

### บทที่ 3

## หลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับภาษีออนไลน์ จากการ Streaming ในประเทศไทย และกฎหมายภาษีออนไลน์ในต่างประเทศ

เนื่องจากปัจจุบัน Social Media ต่าง ๆ ได้เข้ามามีบทบาทในชีวิตประจำวันมากขึ้น ซึ่งมีกลุ่มคนที่ใช้งานที่หลากหลายไม่ว่าจะอยู่ในช่วงอายุใดก็ตามอาจจะต้องเคยเข้าใช้งาน Social Media ชื่อตัวอย่าง YouTube ซึ่งเป็นแหล่งที่รวบรวมวิดีโอ ที่หลากหลายจากเหล่าผู้สร้างสรรค์ (Creator) ที่นำเสนอผลงานของตนเพื่อให้ผู้คนต่าง ๆ สนใจในผลงาน และ เข้ามาติดตาม รวมไปถึง Social Media อื่น ๆ เช่น Twitter ฯลฯ แต่หากกล่าวถึง Streamer บุคคลทั่วไปอาจไม่ค่อยรู้จักกันมากนัก เนื่องจาก Streamer เป็นบุคคลที่ชื่นชอบในสิ่งใดสิ่งหนึ่งเป็นพิเศษหาก Streamer คนนั้นชื่นชอบในการเล่นเกมนั้น ก็จะทำการ Live Stream หรือ การถ่ายทอดสดขณะที่ตนเองกำลังเล่นเกมผ่านช่องทาง Social Media จึงทำให้สื่อสังคมเป็นสถานที่ซึ่งเหล่านักเล่นเกมมารวมตัวกัน เพื่อพูดคุย หรือ ร่วมเล่นเกมกับเหล่าผู้เล่นเกมคนอื่น หรือ การร่วมบริจาคเงินให้กับ Streamer และ อาจรวมไปถึง การแลกเปลี่ยนซื้อขายสินค้าเสมือนจริงระหว่างผู้เล่นเกมด้วยกัน จึงกล่าวได้ว่า Social Media ดังกล่าวก่อให้เกิดรายได้ไม่ว่าจะเป็น รายได้จากระบบเศรษฐกิจเสมือนจริงจากเกมออนไลน์ที่เล่น และ อาจรวมไปถึงผลประโยชน์ทางธุรกิจในโลกความเป็นจริงอีกด้วย

### 3.1 ระบบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจัดเก็บโดยพิจารณาจาก “หลักรายได้” หรือ Gross income โดยประมวลรัษฎากรได้บัญญัติคำนิยามของรายได้ไว้ในมาตรา 61 อันมีความหมายว่า “รายได้ทั้งหมดที่ได้รับ ไม่ว่าจะได้รับมาจากแหล่งใดก็ตาม” ซึ่งหมายความว่า สิ่งใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้รับไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือบริการ และมีมูลค่าทางเศรษฐกิจ<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> อารดา ไทศาลธีระกร. (2556). การจัดเก็บภาษีเงินได้ในเศรษฐกิจเสมือนจริง (Virtual economies): ศึกษากรณี เกมออนไลน์ประเภทผู้เล่นจำนวนมากมีบทบาทในเกม (MMORPG). วิทยานิพนธ์นิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายภาษี, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. หน้า 72.

ซึ่งสามารถประเมินมูลค่าได้ นอกจากนี้ขอบเขตความหมายของคำว่า “รายได้” ตามที่ระบุในประมวลรัษฎากรยังถูกตีความขยายขอบเขตของรายได้ให้หมายความรวมถึงความเพิ่มพูนความมั่งคั่งที่ไม่สามารถปฏิเสธได้ สามารถรับรู้ได้อย่างชัดเจน และ ผู้เสียภาษีมักมีกรรมสิทธิ์เหนือสิ่งดังกล่าว

ดังนั้น จากคำนิยามรายได้ ตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงพิจารณาได้ว่าเงินได้ที่ผู้เสียภาษีได้รับจาก Social Media ไม่ว่าจะเป็น YouTuber หรือ Streamer หากมีรายได้ไม่ว่าจะอยู่ในรูปของเงิน ทรัพย์สิน หรือ บริการ และมีมูลค่าทางเศรษฐกิจ ซึ่งสามารถประเมินมูลค่าได้ ถือเป็นเงินได้ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีเงินได้ ซึ่งเป็นการเสียภาษีภายใต้หลักการความสามารถในการชำระภาษี หรือ Ability to pay concept<sup>2</sup>

ประเทศสหรัฐอเมริกามีการปกครองในรูปแบบสาธารณรัฐ ระบบการจัดเก็บภาษีอากร และ ระบบศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีความซับซ้อนมาก ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งภาษีอากรที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง (Federal Government) และ ที่จัดเก็บโดยมลรัฐ (State Government) ซึ่งรวมถึงท้องถิ่น (Local Government) เช่น เทศบาล เป็นต้น ส่วนระบบศาลนั้นมีทั้งศาลของรัฐบาลกลาง และ ศาลของมลรัฐเช่นเดียวกัน<sup>3</sup>

ทั้งนี้กฎหมายรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกาให้อำนาจรัฐบาลกลาง และ รัฐบาลของมลรัฐ จัดเก็บภาษีอากรเพื่อนำไปใช้จ่ายในการบริหารประเทศ ประเทศสหรัฐอเมริกามีการจัดเก็บภาษีอากรแยกเป็น สองระดับหลัก ๆ คือ ระดับรัฐบาลกลาง และ ระดับมลรัฐ เนื่องจากประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่เป็นรัฐรวมกล่าวคือ เป็นประเทศที่ประกอบด้วยมลรัฐต่าง ๆ 50 มลรัฐ ซึ่งแต่ละมลรัฐต่างมีอำนาจในการจัดเก็บภาษี อากรเป็นของตนเอง ดังนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความเป็นอันหนึ่งอันเดียวกัน และ เพื่อให้รัฐบาลกลาง มีเงินที่จะนำมาใช้ในการบริหารประเทศ รัฐธรรมนูญสหรัฐอเมริกาจึงต้องบัญญัติจำกัดสิทธิในการจัดเก็บภาษี อากรบางชนิดของมลรัฐ และ โอนอำนาจนั้นมาเป็นของรัฐบาลกลางแทน ซึ่งภาษีอากรระดับรัฐบาลกลางส่วนใหญ่จะเป็นภาษีเงินได้ในขณะที่ภาษีอากรระดับมลรัฐส่วนใหญ่จะเป็นภาษีการบริโภค และ ภาษีทรัพย์สิน<sup>4</sup>

The Internal Revenue Service (IRS) ซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐบาลสังกัดกระทรวงการคลัง ทำหน้าที่รับผิดชอบในการบริหารจัดการงานที่เกี่ยวข้องกับภาษีอากร IRS ถือเป็นหน่วยงานที่มีบทบาทที่เกี่ยวกับข้อพิพาททางภาษีอากรมากที่สุด IRS มีบทบาทในการกำหนดแสดงรายการเพื่อชำระ

<sup>2</sup> อารดา ไพศาลธีระกร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 1. หน้า 73.

