

บทที่ 4

วิเคราะห์เปรียบเทียบระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยกับสปป.ลาว

1. ผู้มีหน้าที่เสียภาษี

ผู้มีหน้าที่เสียภาษี หมายถึง บุคคลที่มีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีอากร ซึ่งถือว่าเป็นผู้มีเงินได้ตามเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ อาทิเช่น

1.1 กรณีของประเทศไทย

ประมวลรัษฎากร มาตรา 56, 57 ทวิ ได้กำหนดบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเอาไว้ 4 ประเภทด้วยกันคือ¹

- บุคคลธรรมดา
- ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี
- กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งปัน
- ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

ซึ่งบรรดาบุคคลเหล่านี้ต้องรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ถ้าหากว่าบุคคลเหล่านั้นหากมีเงินได้ถึงเกณฑ์และไม่ได้จัดอยู่ในเงื่อนไขของการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

1.2 กรณีของสปป.ลาว

กฎหมายว่าด้วยส่วยสาอากรของสปป.ลาวมาตรา 55 ได้กำหนดผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเอาไว้ 3 ประเภทด้วยกัน

¹กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2547, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2547), น. 9.

- บุคคลธรรมดา
- การจัดตั้ง²
- ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล

ซึ่งจะมีความแตกต่างจากของไทยอยู่ตรงที่กฎหมายของสปป.ลาวไม่ได้กำหนดให้กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งปันและผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ต้องมีหน้าที่เสียภาษี ทั้งนี้เนื่องจากว่าสปป.ลาวไม่มีการจัดเก็บภาษีมรดก ส่วนบุคคลที่ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษีก็คงเป็นหน้าที่ของบุตรตามกฎหมาย³ ซึ่งมาตรา 6 ของกฎหมายว่าด้วยมูลมรดก⁴ และพื้นฐานการสืบทอดมูลมรดกได้กำหนดเอาไว้ดังนี้ ผู้สืบทอดมูลมรดกได้แก่ บุตร สามี หรือภริยา ของเจ้ามูลมรดกซึ่งเป็นบุคคลที่มีชีวิตอยู่ดั่งนั้น ในส่วนของผู้ถึงแก่ความตาย จึงตกเป็นหน้าที่ของผู้มีสิทธิสืบทอดหรือผู้จัดการมรดก เป็นผู้ยื่นเสียภาษีแทน

2. เงินได้พึงประเมินและประเภทเงินได้

เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้หรือทรัพย์สิน ผลประโยชน์ที่ได้รับ ซึ่งสามารถคำนวณเป็นเงินได้ ซึ่งเงินได้พึงประเมินนี้เห็นว่าทั้งไทยและสปป.ลาวได้กำหนดเงินได้พึงประเมินเหมือนกัน

ประเภทเงินได้บุคคลธรรมดา หมายถึง ประเภทของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้กับรัฐ ซึ่งประเภทของเงินได้ถูกจัดแบ่งออกเป็นดังนี้

2.1. กรณีของไทย

- ม 40(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
- ม 40(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้
- ม 40(3) ค่าแห่งกุศลวิมล ค่าลิขสิทธิ์ หรือสิทธิ อย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้ที่มีลักษณะเป็นรายปีอันได้มาจากพินัยกรรม นิติกรรม อย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล
- ม 40(4) เงินได้จากดอกเบี้ยต่างๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และเงินปันผล

² การจัดตั้ง หมายถึง องค์การของรัฐที่ได้จัดตั้งขึ้นโดยอาศัยอำนาจของรัฐคล้ายนิติบุคคลของรัฐ แต่ไม่ได้เป็นนิติบุคคล

³ พันธะ มีความหมายคล้ายกับหน้าที่ของไทย

⁴ มูลมรดก มาตรา 1 หมายถึง ทรัพย์สินทุกประเภท รวมทั้งสิทธิและพันธะต่างของผู้ตาย เว้นเสียแต่สิทธิและพันธะซึ่งกฎหมายหรือสัญญาได้กำหนดให้ผู้ตายเป็นคนกระทำด้วยตนเอง

- ม 40(5) เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน การผลิตสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สินและการผลิตสัญญาซื้อขายเงินผ่อน ซึ่งผู้ขายได้รับทรัพย์สินคืน

- ม 40(6) เงินได้จากอาชีพอิสระ
- ม 40(7) เงินได้จากการรับเหมา ซึ่งผู้รับเหมาลงทุนเอง
- ม 40(8) เงินได้จากการทำธุรกิจ การอุตสาหกรรม และอื่น ๆ

โดยมีการแยกออกเป็นปลีกย่อยแต่ละประเภทตามธุรกิจที่ทำงานรายละเอียดให้ดูตามบทที่ 2 ของข้อที่ 7.1

