศัยความรู้ความชำนาญและได้รับเงินตามปริมาณผลงานที่ทำหรือไม่แล้ว ยังต้องพิจารณาจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ของผู้ประกอบวิชาชีพประกอบกันด้วย”

ประกาศ คำสั่ง คำชี้แจง หนังสือตอบข้อหารือ กรมสรรพากร

- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1232 เรื่อง การว่าจ้างให้พัฒนาโปรแกรมคอมพิวเตอร์
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3834 ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2551 เรื่อง แพทย์ในโรงพยาบาล
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10127 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2549 เรื่อง การรับจ้างเลี้ยงไก่
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/10495 เรื่อง การรับเหมาติดตั้งกระจกอลูมิเนียม
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3021 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2546 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการจ่ายค่าที่ปรึกษากฎหมาย “ไม่มีเงินเดือนประจำที่จ่ายจากบริษัทฯ และนายความมีความเป็นอิสระในการว่าความหรือให้คำปรึกษากับบุคคลภายนอกได้”

- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/5850 ลงวันที่ 18 มิถุนายน 2547
เรื่อง การรับจ้างนำเข้ารถยนต์ “การดำเนินการดังกล่าวมุ่งที่จะปฏิบัติเพื่อผลสำเร็จของงานมากกว่าที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว ถือได้ว่าเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 มาตรา 588 และมาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์”
“แต่ถ้าประกอบกิจการเป็นประจำในเชิงธุรกิจ หรือสามารถพิสูจน์ได้อย่างชัดเจนว่ามีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนมาก เงินได้ซึ่งได้รับการประกอบกิจการจึงเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)”
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9688 ลงวันที่ 18 พฤศจิกายน 2548
เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีเงินค่าทนายความและค่าที่ปรึกษากฎหมาย “กรณีทนาย ศ. เป็นทนายความของบริษัทฯ มีรายได้จากการว่าความและการให้บริการให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมาย โดยไม่มีเงินเดือนประจำที่จ่ายจากบริษัทฯ และทนายความมีความเป็นอิสระในการว่าความหรือให้คำปรึกษากับบุคคลภายนอกได้ ดังนั้น เงินค่าจ้างที่นาย ศ. ได้รับทั้งจำนวนจากลูกความ เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระทางด้านกฎหมาย ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร”
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/1040 ลงวันที่ 16 มิถุนายน 2541
เรื่อง การปฏิบัติงานของพยาบาล
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม)/832 ลงวันที่ 28 เมษายน 2541
เรื่อง รายได้จากการทำเอกสารการวิจัย “แม้การจัดทำเอกสารดังกล่าว จะเป็นการรับจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ลักษณะงานไม่สามารถทำคนเดียวได้และมีค่าใช้จ่ายสูง จึงถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)”
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/03365 เรื่อง แพทย์ในมูลนิธิ
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 1702/6494 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2561
เรื่อง เงินได้จากการประกอบวิชาชีพพยาบาล
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6632 ลงวันที่ 14 กรกฎาคม 2547
เรื่อง กรณีเงินได้จากการเป็นตัวแทนประกันชีวิต
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1703 ลงวันที่ 4 มีนาคม 2553
เรื่อง กรณีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ การประกอบโรคศิลปะ
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/8346 ลงวันที่ 8 กันยายน 2547
เรื่อง กรณีประกอบกิจการตัวแทนประกันชีวิต
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/14729 ลงวันที่ 27 ตุลาคม 2540
เรื่อง กรณีประกอบกิจการตัวแทนประกันชีวิต

- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/4383 ลงวันที่ 6 กรกฎาคม 2560
เรื่อง กรณีเงินได้จากการเป็นตัวแทนประกันภัย
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9059 ลงวันที่ 1 พฤศจิกายน 2549
เรื่อง กรณีการรับทำงานให้
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6490 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549
เรื่อง กรณีเงินได้ของนักแสดงสาธารณะ
- หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811/3092 ลงวันที่ 18 เมษายน พ.ศ.2545

ประกาศ คำสั่ง จากหน่วยงานอื่น

- คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ใน คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน, ข้อเสนอเพื่อปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร, 21 กันยายน 2561
- คำสั่งคณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน ที่ 019/2560 เรื่อง แต่งตั้งคณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 14 ธันวาคม 2560
- คำสั่งคณะอนุกรรมการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรที่ 1/2563 เรื่อง แต่งตั้งคณะทำงานพิจารณาเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 มีนาคม 2561
- คำสั่งสำนักนายกรัฐมนตรี ที่ 331/2561 เรื่อง แต่งตั้งคณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน ลงวันที่ 7 ธันวาคม 2563
- ประกาศสำนักทะเบียนกลาง เรื่อง จำนวนราษฎรทั่วราชอาณาจักร ตามหลักฐานการทะเบียนราษฎร ณ วันที่ 31 ธันวาคม 2562

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร (เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)

แผนปฏิรูปประเทศด้านภาษีอากร ประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 6 เมษายน 2561

ด้านกฎหมาย

- ขจัดความเหลื่อมล้ำ
- ระบบภาษีมีประสิทธิภาพ
- สิทธิประโยชน์เท่าเทียม
- ตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติ

ด้านเศรษฐกิจ

- เพิ่มความสะดวกด้วยระบบดิจิทัล
- ทบทวนอัตราภาษี ค่าลดหย่อน เงินได้ยกเว้น
- องค์กรจัดเก็บกึ่งอิสระ

ด้านสังคม

- พัฒนารฐานข้อมูล
- รัฐช่วยเหลืออย่างเป็นธรรม

ประเด็นข้อเสนอเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

บทบัญญัติ

- จัดหมวดหมู่ และเรียบเรียงใหม่
- เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจ

ประเภทภาษี

จัดแบ่งเป็น 3 ประเภท

1. เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)

2. เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

3. เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

ขอบเขตการจัดเก็บภาษี

- จากแหล่งเงินได้ในและนอกประเทศ
- นำเงินได้เข้ามา เสียภาษีในอัตราพิเศษ

หน่วยภาษี

- สามีภรรยา : ห้ามนำเงินได้ของอีกฝ่ายไปถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่าย เพื่อป้องกันการวางแผนภาษี
- คณะบุคคล/ห้างหุ้นส่วนสามัญ : ให้หุ้นส่วนนำส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษี

การหักค่าใช้จ่าย

- รายได้น้ำพักน้ำแรง : อัตราเหมาจ่าย
- รายได้จากการลงทุน : ค่าใช้จ่ายตามจริง
- รายได้จากธุรกิจ : ค่าใช้จ่ายตามจริง