<sup>3</sup> อารดา ไพศาลธีระกร. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 1. หน้า 73.

<sup>4</sup> โสพล สุวรรณเนตร์, กิรติ ตั้งธรรม, ภมร สัตตกรรมพิภพ, ณรงค์ กอนดี, และ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2561). *รายงานผลการศึกษางานการอบรม หลักสูตร กฎหมายเกี่ยวกับคดีภาษีอากร ณ Boston University ประเทศสหรัฐอเมริกาภาษีเงินได้ของสหรัฐอเมริกา ภาษีและเทคโนโลยี การซื้อขายธุรกิจ*. รายงานการวิจัย สำนักงานศาลยุติธรรม. หน้า 1.

ภาษีอากร รวมถึงคัดเลือกแบบแสดงรายการภาษีเพื่อทำการ ตรวจสอบความถูกต้อง จัดเก็บภาษีอากร และมีบทบาทในการระงับข้อพิพาททางภาษีอากร<sup>5</sup>

การยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากรซึ่งอยู่บนพื้นฐานของระบบการประเมินภาษีอากรด้วยตนเอง และ ขั้นตอนการตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร ซึ่งข้อพิพาทในทางภาษีอากรจะเริ่มค้นขึ้นเมื่อ IRS ได้ทำการสุ่มเลือกแบบแสดงรายการชำระภาษีอากรขึ้นมาเพื่อทำการตรวจสอบ หรือ IRS พบว่าผู้เสียภาษีอากรมิได้ยื่นแบบแสดงรายการชำระภาษีอากร

ระบบภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยทั่วไปเป็นระบบประเมินตนเอง ผู้เสียภาษีอากรจึงจำเป็นต้องมี ความรู้ และ ความเข้าใจในบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง แต่หากพิจารณาถึงบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ภาษีอากรของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วพบว่ามีความที่ค่อนข้างซับซ้อน และ เข้าใจยาก ดังนั้น เพื่อช่วยให้ผู้เสียภาษีอากรมีความเข้าใจถึงความหมาย และ หลักเกณฑ์การปรับใช้บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร กฎหมายจึงกำหนดให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง (Secretary of the Treasury Department) มี อำนาจออกหนังสืออธิบาย หรือ ตีความ IRC (Treasury Decisions or Regulations) และ IRS ยัง ได้มีการให้บริการ ตอบข้อหารือ (Ruling) เพื่ออธิบาย หรือ ตีความบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร และ การปรับใช้ บทบัญญัติดังกล่าว กับข้อเท็จจริงเฉพาะกรณีด้วย โดยปกติแล้วหากรัฐบาลมีเหตุผลอันสมควร ศาลก็จะพิจารณาตีความข้อพิพาททางภาษีอากรไปในทางที่สนับสนุนคำอธิบาย หรือ การตีความกฎหมายภาษีอากรของรัฐบาล<sup>6</sup>

ระบบภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกามีความซับซ้อน สะท้อนให้เห็นถึงสังคมขนาดใหญ่ที่มีความซับซ้อน อันเนื่องมาจากผลประโยชน์ที่แข่งขันกันเล่าทางธุรกิจในระดับโลก ซึ่งเป็นสภาพแวดล้อม ทางเศรษฐกิจ เป็นสำคัญนอกจากนี้ยังใช้ระบบการจัดเก็บภาษีเป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์หลายอย่าง ดังนี้<sup>7</sup>

1. เพื่อหารายได้ซึ่งจำเป็นต่อการบริหารประเทศในทุกด้านอันเป็นภารกิจของรัฐบาล
2. เป็นเครื่องมือในการพัฒนา และ ควบคุมเศรษฐกิจ
3. เป็นเครื่องมือในการพัฒนา และ ควบคุมด้านสังคมของประเทศ

<sup>5</sup> โสภส สุวรรณเนตร์, กิริติ ตั้งธรรม, ภมร สัตตการณ์พิภพ, ณรงค์ กอนดี, และ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4. หน้า 6.

<sup>6</sup> โสภส สุวรรณเนตร์, กิริติ ตั้งธรรม, ภมร สัตตการณ์พิภพ, ณรงค์ กอนดี, และ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4. หน้า 6.

<sup>7</sup> โสภส สุวรรณเนตร์, กิริติ ตั้งธรรม, ภมร สัตตการณ์พิภพ, ณรงค์ กอนดี, และ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 4. หน้า 6.

- การกระตุ้นพฤติกรรมที่คิดว่าเป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนา เช่น ใช้มาตรการทางด้านภาษีสนับสนุนด้านการศึกษาด้านการประกันชีวิตสุขภาพ อนามัยสถาบันครอบครัว

- กีดกันพฤติกรรม ที่คิดว่าเป็นสิ่งที่ไม่พึงปรารถนาเช่น การจัดเก็บภาษีในอัตราสูง หรือ เก็บภาษีสรรพสามิตเพิ่มขึ้นเพื่อควบคุมสินค้าการบริโภคสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ หรือ สังคมสินค้าฟุ่มเฟือยไม่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต เป็นอบายมุข เป็นต้น

4. จัดเก็บภาษีให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมตามหลักความสามารถในการหาเงิน ได้

5. เพื่อให้บรรลุดัตถประสงค์ในทางการเมือง

6. เพื่อให้มีประสิทธิภาพในการบริหารการจัดเก็บภาษีให้มีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุดทั้งของภาครัฐ และ ผู้เสียภาษี

การพิจารณาว่าจะต้องเสียภาษี หรือไม่ และมีสิทธิขอลด (หากชำระไว้เกิน) เป็นจำนวนเท่าใด แต่บางกรณีกฎหมายบัญญัติไว้เฉพาะว่า ให้มีการตรวจสอบยืนยันข้อมูล จากแหล่งข้อมูลต่าง ๆ เช่น ตรวจสอบยอดเงินได้พึงประเมินที่ลูกจ้างยื่นเสียภาษีกับข้อมูลภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่นายจ้างหัก และ นำส่งต่อสรรพากร เนื่องจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายมีเฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน และ ไม่มีสิทธิ์เลือกเสียภาษีตามที่หักไว้ ณ ที่จ่าย และ ภาษีที่ถูกหักไว้ให้เป็นเครดิตภาษีเมื่อลูกจ้างยื่นรายการประเมินตนเองตามเวลาที่กฎหมายกำหนด ส่วนดอกเบี้ยเงินปันผลให้ผู้จ่ายหักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งสรรพากรเฉพาะกรณีที่ได้รับดอกเบี้ยเงินปันผลมิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วคือผู้มีเงินได้ต้องยื่นรายการประเมินตนเอง<sup>8</sup>

