

บันทึก

ว่าด้วยการใช้บทบัญญัติในพระราชบัญญัติภาษีเงินเดือนในปี พ.ศ. ๒๕๗๕
และพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ในปี พ.ศ. ๒๕๗๖

ปัญหาที่จะต้องพิจารณามีดังนี้ คือ เงินเดือนซึ่งจะต้องเสียภาษีตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินเดือนสำหรับปี พ.ศ. ๒๕๗๕ แต่ได้รับตัวเงินจริงในปี พ.ศ. ๒๕๗๖ นั้น จะต้องรวมเข้าเป็นเงินรายได้และเสียภาษีตาม พ.ร.บ. ภาษีเงินได้ในสำหรับปี พ.ศ. ๒๕๗๖ หรือไม่ต้องเสียโดยอ้างว่าการที่เอามารวมเป็นเงินรายได้อันจะต้องเสียภาษีในปี พ.ศ. ๒๕๗๖ นั้น จะเป็นการเสียภาษีซ้อนอีกหนหนึ่ง?

รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีความเห็นไปในทางที่กล่าวในตอนหลัง (ดูหนังสือที่ ๑๓๑๒๑/๗๗ ลงวันที่ ๑๓ กรกฎาคม พ.ศ. ๒๕๗๗) โดยอ้างว่าเป็นธรรมดาแก่ผู้เสียภาษีดีแล้ว แต่กรมสรรพากรมีความเห็นไปในทางที่กล่าวในตอนต้น (ดูบันทึกของกรมสรรพากร) โดยอ้างว่าด้วยบทกฎหมายไม่ยอมให้เป็นอย่างอื่นได้.

เห็นว่ากรมสรรพากรเป็นฝ่ายถูกโดยไม่ต้องสงสัย ปัญหาที่ยกขึ้นนี้เป็นข้อกฎหมาย เพราะฉะนั้นจะต้องวินิจฉัยตามบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับเรื่อง และไม่ต้องพิจารณาถึงว่าการนำบทบัญญัติเหล่านี้มาใช้จะเป็นธรรมดาหรือไม่เป็นธรรมดาแก่ผู้เสียภาษี ข้อที่ว่านี้จะยกขึ้นพิจารณาได้ก็ต่อเมื่อได้วินิจฉัยถึงปัญหาข้อกฎหมายแล้ว และเห็นเป็นการสมควรที่จะหาทางแก้สิ่งบางอย่างอันสืบเนื่องเป็นผลมาจากสถานะที่เป็นอยู่ในเวลานี้

ถ้าจะพิจารณาปัญหานี้โดยเดินตามหลักกฎหมายอย่างเฉียบขาดแล้ว เห็นได้ชัดว่าข้อยุ่งยากทั้งหลายเกี่ยวแก่เงินเดือนเกิดขึ้นเนื่องจากภาษีเงินเดือนและภาษีเงินได้ใช้วิธีการประเมินต่างกันคนละวิธีทีเดียว

ภาษีเงินเดือนนั้น คำนวณตามเงินเดือน ซึ่งผู้เสียภาษีมียกสิทธิได้รับในปีทางบัญชีเงินโดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าจะได้รับตัวเงินไปจริงเมื่อใด ส่วนภาษีเงินได้นั้น คำนวณตามจำนวนเงินเดือนที่ผู้เสียภาษีได้รับจริงในระหว่างปีทางบัญชีเงิน โดยไม่ต้องคำนึงถึงว่าเงินเดือนนั้นถึงกำหนดชำระเมื่อใด นัยหนึ่งภาษีเงินเดือนนั้นถือตามเงินเดือนที่ถึงกำหนดชำระ ส่วนภาษีเงินได้ถือตามเงินเดือนที่ได้จ่ายไปแล้ว ความแตกต่างกันในวิธีการประเมินนี้ในทางปฏิบัติไม่ใคร่เห็นได้ชัดมากนัก เพราะเหตุว่าวิธีการเรียกเก็บใช้อย่างเดียวกันทั้งภาษีเงินเดือนและภาษีเงินได้ กล่าวคือเรียกเก็บในขณะที่จ่ายเงินเดือนโดยใช้วิธีหักเงินเดือนไว้ การที่ใช้วิธีคล้าย ๆ กันเช่นนี้ก่อให้เกิดความเข้าใจขึ้นว่า ภาษีเงินได้นั้นเป็นแต่เพียงใช้แทนที่ภาษีเงินเดือนเท่านั้น จึงเกิดทำให้เข้าใจไปว่า จำนวนเงินที่หักภาษีเงินเดือนไว้แล้วนั้น จะเอามาคำนวณเพื่อให้เสียภาษีเงินได้อีกไม่ได้ แต่วิธีการเรียกเก็บภาษีที่คล้ายคลึงกันนี้ หากกระทบกระเทือนถึงวิธีการประเมินอันต่างกันนั้นไม่ และเมื่อไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายโดยชัดแจ้งว่าการประเมินภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้จะ

