

บทที่ 4

วิเคราะห์ปัญหาการเก็บภาษีบุคคลธรรมดาสัญชาติไทยที่มีเงินได้ในต่างประเทศ

การที่รัฐแต่ละรัฐเรียกเก็บภาษีอากรเงินได้บุคคลธรรมดานั้นต้องขึ้นอยู่กับกฎหมายภายในของแต่ละประเทศและในขณะเดียวกันก็ต้องเป็นไปตามหลักการที่กำหนดตามกฎหมายระหว่างประเทศ เช่น หลักสนธิสัญญาระหว่างรัฐในการมีข้อตกลงร่วมกันที่จะจัดการเก็บภาษีซ้ำซ้อนในแหล่งภาษีเงินได้อย่างเดียวกัน ดังนั้นปัญหานี้ผู้ศึกษาได้ทำการวางแนวทางและสภาพปัญหาในการปฏิบัติของรัฐโดยวางพื้นฐานทางทฤษฎี ที่เกี่ยวข้องกับการเรียกเก็บภาษีของรัฐรวมทั้งกฎหมายและมาตรการต่าง ๆ ในการดำเนินการ นอกจากนี้ผู้ศึกษาจะได้นำหลักการดังกล่าวมาทำการวิเคราะห์ปัญหาโดยเรียงลำดับของปัญหาตามที่ได้กำหนดไว้ ดังนี้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศ

ประเทศส่วนใหญ่ใช้หลักถิ่นที่อยู่ (Residence rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source rule) ในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยไม่คำนึงถึงสัญชาติของบุคคลนั้น หลักถิ่นที่อยู่เป็นหลักที่ใช้เก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ (Resident) ในประเทศนั้น เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศ ของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น หลักนี้จึงมีชื่ออีกชื่อหนึ่งว่า หลักเงินได้ทั่วโลก (Worldwide income basis) ส่วนหลักแหล่งเงินได้นั้น เป็นหลักที่ใช้เก็บภาษีจากผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้น แต่มีเงินได้ที่ได้รับในประเทศนั้น หลักนี้จึงมีชื่ออีกชื่อหนึ่งว่า หลักอาณาเขต (Territoriality basis)

ประเทศสหรัฐอเมริกานอกจากจะใช้ หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในกรณีเก็บภาษีแล้ว ยังใช้หลักสัญชาติ (Nationality Rule) หรือหลักความเป็นพลเมือง (Citizenship rule) ในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงมีข้อควรศึกษาว่าสหรัฐอเมริกาใช้หลักทั้งสามในการเก็บภาษีอย่างไร และมีข้อพิจารณาว่าการเก็บภาษีโดยใช้ทั้งสามหลักก่อให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนอย่างไร และสหรัฐอเมริกาใช้วิธีใดในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนดังกล่าว ในการศึกษาและพิจารณาดังกล่าว ผู้เขียนขอแบ่งออกเป็น 3 ข้อ ดังนี้

1. เก็บภาษีโดยใช้หลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมือง

ผู้ที่เกิดในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือได้รับสัญชาติอเมริกัน ถือว่ามีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) ตามประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา (U.S. Internal Revenue Code) มาตรา 1 ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาคงต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้น ไม่ว่าบุคคลนั้นจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ ศาลสูงสุดของสหรัฐอเมริกา (The United State Supreme Court) ได้ตัดสินในคดี Cook Vitiato 265 U.S.47 (1924) ว่าแม้โจทก์จะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศเม็กซิโกและมีเงินได้จากอสังหาริมทรัพย์และสังหาริมทรัพย์ที่อยู่ในประเทศดังกล่าว แต่เมื่อโจทก์มีสัญชาติอเมริกัน โจทก์ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่สหรัฐอเมริกาจากเงินได้ดังกล่าว การเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้ไม่ขัดต่อรัฐธรรมนูญของสหรัฐอเมริกาและกฎหมายระหว่างประเทศ เพราะการมีสัญชาติอเมริกันทำให้ได้รับประโยชน์จากสหรัฐอเมริกาแม้บุคคลนั้นจะอยู่ในต่างประเทศก็ตาม เช่น ได้รับความคุ้มครองจากรัฐบาลอเมริกัน ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดในโลกนี้ หรือมีสิทธิที่จะเดินทางเข้าออกประเทศสหรัฐอเมริกาเมื่อใดก็ได้ ทั้งมีสิทธิที่จะได้รับประโยชน์จากนโยบายประกันสังคมของสหรัฐอเมริกาด้วย

อนึ่งแม้ผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาก็ยังคงต้องเสียภาษี ให้แก่สหรัฐอเมริกา ส่วนจะต้องเสียภาษีอย่างไร ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองเมื่อใด หากสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองหลังวันที่ 3 มิถุนายน 2541 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน 2551 ก็ยังคงต้อง เสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา (United State Source Income) เป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่สละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877) แต่ถ้าสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2551 เป็นต้นไป ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877A ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ในราคาตลาดที่ยุติธรรม (Fair Market Value) ก่อนวันสละสัญชาติหรือความเป็นพลเมือง และผลได้สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 เหรียญสหรัฐจะต้องเสียภาษี

2. การเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่

ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (U.S. Resident) จะต้องเสียให้แก่ประเทศสหรัฐอเมริกาจากเงินได้ที่ได้รับทั้งในและนอกประเทศสหรัฐ (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 1) เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ทั่วโลกของบุคคลนั้นตามหลักถิ่นที่อยู่ หรือหลักเงินได้ทั่วโลก เพราะผู้มีถิ่นที่อยู่ใน

สหรัฐอเมริกาได้รับประโยชน์จากการอยู่ในสหรัฐอเมริกาหลายประการ เช่น ชีวิตและ ทรัพย์สิน ได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้รับการศึกษา ได้ใช้ถนนทาง สวนสาธารณะและ บริการสาธารณะอื่น ๆ อีกมากมาย ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหมายถึงบุคคลใดนั้น ก่อนปี 2527 ต้องอาศัยคำพิพากษา ของศาลในการหาความหมาย จึงหาความหมายที่แน่นอนไม่ได้ แต่ตั้งแต่ปี 2527 เป็นต้นมา ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7771 (6) ได้ให้หลักในการพิจารณาว่าเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาหรือไม่ 3 หลัก ดังนี้