### 3.2 ระบบภาษีของประเทศญี่ปุ่น

เนื่องจากประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศแรกที่มีการใช้สกุลเงินดิจิทัลของโลก โดยโปรแกรมเมอร์ชาวญี่ปุ่นที่ใช้นามแฝงว่า Satoshi Nakamoto ในปี ค.ศ. 2009 โดยได้สร้างเงินดิจิทัลที่มีชื่อว่า บิทคอยน์ และได้ปล่อยเข้าไปในระบบอินเทอร์เน็ต โดยใช้โดเมนแบบไม่แสดงตัวตนที่มีชื่อว่า BitCoin.org ซึ่งปัจจุบันประเทศญี่ปุ่นได้มีการใช้บิทคอยน์กันอย่างแพร่หลาย ทำให้รัฐบาลญี่ปุ่นได้มีการกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินดิจิทัลไว้ โดยสรุปได้ดังนี้<sup>9</sup>

<sup>8</sup> โสฬสสุวรรณันต์, กิรติ ตั้งธรรม, ภร สัตตกรรมพิภพ, ณรงค์ กอนดี, และ ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 4. หน้า 8.

<sup>9</sup> เกรียงไกร โภคานุกรม. (2560). *มาตรการการจัดเก็บภาษีที่เกี่ยวข้องกับสกุลเงินดิจิทัล (Cryptocurrency)*. เอกศศึกษาหลักสูตรปริญญาศิลปศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายเศรษฐกิจ, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. หน้า 20.

### (ก) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

- 1) บุคคลผู้มีเงินได้จากค่าตอบแทนเกินกว่า 20 ล้านบาทต่อปี (ประมาณ 5.840 ล้านบาท<sup>10</sup>)
  - 2) บุคคลผู้มีเงินได้จากนายจ้างสถานที่เดียว แต่มีรายได้อื่นตลอดทั้งปีมากกว่า 200,000 เยน (ประมาณ 58,409 บาท<sup>11</sup>)
  - 3) บุคคลผู้มีรายได้จากนายจ้างหลายแห่ง และมีรายได้อื่นตลอดทั้งปีมากกว่า 200,000 เยน (ประมาณ 58,409 บาท<sup>12</sup>) หลังหักรายจ่ายทางภาษี
  - 4) บุคคลผู้ได้รับเงินค่าตอบแทนจากการประกอบกิจการครอบครัว ร้านค้า ดอกเบี้ยจากเงินให้ ถูยืม รายได้ค่าเช่าจากการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ หรือ เครื่องจักร
  - 5) บุคคลผู้ได้รับสิทธิการเลื่อนการชำระภาษีที่ได้มาจากผลตอบแทนจากปีใด ๆ เนื่องจากภัยธรรมชาติ
  - 6) บุคคลผู้ได้รับเงินได้ซึ่งไม่ถูกหักภาษีหัก ณ ที่จ่าย
- จากข้อกำหนดดังกล่าวจะเห็นได้ว่าหากบุคคลใดไม่มีรายได้ตลอดทั้งปี และมีกำไรจากการลงทุนในเงินดิจิทัลไม่ว่าจากการขาย การแลกเปลี่ยน การซื้อสินค้า หรือ บริการ ไม่เกิน 200,000 เยนต่อปี (ประมาณ 58,409 บาท<sup>13</sup>) จะไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินดิจิทัลนี้ อย่างไรก็ตามหากบุคคลใดมีรายได้ที่เกี่ยวข้องกับเงินดิจิทัลก็ยังคงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบภาษีเงินได้ตามกฎหมาย<sup>14</sup>

### (ข) จุดที่เกิดความรับผิดชอบภาษี

เนื่องจากธุรกรรมการเงินดิจิทัล มีความหลากหลาย จึงได้มีมาตรการกำหนดให้เหตุการณ์ดังต่อไปนี้ เป็นจุดที่เกิดความรับผิดชอบภาษี

- 1) เมื่อมีการขาย และ แลกเปลี่ยนเงินดิจิทัล เป็นเงินตราที่ใช้ชำระหนี้ตามกฎหมายในปัจจุบัน
- 2) เมื่อมีการขาย และ แลกเปลี่ยนเงินดิจิทัลกับเงินดิจิทัลอีกประเภทหนึ่ง ซึ่งมูลค่าของเงินดิจิทัลที่ถือไว้ก่อนที่จะทำการขาย และ หลังการขายเปลี่ยนแปลงไป

<sup>10</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย. (2563). อัตราแลกเปลี่ยนธนาคารแห่งประเทศไทย ณ วันที่ 30 มิถุนายน 2563 (100 เยน=29.2047บาท). (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: [https://www.bot.or.th/thai/\\_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx](https://www.bot.or.th/thai/_layouts/application/exchangerate/exchangerate.aspx). [2563, 30 มิถุนายน]

<sup>11</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 10. (ออนไลน์).

<sup>12</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 10. (ออนไลน์).

<sup>13</sup> ธนาคารแห่งประเทศไทย. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 10. (ออนไลน์).

<sup>14</sup> เกียรติกร โภคาอนุกรม. อ้างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 21.

3) เมื่อได้รับเงินคิจิทัลจากการกระทำใด ๆ เช่น ได้รับชำระค่าสินค้า หรือ บริการ ได้รับเงินปันผลในรูปของเงินคิจิทัล ตลอดจนเงินคิจิทัลที่ได้จากการขุด<sup>15</sup>

จะเห็นว่าในประเทศญี่ปุ่นกำหนดจุดความรับผิดชอบทางภาษีโดยพิจารณาจากความมั่งคั่งของผู้มีเงินได้เป็นหลัก แต่หากเป็นกำไรที่ยังไม่ได้เกิดขึ้นจริงก็ยังคงไม่มีหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีดังกล่าว เป็นไปตามหลักความพร้อมของการเสียภาษี

### (ค) ฐานภาษี

ในการเสียภาษีที่เกี่ยวข้องกับเงินคิจิทัลในประเทศญี่ปุ่นนั้นมีหลักการคิดฐานภาษีโดยแบ่งออกเป็น 3 วิธี กล่าวคือ

