

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์ถึงการกำหนดหน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ที่เหมาะสมสำหรับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อชี้ให้เห็นถึงปัญหาและความไม่เหมาะสมของหน่วยภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ และเพื่อเสนอแนวทางการเลือกในการปฏิรูปประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส ซึ่งผลการศึกษาและการวิเคราะห์สรุปได้ดังต่อไปนี้

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ได้วางหลักว่าในกรณีที่สามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้และอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของภริยาเป็นเงินได้ของสามีเพื่อวัตถุประสงค์ในการคำนวณภาษี กล่าวคือ ถือว่าสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน และให้คำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามหลักการรวมเงินได้โดยถือเสมือนว่าเงินได้รวมของคู่สมรสเป็นเงินได้ของสามีเพียงคนเดียว (มาตรา 57 ตี) อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่ภริยามีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ภริยาสามารถนำเงินได้ดังกล่าวแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ (มาตรา 57 เบญจ)

การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี ก่อให้เกิดผลกระทบประการสำคัญคืออาจทำให้เงินได้ของบุคคลที่มีคู่สมรสต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นเมื่อเทียบกับกรณีที่บุคคลดังกล่าวยังมีได้ทำการสมรส ส่วนกรณีที่กำหนดให้ภริยายื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ก็ช่วยบรรเทาผลกระทบดังกล่าวได้เฉพาะในส่วนเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานที่ภริยาได้รับเท่านั้น เพราะเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นของภริยาไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ ได้ เงินได้พึงประเมินประเภทอื่นของภริยาจึงยังคงต้องถือเป็นเงินได้ของสามี กรณีดังกล่าวจึงส่งผลให้บุคคลที่มีคู่สมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นภายหลังทำการสมรส

สำหรับประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ มีปัญหาและความไม่เหมาะสมอย่างน้อย 4 ประการ ประการแรกคือ การที่มาตรา 57 ตี ได้กำหนดให้สามีและภริยารวมกันเป็นหนึ่งหน่วยภาษีเช่นเดียวกับคนโสดหนึ่งคน เสมือนว่าภริยามีได้เป็นบุคคลอีกคนหนึ่งแยกต่างหากจากสามี จึงทำให้สถานะของภริยาอยู่ในลำดับรองจากสามีและเป็นการปฏิเสธสิทธิและหน้าที่ของภริยาที่จะดำเนินการทางด้านภาษีด้วยตนเอง บทบัญญัติมาตรา 57 ตี จึงไม่สอดคล้องกับแนวโน้มนโยบายของประเทศที่ต้องการให้ชายและหญิงมีความเสมอภาคและเท่าเทียม

กันอย่างแท้จริง และการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ตามมาตรา 57 ตรี ยังอาจส่งผลกระทบต่อการตัดสินใจที่จะออกไปทำงานนอกบ้านหรือเข้าสู่ตลาดแรงงานของคู่สมรสฝ่ายที่มีเงินได้น้อยกว่าซึ่งมักจะเป็นคู่สมรสฝ่ายภริยา จึงทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสตามประมวลรัษฎากรมีส่วนส่งเสริมการแบ่งแยกบทบาทระหว่างคู่สมรสตามแนวความคิดแบบดั้งเดิม

ประการที่สองคือ การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้เงินได้รวมของคู่สมรสทั้งสองฝ่ายเป็นฐานภาษีไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะพิจารณาจากความสามารถในการเสียภาษีหรือเงินได้ของผู้เสียภาษีแต่ละคน มิได้พิจารณาจากความสามารถหรือเงินได้ของกลุ่มบุคคล เช่น คู่สมรส และการสมรสก็ได้ทำให้ผู้เสียภาษีมีเงินได้หรือความสามารถในการเสียภาษีเพิ่มขึ้น ผู้เสียภาษีจึงไม่ควรต้องมีภาระภาษีสูงขึ้นภายหลังการสมรส แม้ว่าจะมีความเห็นว่าบุคคลที่ทำการสมรสได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากการประหยัดขนาด การสมรสจึงส่งผลให้บุคคลที่ทำการสมรสมีความสามารถในการเสียภาษีของสูงขึ้น บุคคลที่มีคู่สมรสจึงควรรับภาระภาษีสูงกว่าคนโสด แต่ก็มีเหตุผลหลายประการที่ชี้ให้เห็นว่าความเห็นดังกล่าวมีข้อบกพร่องและไม่ควรนำประโยชน์ทางเศรษฐกิจจากการประหยัดขนาดมาเป็นปัจจัยในการกำหนดภาระภาษี

