

# ปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย<sup>1</sup>

จิตสุภา เชิดชู<sup>2</sup>

จากการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา ความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด และหลักทั่วไป เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย ซึ่งภายหลังจากที่มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ คำสั่งที่ ป.162/2566 ก่อให้เกิดข้อถกเถียงและปัญหาในการบังคับใช้นี้ เนื่องจากคำสั่งของกรมสรรพากรทั้งสองฉบับเป็นเพียงคำสั่งภายใน ซึ่งไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่กลับนำมาบังคับใช้กับประชาชนในลักษณะเช่นเดียวกับกฎหมาย ทั้งที่ไม่ได้ตราขึ้นโดยอาศัยอำนาจตามกระบวนการนิติบัญญัติ อีกทั้ง เนื้อหาของคำสั่งทั้งสองฉบับยังมีลักษณะ ดีความขยาความหมายของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยเฉพาะในส่วนของมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแต่เดิมได้ตีความโดยอิงตามแนวทางของมติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ.) ที่ 2/2528 มาโดยตลอดที่เคยมีการตีความไว้ว่า หากเงินได้ดังกล่าวมาจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จะนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยเมื่อมีการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน ซึ่งถือเป็นการวางแผนภาษีที่ถูกกฎหมาย<sup>3</sup> และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี แต่คำสั่งของกรมสรรพากรได้วางแนวการตีความใหม่ว่า เงินได้พึงประเมินในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปีภาษีนั้น โดยไม่คำนึงว่าเงินได้ดังกล่าวจะได้รับมาในปีภาษีใด

ทั้งนี้ คำสั่งของกรมสรรพากรดังกล่าว ส่งผลกระทบต่อผู้ที่มีเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย ไม่ว่าจะเข้ามาพักอาศัยหรือเข้ามาลงทุนในประเทศไทย โดยเฉพาะกลุ่มบุคคลที่ไปทำงานหรือลงทุนในประเทศแหล่งเงินได้ที่ไม่ได้ทำความตกลงเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย ส่งผลให้เกิดภาระภาษีซ้อนเชิงอำนาจรัฐ เพราะนอกจาก เงินได้จำนวนเดียวกันเมื่อเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้แล้วก็ต้องนำมาเสียภาษีให้กับประเทศแหล่งเงินที่อยู่อีก จึงเกิดความไม่เป็นธรรมตามหลักภาษีอากรที่ดี แต่อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ทำการศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย พบว่ายังมีปัญหาอยู่หลายประการ สามารถสรุปได้ดังนี้

---

<sup>1</sup> บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่องปัญหาเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สัจจวัฒน์ เรืองกาญจนกุล และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ อรรพรรณ พจนานรัตน์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สลิล สิริพิทุร

<sup>2</sup> นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

<sup>3</sup> กิติพงศ์ อรุณพิพัฒน์พงศ์, “คำสั่งกรมสรรพากรกับแหล่งเงินได้ในต่างประเทศคุ้มค่าหรือไม่? [online], available URL: <https://www.bangkokbiznews.com/finance/investment/1091100,2568> (กรกฎาคม 23).

ประการแรก คือ ปัญหาเกี่ยวกับการนำเงินได้ไม่ว่าปีภาษีใดมารวมคำนวณเมื่ออยู่ครบ 180 วัน ในประเทศไทย คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ คำสั่งที่ป.162/2566 เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติภายในของกรมสรรพากร โดยอาศัยอำนาจตาม มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อใช้เป็นแนวทางในการตีความและดำเนินงานของเจ้าพนักงานสรรพากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเท่านั้น แต่กลับมีผลกระทบอย่างมีนัยสำคัญต่อสิทธิผู้เสียภาษี ทั้งนี้ แนวทางการตีความใหม่ตามคำสั่งดังกล่าว กำหนดว่าหากผู้มีเงินได้จากต่างประเทศเมื่อนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีใดก็ตาม และในปีภาษีนั้นมีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยครบ 180 วัน บุคคลดังกล่าวย่อมมีหน้าที่ต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ แม้ว่าคำสั่งทั้งสองฉบับให้เริ่มใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่นำเข้ามาในประเทศไทยตั้งแต่ ปี 2567 เป็นต้น ไปก็ตาม แต่เนื้อหาของคำสั่งดังกล่าวขัดแย้งกับมติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ.) ที่ 2/2528 ที่เคยมีการตีความไว้ว่า หากเงินได้ดังกล่าวมาจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จะนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยเมื่อมีการนำเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน ซึ่งเป็นการตีความที่เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีสามารถวางแผนภาษีได้อย่างถูกต้องเหมาะสม การตีความของกรมสรรพากรส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรม โดยเฉพาะกลุ่มที่ทำงานหรือไปลงทุนในประเทศ ที่ไม่ได้ทำความตกลงเกี่ยวกับอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เมื่อได้เสียภาษีไปแล้วในประเทศแหล่งเงินได้แล้ว ยังต้องกลับมาเสียภาษีซ้ำในประเทศไทยอีก เพราะไม่สามารถนำภาษีที่เสียไปแล้วในต่างประเทศมาขอเครดิตกับประเทศไทยได้ ส่งผลให้เกิดภาระภาษีซ้ำซ้อนเชิงอำนาจรัฐ จึงเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีตามหลักภาษีอากรที่ดี

ประการที่สอง คือ ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่คนต่างด้าวที่เข้ามาพักอาศัยหรือทำงานในประเทศไทย ในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ประเทศไทยได้มีมาตรการดึงดูดชาวต่างชาติเข้ามาอยู่อาศัยในประเทศมากขึ้น โดยเฉพาะกลุ่มผู้เกษียณอายุที่มีศักยภาพทางการเงินสูง รัฐบาลจึงได้ออก พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565<sup>4</sup> เพื่อยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่คนต่างด้าวซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนด อย่างไรก็ตาม แม้มาตรการดังกล่าวจะเป็นไปเพื่อส่งเสริมเศรษฐกิจ แต่ก็ได้ก่อให้เกิดปัญหาในแง่ความเป็นธรรมและความเสมอภาคในการเสียภาษี ระหว่างคนไทยที่มีสัญชาติไทยและคนต่างด้าวให้สิทธิยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแก่คนต่างด้าวบางกลุ่ม เช่น ผู้เกษียณอายุจากการทำงานในต่างประเทศ และเลือกเข้ามาพักอาศัยในประเทศไทย หากบุคคลเหล่านี้มีเงินได้พึงประเมินจากต่างประเทศ และนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565 แต่อย่างไรก็ตาม คนไทยที่ไปทำงานในต่างประเทศและนำเงินได้พึงประเมินเข้ามาในประเทศไทย กลับไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และยังคงต้องเสียภาษีตามมาตรา 41 วรรคสอง ของประมวลรัษฎากร แต่การที่คนไทยที่ไปทำงานหรือประกอบธุรกิจลงทุนใน

<sup>4</sup> พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ.2565 [online], available URL: [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/newlaw/dc743.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dc743.pdf), 2568 (กรกฎาคม 23).

ต่างประเทศ ย่อมก่อให้เกิดประโยชน์ต่อประเทศไทย ไม่น้อยไปกว่าคนต่างด้าวที่เกษียณอายุและเข้ามาพำนักในไทย หรืออาจมากกว่าด้วยซ้ำ มาตรการนี้ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำกับคนไทย จึงทำให้ผู้มีเงินได้ซึ่งเป็นคนไทยถูกเลือกปฏิบัติ และไม่ได้ได้รับความเสมอภาคจากมาตรการทางภาษี อีกทั้งยังขัดต่อหลักความเสมอภาคและหลักความเป็นธรรม ตามหลักภาษีอากรที่ดี