1) ในกรณีที่เป็นการขาย และ แลกเปลี่ยนเงินคิจิทัลเป็นเงินตราที่สามารถชำระหนี้ได้ตามกฎหมาย ฐานภาษีจะคิดจากส่วนต่างระหว่างต้นทุนโดยเฉลี่ยจากเงินคิจิทัลที่มีอยู่ในการครอบครอง กับเงินตราที่ได้รับมาจากการแลกเปลี่ยน ซึ่งต้นทุนเฉลี่ยของเงินคิจิทัลคำนวณได้จาก มูลค่าของเงินคิจิทัลที่ซื้อ และ สะสมมาทั้งปีหารด้วยจำนวนหน่วยเงินคิจิทัลที่ได้รับมาจะเท่ากับต้นทุนของเงินคิจิทัลต่อหน่วย

2) ในกรณีที่เป็นการขาย และ แลกเปลี่ยนเงินคิจิทัล และ เงินคิจิทัลอีกประเภทหนึ่ง ฐานภาษีจะคิดจากส่วนต่างระหว่างมูลค่าของเงินที่ได้รับมา และ ต้นทุนเฉลี่ยของเงินคิจิทัลที่มีอยู่ในครอบครอง ณ วันแลกเปลี่ยน

3) ในกรณีที่ได้รับเงินคิจิทัลมาโดยวิธีอื่นใด ฐานภาษีจะคิดจากมูลค่าตามราคาตลาดของเงินคิจิทัล ณ วันที่ได้รับมา<sup>16</sup>

### (ง) อัตราภาษี

ประเทศญี่ปุ่นได้ทำการตีความในเรื่องของเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับเงินคิจิทัลว่าเป็นรายได้อื่น ซึ่งต้องถูกยื่นรวมคำนวณกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งเป็นอัตราก้าวหน้าตามตารางดังต่อไปนี้

เงินได้	อัตราภาษี
0 – 1.95 ล้านเยน ( 0 – 0.56 ล้านบาท )	ร้อยละ 15
1.95 – 3.30 ล้านเยน ( 0.56 – 0.96 ล้านบาท )	ร้อยละ 20
3.30 – 6.95 ล้านเยน ( 0.96 – 2.01 ล้านบาท )	ร้อยละ 30
6.95 – 9.00 ล้านเยน ( 2.01 – 2.61 ล้านบาท )	ร้อยละ 33

<sup>15</sup> เกริ่งไกร โภคานุกรม. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 21.

<sup>16</sup> เกริ่งไกร โภคานุกรม. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 22.

เงินได้	อัตรากำไร
9.00 – 18.00 ล้านบาท ( 2.61 – 5.22 ล้านบาท )	ร้อยละ 43
18.00 – 40.00 ล้านบาท ( 5.22 – 11.60 ล้านบาท )	ร้อยละ 50
40.00 ล้านบาทขึ้นไป ( 11.60 ล้านบาทขึ้นไป )	ร้อยละ 55

อย่างไรก็ดี การที่ประเทศญี่ปุ่นตีความเงินได้ที่เกินจากทุนของเงินดิจิทัลเป็นรายได้อื่น ๆ จึงไม่สามารถนำเอาส่วนขาดทุนของทรัพย์สินอื่นมาหักลบกันได้<sup>17</sup>

#### (จ) ภาษีอื่นที่เกี่ยวข้องกับเงินดิจิทัล

นอกจากการเก็บภาษีจากส่วนทุนสำหรับเงินดิจิทัลแล้ว แต่เดิมประเทศญี่ปุ่นยังเก็บภาษีผู้บริโภคจากการใช้เงินดิจิทัลในการชำระราคาสินค้า และ บริการ โดยคิดในอัตราร้อยละ 8 ของยอดสินค้า หรือ บริการนั้น โดยหากชำระเป็นเงินดิจิทัล ให้คำนวณฐานภาษี โดยใช้อัตราแลกเปลี่ยน ณ วันทำรายการในการคำนวณภาษีผู้บริโภค โดยเมื่อวันที่ 1 กรกฎาคม 2560 ประเทศญี่ปุ่นได้มีการแก้ไขกฎหมายเรื่อง “Cabinet Order for Partial Revision of the Order for Enforcement of the Consumption Tax Act” โดยผู้ที่ใช้สกุลเงินดิจิทัลในการซื้อสินค้า ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีผู้บริโภคอีกต่อไป จึงเกิดการดึงดูดให้ผู้คนใช้สกุลเงินดิจิทัลกันมากขึ้น เนื่องจากไม่จำเป็นต้องเสียภาษีบริโภคดังกล่าวอีกต่อไป<sup>18</sup>

### 3.3 ระบบภาษีของประเทศไทย

#### 3.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เมื่อในปี พ.ศ. 2481 ได้มีการตราพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ตราไว้ ณ วันที่ 31 มีนาคม พุทธศักราช 2481 ซึ่งมีเนื้อหากฎหมายที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีของบุคคลธรรมดา และ นิติบุคคลซึ่งใช้มาจนถึงปัจจุบันอยู่เพียงฉบับเดียว ซึ่งบัญญัติไว้ใน มาตรา 39<sup>19</sup> ซึ่งมีใจความสำคัญอยู่ตรงที่ว่า “เงินได้พึงประเมิน” ในมาตรา 39 คำว่า “เงินได้พึงประเมิน” ดังกล่าวได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

<sup>17</sup> เกรียงไกร โกคานุกรม. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 22.

<sup>18</sup> เกรียงไกร โกคานุกรม. อ่างแล้วเชิงอรรถที่ 9. หน้า 23.

<sup>19</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481. มาตรา 39. “ในหมวดนี้ เว้นแต่ข้อความจะแสดงให้เห็นเป็นอย่างอื่น

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษี ในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือ ผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตาม มาตรา 40 และเครดิต ภาษีตาม มาตรา 47 ตรีด้วย”

(ฉบับที่ 13 ) พ.ศ. 2527 ซึ่งเป็นระยะเวลากว่า 35 ปี มาแล้วประมวลรัษฎากร มาตรา 40 เงินได้พึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือ ผู้ยื่นออกแทนให้ สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และ เงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่ หรือ ตำแหน่งงานที่ทำ หรือ จากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นการธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงิน ได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และ เงิน ทรัพย์สิน หรือ ประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือ ตำแหน่งงานที่ทำ หรือ จากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่ หรือ ตำแหน่งงาน หรือ งานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำ หรือ ชั่วคราว

(3) ค่าแห่งกวีตวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือ สิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือ เงิน ได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือ คำพิพากษาของศาล

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตั๋วเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือ ผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตั๋วเงิน หรือ ตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ นิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก และจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอนรวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ย ผลประโยชน์ หรือ ค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืม หรือ จากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิด ไม่ว่าจะมีส่วนประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือ ประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวม หรือ สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือ เงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และ ความเป็นสามีภริยาของบิดา และ มารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดา และ มารดา มิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา หรือ ของมารดาผู้ใช้ อำนาจปกครอง หรือ ของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ ด้วยโดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือ ผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(ง) เงินลดทุนของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่า กำไร และ เงินที่กันไว้รวมกัน

