

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามี และภรรยา

วัตถุประสงค์หลักที่สำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรก็คือ เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการที่เป็นบริการสาธารณะของรัฐ เพื่อให้เป็นไปตามนโยบายที่วางไว้ซึ่งในแต่ละประเทศจะมีรูปแบบและกำหนดวิธีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนี้

1. มาตรการทางกฎหมายของต่างประเทศในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากสามีและภรรยา ของต่างประเทศ

มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรณานั้นในแต่ละประเทศจะมีวิธีการในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันออกไป กล่าวคือ

1.1 มาตรการทางกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

ตามกฎหมายภาษีอากรของสหรัฐอเมริกานั้น ให้สิทธิกับคู่สมรสในการเลือกวิธีการยื่นแบบและการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยกำหนดว่าคู่สมรสจะรวมหรือแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็ได้ ในกรณีที่คู่สมรสมีความประสงค์จะแยกกันยื่นแบบแสดงรายการ ก็กำหนดให้ต้องคำนวณภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้ กล่าวคือ สามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างคำนวณภาษีจากเงินได้ของตน โดยมีต้องนำเงินได้ของทั้งสองฝ่ายมารวมกันก่อน ส่วนคู่สมรสที่ต้องการรวมกันยื่นแบบแสดงรายการก็ใช้วิธีคำนวณโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้ กล่าวคือคู่สมรสต้องนำเงินได้ของตนมารวมเข้าด้วยกันแล้วหารยอดรวมเงินได้ด้วย 2 ก่อนนำผลลัพธ์ที่ได้ไปคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า แล้วจึงกลับคูณจำนวนภาษีที่หารได้นั้นด้วย 2 อีกที ก็จะได้จำนวนภาษีที่ต้องเสียหลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ทำให้คู่สมรสเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้เพราะก่อนนี้จะคำนวณภาษีอากรอัตราก้าวหน้าจำนวนเงินได้พึงประเมินได้ถูกหาร 2 ไปแล้ว ภาษีที่ต้องเสียจึงตก

อยู่ในอัตราต่ำกว่าการรวมเงินได้เข้าด้วยกัน แม้ว่าจะกลับคูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ด้วย 2 ก็ยังทำให้ยอดภาษีต่ำอยู่

ในส่วนของการลดหย่อนสำหรับคู่สมรสนั้น ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วสามารถหักค่าลดหย่อนคู่สมรส นอกเหนือจากค่าลดหย่อนอื่นได้อีก กล่าวคือค่าลดหย่อนสำหรับค่าใช้จ่ายส่วนตัวของคู่สมรส ค่าลดหย่อนกรณีคู่สมรสสูงอายุและค่าลดหย่อนกรณีคู่สมรสตาบอด โดยจะสามารถหักค่าลดหย่อนได้เท่ากับ 600 ดอลลาร์ สำหรับค่าลดหย่อนแต่ละกรณี

ค่าลดหย่อนคู่สมรสกรณีรวมยื่นแบบแสดงรายการ คู่สมรสสามารถหักค่าลดหย่อนค่าใช้จ่ายส่วนตัวคู่สมรส บวกกับค่าลดหย่อนอื่นที่คู่สมรสอยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะหักได้ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนคู่สมรสได้ ไม่ว่าคู่สมรสจะมีรายได้ก่อนหักภาษีหรือไม่ หรือเป็นผู้ที่อยู่ในความดูแลของผู้อื่นและในกรณีที่หญิงหม้ายได้ทำการสมรสใหม่ในปีเดียวกับปีที่สามีถึงแก่ความตาย อนุโลมให้หญิงหม้ายสามารถหักค่าลดหย่อนได้สำหรับตัวหญิงหม้ายเองและสำหรับสามีใหม่ได้ สำหรับการยื่นแบบแสดงรายการรวมกัน

ค่าลดหย่อนคู่สมรสกรณีแยกยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนคู่สมรส สำหรับปีภยานั้นได้ โดยมีหลักเกณฑ์ว่าคู่สมรสต้องไม่มีรายได้หรือไม่เป็นผู้ที่อยู่ภายใต้ความดูแลของผู้อื่น ถ้าคู่สมรสมีรายได้ ซึ่งเป็นรายได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี ไม่อนุญาตให้หักค่าลดหย่อนคู่สมรสไม่ว่ากรณีใด และผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาได้ ถึงแม้ว่าจะไม่ได้อยู่ร่วมกันหรือไม่ได้จ่ายค่าเลี้ยงดูภรรยาก็ตาม อีกทั้งผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาที่เป็นคนต่างด้าวได้ หากภรรยาต่างด้าวดังกล่าวไม่มีรายได้จากแหล่งเงินได้ภายใน ประเทศสหรัฐอเมริกาและในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้ทำการสมรสกับหญิงหม้ายในปีเดียวกับปีที่สามีของหญิงหม้ายได้เสียชีวิต ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับภรรยาที่เป็นหญิงหม้ายได้ แม้ว่าหญิงหม้ายจะได้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนกับสามีเก่าในปีที่สามีเก่าเสียชีวิต ในการแยกยื่นแบบแสดงรายการก็ตาม

ในการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานนั้น สามีและภรรยาสามารถขอจ่ายภาษีแบบรวมได้ โดยมีเงื่อนไขว่าฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งจะต้องไม่เป็นคนต่างด้าว และต้องเป็นการประเมินสำหรับเงินได้ปีภาษีเดียวกัน รวมทั้งจะต้องไม่แยกกันอยู่ตามคำสั่งหย่า

จะเห็นว่า ประเทศสหรัฐอเมริกาให้สิทธิเสรีภาพในการเลือกใช้วิธีการเสียภาษีของคู่สมรสได้ ทั้งหลักการรวมเงินได้และหลักการเฉลี่ยเงินได้ อีกทั้งยังกำหนดหลักเกณฑ์ต่างๆ ในการหักค่าลดหย่อนให้กับคู่สมรสเพื่อต้องการบรรเทาภาระภาษีคู่สมรสนั่นเอง แต่เห็นว่าตามหลักการเลือกคำนวณ โดยวิธีเฉลี่ยเงินได้นั้น ยังคงเป็นปัญหาในด้านของภาระภาษีที่จะมีส่วนทำให้คู่สมรส

ฝ่ายที่มีเงินได้น้อยต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากส่วนของอีกฝ่ายหนึ่งที่เฉลี่ยมารวมคำนวณด้วย ซึ่งอาจก่อให้เกิดปัญหาในด้านความเป็นธรรมในการเสียภาษีให้กับรัฐได้

1.2 มาตรการทางกฎหมายของประเทศเยอรมัน

หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาของประเทศเยอรมันมีความคล้ายคลึงกับของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือคู่สมรสมีสิทธิที่จะเลือกใช้วิธีการแยกเงินได้หรือหลักการเฉลี่ยเงินได้ในการเสียภาษีก็ได้ แต่ที่แตกต่างกันก็ตรงที่ประเทศเยอรมันนั้นเจ้าหน้าที่จะทำการประเมินโดยใช้หลักการแยกเงินได้ ก็ต่อเมื่อคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายยื่น คำขอเสียภาษีโดยวิธีการแยกเงินได้ออกจากกัน ส่วนการรวมเงินได้แล้วเฉลี่ยนั้นเจ้าหน้าที่จะทำได้ต่อเมื่อคู่สมรสทั้งสองฝ่ายไม่ยื่นคำขอรวม หรือคู่สมรสทั้งสองฝ่ายไม่ได้ยื่นคำขอรวมหรือแยกเท่านั้น และนอกจากให้สิทธิคู่สมรสในการเลือกเสียภาษีโดยใช้หลักการแยกเงินได้ หรือวิธีการเฉลี่ยเงินได้ตามที่กล่าวแล้ว กฎหมายภาษีอากรของประเทศเยอรมันยังให้สิทธิในการเสียภาษีโดยใช้หลักการเฉลี่ยเงินได้กับคู่สมรส ไม่ว่าคู่สมรสจะมีเงินได้เพียงฝ่ายเดียวหรือทั้งสองฝ่าย จึงมีส่วนทำให้คู่สมรสที่มีเงินได้ฝ่ายเดียวเสียภาษีน้อยลงเพราะสามารถเฉลี่ยเงินได้ไปให้คู่สมรสฝ่ายที่ไม่มีรายได้ในการคำนวณภาษีได้

