

ความไม่เป็นธรรมกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา เงินค่าสอน ค่าสอบ ที่ทาง
ราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการ
จ่ายให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7)
Tax Injustice: the Case Study of
Personal Income Tax Exemption
for Tuition and Examination Fees
Paid by the Governmental Agencies
and Educational Institutions under
Section 42 (7) of the Thai Revenue
Code

- จักรินทร์ สมมติ
- อาจารย์ประจำ หลักสูตรนิติศาสตรบัณฑิต
- มหาวิทยาลัยรัตนบัณฑิต
- Jackarin Sommati
- E-mail: aon2519_@hotmail.com



บทคัดย่อ

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรมสรรพากรมีแนวทางการจัดเก็บภาษีจากเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (1)-(8) โดยเงินได้ดังกล่าวมีลักษณะที่แตกต่างกันออกไปตามแต่ละประเภทของเงินได้นั้น ๆ และเงินได้พึงประเมินบางลักษณะมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษี (Exempt Income) ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร ยกเว้นโดยกฎกระทรวง ยกเว้นตามพระราชบัญญัติ และสำหรับเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7) กรณีของเงินค่าสอนค่าสอบที่ทางราชการ หรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้นั้นถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นภาษี กรณีดังกล่าวจึงเกิดความไม่เป็นธรรมกับการจ่ายเงินค่าสอน ค่าสอบ ที่สถานศึกษาของเอกชนเป็นผู้จ่ายเพราะเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (2) โดยเงินได้ดังกล่าวมีลักษณะเดียวกันแต่มีการจัดเก็บภาษีต่างกัน ทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่เป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

Abstract

In case of tax collection for personal income, Revenue Department had the guide line for tax collecting assessment by Revenue Code Section 40 (1)-(8). The mentioned tax amount had the difference characteristics and can be categorized by types of income and certain assessed income had an exempt income by criteria and the method which set out in Revenue Code, except by the ministerial regulation, by act and assessed income which are exempted by Revenue Code Section 42 (7). In the case of tuition fee and examination fee paid by the governmental agencies could be considered as income and exempted tax. In such cases, there are tax injustice to pay tuition and examination fee which paid by the private institutions because the money are considered as money earned from work by Revenue Code Section 40 (2). Income was the same feature but different tax collecting caused personal income tax which was not followed by the principle of good taxation policy.

การเสียภาษีเป็นหน้าที่ของปวงชนชาวไทยทุกคนตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยทุกฉบับ ดังนั้น บุคคลทุกคนไม่ว่าผู้นั้นจะเป็น ผู้เยาว์ คนไร้ความสามารถ หรือคนเสมือนไร้ความสามารถยังคงต้องมีหน้าที่เสียภาษี² หากปรากฏว่าบุคคลเหล่านั้นเป็นผู้มีเงินได้ตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ โดยให้ถือเป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี เป็นตัวแทนในการยื่นแบบชำระภาษี³ และเงินภาษีที่รัฐบาลได้ทำการจัดเก็บจะถูกนำไปใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศให้เกิดประโยชน์ต่อประชาชนโดยรวม ซึ่งถือเป็นการตอบแทนผู้เสียภาษีอากร นอกจากนั้นแล้ว การจัดเก็บภาษีอากรยังมีวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีกหลายประการ เช่น

1. เพื่อนำเงินมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ กล่าวคือ รัฐบาลมีหน้าที่ในการพัฒนาประเทศในทุก ๆ ด้าน ไม่ว่าจะเป็น ด้านการศึกษา ด้านความปลอดภัย ด้านสาธารณสุข เป็นต้น

2. เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเป็นอีกวิธีการหนึ่งที่จะควบคุมการใช้จ่ายได้ เช่น การขึ้นภาษี เหล้า บุหรี่ ให้สูง เพื่อมิให้ประชาชนต้องบริโภคสินค้าที่เป็นอันตรายต่อสุขภาพ หรือส่งเสริมการท่องเที่ยว

เพื่อกระตุ้นให้เกิดการท่องเที่ยวในประเทศโดยสามารถนำค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการท่องเที่ยวมาลดหย่อนภาษีได้

3. เพื่อเป็นการกระจายรายได้ กล่าวคือ การนำมาตรการจัดเก็บภาษีในอัตราแบบก้าวหน้ามาใช้ทำให้ผู้มีรายได้มากต้องเสียภาษีมาก ดังนั้น หากมีการกระจายรายได้ออกไปก็จะเป็นประโยชน์ต่อผู้มีเงินได้ทำให้เสียภาษีน้อยลงอีกทั้งยังทำให้ผู้ไม่มีรายได้มีงานทำและก่อให้เกิดรายได้เพิ่มขึ้น

4. เพื่อเป็นการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีเป็นการควบคุมกระแสเงินในระบบเศรษฐกิจได้ เช่น ในสภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ รัฐบาลอาจมีมาตรการการลดอัตราภาษีต่าง ๆ ลงเพื่อให้คนออกมาจับจ่ายใช้สอยเพิ่มมากขึ้นทำให้มีเม็ดเงินไหลเวียนในระบบเศรษฐกิจ หรือหากในกรณีมีเม็ดเงินในระบบเศรษฐกิจมากเกินไปที่เรียกว่า “เงินเฟ้อ” รัฐบาลอาจมีนโยบายเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีให้สูงขึ้นเพื่อเป็นการลดการใช้จ่าย⁴

ดังนั้น การบริหารและพัฒนาประเทศตามแนวนโยบายแห่งรัฐจะสามารถขับเคลื่อนไปได้อย่างมีประสิทธิภาพและต่อเนื่องได้จะต้องมีปัจจัยที่สามารถนำไปสู่การปฏิบัติได้อย่างเป็นรูปธรรมได้ก็คือ “เงิน” ซึ่งถือเป็นปัจจัยสำคัญในการดำเนินการ ฉะนั้นประมวลรัษฎากรจึงเป็นกฎหมายที่ถูกบัญญัติ

¹ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560. หมวด 4 หน้าที่ของปวงชนชาวไทย. มาตรา 50 บุคคลมีหน้าที่ดังต่อไปนี้ (9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ.