(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มา หรือ เงินที่กันไว้รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควมเข้ากัน หรือรับช่วงกัน หรือ เลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วน หรือ โอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตร หรือ ตั๋วเงิน หรือ ตราสารแสดงสิทธิในหน้าที่บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ นิติบุคคลอื่น เป็นผู้ออก ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(ซ) เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือ ผลประโยชน์อื่นใดในลักษณะเดียวกันที่ได้จากการถือ หรือ ครอบครองโทเคนดิจิทัล

(ฌ) ผลประโยชน์ที่ได้รับจากการ โอนคริปโทเคอร์เรนซี หรือ โทเคนดิจิทัล ทั้งนี้ เฉพาะซึ่งตีราคา เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน

(5) เงิน หรือ ประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน หรือ ประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ค่า ไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เช่าได้ตามปกติ และ ให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมิน

ของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตาม ส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงิน หรือ ประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญา จนถึงวันผิดสัญญาทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือ วิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ

(8) เงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือ การอื่น นอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงิน หรือ ผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือ ในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภท และ ของ ปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ ออกแทนให้เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงิน หรือ ผู้ยื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ ประเภทใด ไม่ว่าทอดใด หรือ ในปีภาษีใดก็ตาม ให้ถือเป็นเงินได้ประเภท และของ ปีภาษีเดียวกันกับ เงินได้ที่ออกแทนให้

### 3.3.2 การยื่นแบบแสดงรายการเงินได้

ในกรณีของบุคคลธรรมดาเมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นแล้วจะต้องยื่นแบบแสดงรายการ ปกติปีละ 1 ครั้ง ต่อรอบเงินได้ ของปีใด ก็ยื่นแบบฯ ภายในวันที่ 31 มีนาคม ของปีถัดไป เว้นแต่ เงินได้ บางลักษณะ เช่น การให้เช่าทรัพย์สิน เงินได้จาก วิชาชีพอิสระ เงินได้จากการรับเหมา เงินได้จากธุรกิจการพาณิชย์ เป็นต้น จะต้อง ยื่นแบบฯ ตอนกลางปี สำหรับเงินได้ ที่เกิดขึ้นใน 6 เดือนแรก ภายใน เดือนกันยายน ของทุกปี

### 3.3.3 เงินได้พึงประเมิน

เงินได้ที่ต้องเสียภาษี ตามกฎหมายคือ เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เรียกว่า "เงินได้พึงประเมิน" หมายถึง เงินได้ของบุคคลใด ๆ หรือ หน่วยภาษีใดข้างต้นที่เกิดขึ้นระหว่าง วันที่ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม ของปีใด ๆ หรือ เงินได้ ที่เกิดขึ้นในปีภาษี ได้แก่

1. เงิน
2. ทรัพย์สินซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ที่ได้รับจริง
3. ประโยชน์ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน
4. เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือ ผู้ยื่นออกแทนให้
5. เครดิตภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

} ที่ได้รับจริง (เกณฑ์เงินสด)

โดยมีเกณฑ์เงิน ได้พึงประเมินขั้นต่ำที่ผู้มีเงิน ได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษี

(1) บุคคลธรรมดา และ ผู้ถึงแก่ความตาย มีเงิน ได้พึงประเมิน ดังนี้

ประเภทเงินได้	소득	สมรส
เงินเดือนเพียงอย่างเดียว	120,000	220,000
เงินได้ประเภทอื่น	60,000	120,000

(2) ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล หรือ คณะบุคคลที่ไม่ใช้นิติบุคคล มีเงิน ได้พึงประเมินเกิน 60,000 บาท

(3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง มีเงิน ได้พึงประเมินเกิน 60,000 บาท

### 3.3.4 สิทธิในการหักลดหย่อนภาษี

ผู้มีเงิน ได้มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ดังต่อไปนี้

(1) กรณีบุคคลธรรมดา หรือ ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

1) ผู้มีเงิน ได้ 60,000 บาท

2) คู่สมรส (ไม่มีเงิน ได้) 60,000 บาท

3) ผู้มีเงิน ได้ หรือ คู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงิน ได้ ให้หักลดหย่อนรวมกันได้ ไม่เกิน

120,000 บาท

4) บุตรชอบด้วยกฎหมาย และ บุตรบุญธรรม หักค่าลดหย่อนได้คนละ 30,000 บาท

ต้องเข้าเงื่อนไข ดังนี้

- บุตรชอบด้วยกฎหมาย หักลดหย่อนได้ไม่จำกัดจำนวน

- บุตรบุญธรรม หักลดหย่อนได้ไม่เกิน 3 คน

- กรณีมีบุตรชอบด้วยกฎหมายที่มีชีวิตอยู่จำนวนตั้งแต่ 3 คน จะนำบุตรบุญธรรม

มาหักอีกไม่ได้

- กรณีมีบุตรชอบด้วยกฎหมายมีจำนวนไม่ถึง 3 คนให้นำบุตรบุญธรรมมาหักได้

รวมกับบุตรชอบด้วยกฎหมาย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 3 คน

บุตรที่นำมาหักลดหย่อนต้องไม่มีเงิน ได้ตั้งแต่ 30,000 บาทขึ้นไป และ เข้าหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

- เป็นผู้เยาว์

- บุตรมีอายุไม่เกิน 25 ปี และ กำลังศึกษาในระดับมหาวิทยาลัย หรือ อุดมศึกษา

- เป็นผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือ เสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ใน

ความอุปการะเลี้ยงดู

การนับจำนวนบุตรให้นับเฉพาะบุตรที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตร โดยนับรวมบุตรที่อยู่ในครรภ์ที่ได้รับการลดหย่อนด้วย

5) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีอายุ 60 ปีขึ้นไป และ อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ โดยบิดามารดาต้องมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนไม่เกิน 30,000 บาท หักค่าลดหย่อน คนละ 30,000 บาท และ สามารถหักลดหย่อนสำหรับบิดามารดาของคู่สมรสได้อีก คนละ 30,000 บาท

6) ค่าอุปการะเลี้ยงดูคนพิการ หรือ คนทุพพลภาพ หักค่าลดหย่อน คนละ 60,000 บาท

7) ค่าเบี้ยประกันชีวิต (กรมธรรม์อายุ 10 ปีขึ้นไป) ของผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อน และได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินได้เท่าที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 100,000 บาท ทั้งนี้ หากคู่สมรสมีการประกันชีวิต และ ความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนสำหรับเบี้ยประกันชีวิตของคู่สมรสที่ไม่มีเงินได้ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 10,000 บาท แต่หากสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้