ประการที่สาม คือ ปัญหาเกี่ยวกับเงินสะสมจากต่างประเทศที่นำเข้ามาในประเทศไทย บทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่เป็นเงินสะสมเอาไว้ ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับกฎหมายว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากต่างประเทศและนำเข้ามาในประเทศไทย จะต้องเสียภาษีปีต่อปีหรือเสียภาษีเมื่อใด ยังเป็นปัญหาสำคัญ อีกทั้งความไม่ชัดเจนดังกล่าวยังเป็นการเปิดช่องให้กรมสรรพากร ได้ออกคำสั่งที่ป.161/2566 และ ป.162/2566 ที่กำหนดให้เงินได้พึงประเมินไม่ว่าจะเกิดขึ้นในปีภาษีใดก็ตาม จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศไทยตามหลักถิ่นที่อยู่ และมีมติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ก็ได้ตีความไว้ว่า ให้เงินได้ที่เป็น “เงินสะสม” ไม่นำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี กล่าวคือ หากเงินได้จากต่างประเทศได้รับในปีภาษีก่อนหน้า และนำเข้ามาในประเทศไทยในปีถัดมา ไม่ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เพราะถือว่าไม่ได้เกิดขึ้นในปีภาษีนั้น จึงไม่อยู่ในข่ายที่ต้องเสียภาษีตาม มาตรา 41 วรรคสอง ของประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ดี มติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ดังกล่าว ไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่ถือเป็นเพียงแนวปฏิบัติที่กรมสรรพากรใช้ในการตีความกฎหมายเพื่อวางแนวปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการ ไปในทิศทางเดียวกันเท่านั้น กรมสรรพากรจึงใช้ช่องทางนี้ออกคำสั่งที่ ป.161/2566 แม้ต่อมาจะได้มีการออกคำสั่งที่ ป.162/2566 มาเพื่อขจัดข้อโต้แย้งในการเสียภาษีย้อนหลังก็ตาม แต่คำสั่งของกรมสรรพากรทั้งสองฉบับ นอกจากไม่ใช่กฎหมาย และเป็นเพียงแนวปฏิบัติที่ออกโดยกรมสรรพากรแล้ว ยังไม่ได้กำหนดข้อยกเว้นหรือแนวปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับ “เงินสะสมในอดีต” ที่เกิดขึ้นจากแหล่งในต่างประเทศ ส่งผลให้เกิดความไม่แน่นอนและชัดเจนต่อผู้เสียภาษีว่าจะต้องรายงานเงินได้ประเภทใดบ้าง และอาจตกอยู่ในความเสี่ยงของการถูกตีความว่าหลีกเลี่ยงภาษี ทั้งที่ในความเป็นจริง บุคคลเหล่านั้นอาจเพียงแค่นำเงินสะสมในอดีตกลับเข้ามาในประเทศไทยเพื่อใช้ในการดำรงชีวิตในวัยหลังเกษียณเท่านั้น จึงก่อให้เกิดความไม่แน่นอนและไม่ชัดเจนซึ่งขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี

ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้จากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศเป็นไปอย่างเป็นธรรม ชัดเจน และสอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดี อันจะเป็นคุณต่อผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีและดำเนินการอย่างถูกต้องตามกฎหมาย ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมในประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาเกี่ยวกับการนำเงินได้ไม่ว่าปีภาษีใดมารวมคำนวณเมื่ออยู่ครบ 180 วันในประเทศไทย ผู้ศึกษาเห็นว่า คำสั่งของกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และคำสั่งที่ ป.162/2566 ซึ่งไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย เป็นเพียงแนวทางปฏิบัติภายในกรมสรรพากร ซึ่งอาศัยอำนาจตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ให้ผู้มีเงินได้ในต่างประเทศเสียภาษีไม่ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นจะนำเข้ามาในปีภาษีใดก็ตาม ซึ่งเป็นการเพิ่มภาระทางภาษีอย่างมีนัยสำคัญ และเป็นการผลักภาษีมายังผู้เสียภาษีโดยไม่คำนึงถึงความแน่นอน

ทางกฎหมาย อีกทั้งยังไม่เป็นคุณต่อผู้เสียหายที่อาจได้รับเงินได้ในต่างประเทศมาตั้งแต่ในอดีต และมีได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีแต่อย่างใด การตีความโดยขยายขอบเขตการเลี่ยงภาษีเช่นนี้ จึงอาจขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดี โดยเฉพาะหลักความเป็นธรรม หลักความแน่นอน ผู้ศึกษาจึงเสนอแก้ไขโดยการยกเลิกคำสั่งของกรมสรรพากรทั้งสองฉบับ ดังนี้

เดิม “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566<sup>5</sup> เรื่องการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บุคคลซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยตามมาตรา 41 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ใน ต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีดังกล่าว และได้นำเงินได้พึงประเมินนั้น เข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีใดก็ตาม ให้บุคคลนั้นมีหน้าที่ต้องนำเงินได้พึงประเมินนั้นมารวมคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามา ในประเทศไทย

ข้อ 2 บรรดาระเบียบ ข้อบังคับ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือ หรือทางปฏิบัติใดที่ขัดหรือแย้งกับคำสั่งนี้ให้เป็นอันยกเลิก

ข้อ 3 คำสั่งนี้ให้เริ่มใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่นำเข้ามาในประเทศไทยตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2567 เป็นต้นไป”

“คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566<sup>6</sup> เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้อยู่ในประเทศไทย ซึ่งมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าทำงาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่ง ดังต่อไปนี้

ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นวรรคสองของข้อ 1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2566

<sup>5</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร [online], available URL: <https://www.rd.go.th/21221/archive/2023/09.html?cHash=4b1e2ecbfbe6b06e370dee2adf5c5f21,2568> (กรกฎาคม 23).

