

การจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา
จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี



นายวิฑูรย์ ตลุคกำ

ศูนย์วิทยพัทยาการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ADOPTED CHILDREN'S RIGHT LIMITATION IN PERSONAL INCOME TAX
ALLOWANCE FOR ASCENDANTS MAINTENANCE



Mr. Withoon Taloodkum

ศูนย์วิทยทรัพยากร

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

หัวข้อวิทยานิพนธ์

การจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

โดย

นายวิฑูรย์ ตลุตก่า

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทมหาบัณฑิต



คณบดีคณะนิติศาสตร์

(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดา ธนิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์



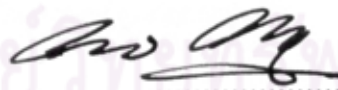
ประธานกรรมการ

(ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สุมานิต เกิดสมเกียรติ)



อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)



กรรมการ

(อาจารย์ ดร.พล ธีรคุปต์)



กรรมการ

(อาจารย์ประเสริฐ ไหล่ประดิษฐ์)

วิทยุर्थ ตลุดกำ : การจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี. (ADOPTED CHILDREN'S RIGHT
LIMITATION IN PERSONAL INCOME TAX ALLOWANCE FOR
ASCENDANTS MAINTENANCE) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ศาสตราจารย์.ดร.
ศุภลักษณ์ พิณีจิววอล, 231 หน้า.

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข แนวความคิดและเจตนารมณ์ของ
กฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1)
(ญ) ที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามี
หรือภริยาของผู้มีเงินได้ แต่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 กำหนดเพิ่มเติมให้ "บุตร" ต้องเป็น
บุตรชอบด้วยกฎหมายจึงจะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ การกำหนดดังกล่าวก่อให้เกิดปัญหา
ขัดแย้งและเกินกว่าประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ส่งผลจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษี

จากการศึกษาพบว่า การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูเกิดจากแนวคิดการจูงใจให้มี
การช่วยเหลือดูแลบุพการีสูงอายุและบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เลี้ยงดู มาตรการเช่นนี้มีใช้อยู่ใน
ต่างประเทศเช่นกัน เช่น ออสเตรเลีย สิงคโปร์ และสหรัฐอเมริกา โดยให้ความสำคัญกับสาระของการ
อุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริง สำหรับประเทศไทยพบว่าจากการพิจารณาพิจารณาร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้องและ
การพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติส่วนมุ่งประสงค์ให้เกิดการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาจึงควรให้สิทธิทั้ง
บุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรม แต่ประกาศอธิบดีกำหนดให้บุตรต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย
ซึ่งตามนัยกฎหมายภาษีอากรบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรมนั้นแตกต่างกัน และไม่อาจนำ
ความหมายตามกฎหมายครอบครัวมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรได้ จึงพิจารณาได้ว่าประกาศอธิบดีไม่
สอดคล้องกับกฎหมายแม่บทและเจตนารมณ์ ก่อให้เกิดการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ส่งผลให้เกิด
ความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมและไม่สนับสนุนให้บุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุตรบุญธรรม
ทั้งยังทำให้ภาระค่าใช้จ่ายในการดูแลผู้สูงอายุตกอยู่แก่รัฐ

ดังนั้น กรมสรรพากรควรพิจารณาดำเนินการแก้ไขประกาศอธิบดีให้บุตรบุญธรรมที่อุปการะ
เลี้ยงดูบิดามารดาบุตรบุญธรรมสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ และให้บุตรทุกคนหักลดหย่อนภาษีได้ตาม
สัดส่วนค่าอุปการะเลี้ยงดู

สาขาวิชา...นิติศาสตร์.....
ปีการศึกษา... 2552.....

ลายมือชื่อนิติ.....
ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปรึกษา.....
อนุช อนุช
อนุช อนุช

4986292034 : MAJOR LAWS

KEYWORDS : RIGHT LIMITATION / TAX ALLOWANCE / MAINTENANCE /

WITHOON TALOODKUM : ADOPTED CHILDREN'S RIGHT LIMITATION IN PERSONAL
INCOME TAX ALLOWANCE FOR ASCENDANTS MAINTENANCE. THESIS ADVISOR :
Prof. SUPALAK PINITPUVADOL Ph.D., 231 pp.

This research is concerning to study of rule, procedures, conditions, conception and spiritual of Tax Law according to Article 47 (1) (j) of the Revenue Code which is designated the allowance from maintaining taxpayer's ascendant or his/her spouse's ascendant. However, the Notification of Director No. 136 additionally provided that the mere allowance give the right only for legitimate child. This designation contradicts to and extends the provision of the Revenue Code which limit the right to deduction of adopted child.

The result of this research indicates that the allowance from ascendant maintaining is arisen in light of the conception to persuade people to maintain their senile parent and to relieve tax burden for maintainer. This measure is used in many countries such as Australia, Singapore and United State of America, which base mainly upon the substantially maintenance. In Thailand, concerning to the public hearing in drafting of the related law and the consideration of the Parliament, this measure is established for the purpose of bringing the maintenance for senile parent. Therefore, that right should be given for maintainer who both legitimate child and adopted child. But the Notification designated that child must be legitimated children which the meaning of legitimate child and adopted child in the Revenue Code is difference. Moreover the definition of child in Family Law cannot be used in the Revenue Code. Therefore, the Notification is not harmonize with the model law and its spirit that causing to limit the right and unfairness for adopted child. Moreover it is not support the idea of persuading people to maintain the senile parent. This causing effect to the burden for maintenance senile citizen is still belonging to the government.

Consequently, the Revenue Department should amend the Notification to allow the adopted child who maintains his/her adopted parent can get this allowance and for this purpose, every child who contributes to maintain their parent shall receive the allowance *pro rata* (with proportion) of maintaining expenditures.

Field of Study : Laws

Student's Signature

Academic Year : 2009

Advisor's Signature

Withoon Taloodkum
Supalak Pinitpuvadol

กิตติกรรมประกาศ

ความสำเร็จของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ผู้เขียนขอยกขึ้นบูชาแด่บูรพาจารย์ทั้งหลายที่เคยอบรมสั่งสอนผู้เขียน โดยเฉพาะอย่างยิ่งขอกราบขอบพระคุณท่านคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ สุผานิต เกิดสมเกียรติ ที่ได้กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการและให้คำแนะนำแก้ไขวิทยานิพนธ์จนสำเร็จลุล่วง อาจารย์ ดร. พล ธีรคุปต์ ที่ได้กรุณาให้ความเห็นเสนอแนะปรับปรุงเนื้อหาสาระที่สำคัญ อาจารย์ประเสริฐ ใหญ่ประดิษฐ์ ที่ได้กรุณาให้คำปรึกษาแนะนำตั้งแต่ครั้งโครงร่างจนสอบสำเร็จเสร็จสิ้น และประการสำคัญ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวดล อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ผู้เปรียบเสมือนมารดาทางวิชาการ ผู้จุดประกายความคิดและให้โอกาสผู้เขียนได้เป็นผู้ช่วยงานทางวิชาการอยู่หลายปี ขอกราบพระคุณท่านสำหรับทุกสิ่งทุกประการ ทั้งคำแนะนำ สั่งสอน ติ เตือน กำลังใจ ตลอดจนความเอาใจใส่ดูแลผู้เขียนด้วยดีมาโดยตลอด

ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านคณบดี ท่านผู้อำนวยการหลักสูตร คณาจารย์ทุกท่าน และทุนสนับสนุนการศึกษาผู้ช่วยงานวิจัยอาจารย์และผู้ช่วยสอน เจ้าหน้าที่หลักสูตรนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยทุกท่าน ตลอดจนห้องสมุดคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ห้องสมุดรัฐสภาหอสมุดแห่งชาติ และสำนักงานเลขาธิการวุฒิสภาที่ได้กรุณาให้ความช่วยเหลือในการทำวิทยานิพนธ์ตลอดจนข้อมูลประกอบการศึกษาในครั้งนี้

ผู้เขียนขอขอบพระคุณคณาจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ มูลนิธิจุมภฏ-พันธุ์ทิพย์ ผู้ให้ความรู้และทุนการศึกษาตั้งแต่ในชั้นปริญญาตรี และขอขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์พิเศษ ดร.เจษฎ์ โทณะวณิก (พี่เจษฎ์) คุณมโนทัย ปราโมช ณ อยุธยา (พี่ออฟ) คุณพสุ ณ เชียงใหม่ (พี่ปะ) คุณदनัย เทียมเพ็ง (พี่นัย) ผู้ให้ความช่วยเหลือทุกอย่างมาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ขอขอบพระคุณบิดามารดา พ่อพิจิตร-แม่สมบุญ ตลุดคำ ชานาชาวไร่ ผู้ให้ชีวิตอันประเสริฐสุดแก่ผู้เขียน บุพการีทั้งหลาย ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา ผู้อุปการะและอบรมสั่งสอนข้าพเจ้ามาแต่เยาว์วัย ขอบใจพี่ชายจรูญ ตลุดคำ น้องชายมณูญ ตลุดคำ สำหรับกำลังใจ และขอบใจน้องออย นิตยา พรหมกันทา ที่เป็นกำลังใจให้ผู้เขียนมาโดยตลอด

ประโยชน์ทั้งหลายของวิทยานิพนธ์นี้ผู้เขียนขอมอบให้เป็นคุณความดีแก่บุคคลทั้งหลายดังกล่าว แต่หากมีส่วนใดบกพร่องผู้เขียนขออภัยไว้แต่เพียงผู้เดียว

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย.....	12
1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....	12
1.4 สมมุติฐาน.....	12
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....	13
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	13
2 มูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการ	
 อุปการะเลี้ยงดู.....	14
2.1 มูลเหตุ ที่มาและขอบเขตความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู	14
2.1.1 มูลเหตุ ที่มาเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู	15
ก) แนวความคิดเรื่องหน้าที่ในทางศีลธรรม	15
ข) หน้าที่ของสมาชิกในครอบครัว	16
2.1.2 ขอบเขตความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู	18
ก) ความหมายทั่วไปของการอุปการะเลี้ยงดู	18
ข) ความหมายตามนัยของกฎหมายแพ่ง	22
ค) ความหมายตามนัยของกฎหมายอาญา	26
2.1.3 ลักษณะสำคัญของการอุปการะเลี้ยงดู	29
2.1.4 ประเภทของการอุปการะเลี้ยงดู	31
ก) การอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะ	31
ข) การอุปการะเลี้ยงดูบุพการี	33

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติทางแพ่งในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี	36
2.2.1 ความสำคัญและภาระหน้าที่พื้นฐานของสถาบันครอบครัวที่มีต่อรัฐ	36
2.2.2 การกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายครอบครัวของไทย	37
(1) ยุคสมัยโบราณ	37
(2) ยุคสมัยใหม่	39
ก) สิทธิและหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายแพ่ง (กฎหมายครอบครัว).....	43
1. สิทธิที่จะได้รับการอุปการะเลี้ยงดู.....	43
2. หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดู.....	43
ข) ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายกับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว.....	45
1) บุตรที่เกิดโดยธรรมชาติ	45
2) บุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย (บุตรบุญธรรม)	52
2.3 แนวความคิดและหลักการเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติทางภาษีอากรในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี.....	58
2.3.1 หลักการทางภาษีอากรในการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะ: หลักความเท่าเทียมกันในการแบ่งสรรภาระสาธารณะ.....	58
2.3.2 หลักการเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติทางภาษีอากร: หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร.....	60
ก) การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ.....	60
ข) หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร.....	60
2.3.3 มาตรการสร้างแรงจูงใจทางภาษีในการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี : การบรรเทาภาระภาษีโดยการหักลดหย่อน.....	61
3 การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี	66

3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของประเทศไทย.....	66
ก. หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้กรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร.....	66
ข. หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี	75
3.1.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามมาตรา 47 (1) (ญ) ของประมวลรัษฎากร	77
1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี.....	78
2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี.....	78
3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ.....	78
3.1.2 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร.....	78
3.1.3 บทวิเคราะห์สภาพปัญหาการประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ของประมวลรัษฎากร.....	86
3.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของต่างประเทศ.....	97
ก) ออสเตรเลีย.....	97
1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี.....	99
2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี.....	99
3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ.....	100
ข) สหรัฐอเมริกา.....	100
1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี.....	107
2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี.....	107
3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ.....	107
ค) สิงคโปร์.....	109
1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี.....	113
2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี.....	113
3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ.....	113

3.3	วิเคราะห์เปรียบเทียบบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีต่างประเทศกับประเทศไทย.....	114
1.	วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลด หย่อนภาษี.....	114
2.	วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลด หย่อนภาษี.....	117
3.	วิเคราะห์เปรียบเทียบเพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ.....	120
3.4	เจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ)	123
3.4.1	รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 54 : สิทธิได้รับ ความช่วยเหลือจากรัฐ ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ.....	126
3.4.2	การให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้ใน การหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามบทบัญญัติ มาตรา 17 แห่ง พระราช บัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546.....	127
ก.	เหตุผลในการร่างพระราชบัญญัติ : การส่งเสริมและสนับสนุนต่อ สิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุ.....	127
ข.	เหตุผลในทางวิชาการ : การบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้.....	146
ค.	เหตุผลด้านภาระหน้าที่และนโยบายของรัฐ : การลดรายจ่ายภาค รัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ.....	148
4	สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี.....	150
4.1	สภาพปัญหาที่เกิดจากการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี.....	150
4.1.1	ประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรขัดแย้งกับบทบัญญัติของ พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และประมวลรัษฎากร.....	151
ก)	ปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ กฎหมายแม่บท.....	153

ข) ปัญหาการกำหนดดอกเบี้ยผิดอันเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรม.....	158
4.1.2 ความไม่เป็นธรรมจากการตัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรม.....	163
ก) การไม่สนับสนุนให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดู.....	172
ข) การเพิ่มรายจ่ายภาครัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ.....	173
4.1.3 ปัญหาการตีความความหมายของ “บิดามารดาของผู้มีเงินได้” ตามมาตรา 47 (1) (ฎ) : เจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติและความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร.....	174
ก) บิดามารดาโดยกำเนิดของผู้มีเงินได้.....	176
ข) บิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้.....	176
ค) ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาบุญธรรมของผู้มีเงินได้.....	177
4.2 แนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี.....	177
4.2.1 การแก้ไขปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ฉบับที่ 136 : วิธีการ.....	178
4.2.2 การเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 โดยศาลปกครอง : วิธีการ.....	184
4.2.3 การตีความกฎหมาย.....	190
5 บทสรุปและข้อเสนอแนะ	192
5.1 บทสรุป.....	192
5.2 ข้อเสนอแนะ.....	198
รายการอ้างอิง.....	203
ภาคผนวก ก	208
ภาคผนวก ข	217
ภาคผนวก ค	220
ภาคผนวก ง	223

บทที่	หน้า
ภาคผนวก จ	225
ภาคผนวก ฉ	226
ประวัติผู้เขียน	231



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	เปรียบเทียบผู้ประกอบการเลี้ยงดูระหว่างกฎหมายแพ่งกับกฎหมายภาษีอากร.....	28
2	เปรียบเทียบข้อสังเกตของวุฒิสภาและคำชี้แจงของรัฐมนตรี.....	83
3	เปรียบเทียบบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) กับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136.....	95
4	เปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี	116
5	เปรียบเทียบคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี ..	120
6	เปรียบเทียบเพดานจำนวนค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ	122
7	เปรียบเทียบการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดู	164
8	แสดงการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ลดลงเมื่อหักลดหย่อนบิดามารดา	165
9	เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดากรณีที่ 1	167
10	เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดากรณีที่ 2	168
11	เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดากรณีที่ 3	170
12	เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดากรณีที่ 4	171
13	แสดงค่าลดหย่อนรวมจากผู้เสียภาษีทุกคน(ผู้อุปการะ)ต่อผู้อยู่ในอุปการะแต่ละ คนที่ไม่เปลี่ยนไปในทางเพิ่มขึ้น	181

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

สารบัญแผนภาพ

ภาพที่		หน้า
1	แสดงลำดับการแก้ไขคุณสมบัติของบุตรที่ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษี	70
2	แสดงการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร	72
3	แสดงการนำบุตรชอบด้วยกฎหมายไปหักลดหย่อนภาษีได้ 3 ครั้ง	74
4	แสดงบุคคลผู้อยู่ในอุปการะที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนของ สหรัฐอเมริกา.....	104
5	แสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546	124
6	แสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548	125
7	แสดงจำนวนภาษีที่ลดลงเมื่อหักค่าลดหย่อนได้มากขึ้น	166

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน เนื่องจากรัฐมีภาระสาธารณะและประชาชนทุกคนต้องร่วมกันรับผิดชอบ รัฐจึงต้องนำรายได้ประเภทภาษีอากรที่ได้รับรวมทั้งรายได้ประเภทอื่นไปจัดทำงานประมาณแผ่นดิน ความเห็นดังกล่าวสอดคล้องกับความเห็นของนักวิชาการหลายท่าน อาทิ

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล¹

“ตัวอย่างของการตรวจบัญชีที่มีลักษณะเป็นการ “จำกัดสิทธิและเสรีภาพตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติ ได้แก่ การตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 36) พ.ศ. 2548 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (ญ) ของ (1) ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร” (ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพและอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่งให้หักค่าลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

แม้การจัดเก็บภาษีอากรจะเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชนก็ตาม แต่ก็ไม่ได้ห้ามไม่ให้มีการบรรเทาภาระภาษี กล่าวคือ กรณีการนำหลักความสามารถในการชำระภาษีมาใช้บังคับ โดยการให้ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าลดหย่อนในกรณีต่างๆ ดังเห็นได้จากบทบัญญัติมาตรา 47 ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้...” ดังนั้น การหักลดหย่อนภาษีกรณีต่างๆ จึงถือว่าเป็นสิทธิตามกฎหมายของประชาชนที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษีในกรณีที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด

ประมวลรัษฎากรได้แสดงให้เห็นปรากฏถึงหลักการดังกล่าว ได้แก่ กรณีการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ตามมาตรา 47 (1) (ญ) ที่บัญญัติให้ผู้มีเงินได้นำค่า

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า “ทั้งนี้” เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2548), หน้า 70.

อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จำนวน 30,000 บาทมาหักลดหย่อนภาษีได้ โดยบิดามารดาที่ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษีจะต้องมีอายุ ตั้งแต่ 60 ปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ โดยทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด บทบัญญัติกรณีนี้ถือว่าเป็น มาตรการใหม่อย่างยิ่งสำหรับประมวลรัษฎากรเพราะประกาศใช้บังคับเมื่อ พ.ศ. 2548 ทั้งนี้ มาตรการดังกล่าวต้องอยู่ภายใต้หลักการเกี่ยวกับการออกอนุบัญญัติที่ต้องไม่ขัดกับบทบัญญัติ มาตรา 47 (1) (ญ)

จากการศึกษาความเป็นมาของบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 47 (1) (ญ) พบว่ามาตรการ กรณีดังกล่าวเกิดขึ้นจากพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 มาตรา 17 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพผู้นั้นมี สิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวล รัษฎากร”

เนื่องจากรัฐมีภาระหน้าที่ในการจัดสวัสดิการดังกล่าวให้แก่ผู้สูงอายุ รัฐจึงมีนโยบาย ส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุเพื่อให้บุคคลในครอบครัวที่เป็นบุตร หลานได้ช่วยกัน อุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุและยังเป็นการช่วยลดภาระของรัฐอีกด้วย แต่เมื่อการจัดเก็บภาษี ทำให้รายได้ของบุคคลลดลงอันเป็นส่วนที่จำกัดและลดทอนเงินได้ของประชาชน เนื่องจากต้อง แบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าภาษีให้แก่รัฐ² ซึ่งจะทำให้เงินได้ของประชาชนลดลง และอาจจะทำ ให้ไม่มีเงินได้ที่เพียงพอต่อการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ทำให้รัฐจะต้องหามาตรการมาช่วยลดภาระ ภาษีเพื่อให้ประชาชนมีเงินได้ที่เพียงพอและเป็นมาตรการที่สร้างแรงจูงใจส่งเสริมให้มีการอุปการะ เลี้ยงดูบุพการี จึงเป็นที่มาของมาตรการ การให้หักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดู บุพการีที่เป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้

มาตรการให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่ง เป็นบิดา มารดา หรือบิดาหรือมารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ นอกจากจะเป็นการบรรเทา ภาระภาษีแล้วยังเป็นการกระตุ้นหรือเป็นแรงจูงใจและส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ผู้สูงอายุในครอบครัว จึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) โดยบัญญัติว่า

“มาตรา 47 เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกต่อไปนี้

² ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2547), หน้า 25.

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ...

(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไปไม่มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

จากการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรครั้งนั้นยังผลให้บทบัญญัติดังกล่าวได้รับการกล่าวขานว่าเป็นกฎหมายภาษีลูกกตัญญู³ หรือค่าลดหย่อนภาษีลูกกตัญญู⁴ เพราะเป็นการส่งเสริมบรรทัดฐานดั้งเดิมที่จะให้บุตรเป็นผู้ดูแลบุพการีสูงอายุ ซึ่งสังคมไทยเชื่อว่าเป็นแนวทางการดูแลผู้สูงอายุที่ดีที่สุด

ต่อมาได้มีการออกกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายลูกหรือ “กฎ” เพื่อให้ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรในส่วนภาษีเงินได้หรือกรมสรรพากรสามารถดำเนินการในทางปฏิบัติได้ โดยอธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 47(1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดในข้อ 1 (2) ว่า

“ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู”

การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวกำหนด “จำกัด” ให้ผู้มีเงินได้ที่จะใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” การกำหนดคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีดังกล่าวได้ก่อให้เกิดปัญหาในการปฏิบัติและการตีความกฎหมายเกี่ยวกับขอบเขตความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าว โดยมีความเห็นในทางวิชาการที่แตกต่างกันดังนี้

³ กรมสรรพากร โดยสำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 3, หนังสือ กค 0811/02217: ภาษีลูกกตัญญู, http://www.rd.go.th/spt3/fileadmin/user_upload/article/article_12.htm [เข้าถึงเมื่อ 26 มกราคม 2550]

⁴ ศันสนีย์ จันทร์อานุกาพ, “ค่าลดหย่อนภาษีลูกกตัญญู : ความสัมพันธ์เชิงการแลกเปลี่ยนระหว่างบิดามารดาสูงอายุกับบุตร”, วารสารปริชชาติ 18, 1 (เมษายน 248 – กันยายน 2548): 73.

ฝ่ายแรกเห็นว่า บุตรชอบด้วยกฎหมายจะต้องพิจารณาความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งจะทำให้คำว่า “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ไม่รวม “บุตรบุญธรรม” ด้วย โดยการอธิบายที่อยู่ในเว็บไซต์ (Website) ของกรมสรรพากร โดยสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 3 ในบทความเกี่ยวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เรื่อง ภาษีลูกกตัญญู⁵ เกี่ยวกับขอบเขตความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายซึ่งมีปัญหาในทางปฏิบัติและการตีความว่าบุตรชอบด้วยกฎหมายนั้นรวมถึงบุตรบุญธรรมหรือไม่ บทความดังกล่าวได้อธิบายว่า “กรณีบุตรบุญธรรมจะขอใช้สิทธิหักลดหย่อนลูกกตัญญูบ้างจะได้หรือไม่ ก็ต้องตอบว่าไม่ได้ เพราะกฎหมายจำกัดสิทธิไว้แต่เพียงบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม” และมีความเห็นของนักกฎหมายบางท่านที่สนับสนุนแนวทางการตีความเช่นนี้ อาทิ

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม⁶

“บทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 มิได้บัญญัติให้บุตรบุญธรรมมีสิทธินำบิดามารดาบุญธรรมมาหักลดหย่อนต่างกับกรณีบิดามารดาบุญธรรมที่มาตรา 47 (1) วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้นำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนได้ ฉะนั้น บุตรบุญธรรมแม้จะอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมก็ไม่มีสิทธินำบิดามารดาบุญธรรมนั้นมาหักลดหย่อน

เหตุที่เป็นเช่นนี้ เพราะแม้บุตรบุญธรรมจะมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาบุญธรรม แต่ไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ในครอบครัวที่ได้กำเนิดมา (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1589/28) เช่น มีสิทธิใช้นามสกุลเดิมของตน หากบิดามารดาโดยกำเนิดถึงแก่ความตาย บุตรบุญธรรมก็ยังมีสิทธิรับมรดกในฐานะทายาทโดยธรรมของบิดามารดา บุตรบุญธรรมจะสมรสกับพี่หรือน้องร่วมสายโลหิตของตนไม่ได้ บิดามารดาโดยกำเนิดมีสิทธิติดต่อเยี่ยมบุตรบุญธรรมได้ตามสมควร ฯลฯ เป็นต้น

⁵ กรมสรรพากร โดยสำนักงานสรรพากรพื้นที่ กรุงเทพมหานคร 3, หนังสือ กค 0811/02217: ภาษีลูกกตัญญู, http://www.rd.go.th/spt3/fileadmin/user_upload/article/article_12.htm [เข้าถึงเมื่อ 26 มกราคม 2550]

⁶ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”, วารสารข่าว กฎหมายใหม่ (16 กุมภาพันธ์ 2548): 33.

นอกจากนี้บุตรบุญธรรม ยังคงมีหน้าที่ต่อบิดามารดาโดยกำเนิดของตน รวมทั้งหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามมาตรา 1563 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ด้วย สิทธิและหน้าที่ระหว่างบุตรบุญธรรมกับบิดามารดาโดยกำเนิด ยังคงมีอยู่ต่อกันเหมือนเดิม เว้นแต่เรื่องอำนาจปกครองที่โอนมาเป็นของผู้รับบุตรบุญธรรมเท่านั้น...”

ทศพร วรมาลี⁷

“ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

กรณีนี้ หมายถึงต้องเป็นบุตรของผู้ให้กำเนิด (บุตรที่แท้จริง) มิใช่บุตรบุญธรรม และต้องชอบด้วยกฎหมายด้วย เด็กเกิดจากหญิงที่มีได้สมรสกับชายถือว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของหญิงนั้น (มาตรา 1546 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) ดังนั้น บุตรยอมหักมารดาได้เสมอหากเข้าหลักเกณฑ์จะหักบิดาไม่ได้เว้นแต่บิดามารดาได้สมรสกันภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตร ศาลพิพากษาว่าเป็นบุตรจึงถือว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายนับตั้งแต่นั้น (มาตรา 1547 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์)

บุตรบุญธรรมคงหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้ให้กำเนิดของตนหรือของสามีหรือภริยาของตนได้ตามหลักเกณฑ์เดียวกัน แม้มาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บัญญัติว่า “บุตรบุญธรรมยอมมีฐานะเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม แต่ไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ในครอบครัวที่ได้เกิดมา ในกรณีเช่นนี้ให้บิดามารดาโดยกำเนิดหมดอำนาจปกครองนับแต่วันเวลาที่เด็กเป็นบุตรบุญธรรมแล้ว”

ชุมพร เสนไสย⁸

“บุคคลที่จะได้รับประโยชน์จากกฎหมายฉบับนี้ได้แก่ บุตรซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ทั้งหลาย รวมทั้งบุตรเขย บุตรสะใภ้ที่คู่สมรสไม่มีเงินได้ก็สามารถนำพ่อตาแม่ยายมาหักลดหย่อนภาษีได้ ทั้งนี้ภายใต้หลักเกณฑ์ซึ่งสรุปได้ดังนี้

⁷ ทศพร วรมาลี, “ท่านมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือไม่”, วารสารสรรพากร สาส์น 52, 3 (มีนาคม 2548): 59.

⁸ ชุมพร เสนไสย, “ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”, วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร 282, 24 (มีนาคม 2548): 109.

1. บุตรผู้มีเงินได้ที่จะนำบิดามารดาเข้าหักลดหย่อนภาษีได้ ต้องเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดา ซึ่งจะไม่รวมบุตรบุญธรรมและบิดามารดาอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบุตรผู้มีเงินได้...”

คุณลักษณะ ๓ ๓๖๖ ตรี๓๓๓๓^๑

“ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผู้มีเงินได้มีสิทธินำบิดามารดาของตน และของคู่สมรสมาหักลดหย่อนได้คนละ 30,000 บาท แต่ผู้มีเงินได้ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ดังกล่าวโดยมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดา และบิดามารดานั้นต้องมีอายุ 60 ปีขึ้นไป และไม่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่หักลดหย่อนเกิน 30,000 บาทขึ้นไป ทั้งผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดานั้นด้วย (บุตรบุญธรรมไม่มีสิทธิหักลดหย่อน)”

จากความเห็นของฝ่ายแรกที่กล่าวมาข้างต้น จะพอสรุปเหตุผลที่ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรม ดังนี้

1. เนื่องจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ 136 ไม่ได้บัญญัติให้บุตรบุญธรรมมีสิทธิหักลดหย่อนได้
 2. บุตรบุญธรรมยังไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ที่มีอยู่กับครอบครัวที่ได้กำเนิดมาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1589/28 จึงยังมีหน้าที่ไปอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิด
 3. เมื่อบุตรบุญธรรมยังมีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดก็สามารถนำบิดามารดาโดยกำเนิดมาหักลดหย่อนภาษีได้
- ดังนั้น บุตรบุญธรรมจึงไม่มีสิทธิหักลดหย่อนในกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา(ผู้รับบุตรบุญธรรม)

^๑ คุณลักษณะ ๓ ๓๖๖ ตรี๓๓๓๓, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2, (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T. Training Center, 2550), หน้า 123.

ฝ่ายที่สองเห็นว่า การพิจารณาความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายนั้น สามารถพิจารณาโดยรวมบุตรบุญธรรมไว้ได้ด้วย โดยอาศัยหลักกฎหมายตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รวมทั้งเหตุผลที่ว่า ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายนั้นเกิดขึ้นได้จาก 2 กรณี คือ บุตรที่เกิดโดยธรรมชาติ กับบุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย

กรณีบุตรที่เกิดโดยธรรมชาติจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่บัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว ซึ่งมีหลักเกณฑ์ดังนี้¹⁰

1. สำหรับมารดา บุตรที่เกิดแต่หญิงมารดายอมเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายของหญิงผู้เป็นมารดาเสมอ¹¹

2. สำหรับบิดา การจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาหรือไม่นั้นต้องพิจารณาจาก กรณีบุตรในสมรส หมายความว่า บุตรเกิดในระหว่างที่บิดามารดาจดทะเบียนสมรสกันเช่นนี้ บุตรนั้นย่อมเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา¹² และกรณีบุตรนอกสมรส หมายความว่า บุตรเกิดในขณะที่บิดามารดาไม่ได้สมรสกันเช่นนี้ บุตรนั้นจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาต่อเมื่อ¹³ บิดามารดาได้สมรสกันในภายหลัง¹⁴ หรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตร¹⁵ หรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร¹⁶

กรณีบุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย คือ บุตรบุญธรรม การที่บุตรบุญธรรมจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจะต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ลักษณะ 2 หมวด 4 บุตรบุญธรรม กล่าวโดยสรุปคือ¹⁷ การรับบุตรบุญธรรมจะสมบูรณ์ตามกฎหมายเมื่อได้มีการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมแล้วจึงจะสามารถเป็นบุตรบุญธรรมโดยชอบด้วยกฎหมายได้ หากไม่ได้เป็นไปตามกฎหมายก็ไม่ได้มีฐานะเป็นบุตรบุญธรรมคงมีฐานะทางสังคมโดยทั่วไป เช่น ลูกเลี้ยง เป็นต้น หรืออาจกล่าวได้อีกนัยหนึ่งว่าการรับบุตรบุญธรรมต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนด คือ การจดทะเบียน จึงจะมีผลสมบูรณ์ตามกฎหมาย เมื่อได้จด

¹⁰ ประเสริฐ ลือพันธุ์, เอกสารประกอบการสอนชดววิชา กฎหมายอาช้อกร 1 หน่วยที่ 1 – 7 ฉบับปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2547, พิมพ์ครั้งที่ 4, (กรุงเทพมหานคร: อรุณการพิมพ์, 2551), หน้า 274.

¹¹ มาตรา 1546 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹² มาตรา 1536 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹³ มาตรา 1547 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹⁴ มาตรา 1557 (1) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹⁵ มาตรา 1557 (2) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹⁶ มาตรา 1557 (3) ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹⁷ มาตรา 1598/27 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ทะเลียนรับบุตรบุญธรรมตามที่กฎหมายกำหนดแล้วฐานะของบุตรบุญธรรมนั้นก็เปลี่ยนแปลงไปเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม ซึ่งคำกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับความเห็นของศาสตราจารย์ ดร. ไพโรจน์ กัมพูสิริ ที่ได้อธิบายโดยเปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ คือ ฝรั่งเศส ญี่ปุ่นและไทย ไว้ดังนี้¹⁸

กรณีกฎหมายของประเทศฝรั่งเศส

“...บุตรบุญธรรมจะมีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม มีสิทธิและหน้าที่เท่าเทียมบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมทุกประการ ไม่ว่าจะในฐานะบุคคล สิทธิและหน้าที่เกี่ยวกับทรัพย์สินรวมทั้งสิทธิต่างๆ ทางด้านภาษีอากร (มาตรา 358 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส) บุตรบุญธรรมมีสิทธิได้รับการอุปการะเลี้ยงดูและรับมรดกของผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะผู้สืบสันดานด้วย นอกจากนี้บุตรบุญธรรมเป็นชาวต่างชาติก็จะได้รับสัญชาติฝรั่งเศสในกรณีที่ผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นชาวฝรั่งเศส...”

กรณีกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น

“ผลของการรับบุตรบุญธรรมแบบสมบูรณนี้ บุตรบุญธรรมมีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม...”

หากสรุปภาพรวมของการรับบุตรบุญธรรมแบบธรรมดาของประเทศญี่ปุ่นเปรียบเทียบกับกรรับบุตรบุญธรรมของประเทศไทยแล้ว จะเห็นได้ว่ามีลักษณะสำคัญคล้ายกัน กล่าวคือ จะรับผู้เยาว์หรือผู้บรรลุนิติภาวะเป็นบุตรบุญธรรมก็ได้ โดยการรับบุตรบุญธรรมจะสมบูรณ์ต่อเมื่อมีการจดทะเบียน และภายหลังจากจดทะเบียนแล้วบุตรบุญธรรมจะมีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม ...”

จากการวิเคราะห์ความเห็นของฝ่ายที่สอง สามารถกล่าวโดยสรุปได้ว่า บุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย คือ บุตรบุญธรรม มีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายได้ เมื่อเข้าหลักเกณฑ์ กล่าวคือ จดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมตามที่กฎหมายกำหนด เมื่อจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมแล้ว บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม¹⁹

¹⁸ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, “แนวทางการแก้ไขปัญหา กรณีชาวต่างชาติรับเด็กไทยเป็นบุตรบุญธรรม : ศึกษาปัญหาที่เกิดจากรูปแบบการรับบุตรบุญธรรมที่แตกต่างกันในกฎหมายครอบครัว ฝรั่งเศส ญี่ปุ่นและไทย”, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 35, 2 (มิถุนายน 2549):198.

¹⁹ มาตรา 1598/28 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบจากความเห็นของฝ่ายแรกและฝ่ายที่สอง จะเห็นได้ว่า ความเห็นทั้งสองฝ่ายเป็นปัญหาในการตีความเพื่อกำหนดความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมาย ตามกฎหมายแพ่ง ซึ่งถูกนำมาใช้อธิบายในกฎหมายภาษีอากรที่เป็นกฎหมายมหาชน แต่การนำ ความหมายจากการตีความดังกล่าวมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรควรพิจารณาถึงความเป็นเอกเทศ ของกฎหมายภาษีอากรในการพิจารณาความหมายของบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่จะต้อง พิจารณาตาม “ความหมายตามนัยของกฎหมายภาษีอากร” ด้วยซึ่งอาจจะแตกต่างจาก “ความหมายตามนัยของกฎหมายแพ่ง” ได้ เนื่องจากเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติและทฤษฎี ทางภาษีอากรที่แตกต่างออกไปจากกฎหมายแพ่ง

ฝ่ายที่สาม เห็นว่า ปัญหาดังกล่าวเป็นเรื่องของการกำหนดอนุบัญญัติ คือ ประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรขัดหรือแย้งกับกฎหมายแม่บทและยังเป็นปัญหาที่สร้างความไม่เสมอภาคแก่ บุตรบุญธรรม ดังความเห็นต่อไปนี้

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล²⁰

“การออกอนุบัญญัติตัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักค่าลดหย่อนภาษีกรณีอุปการะ เลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร บทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) และไม่สอดคล้องกับมาตรา 47 (1) (ค) ที่ กำหนดให้ผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถหักค่าลดหย่อนบุตรบุญธรรมได้ ดูเหมือนว่าบทบัญญัติใน มาตราเดียวกันมีความขัดแย้งกันอย่างเห็นได้ชัดกล่าวคือ กฎหมายภาษีอากรได้กำหนด บทบัญญัติกฎหมายภาษี (การหักค่าลดหย่อน) เพื่อส่งเสริมหรือสนับสนุนให้เด็กกำพร้าหรือ ผู้ด้อยโอกาสรวมทั้งคู่สมรสที่ไม่มีบุตรสามารถอุปการะเลี้ยงดูโดยการรับเป็นบุตรบุญธรรมเป็นการ ลดภาระของผู้รับบุตรบุญธรรมและขณะเดียวกันก็ทำให้เด็กได้มีครอบครัว แต่ในทางตรงข้ามการ ออกกฎเกณฑ์ตัดสิทธิการหักค่าลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมเท่ากับการ ไม่สนับสนุนและส่งเสริมบุตรบุญธรรมให้เลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรม แม้ว่าบทบัญญัติ มาตรา 47 (1) (ญ) จะได้กำหนดจำนวนเพดานค่าลดหย่อนไว้ทำให้พิจารณาได้ว่าการหักค่า ลดหย่อนในหนึ่งปีภาษีมีจำนวนไม่เกิน 120,000 บาท หากในความเป็นจริงบุตรบุญธรรมเลี้ยงดู ทั้งบิดามารดาที่แท้จริงและบิดามารดาบุญธรรม ก็ควรกำหนดหลักเกณฑ์ให้บุตรบุญธรรมสามารถ เลือกที่จะหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบิดามารดาบุญ

²⁰ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, โครงการศึกษาวิจัยพัฒนาประมวลรัษฎากร: ปัญหาและการระงับข้อ พิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2551. หน้า 31.