(ก) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ได้รับยกเว้นภาษี ให้สามี และ ภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างได้รับยกเว้นภาษีตามจำนวนที่จ่ายจริง เฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท ซึ่งไม่เกินเงินได้พึงประเมินของแต่ละคนหลังจากหักค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

(ข) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ได้รับยกเว้นภาษี และ ภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการและ เสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้สามี และ ภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างได้รับยกเว้นภาษีตามจำนวนที่จ่ายจริง เฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท ซึ่งไม่เกินเงินได้พึงประเมินของแต่ละคนหลังจากหักค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

(ค) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ได้รับยกเว้นภาษี และ ภริยาใช้สิทธิแยกยื่นรายการ และ เสียภาษีต่างหากจากสามี ตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้สามี และ ภริยาซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ต่างฝ่ายต่างได้รับยกเว้นภาษีตามจำนวนที่จ่ายจริง เฉพาะส่วนที่เกิน 10,000 บาท แต่ไม่เกิน 90,000 บาท ซึ่งไม่เกินเงินได้พึงประเมินของแต่ละคนหลังจากหักค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว

8) ค่าเบี้ยประกันสุขภาพบิดามารดาของผู้มีเงินได้ และ คู่สมรส หักค่าลดหย่อนเท่าที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 15,000 บาท ทั้งนี้ บิดามารดาของผู้มีเงินได้ และ คู่สมรสต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ใช้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้เกิน 30,000 บาท

9) เงินสะสมที่จ่ายเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ หักลดหย่อนได้ตามจำนวนที่ได้จ่ายไปจริงในปีภาษี แต่ไม่เกิน 10,000 บาท ส่วนที่เกิน 10,000 บาทแต่ไม่เกิน 490,000 บาท ซึ่งไม่เกินร้อยละ 15 ของค่าจ้างให้หักจากเงินได้

10) เงินค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) ได้รับยกเว้นเท่าที่จ่ายเงินค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพตามกฎหมายว่าด้วยหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ ในอัตราไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ในปีภาษีนั้น และ เมื่อรวมกับเบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ เงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เงินสะสมเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน และ เงินสะสมเข้ากองทุนการออมแห่งชาติแล้ว ต้องไม่เกิน 500,000 บาท

11) ค่าเบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ หักค่าลดหย่อนในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ที่นำมาเสียภาษีเงินได้ในแต่ละปี แต่ไม่เกิน 200,000 บาทต่อปี ทั้งนี้ ต้องเป็นค่าเบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ ความคุ้มครองตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป และ จ่ายผลประโยชน์เงินบำนาญเมื่อผู้มีเงินได้อายุตั้งแต่ 55 ปีขึ้นไปถึงอายุ 85 ปี หรือ กว่านั้น และ เมื่อรวมกับเงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เงินสะสมเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ (กบข.) เงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน เงินที่ซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) และ เงินสะสมเข้ากองทุนการออมแห่งชาติ ต้องไม่เกิน 500,000 บาท

12) เงินสะสมกองทุนการออมแห่งชาติ ตามจำนวนที่จ่ายจริงแต่ไม่เกิน 500,000 บาท และเมื่อรวมกับเบี้ยประกันชีวิตแบบบำนาญ เงินสะสมเข้ากองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เงินสะสมเข้ากองทุนบำเหน็จบำนาญข้าราชการ เงินสะสมเข้ากองทุนสงเคราะห์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน และ เงินที่ซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมเพื่อการเลี้ยงชีพ (RMF) แล้วต้องไม่เกิน 500,000 บาท

13) ค่าซื้อหน่วยลงทุนในกองทุนรวมหุ้นระยะยาว (LTF) หักค่าลดหย่อนเท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับซึ่งต้องเสียภาษีเงินได้ในปีนั้น แต่ไม่เกิน 500,000 บาท และ ต้องถือหน่วยลงทุนในกองทุนรวมระยะยาวต่อเนื่องกันไม่น้อยกว่า 7 ปีปฏิทิน แต่ไม่รวมถึงกรณีผู้มีเงินได้ไถ่ถอนหน่วยลงทุนรวมหุ้นระยะยาว เพราะเหตุพพลภาพ หรือ ตาย

14) ดอกเบี้ยกู้ยืมที่จ่ายให้แก่ธนาคาร หรือ สถาบันการเงินอื่น บริษัทประกันชีวิต สหกรณ์ หรือ นายจ้าง สำหรับการกู้ยืมเงินเพื่อซื้อ เช่าซื้อ หรือ สร้างอาคารอยู่อาศัย โดยจำนองอาคารที่ซื้อ หรือ สร้างเป็นประกันการกู้ยืม หักค่าลดหย่อนตามจำนวนเท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 100,000 บาท

15) เงินสมทบประกันสังคม หักค่าลดหย่อนเท่าที่จ่ายจริง

16) ค่าเบี้ยประกันสุขภาพ หักค่าลดหย่อนเท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน 15,000 บาท แต่เมื่อรวมกับเบี้ยประกันชีวิตสำหรับกรมธรรม์ประกันชีวิตที่มีกำหนดตั้งแต่ 10 ปีขึ้นไป และ เงินฝากที่จ่ายไว้กับธนาคารที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะแล้ว ต้องไม่เกิน 100,000 บาท

#### 17) เงินบริจาค

- เงินบริจาคสนับสนุนการศึกษา หักลดหย่อนได้ 2 เท่าของที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย และ ค่าลดหย่อนอื่น

- เงินบริจาคสาธารณประโยชน์ หักลดหย่อนได้ 2 เท่าของที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย และ ค่าลดหย่อนอื่น ได้แก่ เงินบริจาคให้แก่กองทุนพัฒนาครู คณาจารย์ และ บุคลากรทางการศึกษาที่กระทรวงศึกษาธิการจัดตั้งขึ้น เงินบริจาคในการจัดหาหนังสือ หรือ สื่ออิเล็กทรอนิกส์เพื่อส่งเสริมการอ่าน เงินบริจาคในการจัดให้คนพิการได้รับสิทธิเข้าถึง และ ใช้ประโยชน์ได้จากสิ่งอำนวยความสะดวก เงินบริจาคให้แก่องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นในการจัดตั้งศูนย์พัฒนาเด็กเล็ก เงินบริจาคเพื่อสนับสนุนการศึกษา และ เงินบริจาคเข้าโครงการฝึกอบรมอาชีพ และ การจัดกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับการบำบัดแก้ไขฟื้นฟูและสงเคราะห์ เด็กและเยาวชนของสถานพินิจและคุ้มครองเด็กและเยาวชน หรือ ศูนย์ฝึกและอบรมเด็กและเยาวชน กระทรวงยุติธรรม เงินบริจาคให้กองทุนพัฒนาสิ่งปลอดภัยและสร้างสรรค์ กองทุนเสริมงานวัฒนธรรม กองทุนเสริมศิลปะร่วมสมัย กองทุนส่งเสริมงานจดหมายเหตุ หรือ กองทุนโบราณคดี และ เงินบริจาคให้สถานศึกษาของรัฐ โรงเรียนเอกชน (แต่ไม่รวมถึงโรงเรียนนอกระบบ)