ในการแยกเป็นรายปลีกย่อยสามารถควบคุมถึงรายได้ทุกประเภทที่เกิดขึ้นทำให้รายได้ต่างๆ ที่เกิดในภาษีของผู้มีรายได้ ต้องถูกนำมาคำนวณ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอย่างครบถ้วน

2.2 กรณีสป.ลาว

ประเภทเงินได้ของสป.ลาวได้กำหนดเอาไว้ในมาตรา 56 กฎหมายส่วยสาอากรโดยมีการแบ่งออกเป็น 4 ประเภทเงินได้ด้วยกัน ดังนี้

- รายได้จากเงินเดือน
- รายได้จากทุนสังหาริมทรัพย์
- รายได้จากอสังหาริมทรัพย์
- รายได้จากสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า

ซึ่งไม่ได้มีการแยกออกเป็นรายปลีกย่อย ซึ่งเห็นว่ามีบางประเภทเงินได้ถูกไปจัดเก็บรวมกับภาษีเงินได้ประเภทอื่น เช่น เงินได้จากการขายสินค้า ถูกไปจัดเก็บในภาษีเงินได้นิติบุคคล

ในการที่กฎหมายภาษีของสป.ลาว ไม่ได้แยกรายละเอียดของประเภทเงินได้ทำให้รายได้บางประเภทที่ผู้มีเงินได้ควรจะต้องเสียภาษีรายได้บุคคลธรรมดาโดยไม่ต้องเสีย

อีกประการหนึ่งรายได้บางประเภทรัฐเห็นว่าเป็นการส่งเสริม ซึ่งนำไปจัดในส่วนของยกเว้นทั้งที่เป็นรายได้ เช่น รายได้จากดอกเบี้ยธนาคาร ทั้งนี้เนื่องจากว่า รัฐต้องการให้คนนำเงินไปฝากธนาคาร เพื่อที่รัฐจะได้นำเงินไปหมุนเวียนได้อย่างสะดวก

3. แหล่งเงินได้บุคคลธรรมดา

ตามหลักสากล การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะมีด้วยการ 3 หลัก คือ

- หลักแหล่งเงินได้

- หลักถิ่นที่อยู่
- หลักสัญชาติ

ในแหล่งเงินได้บุคคลธรรมดาของทั้งสองประเทศ ได้มีการกำหนดแหล่งเงินได้แบ่งออกเป็นสองแหล่ง คือ แหล่งเงินได้นอกประเทศ และแหล่งเงินได้ในประเทศ ซึ่งจะมีความต่างตรงที่ว่ากฎหมายสบป.ลาวไม่ได้บัญญัติว่าเงินได้จากแหล่งนอกประเทศนั้นจะต้องนำเข้ามาหรือไม่ในปีภาษีที่มีเงินได้นั้น ดังนั้นหากไม่ได้กำหนดเอาไว้ก็หมายความว่าเงินได้ดังกล่าวไม่ว่าจะนำเข้ามาหรือไม่ก็ตามผู้มีเงินได้ในแหล่งเงินได้จากนอกประเทศก็ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามเดิมถ้าหากว่าบุคคลนั้นหากมีที่อยู่ในสบป.ลาวถึง 180 วันตามที่กฎหมายกำหนดไว้

แต่ถ้ากฎหมายหากกำหนดในเรื่องการนำเงินเข้ามาประเทศในปีภาษีเหมือนกับประเทศไทยก็จะเป็นการดีประการหนึ่ง คือ ทำให้รัฐมีเงินตราไปหมุนเวียนในประเทศมากขึ้น

อีกประการหนึ่ง แหล่งเงินได้นอกประเทศ ส่วนมากไม่สามารถตรวจสอบได้ เนื่องจาก ผู้มีเงินได้ส่วนมากเป็นบุคคลทั่วไปที่ไปทำงานโดยไม่ได้รับอนุญาตจากรัฐบาลแล้วไม่มีหน่วยงานใดที่จะสามารถตรวจสอบได้อย่างทั่วถึง ดังนั้น เพื่อเป็นการสร้างรายได้ให้กับรัฐควรมีการตรวจสอบในเรื่องของแรงงานที่ไปทำงานในต่างประเทศโดยที่รัฐอนุญาตให้พร้อมทั้งมีการจัดเก็บภาษีจากบุคคลเหล่านั้นด้วย

4. การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ การยกเว้นเงินได้ไม่ต้องเสียภาษี แม้ว่าบุคคลเหล่านั้นหากมีเงินได้หรือได้รับผลประโยชน์ก็ตาม ซึ่งการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกฎหมายกำหนดให้ดังกรณี

4.1 กรณีของประเทศไทย

การยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทยได้กำหนดเอาไว้ในมาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีด้วยกันทั้งหมด 9 ประเภทใหญ่ๆ ดังนี้