ธรรมอย่างใดอย่างหนึ่ง จึงสมควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) เพื่อให้เกิดความเสมอภาคแก่บุตรบุญธรรม

นอกจากนั้นการที่อธิบดีประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักค่าลดหย่อน กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้เพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดา เป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาในแต่ละปีภาษี ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข การหักค่าลดหย่อนภาษีในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวไม่สอดคล้องกับกฎหมายแม่บท (มาตรา 47 (1) (ญ)) เพราะเนื้อหาที่บัญญัติไว้ในมาตรา 47 (1) (ญ) เป็นการรับรองสิทธิการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดากรณีได้มีการเลี้ยงดูตามความเป็นจริง แต่การประกาศหลักเกณฑ์ดูเหมือนจะเป็นประโยชน์ในเชิงการบริหารของฝ่ายจัดเก็บในลักษณะของความสะดวกแก่ผู้จัดเก็บที่ไม่ต้องเสียเวลาตรวจสอบจำนวนหักค่าลดหย่อนของบุตรหลายคน ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ที่กำหนดให้บุตรเพียงคนเดียวสามารถหักค่าลดหย่อนในปีภาษีนั้นๆ ได้ โดยให้บุตรที่เลี้ยงดูทุกคนสามารถแบ่งส่วนค่าลดหย่อนภาษีในจำนวนเพดานที่กำหนดไว้ในมาตรา 47 (1) (ญ)

สรุปว่าควรแก้ไขประกาศอธิบดีในเรื่องการหักค่าลดหย่อนภาษีอากรการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี หากผู้เสียภาษีพบว่าประกาศฉบับดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายก็อาจร้องขอให้ศาลปกครองพิจารณาเพิกถอนกฎนี้ได้”

ผู้เขียนเห็นว่า จากความเห็นข้างต้นที่กล่าวถึงปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติที่ขัดแย้งกับกฎหมายแม่บทเป็นปัญหาที่มีความสำคัญอย่างยิ่งต่อผู้มีเงินได้และระบบกฎหมายภาษีอากรเนื่องจากการสามารถหักลดหย่อนภาษีนั่นเป็นสิ่งที่ผู้มีเงินได้ทุกคนประสงค์จะใช้วิธีการนี้เพื่อลดภาระภาษีของตนลงอยู่เสมอและปัญหานี้ยังสะท้อนให้เห็นความสำคัญ ความเป็นธรรมและความชอบด้วยกฎหมายของกฎหมายภาษีอากรอีกด้วย ดังนั้น จึงทำให้เกิดข้อสงสัยว่าการจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีนั่นสามารถที่จะกำหนดเป็นอนุบัญญัติไว้ในประกาศอธิบดีได้หรือไม่ ซึ่งอาจเป็นการกำหนดอนุบัญญัติหรือ “กฎ” เกินกว่าขอบเขตและเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทได้ เพราะเมื่อเปรียบเทียบกับประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ค) ซึ่งเป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนสำหรับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นที่เข้าใจได้ว่าการหักลดหย่อนดังกล่าวเป็นการหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุตร เมื่อผู้มีเงินได้อุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมยังสามารถนำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ เหตุใดบุตรบุญธรรมจึงจะไม่สามารถนำ

บิดามารดาบุญธรรมที่ตนอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนภาษีได้ เมื่อในขณะเดียวกันประมวล
 รัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของ
 สามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนภาษีได้ซึ่งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาไม่ใช่บิดา
 มารดาที่แท้จริงของผู้มีเงินได้ที่มีผู้มีเงินได้จะต้องทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมาย

ผู้เขียนจึงเห็นว่า ประเด็นปัญหาดังกล่าว อาจไม่ใช่เพียงแค่ปัญหาการตีความ
 ความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายว่าหมายความว่าความถึงบุตรบุญธรรมหรือไม่เท่านั้น แต่เป็นปัญหา
 การกำหนดอนุบัญญัติที่แตกต่างและเกินไปกว่าขอบเขตเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท เนื่องจาก
 ประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายแม่บทไม่ได้กำหนดบทบัญญัติห้ามไว้และไม่ได้มุ่งเน้นให้
 ความสำคัญกับความสัมพันธ์ทางสายโลหิตเดียวกันเท่านั้นเพราะเมื่อประมวลรัษฎากรเปิดกว้าง
 ให้หักลดหย่อนแม้แต่พ่อตาแม่ยายซึ่งแสดงว่าสาระสำคัญมิได้อยู่ที่การเป็นผู้อุปการะที่มีสายเลือด
 เดียวกัน เหตุใดการออกอนุบัญญัติของฝ่ายบริหารจึงดูเหมือนมีลักษณะ “เกิน” กว่าที่กฎหมาย
 บัญญัติและกระทบแก่นของสิทธิ

ดังนั้น ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 จึงอาจ
 ก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญหลายประการ ดังนี้

ปัญหาประการแรก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรขัดแย้งกับบทบัญญัติประมวล
 รัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) และมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

ปัญหาประการที่สอง การกำหนดอนุบัญญัติอันเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลผู้มีเงิน
 ได้ที่บุตรบุญธรรม

ปัญหาประการที่สาม การเพิ่มรายจ่ายภาครัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ
 เมื่อเกิดการไม่สนับสนุนให้บุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมตามมาตรการสร้าง
 แรงจูงใจตามเจตนารมณ์ที่กฎหมายต้องการ

ปัญหาประการสุดท้าย คือ ปัญหาการการตีความความหมายของ “บิดามารดาของผู้
 มีเงินได้” ตามมาตรา 47 (1) (ญ)

ด้วยเหตุผลและปัญหาที่เกิดขึ้นดังกล่าวนี้ทำให้ผู้เขียนมีแรงจูงใจที่จะศึกษาเกี่ยวกับ
 การจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดู
 บุพการีเพื่อศึกษาวิเคราะห์เป็นวิทยานิพนธ์อันจะนำไปสู่การศึกษาถึงเจตนารมณ์อันแท้จริงของ
 กฎหมาย ตลอดจนสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น แนวทางในการปรับใช้และแนวทางในการปรับปรุงแก้ไข
 ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษาถึงมูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูและการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตร
2. เพื่อศึกษาถึงบทบัญญัติ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่ตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาถึงเจตนารมณ์ของการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่ตามประมวลรัษฎากร
4. เพื่อศึกษาสภาพปัญหาเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่ตามประมวลรัษฎากร

1.3 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการหักค่าลดหย่อนในกรณีดังกล่าว ตลอดจนเจตนารมณ์แห่งกฎหมายในการกำหนดให้บทบัญญัติเหล่านั้นรวมตลอดจนสภาพปัญหาจากตัวบทบัญญัติ หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการในการหักค่าลดหย่อนดังกล่าวด้วย

1.4 สมมติฐาน

ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ได้บัญญัติให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนเงินได้พึงประเมิน สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด แต่จากการศึกษาพบว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย กล่าวคือ กำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนเท่านั้น จึงมีผลให้บุตรบุญธรรมไม่อาจใช้สิทธิหักลดหย่อนได้

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาค้นคว้าและวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยศึกษารวบรวมข้อมูลสำหรับการค้นคว้า ได้แก่ กฎหมาย ระเบียบ ข้อบังคับ กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ประกาศอธิบดี เอกสาร ตำรา บทความ และข้อเขียนต่างๆ แล้วนำเสนอในลักษณะพรรณนาวิเคราะห์ (Analytical Descriptive)

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. การได้รับความรู้อย่างลึกซึ้งถึงมูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูและการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี
2. การนำวิธีการศึกษาเปรียบเทียบมาปรับใช้ในการศึกษาบทบัญญัติ หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทย และต่างประเทศ
3. วิธีการศึกษาค้นคว้าเจตนารมณ์ของการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมายเกี่ยวกับหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลรัษฎากร
4. เข้าใจสภาพปัญหาเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลรัษฎากร
5. ได้ทราบแนวทางในการบังคับใช้ การปรับปรุงและแก้ไขกฎหมาย และเป็นแนวทางในการพิจารณาวินิจฉัยตีความกฎหมายให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย
6. เข้าใจวัตถุประสงค์หรือเป้าหมายในการประกาศกำหนดประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136
7. พัฒนาคำถามที่ได้มีผู้ศึกษาวิจัยมาก่อน และเป็นแนวทางสำหรับการวิจัยอื่นๆต่อไป

บทที่ 2

มูลเหตุ แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดู

เนื่องจากการอุปการะเลี้ยงดูเป็นพื้นฐานสาเหตุสำคัญที่ก่อให้เกิดสิทธิในการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูระหว่างบิดามารดากับบุตรซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ ดังนั้นจำเป็นที่จะต้องศึกษาทำความเข้าใจถึงมูลเหตุของการอุปการะเลี้ยงดู และแนวความคิดที่เกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูทั้งในทางกฎหมายครอบครัวซึ่งเป็นกฎหมายแพ่งหรือกฎหมายเอกชนและกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งจะทำให้เข้าใจถึงความสำคัญที่ทำให้การอุปการะเลี้ยงดูกลายเป็นเงื่อนไขที่สำคัญของการได้รับสิทธิที่จะหักลดหย่อนภาษี

2.1 มูลเหตุ ที่มาและขอบเขตความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู

สถาบันครอบครัวเป็นรูปแบบของความสัมพันธ์พื้นฐานของสังคมที่มนุษย์อยู่ร่วมกัน ในสมัยโรมันครอบครัวโรมันเป็นหน่วยพื้นฐานในทางกฎหมาย การติดต่อระหว่างรัฐและบุคคลนั้นผ่านทางครอบครัวทั้งในแง่การหาผู้รับตำแหน่งทางบริหาร การจัดตั้งกองทัพ การทะเบียนราษฎร และการเก็บภาษีอากร¹ นอกจากนั้นแล้วครอบครัวยังเป็นจุดเริ่มต้นของวิวัฒนาการในสังคม² และในทางสังคมการอยู่ร่วมกันเป็นครอบครัวนี้เองทำให้มนุษย์รู้สึกถึงความมั่นคง อบอุ่น โดยการช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกัน ก่อให้เป็นพื้นฐานของความปึกแผ่นมั่นคงของสังคม การช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกันในครอบครัวที่เห็นได้ชัดเจน คือ การอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันของคนต่างๆ ในครอบครัว ความสัมพันธ์เช่นนี้มีอยู่โดยสภาพธรรมชาติของครอบครัวและยังมีการกำหนดรับรองความสัมพันธ์เช่นนี้ไว้ในกฎหมายแพ่ง คือ กฎหมายครอบครัว รวมทั้งปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีอากรด้วย

¹ Nicholas, Barry, An introduction to Roman law, (Oxford: Oxford University Press. 1962.) p. 14, อ้างถึงใน ประชุม โฉมฉาย, หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2546), หน้า 96.

² ไพบโรจน์ กัมพูศิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: นิติธรรม, 2548), หน้า 1.

ดังนั้นในส่วนนี้จะได้นำเสนอถึงมูลเหตุของการอุปการะเลี้ยงดู ที่มาของการอุปการะเลี้ยงดู ตลอดจนจะนำเสนอขอบเขตความหมายของการอุปการะเลี้ยงดูตามความหมายทั่วไปที่มาจากแนวความคิดเรื่องหน้าที่ในทางศีลธรรมและแนวความคิดเรื่องหน้าที่ของสมาชิกในครอบครัว และความหมายการอุปการะเลี้ยงดูตามนัยกฎหมายแพ่งและกฎหมายอาชญากรรม

2.1.1 มูลเหตุ ที่มาเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู

สืบเนื่องจากแนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่ในทางศีลธรรม และหน้าที่ของสมาชิกในครอบครัวที่ทำให้เกิดบรรทัดฐานที่คนในสังคมต้องเคารพและปฏิบัติตามแม้จะไม่มีสภาพบังคับหรือบทลงโทษเหมือนดังเช่นกฎหมาย

ก) แนวความคิดเรื่องหน้าที่ในทางศีลธรรม

การอุปการะเลี้ยงดูมีพื้นฐานมาจากแนวความคิดในทางศีลธรรมและการต้องช่วยเหลือกันระหว่างบุคคลที่สัมพันธ์กันทางสายโลหิตและการสมรส³ แนวความคิดในทางศีลธรรมเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูกันและกันของบุคคลในครอบครัวนับตั้งแต่สมัยโรมันมีความเกี่ยวข้องกับคำสอนในทางศาสนา สำหรับครอบครัวไทยได้รับอิทธิพลอย่างมากจากพระพุทธศาสนา ดังปรากฏในบทสวดมนต์มงคลสูตรซึ่งเป็นบทสวดเพื่อความเป็นมงคลแก่ชีวิตสำหรับพุทธศาสนิกชน บทหนึ่งในภาษาบาลีว่า “มาตาปิตุอุปัฏฐานัน ปุตตทารุสสุ สงฺคโห ญฺาตกาณญฺุ สงฺคโห เอตมฺมุงฺคฺล มุตฺตมํ” ซึ่งแปลว่า การบำรุงบิดามารดา การสงเคราะห์บุตรและภรรยา การสงเคราะห์ญาติเป็นอุดมมงคลแก่ชีวิต⁴ จากบทสวดมนต์ดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเป็นการอบรมสั่งสอนให้คนในครอบครัวช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกัน บิดามารดาอุปการะเลี้ยงดูบุตรหลานก่อนและเมื่อบุตรหลานเติบโตขึ้นบุตรหลานต้องมีความกตัญญู กตเวทิตาต่อบุพการีของตนหากใครไม่มีความกตัญญูต่อบุพการีจะได้ชื่อว่าเป็นผู้อกตัญญูไม่มีศีลธรรมตามลักษณะความเป็นศาสนิกชน คนที่มีความกตัญญู กตเวทิตารู้จักบุญคุณของบิดามารดาที่อุปการะเลี้ยงดูมาก็จะได้ชื่อว่าเป็นคนมีคุณธรรม คือ เป็นคนดี ดังที่พระพุทธเจ้าตรัสว่า “นิमितฺตํ สาธุภูบานํ กตญฺุณฺกตเวทิตา ...” แปลว่า “ความกตัญญู กตเวทิตา เป็นเครื่องหมายของคนดี”⁵ นอกจากแนวความคิดหน้าที่ในทางศีลธรรมตามคำสอนในทาง

³ MAZEAUD et CHABAS, *Leçon de droit civil, T.I, La Famille* (Montchrestien, 1997), p.911. CARBONNIER, op.cit., p.74, อ้างถึงใน ไพโรจน์ กัมพูสิริ, *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 5* (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548), หน้า 375.

⁴ สมเด็จพระมหาธีรวงศ์ (พิมพ์ ธรรมโร), *มงคลยอดชีวิต ฉบับสมบูรณ์* (กรุงเทพมหานคร: ธรรมสภา ศูนย์หนังสือพระพุทธศาสนา, (ม.ป.ป.)), หน้า 208 - 229.

⁵ พระพรหมมิ่งคลาจารย์-หลวงพ่อบุญญานันทภิกขุ, *กตัญญูกตเวทิตาเป็นเครื่องหมายของคนดี* (กรุงเทพมหานคร: ธรรมสภา ศูนย์หนังสือพระพุทธศาสนา, (ม.ป.ป.)), หน้า 14.

ศาสนาแล้วยังมีหน้าที่ในทางศีลธรรมที่มีอยู่ในจารีตประเพณีของสังคมซึ่งเป็นบรรทัดฐานที่สำคัญ กล่าวคือ หากบุตรหลานคนใดไม่เอาใจใส่ดูแลบิดามารดา ปู่ ย่า ตา ยาย สังคมจะมองว่าเป็นคนอกตัญญู คือ เป็นคนไม่รู้จักบุญคุณของบุพการี สังคมจะลงโทษโดยมาตรการทางสังคม (Social Sanction) เช่น การตีเตือน นินทาว่ากล่าว ไปจนถึงไม่มีใครคบหาสมาคมด้วย แนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูในทางศีลธรรมและจารีตประเพณีดังกล่าวนี้มีการอบรมสั่งสอนโดยผ่านกระบวนการขัดเกลาทางสังคม (Socialization) โดยผ่านสถาบันทางสังคม (Social Institute) คือ สถาบันครอบครัวและสถาบันการศึกษาของสังคมนั้นๆ ส่วนการช่วยเหลือกันระหว่างบุคคลที่มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิตและการสมรส คือ การช่วยเหลือกันในครอบครัวที่ประกอบไปด้วย บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา และบุตร หลาน โดยปกติทั่วไปครอบครัวเกิดจากการสมรสกันระหว่างชายหญิงกลายเป็นสามีภรรยาและมีบุตร แต่ในบางครั้งที่ชายและหญิงสมรสกันแล้วไม่มีบุตรของตนเอง⁶ ซึ่งอาจจะเนื่องจากไม่สามารถมีบุตรได้โดยธรรมชาติ หรือมีบุตรแล้วแต่ยังต้องการอุปการะเลี้ยงดูเด็กคนอื่นอีก หรือพ่อแม่เด็กมีฐานะยากจน จึงมีการยกและรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม ซึ่งการที่บุคคลคนหนึ่งรับบุคคลอื่นมาเป็นบุตรบุญธรรมของตนนั้นเพื่อมุ่งหมายจะให้การอุปการะเลี้ยงดู ตลอดจนปกป้องคุ้มครองบุตรบุญธรรมนั้นในลักษณะเดียวกับที่บิดามารดาทั่วไปปฏิบัติต่อบุตรสืบสายโลหิตของตน⁷ ในสมัยโรมันมูลเหตุดั้งเดิมของการรับบุตรบุญธรรมเกิดจากชายที่ไม่มีบุตรปรารถนาจะให้เป็นผู้เจริญรอยศาสนากิจของครอบครัวต่อไป⁸ ความสัมพันธ์ในครอบครัวในการอุปการะเลี้ยงดูจึงมีทั้งความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดา กับบุตรหรือบิดามารดา ผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรม

ดังนั้น สามารถกล่าวได้ว่าแนวความคิดเกี่ยวกับหน้าที่ในทางศีลธรรมที่ต้องมีการอุปการะเลี้ยงดูนั้นแสดงให้เห็นถึงการที่จะต้องดูแลซึ่งกันและกันในครอบครัว โดยเฉพาะบิดามารดาและบุตร รวมทั้งบิดามารดาผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมด้วย

ข) หน้าที่ของสมาชิกในครอบครัว

ครอบครัวไทยในสมัยโบราณเป็นครอบครัวขยาย (Extended family) ซึ่งประกอบไปด้วยบิดามารดา บุตร ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า และอา มีความผูกพันกันทางสายโลหิตมาก ทุกคนในครอบครัวให้ความรักใคร่ช่วยเหลือเกื้อกูลกัน มีความเคารพเชื่อฟังกันตามลำดับอาวุโส บิดามี

⁶ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 460.

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 460.

⁸ ประชุม โฉมฉาย, หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น, หน้า 110.

หน้าที่จะต้องให้ความคุ้มครองป้องกัน ให้ความอุปการะและช่วยเหลือในด้านเศรษฐกิจแก่สมาชิกของครอบครัว⁹ เพื่อให้ครอบครัวดำรงอยู่ได้ด้วยความผาสุก การให้ความช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันตามความสามารถและฐานะของตนจึงเป็นหน้าที่อันสำคัญ แม้ว่าในปัจจุบันครอบครัวไทยส่วนใหญ่จะไม่ได้เป็นครอบครัวขยายเหมือนเช่นแต่โบราณเพราะการเปลี่ยนแปลงของโครงสร้างทางเศรษฐกิจ สังคม และวัฒนธรรม แต่ครอบครัวไทยยังคงประกอบไปด้วยบิดามารดาและบุตร บางครอบครัวมีบุตรบุญธรรมอยู่ด้วยซึ่งเป็นลักษณะที่มีมาแต่โบราณเช่นกัน หน้าที่โดยพื้นฐานของแต่ละคนที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันยังคงมีอยู่เช่นเดิมและหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าวยังถูกกำหนดรับรองไว้ในกฎหมายแพ่ง คือ กฎหมายครอบครัว

กฎหมายครอบครัวเป็นกฎหมายส่วนตัว¹⁰ ที่กำหนดนิติสัมพันธ์ส่วนตัวระหว่างบุคคล นิติสัมพันธ์ที่ว่านี้ คือ สิทธิและหน้าที่ระหว่างสามีภรรยา บิดามารดาและบุตรซึ่งรวมทั้งบุตรบุญธรรมด้วย โดยเฉพาะหน้าที่ระหว่างสามีภรรยา บิดามารดากับบุตรที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน ดั่งนัยของมาตรา 1461 วรรคสองในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ที่กำหนดหน้าที่ระหว่างสามีภรรยาในการอุปการะเลี้ยงดูที่บทบัญญัติว่า “*สามีภรรยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน*” ส่วนหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตรในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูได้กำหนดบทบัญญัติไว้ในมาตรา 1536 ที่บัญญัติว่า “*บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา*” และมาตรา 1537 ที่บทบัญญัติว่า “*บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดู และให้การศึกษาตามความสมควรแก่บุตรที่อยู่ในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วเฉพาะแต่ผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองมิได้*”

นอกจากนั้นนิติสัมพันธ์ดังกล่าวในเรื่องหน้าที่เกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูกันระหว่างบิดามารดากับบุตรยังรวมถึงหน้าที่ระหว่างบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรมด้วยซึ่งกฎหมายครอบครัวบัญญัติไว้ในมาตรา 1598/28 ความว่า “*บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะอย่างเดียวกันกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น...*”

เนื่องจากนิติสัมพันธ์ระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรม ได้จำลองภาพมาจากความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตร เมื่อได้มีการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมแล้วผู้รับบุตรบุญธรรมจึงเข้ามาแทนที่บิดามารดาโดยกำเนิดของเด็กเพื่อรับช่วงสิทธิและปฏิบัติหน้าที่ต่อเด็กต่อไป¹¹ ส่วนบุตรบุญธรรมเมื่อกฎหมายบัญญัติว่ามีฐานะอย่างเดียวกันกับบุตรชอบด้วยกฎหมาย

⁹ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2545), หน้า 606.

¹⁰ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 1.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 472.

ของผู้รับบุตรบุญธรรมแล้วบุตรบุญธรรมและผู้รับบุตรบุญธรรมย่อมมีสิทธิและหน้าที่ระหว่างกัน ดังเช่นบิดามารดากับบุตรซึ่งกฎหมายให้นำบทบัญญัติในเรื่องสิทธิหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตรมาบังคับใช้โดยอนุโลมกับสิทธิและหน้าที่ของผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรม¹² ดังนั้นระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมจึงต้องอุปการะเลี้ยงดูกันดังเช่นตามที่กฎหมายครอบครัวกำหนดในมาตรา 1536 และ 1537 ดังกล่าวข้างต้น

2.1.2 ขอบเขตความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู

เมื่อการอุปการะเลี้ยงดูเป็นความสัมพันธ์เชิงสิทธิและหน้าที่ระหว่างบุคคลในครอบครัวซึ่งได้แก่ บิดามารดากับบุตร และยังเป็นเงื่อนไขสำคัญในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา จึงต้องขอแบ่งการศึกษาคีวิเคราะห์เป็น 3 ส่วน ได้แก่ ความหมายทั่วไปของการอุปการะเลี้ยงดู และขอบเขตความหมายตามนัยกฎหมายแพ่ง (ครอบครัว) และสุดท้ายคือขอบเขตความหมายตามนัยกฎหมายอาชญากรรม

ก) ความหมายทั่วไปของการอุปการะเลี้ยงดู

พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 ได้ให้ความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูไว้ดังนี้

“อุปการะ” หมายถึง ความช่วยเหลือเกื้อกูล ความอุดหนุน

“เลี้ยงดู” หมายถึง ดูแล เอาใจใส่ บำรุง ประนเปรอด้วยอาหาร เป็นต้น เช่น เลี้ยงดูพ่อแม่

ตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน มนุษย์ทุกคนจำต้องเอาตัวรอดและอยู่อาศัยในสังคมให้ได้ การอยู่ให้รอดในสังคมนี้จำเป็นต้องมีทั้ง อาหาร ยารักษาโรค เครื่องนุ่งห่ม และที่อยู่อาศัยซึ่งเป็นการจำเป็นพื้นฐาน เมื่อครอบครัวเป็นหน่วยทางสังคมพื้นฐานก็จำเป็นต้องมีสิ่งต่างๆ ดังกล่าวมาเพื่อใช้ในการชีวิตประจำวัน ทุกคนในครอบครัวจึงต้องทำงานเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินทองหรือสิ่งของที่จำเป็นเพื่อนำมาอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันในครอบครัว

โดยทั่วไปแล้วเมื่อกล่าวถึงการอุปการะเลี้ยงดูเรามักจะนึกถึงเฉพาะการอุปการะเลี้ยงดูที่สามีเลี้ยงดูภรรยาหรือพ่อแม่เลี้ยงดูลูกเท่านั้น¹³ แต่เมื่อพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.

¹² มาตรา 1598/28 วรรคท้าย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

¹³ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 488.

2542 ให้ความหมายว่า “อุปการะ” หมายถึง ความช่วยเหลือเกื้อกูล ความอุดหนุน ส่วน “เลี้ยงดู” หมายถึง ดูแล เอาใจใส่ บำรุง ประนเปรอด้วยอาหาร เป็นต้น¹⁴ เมื่อนำความหมายของการ “อุปการะ” และ “เลี้ยงดู” ที่ปรากฏในพจนานุกรมมาวิเคราะห์ทำให้เข้าใจได้ว่า การอุปการะเลี้ยงดูโดยทั่วไป น่าจะหมายถึง การให้ความช่วยเหลือเกื้อกูล ดูแล เอาใจใส่ เพื่อให้อีกฝ่ายหนึ่งดำรงชีวิตประจำวันได้

อย่างไรก็ดี ได้ปรากฏตัวอย่างของการวิเคราะห์ความหมายของคำว่า “อุปการะ” ที่น่าสนใจอย่างยิ่งในคำพิพากษาศาลอาญา ที่ อ.1149/2550 ระหว่างอัยการสูงสุด โจทก์ กับ นายบรรณพจน์ ดามาพงศ์ จำเลยที่ 1 คุณหญิงพจมาน ชินวัตร จำเลยที่ 2 นางกาญจนาภา หงษ์เหิน จำเลยที่ 3 ข้อหา ร่วมกันหลีกเลี้ยงการเสียภาษีอากรโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง โดยอุบาย และ ร่วมกันแจ้งข้อความอันเป็นเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ โดยจงใจหลีกเลี้ยงการเสียภาษีอากร ซึ่งศาลได้พิเคราะห์ความหมายของคำว่า “อุปการะ” ดังนี้

“...จำเลยที่ 1 และที่ 2 อ้างปัญหาต่อไปมีว่า การที่จำเลยที่ 1 รับแบ่งให้หุ้นตามฟ้อง จำจำเลยที่ 2 ตามข้อเท็จจริงที่รับฟังได้ จะถือว่าเป็นเงินได้ที่จำเลยที่ 1 ได้รับจากการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา ตามมาตรา 42 (10) ข้างต้นหรือไม่ เห็นว่า ประมวลรัษฎากรมิได้ให้นิยามของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายของถ้อยคำดังกล่าวตามพจนานุกรม ซึ่งพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 นิยามความหมายไว้ดังนี้ อุปการะ หมายความว่า ช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน หน้าที่ หมายความว่า กิจที่จะต้องทำด้วยความรับผิดชอบ ธรรมจรรยา หมายความว่า การประพฤติคุณธรรม

ดังนั้น คำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” จึงมีความหมายตามตัวอักษรว่า การช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน ที่พึงกระทำโดยธรรม อันเป็นบทบัญญัติที่ใช้ถ้อยคำที่แสดงเจตนารมณ์ชัดเจนอยู่ในตัวแล้ว ไม่จำเป็นต้องพิเคราะห์หาเจตนารมณ์จากที่ใดอีก ทั้งเป็นบทบัญญัติที่ยกเว้นภาระภาษีอันเป็นหน้าที่ของพลเมืองทุกคน จึงต้องตีความตามถ้อยคำโดยเคร่งครัด แม้บทบัญญัติดังกล่าวจะไม่ได้มีความหมายที่จะจำกัดความสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้กับผู้รับการให้ และจำนวนที่ให้ก็ตาม แต่ตามถ้อยคำแล้ว ผู้รับการให้จะต้องเป็นผู้ที่อยู่ในสภาพหรือสถานะที่ควรได้รับการช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุนอยู่ด้วย ไม่ว่าจะมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ผู้ให้จึงมีหน้าที่โดยธรรมจรรยาที่จะอุปการะ แต่จำเลยที่ 1 นอกจากจะมีได้นำสืบให้เห็นว่าตนอยู่ในสภาพหรือสถานะเช่นว่าแล้ว ยังปรากฏจากบันทึกคำให้การของจำเลยที่ 1 เอกสารหมาย จ.30 ว่าในขณะที่รับการให้นั้นจำเลยที่ 1 มีตำแหน่งเป็นประธานกรรมการ บริษัท ชินวัตร คอมพิวเตอร์ แอนด์ คอมมิวนิเคชันส์ จำกัด (มหาชน) และเป็น

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 488.

กรรมการในบริษัทกลุ่มชินฯ ซึ่งเป็นกลุ่มบริษัทที่มีกิจการและฐานะมั่นคง นอกจากนี้ ตามแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี 2540 ของจำเลยที่ 1 เอกสารหมายเลข จ.27 จำเลยที่ 1 แจ้งว่ามีเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ใน พ.ศ.2540 จำนวน 23,554,503.53 บาท ซึ่งถือได้ว่าเป็นจำนวนที่สูงอีกทั้งปรากฏจากบันทึกคำให้การเอกสารหมายเลข จ.30 ที่จำเลยที่ 1 ให้การต่อคณะอนุกรรมการ ป.ป.ช. และคำให้การเอกสารหมายเลข จ.34 ที่จำเลยที่ 1 ให้การต่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษี สำนักตรวจสอบภาษี กรมสรรพากร ว่า ในปีเดียวกันนั้น ก่อนได้รับให้หุ้นคดีนี้ จำเลยที่ 1 มีหลักทรัพย์เฉพาะที่เป็นหุ้นจำนวนมาก ที่สำคัญ คือหุ้นในบริษัท ชินวัตร คอมพิวเตอร์ แอนด์ คอมมิวนิเคชันส์ จำกัด (มหาชน) 2,347,395 หุ้น หุ้นในบริษัท เอสซี แอสเสท จำกัด 23,000,000 หุ้น และหุ้นในบริษัท ชินวัตร อินเตอร์เนชั่นแนล บรอดคาสติ้ง จำกัด 6,000,001 หุ้น แม้ในวันที่ 7 พฤศจิกายน 2540 ที่จำเลยที่ 1 ได้รับหุ้นตามฟ้องและหลังจากนั้นต่อมา จำเลยที่ 1 ยังมีหุ้นในบริษัทต่างๆ เพิ่มอีกจำนวนมาก สถานภาพดังกล่าว วิทยุชนยอมเห็นได้อย่างชัดแจ้งว่า จำเลยที่ 1 มิได้เป็นผู้ที่อยู่ในสภาพหรือสถานะที่ต้องการความช่วยเหลือเกื้อกูลอุดหนุนตามความหมายของบทกฎหมายข้างต้นแต่อย่างใด แม้ฐานะจะยังไม่ทัดเทียมกับพี่น้องก็ตาม จำเลยที่ 2 จึงไม่มี หน้าที่ธรรมจรรยาที่จะต้องอุปการะจำเลยที่ 1

ดังนั้น ไม่ว่าจำเลยที่ 2 จะมีทรัพย์สินมากเพียงใดและให้หุ้นคดีนี้เพียงต้องการให้จำเลยที่ 1 มีฐานะทัดเทียมพี่น้อง หรือจะให้ด้วยเหตุผลอื่นใดก็ตาม ก็ถือไม่ได้ว่าเป็นการให้ที่เป็น การอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา...”

จากคำพิพากษาศาลอาญาคดีดังกล่าว แม้จะเป็นคำพิพากษาที่ยังไม่ถึงที่สุดก็ตาม ก็สามารถเป็นตัวอย่างแสดงให้เห็นแนวทางการวิเคราะห์ความหมายของคำว่า “อุปการะ” ในมุมมองของศาลหรือผู้พิพากษาได้ เมื่อพิจารณาจากคำพิพากษาดังกล่าวแล้วจะเห็นได้ว่า ศาลได้ทำหน้าที่ในการตีความกฎหมายเพื่อบังคับใช้แก่คดีโดยพยายามให้ความหมายของถ้อยคำที่กฎหมายไม่ได้นิยามความหมายเอาไว้ คือ คำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” เมื่อประมวล รัชฎาธิศซึ่งเป็นกฎหมายที่จะใช้บังคับแก่คดีไม่ได้ให้ความหมายของถ้อยคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” เอาไว้ ศาลจึงต้องหาความหมายทั่วไปที่คนธรรมดาสามัญจะเข้าใจได้มาใช้แก่คดี โดยนำความหมายที่ปรากฏอยู่ในพจนานุกรมมาวิเคราะห์แยกแยะทีละคำและสังเคราะห์ ความหมายรวมขึ้นมา ดังจะเห็นได้จากความตอนหนึ่งในคำพิพากษาที่ว่า “...ประมวลรัชฎาธิศ มิได้ให้นิยามของคำว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” ไว้ จึงต้องพิจารณาความหมายของถ้อยคำดังกล่าวตามพจนานุกรม ซึ่งพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542 นิยามความหมายไว้ดังนี้ อุปการะ หมายความว่า ช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน หน้าที่ หมายความว่า กิจที่จะต้องทำด้วยความรับผิดชอบ ธรรมจรรยา หมายความว่า การประพฤติถูกธรรม ดังนั้น คำ

ว่า “อุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา” จึงมีความหมายตามตัวอักษรว่า การช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน ที่พึงกระทำโดยธรรม...” ความหมายดังกล่าวศาลเห็นว่ามี ความหมายชัดเจนตาม ตัวอักษรแล้วไม่จำเป็นต้องตีความหาเจตนารมณ์ของกฎหมายต่อไปอีก อีกทั้งบทบัญญัติมาตรา 42 (10) เป็นบทบัญญัติยกเว้นภาษีอันเป็นภาระหน้าที่ของประชาชนทุกคนจึงต้องตีความอย่าง เกร็งครัด จากนั้นศาลได้กำหนดลักษณะของผู้ที่สมควรได้รับการอุปการะหรือผู้ที่สมควรได้รับการ ช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน ว่า ผู้รับการให้จะต้องเป็นผู้ที่อยู่ในสภาพหรือสถานะที่ควรได้รับการ ช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุนด้วย ไม่ว่าจะมากหรือน้อยเพียงใดก็ตาม ศาลพิเคราะห์ต่อไปว่าจำเลยที่ 1 มีลักษณะของบุคคลที่สมควรเป็นผู้ได้รับช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน หรือไม่ เมื่อปรากฏว่า สถานภาพของจำเลยที่ 1 ที่มีตำแหน่งหน้าที่เป็นผู้บริหารและกรรมการในบริษัทขนาดใหญ่ และมี เงินได้พึงประเมินหลายล้านบาท มีทรัพย์สินเป็นหุ้นในบริษัทต่างๆ อีกเป็นจำนวนมาก สถานภาพ ดังกล่าวศาลเห็นว่าไม่ได้เป็นผู้ที่อยู่ในสภาพหรือสถานะที่ต้องการความช่วยเหลือเกื้อกูลอุดหนุน ตามความหมายของกฎหมาย ดังนั้น หากพิเคราะห์ตามแนวทางการให้ความหมายของคำว่า “อุปการะ” ตามแนวทางของศาลในคดีดังกล่าวจะพบว่าสาระสำคัญของการอุปการะหรือให้ความ ช่วยเหลือเกื้อกูล อุดหนุน นั้น ผู้รับการให้จะต้องเป็นผู้ที่มีสถานภาพที่สมควรได้รับการช่วยเหลือ ด้วย หากปรากฏว่าผู้รับการให้มีเงินได้หรือทรัพย์สินจำนวนมาก การให้ความอุปการะช่วยเหลือ เกื้อกูลอุดหนุนก็อาจไม่ใช่การ “อุปการะ” ตามความหมายธรรมดาที่สามัญชนเข้าใจ

ด้วยความเคารพต่อคำพิพากษาของศาล ผู้เขียนเห็นว่า แม้จำเลยที่ 1 จะมีสถานภาพ หน้าที่การงานที่ดีมีเงินได้พึงประเมินจำนวนมากและทรัพย์สินเป็นหุ้นจำนวนมาก หรือ โดยทั่วไปเรียกว่า “ร่ำรวย” ก็ตาม ก็ไม่ควรหมายความว่าบุคคลที่ร่ำรวยด้วยเงินทองหรือทรัพย์สิน จำนวนมากไม่อาจเป็นผู้ที่อยู่ในสภาพหรือสถานะต้องได้รับการช่วยเหลือเกื้อกูลอุดหนุน เพราะ หากหมายความเช่นนั้นแล้วก็อาจเป็นการจำกัดสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชนได้ เนื่องจาก คนร่ำรวยไม่อาจเป็นผู้รับการอุปการะได้ หรือเฉพาะคนที่ จะรับการอุปการะจะต้องเป็นคนที่ยากจน ขัดสนเงินทองเท่านั้น ในสภาพความเป็นจริงแล้วคนร่ำรวยอาจให้การอุปการะกันในระดับของคน ที่ ร่ำรวย คนยากจนอาจให้การอุปการะช่วยเหลือเกื้อกูลในระดับของคนที่ยากจน ดังนั้น ผู้เขียนจึง เห็นว่าแท้จริงแล้วควรจะต้องพิเคราะห์ว่า การให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลอุดหนุนของคนที่อยู่ใน ระดับที่เรียกว่าร่ำรวยนั้นเป็นการให้โดยธรรมจรรยาหรือไม่ โดยต้องพิจารณาทั้งจากสถานะ ระหว่างผู้ให้กับผู้รับการให้ จำนวนทรัพย์สินเงินทองที่ให้และวาระหรือโอกาสที่ให้ เพราะหากผู้ให้ และผู้รับการให้มีสถานะร่ำรวยไม่แตกต่างกันก็อาจให้การช่วยเหลือเกื้อกูลกันได้เพียงแต่จำนวน ทรัพย์สินเงินทองที่ให้นั้นอาจจะไม่มากมายนัก เพราะถ้ามีจำนวนมากอาจแสดงให้เห็นเจตนาที่ ซ่อนเร้นอยู่ว่าเป็นการให้เพื่อถ่ายโอนทรัพย์สินไม่ใช่เป็นการให้เพื่อช่วยเหลือ เกื้อกูล อุดหนุนกัน ตามธรรมดา

ข) ความหมายตามนัยของกฎหมายแพ่ง

ความหมายตามนัยกฎหมายแพ่งในที่นี้หมายถึงกฎหมายครอบครัวตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติกฎหมายครอบครัวของประเทศไทยแล้วจะพบว่าไม่มีการให้นิยามความหมายของ “การอุปการะเลี้ยงดู” ivo อย่างชัดเจน หากสืบค้นไปในอดีตตั้งแต่สมัยล้านนาในกฎหมายล้านนา หรือกฎหมายลักษณะผัวเมียก็ไม่ได้ให้ความหมายเอาไว้เช่นเดียวกันมีเพียงกฎหมายลักษณะผัวเมียบทที่ 74 กำหนดให้ “ราษฎรทั้งหลายในแคว้นแคว้นเสมามณฑล ให้เลี้ยงดูลูกเมียพี่น้องพ้องพันธุ้จของชอบโดยธรรม...” บทที่ 87 กล่าวถึงชายหญิงว่า “มิได้ทำเลี้ยงกันฉันผัวฉันเมีย” และบทที่ 88 ที่กล่าวถึงการ “เลี้ยงดูอยู่กินด้วยกันโดยฉันผัวเมีย” ซึ่งจะเห็นได้ว่าเป็นการกล่าวถึงการอุปการะเลี้ยงดูบุตร ภรรยา ตลอดจนญาติพี่น้องโดยไม่ได้ให้ความหมายใดๆ อย่างชัดเจนเกี่ยวกับหน้าที่ดังกล่าว¹⁵ ที่เป็นเช่นนี้อาจเป็นเพราะว่าหน้าที่การอุปการะเลี้ยงดูเป็นภาระหน้าที่ตามศีลธรรมอันเป็นธรรมชาติที่ฝังอยู่ในจิตใจที่อ่อนโยนของมนุษย์จนได้กลายเป็นจารีตประเพณีที่มีการยึดถือปฏิบัติมาโดยตลอด¹⁶ หน้าที่ทางศีลธรรมนี้กำหนดให้ผู้ซึ่งมีฐานะทางการเงินเหนือกว่าซึ่งส่วนใหญ่ในอดีต หมายถึง บิดาและสามีที่ควรจะได้ช่วยเหลือบุคคลที่ขาดแคลนปัจจุัจฉีในการดำรงชีวิต¹⁷

นอกจากนั้นบทบัญญัติของกฎหมายครอบครัวในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ของประเทศไทย บรรพ 5 ครอบครัว ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันยังไม่ได้ให้นิยามความหมายของ “การอุปการะเลี้ยงดู” ivo อย่างชัดเจน เพียงแต่กล่าวถึงการอุปการะเลี้ยงดูไว้ในหลายบทมาตรา ในทุกลักษณะของกฎหมายครอบครัว เช่น ลักษณะแรกกล่าวถึงหน้าที่การอุปการะเลี้ยงดูกันระหว่างสามีภรรยา ดังความในมาตรา 1461 บัญญัติว่า¹⁸ **“สามีภรรยาต้องอยู่กินกันฉันสามีภรรยา และวรรคสองบัญญัติว่า “สามีภรรยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน”** ลักษณะ 2 กล่าวถึงการอุปการะเลี้ยงดูกันระหว่างบิดามารดากับบุตร ดังความในมาตรา 1563 บัญญัติว่า **“บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”** มาตรา 1564 บัญญัติว่า **“บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดู และให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์**

¹⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 488.

¹⁶ เสริม วินิจฉัยกุล, L'Organisation de la Famille d' après Le Nouveau Code civil et commercial siamois วิทยานิพนธ์ชั้นปริญญาเอก มหาวิทยาลัยปารีส, 2477, p. 195, อ้างถึงใน ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 489.

¹⁷ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5, หน้า 490

¹⁸ มาตรา 1461 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.

และวรรคสองบัญญัติว่า “บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้” ลักษณะสุดท้าย คือ บทบัญญัติเกี่ยวกับ “ค่าอุปการะเลี้ยงดู”

เมื่อการอุปการะเลี้ยงดูเป็นการให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลซึ่งกันและกันเพื่อให้มีอาหารที่อยู่อาศัย เครื่องนุ่งห่ม การรักษาพยาบาล แล้วยังสังเกตเห็นได้ว่ามาตรา 1564 ดังกล่าวข้างต้น เป็นบทกฎหมายที่กำหนดให้บิดามารดาต้องให้การศึกษากับบุตรตามสมควรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ ตลอดจนยังต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูแก่บุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ ดังนั้น การอุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้นจึงหมายความรวมถึงการให้การศึกษิตามสมควร และการอุปการะเลี้ยงดูนี้เฉพาะแต่เพื่อให้บุตรสามารถอยู่รอดได้ในสังคมจนกว่าจะสามารถทำมาหาได้เลี้ยงตนเอง

อย่างไรก็ดี จะเห็นได้ว่าเมื่อบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ไม่ได้ให้บทนิยามที่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายของการอุปการะเลี้ยงดู นักนิติศาสตร์ด้านกฎหมายครอบครัวจึงให้ความหมายเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูไว้ดังนี้

ศาสตราจารย์ ม.ร.ว. เสนีย์ ปราโมช¹⁹

“การอุปการะเลี้ยงดู หมายความว่า การหาให้อยู่สู้ให้กิน คือ ให้ปัจจัย 4 อันได้แก่ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค และที่อยู่อาศัย...”

บุคคลในครอบครัวมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกัน ซึ่งเป็นสิทธิและหน้าที่ระหว่างสามีภริยา บิดามารดากับบุตร รวมทั้งผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมกับผู้ปกครองและผู้อยู่ในปกครอง”²⁰

ศาสตราจารย์ (พิเศษ) ประสพสุข บุญเดช²¹

การอุปการะเลี้ยงดู หมายถึง การให้ความช่วยเหลือในสิ่งจำเป็นแก่การดำรงชีพ คือ จัดหาปัจจัย 4 อันได้แก่ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค และที่อยู่อาศัยให้...

¹⁹ ม.ร.ว. เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยครอบครัวและมรดก (จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2508), หน้า 305.

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 401.

²¹ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 13 (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณการ, 2545), หน้า 620.

การอุปการะเลี้ยงดู (maintain) หมายถึง การให้สิ่งจำเป็นแก่การดำรงชีพ ไม่ว่าจะเป็นการให้เงินทอง เครื่องอุปโภคหรือทรัพย์สินอื่นใดเพื่อเป็นปัจจัยในการดำรงชีพ²²...

หน้าที่ของบิดามารดาในการอุปการะเลี้ยงดูบุตรผู้เยาว์โดยทั่วไป หมายถึง การจัดหาอาหาร เครื่องนุ่งห่ม ที่อยู่อาศัยและการรักษาพยาบาลรวมทั้งให้เงินทองไว้ใช้สอยตามสมควร นอกจากนี้ยังรวมถึงหน้าที่ในการปกป้องคุ้มครองบุตรทั้งร่างกายและจิตใจ (Physical and Mental Protection)²³....

ในด้านหน้าที่ของบิดามารดาที่จะต้องให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรผู้เยาว์นั้น กฎหมายถือว่าบิดามารดามีหน้าที่ทางศีลธรรมและสังคม (Moral and social duty) ที่จะต้องให้การศึกษาแก่บุตร²⁴

ศาสตราจารย์ ดร. ไพโรจน์ กัมพูสิริ²⁵

“หน้าที่ของบิดามารดาในข้อนี้หากพิจารณาอย่างละเอียดแล้วจะประกอบด้วย การ “อุปการะ” อย่างหนึ่งและ “การเลี้ยงดู” อีกอย่างหนึ่ง เลี้ยงดูคือทำให้เติบโต อันได้แก่ ป้อนข้าว ป้อนน้ำ จัดเปลี่ยนเสื้อผ้า จัดที่นอนและให้หยูกยาเมื่อเจ็บไข้ได้ป่วย รวมแล้วคือจัดหาปัจจัยสี่แก่บุตรพร้อมทั้งดูแลเป็นพิเศษเมื่อบุตรยังเป็นทารกอยู่ การเลี้ยงดูจึงเป็นเรื่องหนักไปทางจับจ่ายใช้สอยเงินตรา ในขณะที่การอุปการะนั้นอาจเป็นทั้งสองอย่างคือ ใช้เงินอุปการะหรือไม่ได้ให้เงินแต่ให้การอุปการะช่วยเหลือในยามลำบาก เช่น ให้ที่พักพิง แนะนำงานให้ทำ เป็นต้น ดังนั้นการอุปการะเลี้ยงดูบุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์จึงมีความหมายถึงดูแลในปัจจัยสี่เพื่อให้บุตรเติบโตและการดูแลอย่างอื่นที่ไม่เกี่ยวกับร่างกายและอนามัย เช่นว่า จ่ายค่าเล่าเรียน ค่าใช้จ่ายประจำเดือนในบ้าน (น้ำประปา ไฟฟ้า) ค่าดูแลซ่อมแซมบ้าน ค่าที่พักในการพาครอบครัวไปต่างจังหวัด...

การอุปการะเลี้ยงดูนั้นมีรากฐานมาจากความคิดทางศีลธรรมประกอบกับความสัมพันธ์ทางสายโลหิต บิดามารดาเป็นผู้มีพระคุณในฐานะเป็นผู้ให้กำเนิดผู้ให้ชีวิตร่างกายแก่บุตร เมื่อท่านอย่างเข้าวัยชราหรือไม่สามารถทำงานหาเลี้ยงตนเองและอยู่ในสภาพเดือดร้อนทางปัจจัยสี่ ด้วยสายโลหิตและศีลธรรมกตัญญู บุตรต้องเข้าไปรับผิดชอบดูแลบิดามารดาโดยการอุปการะเลี้ยงดู

²² เรื่องเดียวกัน. หน้า 163.

²³ เรื่องเดียวกัน. หน้า 623.

²⁴ เรื่องเดียวกัน. หน้า 624.