ค่าลดหย่อน

เลือกหักค่าลดหย่อน อย่างไม่อย่างหนึ่ง

1. ระบบปัจจุบัน (Standard Allowance) โดยกำหนดวงเงินสูงสุดค่าลดหย่อนแต่ละประเภท
2. Itemized allowance โดยกำหนดวงเงินสูงสุดสำหรับค่าลดหย่อนรวมทุกประเภท (ค่าลดหย่อนปัจจุบันมียอดรวมประมาณ 1.6 ล้านบาท) และค่าลดหย่อนแต่ละประเภทไม่มีวงเงิน

ภาษีหัก ณ ที่จ่าย เงินได้จากธุรกิจ

- หักภาษี ณ ที่จ่าย อัตราเดียว ในอัตราร้อย
- ปรับวงเงินขั้นต่ำที่จะต้องหักภาษีให้สูงขึ้น

อัตรากำไรบุคคลธรรมดา

- ลดอัตรากำไรให้ใกล้เคียงกับอัตรากำไรเงินได้นิติบุคคล

- ขยายช่วงเงินได้
- ยกเลิกการยกเว้น 150,000 บาทแรก ให้เสียภาษีในอัตราต่ำ

การยกเว้นเงินได้ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

- ทบทวนรายการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

Tax Agent

- ให้มีประกอบวิชาชีพด้านภาษีอากร เพื่ออำนวยความสะดวกให้มีการเสียภาษีอย่างถูกต้อง

การป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

- มาตรการต่าง ๆ เช่น กรมสรรพากรเชื่อมต่อข้อมูลกับกระทรวงพาณิชย์ สถาบันการเงิน ฯลฯ (ขณะนี้ สนช. กำลังพิจารณาการแก้ไขประมวลรัษฎากรในเรื่อง National e-Payment)

ประเด็นข้อเสนอมให้เรียบเรียงบทบัญญัติในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็นส่วนต่าง ๆ

- ส่วนที่ 1 : ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
- ส่วนที่ 2 : เงินได้และประเภทเงินได้
- ส่วนที่ 3 : การยกเว้นภาษี
- ส่วนที่ 4 : ค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน
- ส่วนที่ 5 : อัตราภาษี
- ส่วนที่ 6 : การคำนวณภาษี
- ส่วนที่ 7 : ภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย
- ส่วนที่ 8 : การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี
- ส่วนที่ 9 : การขอคืนภาษี
- ส่วนที่ 10 : การตรวจสอบและประเมินภาษี
- ส่วนที่ 11 : เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ส่วนที่ 12 : อำนาจเจ้าพนักงาน

หมายเหตุ : ส่วนที่ 9 – 10 เสนอให้ใช้บททั่วไป หรือให้มีบทบัญญัติเฉพาะกรณีที่แตกต่างกันจากบททั่วไป

ประเด็นข้อเสนอกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้ประเภทที่ 1 เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)

หมายถึง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) , (2) และ (6) เช่น การจ้างแรงงาน การรับทำงานให้ การประกอบวิชาชีพอิสระ

การหักค่าใช้จ่าย อัตราเหมาจ่าย โดยกำหนดวงเงินสูงสุดและปรับวงเงินทุกปี

เงินได้ประเภทที่ 2 เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ค่าเช่า

การหักค่าใช้จ่าย หักค่าใช้จ่ายตามจริง

เงินได้ประเภทที่ 3 เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

เช่น เงินได้จากธุรกิจและจากบริหารการประกอบธุรกิจ เงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจาก 2 ประเภทแรก

การหักค่าใช้จ่าย หักค่าใช้จ่ายตามจริง

ประเด็นข้อเสนอกี่ยวกับขอบเขตการจัดเก็บภาษี ตามมาตรา 41

- วรรคหนึ่ง แหล่งเงินได้ในประเทศ
- วรรคสอง แหล่งเงินได้ต่างประเทศ

วัตถุประสงค์ : เพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม เนื่องจากปัจจุบันเกิดปัญหาผู้มีเงินได้จากแหล่งที่มานอกประเทศไม่ได้นำเงินได้กลับเข้ามาในประเทศไทย หรือนำกลับเข้ามาข้ามปีภาษี ทำให้ไม่ต้องรวมเงินได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในประเทศไทย

ภาคผนวก ข สื่อประกอบการนำเสนอ
 ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร
 วันที่ 21 กันยายน 2561
 (เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)



ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุง และแก้ไขประมวลรัษฎากร

คณะอนุกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร
 ใน คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วน

วันที่ 21 กันยายน 2561





ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา



ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา





ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้
ประเภทที่ 2

เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income)

➤ เช่น เงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ค่าเช่า

การหักค่า
ใช้จ่าย

หักค่าใช้จ่ายตามจริง



ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้
ประเภทที่ 3

เงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income)

➤ เช่น เงินได้จากธุรกิจและจากบริหารประกอบธุรกิจ เงินได้อื่นๆ นอกเหนือจาก 2 ประเภทแรก

การหักค่า
ใช้จ่าย

หักค่าใช้จ่ายตามจริง



ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หน่วยภาษี

- สามีภรรยา : ห้ามนำเงินได้ของอีกฝ่ายไปถือเป็นเงินได้ของอีกฝ่าย เพื่อป้องกันการวางแผนภาษี
- คณะบุคคล/ห้างหุ้นส่วนสามัญ : ให้หุ้นส่วนนำส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนไปเสียภาษี

การหักค่าใช้จ่าย

- รายได้น้ำพักน้ำแรง : อัตราเหมา
- รายได้จากการลงทุน : ตามจริง
- รายได้จากธุรกิจ : ตามจริง

ภาคผนวก ค บทสรุปผู้บริหาร
ข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร
(เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)

เหตุผลและความจำเป็น

เนื่องด้วยแผนการปฏิรูปประเทศ 11 ด้าน ซึ่งประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 6 เมษายน 2561 มีแผนการปฏิรูปประเทศที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากรที่สำคัญ ปรากฏในแผนการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมาย แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ และ แผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม ดังนี้

1. แผนการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมาย

ประเด็นปฏิรูปที่ 3 : มีกลไกทางกฎหมายเพื่อขจัดความเหลื่อมล้ำและสร้างความเป็นธรรมในสังคม