- ยกเว้นเนื่องจากเป็นรายจ่าย หรือค่าทดแทน หรือสวัสดิการ
- ยกเว้นเพื่อส่งเสริมอาชีพหรือธุรกิจบางอย่าง
- ยกเว้นเพื่อส่งเสริมการออมทรัพย์ตลาดทุน และตลาดเงิน
- ยกเว้นเพื่อส่งเสริมการศึกษา
- ยกเว้นเพื่อตอบแทนการคุณประโยชน์

- ยกเว้นเพื่อส่งเสริมความสัมพันธ์อันดีระหว่างประเทศ
- ยกเว้นเพื่อไม่ให้มีการเสียภาษีซ้ำซ้อน
- ยกเว้นเนื่องจากเป็นมรดก
- ยกเว้นเนื่องจากหน้าที่ธรรมจริยในพิธี หรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

และมีการแยกเป็นปลีกย่อยออกไป ซึ่งการยกเว้นอาจะมีทั้งการยกเว้นหลายกฎหมายด้วยกัน อาทิเช่น ตามประมวลรัษฎากรซึ่งให้อำนาจการปฏิบัติเกี่ยวกับธนาคารทางด้านเอเชีย พ.ศ.2509 การยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาฉบับเลขที่ 9 พ.ศ.2499 พระราชกฤษฎีกาฉบับเลขที่ 10 พ.ศ. 2500 พระราชกฤษฎีกาฉบับเลขที่ 18 พ.ศ.2505 ประกาศของคณะปฏิวัติฉบับเลขที่ 17 ลงวันที่ 12 มกราคม 2515 คำสั่งของหัวหน้าคณะปฏิวัติฉบับที่ 79/2515 ลงวันที่ 2 ธันวาคม พ.ศ.2515 และตามกฎหมายอื่นๆ ซึ่งการยกเว้นเหล่านี้ก็ต้องเป็นไปตามระเบียบการเกี่ยวกับนโยบายภายในและนโยบายต่างประเทศด้วย

4.2 กรณีของสปป.ลาว

มาตรา 57 กฎหมายช่วยเหลือสาอากรได้กำหนดรายได้ที่ได้รับการยกเว้นออกเป็น 13 ประเภท⁵ ซึ่งส่วนใหญ่ไม่ได้มีการแยกเป็นปลีกย่อยเหมือนกับของไทยซึ่งเห็นว่าการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่น้อยซึ่งการยกเว้นเหล่านั้นก็ไม่ได้กำหนดการยกเว้นให้กับบุคคลธรรมดาเอาไว้เป็นรายละเอียดแต่ถ้าพิจารณาแล้วก็จะเห็นว่าการยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อนซึ่งรัฐบาล สปป.ลาวได้ทำความตกลงเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับสาธารณรัฐประชาธิปไตยประชาชนลาว และอนุสัญญาต่างๆที่ทำขึ้นกับต่างประเทศนอกจากนั้นก็ยังยกเว้นให้กับบุคคลที่มีรายได้ไม่ถึงเกณฑ์เท่านั้น

ในส่วนของการยกเว้นดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารนั้น รัฐบาลเห็นว่าเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนนำเงินไปฝาก เพื่อความปลอดภัย อีกประการหนึ่ง ก็จะทำให้รัฐมีเงินหมุนเวียนในธนาคารได้สะดวก ซึ่งส่วนใหญ่ผู้มีเงินได้จะนำเงินได้ไปฝากธนาคารโดยเฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ ซึ่งเป็นเงินจำนวนมาก การฝากนอกจากจะได้ดอกเบี้ยแล้วยังรับประกันความปลอดภัยด้วย

ในส่วนการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสปป.ลาว ยังไม่ได้กำหนดการยกเว้นเพื่อการศึกษาเอาไว้เป็นรายละเอียด ซึ่งถือว่าการศึกษามีความหมายสำคัญอย่างยิ่งต่อการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์ ดังนั้นควรมีการกำหนดการยกเว้นเพื่อการส่งเสริมการศึกษาเหมือนกับประเทศไทย ซึ่งจะทำให้ระบบการศึกษามีการขยายตัวและสามารถรองรับนักศึกษาได้โดยทั่วถึง

⁵มาตรา 57 กฎหมายช่วยเหลือสาอากร ฉบับเลขที่ 04/สกข ลงวันที่ 19 พฤษภาคม 2005

5. การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน

การหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และเงินบริจาค เป็นการบรรเทาภาระภาษีให้กับบุคคลและเป็นรายจ่ายที่จำเป็นในการดำรงชีวิตในสังคม ดังมีกรณีดังนี้