²⁵ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5, หน้า 376.

หน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่มีระยะเวลาสิ้นสุดหรือจำกัดเหมือนหน้าที่เดียวกันนี้ของบิดามารดาต่อบุตรซึ่งโดยหลักแล้วระบไปเมื่อบุตรบรรลุนิติภาวะ ดังนั้น トラバโดที่บิดามารดาขึ้นอยู่กับชั้นเด็กร้อน บุตรก็ต้องทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูไปตามความสามารถทางการเงินของตน”

เมื่อพิจารณาความเห็นทางวิชาการทั้งสามข้างต้นแล้วพบว่ามีความเห็นที่สอดคล้องกันในส่วนที่เกี่ยวกับความหมายของการอุปการะเลี้ยงดูที่จะต้องมีการให้ปัจจัยสี่ใช้ในการดำรงชีวิต อันได้แก่ อาหาร เครื่องนุ่งห่ม ยารักษาโรค และที่อยู่อาศัย ซึ่งเป็นสิ่งจำเป็นเพื่อให้สามารถดำรงชีวิตอยู่รอดได้ นอกจากนั้นบางท่านได้เน้นความหมายที่สำคัญของการอุปการะเลี้ยงดูบุตรไว้ เช่น การอุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้นครอบคลุมทั้งทางร่างกายและจิตใจ กล่าวคือ นอกจากจะต้องอุปการะเลี้ยงดูให้ร่างกายเจริญเติบโตแล้วยังต้องให้การดูแลอบรมเลี้ยงดูจิตใจโดยการให้การศึกษ เป็นต้น บางท่านได้เน้นลักษณะที่สำคัญของการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไว้ว่าการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดานั้นไม่มีระยะเวลาสิ้นสุดหรือจำกัดเหมือนที่บิดามารดาเลี้ยงดูบุตร บุตรต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตลอดไป ทั้งนี้เพราะบิดามารดามีแต่จะแก่เฒ่าไม่สามารถดูแลตนเองได้

นอกจากความหมายตามที่นักวิชาการด้านกฎหมายครอบครัวดังกล่าวข้างต้น ยังปรากฏความหมายตามนัยของคำพิพากษาศาลฎีกาซึ่งถือว่าเป็นตัวอย่างของการตีความกฎหมายและการให้ความหมายที่มีผลบังคับใช้ได้ ตัวอย่างเช่น

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1693/2528

“บิดาและมารดามีหน้าที่ร่วมกันให้การอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษแก่บุตรผู้เยาว์ อันเป็นหนี้ร่วมกัน”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2395/2529

“มารดามีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่บรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพ และหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 วรรคสองเท่านั้น ฉะนั้น บุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วและไม่ได้ความชัดว่าเป็นผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ จึงไม่อยู่ในข่ายจะได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูจากผู้กระทำละเมิดที่ทำให้มารดาของตนถึงแก่ความตาย”

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7228/2537

“บุตรที่จะมีสิทธิได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูและการให้การศึกษาจากบิดามารดาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1564 วรรคแรก จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายมา

แต่แรกหรือเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายในภายหลังตามมาตรา 1547 หากเป็นบุตรนอกสมรส โดยบิดามารดาไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันและมีได้ฟ้องคดีขอให้บิดารับเด็กเป็นบุตรมาด้วยแล้ว จะฟ้องเรียกค่าอุปการะเลี้ยงดูและค่าการศึกษาจากบิดาไม่ได้”

เมื่อวิเคราะห์ความเห็นของนักกฎหมายทั้งหลายดังกล่าวประกอบกับการตีความของ ศาลฎีกา จะพบว่ากรณีที่กฎหมายกำหนดหน้าที่ตามนิติสัมพันธ์ในการอุปการะเลี้ยงดูกันระหว่าง บุคคลต่างๆ ในครอบครัวก็เพื่อให้สังคมดำเนินไปอย่างสงบสุขและมั่นคงเกิดความสงบสุขและ รักษาไว้ซึ่งศีลธรรมอันดีของมนุษย์ และแม้บทบัญญัติกฎหมายแพ่ง (ครอบครัว) ไม่ได้ให้ความหมายที่ชัดเจนของการอุปการะเลี้ยงดูเอาไว้ แต่สามารถวิเคราะห์ได้จากเหตุผลและความเห็นที่สอดคล้องต้องกันและนำมาสรุปได้ว่า การอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายแพ่งนั้น หมายความว่า “การช่วยเหลือดูแลเอาใจใส่ให้สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้ตามความเหมาะสม และฐานะ รวมทั้งการให้การศึกษาแก่บุตรตามสมควรเพื่อให้ประกอบอาชีพเลี้ยงตนเอง ได้”

ค) ความหมายตามนัยของกฎหมายภาษีอากร

ประมวลรัษฎากรของประเทศไทยทั้งฉบับไม่ได้มีบทบัญญัติมาตราใดที่ให้นิยาม ความหมายของ “การอุปการะเลี้ยงดู” เอาไว้อย่างชัดเจน เพียงแต่ในส่วนของภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาได้มีบทบัญญัติที่กล่าวถึงการอุปการะเลี้ยงดูไว้ตามมาตราต่างๆ ดังนี้

มาตรา 47 (1)

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ

(ก) ผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

(ข) สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 30,000 บาท

(ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตร ชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้....

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยัง ศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัย หรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้

ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ **อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู** แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักค่าลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษี ไม่ว่ากรณีที่จะหักได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้น ให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้ฐานะเดียว....

(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไปมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด....”

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวพบว่าประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของ “การอุปการะเลี้ยงดู” ไว้ ดังนั้น ความหมายของการอุปการะเลี้ยงดูในประมวลรัษฎากรจึงต้องให้ความหมายที่เป็นความหมายทั่วไปหรือความหมายธรรมดาที่คนสามัญชนทั่วไปเข้าใจกัน กล่าวคือ หมายถึง การให้ความช่วยเหลือเกื้อกูล ดูแล เอาใจใส่เพื่อให้อีกฝ่ายหนึ่งดำรงชีวิตประจำวันได้ เช่น การให้ค่าอาหาร ค่าเสื้อผ้า เงินค่าเล่าเรียน ค่าใช้จ่ายเบ็ดเตล็ด เป็นต้น²⁶ แต่อย่างไรก็ดี การอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลรัษฎากรมีลักษณะที่พิเศษแตกต่างไปจากนัยความหมายตามกฎหมายแพ่ง กล่าวคือ ผู้อุปการะเลี้ยงดู คือ ผู้มีเงินได้ หมายถึง บุคคลธรรมดา อาจมีสถานะเป็น สามี ภริยา บิดาชอบด้วยกฎหมาย มารดา บุตรของผู้มีเงินได้ **สามี หรือ ภริยาของบุตร (บุตรชาย หรือบุตรสะใภ้) สามีของมารดา (พ่อเลี้ยง) ภริยาของบิดาชอบด้วยกฎหมาย (แม่เลี้ยง)** ส่วนผู้รับการอุปการะเลี้ยงดู คือ ผู้ที่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู อาจมีสถานะเป็น สามี ภริยาของผู้มีเงินได้ บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ **บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ (ลูกเลี้ยง)** บิดามารดาของผู้มีเงินได้ **และบิดามารดาของสามีหรือภริยา(พ่อตา แม่ยาย)ของผู้มีเงินได้** ซึ่งสามารถสรุปเป็นตารางเปรียบเทียบผู้อุปการะเลี้ยงดูระหว่างกฎหมายแพ่งกับกฎหมายภาษีอากรได้ ดังนี้

²⁶ กรมสรรพากร, หนังสือเลขที่ กค 0706(กม.06)/147 ลงวันที่ 24 มกราคม 2550 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักลดหย่อนบุตร ข้อหาหรือ สำนักบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์, <http://www.rd.go.th/publish/34644.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 20 มกราคม 2552]

ตารางที่ 1

เปรียบเทียบผู้อุปการะเลี้ยงดูระหว่างกฎหมายแพ่งกับกฎหมายภาษีอากร

ผู้อุปการะเลี้ยงดู	
กฎหมายแพ่ง	กฎหมายภาษีอากร
1. สามี	1. สามี
2. ภริยา	2. ภริยา
3. บิดาโดยชอบด้วยกฎหมาย	3. บุตร
4. มารดา	4. สามีของบุตร (บุตรเขต)
5. ผู้รับบุตรบุญธรรม	5. ภริยาของบุตร (บุตรสะใก่อ)
6. บุตรชอบด้วยกฎหมาย	6. ผู้รับบุตรบุญธรรม
7. บุตรบุญธรรม	7. สามีของมารดา (พ่อเลี้ยง)
	8. ภริยาของบิดาชอบด้วยกฎหมาย (แม่เลี้ยง)

โดยเฉพาะอย่างยิ่งการอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 47 (1) (ญ) กฎหมายภาษีอากร กำหนดหน้าที่การอุปการะเลี้ยงดูไว้เฉพาะบุคคลที่มีคุณสมบัติดังนี้

- (1) บิดามารดาของผู้มีเงินได้
- (2) บิดามารดาของสามีมรณายของผู้มีเงินได้
- (3) มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ
- (4) อายุ 60 ขึ้นไป

นอกจากนั้นแล้ว เมื่อพิจารณาถึงบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลรัษฎากรพบว่ามีลักษณะพิเศษอีกหลายประการ กล่าวคือ

ประการแรก บิดามารดาที่เป็นผู้มีเงินได้สามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูด้านการศึกษา สำหรับบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมได้จนบุตรมีอายุไม่เกิน 25 ปี สำหรับบุตรที่ยังศึกษาอยู่ในชั้นมหาวิทยาลัย หรือชั้นอุดมศึกษา

ประการที่สอง บิดามารดาที่เป็นผู้มีเงินได้สามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือถูกศาลสั่งให้เป็นไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ โดยสามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูได้ตลอดระยะเวลาที่บุตรเป็นผู้เยาว์หรือเป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถอยู่

ประการที่สาม บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมที่ถูกอุปการะเลี้ยงดูและนำมาหักลดหย่อนภาษีจะต้องไม่เป็นผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินกว่า 15,000 บาท เว้นแต่เป็นเงินได้ที่เข้าลักษณะตามมาตรา 42 กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ เช่น เงินได้ที่ได้รับการอุปการะโดยหน้าที่ธรรมจรรยา เงินได้ที่ได้รับการรับมรดก หรือเงินจากการให้โดยเสน่หาเนื่องจากพิธีหรือตามโอกาสแห่งขนบธรรมเนียมประเพณี

ประการที่สี่ ผู้มีเงินได้สามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูแก่บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย ทั้งที่ตามกฎหมายครอบครัวแล้วผู้มีเงินได้เหล่านั้นไม่มีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูเลย

ประการสุดท้าย ผู้มีเงินได้สามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูแก่บิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ได้ด้วย ทั้งที่ตามกฎหมายครอบครัวผู้มีเงินได้ไม่มีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูเช่นกัน

ลักษณะพิเศษดังกล่าวนี้แสดงให้เห็นความเป็นแตกต่างของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรอย่างชัดเจนซึ่งอาจกล่าวได้ว่ามีความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรที่ไม่ได้อ้างอิงลักษณะตามกฎหมายแพ่งทั่วไป ซึ่งส่งผลให้การตีความและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความและบังคับใช้ตามบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร สอดคล้องกับการที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้ว่าการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินต้องทำเป็นกฎหมาย ส่งผลให้การบังคับจัดเก็บภาษีต้องเป็นไปตามที่กำหนดไว้ในกฎหมายฉบับนั้นๆ

2.1.3 ลักษณะสำคัญของการอุปการะเลี้ยงดู

เมื่อการอุปการะเลี้ยงดูมีที่มาจากหน้าที่ทางศีลธรรมและหน้าที่ของบุคคลในครอบครัว การให้การอุปการะเลี้ยงดูจึงเป็นการให้ความช่วยเหลือแก่บุคคลต่างๆ ใน

ครอบครัว การอุปการะเลี้ยงดูอาจให้ค่าอุปการะเลี้ยงดูได้โดยการให้เงินเพื่อนำไปใช้จ่ายในการดำรงชีวิต หรืออาจเป็นประโยชน์อย่างอื่นเพื่อให้ผู้รับดำรงชีวิตอยู่ได้โดยผู้ให้ไม่เดือดร้อนทางการเงิน²⁷ ดังนั้น อาจแบ่งลักษณะสำคัญของการอุปการะเลี้ยงดูได้ 2 ลักษณะ คือ การอุปการะเลี้ยงดูทางด้านร่างกาย คือ เลี้ยงดูให้เจริญเติบโตหรือมีชีวิตอยู่รอดซึ่งเป็นหน้าที่โดยธรรมดา และสอง คือ การอุปการะเลี้ยงดูทางด้านจิตใจ คือ การอบรมสั่งสอนให้เป็นคนดี มีความรู้ มีคุณธรรมสามารถอยู่อย่างดีในสังคมในโลกได้ซึ่งถือว่าเป็นหน้าที่โดยคุณธรรมหรือศีลธรรม

การอุปการะเลี้ยงดูทางด้านร่างกายเป็นการอุปการะเลี้ยงดูโดยธรรมดาหรือโดยธรรมชาติของผู้ให้กำเนิด ใครให้กำเนิดทารกใด ย่อมต้องเลี้ยงดูทารกนั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อเป็นเด็กแรกเกิดจนถึงวัยที่ยังไม่สามารถช่วยเหลือตนเองได้ บิดามารดาจึงต้องมีภาระในการเลี้ยงดูมากกว่าเมื่อบุตรเริ่มช่วยเหลือตนเองได้

การอุปการะเลี้ยงดูทางด้านจิตใจเป็นการอุปการะเลี้ยงดูโดยคุณธรรม หมายความว่า เป็นการปลูกฝังคุณความดีในจิตใจ มีคุณธรรม และเป็นคนดีของสังคม นอกจากจะเลี้ยงดูให้เติบโตแล้วยังต้องสั่งสอนเรื่องความดี กิริยามารยาท คุณธรรมจริยธรรม ตลอดจนให้ความรู้เป็นวิชาให้สามารถดำรงชีวิตอยู่ได้ในสังคม

เมื่อพิจารณาในกฎหมายครอบครัว การอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่เป็นหน้าที่ของบิดามารดาตามกฎหมายครอบครัวนั้นหากพิจารณาโดยละเอียดแยกแยะระหว่างการ “อุปการะ” และ “การเลี้ยงดู” เพื่อพิจารณาให้เห็นภาพที่แท้จริง การเลี้ยงดู คือ ทำให้เติบโต อันได้แก่ ป้อนข้าวป้อนน้ำ จัดเสื้อผ้า จัดที่นอนและให้หยูกยาเมื่อเจ็บไข้ได้ป่วย รวมทั้งจัดหาปัจจัยสี่แก่บุตรพร้อมทั้งดูแลเป็นพิเศษเมื่อบุตรยังเป็นทารกอยู่ การเลี้ยงดูจึงเป็นเรื่องหนักไปทางใช้จ่ายใช้สอยเงินตรา ในขณะที่การอุปการะนั้นอาจเป็นได้ทั้งสองอย่าง คือ ใช้เงินอุปการะหรือไม่ได้ให้เงินแต่ให้การอุปการะช่วยเหลือในยามลำบาก เช่น ให้ที่พักพิง แนะนำงานให้ทำ เป็นต้น²⁸ และการอุปการะเลี้ยงดูบุตรยังเป็นภาระหน้าที่อันสำคัญยิ่ง ถือว่าเป็นหน้าที่อันยิ่งใหญ่ของชายหญิงที่มีฐานะเป็นบิดามารดา²⁹ ดังนั้น แม้สามีภริยาจะแยกกันอยู่ตั้งร้างกัน หรือแม้ว่าการสมรสจะสิ้นสุดลงโดยการหย่า เป็นโสมพะิมหรือโสมพะิมก็ตามทั้งสองฝ่ายยังคงมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรต่อไป นอกจากนี้หากบิดามารดาละเลยต่อหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูจนทำให้บุตรผู้เยาว์ตกอยู่ในอันตรายแก่ชีวิตก็อาจมี

²⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 375.

²⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 356.

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2971/2544

ความผิดฐานทอดทิ้งเด็กตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 307 ได้³⁰ หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้นโดยปกติทั่วไปจะสิ้นสุดลงเมื่อบุตรบรรลุนิติภาวะ กล่าวคือ เมื่อบุตรมีอายุ 20 ปีบริบูรณ์ เพราะบุตรน่าจะสำเร็จการศึกษาและหาเลี้ยงตนเองได้ แต่ในทางข้อเท็จจริงแล้วปัจจุบันนี้บิดามารดาจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่กำลังศึกษาอยู่แม้จะมีอายุเกินกว่า 20 ปีบริบูรณ์แล้ว จะมีน้อยคนนักที่จะสามารถสำเร็จการศึกษาก่อนบรรลุนิติภาวะและมีงานทำหาเลี้ยงตนเองได้ อย่างไรก็ตามการอุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้นตามกฎหมายครบครันแล้วหากบุตรที่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้บิดามารดาก็ยังต้องอุปการะเลี้ยงดูต่อไป³¹

ส่วนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ กำหนดให้บุตรต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และบุตรบุญธรรมก็เช่นเดียวกันที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรม การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเป็นการตอบแทนพระคุณของบิดามารดาที่ได้อุปการะเลี้ยงดูบุตรมาก่อน ซึ่งแสดงออกถึงความเป็นผู้มีความกตัญญูกตเวทิตา และตามกฎหมายการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่มีระยะเวลาสิ้นสุดแตกต่างจากบิดามารดาที่โดยทั่วไปต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรเฉพาะถึงวันที่บุตรบรรลุนิติภาวะเท่านั้น แต่การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่มีไปตลอดเนื่องจากบิดามารดานั้นนับวันมีแต่จะอายุมากขึ้นและไม่อาจทำงานหาเลี้ยงตนเองได้ การมีบุตรก็เพื่อหวังพึ่งพาในยามที่แก่เฒ่านั่นเอง การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอาจมีลักษณะของการอุปการะโดยให้เงินทองหรือให้สิ่งของอย่างอื่นก็ได้ ในยามเจ็บไข้ได้ป่วยก็ต้องพาไปรับการรักษาพยาบาล ตลอดจนคอยดูแลเอาใจใส่บิดามารดาอยู่เสมอ

2.1.4 ประเภทของการอุปการะเลี้ยงดู

เพื่อประโยชน์ในการพิจารณาการอุปการะเลี้ยงดูให้เห็นภาพที่ชัดเจนขึ้นจึงใคร่ขอแบ่งการอุปการะเลี้ยงดูเป็น 2 ประเภท คือ การอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะ และการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

ก) การอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะ

การให้การอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะนั้นเกิดขึ้นจากหน้าที่เนื่องจากศีลธรรมจารีตประเพณีประการหนึ่ง หน้าที่ตามกฎหมายประการหนึ่ง และความสมัครใจประการหนึ่ง ซึ่งผู้

³⁰ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5, หน้า 377 – 378.

³¹ เรื่องเดียวกัน. หน้า 378.

อุปการะเลี้ยงดู เรียกว่า “ผู้ให้การอุปการะ” หรือ “ผู้อุปการะ” ส่วนผู้อยู่ในอุปการะ เรียกว่า “ผู้รับ การอุปการะ”

“ผู้ให้การอุปการะ” หมายถึง บุคคลใดๆ ที่ให้การอุปการะเลี้ยงดูผู้อื่นไม่ว่าโดยสมัคร ใจหรือถูกกำหนดไว้ด้วยศีลธรรมจารีตประเพณีหรือกฎหมาย

“ผู้รับการอุปการะ” หมายถึง บุคคลใดๆ ที่ได้รับการอุปการะเลี้ยงดู โดยทั่วไปจะเป็น ผู้ที่มีฐานะทางสังคมและฐานะทางเศรษฐกิจที่ด้อยกว่า

ผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูโดยสมัครใจ ตัวอย่างเช่น เด็กกำพร้า ผู้สูงอายุที่ไม่มีผู้ดูแล โดยผู้ให้การอุปการะเลี้ยงดูกับผู้รับการอุปการะเลี้ยงดูไม่ได้มีความสัมพันธ์ในเชิงสิทธิหน้าที่ตาม กฎหมายหรือจารีตประเพณีมาก่อนเลยเพียงแต่เกิดจากความเมตตาจิตของผู้ให้การอุปการะเลี้ยงดู ที่เห็นผู้ด้อยโอกาสหรือฐานะยากจนไม่มีคนดูแลแล้วอยากจะช่วยเหลือซึ่งอาจจะช่วยเหลือด้วย อาหาร ยารักษาโรค หรือให้การศึกษาก็ได้

ผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูเนื่องจากหน้าที่ตามศีลธรรมจารีตประเพณี ตัวอย่างเช่น ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา หลาน เหลน เป็นต้น ซึ่งอาจจะเป็นญาติสืบสายโลหิตโดยตรงหรือเป็นญาติ ห่างกันหรือเป็นญาติฝ่ายสามีหรือฝ่ายภริยาก็คได้ ผู้ให้การอุปการะเลี้ยงดูและผู้รับการอุปการะเลี้ยงดูกรณีนี้ไม่ได้มีความสัมพันธ์เชิงสิทธิหน้าที่ตามกฎหมายระหว่างกันเลย แต่มีความสัมพันธ์ทาง สายโลหิตหรือการแต่งงาน (อาจไม่ใช่การสมรสตามกฎหมายก็ได้) ทำให้กลายเป็นบุคคลใน ครอบครัวเดียวกัน สายเลือดเดียวกันจึงมีหน้าที่ที่จะต้องดูแลให้ความช่วยเหลือซึ่งกันและกัน นอกจากนั้นหน้าที่ตามศีลธรรมนี้ยังสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับคำสอนทางศาสนาพุทธที่ประชาชนส่วน ใหญ่นับถือในเรื่องความกตัญญูตเวทิตาต่อบุพการีที่กำหนดให้ลูก หลาน เหลน จะต้องมีความ กตัญญูรู้คุณของบุพการีของตนที่ได้ให้การเลี้ยงดูมาก่อน เช่น หลานจะต้องให้การเลี้ยงดูปู่ ย่า ตา ยาย หรือลุงป้า น้า อา โดยเฉพาะอย่างยิ่งท่านที่แก่เฒ่าชราามากไม่อาจเลี้ยงตนเองได้ หากลูก หลาน เหลนคนใดไม่ปฏิบัติหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูแล้วปล่อยให้บุพการีอยู่อาศัยอย่างลำบากทุกข์ ยากเป็นที่อับอายแก่ชาวบ้าน ลูก หลาน เหลนเหล่านั้นก็จะได้ชื่อว่าเป็นคนอกตัญญู คนในสังคม และชุมชนจะนิินทาว่กล่าว ซึ่งการไม่ปฏิบัติหน้าที่ดังกล่าวควมมีเพียงมาตการทางสังคมในการ ลงโทษเท่านั้น (Social Sanction) หาได้มีมาตการทางกฎหมายในการบังคับให้ปฏิบัติหน้าที่หรือ รับผิดไม่

ผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูเนื่องจากหน้าที่ตามกฎหมาย (กฎหมายครอบครัว) ได้แก่ สามี ภริยา บิดา มารดา บุตรชอบด้วยกฎหมาย บุตรบุญธรรม ผู้รับบุตรบุญธรรม ผู้เยาว์ที่อยู่ในความ ปกครอง คนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ บุคคลเหล่านี้มีนิติสัมพันธ์ในเชิงสิทธิ

หน้าที่ตามกฎหมายแพ่งโดยผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูมีสิทธิที่จะได้รับการอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมาย ตัวอย่างเช่น ผู้เยาว์ที่อยู่ในความปกครองมีสิทธิได้รับได้รับการอุปการะเลี้ยงดูและได้รับการศึกษาตามสมควรจากผู้ปกครอง³² ผู้อนุบาลต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูคนไร้ความสามารถ³³ หากไม่ได้รับการอุปการะเลี้ยงดูสามารถฟ้องร้องบังคับให้สมดังสิทธิของตนเองได้ เช่น ฟ้องเรียกค่าอุปการะเลี้ยงดู ค่าขาดไร้อุปการะ เป็นต้น

ข) การอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

สาเหตุที่แบ่งเป็นการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีนั้นเนื่องจากวัตถุประสงค์ต้องการที่จะนำเสนอและชี้ให้เห็นถึงความสำคัญของการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่เป็นเงื่อนไขของการมีสิทธิหักลดหย่อนภาษีตามประมวลรัษฎากร จึงจำเป็นต้องศึกษาโดยเฉพาะ

บุพการีโดยทั่วไป แปลว่า “ผู้ที่ทำอุปการะมาก่อน”³⁴ หรือ “ผู้ทำคุณมาก่อน” เช่น บิดามารดาเป็นบุพการีของบุตรธิดา การให้การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีจึงเป็นการตอบแทนบุญคุณของบุพการี กล่าวอีกนัยได้ว่า การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีเป็นการตอบแทนพระคุณที่ท่านได้ให้การอุปการะมาก่อน

บุพการีตามความหมายในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 28 ให้ความหมายของบุพการีว่า “บุพการี กล่าวคือ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย ทวดก็ดี” บุคคลเหล่านี้ตามกฎหมายแพ่งถือได้ว่าเป็นผู้ทำคุณอุปการะมาก่อน การอุปการะตอบแทนพระคุณของบุคคลเหล่านี้กฎหมายครอบครัวได้กำหนดไว้เพียง “บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา” ไม่ได้

³² มาตรา 1598/2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว บัญญัติว่า “ผู้ปกครองมีสิทธิและหน้าที่เช่นเดียวกับผู้ใช้อำนาจปกครองตามมาตรา 1564 วรรคหนึ่งและมาตรา 1567”

มาตรา 1564 วรรคหนึ่ง บัญญัติว่า “บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดู และให้การศึกษิตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์”

³³ มาตรา 1598/18 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว บัญญัติว่า “ในกรณีที่บิดามารดาเป็นผู้อนุบาล ถ้าบุตรนั้นยังไม่บรรลุนิติภาวะ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ใช้อำนาจปกครองมาบังคับใช้โดยอนุโลม แต่ถ้าบุตรนั้นบรรลุนิติภาวะแล้ว ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ปกครองมาใช้บังคับโดยอนุโลม เว้นแต่สิทธิตามมาตรา 1567 (2) และ (3)

ในกรณีที่บุคคลอื่นซึ่งมิใช่บิดามารดาหรือมิใช่คู่สมรสเป็นผู้อนุบาล ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยสิทธิและหน้าที่ของผู้ปกครองมาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าผู้อยู่ในความอนุบาลบรรลุนิติภาวะแล้วจะใช้สิทธิตามมาตรา 1567 (2) และ (3) ไม่ได้”

³⁴ พจนานุกรมไทย ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542

กำหนดให้หลานอุปการะเลี้ยงดู ปู่ย่า ตายาย หรือทวด ทั้งนี้เนื่องจากว่าจะมีการอุปการะเลี้ยงดูกันเป็นทอดๆ ไปอยู่แล้ว และกฎหมายแพ่งไม่ได้กำหนดให้บุตรเขยหรือบุตรสะใภ้ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภรรยา (พ่อตาแม่ยาย)

หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้เป็นบุพการีของบุตรนั้น เริ่มขึ้นทันทีตั้งแต่วเวลาที่บุตรมีสภาพบุคคล มิใช่เริ่มขึ้นเมื่อบุตรบรรลุนิติภาวะ แม้ความเป็นจริงแล้วบุตรจะยังไม่สามารถให้การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาด้วยตนเองได้ เมื่อมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตั้งแต่เริ่มมีสภาพบุคคล กฎหมายจึงกำหนดให้อำนาจแก่บิดามารดามีสิทธินำเงินได้ของบุตรไปใช้ตามสมควรหากบิดามารดาไม่มีเงินได้เพียงพอแก่การครองชีพตามควรแก่ฐานะ ซึ่งเป็นกรณีที่ดีว่าเป็นการที่บุตรได้ให้การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาแล้วนั่นเอง³⁵

นอกจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีในกฎหมายครอบครัวแล้วยังมีอุปการะเลี้ยงดูที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 มาตรา 17 บัญญัติว่า *“ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่เป็นผู้สูงอายุที่มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพผู้นั้นมีสิทธิได้รับลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร”* เมื่อพิจารณาหีบหอบัญญัตินี้ดังกล่าวจะพบว่าผู้ใดอุปการะเลี้ยงดูบุพการี หมายถึง บิดามารดา ปู่ย่า ตายาย หรือทวด ย่อมสามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูได้โดยต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในประมวลรัษฎากร เมื่อพิจารณาโดยละเอียดแล้วจะพบว่ามาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 เป็นกฎหมายที่กำหนดให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีได้รับสิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษีเท่านั้น ไม่ได้เป็นบทบัญญัติที่กำหนดสิทธิหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูระหว่างกัน กล่าวคือ หากไม่ได้ทำการอุปการะเลี้ยงดูก็ไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้เท่านั้น ไม่มีการกำหนดมาตรการบังคับให้ต้องอุปการะเลี้ยงดูไว้แต่อย่างใด เหตุผลเนื่องจากว่าผู้ร่างกฎหมายฉบับดังกล่าวเห็นว่าการอุปการะเลี้ยงดูเป็นเรื่องในทางศีลธรรมจารีตประเพณีไม่ควรไปบังคับโดยมาตรการทางกฎหมายหรือมีโทษทางอาญาแต่อย่างใด

การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามกฎหมายอีกลักษณะหนึ่ง คือ การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่ปรากฏตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรซึ่งเมื่อพิจารณาจากมาตรา 47 (1) (ญ) ซึ่งกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นมีอายุตั้งแต่ 60 ปี ขึ้นไปและไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ ผู้มีเงินได้นั้นสามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ บทบัญญัตินี้ดังกล่าวนี้อยู่ในหมวดภาษีเงินได้บุคคล

³⁵ รัชฎา เอกบุตร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว บิดา-มารดาและบุตร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2542), หน้า 93 – 94.

ธรรมดา ดังนั้น การอุปการะเลี้ยงดูที่จะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้จะต้องพิจารณาจากการอุปการะเลี้ยงดูโดยบุคคลธรรมดา โดยประมวลรัษฎากรมาตราดังกล่าวได้กำหนดจำกัดไว้เฉพาะการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือบิดาหรือมารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้เท่านั้น นั้นหมายความว่า การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่จะมีสิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่มีฐานะเป็นบิดามารดาหรือบิดาของสามีหรือภริยา หรือมารดาของสามีหรือภริยา (พ่อตา แม่ยาย) เท่านั้น ส่วนผู้มีเงินได้ที่จะได้รับสิทธิประโยชน์หักลดหย่อนภาษีต้องเป็นผู้มีเงินได้ตามความหมายในประมวลรัษฎากรหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งก็คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี เท่านั้น ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลหรือกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเมื่อพิจารณาตามสภาพความเป็นจริงแล้วจะพบว่าหน่วยภาษีดังกล่าวไม่สามารถเป็นบิดามารดาได้ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่าหน่วยภาษีดังกล่าวไม่ได้เป็นสถานะเป็นบุคคลธรรมดาที่มีบิดามารดาหรือทำการสมรสได้ตามกฎหมาย ดังนั้น ผู้มีเงินได้ที่อุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่จะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้จะต้องเป็นผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดาทั่วไป และผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

อย่างไรก็ตาม การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลรัษฎากรเป็นมาตรการทางภาษีเพื่อบรรเทาภาระภาษีของประชาชนเท่านั้น บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีไม่ได้เป็นบทบัญญัติที่ก่อให้เกิดสิทธิและหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูระหว่างกันเพียงแต่เป็นบทบัญญัติที่รับรองคุ้มครองอนุญาตให้สามารถหักลดหย่อนภาษีได้สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าว หากไม่ได้ทำการอุปการะเลี้ยงดูตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด ผู้มีเงินได้จะไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูที่จ่ายไปเพื่ออุปการะเลี้ยงดูบุพการีเท่านั้น ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีมาตรการบังคับหรือโทษทางภาษีที่จะบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

ดังนั้น จึงกล่าวพอสรุปได้ว่า การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีนั้นมี 4 ลักษณะ ได้แก่

1. การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามความหมายทั่วไป คือ บุพการีผู้ทำการอุปการะมาก่อน
2. การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คือ บุพการี ได้แก่ บิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย ทวด
3. การอุปการะเลี้ยงดูตามพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ คือ บุพการีที่เป็นผู้สูงอายุมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ

4. การอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลรัษฎากร คือ บุพการี ได้แก่ บิดา มารดาของผู้มีเงินได้ หรือ บิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ ซึ่งเป็นกรณีของการอุปการะเลี้ยงดูที่ผู้ให้การอุปการะเลี้ยงดูได้รับสิทธิในการหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดู

2.2 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบาทบัญญัติทางแพ่งในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบาทบัญญัติทางแพ่งในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูมีความสำคัญและความเป็นมา เนื่องจากการที่ครอบครัวเป็นหน่วยพื้นฐานของสังคมจึงมีความสำคัญต่อสังคมและรัฐเป็นอย่างยิ่ง ครอบครัวนั้นเกิดขึ้นจากความสัมพันธ์ส่วนตัวของบุคคล เริ่มต้นจากการสมรสกลายเป็นสถานะจากชายหญิงเป็นสามีและภรรยา ก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างสามีและภรรยาทั้งความสัมพันธ์ทางครอบครัวและทรัพย์สิน เมื่อมีบุตรก็เกิดความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตร สิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตร ความสัมพันธ์เหล่านี้ในทางกฎหมายเรียกว่านิติสัมพันธ์ซึ่งปรากฏตามกฎหมายครอบครัวที่เป็นกฎหมายแพ่งว่าด้วยนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลต่างๆ ในครอบครัว เหตุผลที่รัฐต้องบัญญัติกฎหมายรองรับนิติสัมพันธ์ในครอบครัวก็เพื่อสร้างความสงบสุขของสังคม รักษาศีลธรรมจารีตประเพณีและเพื่อให้เกิดความมั่นคงภายในรัฐ

2.2.1 ความสำคัญและภาระหน้าที่พื้นฐานของสถาบันครอบครัวที่มีต่อรัฐ

สถาบันครอบครัวนั้นนับแต่สมัยโรมันถือว่าเป็นหน่วยพื้นฐานของสังคมและเป็นแหล่งทรัพยากรบุคคลที่สำคัญของรัฐ เป็นแบบอย่างของการใช้อำนาจโดยหัวหน้าครอบครัว ในสมัยโรมันครอบครัวโรมันเป็นหน่วยพื้นฐานในทางกฎหมาย การติดต่อระหว่างรัฐและบุคคลผ่านทางครอบครัวทั้งในแง่ของการหาผู้รับตำแหน่งทางบริหาร การจัดตั้งกองทัพ การทะเบียนราษฎร และการเก็บภาษีอากร³⁶ ดังนั้น บุคคลในสถาบันครอบครัวจึงต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหัวหน้าครอบครัวที่จะต้องมุ่งทำงานเพื่อสร้างฐานะและหาเลี้ยงครอบครัว การสร้างฐานะของครอบครัวและเศรษฐกิจของครอบครัวก็เพื่อสร้างฐานะอำนาจของครอบครัวในสังคม เมื่อครอบครัวเป็นสถาบันพื้นฐานของรัฐและเป็นแหล่งทรัพยากรทั้งบุคคลและทรัพย์สินของรัฐ การ

³⁶ Nicholas, Barry, *An Introduction to Roman law*, อ้างถึงใน ประชุม โฉมฉาย, *หลักกฎหมายโรมัน*, หน้า 96.

รักษาให้สถาบันครอบครัวมีความสงบสุขและมั่นคงจึงเป็นหน้าที่ของรัฐอย่างหนึ่ง การรับรองสถานะ ความมั่นคง และความสัมพันธ์ของครอบครัว สิทธิหน้าที่ของบุคคลต่างๆ ในครอบครัวรัฐจึงต้องรับรองไว้ในกฎหมาย เช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ซึ่งเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศได้บัญญัติให้การคุ้มครองสถาบันครอบครัวไว้ในหลายมาตรา ดังเช่น มาตรา 35 บัญญัติว่า "สิทธิของบุคคลในครอบครัว...ย่อมได้รับการคุ้มครอง..." มาตรา 52 บัญญัติว่า "...บุคคลในครอบครัว มีสิทธิได้รับการคุ้มครองจากรัฐ ให้ปราศจากความรุนแรงและการปฏิบัติอันไม่เป็นธรรม... การแทรกแซงและจำกัดสิทธิของ...บุคคลในครอบครัว จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อสงวนและรักษาไว้ซึ่งสถานะของครอบครัว..." มาตรา 80 บัญญัติว่า "รัฐต้องดำเนินการตามนโยบายด้านสังคม การสาธารณสุข การศึกษา และวัฒนธรรม ดังต่อไปนี้ (1) ...เสริมสร้างและพัฒนาความเป็นปึกแผ่นของสถาบันครอบครัว..." จากบทบัญญัติรัฐธรรมนูญดังกล่าวจะเห็นได้ว่าสถาบันครอบครัวมีความสำคัญต่อรัฐอย่างยิ่งจึงได้รับการรับรองในสิทธิและรัฐมีหน้าที่ต้องเสริมสร้างและพัฒนาสถาบันครอบครัวให้เป็นปึกแผ่น นอกจากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแล้ว รัฐยังให้การคุ้มครองสถาบันครอบครัวในกฎหมายครอบครัวอันเป็นกฎหมายแพ่งหรือกฎหมายเอกชนด้วย ในด้านของรัฐเมื่อรัฐให้การคุ้มครองตามกฎหมายแก่สถาบันครอบครัวแล้วสถาบันครอบครัวเองก็มีหน้าที่ในการสร้างสถาบันครอบครัวให้มั่นคงและเข้มแข็ง การดูแลอุปการะเลี้ยงดูกันและกันของคนในครอบครัวจึงเป็นหน้าที่พื้นฐานที่สำคัญต่อรัฐอีกด้านหนึ่ง

2.2.2 การกำหนดบทบัญญัติในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายครอบครัวของไทย

การอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายครอบครัวได้กลายเป็นเงื่อนไขสำคัญของการมีสิทธิในการหักค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) จึงจำเป็นต้องศึกษาถึงความ เป็นมาและความสำคัญของการที่กฎหมายครอบครัวกำหนดบทบัญญัติในส่วนที่เกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดู กฎหมายครอบครัวของไทยเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูมีพัฒนาการมาโดยตลอดซึ่งสามารถแบ่งช่วงของความเป็นมาของบทบัญญัติเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูเป็น 2 ยุค ได้แก่ **ยุคสมัยโบราณ** คือ ยุคก่อนการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว และ**ยุคสมัยใหม่** คือ ยุคหลังการประกาศใช้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว

(1) ยุคสมัยโบราณ

นับตั้งแต่สมัยสุโขทัยกฎหมายครอบครัวของไทยได้รับอิทธิพลโดยตรงจากขนบธรรมเนียมประเพณีและวัฒนธรรมของอินเดียโดยทางอ้อมจากชนชาติขอมและมอญ ในลัทธิจารีกของพ่อขุนรามคำแหงแสดงให้เห็นได้ว่าระบบครอบครัวเป็นไปอย่างเรียบง่าย เน้นหนักไปทางบิดา มารดา พี่ และน้องมากกว่าการสมรส ไม่มีการแบ่งแยกทรัพย์สินระหว่างสามีภริยา สตรีไม่มีบทบาทในครอบครัวหรือสังคม บิดาเป็นใหญ่ในครอบครัว³⁷ ครั้นต่อมาในสมัยกรุงศรีอยุธยา ราชอาณาจักรที่สองของไทยความสัมพันธ์ในครอบครัวยังคงเป็นเช่นเดียวกับสมัยสุโขทัย แต่เมื่ออาณาจักรขยายตัวมากขึ้น มีประชากรจำนวนมากขึ้น จึงจำเป็นที่จะต้องตรากฎหมายเกี่ยวกับครอบครัวมาใช้บังคับ โดยได้มีการนำกฎหมายคัมภีร์พระธรรมศาสตร์ของอินเดียโดยผ่านทางมอญมาใช้บังคับ ตราเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรอย่างชัดเจน คือ พระราชกฤษฎีกาว่าด้วยการผิดเมีย พ.ศ. 1904 พระราชบัญญัติเพิ่มเติมว่าด้วยการแบ่งสินบิณฑิระหว่างผัวเมีย พ.ศ. 1905 กฎหมายลักษณะมุลคดีวิวาท กฎหมายลักษณะลักพา และกฎหมายลักษณะผัวเมีย กฎหมายเหล่านี้ได้รับอิทธิพลแนวความคิดจากศาสนาพราหมณ์หรือฮินดูเป็นอย่างมากจะเห็นได้จากการที่กฎหมายยินยอมให้ชายมีภริยาได้หลายคน เมื่อเข้าสู่สมัยกรุงรัตนโกสินทร์ตอนต้น กฎหมายครอบครัวที่ใช้บังคับอยู่ยังเป็นกฎหมายเก่าตั้งแต่สมัยอยุธยา แต่เมื่อ พ.ศ. 2347 ได้เกิดคดีฟ้องหย่าระหว่างอำแดงป้อมกับนายบุญศรี โดยที่อำแดงป้อมเป็นชู้กับนายราชาอรอด แล้วมาฟ้องนายบุญศรี พระเกษมตีความกฎหมายร่วมกับลูกขุนแล้วพิพากษาให้หย่าได้ นายบุญศรีจึงร้องทุกข์กล่าวโทษต่อเจ้าพระยาศรีธรรมราช เจ้าพระยาศรีธรรมราชได้นำความกราบทูลสมเด็จพระพุทธยอดฟ้าจุฬาโลกมหาราช ทรงพระกรุณาตรัสว่า “หญิงนอกใจชายแล้วมาร้องฟ้องหย่าชาย ลูกขุนปรึกษาให้หย่ากันนั้นหาเป็นยุติธรรมไม่” จึงมีพระบรมราชโองการตรัสสั่งให้เจ้าพระยาพระคลังเอากฎหมายของศาลหลวงมาตรวจสอบกับฉบับหลวงหลวง ปรากฏว่า “ชายหาผิดมิได้ หญิงขอหย่า ท่านว่าเป็นหญิงหย่าชาย หย่าได้” ทรงเห็นว่าเป็นความคลาดเคลื่อนของตัวบทกฎหมาย³⁸ จึงได้มีการปฏิรูปกฎหมายโดยการชำระสะสางกฎหมายเก่าให้ถูกต้องเป็นธรรม ซึ่งกฎหมายฉบับใหม่นี้เรียกว่ากฎหมายตรา 3 ดวง ซึ่งมีกฎหมายลักษณะผัวเมียอยู่ด้วยอันเป็นกฎหมายครอบครัวที่ใช้บังคับในเวลานั้น

บทบัญญัติของกฎหมายลักษณะผัวเมียที่เกี่ยวข้องกับการอุปการะเลี้ยงดู คือ กฎหมายลักษณะผัวเมีย บทที่ 75 บัญญัติว่า

³⁷ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, , หน้า 1.

³⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 2.

