

ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41¹

สุธิดา เพชรเขียว²

ภาษี คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน เพื่อนำไปใช้สำหรับการดำเนินนโยบายต่าง ๆ ในการจัดทำบริการสาธารณะแก่ประชาชนในประเทศ อาทิ การศึกษา การสาธารณสุขสวัสดิการขั้นพื้นฐาน รวมไปถึงการลงทุน และการกระตุ้นเศรษฐกิจ เพื่อพัฒนาคุณภาพชีวิตความเป็นอยู่ของประชาชนให้ดียิ่งขึ้น ภาษีจึงถือได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพจะทำให้รัฐมีรายได้เพื่อนำมาพัฒนาประเทศได้อย่างเต็มที่ กล่าวคือ หากการจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพจะส่งผลให้ประชาชนให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วน แต่หากการจัดเก็บภาษีอากรไม่มีประสิทธิภาพ เช่น หากมีมาตรการทางภาษีบางประการที่เอื้อประโยชน์ให้เฉพาะคนบางกลุ่ม ก็ย่อมส่งผลในทางตรงกันข้าม คือ อาจทำให้ประชาชนอีกกลุ่มรู้สึกไม่เป็นธรรม และไม่ให้ความร่วมมือในการเสียภาษีอย่างถูกต้องและครบถ้วน อาจก่อให้เกิดการพยายามหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรที่ไม่มีประสิทธิภาพนั้นย่อมส่งผลกระทบโดยตรงต่อการทำรายได้ หรืออำนวยรายได้ให้แก่รัฐนั่นเอง

หากพิจารณาโดยหลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยนั้น ถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 41 แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ การที่บุคคลใดจะมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศไทยนั้น จะต้องมีความสัมพันธ์ (Nexus) ระหว่างรัฐกับผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร³ อันถือเป็นจุดเกาะเกี่ยวที่กำหนดให้บุคคลนั้นมีหน้าที่เสียภาษีอากร ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ใช้ในการพิจารณาความสัมพันธ์ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยมีอยู่ 2 หลักด้วยกัน คือ หลักแหล่งเงินได้ (Source Rule) หมายถึง ผู้ที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย ไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นคนสัญชาติไทยหรือไม่ หรือจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม เป็นการเก็บภาษีจากเงินได้บุคคลธรรมดาเฉพาะที่เกิดขึ้นภายในอาณาเขตประเทศไทย หรืออาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า หลักอาณาเขต (Territory Income Basis) และหลักถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายถึง ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดและได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้

¹บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ประเทือง ธนียผล และ คณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ จตุพร วงศ์ทองสรรค์ และ รองศาสตราจารย์จรัส เล็งวิทยา

²นักศึกษาระดับปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม, คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 14 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร:

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2566), หน้า 73.

บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย ไม่ว่าผู้นั้นจะเป็นคนสัญชาติไทยหรือไม่ก็ตาม และไม่คำนึงว่าผู้นั้นจะมีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทยหรือไม่ หรืออาจเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า หลักแหล่งเงินได้ทั่วโลก (Worldwide Income Basis)

ทั้งนี้ ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยยังมีช่องว่างและมีประสิทธิภาพไม่เพียงพอ เนื่องจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรนั้น ยังมีความล้าสมัยและไม่สอดคล้องกับทางปฏิบัติ โดยเฉพาะปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ และเนื่องจากกรณีที่ยกขัณฑ์กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เพื่อวางแผนปฏิบัติให้แก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศให้เสียภาษีในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าเงินได้พึงประเมินดังกล่าว ผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับมาในปีภาษีก่อนหน้าเมื่อใดนั้น กล่าวคือ คำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวก่อให้เกิดประเด็นปัญหาในแง่มุมต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ ดังนั้น เพื่อศึกษาและนำมาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางแก้ไข และข้อเสนอแนะ ผู้ศึกษาจึงกำหนดประเด็นปัญหา ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง ได้บัญญัติให้ผู้มีถิ่นอยู่ในประเทศไทยที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งจะเห็นได้ว่า ตามบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าเงินได้นั้นจะต้องนำเข้ามาในปีใด จึงจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ปัญหาความไม่ชัดเจนในบทบัญญัติในมาตรา 41 วรรคสอง ดังกล่าวนั้นอาจก่อให้เกิดการตีความได้หลายทิศทาง นำมาซึ่งการออกคำสั่งหรือแนวทางปฏิบัติมาเพื่อใช้ในการอุดช่องว่างของกฎหมาย โดยแนวปฏิบัติเดิมนั้น มาจากการมีหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร ที่ กค. 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530 วางแนวปฏิบัติไว้ว่า จะต้องเป็นการนำเงินได้พึงประเมินจากต่างประเทศเข้ามาในปีภาษีเดียวกับปีที่ได้รับเงินได้ ผู้เสียภาษีจึงจะมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย

แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อวันที่ 15 กันยายน 2566 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และวันที่ 20 พฤศจิกายน 2566 ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เพื่อวางแผนปฏิบัติให้แก่เจ้าพนักงานสรรพากรในการตรวจและแนะนำผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศให้เสียภาษีในประเทศไทยในปีภาษีที่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าเงินได้พึงประเมินดังกล่าว ผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับมาในปีภาษีก่อนหน้านั้นเมื่อใด ซึ่งเป็นการกลับหลักแนวทางปฏิบัติเดิม ก่อให้เกิดความสับสนและความไม่แน่นอน ในหลักเกณฑ์การเสียภาษี

เงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ อันส่งผลกระทบโดยตรงต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่

จากการพิจารณาคำสั่งดังกล่าว จึงเป็นการตีความกฎหมายในลักษณะขยายขอบเขตการบังคับใช้กฎหมาย เพราะการตีความในลักษณะดังกล่าวส่งผลให้บุคคลซึ่งมีเงินได้พึงประเมินจากแหล่งเงินได้ต่างประเทศ ให้เสียภาษีในประเทศไทยในปียาที่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าเงินได้พึงประเมินดังกล่าวผู้อยู่ในประเทศไทยได้รับมาในปียาก่อนหน้าเมื่อใด ทำให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีต้องรับภาระทางภาษีเพิ่มมากขึ้น โดยไม่มีกฎหมายกำหนดให้บุคคลนั้นต้องเสียภาษีก็ตาม อันเป็นการตีความที่ไม่ถูกต้อง เนื่องจาก กฎหมายภาษีอากรมีลักษณะเป็นกฎหมายมหาชนจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด⁴

ดังนั้น ในการบังคับจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้พึงประเมินที่ผู้อยู่ในประเทศไทย จากแหล่งเงินได้ที่ได้รับจากต่างประเทศ ตามนัยของ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 ที่ออกมาเพื่อตีความประกอบกับมาตรา 41 วรรคสอง นั้นค่อนข้างจะมีปัญหาอยู่มากทั้งในแง่ของเนื้อหาสาระและผลในการบังคับใช้ตามที่ได้อ้างไปข้างต้น ทั้งนี้ แม้จะอ้างว่าการออกคำสั่งดังกล่าวมีเพื่อป้องกันปัญหาการเลี่ยงภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามแนวปฏิบัติแบบเดิม กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอาจพยายามนำเงินได้เข้ามาในปียัดไป เพื่อเลี่ยงการเสียภาษีจากเงินได้ก่อนดังกล่าว แต่การออกคำสั่งดังกล่าว นั้น ก็ไม่ได้ช่วยแก้ปัญหาการเลี่ยงภาษีได้อย่างแท้จริง กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีก็อาจหาทางเลี่ยงการเสียภาษีจากเงินได้ โดยอาจใช้วิธีฝากเงินไว้ในต่างประเทศตลอดไป และไม่นำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทยอีกเลย หรือพยายามทำให้ตนเองอยู่ในประเทศไทยมีระยะเวลาน้อยกว่าหนึ่งร้อยแปดสิบวัน เพื่อเลี่ยงการเป็นผู้ที่อยู่ในประเทศไทยตามบังคับของบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสอง ซึ่งไม่ว่าเป็นกรณีใดต่างก็ไม่เป็นประโยชน์ต่อประเทศไทยทั้งสิ้น