1.3 มาตรการทางกฎหมายของประเทศอังกฤษ

กฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษใช้หลักการรวมเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา โดยคู่สมรสต้องนำเงินได้รวมเข้าด้วยกันก่อนทำการคำนวณเพื่อเสียภาษี แต่ก็มีข้อยกเว้นว่าคู่สมรสสามารถยื่นคำขอแยกกันประเมินได้ แต่การแยกกันประเมินนั้น ต้องไม่ทำให้ภาษีที่คู่สมรสต้องชำระนั้นลดน้อยลง การแยกประเมินเป็นเพียงวิธีการแบ่งสรรจำนวนภาษีที่ต้องเสียออกตามสัดส่วนของเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองเท่านั้น ทั้งยังเป็นการปลดภาระภาษีของสามีในส่วนที่แบ่งสรรให้กับภรรยา อย่างไรก็ดี แม้ว่าประเทศอังกฤษจะใช้การรวมเงินได้ใน การเสียภาษีของคู่สมรส แต่ก็ได้กำหนดค่าลดหย่อนให้กับภรรยาที่มีเงินได้จากการทำงานของตน มีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนเป็นพิเศษมากกว่าภรรยาที่ไม่ได้ทำงานหรือไม่มีเงินได้ ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาของประเทศอังกฤษนั้น ใช้หลักการรวมเงินได้แบบมีค่าลดหย่อนพิเศษนั่นเอง จะเห็นว่าประเทศอังกฤษก็ใช้หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภรรยาเหมือนประเทศไทย แตกต่างกันตรงที่ประเทศอังกฤษให้สิทธิกับภรรยาที่มีเงินได้มีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนมากกว่าภรรยาที่ไม่ได้ทำงาน ซึ่งอาจเป็นมาตรการทางภาษีที่มีส่วน

ในการส่งเสริมให้ผู้หญิงของประเทศอังกฤษมีบทบาทในสังคมสูงขึ้น แต่ประเทศไทยไม่ได้ให้สิทธิดังกล่าวแต่อย่างใด

1.4 มาตรการทางกฎหมายของประเทศมาเลเซีย

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศมาเลเซียได้กำหนดวิธีการในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีภรรยาไว้ โดยแยกเงินได้ออกเป็นประเภทใหญ่ๆ ได้ 2 ประเภท คือ เงินได้ประเภทที่หามาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง และเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องออกแรง หากมีเงินได้ประเภทที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงในการคำนวณเพื่อเสียภาษีจะได้รับค่าลดหย่อนเป็นพิเศษ กรณีภรรยาที่มีเงินได้ประเภทที่หามาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรง อาจเลือกที่จะยื่นแบบแสดงรายการร่วมกับสามีหรือแยกกันยื่นก็ได้ ถ้าได้เลือกวิธีการรวมกันยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีก็มีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้ของภรรยาซึ่งหามาได้ด้วยน้ำพักน้ำแรงเพิ่มขึ้นเป็นพิเศษ แต่ถ้าภรรยาเลือกจะแยกยื่นแบบแสดงรายการก็ให้คำนวณภาษีของภรรยาเช่นเดียวกับผู้เสียภาษีที่เป็นโสด และในกรณีดังกล่าวสามีไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของภรรยา

จะเห็นได้ว่าประเทศมาเลเซียให้สิทธิกับผู้เสียภาษีที่จะเลือกใช้หลักการแยกเงินได้หรือการรวมเงินได้แบบมีค่าลดหย่อนพิเศษก็ได้ และในการคำนวณโดยใช้หลักการแยกเงินได้นั้น ขอมให้ภรรยาแยกยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีได้เฉพาะกรณีที่ภรรยาที่มีเงินได้ที่หามาด้วยน้ำพักน้ำแรงเท่านั้น

2. มาตรการทางกฎหมายของประเทศไทยในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา ของประเทศไทย

ในส่วนของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรณานั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ใน มาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ดังนี้

มาตรา 57 ตรี ในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภรณานั้น ถ้าสามีและภรรยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษี แต่ถ้าภาษีค้างชำระและภรรยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภรรยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ถ้าสามีหรือภรณามีความประสงค์จะยื่นรายการแยกกันก็ให้ทำได้ โดยแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในเวลาซึ่งกำหนดให้ยื่นรายการ แต่การแยกกันยื่นรายการนั้น ไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงแต่อย่างใด

ถ้าเห็นสมควร เจ้าพนักงานประเมินอาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภรรยาแต่ละฝ่ายได้รับและแจ้งให้สามีและภรรยาเสียภาษีกันคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีของฝ่ายใดค้างชำระและอีกฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งนั้นร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

การที่สามีและภรรยาอยู่ต่างท้องที่กัน หรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 57 ตรี ดังกล่าว มิได้ใช้บังคับนับแต่เริ่มประกาศใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 แต่มีผลใช้บังคับสำหรับเงินได้ปีภาษี 2490 เป็นต้นมา ซึ่งจะเห็นได้ว่านับแต่ปีภาษี 2490 ประเทศไทยใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษี โดยถือว่าสามีและภรรยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกันหรือใช้หลักการรวมเงินได้ ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยา ต่อมารัฐต้องการสนับสนุนให้ภรรยาทำงานนอกบ้านมากขึ้น จึงได้มีการบัญญัติหลักเกณฑ์ในการให้สิทธิกับภรรยาที่ไม่ต้องนำเงินได้ของตนตามมาตรา 40 (1) ไปถือเป็นเงินได้ของสามี ซึ่งมีผลใช้บังคับตั้งแต่ปีภาษี 2520 เป็นต้นมา ดังนี้

มาตรา 57 เบญจ ถ้าภรรยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วไม่ว่าจะมีเงินได้พึงประเมินอื่นด้วยหรือไม่ ภรรยาจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี เฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 41 (1) โดยไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรี ก็ได้

ในกรณีที่ภรรยาแยกยื่นรายการตามวรรคหนึ่ง ให้สามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างหักค่าลดหย่อนได้ดังนี้

จะเห็นได้ว่าหลักเกณฑ์ตามมาตรา 57 เบญจ นั้น เป็นการเสียภาษีตามหลักการแยกเงินได้ แต่ยังคงนับว่าเป็นหลักการแยกเงินได้ที่ไม่สมบูรณ์ ทั้งนี้ เนื่องจากได้กำหนดให้ภรรยาสามารถแยกคำนวณได้เฉพาะเงินได้จากเงินเดือนตามมาตรา 40(1) เท่านั้น ส่วนเงินได้ประเภทอื่นของภรรยา ยังคงต้องนำไปถือเป็นเงินได้ของสามี ตามมาตรา 57 ตรี อยู่นั่นเอง

จากบทบัญญัติตามมาตรา 57 ตรี และ 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรดังกล่าวยังสามารถแยกให้เห็นปัญหาข้อเท็จจริงและปัญหาข้อกฎหมายในวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาได้ดังนี้