² มาตรา 56 “ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว...”.

³ มาตรา 57 “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรค 1 เป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้ที่อยู่ในต่างประเทศ ให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรค 1 และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี”.

⁴ สมคิด บางโม. (2553). การภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิจัยพัฒนา. หน้า 16.

ขึ้นมาเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐและโดยลักษณะของการจัดเก็บภาษีอากรที่ตีนั้นรัฐบาลโดยหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรควรยึดหลักความเป็นธรรมอันเป็นโครงสร้างพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากร และควรดำเนินการจัดเก็บภาษีอากรให้เกิดความชอบธรรม ซึ่งหมายความว่า สิ่งที่ถูกต้องตามหลักธรรมหรือตามกฎหมาย⁵ เพราะสังคมที่มีความยุติธรรมไม่ควรให้ความสำคัญกับคนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่ง คนทุกคนควรได้รับโอกาสที่เท่าเทียมกัน เช่นเดียวกันกับการจัดเก็บภาษีอากร หน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บต้องออกแบบโครงสร้างการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเป็นธรรม เพราะจะเป็นการสร้างแรงจูงใจให้ภาคประชาชนเกิดความสมัครใจอยากเสียภาษี อีกทั้งยังทำให้การจัดเก็บภาษีนั้นมีประสิทธิภาพ แต่ถึงอย่างไรก็ตาม การใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนก็ได้หมายความว่า จะใช้อำนาจที่มีอยู่อย่างไม่เป็นธรรมได้ และหากจะกล่าวถึงความยุติธรรมผู้เขียนขอแนะนำพระบรมราโชวาทพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวรัชกาลที่ 9 ในความตอนหนึ่งว่า “...กฎหมายนั้น โดยหลักการแล้วจะต้องบัญญัติขึ้นใช้เป็นอย่างเดียวกันและเสมอกันหมดสำหรับคนทั้งประเทศ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ผู้ใช้กฎหมายจะต้องตระหนักในความรับผิดชอบของตนเองอยู่ตลอดเวลา ในอันที่จะใช้กฎหมายเพื่ออารังรักษาและผดุงความยุติธรรม...”⁶

อนึ่ง จะเห็นได้ว่าจากพระบรมราโชวาทได้กล่าวถึงการนำกฎหมายไปใช้นั้นจะต้องใช้อย่าง

เสมอภาคกันกับคนทุกคนเพื่อให้เกิดความเป็นธรรม ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรเป็นเรื่องที่หน่วยงานภาครัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีต้องนำกฎหมายไปใช้กับประชาชนทุกคนจึงควรคำนึงถึงหลักเกณฑ์ต่าง ๆ เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของชาติ จึงควรมีวิธีการจัดเก็บภาษีอากรให้เกิดความเป็นธรรมแก่ทุกฝ่ายโดยจะต้องคำนึงถึงหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้

1. หลักความเป็นธรรม กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ตีรัฐบาลจะต้องคำนึงถึงปัจจัยในหลาย ๆ ด้านเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษี เพราะหากขาดความเป็นธรรมแล้วการจัดเก็บภาษีย่อมไม่อาจบรรลุเป้าหมายได้ โดยปัจจัยการจัดเก็บภาษีให้เป็นธรรมมีรากฐานที่เกิดจากแนวความคิดเรื่อง “หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์” และ “หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์” โดยแยกพิจารณาได้ ดังนี้

1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principles of Absolute Equity) หลักความเป็นธรรมนี้มีแนวความคิดว่าประชาชนจะต้องเสียภาษีอากรเท่ากันทุกคน กล่าวคือ เอาค่าใช้จ่ายของรัฐเป็นตัวตั้ง หาดด้วยจำนวนประชากรทั้งหมด เช่น รัฐมีค่าใช้จ่ายจำนวน 1 หมื่นล้านบาท มีจำนวนประชากรในประเทศ 50 ล้านคน ดังนั้น ประชาชนทุกคนจะเสียภาษีคนละ 2,000 บาท ซึ่งระบบการจัดเก็บภาษีวิธีนี้จะนำมาใช้ได้ก็ต่อเมื่อประชากร

⁵ พจนานุกรมไทย ฉบับทันสมัยและสมบูรณ์. (2552). กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น. หน้า 226.
⁶ พระบรมราโชวาท ในพิธีพระราชทานประกาศนียบัตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ณ อาคารใหม่สวนอัมพร 27 ตุลาคม 2523.

ภายในประเทศมีรายได้เท่ากันทุกคน เมื่อพิจารณาถึงความเป็นจริงแล้วรายได้ของประชากรแต่ละคนไม่อาจมีรายได้ที่เท่ากันได้ ดังนั้น หลักความเป็นธรรมลัมบูรณ์นี้จึงมีข้อบกพร่องหลายประการ เช่น ไม่คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษี ผู้มีรายได้น้อยต้องแบกรับภาระภาษีมากกว่าผู้มีรายได้สูง และสุดท้ายผู้มีรายได้ต่ำมาก ๆ จึงไม่มีเงินเพียงพอที่จะชำระภาษีได้

1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principles of Relative Equity) หลักความเป็นธรรมนี้มีแนวความคิดว่า การเสียภาษีอากรจะต้องจัดเก็บให้เกิดความสัมพันธ์กันกับประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐบาล หรือจัดเก็บตามความสามารถของผู้เสียภาษี โดยพิจารณาได้จากหลักเกณฑ์ดังนี้ คือ