2. ปัญหาสถานะทางกฎหมายและผลของการบังคับใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566

ตามที่ได้ศึกษาถึงสถานะทางกฎหมายและผลของการบังคับใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 ต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เป็นคำสั่งที่อธิบดีกรมสรรพากรในฐานะผู้บังคับบัญชาของกรมสรรพากรออกโดยอาศัยอำนาจตามความในพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 และที่แก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 32

⁴ คุลลักษ์ณ์ ตราธรรม, กฎหมายภาษีอากร (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562), หน้า 45.

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษี⁷ คำสั่งของกรมสรรพากรประเภทนี้จึงเป็นคำสั่งภายในของกรมสรรพากร และไม่มีสถานะเป็นกฎหมายหรือกฎที่จะใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง

ดังนั้น เมื่อคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 ไม่ใช่กฎหมายแต่เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติภายในที่อธิบดีกรมสรรพากรวางไว้ให้เจ้าพนักงานสรรพากรปฏิบัติเท่านั้น จึงไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากคำสั่งภายในดังกล่าวได้ กล่าวคือ เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติให้อำนาจไว้ ผู้เสียภาษีจึงไม่อยู่ในบังคับหรือมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

ในกรณีนี้หากผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 ก็อาจถูกเจ้าพนักงานสรรพากรประเมินภาษีอากรตามแนวปฏิบัติดังกล่าว และหากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการประเมินภาษีอากรดังกล่าว ก็ต้องยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ และนำคดีขึ้นสู่ศาลภาษีอากร เช่นนี้ย่อมก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษี อาทิ เรื่องค่าใช้จ่ายในการดำเนินการ เรื่องระยะเวลาในการดำเนินคดีต่อศาล อีกทั้ง ยังเป็นการขัดต่อหลักทฤษฎีของกฎหมายภาษีอากรที่ดีเป็นอย่างมาก ไม่ว่าจะเป็นหลักความสะดวก หลักความสามารถในการเสียภาษี และหลักความประหยัด

3. ปัญหาการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้พึงประเมินก่อนเดิวก่อนของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้อื่นเนื่องมาจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

ในปัจจุบันประเทศไทยได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement หรือ DTA) กับ 61 ประเทศทั่วโลก เพื่อมีวัตถุประสงค์ในการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อน ซึ่งหากเป็นกรณีที่ผู้อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศที่เกิดเงินได้ที่มิใช่อนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องนำเงินได้ดังกล่าวกลับมาเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่อีกนั้น ทั้งนี้ อนุสัญญาภาษีซ้อนจะให้สิทธิในการยกเว้นภาษี และให้สิทธิในการเครดิตภาษีแก่ผู้อยู่ในประเทศไทย แต่หากผู้อยู่ในประเทศไทยต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยแล้วนั้น ผู้อยู่ในประเทศไทยก็จะไม่ได้สิทธิในการยกเว้นภาษี และสิทธิในการเครดิตภาษีคืน ทำให้เกิดภาระในการเสียภาษีจากเงินได้ก่อนดังกล่าวที่ซ้ำซ้อน หรือการต้องเสียภาษีเงินได้สองต่อจากเงินได้เพียงก่อนเดียว

ทั้งนี้ ไม่ว่าจะปฏิบัติตามแนวทางเดิม กล่าวคือ ตามแนวนหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/696 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530 ซึ่งวางแนวปฏิบัติไว้ว่า จะต้องเป็นการนำเงินได้พึงประเมิน

⁷ ธีรพันธุ์ เชื้อบุญชัย, “ความเห็นต่างกรณีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 161/2566,” (1 ตุลาคม 2566): 1-7 [Online], available URL <https://www.bangkokbiznews.com /news/news-update/1092083., 2567> (กรกฎาคม, 20).