2.1 กรณีที่ความเป็นสามีภรรยามิได้อยู่ตลอดปีภาษี

การวินิจฉัยว่าการเป็นสามีภรรยามิได้อยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่นั้น เป็นปัญหาข้อเท็จจริงเท่านั้นไม่ได้มีความหมายถึงความเป็นสามีภรรยาหรือการขาดจากการสมรสตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แต่อย่างใด ดังจะเห็นได้จาก มาตรา 57 ตรี วรรคท้าย ที่บัญญัติไว้ว่า “การที่สามี

และภรรยาอยู่ต่างท้องที่กันหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราว ยังคงถือว่าอยู่ร่วมกัน” ดังนั้น กรณีที่สามีหรือภรรยาที่แยกกันอยู่เนื่องจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งต้องไปทำงานหรือรับราชการที่ต่างจังหวัด ก็ยังถือว่าความเป็นสามีภรณายังคงมีอยู่ตลอดตามประมวลรัษฎากร และในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรก็เคยมีแนววินิจฉัยว่า คำว่า สามีและภรรยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนั้น หมายความว่าถึงกรณีที่สามีภรรยาอยู่ร่วมกันจริงๆ ถ้าต่างคนต่างแยกกันอยู่โดยเด็ดขาด แม้ความเป็นสามีภรณายังคงมีอยู่ตามกฎหมายก็ตาม ก็ไม่ถือว่าอยู่ร่วมกันตามความหมายของมาตรานี้ ส่วนปัญหาว่าสามีภรรยาต่างคนต่างแยกกันอยู่โดยเด็ดขาดหรือต่างคนต่างอยู่เป็นครั้งคราวตามมาตรา 57 ตรี วรรคท้ายนั้น เป็นปัญหาข้อเท็จจริง (ระเบียบกรมสรรพากร)

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยา เมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าความเป็นสามีภรณามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีนั้น แต่ละฝ่ายก็มีหน้าที่ในการเสียภาษีในนามของตนเอง ตามมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร ในส่วนของภรรยาก็ไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับมาถือเป็นของสามี ตามมาตรา 57 ตรี แต่อย่างไร ทั้งนี้เพราะตามมาตรา 57 ตรี นั้น ใช้บังคับเฉพาะในกรณีที่สามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ และความเป็นสามีภรณามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษีเท่านั้น

2.2 กรณีที่ความเป็นสามีภรณามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี

ในกรณีดังกล่าวภรรยาจะแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีหรือจะยื่นแบบแสดงรายการฉบับเดียวกับสามี โดยคำนวณภาษีรวมกันหรือแยกคำนวณภาษีก็ได้ และไม่ว่าจะมีเงินได้ตามมาตรา 40 ก็ประเภทก็ตาม แต่หากภรรยาแยกยื่นแบบแสดงรายการต่างหากจากสามีแล้วจะต้องไม่ทำให้ภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป ทั้งนี้ ตามมาตรา 57 ตรี วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และวิธีการคำนวณภาษีที่ไม่ทำให้ภาษีต้องเสียเปลี่ยนแปลงไปนั้นก็คือ จำนวนภาษีที่ทั้งสองฝ่ายได้เสียไว้ต้องมีจำนวนเท่ากับการคำนวณ โดยวิธีนำเงินได้ของภรรยาไปรวมกับของสามีด้วย ยกเว้นเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงานตาม มาตรา 40 (1) เท่านั้น ที่ประมวลรัษฎากรยอมให้ภรรยาแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามี โดยไม่ให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตาม มาตรา 57 ตรี ทั้งนี้ตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร

3. มาตรการทางกฎหมายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา

เมื่อได้ทำการศึกษาถึงการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีต่างๆ ไปมาแล้ว ต่อไปจะได้กล่าวถึงวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะในส่วนของสามีและภรรยา ซึ่งโดยส่วน

ใหญ่แทบทุกประเทศจะได้กำหนดวิธีการไว้แตกต่างจากกรณีทั่วไป ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับความเหมาะสมในด้านสังคม เศรษฐกิจและวัฒนธรรมของแต่ละประเทศ

3.1 หลักการคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยา

จากการศึกษาพบว่า การคำนวณภาษีเงินได้จากสามีและภรรยาที่ใช้อยู่ในประเทศต่างๆ สามารถแยกออกเป็น 5 หลักใหญ่ๆ คือ (สมชัย ฤชุพันธุ์, 2526, หน้า 189-203)

1) หลักการเฉลี่ยเงินได้ หลักการนี้กำหนดว่า ในกรณีที่ทั้งสามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ ให้รวมเงินได้ของสามีและภรรยาเข้าด้วยกัน แล้วแยกออกเป็น 2 ส่วนเท่าๆ กัน โดยการหาร 2 ก่อนคำนวณภาษีตามอัตรา เมื่อคำนวณภาษีได้เท่าใดแล้ว จึงกลับคูณจำนวนนั้นด้วย 2 อีกครั้งหนึ่ง หลักการเฉลี่ยเงินได้นี้ทำให้สามีและภรรยาเสียภาษีน้อยลง ทั้งนี้เพราะก่อนที่จะคำนวณภาษีตามอัตราที่กำหนดนั้น จำนวนเงินได้พึงเสียภาษีได้ถูกหารด้วย 2 ไปแล้ว ดังนั้นภาษีที่ต้องเสียจึงตกอยู่ในอัตราต่ำกว่าการรวมเงินได้เข้าด้วยกัน แม้ว่าจะกลับคูณจำนวนภาษีที่คำนวณได้ด้วย 2 ก็ยังทำให้ยอดรวมภาษีต้องเสียต่ำอยู่ สำหรับประเทศที่ใช้หลักการนี้ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศเยอรมัน

2) หลักการแยกเงินได้ หลักการนี้กำหนดว่า การคำนวณภาษีของสามีและภรณานั้นให้กระทำแยกกัน ฝ่ายใดมีรายได้เท่าใดก็เสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเฉพาะเงินได้ของตน โดยมีต้องนำเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งมาเกี่ยวข้องด้วยการหักค่าใช้จ่ายคงเป็นไปตามสิทธิของตนในฐานะเป็นผู้มีเงินได้ สำหรับการหักค่าลดหย่อนนั้นให้สามีภรรยาต่างฝ่ายมีสิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับตนเองแต่ละฝ่าย ไม่มีสิทธิหักค่าลดหย่อนของกลุ่มสมรส ส่วนค่าลดหย่อนสำหรับบุตรที่กฎหมายยอมให้หัก อาจกำหนดให้ใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้ คือ ให้กลุ่มสมรสฝ่ายที่มีเงินได้มากกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด หรือให้กลุ่มสมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่าเป็นฝ่ายหักทั้งหมด หรือให้ทั้งสองฝ่ายมีสิทธิหักคนละครึ่งหนึ่งของจำนวนที่ให้หักได้ หรือให้เป็นสิทธิของกลุ่มสมรสที่จะเลือกหักจากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้

หลักการแยกเงินได้นี้ มีผลทำให้กลุ่มสมรสไม่ต้องเสียภาษีมากกว่าบุคคลที่ไม่ได้สมรส ประเทศที่ใช้หลักการแยกเงินได้ในการคำนวณภาษีได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา (กรณีที่คู่สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการ) และประเทศเยอรมัน (กรณีที่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายยื่นคำขอแยก) ประเทศออสเตรเลียและประเทศอินเดีย เป็นต้น

3) หลักการรวมเงินได้ ตามหลักการนี้สามีและภรรยาต้องรวมเงินได้ที่ต่างฝ่ายต่างหาได้เข้าด้วยกัน การคำนวณภาษีก็ให้คำนวณโดยใช้อัตราก้าวหน้ากับยอดเงินรวมหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว

การคำนวณภาษีโดยใช้หลักการรวมเงินได้นี้มีผลทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีมากกว่าผู้ที่ยังไม่ได้สมรส วิธีการนี้เป็นวิธีการที่ประเทศไทยใช้อยู่และเป็นวิธีการที่ทำให้สามีและภรรยาที่มีเงินได้ทั้งสองฝ่ายต้องถูกเรียกเก็บภาษีเพิ่ม เมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีทั้งที่ทั้งสองฝ่ายได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้ว ที่เป็นเช่นนี้เพราะเมื่อรวมยอดเงินได้ของทั้งสองฝ่ายแล้ว ทำให้ยอดเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นและต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นด้วย ทั้งนี้เป็นเพราะภาษีเงินได้เป็นภาษีที่ใช้อัตราก้าวหน้า ประเทศที่ใช้หลักการนี้ได้แก่ประเทศบราซิล (ยกเว้นเงินได้เฉพาะส่วนที่ได้จากการทำงานของภรรยาเอง หรือได้จากทรัพย์สินซึ่งสงวนไว้เป็นทรัพย์สินส่วนตัวของภรรยา) ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น รวมทั้งประเทศไทย

4) หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน (Different Rates) ตามหลักการนี้อัตราภาษีที่ใช้กับผู้ที่ได้สมรสแล้ว และผู้ที่ยังไม่ได้สมรส จะเป็นคนละอัตรากัน ผู้ที่ยังไม่ได้สมรสจะเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้ที่สมรสแล้ว สำหรับความแตกต่างระหว่างอัตรานี้อาจกำหนดให้มีมากสำหรับช่วงเงินได้ต่ำ และลดลงอย่างก้าวหน้า จนกระทั่งเมื่อผู้เสียภาษีมียรายได้สูงถึงระดับหนึ่งแล้ว ก็จะใช้อัตราเดียวกัน ประเทศที่ใช้หลักการนี้ได้แก่ประเทศสวีเดน โดยกำหนดให้รวมรายได้ของสามีและภรรยาก่อนที่จะคำนวณภาษี แต่อัตราภาษีที่ใช้กับผู้เสียภาษีที่แต่งงานแล้วนั้น แตกต่างจากอัตราภาษีของคนโสด ในช่วงเงินได้ต่ำอัตราที่เก็บจากคู่สมรสต่ำกว่าอัตราที่เก็บจากคนโสด แต่แม้ประเทศสวีเดนจะไม่ได้ใช้ระบบการเฉลี่ยเงินได้สำหรับผู้มีรายได้น้อย ก็จะมีการกำหนดอัตราภาษีของคู่สมรสให้ต่ำจนภาษีที่เสียจริงนั้นน้อยมาก

5) หลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ (Modified Income Aggregation) หลักการนี้กำหนดให้รวมเงินได้ของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายก่อนคำนวณภาษีเหมือนกับหลักรวมเงินได้ แต่มีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมซึ่งจะทำให้เป็นการแบ่งเบาภาระการเสียภาษีของสามีและภรรยาลง หลักเกณฑ์เพิ่มเติมนี้อาจเป็นในรูปของการให้หักค่าลดหย่อนเป็นพิเศษ หรืออาจเป็นในรูปของการยอมให้ภรรยาที่มีเงินได้หักค่าลดหย่อนส่วนตัวได้มากกว่าภรรยาที่ไม่มีเงินได้ ประเทศที่ใช้หลักการนี้ได้แก่ประเทศอังกฤษ ซึ่งนอกจากจะมีการใช้หลักการรวมเงินได้แล้ว วิธีการในการหักค่าลดหย่อนของประเทศอังกฤษยังได้กำหนดให้ภรรยาซึ่งมีเงินได้จากการทำงานของตนมีสิทธิได้รับค่าลดหย่อนมากกว่าภรรยาซึ่งไม่ได้ทำงานด้วย

จากหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยาตามที่ได้กล่าวมาแล้วนั้น หากนำมาจัดเป็นกลุ่มแล้ว นักวิชาการทางด้านภาษีอากรได้จัดแบ่งแยกออกเป็น 2 ประเภท คือ

ประเภทที่หนึ่ง หน่วยบุคคล ถือว่าแต่ละบุคคลเป็นหน่วยในการเสียภาษี ฉะนั้นบุคคลใดมีรายได้ บุคคลนั้นย่อมต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ที่ตนได้รับ ซึ่งก็คือหลักการแยกเงินได้ นั่นเอง

ประเภทที่สอง หน่วยครอบครัว ถือว่าครอบครัวซึ่งประกอบไปด้วยหลายบุคคลเป็นหนึ่งหน่วยภาษี รายได้ของบุคคลในครอบครัวต้องนำมารวมกันเพื่อเสียภาษี ซึ่งก็คือหลักการเฉลี่ยเงินได้ หลักการรวมเงินได้ หลักการใช้อัตราที่แตกต่างกัน และหลักการรวมเงินได้แบบมีข้อลดหย่อนพิเศษ

4. หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น กฎหมายได้กำหนดให้จัดเก็บจากผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว จากหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดดังต่อไปนี้คือ

4.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร)

ผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งออกเป็น 4 ประเภทดังนี้คือ

1) บุคคลธรรมดา เมื่อมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ต้องเสียภาษีก็ต้องเสียภาษี ทั้งนี้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วหรือรอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย” ดังนั้น บุคคลธรรมดาที่ยังมีชีวิตอยู่ ไม่ว่าจะเป็นเด็ก ผู้ใหญ่ คนพิการ คนวิกลจริต คนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ และจะเป็นบุคคลผู้มีสัญชาติไทยหรือเป็นคนต่างด้าว จะประกอบอาชีพใดก็ตามก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะไม่ต้องเสียภาษีก็ต่อเมื่อมีกฎหมายบัญญัติยกเว้นไว้โดยเฉพาะ

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล (มาตรา 56 วรรคสอง) ห้างหุ้นส่วนนั้นตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า “อันสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์แบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น “แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหมายถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เพราะถ้าหากจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลแล้ว ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแต่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 แห่งประมวลรัษฎากร

คณะบุคคลคือ บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ถ้าหากมี

วัตถุประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้ว ก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลดังกล่าวแม้ไม่มีสถานภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้เหมือนบุคคลธรรมดา (ไพจิตร โรจนวานิช, 2536, หน้า 1-4)

3) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี (ตามมาตรา 57 ทวิ วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากร) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หมายถึง บุคคลธรรมดาที่อยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษี แต่ได้ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลาให้ยื่นแบบแสดงรายการ แม้จะได้สิ้นสภาพบุคคลตามกฎหมายไปแล้วก็ตาม แต่ในด้านของการจัดเก็บภาษีอากรนั้น ประมวลรัษฎากรยังถือว่าเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้อยู่เฉพาะในปีที่ถึงแก่ความตาย ในปีถัดไปหากมีเงินได้เกิดขึ้นมาจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง ก็ไปเสียภาษีในนามของกองมรดก ที่ยังไม่ได้แบ่ง

4) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง (ตามมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร) ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1599 เมื่อบุคคลใดตาย มรดกย่อมตกทอดแก่ทายาททันทีที่เจ้ามรดกตาย อีกทั้งกองมรดกก็ไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ตามประมวลรัษฎากรนั้น หากกองมรดกยังไม่ได้แบ่งให้กับทายาทและทรัพย์สินในกองมรดกก่อให้เกิดเงินได้ กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งดังกล่าวก็ถือว่าเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ก็เฉพาะในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย จนถึงปีที่กองมรดกได้แบ่งแยกแล้วเท่านั้น

4.2 แหล่งเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

ในการจัดเก็บภาษีจากบุคคลนั้น บุคคลจะต้องมีความสัมพันธ์กับรัฐ ไม่ว่าจะทางใดก็ตามหนึ่งและความสัมพันธ์ที่เป็นที่ยอมรับทั่วไป ก็คือความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ (Source Rule) ความสัมพันธ์เกี่ยวกับถิ่นที่อยู่หรือหลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติหรือหลักสัญชาติ (Nationality Rule)