5.1 กรณีประเทศไทย

ในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ถึง 45 กำหนดการหักค่าใช้จ่ายมาตรา 47 กำหนดการหักค่าลดหย่อน และมาตรา 47(7) กำหนดเงินบริจาคซึ่งเงินเหล่านี้ประมวลรัษฎากรของไทยเห็นว่าทุกความจำเป็นในการดำรงชีพในสังคม ซึ่งมีความจำเป็นในการใช้จ่าย การรักษาโรคและอื่น ๆ ที่ถือว่าเป็นรายจ่ายพื้นฐาน โดยที่กฎหมายอนุญาตให้หักได้ ซึ่งมีการหักได้ตามความจำเป็นและหักได้เป็นการเหมา ซึ่งแต่ละประเภทของการหักได้มีการแยกออกเป็นละเอียดออกไปเป็นปลีกย่อย

เมื่อมีการหักค่าใช้จ่ายและหักค่าลดหย่อนโดยอิงตามความเหมาะสม หรือความเป็นจริงของการครองชีพในสังคม จึงทำให้การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปตามหลักความยินยอมและหลักความเป็นธรรม ทั้งนี้เนื่องจากว่ารัฐได้มองเห็นความสำคัญและความจำเป็น

5.2 กรณีของ สปป.ลาว

กฎหมายไม่ได้กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน และเงินบริจาค เอาไว้เป็นรายละเอียด แต่ก็มีเงินได้บางประเภทอาจมีการหักค่าเสื่อม ค่าสิทธิหรือค่าบูรณะซ่อมแซม ซึ่งถ้าสังเกตคล้ายการหักค่าใช้จ่ายแบบเป็นการเหมา นอกจากนั้น ประเภทเงินได้จากการจ้างงาน ผู้ที่มีรายรับต่ำกว่า 1,500,000 กีบ ก็จะสามารถหักเงินหลุดผ่อนพื้นฐานได้อีก 300,000 กีบ แต่ถ้าหากมีรายได้เกิน 1,500,000 ต่อเดือน ไม่ได้รับยกเว้นซึ่งเห็นว่ายังไม่ทันเป็นที่เหมาะสมตามหลักกฎหมายทั่วไป

เห็นว่าในส่วนของการหักค่าใช้จ่ายมีความจำเป็นอย่างยิ่งของคนในสังคม ซึ่งถ้าไม่มีการกำหนด ก็เท่ากับว่าการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรม ทั้งนี้เนื่องจากว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นมีความจำเป็นอย่างยิ่งสำคัญการครองชีพของคนในสังคม แต่ก็มีบางส่วนที่มีการกำหนด การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ถ้าสังเกตดูแล้วก็ยังไม่เหมาะสมของค่าใช้จ่ายตัวจริงที่มีความจำเป็น

อีกประการหนึ่ง ในการหักเงินหลุดผ่อนพื้นฐาน(เงินที่ยกเว้นให้กับบุคคลที่มีรายได้ขั้นต่ำ คือ รายได้ไม่เกิน 300.000 กีบ) สำหรับผู้มีเงินได้ที่มิได้เกิน 1.500.000 กีบ ต่อเดือน จะได้รับการหักเงินหลุดผ่อนพื้นฐานออกจำนวน 300.000 กีบ แต่ถ้าหากบุคคลใดที่มีรายได้เกิน 1.500.000 กีบ กับไม่ได้รับ

การหักเงินหลุดพ้นพื้นฐานจำนวน 300.000 กีบ ออก ซึ่งเห็นว่าเป็นการเลือกปฏิบัติในการจัดเก็บภาษี โดยไม่ได้เป็นไปตามหลักความเสมอภาคด้วย

6. อัตราภาษี

อัตราภาษี หมายถึง ตัวที่กำหนดกับฐานภาษี ทำให้เกิดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งอัตราภาษีมีดังนี้

6.1 กรณีประเทศไทย

อัตราภาษีเป็นอัตราภาษีแบบก้าวหน้าแบบเดียว อาทิเช่น ร้อยละ 0, 5, 10, 20, 30 และร้อยละ 37 ซึ่ง 100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี

การที่กฎหมายของไทยมีอัตราภาษีเดียวคืออัตราแบบก้าวหน้าทำให้มีความสะดวกในการคำนวณเพื่อการจัดเก็บและทำให้ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณเพื่อเสียภาษีด้วยตนเอง ซึ่งเป็นการประหยัดเวลาและสะดวกในการยื่นแสดงเสียภาษีด้วย

6.2 กรณีของสปป.ลาว

อัตราภาษีมีหลายแบบด้วยกัน เช่น อัตราแบบก้าวหน้า และอัตราแบบคงที่ อัตราแบบก้าวหน้า มีแบ่งออกเป็นสองคราวคือ บุคคลที่มีเงินได้ตั้งแต่ 01 กีบ ถึง 1,500,000 กีบ ซึ่งยกเว้นให้ 300,000 กีบแรก ซึ่งประกอบมีอัตรา ร้อยละ 0 และร้อยละ 5 ส่วนตารางที่สองคือบุคคลที่มีรายได้เกิน 1,500,000 กีบขึ้นไป มีอัตราร้อยละ 5, 10, 15, 20 และ 25 ซึ่งไม่มีการยกเว้นแม้แต่กิบเดียว