“ราชฎรทั้งหลายในแคว้นแคว้นเสมาณฑล ให้เลี้ยงดูลูกเมียพี่น้องพ้องพันธุ์จรงชอบ
โดยธรรม”

เมื่อวิเคราะห์จากบทบัญญัติดังกล่าวพบว่า หน้าที่ในการเลี้ยงดูนั้นครอบคลุมถึง ลูก
เมีย พี่น้อง และยังถือเป็นหน้าที่ของสามีที่จะต้องเลี้ยงดูภริยาและครอบครัวตามแนวความคิด
ตั้งแต่สมัยสุโขทัย หากสามีไม่เลี้ยงดูภริยา ภริยามีสิทธิฟ้องหย่าสามีได้³⁹ ซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้
บังคับต่อมาจนถึงยุคสมัยใหม่ที่มีการปฏิรูประบบกฎหมายให้ทัดเทียมกับนานาอารยประเทศ

(2) ยุคสมัยใหม่

รัชสมัยพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัวอานันทมหิดล รัชกาลที่ 8 มีเหตุผลความ
จำเป็นที่จะต้องประมวลกฎหมายใหม่ให้มีความสมบูรณ์เยี่ยงอารยประเทศ เพื่อให้ได้เอกราช
ในทางศาลคืนกลับมา ประกอบกับในเวลานั้นได้มีชาวต่างชาติมาอาศัยอยู่ในประเทศเป็นจำนวน
มาก รัฐบาลของประเทศต่างๆ ไม่มีความไว้วางใจกฎหมายของประเทศสยาม (ประเทศไทยใน
เวลานั้น) จึงมีการแทรกแซงอำนาจตุลาการในการพิจารณาพิพากษาคดี พระบาทสมเด็จพระอยู่
อานันทมหิดลจึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้มีการชำระสะสางเกี่ยวกับกฎหมายครอบครัวขึ้น
โดยได้มีการอ้างอิงอาศัยเทียบเคียงกฎหมายลักษณะผัวเมียและหลักกฎหมายต่างประเทศ เช่น
กฎหมายเยอรมัน อังกฤษ ฝรั่งเศส สวิสเซอร์แลนด์ ญี่ปุ่น และบราซิล เป็นต้น⁴⁰ จึงได้มีการตราขึ้น
เป็นบรรพ 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เมื่อวันที่ 17 พฤษภาคม พ.ศ. 2478
มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2478⁴¹

การสะสางและร่างกฎหมายครอบครัวขึ้นใหม่ครั้งนั้นมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการ
อุปการะเลี้ยงดู ดังนี้

มาตรา 1453 "สามีภริยาจำต้องอยู่กินด้วยกันฉันท์สามีภริยา สามีภริยาต้อง
ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกัน"

มาตรา 1451 "สามีเป็นหัวหน้าในครอบครัว เป็นผู้เลือกที่อยู่และเป็นผู้อำนวยความสะดวกในเรื่องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู"

³⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 799.

⁴⁰ สะอาด นาวิเจริญ, คำบรรยาย ป.พ.พ. บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว (พระนคร: โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514), หน้า 10. อ้างถึงใน ชายชาติ อัครวิบูลย์, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว (กรุงเทพมหานคร: จรัสสินทวงศ์, 2525), หน้า 1-2.

⁴¹ ชายชาติ อัครวิบูลย์, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว,
(กรุงเทพมหานคร: จรัสสินทวงศ์, 2525), หน้า 2.

มาตรา 1535 “บุตรมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”

มาตรา 1536 “บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ แม้บุตรจะบรรลุนิติภาวะแล้วก็ตาม ถ้าเป็นคนทุพพลภาพ และหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ บิดามารดายังมีหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดู”

มาตรา 1586 “บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม แต่ไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ในการครอบครองที่ได้กำเนิดมา ในกรณีเช่นนี้ ให้บิดามารดาโดยกำเนิดหมดอำนาจปกครอง นับแต่วันเวลาที่รับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม

ให้นำบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 2 มาบังคับโดยอนุโลม”

มาตรา 1594 “บุคคลซึ่งมีสิทธิฟ้องเรียกร้องค่าอุปการะเลี้ยงดู ต้องเป็นผู้ไร้ทรัพย์สินและมิสามารถหาเลี้ยงตนเองได้

ในการกำหนดค่าอุปการะเลี้ยงดูให้พิเคราะห์ถึงพฤติการณ์แห่งเรื่องตลอดถึงรายได้และฐานะของคู่กรณี”

มาตรา 1595 “บุคคลไม่จำเป็นต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้อื่นเมื่อตนมีหนี้สินอื่น ๆ ไม่สามารถจะอุปการะเลี้ยงดูได้โดยไม่เป็นภัยแก่การเลี้ยงดูตนเองตามสมควรแก่ฐานะ”

มาตรา 1596 “เมื่อผู้มีส่วนได้เสียแสดงได้ว่า พฤติการณ์ รายได้หรือฐานะของคู่กรณีได้เปลี่ยนแปลงไป ศาลจะสั่งให้เพิกถอน ลด เพิ่ม หรือกลับให้ค่าอุปการะเลี้ยงดูอีกก็ได้แล้วแต่กรณี”

มาตรา 1597 “ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้น ให้ชำระเป็นเงินเป็นครั้งคราวตามกำหนด แต่ถ้ามีเหตุพิเศษจะตกลงกันเองหรือจะร้องต่อศาลขอชำระด้วยวิธีอื่นก็ได้”

มาตรา 1598 “สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้น จะสละ ยึดหรือโอนมิได้”

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นแสดงให้เห็นพัฒนาการของบทบัญญัติเกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูในลักษณะที่ดีขึ้นและมีความชัดเจนมากขึ้น ทั้งในด้านสิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตร อย่างไรก็ตามเมื่อบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นบังคับใช้มานาน ประกอบกับรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2517 บัญญัติให้ชายและหญิงมีสิทธิเท่าเทียมกัน จึงได้มีความจำเป็นต้องสะสางบทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์เพื่อให้สอดคล้องกับ

บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ เพื่อยกเลิกข้อจำกัดสิทธิและหน้าที่ของหญิงมีสามีทั้งหลายให้หมดสิ้นไป⁴² โดยเฉพาะอย่างยิ่งบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าอุปการะเลี้ยงดู ซึ่งมีบทบัญญัติใหม่ ดังนี้

มาตรา 1461 “สามีภริยาต้องอยู่กินด้วยกันฉันสามีภริยา

สามีภริยาต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูกันตามความสามารถและฐานะของตน”

มาตรา 1563 “บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”

มาตรา 1564 “บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์

บิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้ว แต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองมิได้”

มาตรา 1598/28 “บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น แต่ไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ในครอบครัวที่ได้กำเนิดมา ในกรณีเช่นนี้ ให้บิดามารดาโดยกำเนิดหมดอำนาจปกครองนับแต่วันเวลาที่เด็กเป็นบุตรบุญธรรมแล้ว

ให้นำบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 2 แห่งบรรพนี้มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

มาตรา 1598/38 “ค่าอุปการะเลี้ยงดูระหว่างสามีภริยาหรือระหว่างบิดามารดากับบุตรนั้นย่อมเรียกจากกันได้เมื่อฝ่ายที่ควรได้รับอุปการะเลี้ยงดูไม่ได้รับการอุปการะเลี้ยงดูหรือได้รับการอุปการะเลี้ยงดูไม่เพียงพอแก่อัตภาพค่าอุปการะเลี้ยงดูนี้ศาลอาจให้เพียงใดหรือไม่ให้ก็ได้ โดยคำนึงถึงความสามารถของผู้มีหน้าที่ต้องให้ ฐานะของผู้รับและพฤติการณ์แห่งกรณี”

มาตรา 1598/39 “เมื่อผู้มีส่วนได้เสียแสดงว่าพฤติการณ์ร้ายได้ หรือฐานะของผู้กรณีได้เปลี่ยนแปลงไป ศาลจะสั่งแก้ไขในเรื่องค่าอุปการะเลี้ยงดูโดยให้เพิกถอน ลด เพิ่ม หรือกลับให้ค่าอุปการะเลี้ยงดูอีกก็ได้

ในกรณีที่ศาลไม่พิพากษาให้ค่าอุปการะเลี้ยงดู เพราะเหตุแต่เพียงอีกฝ่ายหนึ่งไม่อยู่ในฐานะที่จะให้ค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ในขณะนั้น หากพฤติการณ์ร้ายได้ หรือฐานะของอีกฝ่ายหนึ่ง

⁴² ประสพ สุขบุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า

นั้นได้เปลี่ยนแปลงไป และพฤติการณ์ รายได้หรือฐานะของผู้เรียกร้องอยู่ในสภาพที่ควรได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดู ผู้เรียกร้องอาจร้องขอให้ศาลเปลี่ยนแปลงคำสั่งในคดีนั้นใหม่ได้”

มาตรา 1598/40 “ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้นให้ชำระเป็นเงินโดยวิธีชำระเป็นครั้งคราว ตามกำหนด เว้นแต่คู่กรณีจะตกลงกันให้ชำระเป็นอย่างอื่นหรือโดยวิธีอื่น ถ้าไม่มีการตกลงกันและมีกำหนดให้ค่าอุปการะเลี้ยงดูเป็นอย่างอื่นหรือโดยวิธีอื่น โดยจะให้ชำระเป็นเงินด้วยหรือไม่ก็ได้

ในกรณีขอค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตร เมื่อมีเหตุพิเศษและศาลเห็นเป็นการสมควรเพื่อประโยชน์แก่บุตรจะกำหนดให้บุตรได้รับการอุปการะเลี้ยงดูโดยประการใด ๆ นอกจากที่คู่กรณีตกลงกัน หรือนอกจากที่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งร้องขอก็ได้ เช่น ให้ไปอยู่ในสถานการศึกษาหรือวิชาชีพ โดยให้ผู้ที่มิหน้าที่ต้องชำระค่าอุปการะเลี้ยงดูออกค่าใช้จ่ายในการนี้”

มาตรา 1598/41 “สิทธิที่จะได้ค่าอุปการะเลี้ยงดูนั้น จะสละหรือโอนมิได้ และไม่อยู่ในข่ายแห่งการบังคับคดี”

เมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นจะพบว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ในส่วนที่เกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูได้มีพัฒนาการมาโดยตลอด เริ่มต้นจากแนวความคิดที่จะพัฒนากฎหมายครอบครัวให้ทัดเทียมอารยประเทศเพื่อให้ได้สิทธิสภาพทางศาลกลับคืนมา การยอมรับหลักการความเสมอภาคของสามีภริยาในการทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันในครอบครัว นอกจากนั้นยังกำหนดบทบัญญัติต่างๆ ให้ชัดเจนมากยิ่งขึ้นเพื่อความเข้าใจง่ายมากขึ้นและมีความเป็นธรรมมากขึ้น บทบัญญัติดังกล่าวจึงใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบันนี้

อย่างไรก็ตามมีข้อสังเกตว่า หน้าที่ของบุตรที่จำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาซึ่งเป็นหน้าที่ตามกฎหมายครอบครัว มีขอบเขตจำกัดอยู่เฉพาะการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเท่านั้น ญาติผู้ใหญ่คนอื่นๆ เช่น ปู่ ย่า ตา ยาย ลุง ป้า น้า อา เหล่านี้ เป็นหน้าที่ของบุคคลอื่นๆ ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดู เช่น การอุปการะเลี้ยงดูปู่เป็นหน้าที่ของบิดา หรือการอุปการะเลี้ยงดูมารดาของภริยาเป็นหน้าที่ของภริยา ไม่ใช่หน้าที่ของบุตรเขย เป็นต้น⁴³ แสดงให้เห็นได้ว่าหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นี้แตกต่างจากหน้าที่โดยทั่วไปตามจารีตประเพณีที่บุตรหลานจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุพการีทั้งหมดไม่จำกัดเฉพาะแต่บิดามารดาของตนเองเท่านั้น

⁴³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 620.

ก) สิทธิและหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายแพ่ง (กฎหมายครอบครัว)

1. สิทธิที่จะได้รับการอุปการะเลี้ยงดู

บุพการีที่เป็นผู้มีสิทธิได้รับการอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งหมายถึง บิดาและมารดาของบุตรชอบด้วยกฎหมาย

ในกรณีผู้รับบุตรบุญธรรม แม้ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ผู้รับบุตรบุญธรรมจะไม่ได้เป็นบุพการีตามที่กำหนดในมาตรา 28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ผู้รับบุตรบุญธรรมก็มีสิทธิจะได้รับการอุปการะเลี้ยงดูจากบุตรบุญธรรมเนื่องจากกฎหมายกำหนดให้บุตรบุญธรรมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมาย และมีสิทธิหน้าที่ต่อผู้รับบุตรบุญธรรมทำนองเดียวกับบิดามารดาโดยกำเนิด⁴⁴

2. หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูระหว่างกัน

(1) สามีและภรรยา

สามีและภรียนั้นจะต้องอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันตามความเหมาะสมและสถานะ เพราะสามีภรียนั้นเปรียบเสมือนบุคคลคนเดียวกัน นอกจากนั้นสามีหรือภรียายังมีฐานะเป็นบุตรของบิดามารดาของตน หรือในกรณีการรับบุตรบุญธรรมก็อาจจะเป็นบุตรบุญธรรมของผู้รับบุตรบุญธรรมได้ด้วย เมื่อบุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาแล้ว โดยสภาพสามีหรือภรียาก็ต้องช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูบิดาหรือมารดาของคู่สมรสด้วย

(2) บิดามารดาและบุตร

บิดามารดาที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตร หมายถึง บิดามารดาชอบด้วยกฎหมายจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตร และให้การศึกษาตามสมควรแก่บุตรในระหว่างที่เป็นผู้เยาว์ โดยบิดามารดาจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งบรรลุนิติภาวะแล้วแต่เฉพาะผู้ทุพพลภาพและหาเลี้ยงตนเองไม่ได้ ส่วนบุตรที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา หมายถึง บุตรชอบด้วยกฎหมายจำต้องอุปการะเลี้ยงดู

⁴⁴ มาตรา 1563 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ “บุตรจำต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา”

บิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมายเช่นกัน เมื่อฐานะความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายก่อให้เกิดสิทธิที่จะได้รับ เช่น สิทธิที่จะได้รับการอุปการะเลี้ยงดู สิทธิที่จะได้รับมรดก แต่ในอีกด้านหนึ่งความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายก็ก่อให้เกิดหน้าที่เช่นเดียวกันและหน้าที่สำคัญก็คือ หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดานั่นเอง และไม่ว่าจะจะเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่เกิดโดยธรรมชาติหรือบุตรบุญธรรมก็ล้วนแล้วแต่มีหน้าที่ดังกล่าวเช่นเดียวกัน ดังบทบัญญัติมาตรา 1598/28 ซึ่งบัญญัติว่า “บุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น แต่ไม่สูญเสียสิทธิและหน้าที่ในครอบครัวที่ได้กำเนิดมาในกรณีเช่นนี้ ให้บิดามารดาโดยกำเนิดหมดอำนาจปกครองนับแต่วันเวลาที่เด็กเป็นบุตรบุญธรรมแล้ว

ให้นำบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 2 แห่งบรรพนี้มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว ดังกล่าวข้างต้น ที่ในวรรคสองที่บัญญัติว่า “ให้นำบทบัญญัติในลักษณะ 2 หมวด 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม” จึงหมายความว่า ให้นำบทบัญญัติเกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตรมาบังคับใช้กับบุตรบุญธรรมและผู้รับบุตรบุญธรรม บุตรบุญธรรมจึงต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมด้วย แต่หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูนี้จะแตกต่างจากบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายที่เกิดโดยธรรมชาติเพราะบุตรดังกล่าวนั้นจะมีบิดามารดาโดยกำเนิดเพียงอย่างเดียว การอุปการะเลี้ยงดูก็อุปการะเลี้ยงดูเฉพาะบิดามารดาผู้ให้กำเนิด แต่หากเป็นบุตรบุญธรรมแล้วจะต้องทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาในครอบครัวเดิมด้วยเนื่องจากไม่ได้สูญเสียสิทธิและหน้าที่ที่มีอยู่ต่อครอบครัวเดิม และก็ต้องทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดาหรือมารดาบุญธรรมที่รับตนเป็นบุตรบุญธรรมด้วย ดังนั้น บุตรบุญธรรมจึงมีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูมากกว่าบุตรชอบด้วยกฎหมายที่เกิดโดยธรรมชาติ เว้นเสียแต่ว่าในสภาพความเป็นจริงแต่ละกรณีบุตรบุญธรรมผู้นั้นจะไม่มีบิดามารดาผู้ให้กำเนิดอยู่แล้วซึ่งอาจจะเป็นไปได้เนื่องจากได้ทอดทิ้งไปก่อนแล้ว หรืออาจจะเสียชีวิตไปก่อนแล้ว

(3) ผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรม

บุตรบุญธรรมนั้นมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมาย และสิทธิหน้าที่ระหว่างบุตรบุญธรรมกับผู้รับบุตรบุญธรรมกฎหมายครอบครัวให้นำสิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตรมาใช้บังคับโดยอนุโลม นั้นหมายความว่าบุตรบุญธรรมจะต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมเช่นเดียวกับเป็นบิดามารดาของตน และผู้รับบุตรบุญธรรมก็ต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรม

เช่นเดียวกับเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของตน ทั้งนี้เพราะบุตรบุญธรรมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น⁴⁵

นอกจากนั้นบุตรบุญธรรมยังมีสิทธิและหน้าที่ต่อบิดามารดาในครอบครัวเดิมอยู่ ไม่ได้สูญเสียสิทธิหน้าที่ไปแต่อย่างใด เช่น สิทธิที่จะได้รับมรดก หน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดหากท่านยังมีชีวิตอยู่ และบิดามารดาโดยกำเนิดก็ยังมีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่ยกให้เป็นบุตรบุญธรรมของผู้อื่นอยู่ เว้นแต่อำนาจปกครองที่ไม่มีแล้ว

(4) ผู้ปกครองและผู้อยู่ในปกครอง

ตามกฎหมายครอบครัวแล้วโดยปกติทั่วไปผู้ปกครองจะเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองซึ่งผู้ปกครอง ได้แก่ บิดามารดา ซึ่งรวมถึงผู้รับบุตรบุญธรรมด้วย แต่ในกรณีที่บุคคลใดถูกศาลสั่งให้เป็นคนเสมือนไร้ความสามารถหรือคนไร้ความสามารถบุคคลนั้นก็ต้องอยู่ในความปกครองของผู้พิทักษ์หรือผู้อนุบาลแล้วแต่กรณี

นอกจากผู้ปกครองจะใช้อำนาจในการปกครองแล้ว ผู้ปกครองยังมีหน้าที่ในการดูแลผู้อยู่ในปกครองอีกด้วย โดยเฉพาะกรณีของผู้พิทักษ์และผู้อนุบาลซึ่งจะต้องดูแลคนเสมือนไร้ความสามารถหรือคนไร้ความสามารถ ที่ไม่อาจดูแลตนเองได้เนื่องจากอาจจะเป็นคนวิกลจริต จิตฟั่นเฟือนไม่สมประกอบ หรือเป็นผู้มีร่างกายพิการไม่อาจดูแลตนเองได้ การดูแลอย่างนี้ก็เป็นหน้าที่และเป็นการเลี้ยงดูอย่างหนึ่งเช่นกัน

ข. ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายกับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว

ความเป็นบุตรนั้นเกิดขึ้นได้ 2 ลักษณะ คือ บุตรที่เกิดโดยธรรมชาติ และบุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย แต่ความเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายนั้นต้องเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมายเท่านั้นกฎหมายจึงจะยอมรับรับรองคุ้มครองให้บุตรคนนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย มีสิทธิและหน้าที่ตามที่กฎหมายกำหนด

1) บุตรที่เกิดโดยธรรมชาติ

⁴⁵ รัชฎา เอกบุตร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว บิดา-มารดาและบุตร, หน้า 96.

บุตรที่เกิดโดยธรรมชาติ หมายถึง บุตรที่เกิดขึ้นตามความเป็นจริงจากชายหญิงไม่ว่าจะเกิดขึ้นโดยกระบวนการเพศสัมพันธ์ตามธรรมชาติหรือกระบวนการทางวิทยาศาสตร์ เช่น การทำเด็กหลอดแก้ว เป็นต้น ส่วนความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบุตรที่เกิดโดยธรรมชาติสามารถแบ่งได้สองลักษณะดังนี้ คือ

ลักษณะแรก คือ ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดา หมายถึง เด็กที่คลอดจากหญิงโดยยอมเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของหญิงผู้นั้น ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครั้ว มาตรา 1546 ซึ่งบัญญัติว่า

“เด็กเกิดจากหญิงที่มีได้สมรสกับชาย ให้ถือว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของหญิงนั้น”

ทั้งนี้ เนื่องจากความเป็นมารดาและบุตรเป็นข้อเท็จจริงตามธรรมชาติที่ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าเด็กคลอดจากหญิงคนใด และสามารถนำสืบได้ง่ายกว่าความเป็นบิดาและบุตรเพราะความเป็นบิดากับบุตรไม่มีลักษณะที่แสดงออกอย่างชัดเจนว่าเป็นบิดากับบุตร เว้นแต่จะพิสูจน์ลักษณะทางพันธุกรรม (DNA) ดังนั้น ตามกฎหมายครอบครัวสำหรับฝ่ายมารดาแล้วเด็กยอมเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของหญิงเสมอ ไม่ว่าหญิงมารดาจะได้สมรสกับชายใดหรือไม่ก็ตาม⁴⁶

ลักษณะที่สอง ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา คือ ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา โดยทั่วไปสามารถพิจารณาได้จากการสมรสเนื่องจากการสมรสเป็นบ่อเกิดแห่งความสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดา เว้นแต่กรณีที่ยังบิดามารดาไม่ได้สมรสกันบิดาอาจมีฐานะเป็นบิดาโดยชอบด้วยกฎหมายได้ตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนด โดยสามารถพิจารณาแต่ละกรณีได้ดังนี้

(1) ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบุตรในสมรส

บุตรในสมรส หมายความว่า บุตรที่เกิดขึ้นระหว่างที่บิดามารดาสมรสกัน โดยความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายอาจเกิดขึ้นจากข้อสันนิษฐานตามกฎหมายและเกิดจากการสมรสที่ศาลพิพากษาให้เพิกถอน โดยความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามข้อสันนิษฐานเป็นเพียงข้อสันนิษฐานที่สามารถนำพยานมาสืบหักล้างได้ ซึ่งได้แก่ กรณีตามมาตรา 1536 มาตรา 1537 มาตรา 1538 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครั้ว

ข้อสันนิษฐานประการแรก คือ กรณีตามมาตรา 1536 ซึ่งบัญญัติว่า

⁴⁶เรื่องเดียวกัน, หน้า 14.

“เด็กเกิดแต่หญิงขณะเป็นภริยาชายหรือภายในสามร้อยสิบวันนับแต่วันที่การสมรสสิ้นสุดลง ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีหรือเคยเป็นสามีแล้วแต่กรณี

ให้นำความในวรรคหนึ่งมาใช้บังคับแก่บุตรที่เกิดจากหญิงก่อนที่ได้มีคำพิพากษาถึงที่สุดของศาลแสดงว่าการสมรสเป็นโมฆะ หรือภายในระยะเวลาสามร้อยสิบวันนับแต่วันนั้น”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่า **วรรคแรก** เป็นกรณีเด็กเกิดจากการสมรสที่สมบูรณ์ตามกฎหมายซึ่งรวมถึงการสมรสที่เป็นโมฆียะด้วย ส่วน **วรรคสอง** เป็นกรณีเด็กเกิดจากการสมรสที่เป็นโมฆะ โดยสำหรับเด็กเกิดแต่หญิงในขณะที่เป็นภริยาชาย หมายถึง เด็กเกิดระหว่างการสมรสนั่นเอง ซึ่งกฎหมายสันนิษฐานว่า เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีของหญิงมารดา ไม่ว่าเด็กนั้นจะเกิดหลังจากการสมรสนั้นนานหรือไม่เพียงใด ส่วนเด็กเกิดแต่หญิงภายในสามร้อยสิบวันนับแต่วันที่การสมรสสิ้นสุดลง หมายถึง เด็กเกิดจากหญิงผู้เคยเป็นภรรยาภายในระยะเวลาสามร้อยสิบวันนับตั้งแต่วันที่การสมรสสิ้นสุดลงซึ่งอาจจะเกิดจากการหย่าร้างหรือการเสียชีวิตของสามี กฎหมายให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเด็กนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เคยเป็นสามี ส่วนในวรรคสองของมาตรา 1536 เป็นข้อสันนิษฐานความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายในกรณีที่เด็กเกิดจากการสมรสที่เป็นโมฆะ โดยสันนิษฐานว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีสำหรับเด็กก่อนมีคำพิพากษาถึงที่สุดของศาลแสดงว่าการสมรสเป็นโมฆะ และเด็กที่เกิดภายในระยะเวลาสามร้อยสิบวันนับแต่วันมีคำพิพากษาถึงที่สุดว่าการสมรสเป็นโมฆะให้สันนิษฐานว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เคยเป็นสามี ทั้งนี้ เนื่องจากฐานะความเป็นบุตรชอบกฎหมายเมื่อได้มาแล้วจะตกติดตามตัวบุตรคนนั้นตลอดไป แม้การสมรสนั้นจะไม่สมบูรณ์เป็นโมฆะหรือโมฆียะและแม้ศาลจะมีคำพิพากษาแล้วว่าการสมรสนั้นไม่สมบูรณ์ก็ตามเพราะกฎหมายมุ่งคุ้มครองสิทธิของเด็กผู้เกิดจากการสมรสนั้นให้ได้รับการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาตามกฎหมาย

ข้อสันนิษฐานประการที่สอง คือ กรณีตามมาตรา 1537 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่หญิงทำการสมรสใหม่นั้นเป็นกรณีการฝ่าฝืนมาตรา 1453 และคลอดบุตรภายในสามร้อยสิบวันนับแต่วันที่การสมรสสิ้นสุดลง ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเด็กที่เกิดแต่หญิงนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีคนใหม่ และห้ามมิให้นำข้อสันนิษฐานในมาตรา 1536 ที่ว่าเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนเดิมมาใช้บังคับ ทั้ง เว้นแต่มีคำพิพากษาของศาลแสดงว่า เด็กมิใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีคนใหม่นั้น”

จากการศึกษาวิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวทำให้เข้าใจได้ว่า เด็กที่เกิดจากหญิงที่ได้สมรสใหม่ภายใน 310 วัน หลังจากการสมรสเดิมสิ้นสุดลง กฎหมายให้สันนิษฐานว่าเด็กที่เกิดมานั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนใหม่ และไม่ให้ใช้ข้อสันนิษฐานตามมาตรา 1536 ที่ให้สันนิษฐานว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนเดิมเพราะว่าโดยธรรมดาเมื่อหญิงสมรสใหม่แล้วย่อมยุติการอยู่กินกันฉันท์สามีภรรยา กับสามีคนเดิมและมาอยู่กินกับสามีคนใหม่ กฎหมายจึงสันนิษฐานว่าให้เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนใหม่ เว้นแต่กรณีที่ศาลมีคำพิพากษาว่าเด็กนั้นมิใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนใหม่ ซึ่งอาจเป็นกรณีที่สามีคนใหม่ฟ้องร้องว่าเด็กที่เกิดมานั้นมิใช่บุตรของตนก็ได้

ข้อสันนิษฐานประการที่สาม คือ กรณีตามมาตรา 1538 ซึ่งบัญญัติว่า

“ในกรณีที่ชายหรือหญิงสมรสฝ่าฝืนมาตรา 1452 เด็กที่เกิดในระหว่างการสมรสที่ฝ่าฝืนนั้น ให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีซึ่งได้จดทะเบียนสมรสครั้งหลัง

ในกรณีที่หญิงสมรสฝ่าฝืนมาตรา 1452 ถ้ามีคำพิพากษาถึงที่สุดแสดงว่าเด็กมิใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีซึ่งจดทะเบียนสมรสครั้งหลังให้นำข้อสันนิษฐานในมาตรา 1536 มาใช้บังคับ

ให้นำความในวรรคหนึ่งมาใช้บังคับแก่เด็กที่เกิดภายในสามร้อยสิบวันนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้การสมรสเป็นโมฆะเพราะฝ่าฝืนมาตรา 1452 ด้วย”

จากการวิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวพบว่า กรณีที่มีการสมรสใหม่ในขณะที่การสมรสเดิมยังไม่สิ้นสุดอันเป็นการฝ่าฝืนมาตรา 1452 คือ เป็นการสมรสซ้อน และเกิดมีเด็กคลอดในระหว่างการสมรสซ้อนนั้น กฎหมายให้สันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีซึ่งได้จดทะเบียนสมรสครั้งหลัง ส่วนในกรณีที่ชายผู้จดทะเบียนสมรสในครั้งหลังฟ้องร้องว่าไม่รับเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของตนแล้วศาลพิพากษาว่ามีบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้สมรสในครั้งหลัง กฎหมายกำหนดให้สันนิษฐานว่าเด็กที่เกิดมานั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนตัดจากคนสุดท้าย (กรณีที่หญิงสมรสซ้อนเกินกว่า 1 ครั้ง) หรือสันนิษฐานว่าให้เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีคนแรก (กรณีที่หญิงสมรสซ้อนเพียงครั้งเดียว)⁴⁷ ส่วนกรณีที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดแสดงว่าการสมรสเป็นโมฆะ (การสมรสครั้งหลังที่เป็นการสมรสซ้อน) และเด็ก

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24.

เกิดภายใน 310 วัน นับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษา กฎหมายสันนิษฐานว่าเด็กที่เกิดมานั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชายผู้เป็นสามีซึ่งได้จดทะเบียนสมรสในครั้งหลัง

ข้อสันนิษฐานความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบุตรในสมรสที่ศาลพิพากษาให้เพิกถอนเป็นกรณีตามมาตรา 1560 ซึ่งบัญญัติว่า

“บุตรเกิดระหว่างสมรสซึ่งศาลพิพากษาให้เพิกถอนภายหลังนั้น ให้ถือว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย”

เมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่าเป็นกรณีการสมรสที่เป็นโมฆียะเพราะเหตุตามกฎหมาย เช่น สำคัญผิดในตัวคู่สมรส หรือเพราะถูกกลั่นแกล้ง หรือถูกข่มขู่ โดยปกติการสมรสนี้มีผลสมบูรณ์อยู่จนกว่าศาลจะพิพากษาเพิกถอน เมื่อมีคำพิพากษาเพิกถอนแล้วการสมรสจึงสิ้นสุดลง คำพิพากษาดังกล่าวไม่มีผลย้อนหลังกระทบถึงความ เป็นสามีภริยาตลอดถึงการเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย เด็กที่เกิดระหว่างการสมรสก่อนศาลมีคำพิพากษาเพิกถอนการสมรส ย่อมถือเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของชาย⁴⁸ ทั้งนี้เพื่อคุ้มครองสิทธิของเด็กนั่นเอง

(2) ความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบุตรนอกสมรส

บุตรนอกสมรส หมายถึง บุตรที่เกิดขึ้นจากชายหญิงที่ไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันตามกฎหมายแต่อยู่กินกันฉันท์สามีภรรยาตามความเป็นจริง หรือตามพฤติณัยซึ่งปัจจุบันส่วนใหญ่สังคมไทยมักมีลักษณะเช่นนี้มากขึ้น โดยทั่วไปกฎหมายถือว่าเด็กที่เกิดจากชายหญิงที่มีได้สมรสกันเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาฝ่ายเดียวตามมาตรา 1546 และมีฐานะเป็นบุตรที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของชาย⁴⁹ แต่แม้จะเป็นบุตรนอกสมรส กฎหมายก็ยังคุ้มครองสิทธิของเด็ก เนื่องจากโดยสภาพความเป็นจริงแล้วเด็กทุกคนที่เกิดมาย่อมมีบิดา ฉะนั้นกฎหมายจึงกำหนดวิธีการเปลี่ยนสถานะของบุตรนอกสมรสเป็นบุตรที่ชอบด้วยกฎหมายไว้ โดยวิธีการอันได้แก่ บิดามารดาจดทะเบียนสมรสกันในภายหลัง หรือบิดาจดทะเบียนรับรองความเป็นบุตร หรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร ดังความในบทบัญญัติ มาตรา 1547 ซึ่งบัญญัติว่า

“เด็กที่เกิดจากบิดามารดาที่มีได้สมรสกัน จะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายต่อเมื่อบิดามารดาได้สมรสกันภายหลังหรือบิดาได้จดทะเบียนว่าเป็นบุตรหรือศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร...”

⁴⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 37.

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่า ประการแรกกรณีที่บิดามารดาได้สมรสกัน ภายหลังจากเด็กเกิดและแม้การสมรสนั้นจะเป็นโหม่งหรือโหม่งียะหรือสิ้นสุดลงด้วยการหย่าหรือตายหรือศาลเพิกถอนการสมรส สถานะความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายนี้จะมีสถานะคงอยู่ตลอดไปและความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายนี้มีผลนับแต่วันที่บิดามารดาสมรสกัน ตามบทบัญญัติมาตรา 1557 ซึ่งบัญญัติว่า “การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 1547 มีผล (1) นับแต่วันสมรส ในกรณีที่บิดามารดาสมรสกันในภายหลัง...”

ประการที่สองเป็นกรณีที่บิดาจดทะเบียนว่าเป็นบุตร กรณีนี้บิดาได้จดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตร เด็กจะมีสถานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดาโดยที่บิดาไม่จำเป็นต้องสมรสกับมารดาเด็ก และความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจะเริ่มนับแต่วันจดทะเบียน หรือวันที่ศาลพิพากษาถึงที่สุดว่าเป็นบุตรซึ่งเกิดขึ้นในกรณีที่บิดาฟ้องคดีต่อศาลเมื่อเด็กหรือมารดาของเด็กคัดค้านการจดทะเบียนหรือไม่ให้ความยินยอมหรือไม่อาจให้ความยินยอมได้⁵⁰ ตามบทบัญญัติมาตรา 1557 ซึ่งบัญญัติว่า “การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 1547 มีผล ... (2) นับแต่วันจดทะเบียน ในกรณีที่บิดาจดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตร...” ทั้งนี้การจดทะเบียนจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์การจดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตรที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1548 ความว่า “บิดาจะจดทะเบียนเด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายได้ต่อเมื่อได้รับความยินยอมของเด็กและมารดาเด็ก

ในกรณีที่เด็กและมารดาเด็กไม่ได้มาให้ความยินยอมต่อหน้านายทะเบียน ให้นายทะเบียนแจ้งการขอจดทะเบียนของบิดาไปยังเด็กและมารดาเด็ก ถ้าเด็กหรือมารดาเด็กไม่คัดค้านหรือไม่ให้ความยินยอมภายในหกสิบวันนับแต่การแจ้งนั้นถึงเด็กหรือมารดาเด็กให้สันนิษฐานว่าเด็กหรือมารดาเด็กไม่ให้ความยินยอม ถ้าเด็กหรือมารดาเด็กอยู่นอกประเทศไทยให้ขยายเวลานั้นเป็นหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

ในกรณีที่เด็กหรือมารดาเด็กคัดค้านว่าผู้ขอจดทะเบียนไม่ใช่บิดา หรือไม่ให้ความยินยอม หรือไม่อาจให้ความยินยอมได้ การจดทะเบียนเด็กเป็นบุตรต้องมีคำพิพากษาของศาล

เมื่อศาลได้พิพากษาให้บิดาจดทะเบียนเด็กเป็นบุตรได้ และบิดาได้นำพิพากษาไปขอจดทะเบียนต่อนายทะเบียน ให้นายทะเบียนดำเนินการจดทะเบียนให้”

เหตุผลที่การจดทะเบียนจะต้องได้รับความยินยอมจากเด็กและมารดาของเด็ก เพราะว่าชายผู้เป็นบิดานั้นจะกลายเป็นบิดาโดยชอบด้วยกฎหมายก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ขึ้น

⁵⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 51.

มีอำนาจปกครอง มีสิทธิและหน้าที่ระหว่างกันตามกฎหมาย จึงต้องได้รับความยินยอมจากเด็กและมารดาเด็ก โดยเฉพาะมารดาเด็กจะทราบดีว่าชายคนนั้นเป็นบิดาของเด็กจริงหรือไม่

ประการที่สาม เป็นกรณีของการเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายโดยศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร ในกรณีที่ชายผู้เป็นบิดามีได้ไม่ได้สมัครใจที่จะรับเด็กเป็นบุตร⁵¹ กฎหมายจึงกำหนดวิธีการให้ชายผู้เป็นบิดารับเด็กเป็นบุตรโดยการฟ้องคดีให้ชายรับเด็กเป็นบุตร และความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายกรณีนี้มีผลนับแต่วันที่ศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุด ตามบทบัญญัติมาตรา 1557 ความว่า “การเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 1547 มีผล (3) นับแต่วันมีคำพิพากษาถึงที่สุด ในกรณีที่ศาลพิพากษาว่าเป็นบุตร แต่ทั้งนี้จะอ้างเป็นเหตุเสื่อมสิทธิของบุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริตไม่ได้ เว้นแต่จะได้จดทะเบียนเด็กเป็นบุตรตามคำพิพากษา...” มูลเหตุที่สามารถนำมาฟ้องขอให้รับเด็กเป็นบุตรบัญญัติไว้ในมาตรา 1555 ความว่า

“การฟ้องคดีขอให้เด็กเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายให้มีได้แต่ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) เมื่อมีการข่มขืนกระทำชำเรา ชู้คร่ำ หรือหญิงเหี่ยวแห้งกักขังหญิงมารดาโดยมิชอบด้วยกฎหมายในระยะเวลาซึ่งหญิงนั้นอาจตั้งครรภ์ได้
- (2) เมื่อมีการลักพาหญิงมารดาไปในทางผู้สาว หรือมีการล่อลวงร่วมประเวณีกับหญิงมารดาในระยะเวลาซึ่งหญิงนั้นอาจตั้งครรภ์ได้
- (3) เมื่อมีเอกสารของบิดาแสดงว่าเด็กนั้นเป็นบุตรของตน
- (4) เมื่อปรากฏในทะเบียนคนเกิดว่าเด็กเป็นบุตร โดยมีหลักฐานว่าบิดาเป็นผู้แจ้งการเกิดหรือรู้เห็นยินยอมในการแจ้งนั้น
- (5) เมื่อบิดามารดาได้อยู่กินด้วยกันอย่างเปิดเผยในระยะเวลาซึ่งหญิงมารดาอาจตั้งครรภ์ได้
- (6) เมื่อได้มีการร่วมประเวณีกับหญิงมารดาในระยะเวลาซึ่งหญิงนั้นอาจตั้งครรภ์ได้ และมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าเด็กนั้นมีได้เป็นบุตรของชายอื่น
- (7) เมื่อมีพฤติการณ์ที่รู้กันทั่วไปตลอดมาว่าเป็นบุตร

พฤติการณ์ที่รู้กันทั่วไปตลอดมาว่าเป็นบุตรนั้น ให้พิจารณาข้อเท็จจริงที่แสดงความเกี่ยวข้องฉันบิดากับบุตรซึ่งปรากฏในระหว่างตัวเด็กกับครอบครัวที่เด็กอ้างว่าตนสังกัดอยู่ เช่น

⁵¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 55.

บิดาให้การศึกษา ให้ความอุปการะเลี้ยงดู หรือยอมให้เด็กนั้นใช้ชื่อสกุลของตนหรือโดยเหตุประการอื่น

ในกรณีใดกรณีหนึ่งดังกล่าวข้างต้น ถ้าปรากฏว่าชายไม่อาจเป็นบิดาของเด็ก ให้ยกฟ้องเสีย”

เมื่อพิเคราะห์บทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่ามูลเหตุแห่งการฟ้องขอให้รับเด็กเป็นบุตรนั้นเป็นเงื่อนไขตามพฤติการณ์หมายความว่าแม้พฤติการณ์นั้นเกิดขึ้นแล้วก็ตามความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจะยังไม่เกิดขึ้นจนกว่าจะมีการฟ้องขอให้รับเด็กเป็นบุตรและศาลพิพากษาว่าเด็กเป็นบุตร

2) บุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย (บุตรบุญธรรม)

บุตรที่เกิดโดยผลของกฎหมาย คือ กรณีของบุตรบุญธรรม การที่จะเป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลใดจะต้องเป็นการรับบุตรบุญธรรมอย่างถูกต้องตามกฎหมายโดยจะต้องพิจารณาจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ประกอบกับกฎหมายว่าด้วยการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม โดยต้องมีการจดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดไว้ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว และพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522 ซึ่งมีเงื่อนไข ดังนี้

ก. เงื่อนไขอายุของผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรม

เงื่อนไขอายุของผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมนี้ต้องเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1598/19 ความว่า

“บุคคลที่มีอายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบห้าปีจะรับบุคคลอื่นเป็นบุตรบุญธรรมก็ได้ แต่ผู้นั้นจะต้องมีอายุแก่กว่าผู้ที่จะเป็นบุตรบุญธรรมอย่างน้อยสิบห้าปี”

บทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นได้กำหนดเงื่อนไขเกี่ยวกับอายุของผู้รับบุตรบุญธรรมโดยได้วางหลักเกณฑ์ขั้นต่ำของอายุของผู้รับบุตรบุญธรรมไว้ที่ 25 ปี และต้องมีอายุมากกว่าผู้ที่จะเป็นบุตรบุญธรรมอย่างน้อย 15 ปี หมายความว่า อายุห่างกันอย่างน้อย 15 ปี การที่กฎหมายกำหนดอายุห่างกัน 15 ปี ก็เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นบิดามารดาและบุตรตามธรรมชาติ

เนื่องจากโดยสภาพธรรมชาติหญิงควรจะมีบุตรได้เมื่ออายุ 15 ปี และเพื่อให้เกิดความเคารพยำเกรงผู้รับบุตรบุญธรรมเพราะมีอายุมากกว่า⁵²

ข. เงื่อนไขความยินยอม⁵³

การรับบุตรบุญธรรมเป็นการก่อให้เกิดนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคลขึ้น ดังนั้นจึงต้องได้รับความยินยอมจากบุคคลที่เกี่ยวข้อง ทั้งผู้จะเป็นบุตรบุญธรรม บิดามารดาของเด็กหรือสถานสงเคราะห์เด็กที่ทำหน้าที่ปกครองเด็กตามกฎหมาย หรือแม้แต่กรณีมีคู่สมรสก็ต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรส ทั้งนี้มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

กรณีที่จะเป็นบุตรบุญธรรมต้องให้ความยินยอม ตามมาตรา 1598/20 บัญญัติให้ความว่า

“การรับบุตรบุญธรรม ถ้าผู้ที่จะเป็นบุตรบุญธรรมมีอายุไม่ต่ำกว่าสิบห้าปี ผู้นั้นต้องให้ความยินยอมด้วย”

กรณีที่บิดามารดาต้องให้ความยินยอม หรือสถานสงเคราะห์เด็กให้ความยินยอมแทน ตามมาตรา 1598/21 บัญญัติให้ความว่า

“การรับผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมจะกระทำได้อต่อเมื่อได้รับความยินยอมของบิดาและมารดาของผู้ที่จะเป็นบุตรบุญธรรม ในกรณีที่บิดาหรือมารดาคนใดคนหนึ่งตายหรือถูกถอนอำนาจปกครอง ต้องได้รับความยินยอมของมารดาหรือบิดาซึ่งมีอำนาจปกครอง

ถ้าไม่มีผู้มีอำนาจให้ความยินยอมดังกล่าวในวรรคหนึ่ง หรือมีแต่บิดาหรือมารดาคนใดคนหนึ่งหรือทั้งสองคนไม่สามารถแสดงเจตนาให้ความยินยอมได้หรือไม่ให้ความยินยอม และการไม่ให้ความยินยอมนั้นปราศจากเหตุผลอันสมควรและเป็นปฏิบัติต่อสุขภาพความเจริญหรือสวัสดิภาพของผู้เยาว์ มารดาหรือบิดาหรือผู้ประสงค์จะขอรับบุตรบุญธรรมหรืออัยการจะร้องขอต่อศาลให้มีคำสั่งอนุญาตแทนการให้ความยินยอมตามวรรคหนึ่งก็ได้”

ในกรณีที่ผู้เยาว์ซึ่งถูกทอดทิ้งและอยู่ในความดูแล หรืออุปการะเลี้ยงดูของสถานสงเคราะห์เด็ก กรณีเช่นนี้การรับบุตรบุญธรรมจะต้องได้รับความยินยอมจากสถานสงเคราะห์ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจให้ความยินยอมแทนบิดามารดาของเด็กด้วย ตาม มาตรา 1598/22 บัญญัติให้ความว่า

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 202.