- เงินบริจาคเพื่อช่วยเหลือผู้ประสบอุทกภัยที่เกิดขึ้นในประเทศไทยหักลดหย่อนได้ 1.5 เท่าของที่จ่ายจริง แต่ไม่เกิน ร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย และ ค่าลดหย่อนอื่น ต้องบริจาค ระหว่างวันที่ 1 มกราคม - 31 มีนาคม 2560 และ ระหว่างวันที่ 5 กรกฎาคม - 31 ตุลาคม 2560 มติ ครม. เมื่อวันที่ 31 ตุลาคม 2560 ขยายระยะเวลาให้ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2560

- เงินบริจาคทั่วไป หักลดหย่อนได้เท่าที่จ่ายจริง แต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย และ ค่าลดหย่อนอื่น<sup>20</sup>

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยทั่วไปแล้วผู้มีเงินได้ต้องนำเงินได้พึงประเมินทุกประเภทของตน ตลอดทั้งปี (ไม่รวมเงินได้ที่กฎหมายยกเว้นภาษี หรือ ที่ไม่ต้องเสียภาษี) ไปคำนวณเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี เพื่อยื่นแบบแสดงรายการ และ ชำระภาษีภายในเดือนมีนาคม ของปีถัดจากปีที่มีเงินได้<sup>21</sup> แต่มีปัญหาที่ว่าเนื่องจากกฎหมายไทยในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้น

<sup>20</sup> กรมสรรพากร. (2561). *ความรู้เรื่องภาษี*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th>. [2563, 30 มิถุนายน]

<sup>21</sup> สุเมธ ศิริคุณโชติ, กัทร สิทธิพิวงค์, อติศักดิ์ สืบประดิษฐ์ และภริรัตน์ เจียรนัย. (2562). *ภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร 2562* (พิมพ์ครั้งที่ 1). กรุงเทพฯ: วิญญูชน. หน้า 67.

ไม่ได้มีบทบาทบัญญัติใดที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะว่าเงินได้ดังกล่าว ที่ผู้สร้างสรรค์ได้รับจาก Social Media ที่ได้มานั้นเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทใด เมื่อพิจารณา มาตรา 40 (8) แห่งประมวลกฎหมาย รัชฎากร พ.ศ. 2481 มาปรับใช้ โดยผู้มีรายได้ตามมาตรา 40(8)<sup>22</sup> นั้น สามารถนำรายได้มาหักค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 46<sup>23</sup> เมื่อพิจารณา มาตรา 8 ของพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502<sup>24</sup> ที่ออกตามความ ใน มาตรา 46 แล้ว พบว่า ไม่ได้มีการบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะว่า การมีได้จากการอัปโหลด YouTube มีอัตราการหักค่าใช้จ่ายได้เท่าใด คงมีแต่ มาตรา 8 วรรคสอง<sup>25</sup> ที่อาจจะนำมาอนุโลมได้ เนื่องจากการ อัปโหลดวิดีโอบน YouTube ถือได้ว่าเป็นการแสดงด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็นด้านดนตรี ภาพยนตร์ การ แสดง เพื่อให้ความบันเทิงแก่ผู้รับชมได้ในรูปแบบหนึ่ง โดยสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงสุดถึง 600,000 บาท และ เมื่อนำเงินได้ที่เหลือจากการหักค่าใช้จ่ายแล้ว นำไปหักกับค่าลดหย่อนแล้ว มีเงินได้เหลือ เท่าใด นั่นคือเงินได้สุทธิที่ต้องนำมาเสียภาษีให้แก่รัฐ ตามตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบบขั้นบันไดดังตารางอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2560 ที่จะต้องยื่นรายการใน ปี พ.ศ.2561 เป็นต้นไป<sup>26</sup>

ขั้นเงินได้สุทธิตั้งแต่	เงินได้สุทธิ จำนวน สูงสุดของขั้น	อัตรากำไร	ภาษีสูงสุดในแต่ละ ขั้นเงินได้	ภาษีสะสมสูงสุด ของขั้น
0 – 150,000	150,000	5	ยกเว้น*	0
เกิน 150,000 – 300,000	150,000	5	7,500	7,500
เกิน 300,000 – 500,000	200,000	10	20,000	27,500
เกิน 500,000 – 750,000	250,000	15	37,500	65,000

<sup>22</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481. มาตรา 40.

<sup>23</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481. มาตรา 46.

“เงินได้พึงประเมินตามความใน มาตรา 40 (8) ยอมให้หัก ค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

<sup>24</sup> พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 11). พ.ศ. 2502.

<sup>25</sup> การแสดงของนักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยูหรือโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิงใด ๆ

(ก) สำหรับเงิน ได้ส่วนที่ไม่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 60

(ข) สำหรับเงิน ได้ส่วนที่เกิน 300,000 บาท ร้อยละ 40

การหักค่าใช้จ่ายตาม (ก) และ (ข) รวมกันต้องไม่เกิน 600,000 บาท”

<sup>26</sup> กรมสรรพากร. (2561). *อัตรากำไรเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับปีภาษี 2560 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ.2561 เป็นต้นไป*. (ออนไลน์). เข้าถึงได้จาก: <http://www.rd.go.th/publish/59670.0.html>. [2562, 11 ธันวาคม].

ชั้นเงินได้สุทธิตั้งแต่	เงินได้สุทธิ จำนวน สูงสุดของชั้น	อัตราภาษี	ภาษีสูงสุดในแต่ละ ชั้นเงินได้	ภาษีสะสมสูงสุด ของชั้น
เกิน 750,000 – 1,000,000	250,000	20	50,000	115,000
เกิน 1,000,000 – 2,000,000	1,000,000	25	250,000	3650,000
เกิน 2,000,000 – 5,000,000	3,000,000	30	900,000	1,265,000
เกิน 5,000,000 ขึ้นไป		35		

ยกเว้น ตามมาตรา 4 แห่งพระราชกฤษฎีกา ( ฉบับที่ 470 ) พ.ศ.2551 สำหรับเงิน ได้สุทธิ ที่เกิดขึ้นตั้งแต่ปี พ.ศ. 2551 เป็นต้นไป ประกอบกับมาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร ( ฉบับที่ 44 ) พ.ศ. 2560 ซึ่งมีผลบังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ.2560 เป็นต้นไป