เปลี่ยนแปลงไปโดยเหตุที่ว่าเป็นการเก็บภาษีในเงินซึ่งได้เก็บภาษีเงินเดือนไว้แล้วไม่ได้ แม้ว่าการที่ทำเช่นนี้จะยังผลให้เป็นการเพิ่มภาระในเรื่องภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีอีกก็ตาม

ถ้ายกตัวอย่างให้ดูสัก ๒ - ๓ เรื่อง คงจะแสดงให้เห็นความแตกต่างกันในวิธีเก็บภาษีสองอย่างนี้ และผลที่เกิดจากการนั้นได้ดังนี้

(๑) สมมติว่า ก. และ ข. ทำงานได้รับเงินเดือนคนละ ๕๐๐ บาททั้งคู่ กับจะต้องเสียภาษีในเงินเดือนนั้นร้อยละ ๑๐ ของเงินเดือน และสมมติต่อไปอีกว่า ข. พึ่งได้รับเงินเดือนสำหรับสามเดือนหลังแห่งปี ในทางบัญชี (อ) ในปีถัดมาคือ ปี (ฮ)

ตามวิธีการเรื่องภาษีเงินเดือน ก.และ ข. ต่างต้องเสียภาษีย่อยละ ๑๐ ของเงินเดือนทั้งปี ๖๐๐๐ (๑๐) บาท = ๖๐๐ บาท สำหรับ ก. นั้นต้องเสียภาษีทั้งหมดในปี (อ) แต่ส่วน ข. นั้นสำหรับปี (อ) ต้องเสียเพียง $50 \times 4 = 450$ บาท และสำหรับปี (ฮ) ต้องเสีย $50 \times 15 = 750$ บาท

ตามวิธีการเรื่องภาษีเงินได้ ก. จะต้องเสียภาษีย่อยละ ๑๐ ในเงิน ๖๐๐๐ บาท สำหรับปี (อ) และปี (ฮ) รวมด้วยกันทั้งสองปีเป็นเงิน $600 + 600 = 1200$ บาท ข. ต้องเสียภาษีในเงิน ๔๕๐๐ บาทสำหรับปี (อ) และในเงิน ๗๕๐๐ บาทสำหรับปี (ฮ) สมมติว่าในขณะนี้อัตราภาษีในเงิน ๖๐๐๐ บาทนั้นได้เพิ่มขึ้นจากร้อยละ ๑๐ เป็นร้อยละ ๑๒ ต่อปี ข. จะต้องเสียภาษีสำหรับปี (อ) เป็นเงิน $50 \times 4 = 450$ บาท และสำหรับปี (ฮ) เป็นเงิน $60 \times 15 = 900$ บาท รวมเข้าด้วยกันทั้งสองปีเป็นเงิน ๑๓๕๐ บาท เพราะฉะนั้นเนื่องจากการที่ ข. รับเงินเดือนสามเดือนที่ค้างมาทำให้ ข.ต้องเสียภาษีในเงินเดือนของตนสำหรับสองปีมากกว่า ก. เป็นเงิน ๑๕๐ บาท ที่เป็นเช่นนี้อาจเห็นเป็นการแปลกมาก แต่ว่าหลักแห่งการประเมินภาษีเงินได้ก็หายอมให้ใช้วิธีการคำนวณเป็นอย่างอื่นได้ไม่

(๒) สมมติว่าเวลานี้ ก. และ ข. ได้รับเงินเดือนปีละ ๖๐๐๐ บาททั้งคู่ และอัตราภาษีได้เขยิบสูงขึ้น จากร้อยละ ๑๐ ซึ่งเป็นอัตราสำหรับปี (อ) เป็นร้อยละ ๑๕ สำหรับปี (ฮ) และ ข.พึ่งได้รับเงินเดือนสำหรับปี (อ) สามเดือนหลัง เมื่อปี (ฮ) นี้เอง