- ระบบภาษีที่มีประสิทธิภาพ เป็นธรรม และลดความเหลื่อมล้ำ โดยดำเนินการ ดังนี้

- (1) มีกลไกทางกฎหมายในการกำกับดูแลและตรวจสอบผู้ประกอบการที่ยังไม่เข้ามาในระบบภาษี สร้างระบบการประเมินภาษีที่มีประสิทธิภาพ และสร้างฐานข้อมูลผู้เสียภาษีที่ถูกต้อง
- (2) ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเป็นธรรม โดยกำหนดสิทธิหักลดหย่อน และยกเว้นภาษีที่ไม่เอื้อผู้มีรายได้สูงและช่วยบรรเทาภาระให้กับผู้มีรายได้ต่ำ
- (3) กำหนดกรอบในการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีให้แก่ผู้ประกอบการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุนจาก BOI เท่าที่จำเป็นต่อการแข่งขันของประเทศและที่มีความชัดเจน

ประเด็นปฏิรูปที่ 4 : มีกลไกให้มีการตรากฎหมายเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันของประเทศ

- จัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติ

2. แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ

- ระบบเงินโอนเพื่อผู้มีรายได้น้อย (Negative Income Tax : NIT)
- การบริหารจัดการเก็บภาษี
 - (1) การนำองค์กรจัดเก็บภาษีกึ่งอิสระ (Semi-autonomous Revenue Agency: SARA) มาใช้
 - (2) การพัฒนาระบบข้อมูลภาษี
 - (3) การเพิ่มประสิทธิภาพของหน่วยงานจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีขนาดใหญ่
 - (4) การอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีด้วยระบบดิจิทัล

ระบบภาษี

- (1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปรับขึ้นอัตราภาษี ทบทวนเกณฑ์การยกเว้นเงินได้สุทธิ และค่าลดหย่อน
- (2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม ปรับปรุงอัตราภาษีมูลค่าเพิ่มและเกณฑ์รายได้ที่เหมาะสมในการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม
- (3) ภาษีทรัพย์สิน จัดเก็บภาษีจากธุรกรรมการเปลี่ยนมือทรัพย์สิน ศึกษาความเป็นไปได้ในการเก็บ ภาษีจากความมั่งคั่ง

3. แผนการปฏิรูปด้านสังคม

- พัฒนาข้อมูลด้านภาษีเพื่อสร้างความเป็นธรรมในการช่วยเหลือของรัฐ

คณะกรรมการดำเนินการปฏิรูปกฎหมายในระยะเร่งด่วนได้แต่งตั้งคณะกรรมการพิจารณาปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร” เพื่อศึกษาและจัดทำข้อเสนอปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากรเพื่อให้สอดคล้องและเป็นไปตามแผนการปฏิรูปประเทศด้านกฎหมาย แผนการปฏิรูปประเทศด้านเศรษฐกิจ และแผนการปฏิรูปประเทศด้านสังคม

การดำเนินการที่ผ่านมา

คณะกรรมการฯ ได้จัดประชุมครั้งแรกเมื่อวันที่ 19 มกราคม 2561 และได้มีมติแต่งตั้งคณะทำงาน ซึ่งประกอบไปด้วยตัวแทนจากภาครัฐ ภาคเอกชน และภาควิชาการ เพื่อศึกษาปัญหาในระบบภาษีอากรของประเทศไทยและนำเสนอแนวทางแก้ไขปัญหาโดยการปรับปรุงโครงสร้างและบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ตลอดจนวิเคราะห์ผลกระทบจากการปรับปรุงโครงสร้างและบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรตามข้อเสนอแนะดังกล่าว ในการนี้ คณะทำงานฯ ได้ใช้วิธีการระดมความคิดเห็นเกี่ยวกับปัญหาเชิงโครงสร้างภาษีอากรในสภาวะการณ์ปัจจุบัน

ซึ่งก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการเติบโตทางเศรษฐกิจ มีปัญหาในการบังคับใช้ และมีความไม่เป็นธรรม และทำการศึกษาวางวิธีการปรับปรุงแก้ไขโดยเปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศซึ่งมีโครงสร้างสังคม และเศรษฐกิจใกล้เคียงกับประเทศไทย ได้แก่ มาเลเซีย สิงคโปร์ และญี่ปุ่น เป็นต้น นอกจากนี้ คณะทำงานฯ ยังได้รับฟังข้อคิดเห็นจากตัวแทน International Monetary Fund (IMF) เกี่ยวกับการดำเนินการกำหนดนโยบายทางภาษีของประเทศไทยเปรียบเทียบกับกรณีศึกษาจากประเทศที่ได้ดำเนินการแก้ไขนโยบายภาษีอากรแล้วเสร็จ อาทิ ศรีลังกา และเวียดนาม จนนำมาซึ่งบทสรุปข้อเสนอแนะแก้ไขปรับปรุงประมวลรัษฎากร ที่มุ่งก่อให้เกิดความเป็นธรรมในเชิงเศรษฐกิจและสังคม ตลอดจนส่งเสริมพัฒนาการทางเศรษฐกิจในระดับมหภาคของประเทศไทย

คณะทำงานได้ใช้เวลาศึกษาและปรับปรุงข้อเสนอแนะแนวทางการแก้ไขประมวลรัษฎากรตามความเห็นของคณะอนุกรรมการฯ กระทั่งคณะอนุกรรมการฯ ได้ให้ความเห็นชอบต่อข้อเสนอของคณะทำงานในการประชุมคณะอนุกรรมการฯ ครั้งที่ 30/2563 ลงวันที่ 20 สิงหาคม 2561 และได้มีมติให้จัดทำสรุปข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร เพื่อดำเนินการ จัดรับฟังความคิดเห็นของผู้ที่เกี่ยวข้องจากภาครัฐและภาคเอกชนต่อไป รวมระยะเวลาดำเนินการทั้งสิ้น 7 เดือน

สภาพการณ์แห่งปัญหาและข้อเสนอเพื่อการปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร

คณะอนุกรรมการฯ ได้กำหนดประเด็นในการศึกษาสภาพการณ์แห่งปัญหาและจัดทำข้อเสนอเพื่อปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยมีสาระสำคัญดังต่อไปนี้

1. กฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการคุ้มครองสิทธิผู้เสียภาษีอากรและธรรมาภิบาลทางภาษีอากร

1.1 ความไม่ชัดเจนแน่นอนในการออกกฎหมายภาษีอากร

จากการศึกษา พบว่าสภาพปัญหาในปัจจุบันเกิดจากปัญหาในการบังคับใช้และการตีความกฎหมาย และขาดการกำหนดแนวนโยบายที่ชัดเจนล่วงหน้าก่อนการออกกฎหมายเพื่อการจัดเก็บ ลดหย่อน หรือยกเว้นภาษี ทั้งขาดการบูรณาการระหว่างหน่วยงานของรัฐที่เกี่ยวข้อง ทำให้มีปัญหาด้านความแน่นอนของกฎหมายภาษี และในการใช้ดุลยพินิจที่แตกต่างกันระหว่างเจ้าหน้าที่ต่างหน่วยงาน