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 202.

“ในการรับผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรม ถ้าผู้เยาว์เป็นผู้ถูกทอดทิ้งและอยู่ในความดูแลของสถานสงเคราะห์เด็กตามกฎหมายว่าด้วยการสงเคราะห์และคุ้มครองเด็ก ให้สถานสงเคราะห์เด็กเป็นผู้ให้ความยินยอมแทนบิดาและมารดา ถ้าสถานสงเคราะห์เด็กไม่ให้ความยินยอม ให้นำความในมาตรา 1598/21 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม”

ในกรณีที่ผู้เยาว์มิได้ถูกทอดทิ้งแต่อยู่ในความดูแลและอุปการะเลี้ยงดูของสถานสงเคราะห์ซึ่งอาจเกิดจากบิดามารดาถูกถอนอำนาจปกครองหรือไม่มีความสามารถในการเลี้ยงดูเด็ก หรือบิดามารดาเสียชีวิตไปก่อน กรณีเช่นนี้การรับบุตรบุญธรรมจะต้องได้รับความยินยอมจากสถานสงเคราะห์ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจให้ความยินยอมแทนบิดามารดาของเด็กด้วย ตาม มาตรา 1598/23 บัญญัติความว่า “ในกรณีที่ผู้เยาว์มิได้ถูกทอดทิ้ง แต่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของสถานสงเคราะห์เด็กตามกฎหมายว่าด้วยการสงเคราะห์และคุ้มครองเด็ก บิดามารดา หรือบิดาหรือมารดา ในกรณีที่มารดาหรือบิดาคนใดคนหนึ่งตายหรือถูกถอนอำนาจปกครอง จะทำหนังสือมอบอำนาจให้สถานสงเคราะห์เด็กดังกล่าว เป็นผู้มีอำนาจให้ความยินยอมในการรับผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมแทนตนก็ได้ ในกรณีเช่นนั้นให้นำความในมาตรา 1598/22 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

หนังสือมอบอำนาจตามวรรคหนึ่งจะถอนเสียมิได้ตราบเท่าที่ผู้เยาว์ยังอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของสถานสงเคราะห์เด็กนั้น”

มาตรา 1598/24 “ผู้มีอำนาจให้ความยินยอมแทนสถานสงเคราะห์เด็กในการรับบุตรบุญธรรม ตามมาตรา 1598/22 หรือมาตรา 1598/23 จะรับผู้เยาว์ซึ่งอยู่ในความดูแลหรืออยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของสถานสงเคราะห์เด็กนั้นเป็นบุตรบุญธรรมของตนเองได้ต่อเมื่อศาลได้มีคำสั่งอนุญาตตามคำขอของผู้นั้นแทนการให้ความยินยอมของสถานสงเคราะห์เด็ก”

กรณีที่จะต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรส หากผู้จะรับบุตรบุญธรรมหรือผู้จะเป็นบุตรบุญธรรมมีคู่สมรส การรับบุตรบุญธรรมจะต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรสของผู้นั้นด้วย ตาม มาตรา 1598/25 ซึ่งบัญญัติว่า

“ผู้จะรับบุตรบุญธรรมหรือผู้จะเป็นบุตรบุญธรรม ถ้ามีคู่สมรสอยู่ต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรสก่อน ในกรณีที่คู่สมรสไม่อาจให้ความยินยอมได้หรือไปเสียจากภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่และหาตัวไม่พบเป็นเวลาไม่น้อยกว่าหนึ่งปี ต้องร้องขอต่อศาลให้มีคำสั่งอนุญาตแทนการให้ความยินยอมของคู่สมรสนั้น”

สาเหตุที่จะต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรสเนื่องจากว่าเมื่อมีการรับบุตรบุญธรรมเกิดขึ้นแล้ว คู่สมรสที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมจะมีสถานะเป็นบิดาหรือมารดาซึ่งหมายความว่าสมาชิกในครอบครัวจะมีเพิ่มขึ้นและผู้รับบุตรบุญธรรมจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมด้วย คู่

สมรสในฐานะสามีหรือภริยาจึงต้องให้ความยินยอมเพราะสามีและภรรยาจะต้องช่วยเหลือเกื้อกูลกันและช่วยเหลืออีกฝ่ายหากต้องรับบุตรบุญธรรมมาอุปการะเลี้ยงดูมากขึ้น ส่วนผู้จะเป็นบุตรบุญธรรมเองหากมีคู่สมรสก็ต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรสเพราะว่าเมื่อเป็นบุตรบุญธรรมแล้วสถานะก็จะกลายเป็นบุตรเช่นกัน มีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรม ภาระหน้าที่นี้ก่อให้เกิดภาระแก่ครอบครัวมากขึ้นจึงต้องได้รับความยินยอมจากคู่สมรสก่อน

ค) ข้อจำกัดให้ผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลได้เพียงคนเดียว⁵⁴

การห้ามมิให้ผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลหลายคนเนื่องจากว่าเมื่อผู้เยาว์ได้จดทะเบียนเป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลใดแล้วย่อมมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมาย กล่าวคือ มีฐานะเป็นบิดามารดาและบุตร ผู้รับบุตรบุญธรรมซึ่งมีฐานะเป็นบิดาหรือมารดามีหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูและให้การศึกษาสมควร และยังมีอำนาจปกครองบุตรได้ด้วย ดังนั้น หากผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลหลายคนก็จะเกิดปัญหาการแย่งอำนาจปกครองหรือปัญหาการใช้อำนาจปกครองได้ กฎหมายจึงห้ามมิให้ผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลหลายคน เว้นแต่กรณีจะเป็นบุตรบุญธรรมของคู่สมรสของผู้รับบุตรบุญธรรม ตาม มาตรา 1598/26 ซึ่งบัญญัติว่า

"ผู้เยาว์ที่เป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลโดยผู้ จะเป็นบุตรบุญธรรมของบุคคลอื่นอีกในขณะเดียวกันไม่ได้ เว้นแต่เป็นบุตรบุญธรรมของคู่สมรสของผู้รับบุตรบุญธรรม"

ถ้าคู่สมรสฝ่ายหนึ่งจะจดทะเบียนรับผู้เยาว์ซึ่งเป็นบุตรบุญธรรมของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งเป็นบุตรบุญธรรมของตนด้วย จะต้องได้รับความยินยอมของคู่สมรสซึ่งเป็นผู้รับบุตรบุญธรรมอยู่แล้วและมีให้นำมาตรา 1598/21 มาใช้บังคับ"

ง) เงื่อนไขและวิธีการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมตามพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

ในการรับผู้เยาว์เป็นบุตรบุญธรรม นอกจากจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัวแล้ว ยังจะต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522 ซึ่งไม่ใช่บังคับกับการรับบุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วเป็นบุตรบุญธรรม เนื่องจากกฎหมายฉบับนี้มีวัตถุประสงค์ที่จะคุ้มครองผู้เยาว์⁵⁵ โดยมีหลักเกณฑ์ที่สำคัญสรุปได้ ดังนี้⁵⁶

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 211.

⁵⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 213.

⁵⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 214.

ก) การรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมต้องมีการทดลองเลี้ยงดูเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 6 เดือน⁵⁷

ข) ผู้ประสงค์จะขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมจะต้องยื่นคำขอพร้อมทั้งหนังสือแสดงความยินยอมของบุคคลผู้มีอำนาจให้ความยินยอมในการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมต่ออธิบดีกรมประชาสงเคราะห์⁵⁸

ค) เมื่อรับคำขอแล้วให้พนักงานเจ้าหน้าที่ตรวจสอบคุณสมบัติและข้อเท็จจริงเกี่ยวกับความเป็นอยู่และความเหมาะสมของผู้ขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม ตลอดจนบุคคลผู้มีอำนาจให้ความยินยอมและเด็กที่จะเป็นบุตรบุญธรรม⁵⁹

ง) เมื่อตรวจสอบคุณสมบัติและข้อเท็จจริงแล้ว อธิบดีกรมประชาสงเคราะห์หรือผู้ว่าราชการจังหวัด แล้วแต่กรณีมีอำนาจพิจารณาว่าควรจะให้ผู้ขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมทดลองเลี้ยงดูเด็กหรือไม่ หากมีคำสั่งไม่อนุญาตผู้ขอสามารถอุทธรณ์คำสั่งต่อศาลได้ภายใน 60 วัน นับแต่วันทราบคำสั่ง⁶⁰

จ) ในระหว่างการทดลองเลี้ยงดูผู้ขออาจถอนคำขอก็ได้⁶¹ บิดาหรือมารดาเด็กอาจขอให้ยกเลิกคำขอก็ได้⁶² หากผู้ขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมไม่มีความเหมาะสมที่จะรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม อธิบดีหรือผู้ว่าราชการจังหวัดอาจมีคำสั่งให้เลิกการทดลองเลี้ยงดูก็ได้ ในกรณีนี้ผู้ขอสามารถอุทธรณ์ต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันทราบคำสั่ง⁶³

ฉ) เมื่อมีการทดลองเลี้ยงดูแล้วปรากฏว่าผู้ขอมีความเหมาะสม คณะกรรมการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมมีอำนาจสั่งอนุมัติให้รับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมได้ และให้ดำเนินการจดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมต่อไป⁶⁴ หากคณะกรรมการไม่อนุญาตผู้ขอสามารถยื่นอุทธรณ์คำสั่งต่อศาลได้ภายใน 30 วัน นับแต่วันทราบคำสั่ง⁶⁵

⁵⁷ มาตรา 19 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁵⁸ มาตรา 20 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁵⁹ มาตรา 21 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶⁰ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶¹ มาตรา 24 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶² มาตรา 25 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶³ มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶⁴ มาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶⁵ มาตรา 28 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

ข) เมื่อคณะกรรมการมีคำสั่งอนุมัติ หรือศาลมีคำสั่งอนุญาตในกรณีที่อุทธรณ์ต่อศาล ผู้ขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมจะต้องดำเนินการจดทะเบียนรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมภายใน 6 เดือน นับแต่วันที่รับแจ้งคำสั่ง หรือวันที่ศาลมีคำสั่ง มิเช่นนั้นให้ถือว่าผู้ขอละสิทธิในการขอรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม⁶⁶

จากหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นเห็นได้ว่าโดยทั่วไปการที่บุคคลจะรับบุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นบุตรบุญธรรมนั้นนอกจากจะต้องปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว หากเป็นกรณีการรับผู้ที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นบุตรบุญธรรมก็ต้องปฏิบัติตามพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522 และจะต้องมีการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมจึงจะถือว่าเป็นการรับบุตรบุญธรรมที่ชอบด้วยกฎหมาย

จ) เงื่อนไขการจดทะเบียน (แบบของนิติกรรม)

การรับบุตรบุญธรรมจะสมบูรณ์เมื่อได้มีการจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรม ตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 1598/27 ซึ่งบัญญัติว่า

“การรับบุตรบุญธรรมจะสมบูรณ์ต่อเมื่อได้จดทะเบียนตามกฎหมาย แต่ถ้าผู้จะเป็นบุตรบุญธรรมนั้นเป็นผู้เยาว์ต้องปฏิบัติตามกฎหมายว่าด้วยการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมก่อน”

การจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรม ผู้จะรับบุตรบุญธรรมและผู้จะเป็นบุตรบุญธรรมต้องร้องขอต่อนายทะเบียนซึ่งได้แก่ผู้อำนวยการเขต นายอำเภอ หรือปลัดอำเภอซึ่งเป็นหัวหน้ากิ่งอำเภอ เมื่อมีหลักฐานครบถ้วนและทั้งสองฝ่ายให้ถ้อยคำว่าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขแห่งกฎหมายในเรื่องรับบุตรบุญธรรม ดังที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วนายทะเบียนจะจดทะเบียนให้⁶⁷ หากนายทะเบียนไม่รับจดทะเบียน ผู้จะรับบุตรบุญธรรมหรือผู้จะเป็นบุตรบุญธรรมจะต้องยื่นคำร้องต่อศาล หากศาลพิจารณาแล้วเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมาย ศาลจะมีคำสั่งให้จดทะเบียนได้⁶⁸

เมื่อการรับบุตรบุญธรรมเป็นไปตามหลักเกณฑ์ดังกล่าวข้างต้นแล้วจะก่อให้เกิดความสัมพันธ์ระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมที่เกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย โดยเฉพาะ

⁶⁶ มาตรา 29 แห่งพระราชบัญญัติการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม พ.ศ. 2522

⁶⁷ รัชฎา เอกบุตร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว: บิดามารดาและบุตร, หน้า 216 – 217.

⁶⁸ มาตรา 22 แห่งพระราชบัญญัติจดทะเบียนครอบครัว พ.ศ. 2478

อย่างยิ่งบุตรบุญธรรมจะมีฐานะอย่างเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม⁶⁹ สิทธิและหน้าที่ระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมและบุตรบุญธรรมที่เป็นเช่นเดียวกับสิทธิและหน้าที่ระหว่างบิดามารดากับบุตร ส่วนบิดามารดาโดยกำเนิดของบุตรบุญธรรมหมดอำนาจปกครองไปตั้งแต่วันที่เวลาที่เป็นบุตรบุญธรรมแล้ว ผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นผู้ใช้อำนาจปกครองบุตรบุญธรรมเสมือนเป็นบุตรโดยกำเนิดของตน⁷⁰

2.3 แนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบาทนิติทางภาษีอากรในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูบุตร

การศึกษาแนวความคิดเกี่ยวกับการกำหนดบทบาทนิติทางภาษีอากรในเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูบุตรเป็นสิ่งจำเป็นเนื่องจากสามารถทำให้ทราบเหตุผลของรัฐในการกำหนดกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูบุตรและความเชื่อมโยงระหว่างบทบาทนิติทางภาษีกับการอุปการะเลี้ยงดูบุตร จึงขอแบ่งการศึกษาและวิเคราะห์ดังนี้

2.3.1 หลักการทางภาษีอากรในการกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธารณะ : หลักความเท่าเทียมกันในการแบ่งสรรภาระสาธารณะ

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังที่สำคัญของทุกสถาบันและได้รับการพิจารณาว่าเป็นข้อผูกพันทางสังคม ดังนั้น ลักษณะของภาษีจึงเกี่ยวข้องและเชื่อมโยงกับสภาพความเป็นอยู่ของสังคมหนึ่งตลอดจนแนวคิดเกี่ยวกับหน้าที่และความยุติธรรมของแต่ละสังคมในแต่ละยุคสมัย⁷¹ ภาษีอากรเป็นเครื่องมือทางการคลังโดยเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญของรัฐ การที่รัฐจะต้องจัดหารายได้ก็เนื่องจากการมีรายจ่ายซึ่งปรากฏในงบประมาณแผ่นดิน ภาษีอากรจึงเป็นรายได้ของรัฐและเป็นรายจ่ายของประชาชน และเป็นภาระสาธารณะที่จะต้องมีการกำหนดแบ่งสรรภาระสาธารณะตามหลักเกณฑ์ของกฎหมายการคลังและภาษีอากร

⁶⁹ มาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

⁷⁰ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 2 ครอบครัว, หน้า 777 – 778.

⁷¹ ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547, หน้า 24.

การกำหนดส่วนแบ่งภาระสาธาณณะมีขึ้นเมื่อมีการกำหนดรายจ่ายและมีการใช้จ่ายรายจ่ายนั้น รัฐต้องมีการจัดหารายได้หรือเงินตราตามความจำเป็นเพื่อภาระสาธาณณะนั้น และวิธีการที่ใช้ได้ดีในการหารายได้ของรัฐก็คือการจัดเก็บภาษี⁷²

ภาระสาธาณณะที่เกิดขึ้นระหว่างประชาชนในรัฐจะต้องมีการแบ่งสรรกันโดยให้ความสำคัญกับความเป็นมนุษย์ลำดับแรก⁷³ และการแบ่งสรรภาระสาธาณณะ คือ การกำหนดจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระแก่รัฐ การแบ่งสรรภาระสาธาณณะผ่านทางภาษีอากรกระทบต่อทรัพย์สินของบุคคลเนื่องจากประชาชนจะต้องปันส่วนหนึ่งของเงินได้หรือทรัพย์สินมาเป็นเงินค่าภาษีอากร ดังนั้นการแบ่งสรรภาระสาธาณณะจึงจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชน หมายความว่า การจัดเก็บภาษีอากรจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อมผ่านผู้แทนในรัฐสภา และการยกเว้น ภาษี ลด เพิ่ม จำนวนภาษีอากรก็ล้วนแต่สร้างผลกระทบต่อรายได้สาธาณณะทั้งสิ้นซึ่งจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนเช่นเดียวกัน

การแบ่งสรรภาระสาธาณณะต้องเป็นไปตามหลักความเท่าเทียมกันในการแบ่งสรรภาระสาธาณณะ หลักการนี้เป็นการแบ่งสรรภาระสาธาณณะตามความสามารถของประชาชน รายได้ที่หามาเพื่อชดเชยรายจ่ายสาธาณณะต้องมาจากการแบ่งสรรภาระสาธาณณะระหว่างประชาชนในลักษณะที่แต่ละคนต้องรับภาระสาธาณณะอย่างเท่าเทียมกัน โดยพิจารณาจากความสามารถในการจ่ายของประชาชน⁷⁴ แม้การกำหนดภาระสาธาณณะจะต้องได้รับความยินยอมจากประชาชนผู้เสียภาษีแต่ในอีกมุมหนึ่งภาษีมักมีลักษณะบังคับและถาวร และเป็นรายได้ที่ปราศจากเงื่อนไข เพราะภาษีเป็นภาระสาธาณณะที่กำหนดขึ้นโดยอาศัยหลักความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนมิใช่อาศัยหลักการคำนวณค่าตอบแทนจากการให้บริการของรัฐ⁷⁵ การเสียภาษีจึงเป็นหน้าที่ของทุกคนที่มีต่อรัฐ การจัดเก็บภาษีจึงต้องพิจารณาถึงความสามารถในการจ่ายของผู้เสียภาษีเป็นสำคัญ และเมื่อภาษีมักมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธาณณะระหว่างประชาชนตามหลักความสามารถในการจ่ายของปัจเจกชน ทำให้เกิดแนวทางในการกำหนดทฤษฎีทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร ซึ่งประกอบไปด้วยสาระสำคัญ 3 ประการ คือ การกำหนดบุคคลผู้เสียภาษี การกำหนดฐานภาษี การกำหนดวิธีการคำนวณ⁷⁶

⁷² เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

⁷³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 25.

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 130.

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31 – 32.

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 33.

2.3.2 หลักการเกี่ยวกับการกำหนดบทบัญญัติทางภาษีอากร : หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

ก) การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรโดยองค์กรตุลาการ

การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรที่ตราขึ้นโดยฝ่ายนิติบัญญัติต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย⁷⁷ เมื่อกรณีที่มีปัญหาข้อพิพาทหรือข้อขัดแย้งเนื่องมาจากการประเมินภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายหรือโดยอาศัยหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่ไม่เป็นตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิกเพิกถอนคำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี⁷⁸ หรือหากเป็นกรณีที่ยังไม่ได้เกิดปัญหาข้อพิพาททางภาษีแต่ผู้เสียภาษีเห็นว่ากฎเกณฑ์ที่ฝ่ายปกครองกำหนดขึ้นมานั้นขัดแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายคือประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายแม่บทอื่นๆ ที่ให้อำนาจในการออกกฎเกณฑ์นั้น ไม่ว่าจะเป็นการขัดแย้งอย่างชัดเจนโดยเป็นการกำหนดกฎเกณฑ์ที่เกินกว่าขอบเขตที่กฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้หรือเป็นการขัดแย้งโดยสภาพของกฎเกณฑ์นั้นขัดแย้งหรือไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท ผู้เสียภาษีก็สามารถที่จะฟ้องร้องต่อศาลปกครองเพื่อให้มีการยกเลิกหรือเพิกถอนกฎเกณฑ์นั้นได้

กรณีเมื่อเกิดปัญหาการฟ้องร้องเกิดขึ้นไม่ว่าจะเป็นการฟ้องร้องให้เพิกถอนการประเมินหรือการฟ้องร้องให้ยกเลิกหรือเพิกถอนกฎเกณฑ์ของฝ่ายปกครอง ศาลในฐานะองค์กรผู้ทำหน้าที่ในการวินิจฉัยชี้ขาดจำเป็นต้องตีความกฎหมาย การตีความกฎหมายภาษีอากรจำเป็นต้องตีความอย่างเคร่งครัด⁷⁹ โดยคำนึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการบัญญัติกฎหมาย ซึ่งต้องพิเคราะห์ตามเหตุผลประกอบการค้นคว้า ยิ่งไปกว่านั้นต้องคำนึงถึงหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย

ข) หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พิณีภูวดล ให้ความหมายของ หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรไว้ดังนี้

⁷⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

⁷⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

“หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีอากรแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือมีลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้ง ไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง”⁸⁰

ผู้เขียนเห็นว่า หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรดังกล่าวตั้งอยู่บนพื้นฐานของการที่รัฐสภาหรือฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจอธิปไตยในทางนิติบัญญัติที่สามารถบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้แตกต่างไปจากกฎหมายสาขาอื่น แต่ทั้งนี้ก็ต้องอยู่บนพื้นฐานของรัฐธรรมนูญและหลักนิติรัฐ กล่าวคือ การบัญญัติกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องไม่ขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ นอกจากนี้ยังจะต้องอยู่บนพื้นฐานของหลักนิติรัฐที่เป็นหลักประกันสิทธิเสรีภาพของประชาชนผู้อยู่ใต้การปกครองของรัฐที่รัฐจะต้องปกครองโดยกฎหมาย ซึ่งการปกครองโดยกฎหมายนี้เป็นการปกครองโดยกฎหมายทั้งหมดโดยกฎหมายเป็นแหล่งที่มาของอำนาจและข้อกำหนดการใช้อำนาจของรัฐ กล่าวคือ รัฐหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือหน่วยงานของรัฐจะใช้อำนาจปกครองก็ต้องมีกฎหมายให้อำนาจและการใช้อำนาจออกกฎหมายหรือ “กฎ” หรือ “คำสั่ง” อันมีสภาพเป็นนิติกรรมทางปกครองซึ่งต้องชอบด้วยกฎหมาย ตรงตามเงื่อนไข และเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทที่รัฐสภาอันเป็นผู้แทนของประชาชนได้ให้อำนาจไว้ ตามหลักการนี้ส่งผลให้เมื่อเกิดปัญหาการตีความกฎหมาย ย่อมต้องใช้การตีความตามนัยกฎหมายภาษีอากร

2.3.3 มาตรการสร้างแรงจูงใจทางภาษีในการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี : การบรรเทาภาระภาษีโดยการหักลดหย่อน

การกำหนดหน้าที่ให้รัฐจะต้องให้ความช่วยเหลือ ดูแลผู้สูงอายุถือว่าเป็นการกำหนดภาระหน้าที่ของรัฐโดยภาระหน้าที่ดังกล่าวจะต้องอาศัยงบประมาณแผ่นดินในการจัดการให้เป็นไปตามกฎหมาย การให้ความช่วยเหลือ ดูแลผู้สูงอายุก็คือการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีนั่นเองซึ่งเป็นหน้าที่อย่างหนึ่งของบุตรหลานที่ต้องกตัญญูต่อบุพการี การที่ประชาชนทำหน้าที่ดังกล่าวจึงเป็นการช่วยรัฐทางหนึ่ง และเป็นการลดภาระด้านงบประมาณของรัฐด้วย แต่การที่ประชาชนต้องออกค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูบุพการีด้วย จึงเป็นภาระอย่างหนึ่งในครอบครัวและการเสียภาษีให้แก่รัฐยังเป็นภาระหน้าที่อย่างหนึ่งเช่นกัน เพราะภาษีเป็นรายได้ของรัฐแต่เป็นรายจ่ายของประชาชน

⁸⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 83.

ดังนั้น มาตรการทางภาษีจึงถูกนำมาใช้เพื่อเป็นการสร้างแรงจูงใจให้แก่ประชาชนในการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี โดยการให้สิทธิพิเศษหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูนั่นเอง

การชำระภาษีเป็นหน้าที่ของประชาชน เมื่อมีเงินได้ก็ต้องเสียภาษี โดยการเสียภาษีนั่นจะต้องเป็นไปตามหลักความสามารถในการจ่ายของแต่ละคน กฎหมายภาษีอากรจึงกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ซึ่งถือว่าเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้ และเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายแล้วยังให้หักค่าลดหย่อนจากภาระต่างๆ ของผู้มีเงินได้ เช่น ภาระส่วนตัว ครอบครัว ซึ่งการหักค่าลดหย่อนนั้นเป็นการบรรเทาภาระภาษี เพราะภาษีเป็นภาระรายจ่ายของประชาชน นอกจากการให้หักค่าลดหย่อนจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีแล้วการหักค่าลดหย่อนยังเป็นมาตรการอย่างหนึ่งในการส่งเสริมและจูงใจให้คนในสังคมปรับเปลี่ยนพฤติกรรมอย่างใดอย่างหนึ่งในการใช้จ่ายเงินด้วย มาตรการให้หักค่าลดหย่อนจึงเป็นมาตรการที่รัฐนำมาใช้เพื่อให้ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีตามความสามารถในการจ่ายอย่างแท้จริง คำกล่าวข้างต้นสอดคล้องกับความเห็นทางวิชาการด้านกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

ศาสตราจารย์ ดร.ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์⁸¹

“ผู้ทรงคุณวุฒิบางท่านมีความเห็นด้วยว่า การให้หักค่ายกเว้นส่วนตัวซึ่งมีระดับค่าที่ใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายในการครองชีพตามระดับมาตรฐานการกินอยู่ที่ยอมรับกันนั้นเป็นสิ่งที่เหมาะสมแล้ว เพราะเป็นการแจ้งความสามารถที่จะเสียภาษีของบุคคลที่ละเอียดอ่อนลงไปอีกชั้นหนึ่ง...

ไหนๆ ก็พยายามที่จะได้มาซึ่งดัชนีที่จะวัดความสามารถที่จะเสียภาษีอย่างแท้จริง เช่น ยอมรับการหักค่าใช้จ่ายสำหรับการครองชีพอยู่แล้ว ก็ควรรักษาหลักการนี้ให้เสมอต้นเสมอปลาย โดยยอมรับหลักการที่ว่า ค่าใช้จ่ายบางประเภทเกิดขึ้นมาจากภาวะการณ์ผิดปกติวิสัยในชีวิตประจำวันนั้น สมควรได้รับการลดหย่อนโดยให้หักออกจากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษีที่ต้องเสีย นี่เป็นเหตุผลดั้งเดิมของการให้หักสิ่งที่เรียกกันในวิชาการภาษีเงินได้ว่า ค่าลดหย่อนหรือค่าลดหย่อนส่วนตัว (Deductions or personal deductions) เพราะฉะนั้นการจะให้หักค่าลดหย่อนอะไรบางอย่างนั้นก็ต้องพิจารณาดูว่า มันไปกระทบกระเทือนความสามารถที่จะเสียภาษีในลักษณะที่สร้างความทุกข์ยากลำบากแก่ผู้เสียภาษีหรือไม่

⁸¹ ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์, ภาษีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร: กรุงสยามการพิมพ์, 2521), หน้า 32.

... นอกจากจะเป็นเหตุผลของความทุกข์ยากลำบากแล้ว เหตุผลอีกประการหนึ่งที่ใช้เป็นเกณฑ์ช่วยตัดสินใจก็คือ ค่าใช้จ่ายนั้น ๆ เกิดจากการกระทำกิจกรรมที่สังคมปรารถนาที่จะสนับสนุนส่งเสริมหรือไม่”

ศาสตราจารย์เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม⁸²

“ตามประมวลรัษฎากรของไทยนั้นกำหนดการหักค่าลดหย่อนเพื่อให้เกิดเป็นการแบ่งเบาภาระของภาษีตามฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลและครอบครัวของผู้ที่มีเงินได้...”

สุเกตุ อภิชาติบุตร⁸³

“ค่าลดหย่อนตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ มีจุดประสงค์ “เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี” และมีไว้เพื่อ “เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับผู้มีเงินได้ สำหรับสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ สำหรับบุตรชดด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้...”

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม⁸⁴

“เงินได้พึงประเมินเมื่อหักค่าใช้จ่ายแล้วเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าลดหย่อน (Allowances หรือ Exemptions) ได้อีก ค่าลดหย่อนแตกต่างกับค่าใช้จ่ายในข้อที่ว่าค่าใช้จ่ายเป็นต้นทุนหรือเงินที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ซึ่งเงินได้ แต่ค่าลดหย่อนเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี ทำให้ผู้เสียภาษีเสียน้อยลงหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีก็ได้ ยามใดที่รัฐบาลเห็นว่าประชาชนต้องเผชิญกับปัญหาเศรษฐกิจ รายได้ไม่พอกับรายจ่ายที่เพิ่มขึ้น รัฐบาลก็อาจจะเสนอแก้กฎหมายให้เพิ่มค่าลดหย่อนมากขึ้น เงินได้สุทธิที่จะนำไปคำนวณภาษีก็ลดน้อยลง เมื่อเงินได้สุทธิลดน้อยลง ภาษีที่ประชาชนจะต้องเสียก็ลดน้อยลงด้วยหรืออาจจะไม่ต้องเสียภาษีเลยก็ได้ นอกจากค่าลดหย่อนจะเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีแล้ว ยังเป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างความมั่นคงให้แก่ชีวิตและครอบครัวกับความมั่งคั่ง ส่งเสริมการศึกษาและช่วยเหลือเกื้อกูลกัน...”

⁸² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรการกระจาย, โครงการส่งเสริมการสร้างตำรา มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546), หน้า 182.

⁸³ สุเกตุ อภิชาติบุตร, คำอธิบายประมวลรัษฎากร ว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (กรุงเทพมหานคร: อักษรศาสตร์, 2517), หน้า 125.

⁸⁴ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษาวิชา กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4 แก้ไขเพิ่มเติม (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550), หน้า 206.

นอกจากความเห็นทางวิชาการกฎหมายภาษีอากรแล้วดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังปรากฏความเห็นทางด้านสังคมศาสตร์ที่เกี่ยวกับค่าลดหย่อน ดังนี้

คັນสนีย์ จันทรอานุกาพ⁸⁵

“...หากวิเคราะห์ตามแนวทฤษฎีการแลกเปลี่ยน (Exchange Theory) ของ Peter Blau (1964) แล้ว จักทำให้คิดได้ว่า ค่าลดหย่อนภาษีที่บัญญัติข้างต้นนั้น คือ รางวัล (reward) ซึ่งบุตรจะได้รับจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีสูงอายุ และคือแรงดึงดูด (attraction) ซึ่งโน้มหน้าให้บุตรปรารถนาที่จะมีความสัมพันธ์เกี่ยวข้องกับบุพการีสูงอายุ ซึ่งกระบวนการดังกล่าวหากยังคงอยู่และดำเนินต่อไปก็จะทำให้เกิดลักษณะของการถ้อยที่ถ้อยกระทำซึ่งกันและกัน (reciprocity) และนี่คือสิ่งที่ Blau (1968) กล่าวว่า เป็นพื้นฐานของความเป็นปึกแผ่นทางสังคม (social solidarity)”

เมื่อวิเคราะห์ความเห็นดังกล่าวข้างต้นจะพบว่าวัตถุประสงค์ของการให้หักหย่อนภาษีเงินได้มีอยู่ 2 ประการ ประการแรก คือ การบรรเทาภาระภาษีของประชาชน เพื่อให้เป็นไปตามหลักความสามารถในการชำระภาษี ประการที่สอง คือ มาตรการสร้างแรงจูงใจ หรือส่งเสริมพฤติกรรมของประชาชนไปในทางที่รัฐเห็นว่าควรสนับสนุน ในลักษณะของการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีเป็นรางวัลตอบแทน ดังนั้น การให้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีจึงมีวัตถุประสงค์สองประการ คือ

ประการแรก การให้หักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีเป็นการบรรเทาภาระภาษีของประชาชน⁸⁶ ที่ทำหน้าที่ในการช่วยเหลือรัฐในการดูแลผู้สูงอายุ เนื่องจากประชาชนผู้มีเงินได้โดยทั่วไปเมื่อมีบิดามารดา หรือคู่สมรส ย่อมมีภาระหน้าที่จะต้องให้การอุปการะเลี้ยงดูตามกฎหมายครอบครัวเป็นพื้นฐาน นอกจากนั้นผู้มีเงินได้เหล่านี้ยังมีภาระภาษีที่จะต้องชำระภาษีตามกฎหมายด้วย เมื่อผู้มีเงินได้มีภาระทั้งทางครอบครัวและภาระภาษีประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักลดหย่อนภาษีได้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ เพื่อให้การชำระภาษีเป็นไปตามหลักความสามารถในการชำระภาษี

ประการที่สอง การให้หักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีเป็นมาตรการสร้างแรงจูงใจที่มุ่งส่งเสริมพฤติกรรมของสังคมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน กล่าวคือ

⁸⁵ คันสนีย์ จันทรอานุกาพ, “ค่าลดหย่อนภาษีที่บัญญัติ : ความสัมพันธ์เชิงการแลกเปลี่ยนระหว่างบิดามารดาสูงอายุกับบุตร”, วารสารปริชาติ 18,1 (เมษายน 2548 – กันยายน 2548): 74.

⁸⁶ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา สำนักกรรมการ 1, รายงานของคณะกรรมการการคลัง การธนาคารและสถาบันการเงินวุฒิสภา พิจารณาศึกษาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. (ม.ป.ป.), หน้า 3.

เป็นการส่งเสริมให้ผู้มีเงินได้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยได้รางวัลเป็นสิทธิประโยชน์ในการหักลดหย่อนภาษี ที่กล่าวเช่นนี้จะเห็นได้จากการที่ประมวลรัษฎากรให้ผู้มีเงินได้ที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภริยาสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งหากพิจารณาตามกฎหมายครอบครัวแล้วผู้มีเงินได้ที่มีฐานะเป็นบุตรเขยหรือบุตรสะใภ้ไม่ได้มีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องปฏิบัติหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภริยา แต่ที่เป็นเช่นนั้นเพราะว่าต้องการส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูถึงบุพการีของคู่สมรสในฐานะที่เป็นผู้มีอุปการะต่อครอบครัวของผู้มีเงินได้ เป็นการส่งเสริมและสนับสนุนสถาบันครอบครัวอันเป็นรากฐานที่สำคัญของสังคมให้เข้มแข็งมากขึ้น⁸⁷



ศูนย์วิทยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁸⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 3.

บทที่ 3

การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

เมื่อการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีกลายเป็นเงื่อนไขสำคัญสำหรับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยกำหนดเป็นบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการสำหรับการหักค่าลดหย่อน ดังนั้น จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำการศึกษถึงการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีทั้งในส่วนที่ปรากฏบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากร นอกจากการศึกษบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของไทยแล้วยังมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่ ออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์ เพื่อนำมาศึกษาเปรียบเทียบและเป็นแนวทางในการวิเคราะห์หาความเหมาะสมของบทบัญญัติกฎหมายไทยต่อไป สิ่งสำคัญที่จะทำการศึกษ่อีกประการหนึ่ง คือ เจตนารมณ์ของการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่จะทำให้เข้าใจหลักการและเหตุผลอันเป็นเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

3.1 หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของประเทศไทย

หลักเกณฑ์เป็นหลักที่กำหนดไว้เพื่อใช้วินิจฉัยและปฏิบัติตาม¹ ส่วนเงื่อนไขนั้นเป็นข้อแม้สำหรับเหตุการณ์ใดๆ อันบังคับไว้ให้ผล ดังนั้น หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากการอุปการะเลี้ยงดูจึงเป็นสิ่งที่กำหนดไว้ให้ทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและประชาชนวินิจฉัยและปฏิบัติตามในอันที่จะเป็นผลให้สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของประเทศไทยมีส่วนที่สำคัญ 2 ส่วน คือ กรณีบุพการีหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตร และกรณีบุตรหักค่าลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

ก. หลักเกณฑ์และเงื่อนไขของบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้กรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร

¹ พจนานุกรมไทย ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542, <http://rirs3.royin.go.th/new-search/word-search-all-x.asp> [เข้าถึงเมื่อ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2552]

นับตั้งแต่ประกาศใช้ประมวลกฎหมาย เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 ประมวลกฎหมายของไทยในเวลานั้นมีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เฉพาะกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร โดยประมวลกฎหมาย (พ.ศ. 2582) มาตรา 47 (3) บัญญัติไว้ว่า

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักค่าภาระและค่าใช้จ่ายตามที่จะพึงหักได้แล้ว ให้ได้รับการลดหย่อนอีก ดังต่อไปนี้ ...

(3) ผู้ต้องเสียภาษีที่มีบุตร ลดหย่อนซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะหรือไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูและยังมีชีวิตอยู่...”

จากบทบัญญัติดังกล่าวจะเห็นได้ว่าในช่วงแรกของการบังคับใช้ประมวลกฎหมาย การหักลดหย่อนสำหรับบุตรนั้นไม่ได้กำหนดว่าบุตรจะต้องมีสถานะอย่างไร ต่อมาจึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย ฉบับที่ 10 พ.ศ. 2496 ซึ่งประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2496 โดยบัญญัติสถานะของบุตรที่จะนำมาหักลดหย่อนจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ โดยมาตรา 47 บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว ให้ได้ลดหย่อนอีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้ ...

(ค) เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ซึ่งยังไม่บรรลุนิติภาวะ หรือไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถอันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู...

การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวทำให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนได้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมายโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลกฎหมาย ฉบับที่ 18 พ.ศ. 2504 ซึ่งประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 30 สิงหาคม พ.ศ. 2504 ขยายเพิ่มเติมให้สามารถนำบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนได้ โดยมาตรา 47 บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนอีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ ...

(ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีบริบูรณ์และยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู ...”

...และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้น ให้หักค่าลดหย่อนในฐานะเป็นบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว...”

เมื่อพิจารณาการแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวจะทำให้ได้ว่าสถานะความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรมตามประมวลรัษฎากรมีความแตกต่างกัน เพราะถ้าบุตรชอบด้วยกฎหมายหมายถึงความรวมถึงบุตรบุญธรรมแล้วก็ไม่จำเป็นที่ฝ่ายนิติบัญญัติจะต้องแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรให้ยุ่งยาก ยิ่งกว่านั้นยังมีการบัญญัติเพิ่มเติมให้ผู้มีเงินได้สามารถนำบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูได้ด้วย ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 5 พ.ศ. 2521 ประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 29 ธันวาคม พ.ศ. 2521 โดยมาตรา 7 ของพระราชกำหนดดังกล่าว ให้ยกเลิกความใน (ค) ของมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“... (ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย ...

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งอายุไม่เกินยี่สิบห้าปี และยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา หรือซึ่งเป็นผู้เยาว์ หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู ...

... และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

หลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุตรดังกล่าวได้ใช้บังคับมาจนถึงปัจจุบันนี้เพียงแต่มีการแก้ไขเพิ่มเติมในบางส่วน เช่น จำนวนค่าลดหย่อน ซึ่ง ณ ปัจจุบันนี้ประมวลรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุตร มาตรา 47 บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ

...(ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย

(1) ที่เกิดก่อนหรือใน พ.ศ. 2522 หรือได้รับเป็นบุตรบุญธรรมก่อน พ.ศ. 2522 คนละ 15,000 บาท

(2) ที่เกิดหลัง พ.ศ. 2522 หรือได้รับเป็นบุตรบุญธรรมในหรือหลัง พ.ศ. 2522 คนละ 15,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกินสามคน

ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรทั้งตาม (1) และ (2) การหักลดหย่อนสำหรับบุตรให้นำบุตรตาม (1) ทั้งหมดมาหักก่อน แล้วจึงนำบุตรตาม (2) มาหัก เว้นแต่ ในกรณีผู้มีเงินได้มีบุตรตาม (1) ที่มีชีวิตอยู่รวมกันเป็นจำนวนตั้งแต่สามคนขึ้นไป จะนำบุตรตาม (2) มาหักไม่ได้ แต่ถ้าบุตรตาม (1) มีจำนวนไม่ถึงสามคนให้นำบุตรตาม (2) มาหักได้โดยเมื่อรวมกับบุตรตาม (1) แล้วต้องไม่เกินสามคน

การนับจำนวนบุตรให้นับเฉพาะที่มีชีวิตอยู่ตามลำดับอายุสูงสุดของบุตรโดยให้นับรวมทั้งบุตรที่ไม่อยู่ในเกณฑ์ได้รับการหักลดหย่อนด้วย

การหักลดหย่อนสำหรับบุตร ให้หักได้เฉพาะบุตรซึ่งมีอายุไม่เกินยี่สิบห้าปีและยังศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษาหรือซึ่งเป็นผู้เยาว์หรือศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ อันอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดู แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตั้งแต่ 15,000 บาทขึ้นไป โดยเงินได้พึงประเมินนั้นไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 42

การหักลดหย่อนสำหรับบุตรดังกล่าว ให้หักได้ตลอดปีภาษีไม่ว่ากรณีที่จะหักนั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่ และในกรณีบุตรบุญธรรมนั้นให้หักลดหย่อนในฐานะบุตรบุญธรรมได้แต่ฐานะเดียว”

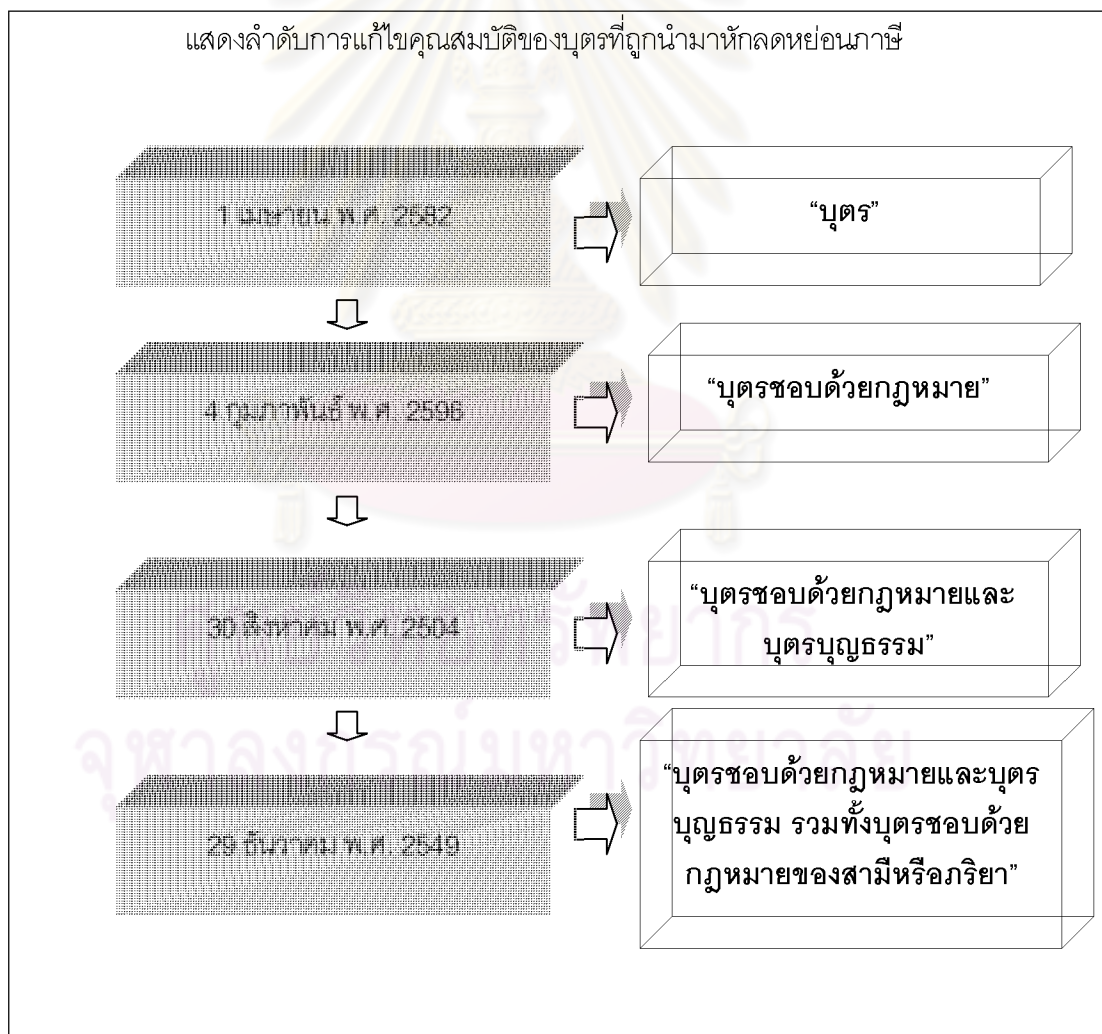
...(จ) บุตรของผู้มีเงินได้ซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนตามเงื่อนไขใน (ค) และยังศึกษาอยู่ในสถานศึกษาของทางราชการ สถานศึกษาตามกฎหมายว่าด้วยสถาบันการศึกษาเอกชน หรือโรงเรียนราษฎร์ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนราษฎร์ ให้หักลดหย่อนเพื่อการศึกษาได้อีกคนละ 2,000 บาท”

ผู้เขียนขอให้ข้อสังเกตว่า บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรกรณีการหักค่าลดหย่อนดังกล่าวเป็นการให้บุพการีผู้มีเงินได้ที่เป็นบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือผู้รับบุญ

ธรรม (ปิตามารดาบุญธรรม) หรือสามีของมารดา (พ่อเลี้ยง) หรือภริยาของบิดา (แม่เลี้ยง) นำค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรมาหักลดหย่อน

นอกจากนั้นเมื่อวิเคราะห์การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวจะเห็นได้ว่ายังมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหลายครั้งในส่วนของหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานะของผู้ถูกนำมาหักลดหย่อน กล่าวคือ มีการกำหนดไว้เฉพาะบุตรแต่มีเงื่อนไขว่าจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายและในภายหลังได้มีการกำหนดเพิ่มเติมให้บุตรบุญธรรม และบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยา ด้วยตามลำดับ เห็นได้ว่าคุณสมบัติดังกล่าวนี้เป็นหลักเกณฑ์การหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่กำหนดไว้อย่างชัดเจนโดยประมวลรัษฎากร และสามารถแสดงเป็นแผนภาพการแก้ไขเปลี่ยนแปลงและเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ดังกล่าวได้ ดังนี้

แผนภาพที่ 1



ผู้เขียนขอสรุป หลักเกณฑ์และเงื่อนไขจากการศึกษาวิเคราะห์คุณสมบัติของบุตรที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีนี้ไว้ดังต่อไปนี้

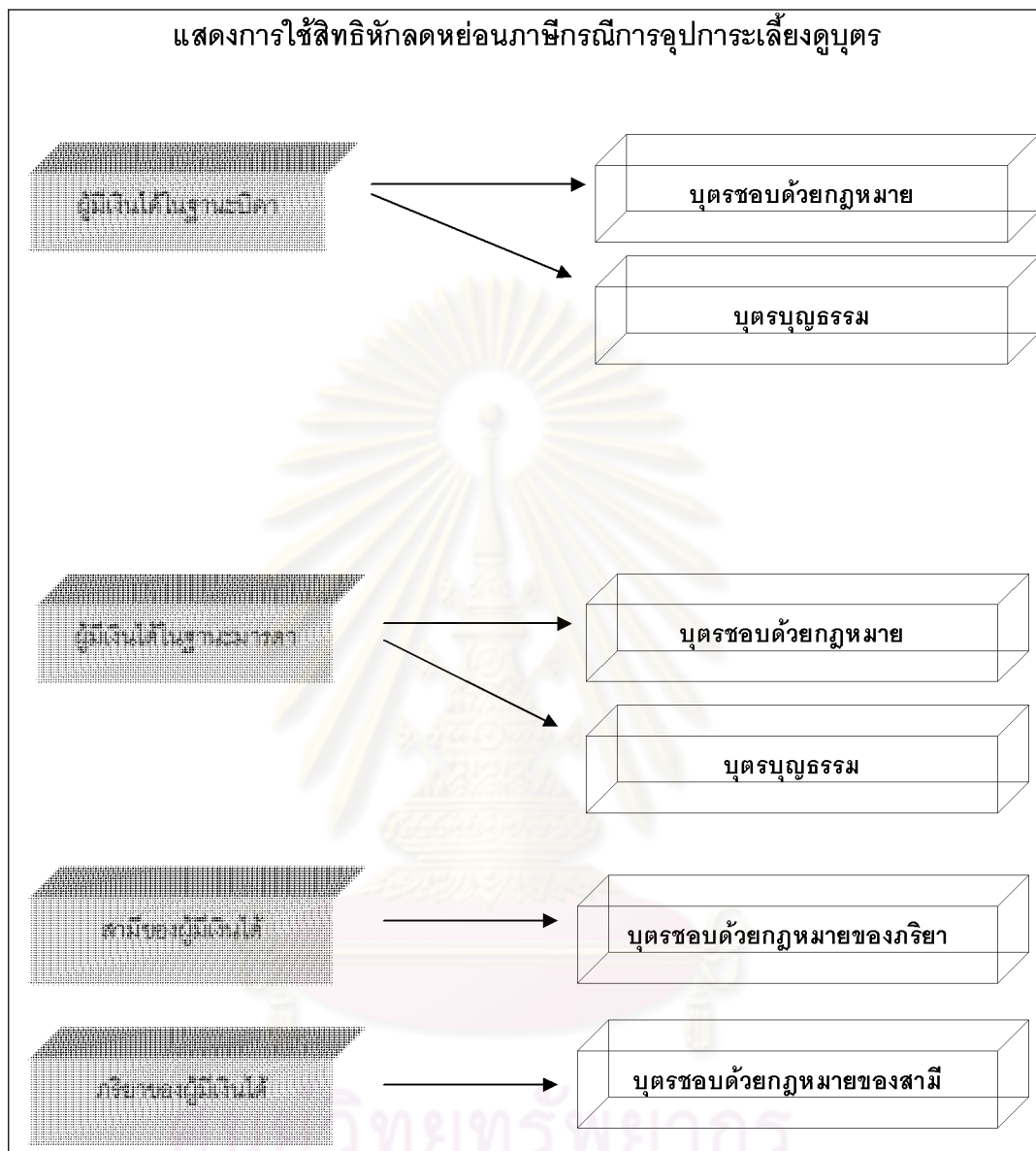
1. บุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หรือ
2. บุตรบุตรธรรมของผู้มีเงินได้ หรือ
3. บุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ และ/หรือ
4. อายุไม่เกิน 25 ปี และศึกษาอยู่ในมหาวิทยาลัยหรือชั้นอุดมศึกษา
5. เป็นผู้เยาว์ หรือ
6. คนไร้ความสามารถ หรือ
7. เสมือนไร้ความสามารถ
8. มีเงินได้ไม่เกิน 15,000 บาท เว้นแต่เป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ตามมาตรา 42

คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีไว้ดังนี้

1. ผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร คือ บุคคลธรรมดาที่เป็นผู้มีเงินได้
2. บิดา มารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย (เนื่องจากบุตรเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย)
3. บิดา มารดาบุญธรรม (ผู้รับบุตรบุญธรรม)
4. สามีของมารดา (พ่อเลี้ยง) หรือภริยาของบิดา (แม่เลี้ยง) โดยชอบด้วยกฎหมาย

จากข้อสรุปคุณสมบัติดังกล่าวสามารถแสดงแผนภาพการที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตรดังนี้

แผนภาพที่ 2



เมื่อวิเคราะห์แผนภาพดังกล่าวจะพบว่าผู้มีเงินได้สามารถนำบุตรชอบด้วยกฎหมายของตนหรือบุตรบุญธรรมของตนหรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนภาษีได้ โดยเฉพาะในกรณีบุตรชอบด้วยกฎหมายสามารถถูกนำไปหักลดหย่อนได้ถึงสามครั้ง ทั้งโดยมารดาของบุตรชอบด้วยกฎหมายเอง โดยบิดาของบุตรชอบด้วยกฎหมายเอง และโดยภริยาหรือสามีของบิดาหรือมารดาหากมีการสมรสใหม่ ดัชนีของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 368/2543

“...ผู้มีเงินได้สามารถนำบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ไปหักลดหย่อนจากเงินได้พึงประเมินได้เพราะกฎหมายมีความมุ่งหมายที่จะบรรเทาภาระภาษีให้แก่คู่สมรสซึ่งเป็นครอบครัวเดียวกัน สำหรับกรณีที่ภริยามีเงินได้และแยกยื่นรายการและเสีย

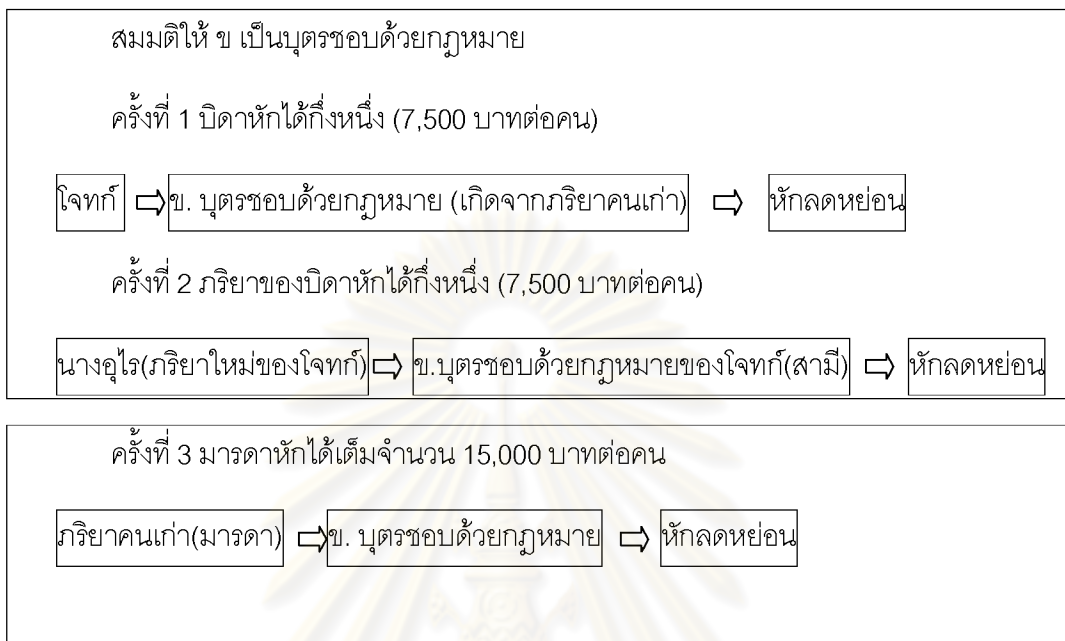
ภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) นั้น มาตรา 57 เบญจ วรยศสอง (2) บัญญัติไว้อย่างชัดเจนให้สามมีภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้สำหรับบุตรที่หักลดหย่อนได้ ตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 47 (1) (ค) และ (ข) คนละกึ่งหนึ่ง เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่าในปีภาษีที่พิพาท โจทก์และนางอุไรเป็นคู่สมรสที่ชอบด้วยกฎหมายและต่างก็มีเงินได้ โดยภริยาโจทก์ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แบบ ภ.ง.ด. 91 สำหรับผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ทั้งโจทก์และนางอุไรจึงต่างมีสิทธิหักลดหย่อนบุตรทั้งสามของโจทก์ คนละกึ่งหนึ่งตามกฎหมายดังกล่าว ส่วนภริยาเดิมของโจทก์ซึ่งมิได้จดทะเบียนสมรส แต่ก็เป็นมารดาที่ชอบด้วยกฎหมายของบุตรทั้งสามของโจทก์นั้น หากเป็นผู้มีเงินได้ก็สามารถหักลดหย่อนสำหรับบุตรทั้งสามได้หากเข้าหลักเกณฑ์ตามที่มาตรา 47 (1) (ค) กำหนดไว้ เพราะสิทธิที่จะหักลดหย่อนตามมาตรา 47 ดังกล่าวเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้ เพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ จึงมิใช่การหักลดหย่อนซ้ำซ้อนตามที่โจทก์อ้างแต่อย่างใด การที่โจทก์อ้างว่ากฎหมายบังคับให้โจทก์หักลดหย่อนบุตรได้เพียงกึ่งหนึ่งของอัตราที่กำหนดไว้เป็นการบั่นทอนสิทธิของโจทก์ที่มีอยู่แต่เดิมและทำให้โจทก์มีภาระเพิ่มขึ้นคือ ก่อนที่โจทก์จดทะเบียนสมรสกับนางอุไรโจทก์มีสิทธิหักลดหย่อนบุตรทั้งสามได้เต็มจำนวน แต่เมื่อจดทะเบียนแล้วจะต้องหักลดหย่อนได้เพียงกึ่งหนึ่ง ทำให้โจทก์ต้องมีภาระเสียภาษีเพิ่มขึ้น เห็นว่าแม้โจทก์จะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้นก็จริง แต่คู่สมรสของโจทก์คือนางอุไรก็หักลดหย่อนได้เพิ่มขึ้น อันเป็นการบรรเทาภาระของครอบครัวโจทก์เช่นกัน...”

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวจะเห็นได้ว่าศาลฎีกาเห็นว่าการหักลดหย่อนภาษีเป็นสิทธิของเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้ เมื่อมีเงินได้แล้วย่อมสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ตามกฎหมายไม่ใช่การขอหักลดหย่อนซ้ำซ้อน เพราะการหักลดหย่อนภาษีเป็นการบรรเทาภาระของประชาชนผู้มีเงินได้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า เมื่อประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิของประชาชน และไม่ได้บัญญัติจำกัดห้ามมิให้นำบุตรชอบด้วยกฎหมายไปหักลดหย่อนภาษีโดยผู้มีเงินได้หลายคน ผู้มีเงินได้จึงสามารถนำบุตรดังกล่าวไปหักลดหย่อนภาษีได้ตามความเป็นจริงเมื่อได้ให้ความอุปการะเลี้ยงดู ทั้งนี้เพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่อุปการะเลี้ยงดูบุตรนั่นเอง

จากคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวสามารถแสดงให้เห็นภาพการนำบุตรชอบด้วยกฎหมายไปหักลดหย่อนภาษีได้ถึง 3 ครั้ง ดังนี้

แผนภาพที่ 3

แสดงการนำบุตรชอบด้วยกฎหมายไปหักลดหย่อนภาษีได้ 3 ครั้ง



จากแผนภาพดังกล่าวสามารถคิดต่อไปได้ว่าหากมารดาของ ข. ไปสมรสใหม่ถูกต้องตามกฎหมาย มารดามีสามีคนใหม่ สามีคนใหม่นี้สามารถนำ ข. บุตรชอบด้วยกฎหมายของภริยาไปหักลดหย่อนภาษีได้อีกครั้ง ซึ่งจะทำให้ ข. ถูกนำไปหักลดหย่อนภาษีถึง 4 ครั้ง แต่จำนวนค่าลดหย่อนที่สามีคนใหม่จะสามารถขอหักลดหย่อนได้จะเท่ากับ 7,500 บาท และมารดาของ ข. ก็หักลดหย่อนได้เพียง 7,500 บาทเช่นกัน โดยทั้งนี้มารดาของ ข. จะต้องแยกยื่นรายการเสียภาษีตามมาตรา 57 เบญจ วรคสอง (2) แต่หากมารดา ข. ไม่มีเงินได้ สามีคนใหม่นี้สามารถหักลดหย่อนได้สำหรับ ข. เต็มจำนวน 15,000 บาท ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางวินิจฉัยไว้ในหนังสือเลขที่ กค 0811/10092 ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2544 ดังนี้²

เรื่อง: ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักลดหย่อนบุตรชอบด้วยกฎหมายของภริยา

ข้อกฎหมาย: มาตรา 47 (1) (ค)

² กรมสรรพากร, หนังสือเลขที่ กค 0811/10092, ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2544, <http://www.rd.go.th/publish/25256.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 20 มกราคม 2552]

ข้อหารือ: นาย ก. เป็นพนักงานบริษัท มีรายได้ประเภทเงินเดือน สมรสเมื่อปี 2529 มีบุตร 1 คน อยู่ระหว่างการศึกษา และได้จดทะเบียนหย่าปี 2539 มีบันทึกหลังการหย่าว่าบุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบิดา ต่อมาปี 2542 นาย ก. ได้จดทะเบียนสมรสกับภริยาคนใหม่ ภริยาใหม่ไม่มีเงินได้และเคยสมรสมาก่อน มีบุตรชอบด้วยกฎหมาย 1 คน (ด.ญ.นา) กำลังศึกษา ได้หย่าขาดจากสามีคนเดิมโดยมีบันทึกหลังการหย่าให้บุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบิดา แต่ในทางปฏิบัติมารดา (ภริยาใหม่) ยังคงส่งเสียเลี้ยงดู ด.ญ. นา สม่าเสมอ มีการเยี่ยมเยียนบุตรเดือนละ 1 – 2 ครั้ง ปิดภาคเรียนก็รับบุตรมาอยู่ด้วย นาย ก. จึงหารือว่า นาย ก. มีสิทธิหักลดหย่อนบุตรชอบด้วยกฎหมายของภริยาได้หรือไม่เพียงใด และบิดาของ ด.ญ.นา ซึ่งรับราชการมีสิทธิหักลดหย่อน ด.ญ.นา ได้เต็มจำนวนหรือไม่ ...

แนววินิจฉัย: 1. กรณีบิดามารดาหย่าขาดจากกัน หากบุตรอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งมีสิทธินำบุตรมาหักลดหย่อนได้ ทั้งนี้ การอุปการะเลี้ยงดูพิจารณาตามความเป็นจริง ดังนั้น แม้บันทึกการหย่าให้บุตรอยู่ในความอุปการะของบิดา แต่เมื่อปรากฏว่ามารดาได้ส่งเสียเลี้ยงดูด้วย บุตรจึงอยู่ในอุปการะเลี้ยงดูของทั้งบิดาและมารดา จึงหักลดหย่อนได้ฝ่ายละ 15,000 บาท ตามมาตรา 47 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร...

2. กรณีภริยาไม่มีเงินได้ สามีมีสิทธิหักลดหย่อนบุตรชอบด้วยกฎหมายของภริยา ได้เต็มจำนวน ตามมาตรา 47 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น นาย ก. จึงมีสิทธิหักลดหย่อนบุตรชอบด้วยกฎหมายของภริยาได้เต็มจำนวน

แนวคำวินิจฉัยดังกล่าวแสดงให้เห็นได้ว่าการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตรนั้น มีลักษณะสำคัญที่การอุปการะเลี้ยงดูไม่จำเป็นต้องให้บุตรอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้เพียงแต่มีการให้ความช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูแล้วก็สามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้ และหากบิดามารดาไม่ได้สมรสกันตามกฎหมายหรือหย่าขาดจากกัน จะทำให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนได้เต็มจำนวน 15,000 บาท แต่ถ้าสมรสหรือไม่ได้หย่าขาดจากกันเป็นครอบครัวเดียวกันจะทำให้ต่างฝ่ายต่างหักได้กึ่งหนึ่ง คือ 7,500 บาท เมื่อรวมทั้งสองคนทั้งบิดามารดาแล้วก็จะหักลดหย่อนได้ 15,000 บาทเช่นกัน

ข. หลักเกณฑ์และเงื่อนไขการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตร

การหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตรในประเทศไทยได้มีขึ้นในภายหลังกรณีการหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากกรอุปการะเลี้ยงดูบุตร โดยมีที่มาจากบทบัญญัติของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 มาตรา 17 บัญญัติให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตร

สูงอายุสามารถหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีโดยให้เป็นไปตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 38 พ.ศ. 2548 ประกาศใช้บังคับเมื่อวันที่ 4 มกราคม พ.ศ. 2548

มาตรา 3 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 38 พ.ศ. 2548 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (ญ) ของ (1) ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร...

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ.2548 เป็นต้นไป”

การเกิดขึ้นของบทบัญญัติดังกล่าวทำประมวลรัษฎากรของไทยมีหลักเกณฑ์และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี กล่าวคือ บทบัญญัติดังกล่าวได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวได้ ทำให้ประมวลรัษฎากรของไทยในปัจจุบันนี้มีบทบัญญัติทั้งสองส่วน คือ

1. ส่วนที่ผู้มีเงินได้ในฐานะบุพการีที่เป็นบิดามารดานำบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดู
2. ส่วนที่ผู้มีเงินได้ในฐานะบุตรนำบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาที่ตนอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดู

นอกจากนั้นยังมีข้อสังเกตว่าการให้โอกาสบุตรที่เคยได้รับการอุปการะเลี้ยงดูและถูกนำไปหักลดหย่อนภาษีนำบิดามารดาที่ตนเองได้อุปการะเลี้ยงดูตอบแทนมาหักลดหย่อนภาษีแล้ว ประมวลรัษฎากรยังขยายขอบเขตให้สามารถนำบิดามารดาของสามีหรือภริยาที่ผู้มีเงินได้ได้อุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนภาษีได้ด้วย ทั้งนี้ ที่บิดามารดาของสามีหรือภริยาไม่ได้อุปการะเลี้ยงดูผู้มีเงินได้มาก่อน

3.1.1 บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามมาตรา 47 (1) (ญ) ของประมวลรัษฎากร

การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีสำหรับประเทศไทยเริ่มใช้บังคับเมื่อ พ.ศ. 2548 โดยมาตรา 2 ของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 บัญญัติให้มีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา ซึ่งพระราชบัญญัติดังกล่าวประกาศในราชกิจจานุเบกษาเมื่อวันที่ 13 มกราคม พ.ศ. 2548 ดังนั้น จึงมีผลบังคับใช้ในวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 และยังมีผลให้หักลดหย่อนได้สำหรับเงินได้ที่ต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 ซึ่งหมายความว่าเป็นเงินได้ในปีภาษี พ.ศ. 2547 โดยกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ซึ่งบัญญัติว่า

“ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ.2548 เป็นต้นไป”

บทบัญญัติดังกล่าวอยู่ในส่วนของการหักค่าลดหย่อนหลังจากผู้มีเงินได้ได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว เช่น ค่าลดหย่อนส่วนตัว ค่าลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยา ค่าลดหย่อนสำหรับบุตร ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต เป็นต้น กฎหมายกำหนดให้หักลดหย่อนได้อีกสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่เป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ โดยสามารถสรุปเป็นหลักเกณฑ์ และเงื่อนไขที่สำคัญได้ดังนี้

1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี

- ก. เป็นผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร
- ข. เป็นผู้ที่มีบิดา มารดา หรือ
- ค. เป็นสามีหรือภริยา

2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี

- ก. เป็นบิดา หรือมารดาของผู้มีเงินได้ หรือ
- ข. เป็นบิดา หรือมารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ และ
- ค. มีอายุ 60 ปีบริบูรณ์ขึ้นไป และ
- ง. มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และ
- จ. อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้

3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ

ก. เพดานค่าลดหย่อน คือ 30,000 บาท ต่อผู้ถูกนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อน ดังนั้น กรณีที่มีผู้ถูกนำมาหักลดหย่อนได้มากที่สุด คือ 4 คน ได้แก่ บิดาของผู้มีเงินได้ มารดาของผู้มีเงินได้ บิดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ และมารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ จำนวนค่าลดหย่อนสูงสุด คือ 120,000 บาท สำหรับการหักลดหย่อนแต่ละครั้ง

ข. วิธีการคำนวณกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) ไม่ได้กำหนดวิธีการในการคำนวณไว้ เพียงแต่ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าการมอบอำนาจให้อธิบดีกรมสรรพากรไปออกประกาศนั้นมีสาเหตุอยู่สองประการ คือ ฝ่ายนิติบัญญัติได้วางหลักเกณฑ์ที่เป็นสาระสำคัญสำหรับการให้หักลดหย่อนภาษีไว้เพียงพอแล้ว และกรมสรรพากรในฐานะหน่วยจัดเก็บภาษีมีบุคลากรที่เชี่ยวชาญทั้งทางเศรษฐศาสตร์ การบัญชีภาษีอากร และกฎหมายจึงควรมอบอำนาจในการกำหนดวิธีการคำนวณอันเป็นเทคนิคเฉพาะให้กรมสรรพากรเป็นผู้กำหนด ทั้งนี้โดยต้องไม่เป็นการกระทบกระเทือนต่อหลักการสำคัญที่ฝ่ายนิติบัญญัติกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร

3.1.2 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขตามประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร

สาเหตุและความจำเป็นในการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรสามารถประกาศหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการในกรณีนี้เนื่องจากเห็นว่าเป็นรายละเอียดในทาง

ปฏิบัติ³ และเป็นเรื่องที่กรมสรรพากรมีความเชี่ยวชาญในการออกกฎเกณฑ์และภาษีอากร⁴ ดังนั้นจึงควรให้กรมสรรพากรโดยอธิบดีสามารถออกประกาศหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการได้เพื่อให้เกิดผลในทางปฏิบัติได้

ลำดับแรกได้มีการพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติที่จะเกี่ยวข้องกับการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรไปออกประกาศ โดยในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับ ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 ของวุฒิสภาในวาระที่หนึ่งและวาระที่สองมีสมาชิกวุฒิสภาตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับการที่ให้อำนาจอธิบดีไปออกหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และวิธีการโดยประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร ว่าอธิบดีจะมีกรอบเนื้อหาหรือหลักเกณฑ์อย่างไรในการออกประกาศ โดยเฉพาะอย่างยิ่งในชั้นการพิจารณาวาระแรกในชั้นหลักการและเหตุผลสมาชิกวุฒิสภาได้ตั้งข้อสังเกตที่น่ากังวลใจเกี่ยวกับการมอบอำนาจในการออกหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขไปให้อธิบดีเป็นผู้กำหนดนั้นว่าเวลาไปกำหนดอาจแปรเจตนารมณ์ของกฎหมายไปในลักษณะตามอำเภอใจของผู้มีอำนาจได้⁵ และสมาชิกวุฒิสภาให้ข้อสังเกตที่สำคัญในประเด็นดังต่อไปนี้

ประการแรก บิดามารดาที่มีความหมายตามความหมายของกฎหมายฉบับใด กล่าวคือ ตามพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 หรือตามความหมายของประมวลรัษฎากร หรือรวมถึงบิดามารดาบุญธรรม และบิดาที่ไม่ได้รับรองบุตรหรือไม่อย่างไร ดังที่วุฒิสมาชิก นายเสรี สุวรรณภานนท์ อภิปรายว่า⁶

“...ในส่วนของกำหนัดเกณฑ์ของคำว่าบิดามารดานี้ คงต้องถามท่านรัฐมนตรีผ่านท่านประธานฯ ว่าเกณฑ์ของบิดามารดานี้ที่จะหักได้เป็นบิดาในความหมายใด เพราะวาทะเกณฑ์ของกระทรวงการคลังเอง หรือสรรพากรเองนี้ก็กำหนัดเกณฑ์คำว่า บิดามารดา เอาไว้อยู่ในระดับหนึ่งแล้ว แต่ว่าพอไปพิจารณาสอดคล้องกับกฎหมายพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ ก็ได้ให้ความหมายของคำว่า บิดามารดาไว้เฉพาะในส่วนที่ต้องเป็นบิดามารดาที่แท้จริง ก็เลยต้องขอ

³ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 31 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วันอังคารที่ 16 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547, หน้า 216.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 238.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 211.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 216.

ความชัดเจนว่าถ้าเป็นกรณีที่จัดเป็นบุตรบุญธรรมผลจะเป็นอย่างไร หรือว่าเป็นลูกที่บิดายังไม่ได้รับรองผลจะเป็นอย่างไร ซึ่งเข้าใจว่ากรณีหรือปัญหาดังกล่าวนี้คงจะเป็นไปตามหลักเกณฑ์หรือวิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด แต่อยากถามท่านรัฐมนตรีให้ชัดเจนว่ากฎเกณฑ์ดังกล่าวนี้เพื่อความชัดเจนการออกกฎหมายนี้จะอยู่ในลักษณะใด..."

ประการที่สอง กรณีมีบุตรหลายคนใครจะมีสิทธิได้รับหลักลดหย่อนภาษี สมาชิกวุฒิสภามีข้อกังวลใจว่าบุตรคนใดจะได้รับสิทธิหลักลดหย่อนภาษี ดังที่วุฒิสมาชิก นายวัลลภ ตังคณานุกาษณ อภิปรายว่า⁷

"...รายละเอียดหลักการว่า เงินเท่าไรกันแน่ เลี้ยงดูใคร แล้วก็ถ้าร่วมกันหลายๆ คน ใครเลี้ยงดูใครจะเป็นคนวินิจฉัย นี่เป็นเรื่องรายละเอียดทั้งหมด ซึ่งผมคิดว่ารายละเอียดแบบนี้ ผมมีคำถามถึงท่านรัฐมนตรี 2-3 ข้อ เพราะเข้าใจว่าพอกฎหมายนี้ออกจะมีหลักเกณฑ์และระเบียบปฏิบัติที่กระทรวงการคลังไปออกมา ผมอยากจะรู้ตรงนี้ ว่าที่อธิบดีจะประกาศออกมาจะมีอะไรบ้าง

คำถามที่ 1 ถ้าเราเลี้ยงดูบิดามารดา เราหลายคนเป็นพี่น้องกันร่วมกันเลี้ยงดู วิธีของเกณฑ์ 30,000 บาทที่ว่านี้เฉลี่ยอย่างไร ให้แม่หรือพ่อเป็นคนชี้หรือเปล่าว่าลูกคนนั้นเป็นคนเลี้ยงหรือว่าทั้ง 3 - 4 คนเป็นคนหาร..."

ประการที่สาม การพิจารณาว่ามีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพควรจะมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน ดังที่วุฒิสมาชิก นายสันติภาพ อินทรพัฒน์ อภิปรายว่า⁸

"...อยากจะสอบถามเพื่อในทางปฏิบัติ จริงๆ แล้วหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเป็นไปตามที่อธิบดีประกาศกำหนด ... เราไม่รู้ว่าหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนดคืออะไร รายได้ที่ไม่เพียงพอนี้เอาอะไรเป็นเกณฑ์แค่ไหน อย่างไร ตรงนี้อยากทราบเรียนท่านประธานฯ ผ่านไปยังรัฐมนตรีว่า รายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพนี้เอาเกณฑ์ เกณฑ์ที่พออธิบายตรงนี้ได้ ผมอยากทราบเท่านั้นเอง แต่รู้ว่าประกาศกำหนด อธิบดีประกาศไม่ทราบว่าอย่างไร แต่ว่าเกณฑ์ที่พออธิบายได้ไม่เพียงพอนี้ แค่นั้นครับ ผมสงสัยตั้งแต่ตอนรับหลักการแล้ว ..."

⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 219.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 235.

เมื่อสมาชิกวุฒิสภาอภิปรายเสร็จแล้ว รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลังในขณะนั้น นายวราเทพ รัตนากร ได้ชี้แจงไว้บางเรื่องบางประเด็นเท่านั้น ซึ่งมีสาระสำคัญ ดังนี้

ประการแรก การพิจารณาว่าอย่างไรไม่มีรายได้เพียงพอ ให้พิจารณาเกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากรโดยการอนุมานว่ามีเงินได้เกิน 30,000 บาทต้องยื่นแบบแสดงรายได้เสียภาษี ดังนั้น หากมีรายได้ไม่ถึง 30,000 บาท ให้ถือว่าเป็นผู้มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ ดังที่ นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง อภิปรายชี้แจงว่า⁹

“ผมขอตอบเรื่องผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอ เพราะอยู่ในมาตรา 17 (พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2548 (ผู้เขียน)) ในขณะนี้เรามีคำจำกัดความหรือว่ามีหลากหลายการที่คิดในเรื่องของผู้ไม่มีรายได้เพียงพอมาก แต่เมื่อเรามาทำเรื่องกฎหมายประมวลรัษฎากร เราก็เอาคำนิยามของประมวลรัษฎากรมาจับ ซึ่งปัจจุบันกฎหมายประมวลรัษฎากรได้เขียนไว้เกี่ยวกับเรื่องของการที่จะต้องยื่นแบบแสดงภาษีต่อปี ผู้มีเงินได้เกินกว่า 30,000 บาทต้องยื่นแบบแสดงภาษี เพราะฉะนั้นก็เอาคำนี้มาจับว่า ถ้ามีรายได้ไม่ถึง 30,000 บาทต่อปี คือ ผู้สูงอายุที่มีรายได้ไม่ถึง 30,000 บาทต่อปี ก็ให้ถือว่าเป็นผู้ไม่มีรายได้เพียงพอ ในเรื่องของกรณีผู้ที่มีรายได้ไม่เพียงพอ นั้นจะกำหนดจากอะไรอย่างไร บังเอิญว่าเรื่องนี้เป็นเรื่องเกี่ยวกับประมวลรัษฎากรศาลดหย่อนเราก็เอากฎหมายในลักษณะเดียวกันมาดำเนินการ”

เมื่อวิเคราะห์คำชี้แจงรัฐมนตรีดังกล่าวแล้วจะพบว่าทำให้เหตุผลว่ามีเงินได้เกินกว่า 30,000 บาทที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ถือว่าเป็นผู้มีเงินได้เพียงพอแก่การยังชีพ การให้เหตุผลเชิงอนุมานเช่นนี้อาจไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงของสังคมและภาวะเศรษฐกิจ เพราะภาวะค่าครองชีพของคนนั้นแตกต่างกัน การคิดว่ามีเงินได้แล้วยื่นแบบเสียภาษีถือว่ามีเงินได้เพียงพอแก่การยังชีพไม่น่าจะเพียงพอ ควรพิจารณาจากอัตราค่าครองชีพของประชาชนรวมทั้งดัชนีราคาผู้บริโภคหรืออัตราเงินเฟ้อในแต่ละปีเพราะค่าครองชีพของคนย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจ

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 222.

ประการที่สอง วิธีการหักลดหย่อนหากมีบุตรหลายคน ให้ผู้มีเงินได้เลือกที่เป็นลูกแต่ละคนเลือกที่จะนำบิดาหรือมารดาไปหักลดหย่อน ดังที่ นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง อภิปรายชี้แจงว่า¹⁰

“ที่นี้มาถึงคำถามว่า แล้วถ้าเกิดมีลูก 3 คน คนเลี้ยงดูพ่อแม่ แบ่งกันเลี้ยงก็คือว่า คนที่ 1 ก็ส่งเงิน คนที่ 2 ก็ส่งข้าวอะไรทำนองนี้ ช่วยกันดูแล อันนี้ถกเถียงกันมากกว่าจะแบ่งหารเฉลี่ยกันอย่างไร ซึ่งผมก็เข้าใจว่ามีอยู่จริงในวิถีชีวิตครอบครัวไทย แต่เนื่องจากว่าการที่เราจะเขียนกฎหมายก็ต้องให้เกิดความชัดเจน เรื่องนี้ก็อาจจะมีแต่ไม่ใช่ทั้งหมดว่าทุกคนแบ่งกันเลี้ยงหมด เพราะครอบครัวก็มีลูกโดยเฉลี่ยก็ประมาณ 3 คนผมคิดว่า เพราะฉะนั้นเราก็เลยกำหนดว่า ให้คนใดคนหนึ่งเลือก เช่น คนโตเลี้ยงพ่อแม่ก็หักไป หรือว่าคนที่ 2 ดูแลแม่ก็หักไป ก็คือเอาตัวผู้สูงอายุมาจับคู่กับผู้มีเงินได้ อันนี้จะทำให้เกิดการทำงานชัดเจนขึ้น ก็เลยชี้แจงตอบว่า ไม่ได้เอามารวมกันแล้วหัก หักได้เพียง 1 คน”

ประการที่สาม บิดามารดาที่จะนำมาหักลดหย่อนมีทั้งบิดามารดาของผู้มีเงินได้และบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ดังที่ นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง อภิปรายชี้แจงว่า¹¹

“ที่นี้มาถึงประเด็นในเรื่องที่บอกว่า ทำไมมาจำกัดเฉพาะในกรณีของพ่อแม่เพียงเท่านั้น ซึ่งพ่อแม่ในขณะนี้รวมไปถึงพ่อแม่คู่สมรสด้วย...”

ผู้เขียนขอให้ข้อสังเกตว่าคำอภิปรายชี้แจงของรัฐมนตรีฯ ดังกล่าว ยังมีได้อธิบายถึงความหมายของบิดามารดาว่าหมายความว่าความตามมากฎหมายใด เพียงแต่อธิบายถึงคุณสมบัติว่าเป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้ และของคู่สมรสของผู้มีเงินได้

ประการที่สี่ การจะกำหนดเฉพาะ “บิดามารดา” ไว้ในประกาศอธิบดีนั้นเป็นเรื่องยุ่งยาก ดังที่ นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง อภิปรายชี้แจงว่า

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 223.

¹¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 222.

“...ถามว่าทำไมไม่ทำวันนี้ไปเสียเลยเขียน บุพการี ไปความยุ่งยากก็อาจจะมียู่บ้าง ในเรื่องของการที่ประกาศของอธิบดีจะต้องไปเขียนว่าเป็นเฉพาะบิดามารดา..”

ผู้เขียนขอให้ข้อสังเกตสังเกตว่าคำอธิบายชี้แจงของรัฐมนตรีฯ ไม่ได้อธิบายชี้แจงว่า จะมีความยุ่งยากอย่างไร ซึ่งผู้เขียนคิดว่าน่าจะเป็นความยุ่งยากในทางปฏิบัติงานของพนักงาน เจ้าหน้าที่ ที่จะไปจำกัดไว้เฉพาะ “บิดามารดา” เท่านั้น

ประการที่ห้า เพดานสูงสุดของค่าลดหย่อน และวิธีการในการคำนวณ ซึ่งค่าลดหย่อน สำหรับแต่ละคนคือ 30,000 บาท และสามารถนำบิดามารดาของตนเองและของคู่สมรสมาหัก ลดหย่อนโดยรวมค่าลดหย่อนแล้วมีจำนวน 120,000 บาท ดังที่ นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรี ช่วยว่าการกระทรวงการคลัง อภิปรายชี้แจงว่า¹²

“...30,000 บาทนี้ จะสามารถหักได้ ผมสมมุติยกตัวอย่างว่า มีผู้มีเงินได้ครอบครัว หนึ่ง สามีภรรยาผู้มีเงินได้ทั้งคู่ แล้วเลี้ยงดูบุพการี 4 คน คือ พ่อแม่ของตนเองแล้วก็พ่อแม่ของคู่ สมรส ทั้ง 2 คนนั้นก็สมารถที่จะใช้สิทธิได้เต็มที่ ก็คือหักค่าลดหย่อนของพ่อแม่ตนเอง ถ้าพ่อก็ 30,000 บาท แม่ก็อีก 30,000 บาท เป็น 60,000 บาท แล้วภรรยาหรือสามีหักของพ่อแม่ตนเองได้ อีก 60,000 บาท ก็คือคนละ 30,000 บาท รวมกันแล้วครอบครัวนี้ผู้ยื่นภาษี ก็หักได้ถึง 120,000 บาท กรณีเดียวกันถ้าหากว่าสามีมีเงินได้เพียงคนเดียวภรรยาไม่มีเงินได้ที่ต้องเสียภาษี แล้วสามีก็ เลี้ยงดูบิดามารดาของตนเอง และเลี้ยงดูบิดามารดาของคู่สมรส สามีคนนี้ผู้เสียภาษีก็หักได้ถึง 120,000 บาท ...”

จากการอภิปรายที่เกี่ยวกับการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขในประกาศของ อธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวสามารถสรุปเป็นตารางเพื่อเปรียบเทียบไว้ก่อนที่จะได้กล่าวถึง ประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรฉบับที่ออกมาใช้บังคับจริง ดังนี้

ตารางที่ 2

เปรียบเทียบข้อสังเกตของวุฒิสภาและคำชี้แจงของรัฐมนตรี

ข้อสังเกตของวุฒิสมาชิก	คำชี้แจงของรัฐมนตรี
1. กำหนดเฉพาะ “บิดามารดา” ไว้ในประกาศ ได้หรือไม่	การกำหนดเฉพาะ “บิดามารดา” ไว้ในประกาศ เป็นเรื่องยุ่งยากในทางปฏิบัติ

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 222.

2. บิดามารดา ตามความหมายของกฎหมายฉบับใดไปกำหนดในประกาศได้หรือไม่	บิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้
3. กรณีบุตรหลายคนจะมีหลักเกณฑ์ วิธีการ หักลดหย่อนอย่างไร	ให้เลือกได้ 1 คน เพื่อให้มีความชัดเจนในทางปฏิบัติ
4. การพิจารณาการไม่มีรายได้เพียงพอจะใช้หลักเกณฑ์ เงื่อนไข อย่างไร	ใช้เกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีเงินได้ไม่เกิน 30,000 บาท ก็ไม่ต้องยื่นแบบฯ และถือว่าเป็นผู้มีรายได้ไม่เพียงพอ
	ค่าลดหย่อน 30,000 บาทต่อคนที่ถูกนำมาหักลดหย่อน ดังนั้นจึงสามารถมีเพดานสูงสุดได้ถึง 120,000 บาทต่อครอบครัวที่มี บิดามารดาของผู้มีเงินได้และบิดามารดาของคู่สมรส

เมื่อสิ้นสุดการพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 จึงถูกประกาศใช้บังคับโดยประมวลรัษฎากรต้องเพิ่มเติม (ญ) ของ (1) ในมาตรา 47 ที่บัญญัติว่า

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรดำเนินการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังกล่าว อธิบดีกรมสรรพากรจึงได้ออกประกาศฉบับที่ 136 ซึ่งประกาศ เมื่อวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 โดยให้มีผลบังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2547 เป็นต้นไป โดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่สำคัญดังนี้

“ข้อ 1 การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 47(1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังนี้

(1) ให้หักลดหย่อนได้คนละ 30,000 บาท สำหรับบิดามารดาที่มีอายุหกสิบปีขึ้นไป และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบิดามารดาดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนเกิน 30,000 บาทขึ้นไป

(2) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

(3) กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี

(4) การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวให้หักได้ตลอดปีภาษี ไม่ว่าจะกรณีที่จะหักลดหย่อนได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่

(5) กรณีสามีหรือภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท

(6) กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนอยู่แล้ว ต่อมาได้สมรสกันให้ยังคงหักลดหย่อนได้ดังนี้

(ก) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนคนละ 30,000 บาท

(ข) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อน และภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของภริยาของผู้มีเงินได้คนละ 30,000 บาท

(ค) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อน และภริยาใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา 57 เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนคนละ 30,000 บาท

(7) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทย

ข้อ 2 การหักลดหย่อนตามประกาศนี้ ผู้มีเงินได้ต้องระบุเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

ข้อ 3 การหักลดหย่อนตามประกาศนี้ ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

...