1.2.1 หลักผลประโยชน์ (Benefit Principles) เป็นการจัดเก็บภาษีตามสัดส่วนของผลประโยชน์ที่แต่บุคคลได้รับจากรัฐบาล ไม่ว่าจะ เป็น ค่าธรรมเนียมการประกอบกิจการต่าง ๆ ที่ต้องได้รับอนุญาตจากรัฐ ค่าภาษีรถยนต์ประจำปี หรือ ค่าการใช้ทางการพิเศษ (ค่าทางด่วน) เป็นต้น โดยผู้ได้รับประโยชน์โดยตรงจะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งการจัดเก็บภาษีสลักษณะนี้อาจก่อให้เกิดปัญหาได้เนื่องจากบุคคลแต่ละคนอาจได้รับผลประโยชน์จากรัฐไม่เท่ากัน เช่น การที่รัฐให้ความคุ้มครองดูแลบริการสาธารณะในด้านต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ด้านสาธารณสุข ด้านความปลอดภัย ด้านความมั่นคง ด้านการขนส่ง ด้านการศึกษา เป็นต้น จึงอาจเป็นปัญหาในทางปฏิบัติว่าจะมีหลักเกณฑ์ในการประเมินการจัดเก็บภาษีจากผลประโยชน์ที่ได้รับอย่างไร

1.2.2 หลักความสามารถในการเสียภาษี (Principles of Capacity) เป็นหลักการจัดเก็บภาษีที่คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีของประชาชน เช่น ผู้มีรายได้มากย่อมเสียภาษีมาก ผู้มีรายได้น้อยก็เสียภาษีน้อยตามสัดส่วนของรายได้ หรือหากพิจารณาในแง่ของผลประโยชน์ที่ประชาชนได้รับโดยตรงการจัดเก็บภาษีก็จะจัดเก็บจากบุคคลดังกล่าวโดยไม่ต้องคำนึงถึงรายได้ เช่น ภาษีที่เกิดจากการอุปโภคบริโภค

ดังนั้น หลักความเป็นธรรม ถือเป็นหัวใจสำคัญของการจัดเก็บภาษี แต่หากการจัดเก็บภาษีปราศจากความเป็นธรรมแล้ว การเสียภาษีที่เกิดจากความสมัครใจก็อาจเกิดได้ยาก และจะส่งผลกระทบต่อการจัดเก็บรายได้ของภาครัฐต่อไป

2. หลักความแน่นอน กล่าวคือ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจะต้องทราบได้ว่าตนเองจะต้องชำระภาษีจากอะไร และรัฐมีหลักเกณฑ์และวิธีการประเมินการจัดเก็บภาษีอย่างไร ซึ่งหลักความแน่นอนจะต้องมีความชัดเจนในเรื่องของวัน เวลา สถานที่ วิธีการเสียภาษี ฐานภาษี และอัตราภาษี ทั้งนี้ มาตราการต่าง ๆ เหล่านี้จะต้องบัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อเป็นหลักปฏิบัติที่ชัดเจน อีกทั้งเป็นการสร้างความเชื่อมั่นให้กับผู้เสียภาษีกร เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐ

3. หลักความเป็นกลาง กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีมียผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจ รัฐบาลจึงควรมีวิธีการจัดเก็บให้มิผลกระทบต่อผู้เสียภาษีมากที่สุด และที่สำคัญรัฐไม่ควรดำเนินกิจการใด ๆ ที่ส่งผลกระทบต่อ การตัดสินใจของภาคเอกชน เช่น การดำเนินกิจการที่เป็นการแข่งขันด้านการค้าหรือการบริการกับภาคเอกชน เพราะหากรัฐเป็นผู้ดำเนินกิจการ

เอง ค่าบริการที่เกิดจากภาครัฐย่อมมีราคาถูกกว่าภาคเอกชน อันจะส่งผลให้ภาคเอกชนอาจตัดสินใจไม่ลงทุนในกิจการดังกล่าว ผลกระทบที่ตามมา รัฐก็จะสูญเสียรายได้จากกิจการดังกล่าว

4. หลักอำนาจรายได้ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากร มีหลักการที่สำคัญคือจัดเก็บจากบุคคลผู้มีรายได้ หากไม่มีรายได้รัฐก็ไม่อาจจัดเก็บภาษีได้ ดังนั้น รัฐจึงควรที่จะสร้างงานสร้างรายได้ให้แก่ประชาชนทั้งทางตรงและทางอ้อม ไม่ว่าจะเป็นการตั้งนักลงทุนชาวต่างชาติเข้ามาลงทุนในประเทศ เพื่อให้ประชาชนมีงานทำและมีรายได้ หรืออาจเป็นการสร้างงานโดยภาครัฐ เช่น โครงการเศรษฐกิจพอเพียงเพื่อยกระดับชุมชน ที่เกิดขึ้นในยุครัฐบาลของอภิสิทธิ์ เวชชาชีวะ เป็นนายกรัฐมนตรี เมื่อประชาชนมีรายได้รัฐบาลก็จะเก็บภาษีจากประชาชนได้ ซึ่งเป็นการสมประโยชน์ทั้งภาครัฐและภาคเอกชน

5. หลักความยืดหยุ่น กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีควรจะมีการเพิ่ม หรือลดอัตราภาษีเพื่อให้สอดคล้องกับสถานการณ์เศรษฐกิจในปัจจุบันด้วย เช่น สภาวะเงินเฟ้อ ควรจะเพิ่มอัตราการจัดเก็บภาษีให้สูงขึ้นเพื่อลดอัตราการใช้จ่ายของประชาชน หรือสภาวะเศรษฐกิจฝืดเคือง ควรจะลดอัตราภาษีลงเพื่อกระตุ้นให้มีการใช้จ่ายเพิ่มมากขึ้น หลักความยืดหยุ่นนี้อาจดำเนินการได้หลากหลายรูปแบบ เช่น การยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิในจำนวนเงินที่ไม่เกิน 150,000 บาทที่มีการดำเนินการอยู่ในปัจจุบัน หรือการกระตุ้นให้มีการใช้จ่ายของภาคประชาชนแล้วสามารถนำค่าใช้จ่ายไปหัก