คณะอนุกรรมการฯ จึงเสนอแนวทางปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้มีการจัดตั้งคณะกรรมการที่ปรึกษานโยบายภาษีอากรแห่งชาติที่เป็นอิสระจากหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากร ทำหน้าที่ให้คำแนะนำและกลั่นกรอง กำหนดนโยบายและแก้ไขกฎหมายภาษีอากรของประเทศ โดยคำนึงถึงโครงสร้างภาษีทั้งระบบและทุกประเภท และให้มีอำนาจในการพิจารณาและให้คำแนะนำแก่การออกกฎหมายลำดับรองเพื่อให้เป็นไปตามแนวนโยบายที่กำหนด

1.2 ปัญหาระบบการจัดเก็บภาษี การตรวจสอบประเมินภาษี และการพิจารณาอุทธรณ์

จากการศึกษาพบปัญหาในระบบการจัดเก็บภาษีที่มีการกำหนดเป้าเป็นจำนวนเงินสร้างความกดดันให้กับเจ้าหน้าที่ ไม่มีกำหนดเหตุและระยะเวลาการตรวจสอบประเมินภาษีที่แน่นอน ตลอดจนกระบวนการอุทธรณ์การประเมินภาษี

2. ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.1 การขาดความรู้ความเข้าใจของประชาชนในการเสียภาษีและความยุ่งยากในการตีความประเภทเงินได้

เนื่องจากการจัดหมวดหมู่ของบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมีความซับซ้อน และต้องพิจารณาประกอบกับกฎหมายลำดับรองจำนวนมาก ทำให้ประชาชนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจ และอาจนำไปสู่ปัญหาการเสียภาษีไม่ถูกต้อง

คณะอนุกรรมการฯ จึงได้พิจารณาและเสนอแนวทางปรับปรุงและแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยให้เรียบเรียงบทบัญญัติในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจของบุคคลทั่วไป

นอกจากนั้น เพื่อลดปัญหาในการตีความประเภทเงินได้ คณะอนุกรรมการฯ เสนอให้มีการจัดแบ่งประเภทเงินได้ใหม่เหลือเพียง 3 ประเภท โดยแยกตามวิธีการคำนวณภาษี ดังนี้ เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ได้แก่เงินได้พึงประเมิน มาตรา 40 (1) (2) (6) เดิม เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income) ได้แก่เงินได้ประเภทเงินปันผล และดอกเบี้ย และเงินได้จากธุรกิจและอื่น ๆ (Business Income) และเสนอให้มีการกำหนดวิธีการหักค่าใช้จ่ายที่เหมาะสมกับวิธีการได้มาซึ่งเงินได้แต่ละประเภท และการให้หักค่าลดหย่อน โดยให้มีความยืดหยุ่นเหมาะสมกับความจำเป็นของผู้มีเงินได้แต่ละราย

2.2 ความเหลื่อมล้ำในด้านภาระภาษีของผู้ประกอบธุรกิจในรูปแบบบุคคลธรรมดา รวมถึงคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนที่มีใช้นิติบุคคลและนิติบุคคล

5. การแบ่งประเภทเงินได้ตามมาตรา 40

วัตถุประสงค์: เนื่องจากการจัดแบ่งประเภทเงินได้ ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ที่ใช้บังคับในปัจจุบัน มีความยุ่งยากในการตีความในเรื่องการแบ่งประเภทของเงินได้ ดังนั้นเพื่อลดปัญหาการตีความ จึงเสนอให้มีการแบ่งประเภทของเงินได้ใหม่ รวมถึงกำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้ให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมในปัจจุบัน

ข้อเสนอแนะ

จัดแบ่งประเภทเงินได้ใหม่ 3 ประเภท

1. เงินได้จากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) ได้แก่ เงินได้พึงประเมิน 40 (1) (2) (6)
2. เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุน (Investment Income) ได้แก่ เงินได้ประเภทเงินปันผล ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ค่าเช่า
3. เงินได้จากธุรกิจอื่น ๆ (Business Income) ได้แก่ เงินได้จากธุรกิจ นอกจากนี้ควรกำหนดให้เงินได้จากทรัพย์สินและการลงทุนที่ได้มาจากบริบทการประกอบธุรกิจ และเงินได้อื่น ๆ นอกเหนือจากเงินได้สองประเภทแรก (ขอบข่ายของเงินได้รวมถึง Trade Business and Professional ถือเป็นเงินได้จากธุรกิจในประเภทนี้ด้วย)

ข้อมูลกฎหมายต่างประเทศศึกษาที่ใช้ประกอบ

- สหรัฐอเมริกา

ไม่ได้แยกประเภทเงินได้ไว้โดยเฉพาะ จัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินได้รวม (Gross Income)

- ญี่ปุ่น

ไม่ได้แยกประเภทเงินได้ไว้โดยเฉพาะ แต่กำหนดการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ 10 ประเภท ได้แก่ Interest Income, Dividend Income, Real estate Income, Business Income, Employment Income, Capital gain, Occasional Income, Miscellaneous Income, Forestry Income, Retirement Income

- มาเลเซีย

กำหนดเงินได้ไว้ 6 ประเภท ได้แก่

1. กำไรจากธุรกิจ
2. Personal service , employment
3. Dividend interest
4. Rent royalties
5. Pension , annuity
6. Profit From other sources

- ศรีลังกา

แบ่งประเภทเงินได้เป็น 4 ประเภทได้

1. เงินได้จากสัญญาจ้างแรงงาน (Employment income) : เงินได้ทุกรายการที่ได้จากการจ้างแรงงาน
2. เงินได้จากธุรกิจ (Business income) อาทิ
 - ค่าบริการ (Service Fees)
 - เงินได้จากการขายหลักทรัพย์ (Consideration received from trading stocks)
 - เงินได้จากการลงทุนที่ได้จากการประกอบธุรกิจ
(Amounts derived that are effectively connected with the business and that would otherwise be included in calculation the person's income from an investment)
3. เงินได้จากการลงทุน (Investment income) อาทิ
 - เงินปันผล (Dividends)
 - ดอกเบี้ย (Interest)
 - ค่าเช่า (Rents)

- ค่าสิทธิ (Royalties)
- 4. เงินได้ประเภทอื่น (Other income)

ภาคผนวก ง กฎหมายของประเทศไทยอังกฤษ

(เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)

Income and Corporation Taxes Act 1988

1 The charge to income tax

- (1) Income tax shall be charged in accordance with the provisions of the Income Tax Acts in respect of all property, profits or gains respectively described or comprised in the Schedules, A, B, C, D, E and F, set out in sections 15 to 20 or which in accordance with the Income Tax Acts are to be brought into charge to tax under any of those Schedules or otherwise.