อัตราแบบคงที่ ประกอบด้วย 3 อัตรา คือ ร้อยละ 5, 10 และ 15 ซึ่งขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้ด้วย

ถ้าสังเกตแล้วเห็นได้ว่าอัตราภาษีของสปป.ลาวมีหลายแบบซึ่งพบความยุ่งยากในการคำนวณ และสร้างความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บ

เนื่องจากว่ามีหลายอัตราที่แตกต่างกัน ทั้งที่รายได้ก็นั้นจัดอยู่ในประเภทเดียวกัน เช่นรายได้จากเงินเดือน ซึ่งควรจะทำให้เป็นอัตราก้าวหน้าแบบเดียวจะสะดวกในการคำนวณ และก่อให้เกิดความเป็นธรรมและความเสมอภาคต่อผู้เสียภาษีด้วย

7.การหักภาษี ณ ที่จ่าย และการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีอากร

การหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายเป็นวิธีการเก็บภาษีที่ได้ผลดีที่สุดวิธีหนึ่งซึ่งเป็นที่นิยมกันทั่วโลก ภาษีเงินได้จากวิธีนี้กล่าวได้ว่าเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐบาลทุกประเทศ

7.1 กรณี ของประเทศไทย

สำหรับประเทศไทยกฎหมายกำหนดวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้บุคคลธรรมดา คือ

ในมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้บุคคลห้างหุ้นส่วนบริษัทหรือสมาคมหรือคณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้กฎหมายกำหนดให้บุคคลหมายความว่ารวมทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลนั้นรัฐบาลองค์การของรัฐบาลเทศบาลสุขาภิบาล องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีสภาพนิติบุคคล รวมทั้งนิติบุคคลที่มีกฎหมายจัดตั้งขึ้นโดยเฉพาะ เช่น สหภาพแรงงาน หอการค้า ฯลฯ จึงต้องมีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายด้วยถ้าหากได้จ่ายเงินให้บุคคลธรรมดาตามประเภทเงินได้ที่มีกฎหมายกำหนดให้หัก ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายกฎหมายให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีที่ถูกหักภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึงกำหนดยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีประจำปีกล่าวคือถ้าผู้เสียภาษีถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายน้อยกว่าภาษีที่จะต้องเสียจริงก็ต้องเพิ่มให้ครบถ้าถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเกินกว่าจำนวนจะต้องเสียจริงก็มีสิทธิขอคืนเงินภาษีส่วนที่หักเกินไว้นั้นได้ภายในกำหนดเวลา 3 ปีนับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีไว้เกิน

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งอธิบดีกำหนดโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรสแห่งประมวลรัษฎากร และกฎกระทรวงฉบับที่ 144 พ.ศ. 2522 อธิบดีมีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 กำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้ให้แก่บุคคลธรรมดาในกรณีต่าง ๆ ซึ่งได้แยกอธิบายไว้ในหัวข้อว่าด้วยการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว

บุคคลที่มีเงินได้เกิดขึ้นในปีภาษีนั้นต้องได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การยื่นแบบแสดงรายการให้บุคคลผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่รับผิดชอบในการยื่นแบบ โดยไม่จำกัดว่าบุคคลเหล่านั้นจะมีเงินได้ถึงเกณฑ์หรือไม่ การยื่นแบบแสดงอาจแบ่งออกเป็นประเภทเงินได้ดังนี้ เงินได้ประเภท 5, 6, 7 และ 8 ให้ยื่นได้ภายในตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนของปีภาษี ที่เรียกว่าภาษีครึ่งปี และยื่นก่อนวันที่ 31 ของเดือนมีนาคมของปีถัดไป และการยื่นต่อกรมสรรพากรในเขตท้องที่ของตน และแบบที่ใช้ได้แก่ ภงด 90, 91, 93, 94 ตามแต่ประเภทของรายได้

สำหรับแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีของไทยเห็นว่าการแยกออกเป็นหลายแบบ ซึ่งมีความเหมาะสมกับการยื่นแสดงเพื่อเสียภาษีและการกรอกรายการก็สามารถควบคุมเนื้อหาได้โดยทั่วถึง