ลดหย่อนภาษีได้

6. หลักประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีอากรที่ได้นั้นควรจะต้องมีความประหยัด สะดวกรวดเร็ว ลดข้อยุ่งยากในการเสียภาษี ดังเช่นในปัจจุบัน การชำระภาษีสามารถที่จะเลือกชำระได้หลายช่องทาง เช่น ชำระผ่านระบบการหักบัญชีของธนาคาร ชำระผ่านระบบอินเทอร์เน็ต ชำระผ่านเคาน์เตอร์เซอร์วิส (Counter Service) เป็นต้น และหากมีการสร้างแรงจูงใจที่ดีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอาจเพิ่มมากขึ้นตามไปด้วย เช่น การให้รางวัลแก่ผู้เสียภาษีที่เสียภาษีถูกต้องตรงตามเวลาที่กำหนด โดยรางวัลนั้นอาจจะเป็นเงินสด รถยนต์ บ้านพร้อมที่ดิน หรือค่าส่วนลดภาษี เป็นต้น⁷

ปัจจุบันภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีหลักเกณฑ์การจัดเก็บจากเงินได้หลายประเภทด้วยกันตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 40⁸ ไม่ว่าจะเป็น เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน, เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้, เงินได้เนื่องจากค่าแห่งกู๊ดวิลล์ (Good wills) ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น, เงินได้จากการลงทุนด้วยเงิน เช่น ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม, เงินได้จากการนำทรัพย์สินออกให้เช่า, เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ, เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระเอง นอกจากเครื่องมือและเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง ทั้งนี้เงินได้พึงประเมินดังที่ได้กล่าวมานั้นเป็นเงินได้

⁷ สมคิด บางโม. เรื่องเดียวกัน. หน้า 17-20.

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 40.

ที่เกิดจากการใช้แรงงาน และไม่ได้เกิดจากการใช้แรงงาน และรวมตลอดถึงเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนในกิจการประเภทต่าง ๆ นอกจากนั้นแล้วเงินได้พึงประเมินบางประเภทมีการยกเว้นการจับเก็บภาษีไว้เป็นการเฉพาะ เช่น เงินได้ที่ได้รับการยกเว้นตามพระราชกฤษฎีกาซึ่งออกตามความในมาตรา 3 แห่งประมวลรัษฎากร⁹ ยกเว้นตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 42¹⁰ ยกเว้นตามกฎหมายกระทรวง¹¹ หรือยกเว้นโดยพระราชบัญญัติ เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520¹² โดยเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษีดังกล่าวมานั้นมีวัตถุประสงค์ในการยกเว้นที่แตกต่างกันออกไป เช่น เงินค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (1) เป็นการยกเว้นเพื่อส่งเสริมการทำงาน เงินค่าเบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการ เงินค่าสอน ค่าสอบ ที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้ ตามมาตรา 42 (7) เป็นการยกเว้นเพื่อส่งเสริมการศึกษา หรือเงินที่เป็นดอกเบี้ยประเภทต่าง ๆ เช่น ดอกเบี้ยเงินฝากออมทรัพย์ ดอกเบี้ยฉลากออมสิน มาตรา 42 (8) เป็นการยกเว้นเพื่อส่งเสริมการออม เป็นต้น

สำหรับกรณีของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษี (Exempt Income) ที่เป็นเบี้ยประชุมกรรมการหรือกรรมการ หรือค่าสอน ค่าสอบ ที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการจ่ายให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 42 (7) โดยที่มา

ของการยกเว้นภาษีเงินได้ดังกล่าวมานั้นมีลักษณะที่ต้องพิจารณาว่า เงินได้ที่จ่ายเป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะของเบี้ยประชุมกรรมการ หรือกรรมการ เงินค่าสอน ค่าสอบ หรือไม่ แล้วพิจารณาต่อไปว่าผู้จ่ายเงินได้นั้นมีฐานะเป็นส่วนราชการ หรือสถานศึกษาของทางราชการหรือไม่ ซึ่งคำว่าทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการนั้น หมายถึงหน่วยงานของภาครัฐที่เป็น กระทรวง ทบวง กรม หรือเป็นสถานศึกษาของทางราชการ เช่น โรงเรียน วิทยาลัย หรือมหาวิทยาลัย¹³ ฉะนั้นหากเป็น เบี้ยประชุมกรรมการ หรือกรรมการ ค่าสอน ค่าสอบ ที่มีใช้ส่วนราชการ หรือสถาบันการศึกษาของทางราชการเป็นผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวจึงไม่เข้าข่ายที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีของการจ่ายค่าตอบแทนวิทยากร และค่าเบี้ยประชุม ซึ่งผู้จ่ายเป็นหน่วยงานธุรการขององค์กรของรัฐที่เป็นอิสระ โดยมีข้อหารือมายังกรมสรรพากรว่า สำนักงานได้จ่ายเงินค่าตอบแทนวิทยากร และค่าเบี้ยประชุม ในการฝึกอบรมหลักสูตร ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นหรือไม่ เนื่องจากการปฏิบัติงานสำนักงานมีภารกิจจัดการเลือกตั้งซึ่งแต่เดิมเป็นภารกิจของกระทรวงมหาดไทยกรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือดังกล่าวว่าสำนักงานเป็นหน่วยงานธุรการขององค์กรของรัฐที่เป็นอิสระและไม่มีฐานะเป็นส่วนราชการตามกฎหมาย ว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดินค่าตอบแทนวิทยากร และค่าเบี้ย

⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 3.

¹⁰ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42.

¹¹ กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร.

¹² พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.

¹³ ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนอไชย, และ สาโรจน์ ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร*. กรุงเทพฯ: เอ็น วาย ซี แมนเนจเม้นท์ จำกัด. หน้า 1-075.