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003

4 “Employment” for the purposes of the employment income Parts

- (1) In the employment income Parts “employment” includes in particular-
- (a) Any employment under a contract of service,
 - (b) Any employment under a contract of apprenticeship, and
 - (c) Any employment in the service of the Crown.
- (2) In those Parts “employed”, “employee” and “employer” have corresponding meanings.

5 Application to offices and office-holders

- (1) The provisions of the employment income Parts that are expressed to apply to employments apply equally to offices, unless otherwise indicated.
- (2) In those provisions as they apply to an office-
- (a) references to being employed are to being the holder of the office;
 - (b) “employee” means the office-holder;

- (c) “employer” means the person under whom the office-holder holds office.
- (3) In the employment income Parts “office” includes in particular any position which has an existence independent of the person who holds it and may be filled by successive holders.

6 Nature of charge to tax on employment income

- (1) The charge to tax on employment income under this Part is a charge to tax on-
 - (a) General earnings, and
 - (b) Specific employment income.

The meaning of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income” is given in section 7.

- (2) The amount of general earnings or specific employment income which is charged to tax in a particular tax year is set out in section 9.
- (3) The rules in Chapters 4 and 5 of this Part, which are concerned with-
 - (a) The residence and domicile of an employee in a tax year, and
 - (b) The tax year in which amounts are received or remitted to the United Kingdom,

Apply for the purposes of the charge to tax on general earnings but not that on specific employment income.

- (4) The person who is liable for any tax charged on employment income is set out in section 13.
- (5) Employment income is not charged to tax under this Part if it is within the charge to tax under Case I of Schedule D by virtue of section 314(1) of ICTA (divers and diving supervisors).

7 Meaning of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income”

- (1) This section gives the meaning for the purposes of the Tax Acts of “employment income”, “general earnings” and “specific employment income”.
- (2) “Employment income” means-
 - (a) earnings within Chapter 1 of Part 3,
 - (b) any amount treated as earnings (see subsection (5)), or
 - (c) any amount which counts as employment income (see subsection (6)).
- (3) “General earnings” means-
 - (a) earnings within Chapter 1 of Part 3, or
 - (b) any amount treated as earnings (see subsection (5)), excluding in each case any exempt income.
- (4) “Specific employment income” means any amount which counts as employment income (see subsection (6)), excluding any exempt income.
- (5) Subsection (2) (b) or (3) (b) refers to any amount treated as earnings under-
 - (a) Chapters 7 and 8 of this Part (application of provisions to agency workers and workers under arrangements made by intermediaries),
 - (b) Chapters 2 to 11 of Part 3 (the benefits code),
 - (c) Chapter 12 of Part 3 (payments treated as earnings), or
 - (d) Section 262 of CAA 2001 (balancing charges to be given effect by treating them as earnings).
- (6) Subsection (2) (c) or (4) refers to any amount which counts as employment income by virtue of-
 - (a) Part 6 (income which is not earnings or share-related),
 - (b) Part 7 (share-related income and exemptions), or
 - (c) any other enactment.

(1) The charge to tax on pension income under this Part is a charge to tax on that income excluding any exempt income.

(2) “Pension income” means the pensions, annuities and income of other types to which the provisions listed in subsection (4) apply.

This definition applies for the purposes of the Tax Acts.

(3) “Exempt income” means pension income on which no liability to income tax arises as a result of any provision of Chapters 16 to 18 of this Part.

This definition applies for the purposes of this Part.

656 Nature of charge to tax on social security income

(1) The charge to tax on social security income is a charge to tax on that income excluding any exempt income.

(2) “Exempt income” is social security income on which no liability to income tax arises as a result of any provision of Chapter 4, 5 or 7 of this Part.

This definition applies for the purposes of this Part.

657 Meaning of “social security income”, “taxable benefits” etc.

(1) This section defines-

“social security income” for the purposes of the Tax Acts, and

“taxable benefits”, “Table A” and “Table B” for the purposes of this Part.

(2) “Social security income” means-

- (a) the United Kingdom social security benefits listed in Table A,
- (b) the United Kingdom social security benefits listed in Table B,
- (c) the foreign benefits to which section 678 applies, and
- (d) the foreign benefits to which section 681(2) applies.

- (3) “Taxable benefits” means-
 - (a) the United Kingdom social security benefits listed in Table A,
and
 - (b) the foreign benefits to which section 678 applies.
- (4) Subsections (2) and (3) are subject to section 660(2).
- (5) “Table A” means Table A in section 660.
- (6) “Table B” means Table B in section 677.

Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005

PART 2 TRADING INCOME

5 Charge to tax on trade profits

Income tax is charged on the profits of a trade, profession or vocation.

6 Territorial scope of charge to tax

- (1) Profits of a trade arising to a UK resident are chargeable to tax under this Chapter wherever the trade is carried on.
- (2) Profits of a trade arising to a non-UK resident are chargeable to tax under this Chapter only if they arise-
 - (a) from a trade carried on wholly in the United Kingdom, or
 - (b) in the case of a trade carried on partly in the United Kingdom and partly elsewhere, from the part of the trade carried on in the United Kingdom.
- (3) This section applies to professions and vocations as it applies to trades.

7 Income charged

- (1) Tax is charged under this Chapter on the full amount of the profits of the tax year.
- (2) For this purpose the profits of a tax year are the profits of the basis period for the tax year.
- (3) For the rules identifying the basis period for a tax year, see Chapter 15.
- (4) This section is subject to Part 8 (foreign income: special rules).
- (5) And, for the purposes of section 830 (meaning of “relevant foreign income”), the profits of a trade, profession or vocation arise from a source outside the United Kingdom only if the trade, profession or vocation is carried on wholly²⁶⁴ UK property business

A person’s UK property business consists of-

- (a) every business which the person carries on for generation income from land in the United Kingdom, and
- (b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

24 Professions and vocations

Apart from section 30 (animals kept for trade purposes), the provisions of this Chapter apply to professions and vocations as they apply to trades.

34 Expenses not wholly and exclusively for trade and unconnected losses

- (1) In calculating the profits of a trade, no deduction is allowed for-
 - (a) expenses not incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade, or
 - (b) losses not connected with or arising out of the trade.
- (2) If an expense is incurred for more than one purpose, this section does not prohibit a deduction for any identifiable part or identifiable proportion of the expense which is incurred wholly and exclusively for the purposes of the trade.

PART 3 PROPERTY INCOME

264 UK property business

A person's UK property business consists of-

- (a) every business which the person carries on for generating income from land in the United Kingdom, and
- (b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

265 Overseas property business

A person's overseas property business consists of-

- (a) every business which the person carries on for generating income from land outside the United Kingdom, and
- (b) every transaction which the person enters into for that purpose otherwise than in the course of such a business.