หลักแหล่งเงินได้ หลักการนี้ถือว่าผู้มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือ มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ซึ่งเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลักอาณาเขตหรือหลักภาวะภาษีโดยจำกัด ทั้งนี้เนื่องมาจากการที่รัฐซึ่งเป็นประเทศที่เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ก่อให้เกิดเงินได้ควรจะได้รับผลตอบแทนจากบุคคลผู้ก่อให้เกิดเงินได้ด้วย

หลักถิ่นที่อยู่ หลักการนี้ถือว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติของประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

ซึ่งเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่าหลักเงินได้ทั่วโลก (Principle of Worldwide Income) หรือหลักการเสียภาษีโดยไม่จำกัด ทั้งนี้ เนื่องจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศหนึ่ง ย่อมได้รับประโยชน์จากประเทศนั้น เช่น การได้รับความคุ้มครองชีวิตและทรัพย์สินและการได้รับบริการสาธารณะ เป็นต้น

หลักสัญชาติ หลักการนี้ถือว่าผู้มีสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ ทั้งนี้ เนื่องจากการถือสัญชาติของบุคคลในประเทศหนึ่ง บุคคลนั้นย่อมได้รับความคุ้มครองรวมทั้งได้ประโยชน์จากการบริการจากประเทศนั้น ตัวอย่างของประเทศที่ใช้หลักนี้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้ คือประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศฟิลิปปินส์และประเทศเม็กซิโก สำหรับประเทศไทยได้มีการนำหลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่มาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

4.2.1 หลักแหล่งเงินได้ ตามมาตรา 41 วรรคหนึ่ง แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ผู้มีเงินได้เนื่องจากเหตุใดเหตุหนึ่งดังต่อไปนี้ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย ทั้งนี้ ไม่ว่าเงินได้ดังกล่าวจะได้จ่ายในหรือนอกประเทศก็ตาม

- 1) หน้าที่งานที่ทำในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นหน้าที่งานในฐานะลูกจ้างหรือไม่ก็ได้ หรือไม่ว่าจะเป็นงานประจำหรืองานชั่วคราวก็ตาม
- 2) กิจการที่ทำในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็นกิจการเกี่ยวกับการอุตสาหกรรม การพาณิชย์ การขนส่งหรือกิจการอื่นใดก็ตาม
- 3) กิจการของนายจ้างในประเทศไทย ซึ่งต้องเป็นกรณีที่เป็นเงินได้เนื่องจากการทำงานให้แก่กิจการในประเทศไทยของนายจ้าง มิใช่กรณีที่เป็นการทำงานให้แก่กิจการนอกประเทศของนายจ้าง
- 4) ทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ไม่ว่าจะเป็เงินได้ที่เกิดจากการขายทรัพย์สินหรือเงินได้ที่เกิดจากดอกผลของทรัพย์สินก็ตาม

4.2.2 หลักถิ่นที่อยู่ ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ผู้มีเงินได้ที่เกิดจากแหล่งเงินได้นอกประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทยเมื่ออยู่ในหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- 1) เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย หมายถึง บุคคลผู้อยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะเวลารวมทั้งหมดถึง 180 วัน ในปีภาษีใดให้ถือว่าเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย
- 2) มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าที่งานที่ทำในต่างประเทศหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

3) เงินได้นั้นเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งหมายถึงการนำเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในปีภาษีที่ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกัน หากนำเงินได้พึงประเมินของปีก่อนเข้ามาก็ไม่อยู่ในบังคับที่ต้องเสียภาษีให้กับประเทศไทย

4.3 วิธีเสียภาษี

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 กรณี คือ

1) การเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเอง (Self-assessment Tax) การเสียภาษีโดยวิธีนี้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีตามจำนวนที่คำนวณได้นั้นด้วยตนเอง โดยไม่จำเป็นต้องรอให้เจ้าพนักงานทำการประเมินจำนวนภาษีที่ต้องเสียแต่อย่างใด

2) การเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย (Withholding Tax) การเสียภาษีโดยวิธีนี้เป็นการกำหนดหน้าที่ให้ผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้ให้เป็นผู้คำนวณหาจำนวนเงินภาษี ที่ผู้มีเงินได้ต้องเสีย ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่ได้กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร แล้วหักเงินภาษีดังกล่าวไว้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้แล้วนำส่งสรรพากรอำเภอภายในระยะเวลาที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในแต่ละกรณี ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีอากรในขณะที่เกิดเงินได้ขึ้น และช่วยให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องรับภาระในการเสียภาษีจำนวนมาก เมื่อถึงเวลายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอีกทางหนึ่งด้วย

3) การเสียภาษีโดยวิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment) การเสียภาษีวิธีนี้เป็นการจัดเก็บภาษีอากร โดยให้อำนาจเจ้าพนักงานในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรได้ ซึ่งมีทั้งกรณีการประเมินก่อนถึงเวลายื่นรายการหรือประเมินภายหลังกำหนดเวลายื่นรายการก็ได้

4.4 ความหมายของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ เงิน ทรัพย์สินที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้อื่นจ่ายหรือผู้อื่นออกแทนให้และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ

4.5 ประเภทของเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น จะครอบคลุมถึงเงินได้ทุกประเภท ทั้งเงินได้จากน้ำพักน้ำแรง เงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรงและเงินได้จากการลงทุนในทรัพย์สิน ซึ่งแยกออกเป็น 8 ประเภท ดังนี้

ประเภทที่หนึ่ง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) หรือเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เงินได้ประเภทนี้ ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็เงินเดือน ค่าจ้างเบี่ยเลี้ยง โบนัส บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณจากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่ ต้องเสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใดๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทริพย์สินหรือ ประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้รับ เนื่องจากการจ้างแรงงาน

ประเภทที่สอง เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการรับทำงานให้ เงิน ได้ประเภทนี้ ได้แก่เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะ เป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี่ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงิน ค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงิน ได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ ผู้จ่ายเงินได้ชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงิน ได้มีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทริพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้รับเนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำงานให้หรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือ ตำแหน่งงานหรืองานที่ทำให้นั้นจะเป็ประจำหรือชั่วคราว

ประเภทที่สาม เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) หรือเงินได้จากค่าสิทธิ เงินได้ประเภท นี้ได้แก่ค่าแห่งกัญติวัลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปีหรือเงิน ได้มีลักษณะเป็เงินรายปี อันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่นหรือคำพิพากษาของศาล

ประเภทที่สี่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4) หรือเงินได้จากเงินลงทุน ซึ่งได้แก่ ดอกเบี่ยพันธบัตร ดอกเบี่ยเงินฝาก ดอกเบี่ยหุ้นกู้ ดอกเบี่ย ตัวเงิน ดอกเบี่ยเงินกู้ยืมไม่ว่าจะมี หลักประกันหรือไม่ ดอกเบี่ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามกฎหมาย หรือ ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคลหรือที่บุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายตัวครั้งแรกต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงิน ได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกับดอกเบี่ย ผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่นๆ ที่ได้จากการกู้ยืมหรือ จากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไรหรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวมหรือสถาบันการเงิน เงิน โบนัสที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็หุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เงินลดทุนของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผลประโยชน์ที่ ได้จากการที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากันและผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการ เป็หุ้นส่วนหรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือตัวเงิน หรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตราคาเป็เงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

ประเภทที่ห้า เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(5) หรือเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ผิด ลัญญาเช่าซื้อหรือการซื้อขายเงินผ่อน เงินได้ประเภทนี้ได้แก่เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ

เนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ประเภทที่หก เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(6) หรือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือวิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

ประเภทที่เจ็ด เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(7) หรือเงินได้จากการรับเหมา เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ แต่หากเป็นกรณีของการรับเหมาเฉพาะในส่วนของแรงงานแล้ว ก็ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทนี้

ประเภทที่แปด เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) หรือเงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ เงินได้ประเภทนี้ได้แก่ เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่งหรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ในเงินได้ตามมาตรา 40 (1)-(7)

4.6 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ดังที่จะกล่าวถึงต่อไปนี้คือ

1) การคำนวณภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 2 วิธี คือ

วิธีที่หนึ่ง เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 หรือ มาตรา 57 เบื้อง แล้วเหลือเท่าใด เป็นเงินได้สุทธิต้องเสียภาษีตามอัตราที่กำหนดในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

วิธีที่สอง กรณีผู้มีเงินได้พึงประเมินตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป ไม่รวมถึงเงินได้ตามมาตรา 40(1) จะต้องเสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน

2) ค่าใช้จ่าย (Deduction) เป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มา ซึ่งเงินได้ เงินได้พึงประเมินประเภทใดหักค่าใช้จ่ายได้มากน้อยเพียงใดและมีวิธีการในการหักอย่างไร มีบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 ซึ่งอาจกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาหรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

เงินได้บางประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เพียงวิธีเดียว ได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) (3) เฉพาะค่าสิทธิ (5) เฉพาะกรณีผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

และซื้อขายเงินผ่อน ตามมาตรา 42 ทวิ 42 ตี และ 43 และ (8) เฉพาะเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์ อันเป็นมรดกหรือที่ได้รับจากการให้โดยเสนหา

เงินได้บางประเภทก็หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้วิธีเดียว ได้แก่ เงินได้พึง ประเมินตามมาตรา 40(8) นอกเหนือจากที่ระบุไว้ในมาตรา 8 แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 แต่เงินได้บางประเภทกฎหมายก็ยอมให้เลือกหักได้ในระหว่างวิธีหักค่าใช้จ่ายเหมาหรือ วิธีหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้แก่เงินได้ตามมาตรา 40(5) เฉพาะกรณีเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน (6) (7) และ (8) เฉพาะที่ระบุไว้ในพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ.2502 และ เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยไม่ได้มุ่งทางการค้าหรือหากำไร ซึ่งต้องไม่ใช่เงินได้ จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้จากการรับมรดกหรือการให้โดยเสนหา เพราะถ้าได้มาโดยทางนี้ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้โดยวิธีเดียว

3) ค่าลดหย่อน (Allowance/Exemption) เงินได้พึงประเมินหลังจากที่ได้หักค่าใช้จ่าย แล้ว ประมวลรัษฎากรยังได้กำหนดให้หักค่าลดหย่อนได้อีก เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีตาม สถานะของผู้เสียภาษีแต่ละบุคคล ค่าลดหย่อนต่างกับค่าใช้จ่ายตรงที่ค่าลดหย่อนไม่มีความสัมพันธ์ กับประเภท เงินได้เหมือนกับค่าใช้จ่าย ซึ่งสามารถจำแนกออกได้เป็นค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ค่า ลดหย่อนเบี่ยประกันชีวิต ค่าลดหย่อนดอกเบี้ยเงินกู้ยืมเพื่อบ้านอยู่อาศัย ค่าลดหย่อนเงินสมทบที่ จ่ายเข้ากองทุนประกันสังคม และค่าลดหย่อนเงินบริจาค เป็นต้น

4) อัตราภาษี (Tax Rates) เงินได้พึงประเมินนั้นเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแล้ว เรียกว่ารายได้สุทธิที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งตามปกติจะใช้ อัตราก้าวหน้า (Progressive Rates) คือมีการเสียภาษีหลายอัตรา ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับเงินได้สุทธิที่ได้จาก การคำนวณถ้าเงินได้สุทธิสูงจะเสียภาษีมาก ในทางกลับกันถ้าเงินได้สุทธิต่ำก็จะเสียภาษีน้อย ปัจจุบันภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะเสียในอัตราร้อยละ 10 ถึงร้อยละ 37 ของเงินได้พึงประเมิน

4.7 การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กฎหมายกำหนดหน้าที่ของผู้เสียภาษีให้ต้องยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึง ประเมินที่ตนได้รับ ในเมื่อเงินได้นั้นถึงเกณฑ์ตามที่กำหนดไม่ว่าเมื่อคำนวณภาษีแล้วจะไม่มีหน้าที่ ต้องชำระเพิ่มเติมอีกหรือไม่ก็ตาม ก็จะต้องยื่นแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนดเสมอ และภายใน กำหนดเวลาดัง (กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2548, หน้า 53-54)

4.7.1 เกณฑ์ของเงินได้พึงประเมินที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการใช้ทั้งกรณีภาษีสิ้นปี และครึ่งปี (มาตรา 56)

- 1) ไม่มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- 2) ไม่มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 1 ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท
- 3) มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท
- 4) มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะเงินได้ประเภทที่หนึ่ง ประเภทเดียวเกิน 100,000 บาท
- 5) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท
- 6) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท

4.7.2 ผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการ (มาตรา 56, 57, 57 ทวิ และ 57 เบญจ) ได้แก่

- 1) กรณีปกติผู้มีเงินได้ที่ส่วนบุคคลธรรมดาที่มีหน้าที่ต้องยื่นเองหรือจะมอบอำนาจเป็นหนังสือให้ผู้อื่นยื่นแทนก็ได้
- 2) ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้เยาว์ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรมยื่นแทนในนามผู้มีเงินได้
- 3) ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถให้เป็นหน้าที่ของผู้อนุบาลยื่นในนามผู้มีเงินได้
- 4) ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลที่ศาลสั่งให้เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถให้เป็นหน้าที่ของผู้พิทักษ์ยื่นในนามของผู้มีเงินได้
- 5) ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการกิจการ อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ยื่นในนามของผู้มีเงินได้
- 6) ผู้มีเงินได้ถึงแก่ความตายก่อนที่จะได้ทำการยื่นแบบแสดงรายการให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ โดยรวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตายและของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตาย เป็นยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นในนามของผู้ตาย
- 7) ผู้มีเงินได้ที่เป็นกองมรดกให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกเป็นผู้ยื่นในนามกองมรดก

8) ผู้มีเงินได้ที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลให้ เป็นหน้าที่ของผู้อำนวยการหรือผู้จัดการของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นยื่นรายการในนามห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น

9) กรณีสามีและภรรยาอยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษีและมีเงินได้ ให้ถือเงินได้ ภรรยาเป็นเงินได้สามีและให้สามีมีหน้าที่และรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี อย่างไรก็ดี กฎหมายให้สิทธิภรรยาที่จะเลือกนำเงินได้ประเภทที่ 1 ไปแยกยื่นรายการคำนวณภาษี ต่างหากจากสามีก็ได้ ส่วนเงินได้ประเภทอื่นแยกยื่นรายการคำนวณไม่ได้

4.7.3 กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการ

กำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินนั้นมี 2 ระยะ คือ

1) การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ เฉพาะเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 5, 6, 7 หรือ 8 ไม่ว่าจะจะมีเงินได้ประเภทอื่นรวมอยู่ด้วยหรือไม่ที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือน มิถุนายน ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้ในเดือนกันยายนของทุกปีหรือที่เรียกว่า “ภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาครึ่งปี”

2) การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้พึงประเมินที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ ล่วงมาแล้วภายในเดือนมีนาคมของทุกๆ ปี หรือที่เรียกว่า “ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี”