ประการที่สามคือ เนื่องจากการสมรสมิได้ส่งผลกระทบต่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลที่ทำการสมรสอย่างมีนัยสำคัญ ดังนั้น เป้าหมายเรื่องความเป็นกลางด้านการสมรสจึงเรียกร้องว่าภาระภาษีของบุคคลไม่ควรเพิ่มขึ้นหรือลดลงเพราะการสมรส แต่การคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี ซึ่งกำหนดให้ใช้หลักการรวมเงินได้ของคู่สมรสได้ส่งผลให้บุคคลที่ทำการสมรสต้องรับภาระภาษีสูงขึ้นภายหลังการสมรส ซึ่งภาระภาษีที่เพิ่มขึ้นนั้นย่อมส่งผลกระทบต่อตัดสินใจของบุคคลในด้านการสมรส ฉะนั้น จึงกล่าวได้ว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากคู่สมรสตามมาตรา 57 ตรี ไม่อาจบรรลุเป้าหมายเรื่องความเป็นกลางด้านการสมรสได้

ประการสุดท้ายคือ การที่มาตรา 57 เบญจ กำหนดให้ภริยาสามารถนำเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้โดยไม่มีมาตรการเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี จึงอาจเป็นการเปิดโอกาสให้มีการเลี่ยงภาษีได้โดยเฉพาะในกรณีที่ภริยาได้รับเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานจากงานหรือธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องกับสามี นอกจากนี้ ในบางกรณีมาตรา 57 เบญจ อาจส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการรับภาระภาษีระหว่างคู่สมรสอีกด้วย

นอกจากปัญหาและความไม่เหมาะสมของมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ดังกล่าวข้างต้นแล้ว หน่วยภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรยังมีประเด็น ปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ และจากการศึกษาผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติมาตรา 57 ตี ซึ่ง กำหนดให้ใช้คู่สมรสเป็นหน่วยภาษีและคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสโดยใช้หลักการรวมเงินได้ เป็นบทบัญญัติที่ขัดหรือแย้งต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 29 ว่าด้วยเงื่อนไขการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล มาตรา 30 ว่าด้วยหลักความเสมอภาค และ มาตรา 35 ว่าด้วยการคุ้มครองสิทธิของบุคคลในครอบครัว และเนื่องจากมาตรา 57 เบญจ เป็น เพียงบทยกเว้นหรือบทเสริมของมาตรา 57 ตี ฉะนั้น หากมาตรา 57 ตี ขัดหรือแย้งต่อ รัฐธรรมนูญ ส่งผลให้มาตรา 57 ตี ไม่อาจมีผลใช้บังคับได้ กรณีเช่นนี้การดำรงอยู่ของมาตรา 57 เบญจ ก็ย่อมไม่มีความหมาย

หน่วยภาษีและหลักการคำนวณภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ มีความปัญหาและความไม่เหมาะสมหลายประการ อีกทั้งยังมี ประเด็นปัญหาความชอบด้วยรัฐธรรมนูญ ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าควรมีการ ปฏิรูปการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากคู่สมรส โดยขอเสนอให้เปลี่ยนมาจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากคู่สมรสโดยใช้หน่วยภาษีบุคคลและคำนวณภาษีเงินได้ของสามีและภรรยาแยก ต่างหากจากกันตามหลักการแยกเงินได้ โดยพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสหรือกำหนดฐานภาษีตาม ทฤษฎีอำนาจในการควบคุมเงินได้ เนื่องจาก ระบบภาษีดังกล่าวจะทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ เป็นเครื่องมือทางนโยบายของรัฐบาลที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น กล่าวคือ จะช่วยให้รัฐบาลสามารถ บรรลุวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีเพื่อสร้างรายได้ให้รัฐอย่างเหมาะสมและเป็นธรรม และช่วย ให้บรรลุวัตถุประสงค์ในการกระจายรายได้ที่เหมาะสมและเป็นธรรม นอกจากนี้ ระบบภาษี ดังกล่าวยังมีความสอดคล้องกับลักษณะของระบบภาษีที่ดี อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม ความ เป็นกลาง และความสะดวกและง่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี อย่างไรก็ตาม การคำนวณภาษีเงิน ได้ของคู่สมรสตามหลักการแยกเงินได้อาจส่งผลให้คู่สมรสสามารถเลี่ยงภาษีได้ง่าย โดยการถ่าย โอนเงินได้ระหว่างคู่สมรสโดยเฉพาะเงินได้จากทรัพย์สินซึ่งเป็นเงินได้ที่สามารถถ่ายโอนกันได้ง่าย ดังนั้น วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จึงได้เสนอให้มีการกำหนดมาตรการเพื่อป้องกันการถ่ายโอนเงินได้จาก ทรัพย์สินระหว่างคู่สมรสด้วย โดยการกำหนดให้นำเงินได้จากทรัพย์สินของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษี ในอัตราที่ต่ำกว่า” ไปรวมเป็นเงินได้ของ “คู่สมรสฝ่ายที่เสียภาษีในอัตราที่สูงกว่า”