1) หลักการได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card Rule) ตามหลักนี้บุคคลใดได้รับ ใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card) ของสหรัฐอเมริกา บุคคลนั้นถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรใน สหรัฐอเมริกาจนกว่าจะถูกเพิกถอนหรือสละการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกา การได้รับ ใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรมันนั้นจะต้องมีคุณสมบัติ 9 ข้อ 4 ข้อเป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับความสัมพันธ์ทาง ครอบครัว ส่วนอีก 5 ข้อเป็นคุณสมบัติเกี่ยวกับการได้งานทำในสหรัฐอเมริกา อย่างไรก็ดี อาจเป็น กรณีที่ได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรตามโครงการที่เรียกว่า “Visa Lottery Program” ก็ได้ ซึ่ง สหรัฐอเมริกาให้ปีละ 55,000 รายแก่บุคคลในประเทศที่มีคนเข้ามาอยู่ในสหรัฐอเมริกาน้อยกว่า 50,000 รายในระยะเวลา 5 ปีที่ผ่านมา โดยบุคคลในประเทศนั้นจะต้องมีการศึกษาอย่างน้อยจบ มัธยมศึกษาหรือเทียบเท่า หรือได้ทำงานอย่างน้อย 2 ปี ในอาชีพที่ต้องมีการฝึกฝนหรือมี ประสบการณ์ก่อนทำงานอย่างน้อย 2 ปี จึงจะเข้าร่วมโครงการดังกล่าวได้ และบุคคลนั้นมีสิทธิยื่น คำขอได้เพียงปีละ 1 คำขอ คำขอใดตรงกับหมายเลขที่มีการจับสลากบุคคลตามคำขอนั้น ก็มีสิทธิ ได้รับใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวรของสหรัฐอเมริกา

2) หลักการปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาภายในระยะเวลาอันสมควร (Substantial presence rule) ตามหลักนี้ชาวต่างชาติผู้ใดปรากฏตัวอยู่ใน ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อย กว่า 3 ปี และในปีที่ 3 ซึ่งเป็นปีปัจจุบันปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 31 วัน และเมื่อใช้ สูตรต่อไปนี้แล้วทั้งสามปีรวมกันมีระยะเวลาปรากฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาไม่น้อยกว่า 183 วัน ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701(6) ให้ถือว่าบุคคลนั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา

3) หลักการเลือกปีแรกเพื่อถือเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา (First year election to be treated as a resident rule) การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาย่อมเสียภาษีน้อยกว่าการไม่เป็นผู้ มีถิ่นที่อยู่ (Non-Resident) เพราะมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า และอัตราภาษีที่จะนำมาคำนวณกับ เงินได้สุทธิ (Taxable income) ก็เป็นอัตราที่ต่ำกว่า ชาวต่างชาติที่เพิ่งเข้ามาทำงานในสหรัฐอเมริกา จึงอยากจะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 7701 (6)(4) จึง เปิดโอกาสให้ชาวต่างชาติเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองหากเข้าเงื่อนไขที่

กำหนดไว้ คือ 1. ปราบกฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาในปีแรกที่เข้าเมืองไม่น้อยกว่า 31 วันติดต่อกัน 2. ปราบกฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกา ในปีแรกที่เข้าเมืองมีจำนวนวันไม่น้อยกว่าร้อยละ 75 ของระยะเวลา ตั้งแต่วันแรกที่เข้าเมืองจนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีนั้น โดยนับรวม 31 วัน ดังกล่าวด้วย และ 3. ในปีถัดมาจะต้องเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาตามหลักข้อ 2.ดังกล่าวมาแล้วด้วย

ตัวอย่างเช่น นาง Juan ผู้ถือสัญชาติฟิลิปปินส์ได้เดินทางเข้ามาอยู่ในสหรัฐอเมริกาเมื่อวันที่ 1 พฤศจิกายน 2551 และอยู่ติดต่อกันเป็นเวลา 31 วัน ต่อมาวันที่ 1 ธันวาคม ปีนั้นได้เดินทางกลับประเทศฟิลิปปินส์และเดินทางกลับมาสหรัฐอเมริกาในวันที่ 17 ธันวาคมปีเดียวกันและอยู่จนถึงสิ้นเดือนธันวาคมของปีนั้น และปรากฏว่าในปี 2552 นาง Juan เป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาตามหลักการปราบกฏตัวอยู่ในสหรัฐอเมริกาภายในระยะเวลาอันสมควร (Substantial presence test)

ดังนั้น นาง Juan มีสิทธิเลือกเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาในปี 2551 ซึ่งเป็นปีแรกที่ปรากฏตัวอยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อเสียภาษีน้อยลงได้ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับทั่วโลกเหมือนผู้มีสัญชาติอเมริกันหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา และผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐ-อเมริกาหากถือใบสำคัญถิ่นที่อยู่ถาวร (Green Card) เป็นเวลาไม่น้อยกว่า 8 ปีของระยะเวลาที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา 15 ปี แม้จะพ้นจากฐานะการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ถาวรในสหรัฐอเมริกาก็ยังคงต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกา ส่วนจะต้องเสียภาษีอย่างไรขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงว่าบุคคลนั้นพ้นจากฐานะของการเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกาเมื่อใด หากพ้นจากฐานะดังกล่าวหลังวันที่ 3 มิถุนายน 2547 แต่ก่อนวันที่ 17 มิถุนายน 2551 ก็ยังคงต้องเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับจากแหล่งเงินได้ในสหรัฐอเมริกา (U.S Source Income) เป็นเวลา 10 ปี นับแต่วันที่พ้นจากฐานะดังกล่าว (ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877) แต่ถ้าการพ้นจากฐานะนั้นเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 17 มิถุนายน 2551 เป็นต้นไป ประมวลรัษฎากรสหรัฐอเมริกา มาตรา 877 A ให้ถือเสมือนหนึ่งว่าบุคคลนั้นได้ขายทรัพย์สินทั้งหมดที่มีอยู่ในราคาตลาดที่ยุติธรรม (Fair Market Value) ก่อนพ้นจากฐานะดังกล่าว และผลได้สุทธิ (Net Gain) ส่วนที่เกิน 600,000 เหรียญสหรัฐจะต้องเสียภาษี

3. ภาระภาษีซ้ำซ้อนและวิธีจัดหรือบรรเทา

การที่ ประเทศ สหรัฐอเมริกาใช้หลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของ ประเทศ สหรัฐอเมริกาในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น หากผู้มีสัญชาติอเมริกาหรือเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกา (U.S. Citizen) มิได้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐอเมริกา แต่มีถิ่นที่อยู่ในต่างประเทศก็อาจเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่บุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศที่ตนมีถิ่นที่อยู่ตามหลักถิ่นที่

อยู่แล้ว ยังต้องเสียภาษีให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติหรือความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาด้วย และแม้บุคคลดังกล่าวจะมีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐ- อเมริกา แต่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็อาจเกิดการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักสัญชาติหรือหลักความเป็นพลเมืองของสหรัฐอเมริกาเช่นกันอีกด้วย

นอกจากนี้การเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในสหรัฐ- อเมริกา (U.S. Resident) และมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศก็อาจเสียภาษีซ้ำซ้อนจากการที่ต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศแหล่งเงินได้ตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องเสียให้แก่สหรัฐอเมริกาตามหลักถิ่นที่อยู่ด้วย

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในต่างประเทศตามประมวลรัษฎากร