จากต่างประเทศเข้ามาในปณณญัเดียวกับปปีที่ไ้รับเงินไ้ ซึ่งผู้เสัภณญัจึงจะมีหน้าทึ่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสัภณญั หรือตามแนวทางใหม่ ก็คือ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 ไ้วางแนวปฏิบัติไว้ว่า เงินไ้พึงประเมินจากแหล่งเงินไ้ต่างประเทศให้เสัภณญัในประเทศไทยในปณณญัที่ไ้นำเงินไ้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย โดยไม่คำนึงว่าเงินไ้พึงประเมินดังกล่าวผู้อยู่ในประเทศไทยไ้รับมาในปณณญัก่อนหน้านั้นเมื่อใด ก็ยอมส่งผลให้เกิปัญหาดังกล่าวไ้ได้อยู่ดี หากประเทศที่เกิเงินไ้ได้นั้นไม่ไ้มีอนุสัญญาภณญัซ้อนกับประเทศไทย

ในขณะที่เมื่อศึกษาเปรียบเทียบในกรณีของสหราชอาณาจักรนั้นไ้มีแนวทางการแก้ไขการจัดหรือบรรเทาภณญัเข้าซ้อนระหว่างประเทศ โดยกำหนดในกฎหมายภายในให้สิทธิผู้เสัภณญัตามหลักถิ่นที่อยู่และตามหลักภูมิลำเนาภณญัที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินไ้ มาเครดิตหรือหักเป็นค่าใช้จ่ายไ้เฉพาะเงินไ้หรือผลไ้จากทุนที่ต้องเสัภณญัในสหราชอาณาจักร ซึ่งแตกต่างจากประเทศไทยที่ยังไม่มีการตราเป็นกฎหมายภายใน ทำให้ภณญัเข้าซ้อนระหว่างประเทศจะมีไ้ถูกจัดหรือบรรเทาแต่อย่างใด ทั้งนี้ยอมขัดต่อหลักความไม่เป็นธรรมและความเสมอภาคอันเป็นหลักสำคัญของการเสัภณญัอากรที่ดีและมีประสิทธิภาพอีกด้วย⁶

4. ปัญหาการจัดต่อหลักความเสมอภาคของคำสั่งสรรพากรที่ ป.161/2566 ที่นำมาประกอบการตีความในการใช้บังคับมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

ตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565 มาตรา 5 ไ้กำหนดให้ยกเว้นภณญัเงินไ้ไ้ให้แก่คนต่างด้าวกลุ่มประชากรโลกผู้มีคามมั่งคั่งสูง หรือกลุ่มผู้เกษียณอายุจากต่างประเทศ หรือกลุ่มที่ไ้ต้องการทำงานจากประเทศไทย⁷ ที่ไ้ได้รับการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวเป็นกรณีพิเศษประเภทผู้พำนักระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองสำหรับเงินไ้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปณณญัที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ไ้ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่ไ้อยู่ในต่างประเทศ และไ้นำเงินไ้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

แต่เมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของคำสั่งสรรพากรที่ ป.161/2566 ซึ่งไ้บุคคลผู้มีสัญชาติไทยที่มีเงินไ้พึงประเมิน เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ไ้ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่ไ้อยู่ในต่างประเทศ และนำเงินไ้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทยไม่ว่าในปณณญัใดก็ตาม กลับต้องเสัภณญัเงินไ้

⁶คุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, เจาะลึกภณญัและการวางแผนภณญั คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2561), หน้า 134-145.

⁷สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน, บีโอไอ เปิดตัว “LTR Visa” ย้าไทยหมุดหมายหลักของโลก ตั้งเป้าหมายถึง 4 กลุ่มต่างชาติ 1 ล้านคน ใน 5 ปี [Online], available URL: https://www.boi.go.th/index.php?page=press_releases_detail&topic_id=132843&language=th., 2567 (กรกฎาคม, 20).