7.2 กรณีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ของ สปป.ลาว

มาตรา 56 ของกฎหมายว่าด้วยภาษีอากรได้กำหนดว่าองค์กรการจัดตั้ง วิสาหกิจ หรือบุคคลจ่ายเงินเดือนให้แก่พนักงาน กรรมการ รัฐกร และบุคคลอื่นตามสัญญา หรือข้อผูกพันอื่น ๆ มีหน้าที่คำนวณหักภาษีเงินได้จากเงินเดือนทุกเดือนก่อนการเบิกจ่ายแล้วทำบัญชีการหักไว้ส่งต่อเจ้าหน้าที่ก่อนวันที่ 15 ของเดือนถัดไปและ

มาตรา 67 ของกฎหมายฉบับเดียวกันก็กำหนดให้บุคคลที่เบิกจ่ายเงินปันผลกำไร กำไรจากการขายหุ้น ดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืม รายได้จากการค้าประกันและรายได้จากสิทธิบัตร ลิขสิทธิ์ เครื่องหมายการค้า หรือจากทรัพย์สินทางปัญญาอื่น ๆ ให้แก่ผู้มีเงินได้มีหน้าที่หักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายแล้วทำบัญชียื่นต่อเจ้าหน้าที่ภาษีเขตท้องที่ ภายในกำหนดเวลา 10 วัน นับแต่วันที่จ่ายเงินได้

แต่เห็นว่าในส่วนของ สปป.ลาว ยังมิได้กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเอาไว้เป็นรายละเอียดแต่ในทางปฏิบัติได้มีการหัก ณ ที่จ่าย ฉะนั้นเพื่อเป็นแนวปฏิบัติให้มีความเสมอภาคควรกำหนดรายละเอียดเอาไว้ให้ชัดเจนโดยออกเป็นคำสั่งเพื่อความสะดวกในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีให้รับทราบโดยทั่วกัน

การยื่นแบบแสดงรายการให้ผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงเพื่อเสียภาษีในกรณีที่ไม่สามารถยื่นได้ อาจมอบสิทธิให้บุคคลใดหนึ่งเป็นผู้ยื่นแทนได้ การยื่นต้องยื่นต่อกรมสรรพากรในเขตท้องที่ของตน เมื่อมีเงินได้เกิดขึ้นหรือเมื่อสิ้นเดือนหรือเมื่อสิ้นปี ส่วนแบบแสดงมีแบบเดียว ซึ่งจะแสดงให้เห็นในภาคผนวก

ในส่วนของการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเห็นว่ากฎหมายไม่ได้กำหนดให้ยื่นแบบครั้งปีจะมีก็แต่การยื่นเป็นรายเดือน เป็นรายปี และยื่นทุกครั้งที่เงินได้เกิดขึ้น เช่น เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (เงินได้จากค่าเช่า) แต่การยื่นก็ไม่ได้รวมเงินได้ต่างๆ เข้าในแบบแสดงอันเดียวกัน ทั้งที่เป็นรายได้ของบุคคลคนเดียว ถ้าสังเกตแล้วในส่วนของการยื่นแบบแสดงก็ควรจะกำหนดแบบครั้งปีเอาไว้เพื่อให้เห็นได้ถึงตัวเลขรายรับที่จะเกิดขึ้นในปี

ในการยื่นแบบแสดงควรนำเอาเงินได้มารวมในแบบแสดงอันเดียวกันจะเหมาะสมกว่า ถ้าเป็นรายได้ของบุคคลคนเดียวหรือบุคคลที่อยู่ในการดูแล(บุตร) และมีในส่วนของการยื่นแบบแสดงควรมีหลายแบบเพื่อที่จะได้ควบคุมแบบโดยทั่วถึง

จากการยื่นแบบแสดงเพื่อเสียภาษีของสองประเทศเห็นว่ามีความต่างกันบางประการ เช่น แบบแสดงรายการสำหรับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินค่าจ้างงานของสปป.ลาวไม่มีแบบแสดงที่เป็นแบบที่แน่นอน ส่วนแบบแสดงประเภทเงินค่าจ้างงานก็มีแบบเดียวสำหรับใช้ทั่วไป

8. การอุทธรณ์คดีภาษีอากร

การอุทธรณ์คดีภาษีอากรทั้งสองประเทศมีลักษณะคล้ายกันคือ มีการอุทธรณ์ การพิจารณาในชั้นบริหารและการพิจารณาคดีในชั้นศาล แต่จะมีความต่างกันบ้างเล็กน้อย ซึ่งโดยรวมแล้วการพิจารณาของสปป.ลาวมีขั้นตอนที่ไวกว่า ซึ่งเห็นได้ว่าการพิจารณาคดีในชั้นศาลต้องได้มีการไต่สวน ถ้าหากเป็นคดีแพ่ง ทั้งนี้เพื่อให้คู่ความมีความยินยอมชำระค่าภาษีและทำให้คดีสิ้นสุดโดยไม่ต้องเข้าสู่กระบวนการของศาล ส่วนการดำเนินคดีในชั้นศาลเห็นว่า สปป.ลาวยังไม่มีศาลภาษี จึงมอบคดีทางภาษีให้ศาลยุติธรรมโดยเป็นสิทธิอำนาจของคณะศาลการคำเป็นผู้พิจารณา ถ้าหากเกี่ยวข้องกับคดีอาญาก็ต้องได้ประสานกับอัยการประชาชนด้วย ซึ่งวิธีการของสปป.ลาว คดีมีน้อย ดังนั้นจึงไม่มีคดีขึ้นสู่ศาล ซึ่งเห็นว่าไม่จำเป็นต้องมีศาลภาษีเพื่อพิจารณาคดีภาษี