4.8 การอุทธรณ์การประเมิน

การอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรคือ การที่ผู้เสีย ภาษีใช้สิทธิตามกฎหมายในการขอความเป็นธรรมในกรณีที่ถูกตรวจสอบ และถูกประเมินภาษีแล้ว ไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมิน หรือว่าไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการ ตรวจสอบแล้วประเมินภาษีของเจ้าพนักงาน จึงได้โต้แย้งขอให้ผู้มีอำนาจตามกฎหมายคือ คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ วินิจฉัยเพิกถอนหรือแก้ไขเปลี่ยนแปลงการประเมินหรือคำสั่งให้ เสียภาษี และการที่ผู้เสียภาษีเห็นว่า การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้องก็จะต้องใช้ สิทธิอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มิเช่นนั้นจะโต้แย้งว่าการประเมินไม่ถูกต้องไม่ได้ ผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์การประเมินตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการอุทธรณ์และการพิจารณา อุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร พ.ศ.2539 ข้อ 4.1 กำหนดไว้ดังนี้

กำหนดเวลาการยื่นอุทธรณ์และแบบคำอุทธรณ์เมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือแจ้งการ ประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานหรือพนักงานเจ้าหน้าที่ ถ้าไม่เห็นด้วยและ ประสงค์จะอุทธรณ์คัดค้านการประเมินหรือคำสั่งดังกล่าว ให้ยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณา

อุทธรณ์ตามมาตรา 30 แห่งประมวลรัษฎากร ภายในกำหนด 30 วัน นับแต่วันได้รับแจ้งการประเมินหรือคำสั่งนั้น

เมื่อพิจารณาจากข้อกำหนดในการใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินภาษีอากรดังกล่าว จะเห็นว่าผู้มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ คือ ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินหรือพนักงานเจ้าหน้าที่เท่านั้น ซึ่งก็หมายถึงผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หรือ ผู้ที่มีชื่อปรากฏตามหนังสือแจ้งการประเมินหรือคำสั่งให้ชำระภาษีอากรนั่นเอง จึงจะมีสิทธิในการอุทธรณ์การประเมินภาษีอากร และจะต้องมิใช่การประเมินที่ต้องห้ามอุทธรณ์ ซึ่งได้แก่กรณีผู้เสียภาษีได้รับหมายเรียกของเจ้าพนักงานประเมินแล้วไม่มาพบ หรือไม่ยอมตอบคำถาม เมื่อถูกซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ตามมาตรา 21 หรือมาตรา 25 หรือมาตรา 88(3) มาตรา 88/5 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้สืบเนื่องจากการที่ไม่ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบภาษีอากรนั่นเอง การใช้สิทธิของผู้เสียภาษีในการอุทธรณ์การประเมินของเจ้าพนักงานตามที่ได้กล่าวมาแล้ว หากต่อมาได้มีคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ก็ยังไม่เห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ดังกล่าว ผู้เสียภาษีมีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้แต่หากมิได้มีการอุทธรณ์การประเมินต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แล้ว ก็จะทำให้ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธินำคดีขึ้นสู่ศาลได้

4.9 การเร่งรัดภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น นอกจากการเสียภาษีโดยวิธีประเมินตนเองของผู้เสียภาษี การเสียภาษีโดยวิธีหัก ณ ที่จ่าย ประมวลรัษฎากรให้อำนาจกับรัฐในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากร หากตรวจสอบพบว่าผู้เสียภาษีไม่ยอมเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีอากรไว้แต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน ซึ่งเมื่อได้ทำการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรแล้ว หากผู้ถูกประเมินมิได้ยื่นชำระ ตามจำนวนเงินที่ถูกเรียกเก็บภายในกำหนดระยะเวลาที่กำหนดตามหนังสือแจ้งการประเมินก็ถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง กฎหมายก็ให้อำนาจกับกรมสรรพากร ผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บ สามารถดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรหรือทรัพย์สินของผู้ที่ต้องรับผิดชอบกับผู้ค้างภาษีอากรนำมาชำระเงิน ภาษีอากรค้างต่อไป

1) ความหมายของภาษีอากรค้าง ตามมาตรา 12 วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติถึงความหมายของภาษีอากรค้างไว้ว่า “ภาษีอากรซึ่งต้องเสียหรือนำส่งตามลักษณะนี้ เมื่อถึงกำหนดชำระแล้ว ถ้าไม่ได้เสียหรือนำส่งให้ถือเป็นภาษีอากรค้าง” ซึ่งจะเห็นได้ว่าเมื่อภาษีอากรถึงกำหนดชำระหรือนำส่งแล้ว หากไม่ได้ชำระหรือนำส่งหนี้ภาษีอากรก็เกิดขึ้นโดยอัตโนมัติ (ปริษา โกลิยกานนท์, 2522, หน้า 11-12) หรือกล่าวได้ว่าจะเป็นภาษีอากรค้างตั้งแต่เมื่อมิได้ปฏิบัติตามที่

กฎหมายกำหนด มิใช่ถือเป็นภาษีอากรค้างเมื่อได้มีการประเมินของเจ้าพนักงานประเมินแต่อย่างใด ซึ่งแต่เดิมนั้นกรมสรรพากรเคยมีแนวความคิดว่า อายุความจะเริ่มนับตั้งแต่วันถัดจากวันครบกำหนดที่เจ้าพนักงานประเมินได้สั่งให้นำภาษีอากรมาชำระเพิ่มเติม กล่าวคือ ภาษีอากรค้างจะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการประเมินหรือสั่งให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรเพิ่มเติมแล้ว แต่ผู้เสียภาษียังมิได้จัดการชำระภายในกำหนดเวลา จนกระทั่งศาลฎีกาได้มีคำพิพากษาวินิจฉัยว่าภาษีอากรค้างเกิดขึ้นตั้งแต่เมื่อพ้นกำหนดชำระภาษีอากรในแต่ละประเภทภาษีที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดเวลาในการชำระภาษีไว้ ส่วนการประเมินของเจ้าพนักงานนั้นถือเป็นการที่เจ้าหน้าที่ได้กระทำการอันนับว่ามีผลเป็นอย่างไรก็เกี่ยวกับการฟ้องคดี อันเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14 เท่านั้น และปัจจุบันกรมสรรพากรก็ได้ถือตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวเป็นบรรทัดฐาน ดังนี้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4143/2532 เมื่อเจ้าพนักงานประเมินแจ้งการประเมินไปแล้ว หากจำเลยผู้รับแจ้งการประเมินไม่นำเงินค่าภาษีอากรไปชำระภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด กฎหมายถือว่าเป็นภาษีอากรค้าง ซึ่งเจ้าพนักงานมีอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตรา 12 ที่จะสั่งยึดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของจำเลยได้โดยไม่ต้องนำคดีมาฟ้องต่อศาล การประเมินดังกล่าวจึงเป็นผลเป็นอย่างเดียวกับการฟ้องคดี ดังนั้นการแจ้งการประเมินภาษีอากรย่อมเป็นเหตุให้อายุความสะดุดหยุดลง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 193/14

2) ผู้ค้างภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดว่าภาษีอากรค้างคือ ภาษีอากรที่จะต้องเสียหรือนำส่งตามประมวลรัษฎากร เมื่อถึงกำหนดชำระแล้วไม่ได้เสียหรือนำส่ง และยังคงกำหนดให้อำนาจกับกรมสรรพากร โดยอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ที่จะบังคับดำเนินการยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากรได้โดยไม่ต้องขอให้ศาลออกหมายยึด หรือสั่งได้