มาตรา 41

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายต่างประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้ของบุคคลธรรมดาโดยทั่วไปแล้วจะมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไปแต่อำนาจหรือความสัมพันธ์ที่รัฐใช้บังคับจัดเก็บภาษีของประเทศส่วนใหญ่มีลักษณะเป็นความสัมพันธ์เกี่ยวกับแหล่งเงินได้ ความสัมพันธ์เกี่ยวกับการมีถิ่นที่อยู่ หรือความสัมพันธ์เกี่ยวกับสัญชาติ เมื่อพิจารณาจากหลักกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดเก็บภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา จัดเก็บโดยอาศัยหลักการจัดเก็บภาษีโดยใช้หลักถิ่นที่อยู่และแหล่งเงินได้นั้นจัดเก็บภาษีแล้ว ได้มีการใช้หลักสัญชาติเข้ามาจัดเก็บภาษีอีกด้วย

ประเทศสหรัฐอเมริกา มีมาตรการจัดภาษีซ้อนทั้งโดยการขจัดฝ่ายเดียวและโดยสัญญาภาษีซ้อน ผู้ที่อยู่ในประเทศมีสิทธินำเงินภาษีได้ที่จ่ายในต่างประเทศมาหักจากภาษีเงินได้และภาษีผลได้จากทุนสำหรับเงินได้ก้อนเดียวกันนั้นได้ หรือ มิฉะนั้นก็อาจเลือกนำภาษีดังกล่าวไปหักเป็นรายจ่ายของเงินได้แทนได้ ตามทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร เป็นการนำเสนอเหตุ ผลของนักปราชญ์ที่ทำให้ประชาชนไม่อาจปฏิเสธกรณีของรัฐต้องจัดเก็บภาษีกร จากประชาชนตามความชอบธรรม โดยแสดงความคิดเห็นต่าง ๆ เกี่ยวกับพื้นฐานแห่งการภาษีอากรไว้โดยกำหนดว่า ทฤษฎีอุปสงค์สาธารณะนี้มีแนวคิดในเรื่องของการจัดเก็บภาษีว่า การจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่ออุปสงค์แห่งสวัสดิการสาธารณะ ทฤษฎีนี้นักปราชญ์ชาวฝรั่งเศสชื่อ Jean Boding ได้มีความเห็นว่าพื้นฐานแห่งการภาษีอากรได้แก่ อุปสงค์สาธารณะกับสวัสดิการสาธารณะ การจัดเก็บภาษีอากรถ้ามิได้เพื่ออุปสงค์แห่งสวัสดิการจะจัดเก็บมิได้ถ้าจัดเก็บ ก็ไม่อาจถือได้ว่าเป็นภาษีที่ชอบ ทฤษฎีแลกเปลี่ยน นี้มีแนวความคิดในเรื่องของการจัดเก็บภาษีว่า การเสียภาษีอากรของประชาชน

เป็นการแลกเปลี่ยนกันประโยชน์ที่ได้รับความคุ้มครองจากรัฐ ได้รับความคุ้มครองจากรัฐ รัฐจะเป็นหลักประกันในเรื่องของ ชีวิต ร่างกาย เสรีภาพในทรัพย์สิน ทฤษฎีนี้มักป ราชัญชาวอังกฤษที่ชื่อ Senior ได้มีความเห็นว่า เมื่อกษัตริย์ปกป้องคุ้มครองประชาชนให้ได้รับความเป็นสุขแล้ว ประชาชนเองต้องเคารพต่อกษัตริย์นั้นด้วย โดยการแลกเปลี่ยนให้ประโยชน์เป็นการตอบแทน หรือที่เรียกว่าทฤษฎีแลกเปลี่ยนนี้ ได้มีการเผยแพร่พร้อมกับทฤษฎีสัญญาประชาคม ดังนั้นความสัมพันธ์ระหว่างประชาชนกับรัฐ จึงตั้งอยู่บนพื้นฐานของการรับและการให้ (Bargain theory) ทฤษฎีการเสียดสนี้มีแนวคิดในเรื่องของการจัดเก็บภาษีว่า การภาษีอากรนั้นเป็นการเสียดสนของประชาชนให้กับรัฐไม่ว่าระหว่างรัฐกับประชาชนนั้น จะมีความสัมพันธ์กันเป็น พิเศษหรือไม่ก็ตาม เมื่อรัฐได้เกิดขึ้นมาแล้ว ประชาชนก็ต้องเสียดภาษีอากรให้แก่รัฐหรืออาจเรียกได้อีกนัยหนึ่งว่า การภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน จึงอาจมีผู้เรียกชื่อว่าทฤษฎีหน้าที่ การเสียดสนี้ย่อมแตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับรายได้ของแต่ละบุคคล แต่การที่จะให้เกิดความเสมอภาคทางภาษีอากร ก็ต้องให้เกิดการเสียดสนนั้น เสมอภาคกันด้วย การเสียดสนดังกล่าว จึงได้เกิดการพัฒนามาเป็นทฤษฎีความสามารถ ทฤษฎีความสามารถ ทฤษฎีนี้กล่าวว่า การที่ประชาชนเสียดภาษีอากร ให้แก่รัฐจึบจ่ายใช้สอยนั้นต้อง อาศัยมาตรฐานการจัดแบ่งตามความสามารถในการรับภา ระของแต่ละคน และความสามารถ ณ ที่นี้หมายถึง กำลังความสามารถต่อการฝืนใจยอมรับการเสียดสน ส่วนการเสียดสนหมายถึง ความไม่สะดวกและความสูญเสีย จึงอาจกล่าวได้ว่าความจริงทฤษฎีความสามารถก็มีข้อแตกต่างกัน กล่าวคือ ทฤษฎีความสามารถเป็นทฤษฎีทางลบ ซึ่งมีความหมายว่าการเสียดภาษีอากรมีแต่เสียดสน และความทุกข์หาประโยชน์สิ่งใดมิได้เลย แต่ทฤษฎีความสามารถเป็นทฤษฎีทางบวก ซึ่งมีความหมายว่า รัฐได้สร้างสรรค์ความสมบูรณ์พูนสุขแห่งประชาชนส่วนรวม ฉะนั้น ประชาชนจึงสมควรเสียดภาษีอากรตามความสามารถแต่ความสามารถในการเสียดภาษีอากรจะคำนวณให้แน่นอน ได้อย่างไร ปัญหานี้มักปราชญ์ทางวิชาการคลั่งมีความเห็นเป็น 2 ฝ่าย คือ ฝ่ายอรรถวิสัย กับฝ่ายภาวะวิสัย