ประชุมดังกล่าว จึงไม่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

ดังนั้น จะเห็นว่าเงินค่าตอบแทนวิทยากร และค่าเบี้ยประชุมดังกล่าวแม้จะเป็นเงินได้พึงประเมินที่เข้าลักษณะของเบี้ยประชุมกรรมการ หรือกรรมการ เงินค่าสอน ค่าสอบ อีกทั้งการปฏิบัติงานของสำนักงานเป็นงานลักษณะเดียวกันกับงานของทางราชการก็ตาม ก็มิได้หมายความว่าหน่วยงานดังกล่าวจะมีฐานะเป็นส่วนราชการขึ้นมาได้และแม้สำนักงานจะมีฐานะเป็นส่วนราชการตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ. 2502¹⁵ ก็เพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดตั้งงบประมาณตลอดจนการบริหารและการดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวข้องกับงบประมาณแผ่นดินเท่านั้น และตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยคณะกรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550 มาตรา 30 บัญญัติว่า สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งเป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นนิติบุคคลและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการการเลือกตั้ง¹⁶ จึงทำให้สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งมีฐานะเป็นหน่วยงานของรัฐ¹⁷ แต่บทบัญญัติดังกล่าวมิได้บัญญัติให้

สำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งเป็นส่วนราชการตามพระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน¹⁸ ผู้เขียนเห็นด้วยกับแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร เพราะหากกำหนดให้หน่วยงานอิสระที่อยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐถือเป็นส่วนราชการทั้งหมดเงินได้พึงประเมินที่จ่ายไปนั้นก็ไม่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายอันเป็นการทำให้รัฐเสียประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ ยังมีข้อหาหรือของกรมสรรพากร กรณีการจ่ายเบี้ยประชุมคณะกรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัด โดยกำหนดจ่ายเงินให้แก่ประธานกรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัด เป็นค่าตอบแทนรายเดือน ๆ ละ 25,000 บาท ค่าเบี้ยประชุมกรรมการ ครั้งละ 1,200 บาท และจ่ายให้แก่กรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัด เป็นค่าตอบแทนรายเดือน ๆ ละ 23,000 บาท ค่าเบี้ยประชุมกรรมการ ครั้งละ 1,000 บาท การกำหนดการจ่ายเงินดังกล่าวจะจ่ายเมื่อมีการประชุม โดยคณะกรรมการการเลือกตั้งกำหนดให้จ่ายค่าเบี้ยประชุมได้ไม่เกิน 8 ครั้งต่อเดือน กรมสรรพากรได้มีแนววินิจฉัยว่าเนื่องจากคณะกรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัดได้รับการแต่งตั้งจากคณะกรรมการการเลือกตั้งตามมาตรา 14 แห่งพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วย

¹⁴ หนังสือที่ กค 0702/4843. ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2555.

¹⁵ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการ พ.ศ. 2502 มาตรา 4. “ส่วนราชการ” หมายความว่า กระทรวง ทบวง กรม หรือทบวงการเมืองที่มีฐานะเทียบเท่า สำนักงานหรือหน่วยงานอื่นใดของรัฐ แต่ไม่รวมตลอดถึงรัฐวิสาหกิจหรือหน่วยงานตามกฎหมาย ว่าด้วยระเบียบบริหารราชการส่วนท้องถิ่น.

¹⁶ พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยคณะกรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550 มาตรา 30 ววรรคหนึ่ง “ให้มีสำนักงานคณะกรรมการการเลือกตั้งเป็นหน่วยงานที่เป็นอิสระตามรัฐธรรมนูญ มีฐานะเป็นนิติบุคคลและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะกรรมการการเลือกตั้ง โดยมีประธานกรรมการการเลือกตั้งเป็นผู้บังคับบัญชาสูงสุด...”.

¹⁷ บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 16/2545.

¹⁸ พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534 มาตรา 7.

คณะกรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550 ดังนั้น
คำตอบแทนและค่าเบี้ยประชุมที่คณะกรรมการ
การเลือกตั้งประจำจังหวัด ได้รับตามอัตราที่กำหนด
ตามข้อ 33 ของระเบียบคณะกรรมการ
การเลือกตั้ง ว่าด้วยคณะกรรมการการเลือกตั้งประจำ
จังหวัดและผู้อำนวยการการเลือกตั้งประจำจังหวัด
พ.ศ. 2552 การเบิกจ่ายจากงบประมาณรายจ่าย
ประจำปี ตามมาตรา 38 และมาตรา 39 แห่ง
พระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว อาจพิจารณาได้ ดังนี้

1. กรณีคำตอบแทนที่คณะกรรมการการ
เลือกตั้งประจำจังหวัดได้รับประจำเป็นรายเดือน
ถือเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ
เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)
แห่งประมวลรัษฎากร สำนักงานคณะกรรมการการ
เลือกตั้งฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย
ตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร

2. กรณีค่าเบี้ยประชุม เนื่องจากสำนักงาน
คณะกรรมการการเลือกตั้งและสำนักงานคณะ
กรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัดเป็นหน่วยงาน
ธุรการขององค์กรของรัฐที่เป็นอิสระและไม่มีฐานะ
เป็นส่วนราชการตามกฎหมาย ว่าด้วยระเบียบ
บริหารราชการแผ่นดินแต่บัญญัติให้มีฐานะเป็น
นิติบุคคลและอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของคณะ
กรรมการการเลือกตั้ง ตามมาตรา 30 แห่งพระ
ราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยคณะ
กรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550 แม้สำนักงาน
คณะกรรมการการเลือกตั้งและสำนักงานคณะ
กรรมการการเลือกตั้งประจำจังหวัด มีฐานะเป็น
ส่วนราชการ ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติ

วิธีงบประมาณ พ.ศ. 2502 ก็เพียงพอประโยชน์
ในการจัดตั้งงบประมาณ ตลอดจนการบริหารและ
การดำเนินการอื่นใดที่เกี่ยวกับงบประมาณแผ่นดิน
เท่านั้น แต่ตามพระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ
ว่าด้วยคณะกรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550 ไม่
ได้กำหนดฐานะให้เป็นส่วนราชการตามกฎหมาย
ว่าด้วยระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน กรณีเช่นนี้
เบี้ยประชุมกรรมการที่คณะกรรมการการเลือกตั้ง
ประจำจังหวัดได้รับจึงมิใช่เบี้ยประชุมที่ทางราชการ
เป็นผู้จ่ายซึ่งได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อ
เสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวล
รัษฎากร ดังนั้น ค่าเบี้ยประชุมดังกล่าวเข้าลักษณะ
เป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) แห่ง
ประมวลรัษฎากร สำนักงานคณะกรรมการการ
เลือกตั้งฯ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตาม
มาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹ซึ่งแนวคำ
วินิจฉัยของกรมสรรพากรได้วินิจฉัยไปในแนวทาง
เดียวกันกับหน่วยงานธุรการที่เป็นองค์กรอิสระ
ซึ่งอยู่ภายใต้การกำกับดูแลของรัฐ

กรณีค่าสอนค่าสอบที่ทางราชการจ่ายให้
เนื่องจากสถาบันอุดมศึกษาของทางราชการมีฐานะ
เป็นนิติบุคคล ตามกฎหมายสถาบันอุดมศึกษา
ของแต่ละแห่ง และสถาบันฯไม่มีวัตถุประสงค์ของ
การประกอบกิจการในลักษณะการค้าที่เป็นการ
แสวงหาผลประโยชน์หรือกำไร จึงไม่เข้าลักษณะ
เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามประมวล
รัษฎากร มาตรา 39 ดังนั้น สถาบันอุดมศึกษาจึงมี
ทั้งรายรับและรายจ่าย โดยรายรับนั้นอาจเป็น
ค่าลงทะเบียนเรียน ค่าธรรมเนียมการศึกษา ซึ่ง

¹⁹ หนังสือที่ กค 0702/1285 วันที่ 3 เมษายน 2551.

เป็นเงินได้ลักษณะการให้บริการของสถาบันฯ ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ข) รายรับจากการขายตำราเรียน ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 81 (1) (ฉ) กรณีนี้สถาบันไม่ต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ส่วนการจ่ายค่าตอบแทนอาจารย์ที่ปรึกษานิสิต ค่าตอบแทนคณะกรรมการ ค่าดำเนินงาน ค่าตอบแทนผู้ปฏิบัติงาน ค่าสัญญา และค่าตอบแทนการบริการทางการแพทย์ ถ้าเป็นอาจารย์ประจำ พนักงานประจำของสถาบันฯ ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) แต่ถ้าไม่ใช่อาจารย์ประจำหรือพนักงานประจำ ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ผู้จ่ายมีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการจ่ายเงินค่าสอน มีการคิดค่าสอนเป็นรายชั่วโมงตามที่สอนจริง ซึ่งจะต้องไม่เป็นการเหมาจ่ายเป็นรายเดือน เงินค่าสอนค่าสอบ จึงเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายเงินได้ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย²⁰

จากกรณีดังกล่าวเมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าสถาบันอุดมศึกษาดังกล่าวมีฐานะเป็นสถาบันการศึกษาของทางราชการรายจ่ายค่าสอนค่าสอบที่ทางสถาบันเป็นผู้จ่ายนั้นถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ผู้เขียนขอเสนอกรณีตัวอย่างของการจ่ายเงินค่าตอบแทนการควบคุมวิทยานิพนธ์ของนิสิตและผลงานทางวิชาการให้แก่อาจารย์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย เพื่อให้เกิดความเข้าใจยิ่งขึ้น ดังนี้ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัยได้มีการจ่ายเงินให้แก่อาจารย์สำหรับ

เป็นค่าควบคุมวิทยานิพนธ์ของนิสิต ซึ่งมีการให้คำแนะนำเช่นเดียวกันกับการสอน และเป็นส่วนหนึ่งของการเรียนการสอนตามหลักสูตร และยังมีการจ่ายเงินสำหรับผลงานทางวิชาการที่ได้รับการตีพิมพ์ลงในวารสารต่าง ๆ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระตุ้นให้เกิดผลงานทางวิชาการ สรรพากรได้วินิจฉัยว่าเงินค่าตอบแทนการควบคุมวิทยานิพนธ์ และเงินค่าผลงานทางวิชาการ ไม่ได้มีการสอนและไม่ใช่เงินค่าสอบวิทยานิพนธ์ จึงไม่เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตามมาตรา 42 (7)²¹ สำหรับกรณีดังกล่าวนี้ผู้เขียนมีความเห็นว่า การเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาควบคุมวิทยานิพนธ์ เป็นการทำงานที่มีลักษณะของการให้คำปรึกษาตามหลักสูตรของการเรียนการสอนอย่างหนึ่ง ซึ่งการสอนนั้นอาจมีกระบวนการสอนตามแต่ลักษณะของรายวิชาไป การให้คำปรึกษาแก่นิสิตในการทำวิทยานิพนธ์ก็เป็นการส่งเสริมประโยชน์ทางการศึกษาในระดับการศึกษาที่สูงขึ้นจากระดับชั้นปริญญาตรี ดังนั้น เงินได้ดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นค่าตอบแทนการควบคุมวิทยานิพนธ์หรือค่าผลงานทางวิชาการ เป็นเงินได้ที่มีลักษณะที่เกี่ยวข้องกับการศึกษา อันส่งผลก่อให้เกิดการกระตุ้นการสร้างผลงานทางวิชาการซึ่งจะเป็นประโยชน์ต่อการพัฒนาบุคลากรทางการศึกษา อีกทั้งยังเป็นประโยชน์ต่อผู้เรียน เมื่ออาจารย์เป็นผู้ที่มีคุณภาพแล้วผู้เรียนก็ย่อมมีคุณภาพด้วยเช่นเดียวกัน เงินได้ดังกล่าวจึงควรถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและอีกตัวอย่างหนึ่ง คือ กรณี

²⁰ หนังสือที่ กค 0706 (กม.03)/727. ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2546.

²¹ หนังสือที่ กค 0706/7008. ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547.