ตามวิธีการเรื่องภาษีเงินเดือน ก. และ ข. ต่างต้องเสียภาษีย่อยละ ๑๐ ของเงินเดือนทั้งปี (คือ ๖๐๐๐ บาท) สำหรับปี (อ) เป็นเงิน ๖๐๐ บาท และในปี (ฮ) ร้อยละ ๑๕ ของเงินเดือนเป็นเงิน ๙๐๐ บาท รวมสองปีเป็นเงิน ๑๕๐๐ บาท สำหรับปี (อ) ก. คงเสีย ๖๐๐ บาท และสำหรับปี (ฮ) เสีย ๖๐๐ บาท ส่วน ข. สำหรับปี (อ) เสีย ๔๕๐ บาท สำหรับปี (ฮ) เสีย ๑๐๕๐ บาท

ตามวิธีการเรื่องภาษีเงินได้ ก. จะต้องเสียภาษีสำหรับปี (อ) ร้อยละ ๑๐ ของเงิน ๖๐๐๐ บาท เป็นเงิน ๖๐๐ บาท และในปี (ฮ) ร้อยละ ๑๕ เป็นเงิน ๙๐๐ บาท รวมทั้งสองปีเป็นเงินภาษี ๑๕๐๐ บาท ข. ต้องเสียภาษีสำหรับปี (อ) ร้อยละ ๑๐ ของเงิน ๔๕๐๐ บาท เป็นเงิน ๔๕๐ บาท สำหรับปี (ฮ) ร้อยละ ๑๕ ของเงิน ๗๕๐๐ บาท เป็นเงิน ๑๑๒๕ บาท รวมสองปีเป็นเงิน ภาษี ๑๕๗๕ บาท ผลจึงเป็นว่าเนื่องจากการรับเงินเดือนค้างมาสามเดือนนั้น ข. จำต้องเสียภาษีในเงินเดือนสำหรับสองปีมากกว่า ก. ๗๕ บาท ที่เป็นดังนี้อาจเห็นได้อีกกว่าเป็นการแปลก แต่การที่คำนวณเช่นนี้เป็นการตรงกับหลักวิธีประเมินภาษีเงินได้ถูกต้องดีแล้ว

เพราะฉะนั้นจึงเห็นได้จากตัวอย่างข้างต้นนั้นว่าวิธีการประเมินภาษีเงินเดือนและภาษีเงินได้เป็นไปคนละรูปต่างกันทีเดียว และในพฤติการณ์ที่คล้ายคลึงกันแท้ๆ อาจทำให้ผู้เสียภาษีได้รับผลต่างกันไปคนละอย่าง

ย่อมเป็นการหลีกเลี่ยงมิได้ ที่จะให้ภาษีอันหนึ่ง ซึ่งใช้แทนที่ภาษีอีกอันหนึ่งมีผลทำนองเดียวกัน

ปัญหาที่จะต้องพิจารณานั้น มีมูลกรณีเกิดขึ้นดังนี้ ก. ได้รับเงินเดือน ๆ ละ ๕๐๐ บาท แต่เงินเดือนทุก ๆ เดือนได้รับในวันที่หนึ่งของเดือนใหม่ ในวันที่ ๑ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๖ ได้ใช้ภาษีเงินได้แทนที่ภาษีเงินเดือน กรมสรรพากรให้เก็บภาษีเงินเดือนซึ่งยังค้างชำระสำหรับปี พ.ศ. ๒๔๗๕ โดยหักจากเงินเดือน ๆ มีนาคม พ.ศ. ๒๔๗๕ (ซึ่งได้จ่ายเมื่อวันที่ ๑ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๖) และในเวลาเดียวกันได้รวมเงินเดือน ๆ นั้นเป็นเงินรายได้สำหรับปี ๒๔๗๖ ซึ่งจะต้องเสียภาษีเงินได้ด้วยได้มีการคัดค้านว่า การที่ทำเช่นนี้เป็นการเก็บภาษีซ้ำสองต่อ

เห็นว่าข้อคัดค้านนี้ไม่มีเหตุผลฟังได้เลย ที่เข้าใจผิดเช่นนี้ก็เนื่องมาจากเหตุที่ว่าตามวิธีการในเรื่องภาษีเงินเดือนนั้นภาษีที่ค้างชำระสำหรับปีทางบัญชีเงินปีหนึ่งยอมให้ไปเรียกเก็บเอาในปีใหม่ถัดต่อไปได้ ถ้าหากใช้วิธีเก็บให้ต่างกันเสียแล้ว ปัญหาจะไม่เกิดขึ้นเลย