เมื่อวิเคราะห์ประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวสามารถสรุปเป็นหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการที่สำคัญได้ดังนี้

ประการแรก คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อน หรือเป็นสามีที่ภริยาจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อน หรือเป็นภริยาที่สามีจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อน และเป็นผู้มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาหรือพ่อตาแม่ยาย

ประการที่สอง คุณสมบัติของบิดามารดาที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี จะต้องเป็นบิดา มารดา โดยชอบด้วยกฎหมาย และมีเงินได้พึงประเมิน ไม่เกิน 30,000 บาท เป็นบิดามารดาที่เป็นผู้อยู่ในประเทศไทย

ประการที่สาม วิธีการคำนวณ กรณีผู้มีเงินได้ไม่มีคู่สมรสการหักค่าลดหย่อนให้หักได้ตลอดปีภาษี กรณีผู้มีเงินได้มีคู่สมรส และความเป็นสามีภริยาไม่ได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อน หากความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี ถ้าภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการตามมาตรา 57 เบื้อง ให้หักรวมทั้งบิดามารดาของภริยาดังกล่าว แต่ถ้าภริยาใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 เบื้อง ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าลดหย่อน

3.1.3 บทวิเคราะห์สภาพปัญหาการประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ของประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) ถือว่าเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายในฐานะกฎหมายแม่บทที่มีสถานะสูงกว่า "กฎ" ทางปกครองและเป็นบทบัญญัติที่วางหลักกฎหมาย เงื่อนไข วิธีการอันเป็นสาระสำคัญไว้โดยผ่านการเห็นชอบของฝ่ายนิติบัญญัติ ส่วนประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 ของอธิบดีกรมสรรพากรที่อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรมาตราดังกล่าวมีสถานะเป็น "กฎ" ที่มีอยู่ลำดับศักดิ์ที่รองลงมาซึ่งจะต้องออกประกาศนั้นภายใต้หลักกฎหมาย เงื่อนไข วิธีการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดโดย

คำนี้ถึงเจตนารมณ์ของบทบัญญัติแห่งกฎหมายแม่บทและเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ¹³ แต่จากการศึกษาดังกล่าวมาแล้วพบว่าประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีปัญหาที่เกี่ยวกับการออกอนุบัญญัติหรือ “กฎ” ของฝ่ายปกครองที่มีลักษณะอันไม่สอดคล้องกับประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) ดังนี้

ประการแรก ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวได้จำกัดคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่จะสามารถมีสิทธิหักลดหย่อนภาษีเพิ่มเติมไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในมาตรา 47 (1) (ญ) กล่าวคือ กำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ของบิดา มารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู ทั้งที่มาตรา 47 (1) (ญ) กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่บิดามารดาสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ ซึ่งควรหมายความว่า ผู้มีเงินได้อาจมีคุณสมบัติอย่างไรก็ได้ภายใต้บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร เช่น เป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือเป็นบุตรบุญธรรม การที่ประกาศดังกล่าวกำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจึงส่งผลนำไปสู่ปัญหาตามมาว่า “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” นั้นมีความหมายตามความหมายของกฎหมายฉบับใด ซึ่งผู้เขียนเห็นว่า หากหมายความว่า เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว ก็ไม่จำเป็นต้องเขียนว่าเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาเพราะบุตรนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของมารดาเสมอตามกฎหมายแพ่ง หรือหากหมายความว่า เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามนัยความหมายของประมวลรัษฎากรก็จะส่งผลให้พิจารณาได้ว่าเป็นการกำหนดประกาศที่จำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมเพราะความหมายของบุตร หรือบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรมตามประมวลรัษฎากรนั้นมีความแตกต่างกันดังเช่นที่ได้ศึกษามาจากเรื่องการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรหลายครั้งหลายคราเพื่อแก้ไขจากบุตรเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย และบุตรบุญธรรม¹⁴ ดังนั้น ถ้าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมุ่งหมายถึง เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายตามประมวลรัษฎากรก็อาจจะพิจารณาได้ว่าประกาศดังกล่าวไปจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ทั้งๆ ที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้บัญญัติให้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นที่มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาแต่บัญญัติให้ผู้มีเงินได้ที่บิดามารดาหรือมีบิดามารดาของสามีหรือภริยา ซึ่งหมายถึง ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรหรือบุตรเขยหรือบุตรสะใภ้ นั่นเอง เมื่อประกาศดังกล่าวกำหนดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายจึงส่งผลให้จำกัดสิทธิบุตรบุญ

¹³ กมลชัย รัตนสกววงศ์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546), หน้า 141.

¹⁴ ไพรอดู แผนภาพที่ 1, หน้า 70.

ธรรมซึ่งทำให้พิจารณาได้ว่าการออก “กฎ” ดังกล่าวไม่สอดคล้องกับกับประมวลรัฐฎากร มาตรา 47 (1) (ญ)

ประการที่สอง การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว กำหนดคุณสมบัติของผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ว่าจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา โดยหมายความเฉพาะ “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ตามประมวลรัฐฎากรนั้นสามารถพิจารณาได้ว่าไม่สอดคล้องกับประมวลรัฐฎากรโดยภาพรวม โดยเมื่อพิจารณา 47 (1) (ญ) แล้วก็ได้บัญญัติจำกัดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น จึงควรหมายความว่า ผู้มีเงินได้ที่จะใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาควรเป็นผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรม เพราะเมื่อพิจารณาประกอบกับมาตรา 47 (1) (ค) แล้วบิดามารดายังสามารถนำบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดความสอดคล้องกันของกฎหมายในประมวลกฎหมายฉบับเดียวกันจึงควรจะหมายความว่าผู้มีเงินได้ที่มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเป็นได้ทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรม และกรณีนี้บทบัญญัติประมวลรัฐฎากรไม่ได้แสดงให้เห็นว่ามุ่งเน้นความเป็น “สายโลหิตเดียวกัน” เท่านั้น ซึ่งจะพิจารณาได้จาก เป็นบิดาของสามีหรือภริยา หรือเป็นมารดาของสามีหรือภริยา ก็สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนด

ประการที่สาม การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว กำหนดให้ในกรณีที่มีผู้อุปการะเลี้ยงดูหลายคน (มีบุตรหลายคน) ผู้มีเงินได้ที่มีหลักฐานการรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาในแต่ละปีภาษี ซึ่งถือว่าการกำหนด “กฎ” ที่ไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัฐฎากร ซึ่งได้มีการตั้งข้อสังเกตกรณีนี้ไว้แล้วในการพิจารณาของวุฒิสภาว่าหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขของอธิบดีที่จะประกาศออกมาควรจะเป็นอย่างไร รัฐมนตรีได้อธิบายในลักษณะให้บุตรและบิดามารดาเลือกเอาว่าจะให้ใครเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อน เมื่อกำหนดประกาศออกมามีลักษณะที่พิจารณาได้ว่าสร้างความสะดวกต่อการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ โดยกำหนดให้ผู้ที่มิหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูมาแสดงเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนภาษี ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดที่ไม่น่าจะสอดคล้องกับประมวลรัฐฎากร เนื่องจากการมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูอาจจะไม่ได้มีการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริง หรือบางกรณีอาจจะได้อุปการะเลี้ยงดูแต่บิดามารดาเสียชีวิตในระหว่างปีภาษีนั้นจึงไม่ได้ทำหนังสือรับรองให้ กรณีนี้แม้จะแก้ไขปัญหาโดยการให้นำใบมรณบัตรมาแสดงก็ไม่ได้หมายความว่าได้อุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริงและการนำใบมรณบัตรมาแสดงก็ไม่ได้กำหนดไว้ใน

ประกาศด้วย¹⁵ เมื่อกลับมาพิจารณาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้นำบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภริยาที่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู จึงควรหมายความว่า หากอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูก็ต้องสามารถหักลดหย่อนได้ จะกำหนดให้เฉพาะผู้ที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูเท่านั้นมีสิทธิหักลดหย่อนก็จะเป็นการไม่เป็นธรรมแก่บุตรคนอื่น ๆ ที่ได้อุปการะเลี้ยงดูจริงเช่นเดียวกัน และหากเกิดปัญหาว่าบุตรคนที่อุปการะเลี้ยงดูเป็นคนหนึ่งแต่คนที่ได้รับหนังสือรับรองเป็นอีกคนหนึ่งโดยที่ไม่ได้อุปการะเลี้ยงดูเพียงเพราะว่าเกิดปัญหาระหว่างบิดามารดากับบุตร เช่น การโต้เถียงไม่เห็นด้วยในบางเรื่องบางราว ซึ่งอาจเกิดขึ้นจริงได้ในครอบครัว เช่นนี้จะทำให้ผู้ที่อุปการะเลี้ยงดูที่แท้จริงไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร

กรณีปัญหาที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้จะต้องมีหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูมาแสดงนี้ยังก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมา เช่น มารดามีบุตร 2 คน ทั้งสองได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูมารดาและขอใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีโดยมารดาได้ลงนามในหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูให้บุตรทั้งสองด้วย จึงหมายความว่าบุตรทั้งสองเป็นผู้มีหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูควรมีสิทธิหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดูมารดาได้ แต่กรมสรรพากรกลับวินิจฉัยให้หักลดหย่อนภาษีได้คนใดคนหนึ่งโดยให้มารดาเป็นผู้เลือก ทั้งๆ ที่บุตรทั้งสองได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูจริงและมีหนังสือรับรองการหักค่าลดหย่อนแล้ว ดังคำวินิจฉัยในหนังสือเลขที่ กค 0706/4191 วันที่ 18 พฤษภาคม 2549 ประกอบแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากร ที่ มจ. 11/2548

¹⁵ กรมสรรพากร, หนังสือที่ กค 0706/3890 วันที่ 8 พฤษภาคม 2549, ใน Tax Research Center, “รวบรวมข้อหารือ กรมสรรพากร ปี 2546-2549 เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานจริง, (ม.ป.ป.), หน้า 140.

ประเด็นปัญหา: บิดามารดาของผู้มีเงินได้ได้เสียภาษีในระหว่างปี ทำให้ไม่มีสิทธิยื่นหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาได้ ผู้มีเงินได้จะหักลดหย่อนบิดามารดาได้หรือไม่

กรมสรรพากรวินิจฉัยว่า: กรณีผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ตามมาตรา 47(1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดา โดยบิดามารดาทำหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 เท่านั้น การที่บิดามารดาของผู้มีเงินได้ตายในระหว่างปีภาษีเป็นเหตุให้ผู้มีเงินได้ที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนไม่มีหลักฐานการรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดา นั้น เมื่อผู้มีเงินได้ได้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาจริง และแสดงหลักฐานอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา เช่น สำเนาใบมรณบัตรและสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของบิดามารดาที่ถึงแก่ความตาย ผู้มีเงินได้มีสิทธิหักลดหย่อนบิดามารดา ดังกล่าวได้ ตามมาตรา 47 (1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

เรื่อง: กรณีการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้

“ประเด็นปัญหา: การหาหรือการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา โดยมีข้อเท็จจริงดังต่อไปนี้

1. นาง บ. กับนางสาว จ. เป็นบุตรร่วมมารดาเดียวกัน แต่ต่างบิดากัน ซึ่งขณะนี้บิดาของนางสาว จ. และมารดา (นาง ข.) ของนาง บ. และ นางสาว จ. มีคุณสมบัติอยู่ในเกณฑ์มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

2. นาง บ. ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด.91 ประจำปี 2547 เมื่อวันที่ 28 มีนาคม 2548 ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ โดยใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (นาง ข.) พร้อมกับแนบหนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (ล.ย.03) ซึ่งลงลายมือชื่อมารดา (นาง ข.) และผ่านการตรวจสอบจากสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานครแล้ว ทั้งนี้ นาง บ. ได้เคยสอบถามเจ้าพนักงานกรมสรรพากรว่า ตนเองมีสิทธิหักลดหย่อนมารดาหรือไม่ เจ้าพนักงานแจ้งว่า มีสิทธิหักลดหย่อนได้ เพราะนาง บ. และนางสาว จ. เป็นบุตรต่างบิดากัน หลังจากนั้น สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ได้คืนเงินภาษีอากรให้จำนวน 3,863.72 บาท ต่อมา นาง บ. ได้รับหนังสือแจ้งการส่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด ลงวันที่ 6 ตุลาคม 2548 จากสำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร แจ้งว่า “บิดามารดาที่ท่านขอหักลดหย่อนมีผู้มีเงินได้รายอื่นขอใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกับท่าน” ขอให้นำเงินไปส่งคืนจำนวน 3,000 บาท

3. นางสาว จ. ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 91 ปีภาษี 2547 ทางอินเตอร์เน็ตเมื่อวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2548 ก่อนนาง บ. โดยใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดาและมารดา ซึ่งมีลายมือชื่อของบิดาในหนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (ล.ย.03) เพียงคนเดียวและระบุชื่อมารดา (นาง ข.) พร้อมเลขประจำตัวประชาชนโดยไม่มีลายมือชื่อของมารดา (นาง ข.) ในหนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (ล.ย.03) สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ได้คืนเงินภาษีให้นางสาว จ. จำนวน 6,000 บาท ต่อมาเดือน ตุลาคม 2548 สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร แจ้งนางสาว จ. คืนเงินภาษีที่ผิดพลาดจำนวน 3,000 บาท นางสาว จ. จึงได้ดำเนินการให้มารดา (นาง ข.) ลงลายมือชื่อย้อนหลังในหนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา (ล.ย.03) และส่งไปให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร โดยที่มารดา (นาง ข.) ไม่ทราบว่าจะลงลายมือชื่อเพื่ออะไร

4. นาง บ. ได้ร้องเรียน กรณีการตรวจสอบความถูกต้องเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานกรมสรรพากรไปยังกรมสรรพากร และสำนักนายกรัฐมนตรียิ่ง ซึ่งเจ้าพนักงานของ

สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร ได้มีหนังสือชี้แจงกรณีการคืนภาษีให้นาง บ. ทราบว่า กรณีการหักลดหย่อนมารดาซ้ำซ้อนกันให้ถือปฏิบัติตามแนวทางปฏิบัติกรมสรรพากรที่ มจ. 11/2548 เรื่อง วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจวิเคราะห์ข้อมูลผู้เสียภาษีที่ให้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2548 ซึ่งจากการคัดค้นข้อมูลแบบ ล.ย. 03 ของนาง บ. และนางสาว จ. พบว่าแบบ ล.ย. 03 ทั้ง 2 ฉบับ มีลายมือชื่อนาง ข. แต่แบบ ล.ย. 03 ของนางสาว จ. ลงวันที่ 25 กุมภาพันธ์ 2548 ขณะที่แบบ ล.ย. 03 ของนาง บ. ไม่ระบุวันที่ ในกรณีหนังสือร้องเรียนถึงกรมสรรพากรนั้น กรมสรรพากรได้มีคำสั่งให้ยุติเรื่อง ส่วนหนังสือร้องเรียนถึงสำนักนายกรัฐมนตรีอยู่ระหว่างการพิจารณาของสำนักเลขาธิการกรม

กรมสรรพากรวินิจฉัย: กรณีตามข้อเท็จจริง นาง บ. และนางสาว จ. เป็นบุตรของนาง ข. ซึ่งบุคคลทั้งสองเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา แต่ตามมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับข้อ 1(1) และ ข้อ 1(3) ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47(1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 ระบุไว้ชัดเจนว่า**ให้ผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่จะได้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนกรณีดังกล่าว** จึงเห็นควรให้มารดา คือ นาง ข. เป็นผู้ตัดสินใจว่าจะให้บุตรคนใดซึ่งอุปการะเลี้ยงดูตนเป็นผู้ได้รับสิทธิในการหักลดหย่อนได้ โดยพนักงานทำหนังสือสอบถามไปยังมารดาของผู้มีเงินได้ว่าจะให้บุตรผู้มีเงินได้คนใดหักลดหย่อน

นอกจากนั้นแล้ว ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 ยังมีประเด็นปัญหาขาดข้อกำหนดที่รองรับการตรวจสอบว่ามีการอุปการะเลี้ยงดูในกรอบวงเงินจำนวน 30,000 บาทจริงหรือไม่

ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล เห็นว่า¹⁶

“การที่กฎหมายกำหนดให้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของคู่สมรสที่มีอายุมากกว่า 60 ปี ขึ้นไป และ **“มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ”** เพื่อจะกำหนดให้บุคคลเหล่านี้ได้รับการเลี้ยงดู เท่ากับว่า “จำนวน 30,000 บาท” ใช้เป็นฐานในการคิดนั้น กฎหมายมุ่งประสงค์ให้บุตรต้องเลี้ยงดูภายใต้กรอบของเงินจำนวนนั้นต่อคนหรือไม่ เท่ากับว่า การได้รับการ

¹⁶ สัมภาษณ์ ศาสตราจารย์ ดร. ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, ศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 20 กันยายน 2552.

เลี้ยงดู 30,000 บาท ทำให้บุคคลเหล่านี้ไม่เข้าใจเงื่อนไขการ “ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ” ดังนี้ เท่ากับว่ากฎหมายมุ่งประสงค์ให้ผู้มีเงินได้ต้องจ่ายเงินเลี้ยงดูจริง ถ้าให้ 30,000 บาทจริง คนรับมีเงินได้อยู่แล้ว 20,000 ต้องยื่นแบบหรือไม่ หรือเดิมมีรายได้ 29,000 บาท รวมกับ 30,000 บาท เท่ากับ 59,000 ต้องยื่นแบบหรือไม่ ถ้าไม่เป็นแบบนี้แสดงว่าไม่มีการตรวจสอบเลยว่ามี การเลี้ยงดูจริง”

จากการศึกษาข้างพบว่า เจตนารมณ์อันแท้จริงของกฎหมายนี้ประสงค์ต้องการให้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันอย่างแท้จริง สังเกตเห็นได้จากในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) นี้ ในร่างกฎหมายได้ร่าง (ญ) ความว่า

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ คนละหนึ่งหมื่นห้าพันบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด...”

คณะกรรมการสิทธิการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ... สภาผู้แทนราษฎรได้ให้ข้อสังเกตเพื่อแก้ไขหลักเกณฑ์เรื่อง “อยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้” เป็น “**อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้**” โดยให้เหตุผลว่า¹⁷ “ในสภาพความเป็นจริงบางครั้งบุตรที่รับอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่จำเป็นต้องอาศัยอยู่ครอบครัวเดียวกันกับบิดามารดาของผู้มีเงินได้ เนื่องจากภาวะปัจจุบันแต่ละคน มีภาระครอบครัวมากอาจส่งเงินไปเลี้ยงดูบิดามารดาต่างจังหวัด จึงเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติม...”

การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวเป็นผลให้เปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์จากที่บิดามารดาต้องอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้มาเป็นเพียงแค่อุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ก็ถือว่าเพียงพอ เหตุที่ร่างกฎหมายเดิมกำหนดให้ต้องอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้เนื่องจากเกรงว่าจะไม่ได้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันอย่างแท้จริงจึงกำหนดให้บิดามารดานั้นจะต้องอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้ แต่คณะกรรมการสิทธิการอาจจะเห็นว่าหลักเกณฑ์นั้นอาจไม่สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงของสังคมเพราะบางครั้งครอบครัวมีการอุปการะเลี้ยงดูกันจริงแต่บิดามารดาไม่ได้อยู่อาศัยด้วย เพราะบุตรไปทำงานต่างจังหวัดในกรุงเทพมหานครบางหรือในภูมิภาคสุทธสาหรรมบาง บิดามารดาจึงอาจอยู่ต่างจังหวัด

¹⁷ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร สำนักกรรมการสิทธิการ 1, รายงานของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. สภาผู้แทนราษฎร , (ม.ป.ป.), หน้า 4.

อยู่ในชนบทห่างไกล บุตรอาจไปเยี่ยมเยียนในบางโอกาสและส่งเงินทองไปให้ใช้จ่ายซึ่งก็เป็นการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอย่างแท้จริงเช่นกัน

เจตนารมณ์ของกฎหมายที่ต้องการให้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันอย่างแท้จริงนี้ยังปรากฏในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุที่เป็นที่มาของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ดังความตอนหนึ่งในรายงานการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. วุฒิสภา ครั้งที่ 1 วันพุธที่ 9 เมษายน 2546 ความว่า¹⁸

“ประธาน: ... ผมจะเรียนถามกรมสรรพากรสักนิด คือ การศึกษากรรมการและที่ประชุมวุฒิสภาพูดกันมากเรื่องลดภาษี ลดภาษีบุตรที่เลี้ยงดูพ่อแม่ หรือลดภาษีผู้สูงอายุ อย่างนี้มีความเป็นไปได้แค่ไหน ทำไมไม่มีการบรรจุในกฎหมายฉบับนี้ พอจะทราบได้ไหมครับ

นายพิพัฒน์ วรรณาสี: ผมเข้าใจว่าในการสรุปในหนังสือที่ได้เขียนเหตุผลไว้แล้วเนื่องจากมีขั้นตอนในการที่จะตรวจสอบลำบาก ไม่ทราบว่ามีวิธีการในการตรวจสอบว่าบุตรคนไหนที่จะเลี้ยงดูผู้สูงอายุได้บ้าง และใครเป็นคนเลี้ยงดูมีความยุ่งยากในการที่จะตรวจสอบว่าใครที่จะเลี้ยงดูในส่วนนี้ได้ครับ

ประธาน: ก็แค่แจ้งว่าผม 3 คน เป็นพี่น้องกัน อาจารย์หมอบอกว่าเป็นคนเลี้ยงดูพ่อแม่ ก็เอาอาจารย์หมอบเป็นตัวหลัก ก็ยื่นแจ้งความจำนงว่า อาจารย์หมอบเป็นคนเลี้ยงดูพ่อแม่ ลดหย่อนตรงนี้ คือ บริจาคเงินมูลนิธิยังลดหย่อนภาษีได้เลยนับประสาอยู่กับเลี้ยงดูพ่อแม่ ซึ่งเป็นเรื่องใหญ่กว่าบริจาคเงิน นี่หลักการคิดนะครับ ก็ให้เขาแจ้งความประสงค์ว่าครอบครัวนี้ใครเป็นคนเลี้ยงดู โดยหลักคิดอย่างนั้นครับ ถ้าจะยากตรงไหน ผมไม่เข้าใจครับ

นางสุนีย์ อินฉัตร: ขั้นตอนตรงนี้ไม่ยากนะคะ เพราะว่าผู้สูงอายุเองก็รู้ว่าลูกคนไหนเป็นคนที่อยู่ดูแล ให้ท่านเป็นผู้แจ้งก็ได้คะ

นางวันดี โภคะกุล: คือจริงๆ เรื่องนี้ ผู้สูงอายุได้เคยสัมมนากัน ตอนที่เราเอา พ.ร.บ. ไป 4 ภาคนะคะ และก็พูดถึงประเด็นนี้ว่าจะทำอย่างไร จริงๆ แล้วผู้สูงอายุก็ได้กำหนดและชี้แจงมาก่อนข้างจะชัดเจนว่า สมมติว่ากรมสรรพากรกำหนดเพดานให้ว่าลูกที่เลี้ยงดูจะลดหย่อนได้เท่าไร ก็ต้องมีใบรับรองจากกรมสรรพากรมาว่าใครเป็นคนเลี้ยงดู ผู้สูงอายุต้องเป็นคนเซ็น ถ้าลูก 3 คนเลี้ยง ก็หารกันไป ถ้าให้ 50,000 ก็หาร 3 ไป ถ้าคนไหน 2 คนเลี้ยง ก็หาร 2 ไป แต่เพดานก็จะมีกำหนด เหมือนเราได้ลดหย่อนภาษีส่วนตัวเรา ซึ่งผู้สูงอายุก็ได้ชี้แจงไปแล้วตอนนั้นว่า

¹⁸ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. วุฒิสภา ครั้งที่ 1 วันพุธที่ 9 เมษายน พ.ศ. 2546, (ม.ป.ป), หน้า ภาชนี 2/10.

ชั้นตอนไม่ได้ยาก เพียงแต่ว่าการผสมผสานจะให้หรือไม่ตอนนั้นมากกว่า การลดหย่อน แบบฟอร์ม ไม่ได้ยากเลย ถ้าหลักการให้มัน การทำแบบฟอร์มอะไรไม่ใช่เรื่องยากค่ะ

...

นายพิพัฒน์ วรมาลี: คือในครั้งก่อน ที่มีผู้แทนกรมสรรพากรมากล่าวในส่วนนี้ ผมไม่ทราบว่าคุณได้ชี้แจงในส่วนที่เกี่ยวข้องอย่างไร แต่ในความเข้าใจของผมเข้าใจว่า การที่จะทราบว่าบุคคลใดได้มีการเลี้ยงดูผู้สูงอายุบ้าง อันนี้ในทางปฏิบัติค่อนข้างลำบาก ไม่สามารถจะทราบได้ สมมติมีบุตร 3 คน อย่างนี้ เราไม่รู้ว่าคุณบุตรคนโต คนกลาง คนสุดท้าย เป็นคนเลี้ยงดู หรือว่าทุกคนจะอ้างสิทธิทั้งหมดเลย บอกว่าทุกคนเลี้ยงดูหมด แต่ในความเป็นจริงอาจจะไม่ได้เลี้ยงดูก็ได้ นะครับ ในส่วนนี้ในแง่ของเจ้าหน้าที่นั้นจะมีความลำบากในส่วนนี้มากกว่าไม่สามารถจะทราบได้ครับ”

เมื่อวิเคราะห์ข้อความดังกล่าวจะเห็นได้ว่า มีความพยายามที่จะกำหนดบทบัญญัติให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาสามารถหักลดหย่อนภาษีเมื่อได้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา แต่กรมสรรพากรเห็นว่าเป็นการยากในทางปฏิบัติที่จะตรวจสอบว่าได้มีการอุปการะเลี้ยงดูกันแท้จริงหรือไม่ ซึ่งเป็นข้อกังวลใจที่เกรงว่าจะทำให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้ เมื่อพิจารณาจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 ยังพบว่าขาดข้อกำหนดหรือมาตรการในการตรวจสอบว่ามีการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริง เพียงแต่กำหนดให้ผู้ที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นผู้มีหลักฐานการหักลดหย่อนภาษีจากบิดามารดาเท่านั้น

ผู้เขียนเห็นว่า ความยุ่งยากในการตรวจสอบนี้สามารถแก้ไขได้ด้วยการให้บุตรทุกคนที่อุปการะเลี้ยงดูและได้รับหนังสือรับรองการหักลดหย่อนภาษีมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หรืออาจให้ผู้มีเงินได้นำหลักฐานจากบิดามารดาซึ่งได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูจากบุตร จำนวน 30,000 บาท ยื่นหลักฐานว่าเงินได้ที่ได้จากการอุปการะเลี้ยงดูจากบุตรคนใดบ้าง หรือให้แสดงหลักฐานการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของบิดามารดา หรือใบเสร็จรับเงินการใช้จ่ายที่จ่ายเป็นค่าอุปการะเลี้ยงดู เช่น ค่าอาหาร ค่ารักษาพยาบาล ค่าเดินทาง เป็นต้น ซึ่งสามารถทำได้เพราะประชาชนเป็นผู้มีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีและต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอยู่แล้ว พร้อมทั้งประเมินภาษีที่จะต้องเสียเอง แต่อาจจะสร้างภาระให้เจ้าหน้าที่ต้องตรวจสอบพยานหลักฐานเหล่านั้นว่าบิดามารดาเหล่านั้นได้ถูกนำไปหักลดหย่อนภาษีเกินกว่าจำนวนเพดาน 30,000 บาท หรือไม่ ซึ่งอาจทำให้ต้องใช้งบประมาณเพิ่มเติมจำนวนเจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมากขึ้น อย่างไรก็ตามก็ดีเพื่อให้มีมาตรการตรวจสอบและควบคุมไม่ให้มีการหลีกเลี่ยงภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย กรมสรรพากรควรที่จะพิจารณาเพิ่มเติมมาตรการดังกล่าวต่อไป

จากการวิเคราะห์ดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนขอสรุปตารางเพื่อเปรียบเทียบบัญญัติ มาตรา 47 (1) (ญ) กับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 เพื่อให้เห็นสภาพปัญหาอย่าง ชัดเจนดังนี้

ตารางที่ 3

เปรียบเทียบบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) กับประกาศอธิบดี กรมสรรพากร ฉบับที่ 136

เนื้อหาสาระ	ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ)	ประกาศอธิบดี กรมสรรพากร ฉบับที่ 136
คุณสมบัติ ของผู้ใช้สิทธิ	<ul style="list-style-type: none"> - ผู้มีเงินได้ หรือ - ผู้มีเงินได้ที่สามีสามีหรือภริยา - และ ผู้มีเงินได้ สามีสามีหรือภริยาของผู้มีเงิน ได้มีบิดา หรือมารดา 	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา มารดา (ข้อ 1 (2)) - มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจาก บิดามารดา (ข้อ 3)
คุณสมบัติ ของบุพการี	<ul style="list-style-type: none"> - เป็นบิดา หรือมารดาของผู้มีเงินได้ - เป็นบิดา หรือมารดาของสามีสามีหรือภริยา ของผู้มีเงินได้ - อายุ 60 ปีบริบูรณ์ ขึ้นไป - มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ - อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ 	<ul style="list-style-type: none"> - ต้องไม่มีเงินได้พึงประเมินเกิน 30,000 บาท (ข้อ 1 (1)) - บิดามารดาอยู่ในประเทศไทย (ข้อ 1 (7)) - บิดามารดาต้องมีเลขประจำตัวประชาชน (ข้อ 2)
เพดานค่า ลดหย่อนและ วิธีการคำนวณ	- 30,000 บาทต่อผู้ถูกนำมาหักลดหย่อน	<ol style="list-style-type: none"> 1. กรณีไม่มีสามีสามีหรือภริยา 30,000 บาทต่อบิดา 30,000 บาทต่อมารดา (รวมแล้ว 60,000 บาท) 2. กรณีผู้มีเงินได้มีสามีสามีหรือภริยา 2.1 สามีสามีหรือภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว (ข้อ 1 (5))

	 <p>ศูนย์วิทยุโทรทัศน์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย</p>	<p>30,000 บาทต่อบิตาของผู้มีเงินได้</p> <p>30,000 บาทต่อมารดาของผู้มีเงินได้</p> <p>30,000 บาทต่อบิตาของสามีหรือภริยา</p> <p>30,000 บาทต่อมารดาของสามีหรือภริยา</p> <p>(รวมแล้ว 120,000 บาท)</p> <p>2.2 กรณีต่างฝ่ายต่างมีเงินได้</p> <p>ก. ถ้ามิได้เป็นสามีภริยาตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหัก (ข้อ 1 (6)(ก))</p> <p>1. ฝ่ายสามี</p> <p>30,000 บาทต่อบิตา</p> <p>30,000 บาทต่อมารดา</p> <p>(รวมแล้ว 60,000 บาท)</p> <p>2. ฝ่ายภริยา</p> <p>30,000 บาทต่อบิตา</p> <p>30,000 บาทต่อมารดา</p> <p>(รวมแล้ว 60,000)</p> <p>ข. ถ้าเป็นสามีภริยาตลอดปีภาษี</p> <p>(1) ภริยาไม่ใช่สิทธิแยกยื่นรายการตามมาตรา 57 เบญจ (ข้อ 1 (6)(ข))</p> <p>30,000 บาทต่อบิตาของผู้มีเงินได้</p> <p>30,000 บาทต่อมารดาของผู้มีเงินได้</p> <p>30,000 บาทต่อบิตาของภริยา</p> <p>30,000 บาทต่อมารดาของภริยา</p> <p>(รวมแล้ว 120,000 บาท)</p>
--	--	--

		(2) ภาษีใช้สิทธิแยกยื่นรายการตามมาตรา 57 เบื้อง ให้ต่างฝ่ายต่างหัก (ข้อ 1 (6)(ค))
		ก. ฝ่ายสามี
		30,000 บาทต่อบิดา
		30,000 บาทต่อมารดา
		(รวมแล้ว 60,000 บาท)
		ข. ฝ่ายภรรยา
		30,000 บาทต่อบิดา
		30,000 บาทต่อมารดา
		(รวมแล้ว 60,000 บาท)

3.2 บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของต่างประเทศ

การใช้นโยบายให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีสามารถหักลดหย่อนภาษีจากค่าอุปการะเลี้ยงดูเป็นมาตรการที่ใช้ในต่างประเทศอยู่หลายประเทศ เช่น สิงคโปร์ ซึ่งประเทศไทยนำข้อมูลมาประกอบการพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ)¹⁹ และหลายประเทศได้เล็งเห็นภาระของบุคคลในครอบครัวที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกันทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระค่าใช้จ่ายมากขึ้นทำให้ความสามารถในการเสียภาษีของประชาชนลดลงด้วย จึงกำหนดให้มีการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีเพื่อบรรเทาภาระของประชาชนที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูกันในครอบครัว ดังนั้น จึงจำเป็นต้องศึกษาบทบัญญัติกฎหมายต่างประเทศเพื่อนำมาวิเคราะห์ถึงความเหมาะสมของการกำหนดบทบัญญัติกฎหมาย หลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการของไทยและหาแนวทางการปรับปรุงต่อไป บทบัญญัติกฎหมายต่างประเทศที่ทำการศึกษา ได้แก่ ออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์ ซึ่งมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก) ออสเตรเลีย

¹⁹ สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, เอกสารประกอบการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. ... (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ), (ม.ป.ป.), หน้า 8.

การหักค่าลดหย่อนกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของออสเตรเลียรวมอยู่ในการหักค่าลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะ (Dependent rebates)²⁰ ซึ่งบัญญัติไว้ในกฎหมายการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936: ITAA 1936) มาตรา 159J (Rebates for Dependants)²¹ โดยกำหนดลักษณะของ “ผู้อยู่ในอุปการะ” ไว้ในกฎหมายดังกล่าว หมายถึง บุคคล 4 ประเภท คือ

1. คู่สมรส ไม่ว่าจะโดยนิตินัยหรือพฤตินัย (Legal or de facto spouses)
2. บุตรทั้งชอบและไม่ชอบด้วยกฎหมายรวมทั้งบุตรบุญธรรมซึ่งช่วยงานบ้านของผู้เสียภาษี (Child – housekeepers)
3. บุตร พี่หรือน้องของผู้เสียภาษีซึ่งมีอายุไม่น้อยกว่า 16 ปี และเป็นผู้ไร้ความสามารถ (invalid relative)²²

²⁰ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “สิทธิในการหักลดหย่อนภาษีในกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี”, สรรพากรศาสตร์ 51 (8) (สิงหาคม 2547): 93 – 102.

²¹ Income Tax Assessment Act 1936 Section 159J Rebates for Dependants; 159J (1) [Maintenance of dependant] Where, during the year of income, a taxpayer contributes to the maintenance of person (in this section referred to as a “dependant” specified in column 2 of the table set out in subsection (2) and that person is a resident, the taxpayer is entitled, in his assessment in respect of income of that year of income, to a rebate of tax ascertained in accordance with this section.

²² Income Tax Assessment Act 1936 Section 159J Rebates for Dependants; 159J (6) [Definitions] In this section “invalid relative” means a person who is not less than 16 years of age and is a child, brother or sister of the taxpayer, being a person

(a) to whom a disability support pension or a special needs disability support pension is being paid under the Social Security Act 1991;

(b) to whom a rehabilitation allowance is being paid under that Act and who, immediately before becoming eligible to receive that allowance, was eligible to receive an invalid pension under that Act; or

(c) in respect of whom the taxpayer obtains a certification issued by a medical officer of the Department of Health, or by a medical practitioner appointed by the Secretary to the Department of Social Security for the purpose of examining claimants for disability support pension

4. บิดามารดาของผู้เสียภาษีหรือของคู่สมรสโดยนิตินัยและพหุติณัยของผู้เสียภาษี²³ (Parent of the taxpayer or of the taxpayer's spouse)

สำหรับกรณีการหักค่าลดหย่อนในการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่เป็นบิดามารดามีหลักเกณฑ์ดังต่อไปนี้

1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี คือ ผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา และเป็นผู้ให้การช่วยเหลือในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือบิดามารดาของคู่สมรสโดยนิตินัยหรือพหุติณัย และผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียในปีภาษีนั้น

2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี คือ เป็นผู้อยู่ในอุปการะของผู้เสียภาษี กล่าวคือ เป็นบิดามารดาของผู้เสียภาษีหรือคู่สมรสโดยนิตินัยหรือพหุติณัยของผู้เสียภาษี มีเงินได้สุทธิละคนไม่เกิน 5,449 เหรียญดอลลาร์ออสเตรเลีย

นอกจากนั้นในออสเตรเลียยังมีการให้หักลดหย่อนเพียงบางส่วน (Partial rebates)²⁴ ซึ่งมีหลักเกณฑ์เพิ่มเติมดังนี้

1. ผู้เสียภาษีช่วยเหลืออุปการะบุพการีเพียงบางช่วงปีภาษี เช่น ผู้เสียภาษีให้เงินอุปการะเป็นรายเดือนแก่บิดามารดา ต่อมาระหว่างปีภาษีผู้เสียภาษีไปอยู่ต่างประเทศ และไม่ได้ส่งเงินมาอุปการะต่อไปอีก

2. บิดามารดาผู้อยู่ในอุปการะเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศออสเตรเลียเพียงบางช่วงของปีภาษี

3. ผู้เสียภาษีและพี่น้องคนอื่นช่วยกันอุปการะบิดามารดา

under that Act, certifying that the person has a continuing inability to work within the meaning of Part 2.3 of that Act.

²³ สรายุทธ์ ภูมยาภรณ์, “สิทธิในการหักลดหย่อนภาษีในกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี”, สรรพการศาสตร์ 51 (8): 93 – 102.

²⁴ มาตรา 159J (3) ของ ITAA 1936

4. บิดามารดาที่เป็นบิดามารดาผู้อยู่ในอุปการะระหว่างปีภาษี เช่น คู่สมรสเพิ่งสมรสกันระหว่างปีภาษี สามีหรือภริยาจึงเริ่มให้ความช่วยเหลือบิดาหรือมารดาของคู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งระหว่างปีภาษี

3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ

จำนวนค่าลดหย่อนจะถูกปรับปรุงเป็นรายปีตามดัชนีราคาผู้บริโภค ซึ่งค่าลดหย่อนสูงสุด (Maximum rebate) ของปีภาษี 2006/2007 คือ 1,489 ดอลลาร์ออสเตรเลีย²⁵ ค่าลดหย่อนสูงสุดนี้ใช้ในกรณีที่บิดาหรือมารดาไม่มีเงินได้สุทธิหรือมีเงินได้สุทธิแต่ไม่เกิน 282 ดอลลาร์ออสเตรเลีย หากบิดาหรือมารดามีเงินได้สุทธิเกินกว่า 282 ดอลลาร์ ค่าลดหย่อนจะถูกปรับลดลง 1 ดอลลาร์ ทุกเงินได้สุทธิ 4 ดอลลาร์ที่เกินจาก 282 ดอลลาร์²⁶ และการหักค่าลดหย่อนของประเทศออสเตรเลียเป็นการหักในรูปของเครดิตภาษี (Tax credits or offsets or rebates) คือ หักจากเงินภาษีที่ต้องเสีย (Tax payable) ไม่ใช่หักจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable income)²⁷

จากหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะของประเทศออสเตรเลียดังกล่าว จะเห็นว่าบิดามารดาที่จะนำมาหักลดหย่อนภาษีนั้นเป็นได้ทั้งบิดามารดาของผู้เสียภาษีและของสามีหรือภริยาของผู้เสียภาษีโดยทั้งพฤติการณ์และนิตินัย ซึ่งเป็นการกำหนดคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีที่กว้างและคำนึงถึงสภาพความเป็นจริงของสังคมมาก และการกำหนดเรื่องการหักค่าลดหย่อนบางส่วนที่ให้นี้น้องสามารถเฉลี่ยค่าลดหย่อนได้เมื่อมีการอุปการะเลี้ยงดูช่วยกันยังช่วยส่งเสริมให้พี่น้องทุกคนในครอบครัวช่วยกันอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

ข) สหรัฐอเมริกา

²⁵ มาตรา 159J(2) ของ ITAA 1936

²⁶ มาตรา 159J (4) ของ ITAA 1936

²⁷ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, "สิทธิในการหักลดหย่อนภาษีในกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี", *สรรพากรศาสตร์* 51 (8): 93 – 102.

สหรัฐอเมริกากำหนดให้มีการหักค่าลดหย่อนสำหรับบุพการีของผู้เสียภาษีไว้ใน มาตรา 151 (c)²⁸ ของประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเรื่องการหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้อยู่ในอุปการะ (dependent exemption) โดยผู้เสียภาษีแต่ละคนมีสิทธิที่จะหักค่าลดหย่อนส่วนตัว (personal exemption) และสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มเติมได้จากค่าลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะ²⁹ นอกจากนี้ยังมีการหักค่าลดหย่อนในกรณีการจ่ายค่าใช้จ่ายเพื่อการรักษาพยาบาลอันจำเป็น อย่างยิ่ง ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนได้เท่ากับจำนวนที่จ่ายไปสำหรับการรักษาพยาบาล ตนเอง สามีหรือภรรยา และผู้อยู่ในอุปการะ³⁰ ส่วนความหมายของผู้อยู่ในอุปการะ ประมวล รัษฎากรของสหรัฐอเมริกา มาตรา 152 ได้นิยามความหมายของผู้อยู่ในอุปการะเอาไว้³¹

“ผู้อยู่ในอุปการะ” หมายถึง บุคคล 2 ประเภท คือ บุตรของผู้เสียภาษี (Qualifying child) ซึ่งหมายความรวมถึงบุตรบุญธรรมที่อยู่อาศัยกับผู้เสียภาษีด้วย (adopted child) และ ผู้ที่มีความสัมพันธ์เป็นญาติกับผู้เสียภาษี (Qualifying relative)³² โดยผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูที่จะอยู่ใน ปลายการให้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะมีลักษณะ 5 ประการ คือ³³

²⁸ Internal Revenue Code: Section 151; Allowance of deductions for personal exemptions ... (c) Additional Exemption for Dependents. – An exemption of the exemption amount for each individual who is a dependent (as defined in section 152) of the taxpayer for the taxable year.

²⁹ Joseph Bankman et al, *Federal Income Tax: Examples and Explanations* (Little, Brown and Company (Canada) Limited, 1996), p 197.

³⁰ Ibid., p. 210.

³¹ Internal Revenue Code: Section 152; Dependent Defined (a) in general. For purposes of this subtitle, the term ‘dependent’ means (1) a qualifying child, or (2) a qualifying relative.