ดังกล่าวให้กับประเทศไทย กล่าวคือ บุคคลผู้มีสัญชาติไทยกลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษี⁸ เหมือนกับคนต่างด้าว ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่บุคคลผู้มีสัญชาติไทยที่มีภาระหน้าที่ต้องเสียภาษี และยังแสดงถึงความย้อนแย้งของนโยบายในการบริหารจัดการ การจัดเก็บภาษีเงินได้ของรัฐบาลซึ่งไม่เป็นประโยชน์ต่อผู้อยู่ในประเทศไทย โดยเฉพาะผู้มีสัญชาติไทยที่ทำงานในต่างประเทศ และต้องการกลับมาทำงานในประเทศไทย ในลักษณะเดียวกันกับคนต่างด้าวตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565 แต่กลับไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ ดังเช่นคนต่างด้าว

ทั้งนี้ โดยบุคคลที่มีสัญชาติไทยกลับถูกเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม ด้วยเหตุของความแตกต่างเรื่องสัญชาติหรือเชื้อชาติอันขัดต่อหลักความเสมอภาคที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 รับรองไว้ในมาตรา 27 และยังขัดต่อหลักการตรากฎหมายภายใต้หลักความเสมอภาคทางภาษี ตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 อีกด้วย กล่าวคือ แม้จะมีได้กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับหลักความเสมอภาคทางภาษีไว้เป็นการเฉพาะ แต่หลักการตรากฎหมายภาษียังจำเป็นต้องปรับใช้ตามหลักความเสมอภาคทั่วไป ตามมาตรา 27 วรรคแรก แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 กล่าวคือ บุคคลต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน และย่อมได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างเท่าเทียมกัน โดยคำว่า “เท่าเทียมกัน” นั้น มิได้แปลความว่าต้องมีหน้าที่เสียภาษีเท่ากันหรือได้รับสิทธิในฐานะผู้เสียภาษีเท่ากันทุกประการ แต่อาจต้องมีการเลือกปฏิบัติอย่างเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี หากผู้เสียภาษีแต่ละคนมีความสามารถในการเสียภาษีที่แตกต่างกัน เนื่องจาก มีข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันตามนัยยะของมาตรา 27 วรรคสาม แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560⁹

ดังนั้น คำสั่งดังกล่าวอาจขัดต่อหลักความเสมอภาคตามมาตรา 27 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 อีกทั้ง ยังเป็นการขัดต่อหลักทฤษฎีของการจัดเก็บกฎหมายภาษีอากรที่ดี ไม่ว่าจะเป็นหลักการยอมรับ หลักความเป็นธรรม และหลักความสามารถในการเสียภาษีอีกด้วย

โดยบทความดังกล่าวข้างต้น ได้ศึกษาและวิเคราะห์ เพื่อนำมาซึ่งข้อเสนอแนะอันเป็นแนวทางในการแก้ไขปัญหาและปรับปรุง ดังต่อไปนี้

1. ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

⁸FDI Group, **Long Term Resident Visa: LTR Visa**, ปรับครั้งสุดท้าย เมื่อวันที่ 18 กรกฎาคม 2566 [Online], available URL: <https://fdi.co.th/th/blog/long-term-resident-visa-ltr-visa/>, 2567 (กรกฎาคม, 20).

⁹วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์, สุภศิษฎ์ ทวีแจ่มทรัพย์ และ ศิริรัช ศิริชุมแสง, “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560,” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 49, 2 (2563): 272.

จากการศึกษาปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติกฎหมายในเรื่องการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ที่เกิดขึ้นในต่างประเทศของผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เกิดจากมิได้ระบุเรื่องการนำเงินได้พึงประเมินที่ได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทย อย่างชัดเจนว่าต้องนำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีใด จึงจะมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติดังกล่าว

ควรแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายให้มีความชัดเจนมากขึ้น โดยแก้ไขเป็นประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง บัญญัติว่า “ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ ไม่ว่าจะได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทยหรือไม่ก็ตาม” การแก้เช่นนี้จะช่วยให้เกิดความชัดเจน และไม่ต้องออกคำสั่งหรือแนวปฏิบัติใดมาเพื่อประกอบการตีความ และการแก้ไขดังกล่าวยังช่วยแก้ปัญหาการเสียภาษีได้อย่างแท้จริงอีกด้วย

ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามหลักถิ่นที่อยู่ โดยมีหลักคิดว่าเมื่อบุคคลอยู่ในประเทศไทย บุคคลนั้นย่อมได้รับบริการสาธารณะจากประเทศไทย จึงควรจะมีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศไทย อีกทั้ง เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่นักลงทุนในการจัดเก็บภาษี

2. ปัญหาสถานะทางกฎหมายและผลของการบังคับใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566

จากการศึกษาปัญหาสถานะทางกฎหมายและผลของการบังคับใช้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 นั้น มีสถานะเป็นเพียงคำสั่งภายในของกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีเท่านั้น ซึ่งคำสั่งดังกล่าวไม่มีสถานะเป็นกฎหมายหรือกฎที่จะใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีโดยตรงเป็นการทั่วไปได้

ควรแก้ไขโดยการยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวไม่มีสถานะเป็นกฎหมายหรือกฎที่จะใช้บังคับแก่ผู้เสียภาษีโดยตรง เป็นการทั่วไปได้ เพราะ หากยังคงมีคำสั่งดังกล่าวอยู่ ย่อมทำให้เกิดความสับสนของประชาชน และก่อให้เกิดภาระแก่ประชาชนในการไปโต้แย้งคำสั่งดังกล่าว การยกเลิกคำสั่งดังกล่าวจึงเป็นการแก้ปัญหา และทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีอีกด้วย

3. ปัญหาการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้พึงประเมินก่อนเดียวกันของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ

จากการศึกษาปัญหาการเสียภาษีซ้ำซ้อนจากเงินได้พึงประเมินก่อนเดียวกันของผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสอง นั้น ไม่ว่าจะเป็นแนวปฏิบัติเดิม

หรือแนวปฏิบัติใหม่ หากประเทศที่เกิดแหล่งเงินได้ไม่ใช่ประเทศที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีซ้อนด้วย แล้วนั้น ก็จะส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นต้องรับภาระในการเสียภาษีจากเงินได้ก่อนเสียซ้ำซ้อน เนื่องจาก ประเทศไทยที่ยังไม่มีการตราเป็นกฎหมายภายในทำให้ภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศจะมีได้ ถูกจัดหรือบรรเทาแต่อย่างใด

จึงควรแก้ไขโดยให้มีการตราเป็นกฎหมายภายในหรือควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 41 โดยบัญญัติเพิ่มเติมในเรื่องวิธีการจัดหรือบรรเทาภาษีจากเงินได้อันเนื่องมาจากหน้าที่งาน หรือ กิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศไทย หรือในกรณีนี้คือ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยได้ทำการเสียภาษีจากเงินได้ก่อนดังกล่าวให้แก่ประเทศที่เกิดแหล่งเงินได้แล้ว

โดยแก้ไขบัญญัติเพิ่มเติมเป็น ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 วรรคสี่ บัญญัติว่า “หากประเทศที่เกิดแหล่งเงินได้ไม่ใช่ประเทศที่ประเทศไทยมีอนุสัญญาภาษีแล้วนั้น ให้ผู้อยู่ในประเทศไทยมีสิทธิหน้าที่เสียไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้ มาหักออกจากภาษีที่ต้องเสียในประเทศไทย ไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียให้แก่ประเทศไทย ในการต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เพื่อเป็นการจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนระหว่างประเทศ”

ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคที่เท่าเทียมในการเสียภาษี และจัดหรือบรรเทาปัญหาภาระภาษีที่ซ้ำซ้อน อันสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