ฝ่ายอรรถวิสัย มีความเห็นว่า บุคคลจะต้องรับภาระทางภาษีอากรเพียงใด อาจกำหนดโดยถือความรู้สึกลงในการเสียดสนว่ามีอยู่มากน้อยเพียงใดหลังจากได้ภาษีอากร จากจำนวนได้แล้ว ความเห็นฝ่ายนี้ มีข้อสังเกตว่า ในทางปฏิบัติ น่าจะไม่อาจยึดถือเป็นหลักในการคำนวณความสามารถ ในการเสียดภาษีอากร เพราะขนาดของความรู้สึกลงของประชาชนผู้เสียดภาษีอากร มีอยู่เพียงใด เป็นสิ่งที่ปรากฏอยู่ในจิตใจของผู้เสียดภาษีอากรนั้น บุคคลภายนอกหาอาจหยั่งทราบได้ไม่ ดังนี้ ความเห็นทาง อรรถวิสัย จึงไม่อาจให้ข้ออธิบายยึดถือเอาเป็นมาตรฐาน การจัดแบ่งภาระทางภาษีอากร ได้ด้วยเหตุนี้การพิจารณาปัญหานี้ในระยะต่อมาจึงมุ่งไปทางความเห็นฝ่ายภาวะวิสัย

ฝ่ายภาวะวิสัย ได้อธิบายความสามารถโดยอาศัยความหมายที่แน่นอนทางภาวะวิสัย นักปราชญ์ที่เสนอความเห็นนี้คือ Seligman ท่านผู้นั้นได้เน้นความสามารถในทางความสามารถที่อาจชำระค่าภาษีอากร จึงได้มีการเรียกชื่อว่า Capacity theory เขาเห็นว่า การคำนวณความสามารถในการชำระหนี้ สมันโบราณอาศัยทรัพย์สินต่อมาอาศัยค่าใช้จ่าย ภายหลังจึงได้อาศัยเงินได้ตามลำดับ และการอาศัยเงินได้เป็นมาตรฐานคำนวณความสามารถ ในการเสียภาษีอากรน่าจะยุติธรรม อย่างไรก็ดี หลักนี้มีข้อพึงพิจารณาอีก 5 ประการ

- 1) ต้องพิจารณาว่าเป็นเงินได้สุทธิหรือยัง และรายได้เช่นนี้มีความสูญเสียบ้างหรือไม่ นอกจากนี้ต้องชดใช้เงินทุนหรือไม่
- 2) ต้องพิจารณา เงินได้แน่นอนหรือไม่ เพราะเงินได้จากทรัพย์สินย่อมเป็นเงินได้ที่แน่นอนลักษณะถาวร แต่เงินที่ได้จากการทำงานเป็นเงินได้ที่ไม่แน่นอน เพราะ จะเปลี่ยนแปลงไปตามวัยและสุขภาพ
- 3) ต้องพิจารณาสภาพส่วนตัวของผู้มีเงินได้ เช่นจำนวนคนครอบครัว
- 4) ต้องพิจารณาว่ามีส่วนเกินทางเศรษฐกิจหรือไม่ กล่าวคือจำนวนรายได้มีส่วนเกินที่เกินกว่าจำนวนที่สมควร ได้รับจากแรงงานหรือทุนหรือไม่
- 5) ต้องพิจารณาถึงกาลเวลา กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรในเวลาที่ได้รับเงินได้เป็นเหมาะสมที่สุด

กล่าวโดยสรุปคือว่า ทฤษฎีความสามารถกับทฤษฎีประโยชน์ตอบแทนนี้มีคว ามสำคัญที่สุดในระบบภาษีอากรของนานาประเทศในปัจจุบัน ทฤษฎีทั้งสองอยู่ในฐานะสนับสนุนซึ่งกันและกัน จะละเอียดอย่างไรอย่างหนึ่งหาได้ไม่

ทฤษฎีการใช้อำนาจรัฐ รัฐสมัยใหม่ มีฐานะเป็นบุคคลอีกคนหนึ่งแยกต่างหากจากปัจเจกชน อันเป็นพลเมืองและมีความสามารถที่จะทรงสิทธิและหน้าที่ต่างๆตามกฎหมายแยกต่างหากจากปัจเจกชนแต่ละคนที่เป็นพลเมืองของตนเช่นกัน รัฐเป็นเจ้าของอำนาจอปกรครองแผ่นดินที่เรียกว่า “อำนาจอธิปไตย” ดังจะเห็นได้จากคำกล่าวของ J.K Bluntschli ที่เรียกว่า “ความมุ่งหมายของรัฐธรรมนูญ ได้แก่การทำให้รัฐซึ่งมีสภาพบุคคล สามารถแสดงออกซึ่งเจตจำนงและดำเนินการให้เป็นไปตามเจตจำนงและดำเนินการให้ไปตามเจตจำนงของตนได้เจตจำนงของรัฐแตกต่างจากเจตจำนงของปัจเจกชน คนใดคนหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง”

รัฐแต่ละรัฐใช้อำนาจอธิปไตยของตนกระทำการต่าง ๆ 3 ประการด้วยกัน คือการนิติบัญญัติ (Legislative function) ซึ่งได้แก่การตรากฎหมายขึ้นใช้บังคับแก่ราษฎร การบริหาร Executive function ซึ่งได้แก่บังคับให้การต่างๆเป็นไปตามที่กฎหมายได้บัญญัติกำหนดไว้และตุลา

การ ซึ่งได้แก่การวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างราษฎรหรือพลเมืองด้วยกันเองหรือระหว่างราษฎรหรือพลเมืองกับหน่วยงานและเจ้าหน้าที่ของรัฐให้เป็นไปตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

เพื่อคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ ของพลเมือง จากการใช้อำนาจตามอำเภอใจของผู้ปกครอง รัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย รัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย ได้จัดระเบียบการใช้ อำนาจอธิปไตย โดยวางอยู่บนพื้นฐานหลักการปกครองแบบรวมอำนาจและกระจายอำนาจ

อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี ถือเป็นหลักการพื้นฐานที่สำคัญในระบบภาษี แยกเป็น 2 ส่วนคือ อำนาจรัฐในการออกกฎหมาย และอำนาจในการบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งในประเทศไทย เป็นไปตามบทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 รัฐสภาสามารถ ออกกฎหมายการจัดเก็บภาษี ซึ่งกฎหมายภาษีเงินได้ของไทยคือ ประมวลรัษฎากร ซึ่งกฎหมายดังกล่าว จะระบุถึงขอบเขตและอำนาจหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้และยังรวมไปถึงพระราชบัญญัติ พระราชกำหนด ทางภาษีอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง กับอำนาจรัฐในการบังคับจัดเก็บภาษีนั่น เป็นอำนาจอธิปไตย ในการจัดเก็บภาษีของประเทศหนึ่ง ๆ ซึ่งตามปกติแล้วจะจัดอยู่ภายในอาณาเขตของประเทศนั้นซึ่งมี อำนาจในการจัดเก็บอย่างเต็มที่ ในเขตอำนาจของประเทศของตน และถือว่าเป็นอำนาจหน้าที่ สมบูรณ์ ส่วนความสามารถในการจัดเก็บภาษีของรัฐ จะจัดเก็บได้มากน้อยเพียงใดนั้นขึ้นอยู่กับ ความพยายามในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งสามารถพิจารณาได้จากประเภทของภิกที่รัฐจัดเก็บ วิธีการ จัดเก็บเงินได้ นโยบายในการบริหารจัดการ หรือบุคคลากรที่จะใช้ในการจัดเก็บภาษี และปัจจัยอีก ประการหนึ่งความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนในประเทศ ซึ่งจะพิจารณาได้จาก ระดับ รายได้ของประชาชน เป็นต้น