สมมติว่าแทนที่จะเก็บภาษีเงินเดือน ณ ที่จ่ายเงิน (กล่าวคือกันเงินไว้เป็นภาษีโดยวิธีที่นายจ้างหักเงินเดือนของลูกจ้างไว้ในเวลาที่จ่ายเงินเดือน) แต่ให้ลูกจ้างเป็นผู้เสียภาษีเสียเองโดยตรง ในกรณีเช่นนี้ภาษีนั่นก็คงต้องเสียโดยไม่ต้องคำนึงถึงเวลาที่จ่ายเงินเดือน (กล่าวคือ ก. ผู้มีสิทธิได้รับเงินเดือน ๆ ละ ๕๐๐ บาทตลอดปี พ.ศ. ๒๔๗๕ จะต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษีสำหรับปี ๒๔๗๕ เป็นเงิน ๖๐๐ บาท และจะต้องชำระเต็มจำนวนก่อนสิ้นปี พ.ศ. ๒๔๗๕ ตามลักษณะดังกล่าวมานี้จะไม่มีปัญหาเรื่องภาษีซ้อนเกิดขึ้นในปีเดียวกันนั้นเลย ซึ่งแสดงให้เห็น ดังที่กล่าวมาข้างต้นแล้วว่า ปัญหาเรื่องการประเมินจะนำมาถกในแง่วิธีเรียกเก็บภาษีไม่ได้

จะทำให้ปรากฏเห็นชัดยิ่งขึ้น ถ้าจะระลึกว่า เมื่อเก็บภาษีเงินเดือนครั้งแรกในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ นั้น เป็นที่รับกันว่า ภาษีเงินเดือนนั้นจะไม่เรียกเก็บจากเงินที่ถึงกำหนดชำระในปี พ.ศ. ๒๔๗๔ แต่ได้มาจ่ายจริงในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ ถ้าหากในเวลานี้จะรับกันว่าจะเก็บภาษีในเงินเดือนที่ถึงกำหนดชำระในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ แต่ได้มาจ่ายจริงในปี พ.ศ. ๒๔๗๖ ไม่ได้แล้ว ผลก็จะเป็นว่าการประเมินภาษีจะแตกต่างกันสำหรับบุคคลสองคนผู้มีสิทธิได้รับเงินเดือนเท่ากันในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ แต่รับตัวเงินจริงต่างเวลากัน ซึ่งเป็นการขัดกับกฎหมาย ที่ประเมินภาษีในเงินเดือนทั้งปี

สมมติว่า ก และ ข ต่างได้รับเงินเดือน ๆ ละ ๕๐๐ บาทในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ กล่าวคือปีละ ๖๐๐๐ บาท และจะต้องเสียภาษีเงินเดือนร้อยละ ๑๐ แห่งเงินเดือน แต่ ก. ได้รับเงินเดือนในวันสุดท้ายของเดือน ส่วน ข. ได้รับในวันที่ ๑ ของเดือนใหม่พอถึงสิ้นปี พ.ศ. ๒๔๗๕ ก. จะต้องเสียภาษี ๖๐๐ บาท แต่ในเวลาเดียวกัน ข. ผู้ซึ่งไม่ได้ถูกหักเงินเดือนที่ได้จ่ายในวันที่ ๑ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๖ จะต้องเสียภาษีเพียง ๕๕๐ บาท ถ้าหาก ข. ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินเดือนสำหรับเงินเดือนที่ได้จ่ายในวันที่ ๑ เมษายน พ.ศ. ๒๔๗๖ โดยอ้างเหตุว่าเงินเดือน ๆ นั้นต้องไปคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้สำหรับปี พ.ศ. ๒๔๗๖ แล้ว เมื่อเทียบกับ ก. ผู้ซึ่งได้เสียภาษีใน

เงินเดือนจำนวนเท่ากันเป็นเงิน ๖๐๐ บาทแล้ว ข. ย่อมได้รับประโยชน์โดยได้รับยกเว้นภาษี ๑ ใน ๑๒ ส่วน ตรงกันข้าม ถ้า ข. เสียภาษีเงินเดือนสำหรับเงินเดือนเดือนมีนาคม พ.ศ. ๒๔๗๕ ซึ่งได้จ่ายในเดือนเมษายน พ.ศ. ๒๔๗๖ และเงินเดือน ๆ นั้นไม่ต้องเอามาคำนวณเป็นเงินรายได้สำหรับปี พ.ศ. ๒๔๗๖ แล้ว ข. ก็คงเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินเดือน ๑๑ เดือนเท่านั้น และเมื่อเทียบกับ ก. ผู้ซึ่งจะต้องเสียภาษี ๑๒ เดือน เป็นอันว่า ข. ได้รับประโยชน์โดยได้รับยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับปี พ.ศ. ๒๔๗๖ อีก ๑ ใน ๑๒ ส่วน