4. ปัญหาการจัดต่อหลักความเสมอภาคของคำสั่งสรรพากรที่ ป.161/2566 ที่นำมาประกอบการตีความในการใช้บังคับมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาปัญหาการจัดต่อหลักความเสมอภาคของคำสั่งสรรพากรที่ ป.161/2566 ที่นำมาประกอบการตีความในการใช้บังคับมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จากคำว่า ผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งหมายความว่ารวมถึงบุคคลทุกสัญชาติหรือเชื้อชาติใด ๆ ที่อยู่ในประเทศไทย และเข้าหลักเกณฑ์ตามกฎหมาย จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่ประเทศไทย แต่รัฐบาลกลับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้กลุ่มคนต่างด้าวกลุ่มประชากรโลกผู้มีความมั่งคั่งสูง หรือกลุ่มผู้เกษียณอายุจากต่างประเทศ หรือกลุ่มที่ต้องการทำงานจากประเทศไทย ที่ได้รับการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวเป็นกรณีพิเศษ ประเภทผู้พำนักระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมืองในทางกลับกันกรณีบุคคลที่มีสัญชาติไทย กลับไม่ได้รับการยกเว้นหรือลดอัตราภาษี แต่กลับยังมีการตีความให้ต้องเสียภาษีในลักษณะที่เคร่งครัดขึ้น อีกตามนัยของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 อันเป็นการเลือกปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรม ซึ่งขัดต่อหลักความเสมอภาคที่รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 27 ได้รับรองไว้

ควรแก้ไขปัญหาดังกล่าวแบ่งเป็นสองกรณี ดังนี้

1) ควรยกเลิกพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565 ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 427) เนื่องจาก

มีการกำหนดให้สิทธิประโยชน์แก่ชาวต่างชาติมากเกินไป และทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้อยู่ในประเทศไทยซึ่งมีสัญชาติไทยที่ไม่ได้รับสิทธิประโยชน์ในทางภาษีดังกล่าวด้วย

2) หากรัฐบาลยังคงต้องการจะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีแก่กลุ่มคนต่างด้าวกลุ่มประชากรโลกที่มีความมั่งคั่งสูง หรือกลุ่มผู้เกษียณอายุจากต่างประเทศ หรือกลุ่มที่ต้องการทำงานจากประเทศไทยที่ได้รับการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวเป็นกรณีพิเศษประเภทผู้พำนักระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง เนื่องจากเหตุผลทางเศรษฐกิจเช่นนี้ รัฐบาลก็ควรตรากฎหมายเพื่อให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีดังกล่าวกับ ผู้ที่อยู่ในประเทศไทยซึ่งเป็นบุคคลสัญชาติไทยในทำนองเดียวกันด้วย เพื่อความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการเสียภาษี

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 14 แก้ไขเพิ่มเติม. กรุงเทพมหานคร:

สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2566.

ศุภลักษณ์ ตราชูธรรม. กฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2562.

_____. เจาะลึกภาระภาษีและการวางแผนภาษี คนต่างชาติเข้ามาทำงานในประเทศไทย คนไทยไปทำงานในต่างประเทศ. กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ, 2561.

ธิดิพันธุ์ เชื้อบุญชัย. “ความเห็นต่างกรณีคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 161/2566.” (1 ตุลาคม 2566): 1-7

[Online]. Available URL <https://www.bangkokbiznews.com/news/news-update/1092083>, 2567 (กรกฎาคม, 20).

วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์. ศุภศิษย์ ทวีแจ่มทรัพย์ และ ศิริรัช ศิริชุมแสง. “หน้าที่และสิทธิของผู้เสียภาษีตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560.” วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 49, 2 (2563): 272.

สำนักงานคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน. บีโอไอ เปิดตัว “LTR Visa” ย้ายไทยหมุดหมายหลักของโลก ตั้งเป้าหมายถึง 4 กลุ่มต่างชาติ 1 ล้านคน ใน 5 ปี [Online]. Available URL: https://www.boei.go.th/index.php?page=press_releases_detail&topic_id=132843&language=th., 2567 (กรกฎาคม, 20).

FDI Group. Long Term Resident Visa: LTR Visa. ปรับครั้งสุดท้าย เมื่อวันที่ 18 กรกฎาคม 2566

[Online]. Available URL: <https://fdi.co.th/th/blog/long-term-resident-visa-ltr-visa/>, 2567 (กรกฎาคม, 20).