การใช้หลักถิ่นที่อยู่ หมายความว่าผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับรัฐบาลของประเทศนั้น ไม่ว่าผู้นั้นจะมีแหล่งเงินได้เกิดขึ้นในประเทศใดหรือไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติของประเทศใดก็ตาม เพราะเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดแล้วย่อมได้ใช้บริการหรือได้รับ ประโยชน์จากรัฐ ในประเทศที่ตนเองมีถิ่นที่อยู่เช่น ได้รับการบริการด้านสาธารณสุข การศึกษา ขึ้นพื้นฐาน ได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐในประเทศนั้น เป็นต้น หลักนี้มีอีกชื่อหนึ่งว่า “หลักเงินได้ทั่วโลก” หรือ “หลักการการเสียภาษีโดยไม่จำกัด ” เหตุที่มีการเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่เพราะเมื่อบุคคลใดมีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดบุคคลนั้นย่อมได้รับบริการ สาธารณะจากการอาศัยอยู่ในประเทศนั้น เช่น ชีวิตทรัพย์สินได้รับความคุ้มครองจากเจ้าหน้าที่ของรัฐ ได้รับการศึกษา ได้ใช้ ถนนหนทาง สวนสาธารณะ ฯลฯ บุคคลนั้นควรจะเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้นเพื่อ ที่รัฐบาลของประเทศนั้นจะได้นำไปใช้ สร้างทำบริการสาธารณะให้แก่ประชาชน

หลักแหล่งเงินได้ (Source principle) หลักนี้หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าผู้ผู้นั้นจะมีสัญชาติใดหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม เป็นการเก็บภาษีเงินได้เฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตของประเทศนั้น หลักนี้จึงมีอีกชื่อเรียกว่า “หลักอาณาเขต” หรือ “หลักภาระเสียภาษีโดยจำกัด” เหตุที่มีการเก็บภาษีตามแหล่งเงินได้เพราะเมื่อบุคคลใดมีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดก็แสดงว่า บุคคลนั้นได้รับประโยชน์จากประเทศนั้น บุคคลจึงควรจะต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น

หลักสัญชาติ (Nationality) หมายความว่า ผู้ถึงสัญชาติของประเทศใดต้องเสียภาษีให้แก่ประเทศนั้น ไม่ว่าจะมิถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากจะใช้หลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้แล้ว ยังใช้หลักสัญชาติด้วย กล่าวคือ คนสัญชาติอเมริกัน ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐบาลสหรัฐอเมริกา เช่นเดียวกับผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศ สหรัฐอเมริกา โดยไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศเป็นการเก็บภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากทั่วโลก นอกจากนี้ประเทศฟิลิปปินส์ เม็กซิโก ไต้หวันและอินโดนีเซีย ก็ใช้หลักสัญชาติ

ดังนั้นเมื่อพิจารณาประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ของประเทศไทยแล้วบัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทย”

มาตรา 41 มีองค์ประกอบว่าเมื่อบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้เกิดขึ้นจากต่างประเทศแล้วต้องมีเงื่อนไขว่าบุคคลนั้นต้องนำเงินเข้ามาหรือโอนเข้ามาในประเทศไทยและยังต้องโอนเข้ามาในปีภาษีที่มีเงินได้ และมีเงื่อนไขอีกว่าจะต้องมาอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาใดหรือติดต่อกันไม่น้อยกว่า 180 วันภายในปีภาษีที่มีเงินได้นั้นด้วย ดังนั้นเมื่อมีเงื่อนไขเช่นนี้ ย่อมหมายความว่าถ้าบุคคลที่มีเงินได้ในต่างประเทศในปีภาษีใดไม่ได้นำเงินได้นั้นเข้ามาประเทศไทยหรือแม้แต่นำเข้ามาแล้วแต่ปรากฏว่าไม่ได้มาอยู่ในประเทศไทย 180 วัน ก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 นี้ เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่ามาตราดังกล่าวมีช่องว่างอย่างมากและเป็นช่องทางของการเลี่ยงภาษี

ของผู้มีเงินได้ในต่างประเทศทำให้ประเทศไทยขาดรายได้ในส่วนนี้จำนวนมากเพราะไม่อาจจะเก็บภาษีเงินได้ที่เข้ามาจากต่างประเทศไทยได้ ทั้ง ๆ ที่เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่รัฐสามารถเก็บได้ และมีอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราจากต่างประเทศเข้ามาเป็นรายได้ของประเทศเป็นอย่างดี ดังนั้นจึงมีปัญหาว่ามาตรการดังกล่าวควรมีการแก้ไขหรือไม่ เพราะถ้าไม่แก้ไขย่อมทำให้ประเทศไทยขาดรายได้เป็นจำนวนมากและในขณะเดียวกันถ้าประเทศไทยได้ทำสนธิสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศที่มีเงินได้เกิดขึ้นแล้วย่อมทำให้ประเทศไทยไม่อาจจะเก็บภาษีเงินได้ในส่วนของประเทศนั้น ๆ ที่เกิดเงินได้อีกและในขณะเดียวกันมาตรา 41 ดังกล่าวยังมีช่องว่างเป็นจำนวนมาก ซึ่งประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นว่าควรมีการแก้ไขในองค์ประกอบของมาตรการดังกล่าวโดยมีการแก้ไขใน 2 ส่วน ดังนี้

- 1) เงื่อนไขการนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาหรือโอนเข้ามาภายในประเทศในปีภาษีที่มีเงินได้เกิดขึ้น
- 2) เงื่อนไขการต้องอยู่ภายในประเทศไม่น้อยกว่า 180 วันในปีภาษีที่มีเงินได้พึงประเมิน ซึ่งถ้าแก้ไขเงื่อนไขตามที่ผู้ศึกษาได้หยิบยกข้างต้นแล้วประเทศไทยก็สามารถเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดาที่เกิดขึ้นในต่างประเทศได้เป็นจำนวนมาก โดยนำหลักสัญญา เช่นเดียวกับกฎหมายของสหรัฐอเมริกาหรือกฎหมายอังกฤษมีเป็นแนวทางในการแก้ไขก็ได้ เพราะการเก็บภาษีตามหลักสัญชาตินี้ไม่ว่าผู้มีเงินได้พึงประเมินจะอยู่ ณ ที่ใด หรือไปมีเงินได้ ณ ที่ใดบนพื้นโลก ประเทศเจ้าของสัญชาติย่อมมีสิทธิเรียกเก็บภาษีได้ตามหลักประเทศเจ้าของสัญชาติหรือประเทศต้นสังกัดของผู้มีสัญชาติ