<sup>6</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร [online], available URL: [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/newlaw/dn162A.pdf,2568](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dn162A.pdf,2568) (กรกฎาคม 23).

“ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2567”

ขอเสนอแนะให้ “ยกเลิกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 และ คำสั่งที่ ป.162/2566” เนื่องจาก คำสั่งทั้งสองฉบับ เป็นเพียงคำสั่งภายในของฝ่ายบริหาร การออกคำสั่งที่มีผลเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญของ การตีความกฎหมาย จึงอาจเกินขอบเขตอำนาจ อีกทั้ง ยังขัดต่อหลักความแน่นอนและหลักความเป็นธรรม ตามหลักภาษีอากรที่ดี หากยกเลิกคำสั่งทั้งสองฉบับดังกล่าว แนวทางปฏิบัติจะกลับไปสู่แนวการตีความเดิม ตามมติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ซึ่งเป็นคุณต่อผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย จะเสียภาษีเงินได้จากต่างประเทศ ก็ต่อเมื่อเงินได้นั้น ได้รับและนำเข้ามาในปีเดียวกันกับปี ที่เกิดเงินได้ อันจะช่วยป้องกันไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อน ในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งการยกเลิกคำสั่งของ กรมสรรพากรทั้งสองฉบับนี้ จะช่วยคืนความชัดเจน และเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี ตามหลักภาษีอากรที่ดี

2. ปัญหาเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้แก่คนต่างด้าวที่เข้ามาพักอาศัยหรือทำงาน ในประเทศไทย การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 743) พ.ศ. 2565 โดยเฉพาะ กลุ่มผู้เกษียณอายุ ที่ย้ายถิ่นฐานมาพำนักในประเทศไทย เมื่อเปรียบเทียบกับคนไทยกลับไม่ได้ รับสิทธิประโยชน์เช่นเดียวกับคนต่างด้าว มาตรการดังกล่าว ก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำกับคนไทย จึงทำให้ผู้ มีเงินได้ ซึ่งเป็นคนไทยถูกเลือกปฏิบัติ และไม่ได้ได้รับความเสมอภาคจากมาตรการทางภาษีและขัดต่อหลัก ความเสมอภาค และ หลักความเป็นธรรม ตามหลักภาษีอากรที่ดี ผู้ศึกษาจึงได้เสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 743) พ.ศ.2565 มาตรา 5 ดังนี้

เดิม “พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ.2565 มาตรา 5 กำหนดว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่ง ประมวลรัษฎากร ให้แก่คนต่างด้าวกลุ่มประชากรโลกผู้มีความมั่งคั่งสูง กลุ่มผู้เกษียณอายุจากต่างประเทศ หรือกลุ่มที่ต้องการทำงานจากประเทศไทย ที่ได้รับการตรวจลงตราประเภทคนอยู่ชั่วคราวเป็นกรณีพิเศษ ประเภทผู้พำนักระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง สำหรับเงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40 แห่ง ประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจาก ทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย”

ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมเป็น พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลด อัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ.2565 มาตรา 5 กำหนดว่า “ให้ยกเว้นภาษีเงินได้ตามส่วน 2 หมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ คนไทยและคนต่างด้าว กลุ่มประชากรโลกผู้มีความมั่ง คั่งสูง กลุ่มผู้เกษียณอายุจากต่างประเทศ หรือกลุ่มที่ต้องการทำงานจากประเทศไทย ที่ได้รับการตรวจลงตรา ประเภทคนอยู่ชั่วคราวเป็นกรณีพิเศษประเภทผู้พำนักระยะยาว ตามกฎหมายว่าด้วยคนเข้าเมือง สำหรับเงิน ได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ และได้นำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาใน ประเทศไทย ทั้งนี้ให้บุคคลสัญชาติไทย ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ได้รับสิทธิยกเว้นภาษีเช่นเดียวกับบุคคล

ต่างด้าว หากมีเงินได้ในต่างประเทศ และนำเงินได้ดังกล่าวเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกันกับปีที่เกิดเงินได้"

การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว มีวัตถุประสงค์ เพื่อส่งเสริมความเสมอภาคและความเป็นธรรม ในการจัดเก็บภาษี ตลอดจนสนับสนุนให้มีการนำเงินจากต่างประเทศ กลับเข้ามาหมุนเวียนในระบบเศรษฐกิจของประเทศ