ซึ่งต่างจากของประเทศไทยอยู่ตรงที่มีกระบวนการที่ค่อนข้างยาวซับซ้อน ซึ่งหน่วยงานนั้นได้ทำการฟ้องคดีทางภาษีถึงแม้ว่าจะมีขั้นตอนที่ยาวนานแต่ก็มีคดีเป็นจำนวนมาก ทั้งที่ประเทศไทยได้มีการจัดตั้งศาลภาษีอากรขึ้น และยังมีบางกรณีคดีทางภาษียังสามารถที่จะร้องฟ้องในศาลปกครอง และศาลภาษี พร้อมเดียวกันการนำคดีภาษีอากรเข้าสู่ศาลก็ต้องมีการตีความกลับว่าคดีทางภาษีประเภทนี้ควรจะมอบให้ศาลใดเป็นผู้มีสิทธิอำนาจในกรณีที่ไม่สามารถตกลงได้ว่าอยู่ในเขตอำนาจของศาลได้ก็ต้องมีคณะกรรมการวินิจฉัยคดีนั้นไปแล้วแต่กรณี ซึ่งสังเกตเห็นแล้วว่ามีกรรการร้องฟ้องในศาลเป็นจำนวนมาก ถ้าเปรียบเทียบคดีภาษีที่ขึ้นสู่ศาลของสปป.ลาว ซึ่งเป็นปัญหาให้กับเจ้าหน้าที่และทำให้รัฐต้องจัดหาเจ้าหน้าที่ที่เหมาะสมเพื่อทำการ

9. อนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนระหว่างไทยกับ สปป.ลาว

(The Avoidance of Double Taxation Convention หรือ Double Taxation Agreement หรือ OTA)

การเก็บภาษีทั้งตามหลักถิ่นที่อยู่และหลักแหล่งเงินได้ อาจทำให้ผู้มีเงินได้ต้องได้เสียภาษีซ้ำซ้อน กล่าวคือ เงินได้จำนวนเดียวกัน เมื่อเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ในประเทศหนึ่งแล้ว อาจจะต้องเสียภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ในอีกประเทศหนึ่ง เช่น การเสียภาษีซ้ำซ้อนเป็นภาระให้แก่ผู้เสียภาษีต้องเสีย

ภาษีมากขึ้น เพื่อจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนจึงมีการตกลงทำอนุสัญญาเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนขึ้น ซึ่งประเทศไทยได้ทำอนุสัญญานี้กับประเทศต่าง ๆ ด้วยที่มีผลใช้บังคับแล้วมีด้วยกันทั้งหมด 49 ประเทศ ในนั้นก็มีการทำสัญญาภาษีซ้อนกับ สปป.ลาวด้วย

ในอนุสัญญาอาจกำหนดให้เงินได้บางประเภทเสียภาษีเฉพาะในประเทศซึ่งผู้มีเงินได้ถิ่นที่อยู่เท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศแหล่งเงินได้หรืออาจกำหนดว่าเงินได้นั้น ๆ เสียภาษีเฉพาะในประเทศแหล่งเงินได้เท่านั้น ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่อีก หรืออาจกำหนดให้เสียภาษีทั้งสองประเทศ แต่ให้นำภาษีที่เสียในประเทศแหล่งเงินได้แล้วมาหักออกจากภาษีที่จะต้องเสียในประเทศถิ่นที่อยู่ได้ นอกจากนี้อาจกำหนดเงินได้บางประเภทเสียภาษีในอัตราต่ำกว่าปกติก็ได้

ในการขจัดภาษีซ้อนระหว่างไทยกับ สปป.ลาว ได้มีการตกลงกันไว้ในอนุสัญญาเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อน พ.ศ. 2543 โดยได้กำหนดการขจัดภาษีซ้อนเอาไว้ในข้อที่ 23 ประกอบมี 3 ข้อย่อยด้วยกัน ดังนี้⁶

1. กฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในรัฐผู้ทำสัญญารัฐใดจะยังคงใช้บังคับต่อไปในการเก็บภาษีจากเงินได้ในรัฐผู้ทำสัญญาแต่ละรัฐ เว้นแต่ในกรณีที่บทบัญญัติไว้ชัดแจ้งให้เป็นอย่างอื่นในความตกลงนี้ ในกรณีที่เงินได้ต้องเสียภาษีในรัฐผู้ทำสัญญาทั้งสองรัฐก็ให้ได้รับการบรรเทาภาระจากการเก็บภาษีซ้อนตามวรรคต่าง ๆ ของข้อนี้

2. ในกรณีสปป.ลาว การซ้ำซ้อนของภาษีจะหลีกเลี่ยงได้โดยวิธีดังนี้

(ก) ในกรณีผู้มีถิ่นที่อยู่ในสปป.ลาวได้รับเงินได้ซึ่งตามบทบัญญัติของความตกลงนี้อาจเก็บภาษีได้ในประเทศไทย สปป.ลาวจะยอมให้หักออกจากภาษีสปป.ลาวที่เก็บจากเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นจำนวนเท่ากับภาษีที่ได้ชำระในประเทศไทย อย่างไรก็ตาม การหักเช่นว่านั้นจะต้องไม่เกินกว่าจำนวนภาษีสปป.ลาวที่คำนวณได้ก่อนยอมให้มีการหักตามจำนวนที่มาจากรายการเงินได้นั้น

(ข) ในกรณีเงินได้เกิดขึ้นจากประเทศไทย เป็นเงินปันผลจ่ายโดยบริษัท ซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทยให้แก่บริษัทซึ่งผู้มีถิ่นที่อยู่ใน สปป.ลาวและถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นของบริษัท ผู้จ่ายเงินปันผลเครดิตจะต้องคำนึงถึงภาษีที่ชำระให้แก่ประเทศไทย โดยบริษัทที่จ่ายเป็นเงินปันผลในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้นั้น

(ค) เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติอนุวรรค (ก) คำว่า “ภาษีที่ได้ชำระในประเทศไทย” จะถือว่ารวมถึงจำนวนของภาษีไทย ซึ่งควรจะได้เสียในประเทศไทย หากไม่ได้รับการยกเว้น หรือหลุดพ้นในภายใต้กฎหมายส่งเสริมพิเศษอื่นใด เพื่อการส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของไทย ซึ่งมีผลบังคับใช้ภายใน

⁶ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: ห้างหุ้นส่วนจำกัดพิมพ์อักษร, 2541), น. 61-62.

วันลงนามในความตกลงนี้หรือซึ่งอาจมีการประกาศเปลี่ยนแปลงแก้ไขบางส่วนหรือประกาศเป็นการเพิ่มเติมกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันในภายหลัง

3. ในกรณีประเทศไทย การซื้อซ้ำของภาษีจะหลีกเลี่ยงโดยวิธีดังนี้

(ก) หากผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ได้รับเงินได้ซึ่งตามบทบัญญัติของความตกลงนี้อาจเก็บภาษีได้ใน สปป.ลาว ประเทศไทยจะยอมให้หักออกจากภาษีไทยที่เก็บจากเงินได้ของผู้มีถิ่นที่อยู่นั้นจำนวน เท่ากับภาษีที่ได้ชำระใน สปป.ลาว อย่างไรก็ตาม การหักเช่นว่านั้นจะต้องไม่เกินจำนวนภาษีไทยที่คำนวณได้ก่อนยอมให้มีการหักตามจำนวนที่เหมาะสม จากรายการเงินได้นั้น

(ข) ในกรณีเงินได้นั้นเกิดขึ้นจาก สปป.ลาว เป็นเงินปันผลจ่ายโดยบริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ใน สปป.ลาว ให้แก่บริษัทซึ่งเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย และถือหุ้นไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นบริษัทผู้จ่ายเงินปันผล เครดิตจะต้องคำนึงถึงภาษีที่ชำระให้แก่ สปป.ลาวโดยบริษัทที่จ่ายเงินปันผลในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นั้น

(ค) เพื่อความมุ่งประสงค์ของบทบัญญัติอนุวรรค (ก) คำว่า “ภาษีที่ได้ชำระใน สปป.ลาว” จะถือว่ารวมทั้งจำนวนของภาษีสปป.ลาวซึ่งควรจะได้เสียใน สปป.ลาว หากไม่ได้รับการยกเว้นหรือลดผ่อนให้ภายใต้กฎหมายส่งเสริมพิเศษอื่นใด เพื่อการส่งเสริมการพัฒนาเศรษฐกิจของ สปป.ลาว ซึ่งมีผลบังคับใช้อยู่ในวันลงนามในความตกลงนี้หรือซึ่งอาจมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขบางส่วนหรือประกาศเป็นการเพิ่มเติมกฎหมายที่มีอยู่ในปัจจุบันได้ในภายหลัง