ดังนั้น ในประเด็นนี้ผู้ศึกษาเห็นควรมีการแก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ในสองเงื่อนไขที่ผู้ศึกษาได้หยิบยกมาทำการวิเคราะห์ข้างต้น เพื่อให้ประเทศไทยสามารถนำเงินได้ของผู้มีเงินได้ในต่างประเทศมาเป็นรายได้ให้กับประเทศไทย

ปัญหาในการนำสนธิสัญญาภาษีซ้อนให้มีศักดิ์ทางกฎหมายในการเรียกเก็บภาษีให้สอดคล้องกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550

เมื่อพิจารณาแล้วในประเด็นนี้จะเห็นได้ว่าการนำสนธิสัญญาภาษีซ้อนที่ฝ่ายบริหารได้มีการลงนามและให้สัตยาบันผูกพันตามสนธิสัญญานั้น ต้องมีการอนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาภาษีซ้อนโดยฝ่ายนิติบัญญัติ นั่นก็หมายความว่าเมื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาแล้วศักดิ์ของกฎหมายที่ได้อนุวัติการดังกล่าวเป็นเพียงศักดิ์ในระดับพระราชบัญญัติเท่านั้น ซึ่งเป็นไปไม่ได้เลยว่าเมื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาแล้วจะมีศักดิ์ทางกฎหมายเทียบเท่า

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้เลอ อันเป็นไปตามทฤษฎี ความสมบูรณ์ของสนธิสัญญา ตามกฎหมาย

เมื่ออนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาแล้วย่อมมีศักดิ์ทางกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติเท่านั้นตามที่ได้อ้างมาข้างต้น เพราะกฎหมายรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ นั่นก็หมายความว่าประชาชนทุกคนต้องอยู่ภายใต้รัฐธรรมนูญไม่ว่าในเรื่องการจะต้องเคารพสิทธิเสรีภาพของผู้อื่น หน้าที่ในการรักษาประเทศ หรือแม้แต่หน้าที่ในการเสียภาษีที่กำหนดไว้ในมาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 ที่กำหนดไว้ว่าบุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรม พักภัย ปกป้อง และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่น และอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ดังนั้นในปัญหานี้ย่อมเท่ากับว่าประชาชนทุกคนต้องปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะที่กล่าวมาข้างต้นในการการเสียภาษีอากรไม่ว่าจะมีเงินได้อยู่ที่ใดก็ตามอันเป็นไปตามหน้าที่ดังต่อไปนี้

1) ผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีอากร ภาษีอากรที่จัดเก็บแต่ละประเภทกำหนดสถานะผู้มีหน้าที่เสียภาษี และวิธีการเสียภาษีแตกต่างกันแล้วแต่กรณี ภาษีที่จัดเก็บจากรายได้นั้นครอบคลุมผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล และนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ โดยมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้แตกต่างกันไป ได้แก่ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บจากผู้มีรายได้ที่เป็นบุคคลทั่วไป และหน่วยภาษีที่ได้กำหนดไว้เป็นพิเศษ สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้ปิโตรเลียม จัดเก็บจากนิติบุคคลที่มีรายได้ เป็นต้น

ภาษีบางประเภทจัดเก็บจากการบริโภคสินค้าและบริการ ได้แก่ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบธุรกิจการค้าซึ่งสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคได้ นอกจากนี้ผู้กระทำตราสารบางประเภทอาจอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีที่เรียกว่า อากรแสตมป์อีกด้วย

กรมสรรพากรได้บริหารจัดการจัดเก็บภาษี อย่างมีประสิทธิภาพ โดยใช้ระบบคอมพิวเตอร์ในการบริหารข้อมูล ฉะนั้นในการเข้าสู่ระบบของกรมสรรพากรเพื่อเสียภาษีอากรทุกประเภท ผู้เสียภาษีจึงต้องขอมิเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร เพื่อใช้ติดต่อเสียภาษี นอกจากนี้หากเป็นการประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายกำหนดให้ผู้ประกอบการมีหน้าที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือ ภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย

2) สิทธิของผู้เสียภาษี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมียุติตามกฎหมายโดยสรุปดังนี้

2.1) การผ่อนชำระภาษี ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามแบบ ภ .ง.ด. 90 ภ.ง.ด. 91 ที่มีจำนวนเกินกว่า 3,000 บาท สามารถแบ่งจ่ายงวดละเท่าๆกัน ไม่เกิน 3 งวด โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ เงินเพิ่ม ส่วนภาษีอากรที่ค้างชำระ โดยยื่นคำร้องขอผ่อนภาษี ได้หลักเกณฑ์การผ่อนชำระของกรมสรรพากร

2.2) การยื่นอุทธรณ์คัดค้านการประเมินภาษี กรณีที่ผู้เสียภาษีถูกประเมินภาษีอากร หากไม่เห็นด้วยกับการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นอุทธรณ์การประเมินเป็นหนังสือ (แบบ ภ.ศ.6) ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมิน และหากได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์แล้วยังไม่เห็นด้วยก็มีสิทธิอุทธรณ์ต่อศาล ภาษีอากรได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันได้รับคำวินิจฉัยอุทธรณ์จากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ หากไม่ได้ใช้สิทธิอุทธรณ์ภายในกำหนดเวลา ผู้เสียภาษีไม่มีสิทธิอุทธรณ์ใด ๆ และต้องชำระภาษี พร้อมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามการประเมินให้ครบถ้วน

2.3) ขอบเขตการชำระภาษีอากรโดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรค้าง การใช้สิทธิอุทธรณ์ไม่เป็นเหตุให้บุคลากรเสียภาษีอากร ผู้เสียภาษีที่ได้รับหนังสือแจ้งการประเมินให้ชำระภาษี มีหน้าที่ต้องชำระภาษีตามการประเมินนั้น ภายในกำหนดเวลาที่ได้แจ้งไว้ในหนังสือแจ้งการประเมิน อย่างไรก็ตาม หากต้องการรอคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษา ผู้เสียภาษีมียุทธวิธียื่นคำร้องขอขุลาการชำระภาษี โดยจัดให้มีหลักประกันการชำระหนี้ภาษีอากรด้วยหลัก ทรัพย์สินต่าง ๆ ภายใต้หลักเกณฑ์ตามระเบียบของกรมสรรพากร