การจ่ายเงินค่าสอนให้แก่อาจารย์ชาวต่างชาติของมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ โดยมหาวิทยาลัยได้เชิญอาจารย์ชาวต่างชาติมาสอนตามโครงการปริญญาตรีบริหารธุรกิจ หลักสูตรนานาชาติ เป็นระยะเวลาติดต่อกันหลายปี มีการจ่ายค่าสอนเป็นรายชั่วโมง แนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากร วินิจฉัยว่าเงินค่าสอนดังกล่าวคิดเป็นรายชั่วโมงตามที่สอนจริง มิได้กำหนดเหมาจ่ายเป็นรายเดือน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 (7)²² จะเห็นว่าแนวทางวินิจฉัยของกรมสรรพากรว่าเงินลักษณะใดเป็นเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้นภาษี ตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ มีข้อสังเกตว่าผู้จ่ายเงินได้มีฐานะเป็นส่วนราชการหรือไม่ และเงินที่จ่ายเป็นเงินที่เข้าลักษณะของ ค่าเบี้ยประชุม ค่าสอน หรือค่าสอบหรือไม่ โดยการจ่ายเงินค่าเบี้ยประชุมนั้นจะต้องไม่มีลักษณะเหมาจ่ายเป็นรายเดือนมิฉะนั้นจะถือว่าเป็นรายได้ประจำเช่นเดียวกับค่าสอน ค่าสอบ ต้องเป็นค่าสอนค่าสอบที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการกำหนดจ่ายให้เป็นรายคราวที่มีการสอนจริงเท่านั้น ถ้ากำหนดเหมาจ่ายเป็นรายเดือนโดยไม่คำนึงว่าจะมีการสอนจริงหรือไม่ แม้จะมีชื่อเรียกว่าค่าสอน ก็มีได้อยู่ในข่ายที่ได้รับการยกเว้นภาษีจึงมีผลกับว่าเงินค่าสอน ค่าสอบ เป็นเงินได้ที่เกิดจากการจ้างแรงงาน หรือการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) และ (2)

การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามกรณีที่ได้กล่าวมานั้นเป็นการยกเว้นเฉพาะกรณีผู้จ่ายเงินได้เป็นส่วนราชการ หรือสถานศึกษาของทางราชการเท่านั้นหากได้พิจารณาตาม

หลักความเป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีแล้วนั้นจะเห็นว่าเงินได้ที่มีลักษณะเดียวกันย่อมได้รับการยกเว้นภาษีเหมือนกัน เพื่อเป็นการป้องกันมิให้เกิดการได้เปรียบเสียเปรียบอีกทั้งการเรียนการสอนถือเป็นปัจจัยโครงสร้างพื้นฐานของประเทศรัฐบาลควรให้การส่งเสริมและสนับสนุนบุคลากรทางการศึกษาเพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจให้คณาจารย์พัฒนาศักยภาพตัวเอง การยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินค่าสอน ค่าสอบ จึงไม่ควรพิจารณายกเว้นเฉพาะกรณีที่ผู้จ่ายเป็นสถานศึกษาของทางราชการเท่านั้น เนื่องจากในปัจจุบันสถาบันการศึกษาได้มีการเปิดทำการเรียนการสอนเพิ่มมากขึ้นจากเดิมในอดีต ความจำเป็นที่ต้องมีอาจารย์ประจำ และอาจารย์พิเศษในแต่ละสถาบันเพิ่มมากขึ้น หากอาจารย์ผู้สอนคำนึงถึงสิทธิประโยชน์ทางภาษีอย่างเดียว เนื่องจากว่าการสอนพิเศษในสถาบันการศึกษาของรัฐได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษี แต่การสอนพิเศษในสถาบันของเอกชนไม่ได้รับยกเว้นการจัดเก็บภาษีก็อาจทำให้อาจารย์ผู้สอนไม่ยากไปสอนพิเศษในสถาบันการศึกษาของเอกชนได้ อันจะส่งผลกระทบต่อสถาบันนั้น ๆ ขาดบุคลากรทางการศึกษาที่ดี มีคุณภาพได้เพียงเพราะการยกเว้นการจัดเก็บภาษีอากรที่แตกต่างกัน อันเป็นการขาดความเป็นธรรมตามกฎหมาย ซึ่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560 มาตรา 27 ยังได้บัญญัติถึงหลักความเป็นธรรมตามกฎหมายว่า “บุคคลย่อมเสมอกันในกฎหมาย มีสิทธิและเสรีภาพและได้รับความคุ้มครองตามกฎหมายเท่าเทียมกันการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็นธรรมต่อบุคคล ไม่ว่าด้วยเหตุความ

²² หนังสือที่ กค 0706/6770. ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2548.



แตกต่างกันในเรื่องถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ภาษา เพศ อายุ ความพิการ สภาพทางกายหรือสุขภาพ สถานะของบุคคลฐานะทางเศรษฐกิจหรือสังคม ความเชื่อทางศาสนา การศึกษาอบรม หรือความคิดเห็นทางการเมืองอันไม่ขัดต่อบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญ หรือเหตุอื่นใด จะกระทำมิได้...”²³