ทั้งสองกรณีนี้ ก. มีสิทธิที่จะกล่าวได้ว่าตนไม่ได้รับความคุ้มครองจากกฎหมายโดยเสมอภาค เป็นการขัดกับมาตรา ๑๒ แห่งรัฐธรรมนูญ

กล่าวให้สั้นเข้า เรื่องที่พิจารณาอยู่นี้ ไม่มีการเก็บภาษีซ้ำเลย การเสียภาษีเงินเดือนในปี พ.ศ. ๒๔๗๖ สำหรับเงินเดือนประจำปี พ.ศ. ๒๔๗๕ นั้น เป็นแต่เพียงปฏิบัติการชำระหนี้ ซึ่งโดยปกติควรต้องชำระในปี พ.ศ. ๒๔๗๕ เท่านั้น และการที่ได้มาชำระจริง ๆ ในปี พ.ศ. ๒๔๗๖ นั้น ก็เป็นเพราะวิธีการเฉพาะของการเก็บภาษีนั่นเอง ไม่ควรจะให้มีการกระทบกระเทือนถึงการปฏิบัติตามวิธีการภาษีอย่างใหม่สำหรับปี พ.ศ. ๒๔๗๖ ที่ใช้แทนที่ภาษีเก่า และในส่วนมากจะไม่เป็นการเพิ่มภาระเรื่องการเสียภาษีให้แก่บุคคลผู้เกี่ยวข้องเลย อาจเป็นความจริงอยู่บ้าง ในกรณีสองสามราย (กล่าวคือ ในเรื่องที่มีการเปลี่ยนแปลงการจ่ายเงินเดือนลูกจ้าง ซึ่งเคยได้รับเงินเดือนในวันที่ ๑ ของเดือนใหม่เปลี่ยนเป็นให้ได้รับในวันสุดท้ายของเดือนนั่นเอง) การเปลี่ยนแปลงวิธีการภาษีอาจทำให้เพิ่มภาระขึ้นได้ แต่ทั้งนี้เป็นผลแห่งวิธีการที่ได้นำมาใช้อยู่แล้วซึ่งไม่อาจจะก้าวล่วงเสียได้ และดังที่ได้กล่าวแล้วในตอนต้นว่าอาจเป็นผลที่ก่อให้เกิดภาระยุ่งยากไม่น้อยเลย

ฉะนั้นในแง่ทางกฎหมายแล้ว ดูไม่น่าจะมีทางที่จะยอมรับเป็นอย่างอื่นผิดแผกจากแนววินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นไปถูกต้องตรงกับกฎหมายอันเกี่ยวกับเรื่องแล้วนั้นได้เลย

ตามที่ได้ลงความเห็นมาข้างต้นนี้ ใช่ว่าจะไม่มีหนทางที่จะแก้ไขวิธีการเก็บภาษีเงินได้ที่ใช้อยู่ในเวลานี้หามาได้ อาจทำเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม เพิ่มบทบัญญัติเฉพาะกาลเข้าในพระราชบัญญัติเดิมเพื่อแก้ไขผลแห่งวิธีการในบางประการ แต่จะต้องสังเกตให้ถี่ถ้วน ณ ที่นี้ว่า ทั้งนี้จะทำอย่างอื่นมิได้ นอกจากถือเอาเวลาที่จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีถึงกำหนดชำระมาใช้ในการคำนวณ ซึ่งเป็นการตรงข้ามวิธีการที่ทำอยู่ คือเพียงเอาเวลาที่ได้รับชำระจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีขึ้นคำนวณ อันเป็นการเปิดโอกาสให้มีการเรียกร้องทำนองเรื่องซึ่งกำลังพิจารณาอยู่นี้ขึ้นอย่างมากมาย ซึ่งในที่สุดก็จะเป็นการเลิกล้มวิธีการประเมินที่ใช้อยู่เสียสิ้น ทำให้การคำนวณและการเรียกเก็บภาษีกับการควบคุมการชำระภาษียากขึ้น และแพงขึ้นอีกด้วย และทำให้รายได้ลดน้อยลงไป เพราะฉะนั้นจึงขอเสนอว่า ถ้าเห็นเป็นการสมควรจะใช้วิธีใด ๆ แก้ไขผลแห่งวิธีการประเมินภาษีเงินได้เท่าที่เป็นอยู่ ณ บัดนี้แล้วขอได้ใช้ความระมัดระวังให้มากที่สุดในการที่จะทำไปนั้น