2.4) ขอดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากร ผู้เสียภาษีที่มีหน้าที่ยื่นแบบฯ และชำระภาษีอากรให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย หากมิได้ยื่นแบบฯ หรือชำระภาษีภายในกำหนดเวลาต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามกฎหมายนอกเหนือจากเงินภาษีที่ต้องชำระอีกด้วย อย่างไรก็ตาม หากการกระทำความผิดมีเหตุอันควรผ่อนผัน ผู้เสียภาษีอาจมีคำร้องเป็นหนังสือขอดหรือลดเบี้ยปรับและอาจได้รับการ พิจารณาดหรือลดเบี้ยปรับให้ได้ ตามหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนดไว้ สำหรับเงินเพิ่มไม่มีกฎหมายใดให้อำนาจเจ้าพนักงานฯขอดหรือลดให้ได้ เว้นแต่เป็นกรณีที่อธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายแล้ว เงินเพิ่มจะลดลงมาเหลือเพียงกึ่งหนึ่ง

2.5) ขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสาร ผู้เสียภาษีมียุทธวิธีขอคัดเอกสารหรือขอสำเนาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษี ของตนเองได้ เช่น ขอคัดสำเนาแบบแสดงรายการภาษีของตนเอง หรือใบเสร็จรับเงินค่าภาษีแต่ละประเภทที่เป็นของตนเอง เป็นต้น

3) ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ในการที่จะต้องยื่นแบบฯ และเสียภาษีอากรที่เกี่ยวข้องให้ถูกต้องและครบถ้วน และขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และจดทะเบียนภาษีตามที่กฎหมายกำหนด แล้วแต่กรณี และหากมีการเปลี่ยนแปลงในสาระสำคัญ จะต้องแจ้งแก้ไขเปลี่ยนแปลงให้ถูกต้อง นอกจากนี้ยังต้องมีการจัดทำเอกสารหลักฐาน และบัญชีใด ๆ ตามที่กฎหมายกำหนด ได้แก่ ใบรับใบส่งของ ใบกำกับภาษี บัญชีรายได้ รายจ่าย งบการเงิน บัญชีพิเศษ ฯลฯ แล้วแต่กรณี และ ให้ความร่วมมือกับเจ้าพนักงาน เมื่อได้รับหนังสือเชิญพบ หรือหนังสือขอให้ยื่นเอกสาร หรือหลักฐานใด ๆ เพื่อประกอบในการเสียภาษีอากร ตลอดจนปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าพนักงาน โดยจะต้องชำระภาษีตามการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน ภายในกำหนดเวลา หาก มิได้ชำระภาษีหรือชำระไว้ไม่ครบถ้วน เจ้าพนักงานมีสิทธิยึด อาศัย และขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ค้างภาษีอากร เพื่อนำไปชำระหนี้ภาษีได้โดยไม่ต้องฟ้องศาล และ การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร นอกจากต้องรับผิดทางแพ่งแล้ว ยังต้องรับผิดทางอาญาอีกด้วย

ดังนั้นเมื่อพิจารณาในส่วนของหน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะอยู่ที่ใดหรือแหล่งเงินได้จะเกิดขึ้นจากแหล่งเงินได้ใดก็ตามก็ต้องเสียภาษีโดยไม่มีข้อจำกัดหรือข้อโต้แย้งใด ๆ เพราะเมื่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ.2550 ได้กำหนดหน้าที่ของประชาชนคนไทยไว้ในมาตรา 73 ที่ได้กล่าวมาข้างต้นก็ต้องปฏิบัติตาม แม้จะมีการอนุวัติการให้เป็นพระราชบัญญัติก็ตาม แต่พระราชบัญญัติมีศักดิ์ทางกฎหมายต่ำกว่ารัฐธรรมนูญซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ และในขณะเดียวกันการที่รัฐธรรมนูญได้กำหนดไว้เช่น นั้นหมายความว่า การเสียภาษีของประชาชนเป็นไปตามหลักสัญญาชาติที่เมื่อบุคคลใดมีสัญชาติได้ไม่ว่าจะมีเงินได้เกิดขึ้น ณ ที่ใดก็ตามก็ต้องเสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้น นอกจากนั้นการที่ประเทศไทยทำสนธิสัญญากับประเทศอื่นก็เพื่อจุดมุ่งหมายให้ความยุติธรรมแก่ผู้เสียภาษีตามหลักการเสียภาษีจะต้องเสียภาษีครั้งเดียวกับเงินได้ประเภทเดียวกันอันเป็นไปตามหลัก Double Taxation แต่ก็ได้ไม่ได้หมายความว่าประเทศไทยจะเก็บภาษีอากรจากบุคคลนั้นไม่ได้เลย ก็ยังมีข้อยกเว้นในการจัดเก็บภาษี เช่น สนธิสัญญาขกเว้นการเก็บภาษีเฉพาะนักธุรกิจการค้าเท่านั้น ส่วนการมีเงินได้ประเภทอื่นก็ต้องเสียภาษีเช่นกัน และในขณะเดียวกันนักธุรกิจหรือการค้าก็ต้องมีหลักเกณฑ์การเสียภาษีและขกเว้นภาษีเช่นเดียวกัน มิใช่ได้รับขกเว้นทุกกรณี

นอกจากนั้นในปัญหานี้ผู้ศึกษาเห็นว่าแม้มีการอนุวัติการให้เป็นไปตามสนธิสัญญาแล้วกฎหมายที่อนุวัติการดังกล่าวก็มีศักดิ์ทางกฎหมายเพียงพระราชบัญญัติเท่านั้น ก็ยังมีปัญหาที่ต้องพิจารณาต่อไปว่าเมื่อเป็นพระราชบัญญัติแล้วจะต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติหรือรัฐธรรมนูญ ซึ่งผู้ศึกษาเห็นว่าจะต้องปฏิบัติตามรัฐธรรมนูญกำหนดไว้อย่างแน่นอนเพราะถือว่ารัฐธรรมนูญเป็น

กฎหมายสูงสุดของประเทศกฎหมายใดจะขัดหรือแย้งไม่ได้อันเป็นไปตามมาตรา 6 ที่กำหนดไว้ว่า รัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ บทบัญญัติใดของกฎหมาย กฎหรือข้อบังคับ ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญนี้ บทบัญญัตินั้นเป็นอันใช้บังคับมิได้ ซึ่งย่อมมีคำตอบในตัวอยู่แล้ว แต่ปัจจุบัน ก็ยังไม่มีหลักการที่แน่นอน นอกจากนั้นยังมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางหลักในเรื่องดังกล่าวไว้ เช่น กรณีคำพิพากษาศาลฎีกาดังต่อไปนี้

กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย แม้ตามหนังสือแจ้งให้นำส่งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย จะแจ้งแก่โจทก์ในฐานะผู้ทำการแทน บริษัท ม. แต่โจทก์ในฐานะสถานประกอบการถาวรของบริษัท ม. ได้จ่ายเงินเดือนให้แก่ผู้เชี่ยวชาญซึ่งเข้ามาควบคุมติดตั้งเครื่องจักรใน โครงการต่าง ๆ ที่บริษัท ม. ได้รับอนุญาตให้ทำในประเทศไทย เมื่อโจทก์มีฐานะเป็นผู้จ่ายเงิน ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 มิได้หักและนำส่ง หรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวน ที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินคือโจทก์ต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระ ตามจำนวนเงิน ภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี ตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 54 โจทก์จึงเป็นผู้ถูกโต้แย้งสิทธิโดยตรง และมีอำนาจฟ้อง (ประชุมใหญ่ ครั้งที่ 6/2548) ความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับประเทศออสเตรเลียเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและ การป้องกันการเลี่ยงรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ใช้บังคับ แก่บุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยกับ ประเทศออสเตรเลีย เท่านั้น บริษัท อ. เป็นนิติบุคคลมีถิ่นที่อยู่ในเมืองฮ่องกง แม้จะเป็นบริษัทใน เครื่องของบริษัท ค. ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลีย ก็เป็นคนละนิติบุคคลกัน จะถือว่าบริษัท อ. มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียหาได้ไม่ จึงไม่อาจนำความตกลงฉบับดังกล่าวมาบังคับได้ บริษัท อ. จึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีจากรายได้ที่เป็นดอกเบี้ยตามมาตรา 40(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 483/2546 วางหลักไว้ว่า กรณีที่จะถือว่าบริษัทต่างประเทศ ประกอบกิจการในประเทศไทยมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ต้องปรากฏว่าบริษัทที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการ ในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8327/2544 วางหลักไว้ว่า สัญญาซื้อขายที่โจทก์ทำกับ องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย คู่สัญญามีเจตนาแยกเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ ในส่วนสัญญาซื้อขายถือไม่ได้ว่าเกิดจากการประกอบธุรกิจโดยผ่านสถานประกอบการถาวรของโจทก์ซึ่งตั้งอยู่ในประเทศไทย เมื่อขณะทำสัญญาโจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวร ตั้งอยู่ในประเทศไทย ดังนั้น รายได้จากค่าวัสดุอุปกรณ์โจทก์จึงได้ รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีใน ประเทศไทยตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนใน

ส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากรฯ โจทก์จึงไม่ต้องนำรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์ในปี 2532 และปี 2533 มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 71(1) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2532 และปี 2533 ตามลำดับรายได้ค่าวัสดุอุปกรณ์โจทก์ได้รับยกเว้นภาษีตามความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเก็บจากเงินได้ และจำเลยไม่มีหลักฐานเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรส่วนอื่นออกไปจากประเทศไทย การประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตาม มาตรา 70 ทวิ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวจึงไม่ชอบ

จากปัญหาที่ได้นำเสนอมาแล้วนั้นและปัญหาที่ได้วินิจฉัย ผู้ศึกษาได้ทราบถึงปัญหาที่เกิดขึ้นในประมวลกฎหมายรัษฎากร ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นปัญหาที่ประเทศชาติได้รับความกระทบกระเทือนเป็นอย่างมาก ซึ่งเป็นปัญหาที่เกิดจากประชากรในประเทศไทยมีการหลบเลี่ยงภาษี โดยใช้อนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างราชอาณาจักรไทยกับนานาประเทศ นำมากล่าวอ้างเพื่อหลบเลี่ยงภาษี ซึ่งใ้อนุสัญญาดังกล่าวมายกย้ายถ่ายเทเงินไปประเทศอื่น แต่พอครบกำหนดที่ต้องชำระภาษีในประเทศนั้นก็ยกย้ายถ่ายเทมาในประเทศไทย ก็จะทำให้มีเงินอยู่ในประเทศไม่ถึง 180 วัน ก็ทำให้บุคคลนั้นไม่ต้องชำระภาษีที่ประเทศใด ๆ ดังนั้น มาตรา 41 ตามประมวลรัษฎากร จึงเป็นช่องโหว่ของกฎหมายไทยในการหลบเลี่ยงไม่ต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวแห่งกฎหมายใดที่อาจต้องอาศัยการตีความในตัวเองทบทวนความชัดเจนในตัวเองกฎหมายนั้น ๆ หากไม่มีความชัดเจนในตัวเองทบทวนความชัดเจนให้กับผู้ปฏิบัติและผู้เสียภาษีได้เช่นกัน

ดังนั้น ปัญหาที่ผู้ศึกษาได้หยิบยกข้างต้นไม่ว่าจะเป็นหลักการตามที่กฎหมายบัญญัติแนวคำพิพากษาของศาลก็ยังคงมีหลักการกลับไปกลับกลับมากจนมีการประชุมใหญ่ ซึ่งหมายความว่ากรณีวินิจฉัยก็ยังคงต้องอาศัยหลักพื้นฐานทางกฎหมายระดับพระราชบัญญัติอยู่นั่นเองโดยไม่ได้หยิบยกรัฐธรรมนูญมาวินิจฉัยทั้ง ๆ ที่กฎหมายดังกล่าวเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศและในขณะเดียวกันแม้จะไม่มีกรกล่าวอ้างรัฐธรรมนูญในคำฟ้องก็ตาม แต่การนำหลักกฎหมายเพื่อปรับบทการวินิจฉัยของศาลเป็นหน้าที่ที่ศาลจะต้องพิจารณาเองคู่ควมไม่ต้องนำสืบถึงปัญหาปัญหาข้อกฎหมายดังกล่าว ในปัญหานี้ผู้ศึกษาก็ยังคงเห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษียังคงต้องเสียภาษีตามหลักกฎหมายรัฐธรรมนูญ ซึ่งประมวลรัษฎากร มาตรา 41 กำหนดเงื่อนไขไว้ในการเรียกเก็บภาษีเงินทำให้มีการเลี่ยงภาษีเป็นจำนวนมาก และยังไม่ถือหลักการที่ กำหนดไว้ในรัฐธรรมนูญอีก เท่ากับว่าประเทศไทยต้องเสียรายได้ในการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้เป็นจำนวนมากทั้ง ๆ ที่เป็นเงินได้มหาศาลเลยก็ว่าได้

ซึ่งถ้าศาลใช้หลักการที่กำหนดไว้รัฐธรรมนูญถือการตีความอย่างเคร่งครัดแล้วก็จะทำให้ประเทศไทยได้รายได้ในส่วนนี้มาเพื่อบริหารประเทศได้อีกทางหนึ่ง โดยไม่ต้องหารายได้อื่นๆ เพราะเงินได้ในส่วนนี้เป็นเงินได้ที่มีมูลค่ามาก โดยถือหลักการที่กำหนดดังเช่นกฎหมายของสหรัฐอเมริกาที่ว่าบุคคลที่มีสัญชาติอเมริกันจะไปทำงานและมีเงินได้ในต่างประเทศอยู่ ณ แห่งหนใดก็ตามก็ต้องเสียภาษีให้กับสหรัฐอเมริกาทุกกรณีตามหลักสัญชาติในการจัดเก็บภาษีนั่นเอง

SPU CHONBURI