272 Profits of a property business: application of trading income rules

- (1) The profits of a property business are calculated in the same way as the profits of a trade.
- (2) But the provisions of Part 2 (trading income) which apply as a result of subsection (1) are limited to the following-...
- (3) In those provisions the expression "this Part" is to be read as a reference to those provisions as applied by subsection (2) and to the other provisions of Part 3.

PART 4 SAVINGS AND INVESTMENT INCOME

369 Charge to tax on interest

- (1) Income tax is charged on interest.
- (2) The following sections extend what is treated as interest for certain purposes-

Section 372 (building society dividends),
 section 373 (open-ended investment company interest distsection
 376 (authorized unit trust interest distributions),
 section 379 (industrial and provident society payments),
 section 380 (funding bonds), and
 section 381 (discounts).

- (3) For exemptions, see in particular-
- (a) Chapter 2 of Part 6 (national savings income),
 - (b) Chapter 3 of Part 6 (income from individual investment plans),
 - (c) Chapter 4 of Part 6 (SAYE interest),
 - (d) Chapter 6 of Part 6 (income from FOTRA securities),
 - (e) Sections 749 to 756 (interest arising from repayment supplements, tax reserve certificates, damages for personal injury, employees' share schemes, repayments of student loans, the redemption of funding bonds and interest on certain foreign currency securities), and
 - (f) Sections 757 to 767 (interest and royalty payments).
- (4) Subsection (1) is also subject to sections 714(5), 716(4) and 720(7) of ICTA (exemptions for interest on securities within the accrued income scheme).

383 Charge to tax on dividends and other distributions

- (1) Income tax is charged on dividends and other distributions of a UK resident company.
- (2) For income tax purposes such dividends and other distributions are to be treated as income.
- (3) For the purposes of subsection (2), it does not matter that those dividends and other distributions are capital apart from that subsection.

402 Charge to tax on dividends from non-UK resident companies

- (1) Income tax is charged on dividends of a non-UK resident company.
- (2) For exemptions, see in particular section 770 (amounts applied by SIP trustees acquiring dividend shares or retained for reinvestment).
- (3) Subsection (1) is also subject to section 498 of ITEPA 2003 (no charge on shares ceasing to be subject to SIP in certain circumstances).
- (4) In this Chapter “dividends” does not include dividends of a capital nature.

409 Charge to tax on stock dividend income

- (1) Income tax is charged on stock dividend income
- (2) In this Chapter “stock dividend income” means the income that is treated as arising under section 410.

410 When stock dividend income arises

- (1) This section applies if share capital is issued as mentioned in section 249(1)(a) or (b) of ICTA (certain share capital issued by UK resident companies in lieu of dividends or as bonus share capital).
- (2) If an individual is beneficially entitled to that share capital, income is treated as arising to the individual.
- (3) If-
 - (a) The share capital is issued to trustees in respect of shares they hold in the company (alone or with others), and
 - (b) a cash dividend paid to them in respect of the shares would have been to any extent income to which section 686 of ICTA applies (accumulation and discretionary trusts: special rates of tax), income is treated as arising to the trustees.
- (4) if the share capital is issued to personal representatives during the administration period, income is treated as arising (but see section 413(4)).

- (5) In subsection (4) “administration period” has the meaning given by section 653.
- (6) Income within this section is treated as arising on the earliest date on which the company is required to issue the share capital in question.
- (7) See section 413(5) (apportionment) if two or more persons are entitled to the share capital.

415 Charge to tax under Chapter 6

- (1) Income tax is charged if-
 - (a) a company is or has been assessed or is liable to be assessed under section 419 of ICTA (loans to participators in close companies etc.) in respect of a loan or advance, and
 - (b) the company releases or writes off the whole or part of the debt in respect of the loan or advance.
- (2) Subsection (1) is subject to section 418 (relief where borrowers liable as settlors).
- (3) Subsection (4) applies if section 419 of ICTA has effect under section 422 of that Act (extension of section 419 to loans by companies controlled by close companies)

As if a loan or advance had been made by a company (“A”), rather than the company (“B”) which-

 - (a) actually made it,
 - (b) is regarded as having made it under section 419(2) of that Act (deemed loans where debt incurred or assigned to close company), or
 - (c) would be so regarded if it were a close company.
- (4) If the whole or part of the debt is released or written off by B, for the purposes of subsection (1), A rather than B is treated as releasing it or writing it off.
- (5) Expressions used in this Chapter have the same meanings as if they were in section 419 of ICTA.

422 Charge to tax on purchased life annuity payments

- (1) Income tax is charged on annuity payments made under a purchased life annuity.
- (2) For exemptions, see in particular-
 - (a) section 717 (exemption for part of purchased life annuity payments),
 - (b) section 725 (annual payments under immediate needs annuities),
 - (c) section 731 (periodical payments of personal injury damages), and
 - (d) section 732 (compensation awards).

423 Meaning of “purchased life annuity”

- (1) In this Chapter “purchased life annuity” means an annuity-
 - (a) granted for consideration in money or money’s worth in the ordinary course of a business of granting annuities on human life, and
 - (b) payable for a term ending at a time ascertainable only by reference to the end of a human life.
- (2) For this purpose it does not matter that the annuity may in some circumstances end before or after the life.

427 Charge to tax on profits from deeply discounted securities

- (1) Income tax is charged on profits on the disposal of deeply discounted securities.
- (2) The profits are treated as income for income tax purposes if they would not otherwise be income.

PART 5 MISCELLANEOUS INCOME

579 Charge to tax on royalties and other income from intellectual property

- (1) Income tax is charged on royalties and other income from intellectual property.
- (2) In this section “intellectual property” means-
 - (a) any patent, trade mark, registered design, copyright, design right performer’s right or plant breeder’s right,
 - (b) any rights under the law of any part of the United Kingdom which are similar to rights within paragraph (a),

583 Charge to tax on income from disposals of know-how

- (1) Income tax is charged on profits arising where consideration is received by a person-
 - (a) for the disposal of know-how, or
 - (b) for giving, or wholly or partly fulfilling, an undertaking which-
 - (i) is given in connection with a disposal of know-how, and
 - (ii) restricts or is designed to restrict any person’s activities in any way.
- (2) For the purposes of subsection (1)(b), it does not matter whether or not the undertaking is legally enforceable.
- (3) Subsection (1) is subject to the exceptions in section 584.
- (4) In this Chapter “know-how” means any industrial information or techniques likely to assist in-
 - (a) manufacturing or processing goods or materials,
 - (b) working a source of mineral deposits (including searching for, discovering or testing mineral deposits or obtaining access to them), or
 - (c) carrying out any agricultural, forestry or fishing operations.