### 3. ปัญหาเกี่ยวกับเงินได้ที่เป็นเงินสะสมในต่างประเทศที่เข้ามาในประเทศไทย

ในอดีต คณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ตีความว่า หากเงินได้ดังกล่าวมาจากแหล่งเงินได้ในต่างประเทศ จะนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทยเมื่อมีการนำเงินได้นั้นเข้ามาในปีภาษีเดียวกัน ส่วนใหญ่ผู้มีเงินเหล่านั้นก็จะนำเงินได้เข้ามาคนละปีภาษีที่เกิดเงินได้ เป็นการวางแผนที่ถูกกฎหมาย แต่อย่างไรก็ตาม มติคณะกรรมการวินิจฉัยปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ดังกล่าวไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่ถือเป็นเพียงแนวปฏิบัติ ที่กรมสรรพากรใช้ในการตีความกฎหมายเพื่อวางแผนปฏิบัติให้เจ้าหน้าที่ดำเนินการไปในทิศทางเดียวกันเท่านั้น โดยข้อกฎหมายที่มีผลใช้บังคับจริง คือบทบัญญัติตาม มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า "เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย แต่อย่างไรก็ตาม มาตรา 41 วรรคสอง ไม่ได้ระบุอย่างชัดเจนว่า ต้องเป็นเงินได้ที่เกิดขึ้นในปีภาษีใด ความไม่ชัดเจนของถ้อยคำใน มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จึงเปิดช่องให้กรมสรรพากรตีความโดยอาศัยอำนาจออกคำสั่งที่ ป.161/2566 และ คำสั่งที่ ป.162/2566 ให้ผู้มีเงินได้จากต่างประเทศ เมื่อนำเงินได้เข้ามาในปีภาษีใดก็ตาม จะต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศไทย ทั้งนี้ คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับก็ไม่ถือเป็นกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติ จึงอาจนำไปสู่ความไม่แน่นอนทางกฎหมาย และความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีในอนาคตได้ ผู้วิจัยจึงได้เสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 41 วรรคสอง ตอนท้าย ของประมวลรัษฎากรดังนี้

เดิม มาตรา 41 วรรคสอง กำหนดว่า "ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย"

ขอเสนอให้เพิ่มเติมเป็น มาตรา 41 วรรคสอง กำหนดว่า "ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือ เนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย ในปีภาษีเดียวกับปีที่ได้รับเงินได้นั้น"

ทั้งนี้ การแก้ไขเพิ่มเติมเพื่อให้บทบัญญัติดังกล่าวมีความชัดเจน ไม่คลุมเครือเกี่ยวกับ "เงินสะสม" และสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังเป็นการปิดช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อไม่ให้กรมสรรพากรออกคำสั่ง ที่อาจตีความขยายขอบเขตของ มาตรา 41 วรรคสอง ของประมวลรัษฎากร ได้อีกในอนาคต อันอาจส่งผลกระทบต่อความมั่นใจของผู้เสียภาษี และความแน่นอนในการวางแผนภาษีของประชาชนโดยรวม ทั้งนี้ ข้อเสนอการแก้ไขดังกล่าวยังสอดคล้องกับแนวทางตามมติคณะกรรมการวินิจฉัย

ปัญหาภาษีอากร (มติ กพอ. 2/2528) ที่เคยวางแนวปฏิบัติไว้อย่างชัดเจนและเป็นคุณต่อผู้เสียภาษี เกี่ยวกับเงิน  
ได้ที่เป็น “เงินสะสม” จากต่างประเทศอีกด้วย

### เอกสารอ้างอิง

กิตติพงษ์ อรุณีพัฒน์พงศ์. “คำสั่งกรมสรรพากรกับแหล่งเงินได้ต่างประเทศคุ้มค่าหรือไม่? [online]. available  
URL: <https://www.bangkokbiznews.com/finance/investment/1091100>, 2568 (กรกฎาคม 23).

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.161/2566 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร  
[online]. available URL: <https://www.rd.go.th/21221/archive/2023/09.html?cHash=4b1e2ecbfbe6b06e370dee2adf5c5f21>, 2568 (กรกฎาคม 23).

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.162/2566 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 41 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากร  
[online]. available URL: [https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/newlaw/dn162A.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dn162A.pdf),  
2568 (กรกฎาคม 23).

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 743) พ.ศ.2565 [online], available URL:  
[https://www.rd.go.th/fileadmin/user\\_upload/kormor/newlaw/dc743.pdf](https://www.rd.go.th/fileadmin/user_upload/kormor/newlaw/dc743.pdf), 2568 (กรกฎาคม 23).