ผู้เขียนมีความเห็นว่าการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีเงินค่าสอน ค่าสอบ²⁴ ตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากรเป็นการยกเว้นภาษีเพื่อส่งเสริมและสนับสนุนบุคลากรทางการศึกษาให้เกิดแรงจูงใจในการสอนหนังสือ อันเป็นการถ่ายทอดวิชาความรู้ให้แก่บรรดาลูกศิษย์ทั้งหลายสามารถนำความรู้ที่ได้เรียนมาไปปรับใช้กับการประกอบอาชีพได้อย่างเหมาะสม และเป็นการพัฒนาประเทศชาติให้มีความเจริญก้าวหน้าทางด้านการศึกษาได้ดียิ่งขึ้นดังนั้นเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในสังคมจึงไม่ควรให้ความสำคัญเฉพาะสถาบันการศึกษาของทางราชการเท่านั้น สถาบันการศึกษาของเอกชนก็เป็นสถาบันที่ผลิตบัณฑิตที่มีคุณภาพได้เช่นเดียวกัน นอกจากนี้แล้วครูอาจารย์ก็เป็นบุคลากรที่มีความสำคัญต่อระบบการศึกษาการพัฒนาชีวิตความเป็นอยู่ของครูอาจารย์ก็เป็นเรื่องที่สำคัญไม่ยิ่งหย่อนไปกว่าการพัฒนาด้านองค์ความรู้ ดังนั้นรายได้ที่เกิดจากการสอนต่างสถาบันอันเป็นรายได้เสริมจึงไม่ควรมาแบ่งแยกว่าผู้จ่ายเป็นสถาบันการศึกษาของทางราชการหรือไม่ เพราะหากพิจารณาถึงลักษณะงานแล้วการสอนหนังสือไม่ว่าจะสอนในสถาบันการ

ศึกษาของทางราชการหรือเอกชนก็ไม่มี ความแตกต่างกันในลักษณะของการปฏิบัติงานอันจะถือเป็นเหตุแห่งการยกเว้นการจัดเก็บภาษี ฉะนั้นผู้เขียนขอยกตัวอย่างเปรียบเทียบเพื่อให้เกิดความเข้าใจดังนี้เช่น อาจารย์สมบัติเป็นอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัย A ได้รับเชิญไปสอนพิเศษวิชากฎหมายภาษีอากรที่มหาวิทยาลัย B ซึ่งเป็นสถาบันการศึกษาของรัฐ มหาวิทยาลัย B ได้จ่ายค่าสอนเป็นรายชั่วโมงตามที่สอนจริง ดังนี้เงินค่าสอนพิเศษที่อาจารย์สมบัติได้รับนั้นเป็นเงินที่ได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนอาจารย์สมควร เป็นอาจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัย ก ได้รับเชิญไปสอนพิเศษวิชากฎหมายภาษีอากร ที่มหาวิทยาลัย ข ซึ่งเป็นสถาบันการศึกษาของเอกชน มหาวิทยาลัย ข ได้จ่ายค่าสอนเป็นรายชั่วโมงตามที่สอนจริง กรณีนี้เงินค่าสอนพิเศษของอาจารย์สมควร ถือเป็นเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องนำไปรวมคำนวณกับเงินเดือนที่อาจารย์สมควรได้รับจากมหาวิทยาลัย ที่ตนทำงานประจำอยู่ดังนั้นจะเห็นว่าลักษณะงานที่ทำของอาจารย์สมบัติ กับอาจารย์สมควรเป็นงานลักษณะเดียวกันแต่เงินค่าสอนพิเศษของอาจารย์สมบัติได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากผู้จ่ายเป็นสถาบันการศึกษาของทางราชการ ส่วนเงินค่าสอนพิเศษของอาจารย์สมควร ไม่ได้ได้รับการยกเว้นภาษี เนื่องจากผู้จ่ายเป็นสถาบันการศึกษาของเอกชน และเงินค่าสอนดังกล่าวถือเป็นเงินได้พึงประเมินที่

²³ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560. มาตรา 27.

²⁴ กรณีค่าสอน ค่าสอบ จะต้องเป็นการสอนต่างสถาบัน และเงินที่ได้รับนั้นจะต้องมิใช่รายได้แบบประจำหากเป็นรายได้ประจำไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 42

ความไม่เป็นธรรมกรณีการยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เงินค่าสอน ค่าสอบ ที่ทางราชการหรือสถานศึกษาของทางราชการ จ่ายให้ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 42 (7)

เข้าข่ายต้องเสียภาษีตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นว่าเงื่อนไขที่ทำให้เงินค่าสอนพิเศษดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินคนละประเภทกันนั้นเกิดจากสถานะของผู้จ่ายเงินได้มีความแตกต่างกันตรงที่เป็นสถาบันการศึกษาของทางราชการกับเป็นสถาบันการศึกษาของเอกชน ดังนั้น หากจะยกเว้นการจัดเก็บภาษีจากเงินค่าสอน ค่าสอบ แล้วก็ควรจะยกเว้นเหมือนกันเพื่อให้เกิดความเสมอภาค และเป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

บรรณานุกรม

กฎกระทรวง ฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร. ประมวลรัษฎากร.
บันทึกสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เรื่องเสร็จที่ 16/2545.
พจนานุกรมไทย ฉบับทันสมัยและสมบูรณ์. (2552). กรุงเทพฯ: ซีเอ็ดดูเคชั่น.
พระบรมราชโองการในพิธีพระราชทานประกาศนียบัตรของสำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา ณ อาคารใหม่สวนอัมพร 27 ตุลาคม 2523.

พระราชบัญญัติประกอบรัฐธรรมนูญ ว่าด้วยคณะกรรมการการเลือกตั้ง พ.ศ. 2550.

พระราชบัญญัติระเบียบบริหารราชการแผ่นดิน พ.ศ. 2534.

พระราชบัญญัติวิธีรับประมาณ พ.ศ. 2502.

พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และ สาโรจน์ ทองประคำ. (2553). **ภาษีสรรพากร**.

กรุงเทพฯ: เอ็น วาย ซี แมเนจเม้นท์ จำกัด.

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2560.

สมคิด บางโม. (2553). **การภาษีอากรธุรกิจ**. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิทย์พัฒน์.

หนังสือที่ กค 0702/1285 วันที่ 3 เมษายน 2551.

หนังสือที่ กค 0702/4843. ลงวันที่ 14 มิถุนายน 2555.

หนังสือที่ กค 0706 (กม.03)/727. ลงวันที่ 30 มิถุนายน 2546.

หนังสือที่ กค 0706/6770. ลงวันที่ 11 สิงหาคม 2548.

หนังสือที่ กค 0706/7008. ลงวันที่ 23 กรกฎาคม 2547.