(5) In subsection (4)-

- (a) “mineral deposits” includes any natural deposits capable of being lifted or extracted from the earth and for this purpose geothermal energy is treated as a natural deposit, and
- (b) “source of mineral deposits” includes a mine, an oil well and a source of geothermal energy.

587 Charge to tax on income from sales of patent rights

- (1) Income tax is charged on profits from sales of the whole or part of any patent rights.
- (2) The tax is charged if-
 - (a) the seller is a UK resident, or
 - (b) the seller is a non-UK resident and the patent is granted under the laws of the United Kingdom.
- (3) Where the seller is a non-UK resident company, tax is not charged if the seller is chargeable to corporation tax in respect of the proceeds of the sale.
- (4) In this Chapter “patent rights” means the right to do or authorize the doing of anything which, but for the right, would be an infringement of a patent.

609 Charge to tax on films and sound recordings businesses

- (1) Income tax is charged on income from a business involving the exploitation of films or sound recordings where the activities carried on do not amount to a trade.

Such a business is referred to in this Chapter as a “non-trade business”

- (2) Expressions which are used in this Chapter and in Chapter 9 of Part 2 (trade profits: films and sound recordings) have the same meaning in this Chapter as they do in that Chapter.

614 Charge to tax on certain telecommunication rights of a non-trader

- (1) Income tax is charged on income derived from a relevant telecommunication right that is not used or held for the purposes of a trade, profession or vocation.
- (2) "Relevant telecommunication right" has the same meaning as in Chapter 10 of Part 2 (see section 146).

619 Charge to tax under Chapter 5

- (1) Income tax is charged on-
 - (a) income which is treated as income of a settlor as a result of section 624 (income where settlor retains an interest),
 - (b) income which is treated as income of a settlor as a result of section 629 (income paid to unmarried minor children of settlor),
 - (c) capital sums which are treated as income of a settlor as a result of section 633 (capital sums paid to settlor by trustees of settlement), and
 - (d) capital sums which are treated as income of a settlor as a result of section 641 (capital sums paid to settlor by body connected with settlement).
- (2) The charge on the settlor under subsection (1)(a) or (b) above operates on distribution income by treating the income as if it were income to which section 1A of ICTA (application of lower rate to income from savings and distributions) applies as a result of subsection (2)(b) of that section (income chargeable under Chapter

- 3, 5 or 6 of Part 4: dividends etc. from UK resident companies etc. and release of loan to participator in close company).
- (3) In subsection (2) “distribution income” means income which represents income received by the trustees of the settlement, or any other person to whom it is payable, which is-
- (a) income chargeable under Chapter 3 of Part 4 (dividends etc. from UK resident companies etc.),
 - (b) income chargeable under Chapter 4 of Part 4 (dividends from non-UK resident companies),
 - (c) income chargeable under Chapter 5 of Part 4 (stock dividends from UK resident companies),
 - (d) income chargeable under Chapter 6 of Part 4 (release of loan to participator in close company), or
 - (e) a relevant foreign distribution chargeable under Chapter 8 of this Part (income not otherwise charged).
- (4) In subsection (3) “relevant foreign distribution” means any distribution of a non-UK resident company which-
- (a) Is not chargeable under Chapter 4 of Part 4, but
 - (b) Would be chargeable under Chapter 3 of that Part if the company were UK resident.

620 Meaning of “settlement” and “settlor”

- (1) In this Chapter-

“settlement” includes any disposition, trust, covenant, agreement, Arrangement or transfer of assets (except that it does not include a Charitable loan arrangement), and

“settlor” , in relation to a settlement, means any person by whom the settlement

was made.

- (2) A person is treated for the purposes of this Chapter as having made a settlement if the person has made or entered into the settlement directly or indirectly.
- (3) A person is, in particular, treated as having made a settlement if the person-
 - (a) has provided funds directly or indirectly for the purpose of the settlement,
 - (b) has undertaken to provide funds directly or indirectly for the purpose of the settlement, or
 - (c) has made a reciprocal arrangement with another person for the other person to make or enter into the settlement.
- (4) This Chapter applies to settlements wherever made.
- (5) In this section-

“charitable loan arrangement” means any arrangement so far as it consists of a loan of money made by an individual to a charity either-

 - (a) for no consideration, or
 - (b) for a consideration which consists only of interest, and “charity” includes each of the bodies mentioned in section 507 of ICTA (the National Heritage Memorial Fund, the British Museum etc.)

683 Charge to tax on annual payments not otherwise charged

- (1) Income tax is charged under this Chapter on annual payments that are not charged to income tax under or as a result of any other provision of this Act or any other Act.
- (2) Subsection (1) does not apply to annual payments that would be charged to income tax under or as a result of another provision but for an exemption.
- (3) The frequency with which payments are made is ignored in determining whether they are annual payments for the purposes of this Chapter.
- (4) For exemptions, see in particular-

- (a) Sections 727 to 730 (certain annual payments by individuals),
- (b) Section 731 (periodical payments of personal injury damages),
- (c) Section 732 (compensation awards),
- (d) Section 734 (payments from trusts for injured persons),
- (e) Sections 735 to 743 (health and employment insurance payments),
- (f) Sections 744 to 747 (payments to adopters),
- (g) Section 748 (payments by persons liable to pool betting duty),
- (h) Sections 757 to 767 (interest and royalty payments), and
- (i) Section 776 (scholarship income).

687 Charge to tax on income not otherwise charged

- (1) Income tax is charged under this Chapter on income from any source that is not charged to income tax under or as a result of any other provision of this Act or any other Act.
- (2) Subsection (1) does not apply to annual payments.
- (3) Subsection (1) does not apply to income that would be charged to income tax under or as a result of another provision but for an exemption.
- (4) The definition of “income” in section 878(1) does not apply for the purposes of this section.
- (5) For exemptions from the charge under this Chapter, see in particular section 768 (commercial occupation of woodlands), and section 779 (gains on commodity and financial futures)..

Income Tax Act 2007

PART 2 BASIC PROVISIONS

3 Overview of charges to income tax

- (1) Income tax is charged under-
 - (a) Part 2 of ITEPA 2003 (employment income),
 - (b) Part 9 of ITEPA 2003 (pension income),'
 - (c) Part 10 of ITEPA 2003 (social security income),
 - (d) Part 2 of ITTOIA 2005 (trading income),
 - (e) Part 3 of ITTOIA 2005 (property income),
 - (f) Part 4 of ITTOIA 2005 (savings and investment income), and
 - (g) Part 5 of ITTOIA 2005 (miscellaneous income).