ดังนั้น หากพิจารณาตามประมวลรัษฎากรผู้ที่มีรายได้จาก YouTube หรือ เว็บไซต์โครงข่าย อื่น ๆ ไม่ว่าจะ ได้โดยทางใด จะ ได้ประกอบอาชีพเป็น YouTuber หรือ Streamer หรือ ไม่ ก็มีหน้าที่ ต้องยื่นแบบแสดงรายการ และ ชำระภาษีทั้งสิ้น

ปัจจุบัน ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 16) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และ เงื่อนไขการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ บุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ ของกรมสรรพากร ประกาศ ณ วันที่ 27 มีนาคม พ.ศ. 2563<sup>27</sup>

ข้อ 1 ในประกาศนี้

“ผู้มีหน้าที่รายงาน” หมายความว่า สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น และ ผู้ให้บริการเงินอิเล็กทรอนิกส์ตามกฎหมาย ว่าด้วยระบบการชำระเงิน

“ใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate)” หมายความว่า ข้อมูลอิเล็กทรอนิกส์ หรือ การบันทึกอื่นใดซึ่งยืนยันความเชื่อมโยงระหว่างผู้มีหน้าที่รายงานกับข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มี ธุรกรรมลักษณะเฉพาะสำหรับการเข้ารหัสลับ (Encryption) และ ใช้สร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ที่กรมสรรพากรออกให้แก่ผู้มีหน้าที่รายงาน

“ระบบ” หมายความว่า ระบบการนำเข้า และ คัดแยกข้อมูลการชำระเงินแบบอิเล็กทรอนิกส์ (National e-Payment) ของกรมสรรพากร

<sup>27</sup> ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร (ฉบับที่ 16) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการรายงานข้อมูลเกี่ยวกับ บุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะผ่านระบบอิเล็กทรอนิกส์ของกรมสรรพากร ประกาศ ณ วันที่ 27 มีนาคม พ.ศ. 2563

ข้อ 2 ให้ผู้มีหน้าที่รายงานลงทะเบียนเพื่อพิสูจน์ และ ยืนยันตัวตน พร้อมกับยื่นคำร้องขอรับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ผ่านระบบ โดยปฏิบัติตามหลักเกณฑ์วิธีการ และ เงื่อนไขของการใช้งานซึ่งกำหนดไว้บนระบบ

ข้อ 3 เมื่อผู้มีหน้าที่รายงานพิสูจน์ และ ยืนยันตัวตนสำเร็จ โดยได้รับแจ้งจากระบบแล้วให้ผู้มีหน้าที่รายงานดาวน์โหลด และ ติดตั้งโปรแกรมเข้ารหัสข้อมูลจากระบบ พร้อมตั้งค่าโปรแกรมตามคู่มือที่ดาวน์โหลดจากระบบกรมสรรพากร

ข้อ 4 ให้ผู้มีหน้าที่รายงานจัดทำรายงานข้อมูลตามรูปแบบรายการข้อมูลตามท้ายประกาศนี้ โดยทำการเข้ารหัสลับ (Encryption) และ สร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) ผ่านโปรแกรมเข้ารหัสข้อมูลโดยใช้กุญแจส่วนตัว (Private Key) ที่เป็นคู่กับใบรับรองอิเล็กทรอนิกส์ (Electronic Certificate) ที่กรมสรรพากรออกให้ซึ่งยังไม่หมดอายุในขณะที่สร้างลายมือชื่อดิจิทัล (Digital Signature) และ ขณะส่งข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะเข้าสู่ระบบ

ข้อ 5 ให้ผู้มีหน้าที่รายงานนำส่งข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลที่มีธุรกรรมลักษณะเฉพาะของปีที่ล่วงมาซึ่งได้ดำเนินการตามข้อ 4 เข้าสู่ระบบภายในวันที่ 31 มีนาคม ของทุกปี

จึงจะเห็นได้ว่าธุรกรรมลักษณะเฉพาะตามประกาศดังกล่าวคือธุรกรรมลักษณะเฉพาะที่มีการฝาก หรือ การรับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สามพันครั้งขึ้นไป หรือ ฝาก หรือ รับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สิบล้านครั้ง และ มียอดรวมของธุรกรรมฝาก หรือ รับ โอนเงินรวมกันตั้งแต่สองล้านบาทขึ้นไป

ประกาศดังกล่าวนี้ได้ออกมาเพื่อตรวจสอบธุรกรรมทางการเงินของบุคคลที่มีการฝาก หรือ รับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สามพันครั้งขึ้นไป หรือ ฝาก หรือ รับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สิบล้านครั้ง และ มียอดรวมของธุรกรรมฝาก หรือ รับ โอนเงินรวมกันตั้งแต่สองล้านบาทขึ้นไป ซึ่ง YouTuber และ Streamer อาจจะเข้าใจดังกล่าวด้วย แต่หากพิจารณาหลักเกณฑ์ดังกล่าวแล้วจะเห็นว่า หากไม่มีการฝาก หรือ รับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันตั้งแต่สามพันครั้งขึ้นไป หรือ หากฝาก หรือ รับ โอนเงินทุกบัญชีรวมกันไม่ถึงสิบล้านครั้ง และ มียอดรวมของธุรกรรมฝาก หรือ รับ โอนเงินรวมกันไม่เกินสองล้านบาท ย่อมไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่ “ผู้มีหน้าที่รายงาน” จะต้องรายงาน กล่าวคือ สถาบันการเงินไม่ต้องรายงานไปยังกรมสรรพากร

จึงกล่าวได้ว่าหากจำนวนเงิน หรือ รายได้ดังกล่าวถูกโอนผ่านเว็บไซต์กลาง หรือ มีการรวบรวมยอดรายได้หลายจำนวน ก่อน โอนเพื่อลดทอนการฝาก หรือ รับ โอนเงินดังกล่าวจะทำให้ยอดเงินดังกล่าวไม่เข้าหลักเกณฑ์ที่สถาบันการเงินจะต้องรายงานไปยังกรมสรรพากร หรือ หากมีการสลับใช้บริการสถาบันทางการเงินหลายรายเพื่อให้ยอดเงินดังกล่าวไม่ถึงสิบล้านครั้ง และ มียอดรวมของธุรกรรมฝาก หรือ รับ โอนเงินรวมกันไม่เกินสองล้านบาท ย่อมไม่เข้าหลักเกณฑ์ดังกล่าว

แม้ว่าประกาศดังกล่าวจะช่วยให้สามารถตรวจสอบเงินได้ที่มาของเงินได้ไม่ว่าจะมาจากการขายของออนไลน์ หรือ เงิน Donate ของ YouTuber และ Streamer ก็ตามแต่ยังคงพบข้อบกพร่องตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ซึ่งช่องทางดังกล่าวอาจทำให้รัฐสูญเสียรายได้ จากเงินจำนวนดังกล่าว