3) อำนาจทางกฎหมายในการเร่งรัดภาษีอากร

เมื่อเจ้าพนักงานได้มีการประเมินหรือมีคำสั่งให้เสียภาษีอากรแล้ว บุคคลผู้ถูกประเมินมิได้จัดการชำระภาษีอากรตามที่เจ้าพนักงานได้ประเมินหรือมีคำสั่งให้เสียแล้ว ให้ถือเป็นภาษีอากรค้างและเพื่อให้รัฐสามารถที่จะเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้างดังกล่าวได้อย่างมีประสิทธิภาพ ประมวลรัษฎากรจึงได้บัญญัติให้อำนาจกับอธิบดีกรมสรรพากรในการสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดชอบภาษีอากรหรือนำส่งภาษีอากร โดยมีต้องขอให้ศาลออกหมายยึดหรือสั่งแต่อย่างใด ทั้งนี้ตามนัยมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรมสรรพากรก็วางวิधिปฏิบัติในการเร่งรัดภาษีอากรค้างไว้ให้เจ้าพนักงานทำการสอบสวนทรัพย์สินของผู้ค้าง ภาษีอากร และเมื่อทำการสอบสวนทรัพย์สินแล้วปรากฏว่า

ผู้ค้างภาษีอากรมีกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือมีสิทธิเรียกร้องต่อบุคคลใด ให้เจ้าพนักงานทำรายงานเสนอผู้มีอำนาจตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินและสิทธิเรียกร้องของผู้ค้างภาษีอากรภายในกำหนดเวลา 10 วัน นับแต่วันที่สอบสวนทรัพย์สินเสร็จ (ระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการเร่งรัดจัดเก็บภาษีอากรค้าง พ.ศ.2539) หรือให้เจ้าพนักงานต้องรับดำเนินการรายงานผู้มีอำนาจสั่งยึดหรืออายัด แล้วแต่กรณี เพื่อสั่งยึดหรืออายัดทรัพย์สินที่ตรวจสอบพบให้เสร็จสิ้นภายใน 10 วัน นับแต่วันที่ตรวจสอบพบทรัพย์สินนั้นๆ ทั้งนี้คงเพื่อต้องการป้องกันการชักย้ายถ่ายเททรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากรนั่นเอง

4) การเร่งรัดภาษีอากรค้างจากคู่สมรส

จากที่ได้กล่าวแล้วว่า ผู้ค้างภาษีอากรนั้น หมายความว่ารวมถึงผู้ที่ต้องรับผิดชอบภาษีอากรด้วย ดังนั้นกรณีที่สามีและภรรยาไม่มีเงินได้พึงประเมินด้วยกันทั้งคู่ และความเป็นสามีภรรยามีอยู่ตลอดปีภาษีและได้เลือกเสียภาษีโดยปฏิบัติตาม มาตรา 57 ตรี คือนำเงินได้พึงประเมินของภรรยาไปรวมเป็นเงินได้ของสามี โดยที่สามีเป็นผู้มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้ว หากสามียื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องหรือครบถ้วน ก็จะต้องถือเป็นภาษีอากรค้าง จะมีผลทำให้ภรรยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่สามีค้างชำระด้วย เมื่อได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วัน หรือในกรณีตามมาตรา 57 ตรี วรรคสาม หากเจ้าพนักงานประเมินเห็นสมควร อาจแบ่งภาษีออกตามส่วนของเงินได้พึงประเมินที่สามีและภรรยาแต่ละฝ่ายได้รับ และแจ้งให้สามีและภรรยาเสียภาษีเป็นคนละส่วนก็ได้ แต่ถ้าภาษีส่วนของฝ่ายใดค้างชำระและฝ่ายหนึ่งได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ดังนั้น หากเกิดกรณีที่ภรรยาต้องรับผิดชอบในภาษีอากรค้างของสามี ตามมาตรา 57 ตรี วรรคหนึ่ง กรณีที่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งต้องรับผิดชอบร่วมกับคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งตามมาตรา 57 ตรี วรรคสาม จะมีผลทำให้เจ้าพนักงานเร่งรัดภาษีอากรค้างจากคู่สมรสได้ ตามมาตรา 12 แห่งประมวลรัษฎากร โดยยึดหรืออายัดทรัพย์สินออกขายทอดตลาด เพื่อนำเงินที่ได้มาชำระหนี้ภาษีอากรค้างต่อไป แต่ถ้าปรากฏว่าภรรยาไม่มีเงินได้หรือมีเงินได้แต่เป็นเงินได้จากเงินเดือน ตามมาตรา 40(1) เพียงอย่างเดียว และได้แยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ก็มีใช้กรณีที่ภรรยาต้องร่วมรับผิดชอบ ในภาษีอากรค้างของสามีตามมาตรา 57 ตรี วรรคแรก แห่งประมวลรัษฎากร

5. เปรียบเทียบหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยา ของประเทศไทยกับต่างประเทศ

ตามที่ได้ศึกษาหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีและภรรยาที่แต่ละประเทศได้นำมาใช้บังคับในการจัดเก็บแล้ว จะเห็นว่า การจัดเก็บของประเทศไทยตามที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มีวิธีการจัดเก็บโดยใช้หลักการรวมเงินได้ แต่ก็ได้นำหลักการ แยกเงินได้มาใช้บังคับเฉพาะเงินได้จากเงินเดือน ตามมาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเท่านั้น ตามหลักเกณฑ์ที่มีบัญญัติไว้ในมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร จึงถือว่ากรณีของประเทศไทยมิได้นำหลักการแยกเงินได้มาใช้บังคับอย่างสมบูรณ์ แต่หากพิจารณาถึงประเทศต่างๆ ที่ได้กล่าวมาแล้ว จะพบว่าหลักการจัดเก็บเงินได้บุคคลธรรมดาจากสามีภรรยาจะมีความแตกต่างกับผู้มีเงินได้ที่เป็น โสดหรือไม่ก็มีวิธีการจัดเก็บเช่นเดียวกับผู้มีเงินได้ที่เป็นคน โสดแล้วแต่กรณี เช่นกรณีของประเทศสหรัฐอเมริกาและเยอรมันจะใช้ทั้งหลักการแยกเงินได้และหลักการเฉลี่ยเงินได้ในการจัดเก็บ โดยขึ้นอยู่กับความประสงค์และวิธีการในการยื่นแบบของสามีภรรยาเป็นสำคัญ และการที่จะให้หลักการจัดเก็บรวมกันทั้งสองหลักดังกล่าว ผู้เสียภาษีอากรจะต้องมีความรู้ความเข้าใจในวิธีการคำนวณและเสียภาษีเป็น อย่างดี หากพิจารณาถึงกรณีการจัดเก็บของประเทศไทย จะเห็นได้ว่าในการจัดเก็บใช้หลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ก็ได้มีการกำหนดสิทธิในการหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่ายเป็นพิเศษให้แตกต่างกับผู้มีเงินได้อื่นแต่อย่างใด คงใช้อัตราเดียวกับผู้มีเงินได้ที่เป็นคนโสดในการหักค่าลดหย่อนและค่าใช้จ่าย ทำให้คู่สมรสต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นจากการคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า แต่กรณีของประเทศอังกฤษจะมีการกำหนดข้อลดหย่อนให้คู่สมรสเป็นพิเศษมากกว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นโสด ตามหลักการรวมเงินได้แต่มีข้อลดหย่อนพิเศษ ทั้งนี้เพื่อบรรเทาภาระภาษีของคู่สมรสนั่นเอง ซึ่งมีผลทำให้คู่สมรสมีภาระภาษีเท่ากับผู้ที่มิเงินได้ที่เป็น โสด ซึ่งนอกจากจะทำให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้มีเงินได้ด้วยเช่นกันแล้ว หลักการดังกล่าวยังสอดคล้องกับ การเรียกร้องความเสมอภาคในระหว่างชายและหญิงในปัจจุบัน