- (2) Income tax is also charged under other provisions, including-
 - (a) Chapter 5 of Part 4 of FA 2004 (registered pension schemes: tax charges),
 - (b) Section 7 of F(No.2)A2005 (social security pension lump sums),
 - (c) Part 10 of this Act (special rules about charitable trusts etc),
 - (d) Chapter 2 of Part 12 of this Act (accrued income profits), and
 - (e) Part 13 of this Act (tax avoidance).

ภาคผนวก จ กฎหมายของประเทศมาเลเซีย

(เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)

Income Tax Act 1986

Classes of income on which tax is chargeable

4. Subject to this Act, the income upon which tax is chargeable under this Act is income in respect of-
- (a) gains or profits from a business, for whatever period of time carried on;
 - (b) gains or profits from an employment;
 - (c) dividends, interest or discounts;
 - (d) rents, royalties or premiums;
 - (e) pensions, annuities or other periodical payments not falling under any of the foregoing paragraphs;
 - (f) gains or profits not falling under any of the foregoing paragraphs;

Special classes of income on which tax is chargeable

- 4A. Notwithstanding section 4 and subject to this Act, the income of a person not resident in Malaysia for the basis year for a year of assessment in respect of-
- (i) amounts paid in consideration of services rendered by the person or his employee in connection with the use of property or rights belonging to, or the installation or operation of any plant, machinery or other apparatus purchased from, such persons;
 - (ii) amounts paid in consideration of technical advice, assistance or services rendered in connection with technical management of administration of any scientific, industrial or commercial undertaking, venture, project or scheme; or

(iii) rent or other payments made under any agreement or arrangement for the use of any moveable property, which is derived from Malaysia is chargeable to tax under this Act.

ภาคผนวก ฉ กฎหมายของประเทศศรีลังกา

(เฉพาะที่เกี่ยวข้อง)

Inland Revenue Act, No. 24 of 2017

PART I CHAPTER II Income Tax Base

Division II : Assessable Income

- Assessable Income 4. The assessable income of a person for a year of Assessment from employment, business, investment or other source shall be equal to -
- (a) In the case of a resident person, the person's income from employment, business, investment or other source for that year, wherever the source arises; and
 - (b) In the case of a non-resident person, the person's income from the employment, business, investment or other source for that year, to the extent that the income arises in or is derived from a source in Sri Lanka.
5. (1) An individual's income from an employment for Employment a year of assessment shall be the individual's gains and income profits from the employment for that year of assessment.
- (2) In calculating an individual's gains and profits from an employment for a year of assessment the following amounts received or derived by the individual during the year of assessment from the employment shall be included:-
- (a) payments of salary, wages, leave pay, overtime pay, fees, pensions, commissions, gratuities, bonuses and other similar payments;

- (b) payments of personal allowance, including any cost of living, subsistence, rent, entertainment or travel allowance;
 - (c) payments providing discharge or reimbursement of expenses incurred by the individual or an associate of the individual;
 - (d) payments for the individual's agreement to conditions of employment;
 - (e) payments for redundancy or loss or termination of employment;
 - (f) subject to paragraph (f) of subsection (3), retirement contributions made to a retirement fund on behalf of the employee and retirement payments received in respect of the employment;
 - (g) payments or transfers to another person for the benefit of the individual or an associate person of the individual;
 - (h) the fair market value of benefits received or derived by virtue of the employment by an individual or an associate person of the individual;
 - (i) other payments, including gifts received in respect of the employment; and
 - (j) the market value of shares at the time allotted under an employee share scheme, including shares allotted as a result of the exercise of an option or right to acquire the shares, reduced by the employee's contribution for the shares.
- (3) In calculating an individual's gains and profits from an employment for a year of assessment the following shall be excluded:-
- (a) exempt amounts and final withholding payments;

- (b) a discharge or reimbursement of expenses incurred by the individual on behalf of the employer;
- (c) a discharge or reimbursement of the person's dental, medical or health insurance expenses where the benefit is available to all full-time employees on equal terms;
- (d) payments made to or benefits accruing to employees on a non-discriminatory basis that, by reason of their size, type and frequency, are unreasonable or administratively impracticable for the employer to account for or to allocate to the individual;
- (e) the value of a right or option to acquire shares at the time granted to an employee under an employee share scheme (referred to in paragraph (j) of subsection (2)); and
- (f) subject to conditions as may be specified by the Commissioner-General, contributions made by an employer to an employee's account with a pension, provident or savings fund or savings society approved by the Commissioner – General.

- Business income. 6. (1) A person's income from a business for a year of assessment shall be the person's gains and profits from conducting the business for the year.
- (2) In calculating a person's gains and profits from conducting a business for a year of assessment the following amounts derived by the person during the year of assessment from the business shall be included-
- (a) service fees;
 - (b) consideration received in respect of trading stock;

- (c) gains from the realization of capital assets and liabilities of the business as calculated under Chapter IV;
 - (d) amounts required to be included by the Second or Fourth Schedule to this Act on the realisation of the person's depreciable assets of the business;
 - (e) amounts derived as consideration for accepting a restriction on the capacity to conduct the business;
 - (f) gifts received by the person in respect of the business;
 - (g) amounts derived that are effectively connected with the business and that would otherwise be included in calculating the person's income from an investment; and
 - (h) other amounts required to be included under this Act.
- (3) In calculating a person's gains and profits from conducting a business for a year of assessment the following shall be excluded:-
- (a) exempt amounts and final withholding payments; and
 - (b) amounts that are included in calculating the person's income from an employment.

- Investment income
7. (1) A person's income from an investment for a year of assessment shall be the person's gains and profits from that investment for the year.
- (2) In calculating a person's gains and profits from an investment derived or received during a year of assessment the following amounts received or derived by the person during the year of assessment from the investment shall be included:-

- (a) dividends, interest, discounts, charges, annuities, natural resource payments, rents, premiums and royalties;
 - (b) gains from the realization of investment assets as calculated under Chapter IV;
 - (c) amounts derived as consideration for accepting a restriction on the capacity to conduct the investment;
 - (d) gifts received by the person in respect of the investment;
 - (e) winnings from lotteries, betting or gambling; and
 - (f) other amounts required to be included under this Act.
- (3) In calculating a person's gains and profits from an investment for a year of assessment the following shall be excluded:-
- (a) exempt amounts and final withholding payments; and
 - (b) amounts that are included in calculating the person's income from an employment or business.
- Other income.
8. (1) A person's income from other sources for a year of assessment shall be that person's gains and profits from any source whatsoever for the year, not including profits of a casual and non-recurring nature.
- (2) In calculating a person's gains or profits from any source whatsoever, the following shall be excluded:-
- (a) exempt amounts and final withholding payments; and
 - (b) amounts that are included in calculating the person's income from an employment, business or investment.