³² Internal Revenue Code: Section 152; Dependent Defined (d)(1); Qualifying Relative. For purposes of this section –

(1) In general. The term ‘qualifying relative’ means, with respect to any taxpayer for any taxable year, an individual—

(A) who bears a relationship to the taxpayer described in paragraph (2),

(B) whose gross income for the calendar year in which such taxable year begins is less than the exemption amount (as defined in section 151(d)),

1. ความสัมพันธ์ (relationship test)³⁴ โดยทั่วไปการที่จะได้รับการหักลดหย่อนกรณีการอุปการะเลี้ยงดูผู้อยู่ในอุปการะ ผู้ที่อยู่ในอุปการะจะต้องมีความสัมพันธ์เป็นญาติทางสายโลหิต การสมรส หรือการรับบุตรบุญธรรม หรือมีความสัมพันธ์อยู่อาศัยในบ้านเดียวกัน ซึ่งได้แก่ บุคคลดังต่อไปนี้

(1) บุตรชายหรือบุตรสาวของผู้เสียภาษี หรือ ผู้สืบสายโลหิตของบุตร (หลาน) (a son or daughter of the taxpayer or a descendant of either)

(C) with respect to whom the taxpayer provides over one-half of the individual's support for the calendar year in which such taxable year begins, and

(D) who is not a qualifying child of such taxpayer or of any other taxpayer for any taxable year beginning in the calendar year in which such taxable year begins.

³³ Posin, Daniel Q, Federal Income Taxation (St Paul, Minn. West Publishing Co. 1983), p 367 - 371.

³⁴ Internal Revenue Code: Section 152 (d) (2); Relationship. For purposes of paragraph (1) (A) an individual bears a relationship to the taxpayer described in this paragraph if the individual is any of the following with respect to the taxpayer:

(A) A child or a descendant of a child.

(B) A brother, sister, stepbrother, or stepsister.

(C) The father or mother, or an ancestor of either.

(D) A stepfather or stepmother.

(E) A son or daughter of a brother or sister of the taxpayer.

(F) A brother or sister of the father or mother of the taxpayer.

(G) A son-in-law, daughter-in-law, father-in-law, mother-in-law, brother-in-law, or sister-in-law.

(H) An individual (other than an individual who at any time during the taxable year was the spouse, determined without regard to section 7703, of the taxpayer) who, for the taxable year of the taxpayer, has the same principal place of abode as the taxpayer and is a member of the taxpayer's household.

(2) บุตรชายหรือบุตรสาวของสามีหรือภริยาของผู้เสียภาษี (ลูกเลี้ยง) (a stepson or stepdaughter of the taxpayer)

(3) พี่ น้อง หรือ พี่ น้อง ที่เป็นบุตรของพ่อเลี้ยงหรือแม่เลี้ยงของผู้เสียภาษี (a brother, sister, stepbrother, or stepsister of the taxpayer)

(4) บิดา หรือมารดาของผู้เสียภาษีหรือ ปู่ย่า ตายายของบุคคลดังกล่าว (the father or mother of the taxpayer, or an ancestor of either)

(5) พ่อเลี้ยงหรือแม่เลี้ยงของผู้เสียภาษี (a stepfather or stepmother of the taxpayer)

(6) หลานชายหรือหลานสาวของผู้เสียภาษี (a niece or nephew of the taxpayer)

(7) ลุง ป้า น้า อา ของผู้เสียภาษี (an uncle or aunt of the taxpayer)

(8) บุตรเขย บุตรสะใภ้ พ่อตา แม่ยาย พี่หรือน้องเขย พี่หรือน้องสะใภ้ ของผู้เสียภาษี หรือ (a son-in-law, daughter-in-law, father-in-law, mother-in-law, brother-in-law, or sister-in-law of the taxpayer)

(9) บุคคลใดๆ ผู้ซึ่งมีถิ่นที่อยู่ในบ้านของผู้เสียภาษีและเป็นสมาชิกครอบครัวของผู้เสียภาษี (an individual, other than the spouse of the taxpayer, who for the taxpayer year has as his principal place of abode, the home of the taxpayer and is a member of the taxpayer's household)

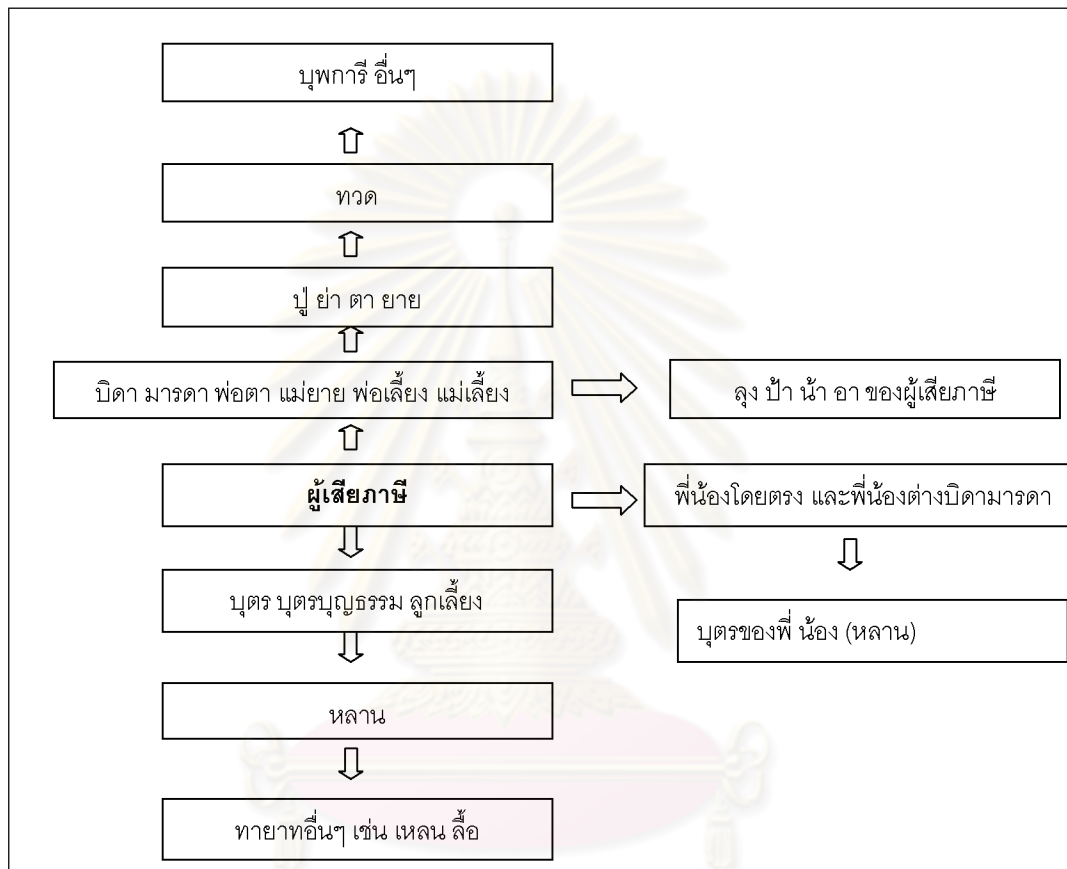
นอกจากนี้ยังรวมถึงบุคคลที่ถือว่าเป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษีและอยู่อาศัยกับผู้เสียภาษีด้วย การพิจารณาความเป็นสมาชิกในครอบครัวจะต้องเป็นสมาชิกในครอบครัวโดยไม่ขัดต่อกฎหมายของท้องถิ่นนั้นๆ (Violation of local law)³⁵ เช่น กรณีมีคู่สมรสจะถือว่าคู่สมรสเป็นสมาชิกในครอบครัวได้ต้องพิจารณาว่าเป็นการสมรสที่ชอบด้วยกฎหมายของท้องถิ่นนั้นหรือไม่ เพราะบางมลรัฐการอยู่อาศัยด้วยกันโดยไม่จดทะเบียนเป็นสิ่งผิดกฎหมายแต่บางมลรัฐมีการสมรสโดยกฎหมายจารีตประเพณีซึ่งจะถือว่าเป็นสมาชิกในครอบครัวได้ เพื่อให้

³⁵ Rice, Steven J, Introduction to Taxation, Steven J. Rice – 1995 ed (Cincinnati, Ohio: South – Western Publishing Co, 1994), P 7 – 13.

เห็นภาพของบุคคลที่อยู่ในขอบเขตความหมายของ “ผู้อยู่ในอุปการะ” ดังกล่าวข้างต้นสามารถสร้างเป็นแผนภูมิได้ดังนี้

แผนภาพที่ 4

แสดงบุคคลผู้อยู่ในอุปการะที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนของสหรัฐอเมริกา



2. การได้รับการช่วยเหลือดูแล (support test) หมายความว่า ผู้อยู่ในอุปการะดังกล่าวจะต้องได้รับการช่วยเหลือดูแลมากกว่าครึ่งหนึ่งของการช่วยเหลือดูแลในระหว่างปีภาษีนั้น การช่วยเหลือดูแลอาจได้แก่ อาหาร ค่าเดินทาง เสื้อผ้า ค่ารักษาพยาบาล ค่าดูแลรักษาฟัน ค่าใช้จ่ายในการศึกษา เป็นต้น การพิจารณาว่าได้รับการช่วยเหลือดูแลจากผู้เสียภาษีมากกว่าครึ่งหนึ่งหรือไม่อย่างไรอาจพิจารณาได้จากบัญชีค่าใช้จ่ายที่ได้รับการช่วยเหลือดูแลของบุคคลดังกล่าว ในกรณีมีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูหลายคน เช่น มีบุตร 3 คน ช่วยกันดูแลพ่อแม่ผู้สูงอายุ ถ้าไม่มีใครให้การดูแลเกินกว่าครึ่งหนึ่งก็จะไม่มีใครได้รับสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู แต่กรณีนี้อาจแก้ไขปัญหาได้โดยให้บุคคลใดบุคคลหนึ่งยื่นแบบแสดงรายการว่าได้อุปการะเลี้ยงดูเกินกว่า

ครั้งหนึ่งในปีภาษีนั้นๆ วิธีการแก้ไขปัญหานี้ อีกวิธีหนึ่งคือการ ทำสัญญาให้การอุปการะเลี้ยงดูหลายคน (a multiple support agreement) ซึ่งบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรของสหรัฐอเมริกา มาตรา 152 (d) (3)³⁶ โดยบุตรทั้งสามคนสามารถทำตกลงว่าให้คนใดคนหนึ่งเป็นผู้ได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีโดยการทำสัญญาและอีกสองคนที่เหลือทำหนังสือชี้แจงว่าจะไม่ขอใช้สิทธิหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

3. สถานะพลเมือง (citizenship test) ตามบทบัญญัติ มาตรา 152 (b) (3)³⁷ โดยทั่วไปบุคคลผู้อยู่ในอุปการะที่จะอยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นพลเมืองหรือ

³⁶ Internal Revenue Code: Section 152 (d) (3); Special rule relating to multiple support agreement. For purposes of paragraph (1)(c), over one-half of the support of an individual for a calendar year shall be treated as received from the taxpayer if –

(A) no one person contributed over one-half of such support,

(B) over one-half of such support was received from 2 or more person each of whom, but for the fact that any such person alone did not contribute over one-half of such support, would have entitled to claim such individual as dependent for a taxable year beginning in such calendar year.

(C) The taxpayer contributed over 10 percent of such support, and

(D) Each person described in subparagraph (B) (other than the taxpayer) who contributed over 10 percent of such support files a written declaration (in such manner and form as the Secretary may by regulations prescribe) that such person will not claim such individual as a dependent for any taxable year beginning in such calendar year.

³⁷ Internal Revenue Code: Section 152(b)(3) ; Citizens or national of other countries. –

(A) In general. The term ‘dependent’ dose not include an individual who is not a citizen or national of the United States unless such individual is a resident of the United States or a country contiguous to the United States.

(B) Except for adopted child. –Subparagraph (A) shall not exclude any child of taxpayer (within the meaning of subsection (f)(1)(B)) from the definition of ‘dependent’ if –

(i) for the taxable year of the taxpayer, the child has the same principal place of abode as the taxpayer and is a member of the taxpayer’s household, and

(ii) the taxpayer is a citizen or national of the United States.

มีสัญชาติของสหรัฐอเมริกาหรือประเทศในแถบภาคพื้นทวีปนั้น คือ เม็กซิโก และแคนาดา อย่างไรก็ตามถ้าไม่เป็นไปตามเงื่อนไขดังกล่าวบุคคลนั้นอาจจะเป็นผู้อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ถ้าเป็นบุตรบุญธรรมที่รับรองโดยชอบด้วยกฎหมายและมีถิ่นที่อยู่เดียวกันกับผู้เสียภาษีโดยเป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษี โดยผู้เสียภาษีเป็นพลเมืองหรือผู้มีสัญชาติของสหรัฐอเมริกา

4. จำนวนเงินได้ (gross income test) บัญญัติไว้ในมาตรา 152(d)(1)(B)³⁸ ประกอบกับมาตรา 151 (d)³⁹ บุคคลที่เป็นผู้อยู่ในอุปการะที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นผู้มีเงินได้ในปีภาษีนั้นไม่เกินกว่าจำนวนค่าลดหย่อน คือ 2,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ เว้นแต่เป็นบุตรของผู้เสียภาษีที่มีอายุไม่เกิน 19 ปี หรือบุตรที่อายุไม่เกิน 24 ปีและยังเป็นนักศึกษาภาคปกติอยู่

5. การยื่นแบบแสดงรายการร่วมกัน (the joint return) บุคคลที่อยู่ในข่ายถูกนำไปใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูจะต้องไม่เป็นผู้ยื่นรายการเสียภาษีร่วมกับคู่สมรสในปีภาษีนั้นๆ เช่น ในกรณีคู่สมรสที่คนหนึ่งเป็นลูกจ้างอีกคนหนึ่งยังเป็นนักศึกษาอยู่และคนที่ยังเป็นนักศึกษาได้รับการอุปการะด้านการศึกษาเกินกว่าครึ่งหนึ่งจากบิดามารดา บุคคลที่เป็นนักศึกษาจะไม่สามารถถูกนำไปหักลดหย่อนภาษีได้หากบุคคลนี้ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีร่วมกับคู่สมรส อย่างไรก็ตามยังมีข้อยกเว้นอยู่บ้าง เช่น หากคู่สมรสยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเพื่อขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ซึ่งถ้าคู่สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วไม่มีความรับผิดชอบในภาษีใดๆ สำหรับแต่ละคน

³⁸ Internal Revenue Code: Section 152; Dependent Defined (d)(1)(B); Qualifying Relative. For purposes of this section –

(1) In general. The term ‘qualifying relative’ means, with respect to any taxpayer for any taxable year, an individual—

(B) whose gross income for the calendar year in which such taxable year begins in less than the exemption amount (as defined in section 151(d)),

³⁹ Internal Revenue Code: Section 151(d); Exemptions amount: For purposes of this section-

(1) In general. Except as otherwise provided in this subsection, the term “exemption amount” means \$2,000.

เมื่อพิจารณาวิเคราะห์หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะพบว่าในการพิจารณาว่าใครเป็นผู้อยู่ในอุปการะสำหรับหักค่าลดหย่อนกรณีนี้มีความซับซ้อนมาก โดยทั่วไปแล้ว ผู้ที่อยู่ในอุปการะจะต้องได้รับการช่วยเหลือจากผู้เสียภาษีที่หักค่าลดหย่อนมากกว่าครึ่งหนึ่งของความช่วยเหลือที่ตนได้รับ และจะต้องมีความสัมพันธ์อย่างใดอย่างหนึ่งกับผู้เสียภาษี เช่น ความสัมพันธ์ทางสายโลหิต ความสัมพันธ์โดยการสมรส การเป็นลูกเลี้ยง เป็นต้น หรือจะเป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษี

จากหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดู สามารถสรุปหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในส่วนที่เกี่ยวกับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของผู้มีเงินได้ในสหรัฐอเมริกา ดังนี้

1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี คือ เป็นบุคคลธรรมดา มีความสัมพันธ์ทางสายโลหิต การสมรส หรือการรับบุตรบุญธรรม เป็นผู้ให้การอุปการะผู้ อยู่ในอุปการะมากกว่าครึ่งหนึ่งของการอุปการะที่ผู้อยู่ในอุปการะได้รับ

2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี คือ เป็นผู้ อยู่ในอุปการะที่มีความสัมพันธ์อย่างใดอย่างหนึ่งกับผู้เสียภาษี ได้แก่ บิดา (Father) มารดา (Mother) ลุง ป้า น้า อา (Uncle, aunt) ปู่ ย่า ตายาย (ancestor) พ่อเลี้ยง (stepfather) แม่เลี้ยง (stepmother) พ่อตา แม่ยาย (father-in-law, mother-in-law) หรือเป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษี

3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ⁴⁰

⁴⁰ Internal Revenue Code: Section 151 (d); Exemption amount. For purposes of this section –

(1) In general. Except as otherwise provided in this subsection, the term “exemption amount” means \$2,000.

(2) Exemption amount disallowed incase of certain dependents. In the case of an individual with respect to whom a deduction under this section is allowable to another taxpayer for a taxable year beginning in the calendar year in which the individual's taxable year begins, the exemption amount applicable to such individual for such individual's taxable year shall be zero.

(3) Phaseout

(A) In general. In the case of any taxpayer whose adjusted gross income for the taxable year exceeds the threshold amount, the exemption amount shall be reduced by the applicable percentage.

(B) Applicable percentage. For purposes of subparagraph (A), the term “applicable percentage” means 2 percentage points for each \$2,500 (or fraction thereof) by which the taxpayer’s adjusted gross income for the taxable year exceeds the threshold amount. In the case of a married individual filing a separate return, the preceding sentence shall be applied by substituting “\$1,250” for “\$2,500”. In no event shall the applicable percentage exceed 100 percent.

(C) Threshold amount.

For purpose of this paragraph, the term “threshold amount” means –

(i) \$150,00 in the case of a joint return or a surviving spouse (as defined in section 2(a)),

(ii) \$125,000 in case of a head of a household (as defined in section 2(b) So in original, A closing parenthesis probably should precede the comma.

(iii) \$100,000 in the case of an individual who is not married and who is not a surviving spouse or head of household, and

(iv) \$75,000 in case of a married individual filing a separate return.

For purpose of this paragraph, marital status shall be determined under section 7703.

(D) Coordination with other provisions. The provisions of this paragraph shall not apply for purposes of determining whether a deduction under this section with respect to any individual is allowable to another taxpayer for any taxable year.

(4) Inflation adjustments.

(A) Adjustment to basic amount of exemption. In the case of any taxable year beginning in a calendar year after 1989, the dollar amount contained in paragraph (1) shall be increased by an amount equal to –

(i) such dollar amount, multiplied by

จำนวนค่าลดหย่อนสำหรับการหักค่าลดหย่อน คือ 2,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ นอกจากนี้ในการคำนวณค่าลดหย่อนยังกำหนดว่าในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเงินได้เกินกว่าจำนวนเริ่มต้นของเงินได้ ค่าลดหย่อนนั้นจะถูกลดลงเป็นอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนด ซึ่งอัตราร้อยละตามที่กฎหมายกำหนด คือ ร้อยละ 2 สำหรับแต่ละ 2,500 เหรียญดอลลาร์สหรัฐของจำนวนเงินได้ที่เกินจำนวนเงินได้เริ่มต้น ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันยื่นแบบแสดงรายการ จะเหลือ 1,250 ดอลลาร์ และจำนวนร้อยละดังกล่าวจะไม่เกินกว่าร้อยละ 100 โดยจำนวนเริ่มต้น ได้แก่

1. 150,000 ดอลลาร์ สำหรับการยื่นแบบร่วมกันของคู่สมรส
2. 125,000 ดอลลาร์ สำหรับหัวหน้าครอบครัว
3. 100,000 ดอลลาร์ สำหรับกรณีที่บุคคลนั้นยังไม่ได้สมรสและมีหัวหน้าครอบครัว
4. 75,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่คู่สมรสแยกกันยื่นแบบ

อย่างไรก็ตามค่าลดหย่อนและจำนวนเงินได้เริ่มต้นยังสามารถคำนวณเพิ่มได้เท่ากับค่าลดหย่อนหรือจำนวนเงินเริ่มต้นในแต่ละกรณีคูณด้วยจำนวนของอัตราค่าครองชีพในแต่ละปีภาษี

ค) สิงคโปร์

การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีในประเทศสิงคโปร์กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีเงินได้ (กฎหมายฉบับที่ 134) Income Tax Act (Chapter 34) มาตรา 39 เรื่องการบรรเทาและการหักค่าลดหย่อนสำหรับบุคคลธรรมดาและ

(ii) the cost-of-living adjustment determined under section 1(f)(3) for the calendar year in which the taxable year begins, by substituting “calendar 1988” for “calendar year 1992” in subparagraph (B) thereof.

(B) Adjustment to threshold amount for year after 1991. In the case of any taxable year beginning in a calendar year after 1991, each dollar amount contained in paragraph (3)(C) shall be increased by an amount equal to –

(i) such dollar amount, multiplied by

(ii) the cost-of-living adjustment determined under section 1(f)(3) for the calendar year in which the taxable year begins, by substituting “calendar year 1990” for “calendar year 1992” in subparagraph (B) thereof.

ครอบครัวฮินดู (Relief and deduction for resident individual and Hindu joint family) โดยมี ส่วนที่เกี่ยวกับการหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีอยู่สามส่วนได้แก่ การหักลดหย่อนการ อุปการะเลี้ยงดูบุพการีผู้สูงอายุ การหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของหญิงที่เป็นม่ายหรือ หย่าร้างจากสามี และการหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยการจ่ายเงินเข้าบัญชีของ บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย ในกองทุนสำรองส่วนกลางตามกฎหมายกองทุนสำรองส่วนกลาง โดยมี สาระสำคัญดังต่อไปนี้

การหักลดหย่อนสำหรับบิดามารดาผู้สูงอายุซึ่งได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับการหัก ค่าลดหย่อนจากการอุปการะเลี้ยงดู (Maintain) บิดามารดาสูงอายุ (Deduction for aged parents) โดยที่บิดามารดาจะต้องมีคุณสมบัติดังนี้⁴¹ เป็นผู้อยู่ในอุปการะที่อาศัยอยู่ในสิงคโปร์ เป็นบิดา

⁴¹ Income Tax Act (Chapter 134); Section 39, deduction for aged parents (i) maintained any dependant living in Singapore –

(i) who was his or his spouse's parent, grandparent or great-grandparent; (ii) whose income was not more than \$2,000 in that year; and

(ii) (iii) in respect of whom no deduction has been claimed by another person under paragraph (a), (b), (c) or (d), there shall be allowed, under sub-paragraph (A) or (B) but not both, in respect of –

(A) each such dependant who was not less than 55 years of age —

(AA) a deduction of \$5,000, where the dependant was living with him in the same household; or

(AB) a deduction of \$3,500, where the dependant was not living with him in the same household but in respect of whom a sum of not less than \$2,000, or such lower sum as the Comptroller may determine, was incurred in that year by the individual in maintaining the dependant; or

(B) each such dependant who was incapacitated from maintaining himself by reason of physical or mental infirmity —

(BA) a deduction of \$8,000, where the dependant was living with him in the same household; or

(BB) a deduction of \$6,500, where the dependant was not living with him in the same household but in respect of whom a sum of not less than \$2,000, or such lower sum as the Comptroller may determine, was incurred in that year by the individual in maintaining the dependant: Provided that a deduction under this paragraph in respect of any one dependant shall be allowed to one individual only and no individual may obtain a deduction under this paragraph for more than 2

มารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้หรือ ปู่ย่า ตายาย (Grandparent) หรือทวด (Great-grandparent) เป็นผู้มีเงินได้ไม่เกิน 2,000 เหรียญสิงคโปร์ ในปีภาษีนั้น และไม่ได้เป็นผู้ที่ถูกบุคคลอื่น ๆ นำไปหักค่าลดหย่อนในกรณีการหักลดหย่อนสำหรับภริยา กรณีการหักลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูหลังจากหย่าขาดจากกัน กรณีการหักลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูที่ศาลสั่งให้เนื่องจากแยกกันอยู่ และการหักลดหย่อนสำหรับสามีหรือภริยาที่เป็นผู้พิการ

โดยสามารถหักลดหย่อนได้อย่างใดอย่างหนึ่งตามคุณสมบัติต่อไปนี้

1. เป็นผู้อยู่ในอุปการะที่มีอายุไม่น้อยกว่า 55 ปี ที่อยู่อาศัยในบ้านเดียวกันกับผู้มีเงินได้ สามารถหักลดหย่อนได้อีก 5,000 เหรียญสิงคโปร์ หรือ เป็นผู้อยู่ในอุปการะเนื่องจากไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้เพราะความผิดปกติของร่างกายหรือจิตใจ ซึ่งการหักลดหย่อนเช่นว่านี้ผู้เสียภาษีสามารถให้สิทธิหักลดหย่อนได้ไม่เกิน 2 คน และผู้ถูกนำไปหักลดหย่อนสามารถถูกนำไปหักลดหย่อนได้สำหรับผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว และถ้ามีผู้เสียภาษีอ้างขอหักลดหย่อนซ้ำซ้อนกันบุคคลเหล่านั้นอาจทำหนังสือตกลงให้ใครเป็นผู้ขอหักลดหย่อน โดยให้อำนาจของอธิบดีในการพิจารณาเป็นที่สุด

นอกจากนั้นยังมีกรณีการหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะบุพการีที่เป็น บิดา มารดา พ่อตา แม่ยาย ปู่ ย่า ตายาย ของหญิงที่สมรส หญิงม่ายหรือหย่าร้าง หญิงผู้นั้นมีสิทธิที่จะหักลดหย่อนสำหรับเงินได้ของตนเป็นจำนวน 3,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ สำหรับบิดามารดา พ่อตา แม่ยาย หรือปู่ย่า ตายาย โดยกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ดังนี้⁴²

dependants, and where more than one individual claims a deduction in respect of the same dependant, a deduction shall be allowed to such claimant as the individuals may agree or, failing such agreement, to such claimant as determined by the Comptroller whose decision shall be final;

⁴² Income Tax Act; Section 39: *Deduction for grandparent caregiver*

(p) was a married woman, widow or divorcee whose parent or grandparent, or parent or grandparent of her husband or of her previous husband —

(i) was living in Singapore;

(ii) was looking after any of her children who is a citizen of Singapore and is 12 years old and below at any time during the year preceding the year of assessment; and

(iii) was not carrying on any trade, business, profession, vocation or employment in that year,

there shall be allowed against her earned income a deduction of \$3,000 in respect of one such parent or grandparent only;

1. บิดามารดา ปู่ย่า ตายายของตน หรือของสามีหรืออดีตสามี อาศัยอยู่ในสิงคโปร์
2. บุคคลเหล่านั้นได้ดูแลบุตรของหญิงที่เป็นพลเมืองของสิงคโปร์ และมีอายุไม่เกิน 12 ปีในระหว่างปีที่ประเมินภาษี
3. บุคคลเหล่านั้นไม่ได้ประกอบการค้า ธุรกิจ อาชีพ วิชาชีพ หรือเป็นลูกจ้างในระหว่างปี

กรณีการหักลดหย่อนสำหรับการจ่ายเงินเข้าบัญชีเงินกองทุนสำรองสำหรับบุพการีที่เป็นบิดามารดา ปู่ย่า ตายาย ตามกฎหมายกองทุนสำรองส่วนกลาง (Central Provident Fund Act) โดยมีหลักเกณฑ์การหักลดหย่อนกรณีนี้ดังนี้⁴³

1. ผู้มีเงินได้เป็นผู้อยู่ในประเทศสิงคโปร์ในปีภาษีนั้น
2. เป็นพลเมืองหรืออยู่อาศัยถาวรในสิงคโปร์
3. ชำระเงินเข้าบัญชีกองทุนสำรองส่วนกลางของบิดา มารดา ปู่ย่า ตายาย
4. ผู้นั้นมีสิทธิได้รับการหักลดหย่อนจำนวน 7,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์

Provided that a deduction under this paragraph in respect of that parent or grandparent shall be allowed to one woman only and where more than one woman claims a deduction under this paragraph in respect of the same parent or grandparent, a deduction shall be allowed to such claimant as the women may agree or, failing such agreement, to such claimant as determined by the Comptroller whose decision shall be final, and in this paragraph, "children" has the same meaning as "child" in the Fifth Schedule;

⁴³ Income Tax Act; Section 39 *Deduction for voluntary contribution to medisave account*

(3) In the case of an individual resident in Singapore in the year of assessment who is a citizen or permanent resident of Singapore and who, in the year preceding the year of assessment, has paid money in accordance with section 18 of the Central Provident Fund Act (Cap. 36) to his spouse's, his sibling's, his parent's or his grandparent's retirement account or special account, there shall be allowed a deduction of the amount of such payment or \$7,000, whichever is the less; except that no payment made to his spouse's or his sibling's retirement account or special account shall be allowed as a deduction if the income of that spouse or sibling exceeds \$2,000 in the year preceding the year of payment.

จากหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนที่เกี่ยวกับค่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ได้ดังนี้

1. คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี คือ ผู้เสียภาษี เป็นผู้อุปการะเลี้ยงดู ผู้เสียภาษีเป็นบุตร หลาน หรือบุตรเขย หลานเขย หรือบุตรสะใภ้ หลานสะใภ้ หรือเหลนเขย เหลนสะใภ้

2. คุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี คือ เป็นผู้อยู่ในอุปการะ ได้แก่ บิดา มารดา หรือบิดามารดาของสามีหรือภริยา หรือ ปู่ย่า ตายาย ทวด มีรายได้ไม่เกิน 2,000 ดอลลาร์ ต่อปี (กรณีหักลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะสูงอายุ) ไม่ถูกนำไปหักลดหย่อนโดยบุคคลอื่น ๆ มีอายุเกินกว่า 55 ปี (กรณีหักลดหย่อนผู้อยู่ในอุปการะสูงอายุ)

3. เพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ

จำนวนค่าลดหย่อนกรณีที่อยู่อยู่ในอุปการะสูงอายุ คือ

1. 5,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่ผู้อยู่ในอุปการะอาศัยอยู่ในบ้านเดียวกัน หรือ
2. 3,500 ดอลลาร์ ในกรณีที่ผู้อยู่ในอุปการะไม่ได้อาศัยอยู่ในบ้านเดียวกัน แต่ต้องไม่น้อยกว่า 2,000 ดอลลาร์ หรือตามที่เจ้าพนักงานพิจารณาซึ่งเป็นค่าอุปการะที่เกิดขึ้นในปีนั้น

จำนวนค่าลดหย่อนกรณีที่อยู่อยู่ในอุปการะเป็นผู้ที่ไม่มีความสามารถหาเลี้ยงตนเองได้เนื่องจากเหตุผลทางร่างกายหรือความผิดปกติทางจิตใจ คือ

1. 8,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่ผู้อยู่ในอุปการะนั้นอาศัยอยู่ในบ้านเดียวกัน
2. 6,500 ดอลลาร์ ในกรณีที่ผู้อยู่ในอุปการะนั้นไม่ได้อาศัยอยู่ด้วยในบ้านเดียวกัน แต่ต้องไม่น้อยกว่า 2,000 ดอลลาร์ หรือตามที่เจ้าพนักงานพิจารณาซึ่งเป็นค่าอุปการะที่เกิดขึ้นในปีนั้น

การหักลดหย่อนเช่นนี้ผู้เสียภาษีสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ไม่เกิน 2 คน และผู้ถูกนำไปหักลดหย่อนสามารถถูกนำไปหักลดหย่อนได้สำหรับผู้เสียภาษีเพียงคนเดียว และถ้ามีผู้เสียภาษีอ้างขอหักลดหย่อนซ้ำซ้อนกัน ให้เป็นอำนาจของเจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการพิจารณา

จำนวนค่าลดหย่อนกรณีการหักลดหย่อนบุพการีของหญิงม่ายหรือหย่าร้างแล้ว คือ 3,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์สำหรับผู้อยู่ในอุปการะแต่ละคน

จำนวนค่าลดหย่อนกรณีการหักลดหย่อนสำหรับการจ่ายเงินเข้าบัญชีกองทุนสำรอง
ส่วนกลางของบุพการี คือ 7,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์

3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีต่างประเทศกับประเทศไทย

จากการศึกษาบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการ
อุปการะเลี้ยงดูบุพการีในต่างประเทศกับประเทศไทย พบว่าการหักลดหย่อนภาษีกรณีดังกล่าว
เป็นมาตรการที่รัฐใช้เพื่อจูงใจและส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกันในครอบครัว
นอกจากนั้นยังเป็นมาตรการที่มุ่งบรรเทาภาระภาษีให้แก่ประชาชนด้วย การบรรเทาภาระภาษีนี้
นอกจากจะบรรเทาภาระทางสังคมให้ครอบครัวแล้วยังอาจเป็นมาตรการกระตุ้นเศรษฐกิจในระดับ
ครัวเรือนด้วยเพราะมีการกระจายรายได้โดยตรงไปสู่บุคคลในครอบครัว อย่างไรก็ตามมาตรการใน
แต่ละประเทศก็มีลักษณะที่แตกต่างกันเหมาะสมกับสภาพทางสังคมและเศรษฐกิจของแต่ละ
ประเทศ สำหรับประเทศไทยมาตรการดังกล่าวอาจมีลักษณะที่ยังไม่เหมาะสมหรือเพียงพอ ดังนั้น
จึงจำเป็นต้องศึกษาวิเคราะห์เพื่อให้ถึงลักษณะที่เหมาะสมของการใช้มาตรการเหล่านั้น โดย
สามารถวิเคราะห์ส่วนที่สำคัญอันประกอบด้วย 1) วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่
สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี 2) วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการ
ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี และ 3) วิเคราะห์เปรียบเทียบเพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ โดย
มีรายละเอียดดังต่อไปนี้

1. วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่า ลดหย่อนภาษี

การกำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติบุคคลที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจาก
การอุปการะเลี้ยงดูบุพการีในประเทศไทยส่วนหนึ่งกำหนดโดยประมวลรัษฎากรที่ผ่านการเห็นชอบ
จากรัฐสภาและอีกส่วนหนึ่งกำหนดในกฎหมายลำดับรอง คือ “กฎ” ที่กำหนดโดยฝ่ายปกครองคือ
กรมสรรพากร ซึ่งเป็นการกำหนดที่ส่งผลให้จำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้และเป็นส่วนสำคัญที่แตกต่าง
จากต่างประเทศเพราะในต่างประเทศหลักเกณฑ์ที่จำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีถูกกำหนดโดย
กฎหมายระดับรัฐธรรมนูญ นอกจากนั้นการกำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติดังกล่าวในต่างประเทศมี
ขอบเขตที่กว้างกว่าประเทศไทยทั้งๆ ที่เป็นกรณีการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดู
บุพการีเช่นเดียวกัน ทั้งนี้อาจจะเนื่องจากต่างประเทศเหล่านั้นพิจารณาสาระสำคัญของการ

อุปการะเลี้ยงดูที่มีการให้การอุปการะเลี้ยงดูกันอย่างแท้จริง มิได้พิจารณาเพียงการอุปการะเลี้ยงดูเฉพาะในรูปแบบที่บิดามารดาอุปการะเลี้ยงดูบุตรหรือบุตรอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอย่างเดียว

ประเทศไทยประมวลรัษฎากรกำหนดให้เป็นผู้มีเงินได้ซึ่งหมายถึงผู้มีเงินได้ที่เป็นคนธรรมดาที่มีบิดามารดาซึ่งหมายความว่าผู้มีเงินได้มีสถานะเป็น "บุตร" และผู้มีเงินได้ที่มีสามีหรือภริยามีบิดาหรือมารดาซึ่งหมายความว่าผู้มีเงินได้มีสถานะเป็น "บุตรเขยหรือบุตรสะใภ้" โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องเป็นผู้ให้การอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษี

ออสเตรเลีย Income Tax Assessment Act 1936 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้เสียภาษีเองหรือของคู่สมรสทั้งโดยนิตินัยและพฤตินัยของผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ โดยบุคคลผู้เสียภาษีนั้นเป็นผู้ให้การช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูและผู้เสียภาษีเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในออสเตรเลีย ดังนั้น บิดาที่ไม่ได้สมรสกับมารดาตามกฎหมายครอบครัว กล่าวคือ บิดาที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย ก็สามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้ จึงหมายความว่าผู้มีเงินได้ไม่จำเป็นต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษี

สหรัฐอเมริกา Internal Revenue Code กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เป็นบุตร บุตรบุญธรรม บุตรของสามีหรือภริยา หลาน หลาน เหลน ลื้อ ที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา พ่อตา แม่ยาย พ่อเลี้ยง แม่เลี้ยง ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ลุง ป้า น้า อา และบุคคลที่มีความสัมพันธ์โดยไม่ขัดต่อกฎหมายท้องถิ่น (Not violation to local Law) ที่เป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษี สามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนภาษีได้ จะเห็นได้ว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติของผู้เสียภาษีที่มีขอบเขตความหมายกว้างกว่าประเทศไทยเพราะให้นำบุพการีทุกลำดับชั้นมาหักลดหย่อนภาษีได้ซึ่งอาจเนื่องมาจากในสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญกับเนื้อหาสาระของการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริงหากมีการอุปการะเลี้ยงดูเกิดขึ้นไม่ว่าอุปการะเลี้ยงดูบุพการีลำดับใด ถ้าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายกำหนดย่อมสามารถหักลดหย่อนได้

สิงคโปร์ Income Tax Act (Chapter 34) กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่เป็น บุตร หลาน หรือ บุตรเขย หลานเขย บุตรสะใภ้ หลานสะใภ้ ที่อุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดา บิดามารดาของคู่สมรส ปู่ ย่า ตา ยาย หรือทวดของผู้เสียภาษีหรือของสามีหรือภริยาของผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนภาษีได้สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบุคคลดังกล่าว นอกจากนั้นยังกำหนดให้บุตรที่หย่าร้างกับสามีแล้ว ต้องดูแลบิดามารดาและมีบุตรผู้เยาว์สามารถหักลดหย่อนภาษีได้เพิ่มอีก ซึ่งถือได้ว่าเป็นหลักเกณฑ์คุณสมบัติของผู้เสียภาษีที่มีขอบเขตความหมายกว้างกว่าประเทศไทยเพราะสามารถนำบิดา มารดาของตน ปู่ ย่า ตา ยายของตนเอง ตลอดจนของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนภาษี

ได้ ซึ่งอาจจะเนื่องจากว่าสิงคโปร์ให้ความสำคัญกับสาระของการอุปการะเลี้ยงดูเมื่อมีการอุปการะเลี้ยงดูบุคคลที่ควรได้รับการอุปการะก็ควรที่จะสามารถหักลดหย่อนได้

นอกจากนี้ประเทศไทยยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติของบุตรที่จะต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ของบิดามารดาที่จะนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีซึ่งหลักเกณฑ์คุณสมบัติข้อนี้กำหนดไว้ในกฎหมายลำดับรองของประมวลรัษฎากร คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 โดยประกาศฉบับนี้ กำหนดคุณสมบัติของบุตรชั้นใหม่ให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย และสามารถหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาของแต่ละคนด้วย ซึ่งถือได้ว่าการกำหนดคุณสมบัติดังกล่าวของประเทศไทยได้เน้นสถานะของบุตรให้ต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจึงจะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ แต่หากสังเกตจากบทบัญญัติในกฎหมายต่างประเทศจะพบว่าการกำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับคุณสมบัติของผู้เสียภาษีเช่นนั้นต้องกำหนดไว้ในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติแทบทั้งสิ้นทั้งนี้เนื่องมาจากว่าประเทศเหล่านั้นเล็งเห็นความสำคัญของการเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีที่ควรจะต้องถูกกำหนดหรือจำกัดไว้โดยกฎหมายที่ผ่านความเห็นชอบจากฝ่ายนิติบัญญัติ ดังตารางเปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี ต่อไปนี้

ตารางที่ 4

เปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่สามารถใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี

ลักษณะคุณสมบัติ/ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	สิงคโปร์	ไทย
คุณสมบัติที่เหมือนกัน	1. บุคคลธรรมดา 2. ให้การอุปการะ 3. บุตร 4. บุตรเขย หรือสะใภ้	1. บุคคลธรรมดา 2. ให้การอุปการะ 3. บุตร 4. บุตรเขย หรือสะใภ้	1. บุคคลธรรมดา 2. ให้การอุปการะ 3. บุตร 4. บุตรเขย หรือสะใภ้	1. บุคคลธรรมดา 2. ให้การอุปการะ 3. บุตร 4. บุตรเขย หรือสะใภ้
คุณสมบัติที่แตกต่าง	1. เป็นหลาน หลานเขย หลานสะใภ้ หลานเขย หลานสะใภ้	1. บุตรเขย หรือสะใภ้ทั้งโดยนิตินัยและพฤตินัย 2. บุตรบุญธรรม	1. เป็นหลาน หลานเขย หลานสะใภ้ หลานเขย หลานสะใภ้	บุตร หรือบุตรเขย หรือสะใภ้ที่ชอบด้วยกฎหมาย

	2. บุตรบุญธรรม		2. บุตรบุญธรรม	
ลักษณะคุณสมบัติที่เด่น	การให้การอุปการะเลี้ยงดู และความสัมพันธ์ หรือเป็นสมาชิกในครอบครัว	การให้การอุปการะเลี้ยงดู และความสัมพันธ์	การให้การอุปการะเลี้ยงดู และความสัมพันธ์	ฐานะบุตรบุตรเขยหรือสะใภ้ที่ชอบด้วยกฎหมาย

2. วิเคราะห์เปรียบเทียบคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี

การกำหนดหลักเกณฑ์บุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีในประเทศไทยมีการกำหนดหลักเกณฑ์ที่สำคัญไว้ในประมวลรัษฎากรส่วนหนึ่ง และมีหลักเกณฑ์บางประการที่สำคัญและแตกต่างจากต่างประเทศ คือ เกณฑ์การมีเงินได้ไม่เกินจำนวนที่กำหนดสำหรับบุพการีผู้อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีซึ่งในประเทศไทยกำหนดไว้ในกฎหมายลำดับรอง คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ซึ่งแตกต่างกับกฎหมายต่างประเทศที่กำหนดไว้โดยกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ

ประเทศไทยประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ คือ บิดา มารดา หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ (พ่อบุดา แม่ยาย) โดยบุคคลดังกล่าวเหล่านั้นจะต้องมีอายุ 60 ปีขึ้นไป และอยู่ในการอุปการะเลี้ยงดูของผู้เสียภาษี โดยบุคคลดังกล่าวเหล่านั้นมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ ผู้เสียภาษีจึงสามารถนำมาหักลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดขอบเขตความหมายของการมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพเอาไว้

ออสเตรเลีย Income Tax Assessment Act 1936 กำหนดให้ผู้เสียภาษีที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้เสียภาษีเองหรือของคู่สมรสทั้งโดยนิตินัยและพฤตินัยของผู้เสียภาษีสามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ ดังนั้น จึงหมายถึงเป็นบิดามารดาตามความเป็นจริงและรวมทั้งบิดามารดาบุญธรรมด้วยเพราะบิดามารดาบุญธรรมสามารถนำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดูเช่นกัน และบิดามารดาจะต้องมีเงินได้สุทธิไม่เกินตามที่กฎหมายกำหนด คือ 5,449 เหรียญดอลลาร์ออสเตรเลีย

สหรัฐอเมริกา กำหนดให้ผู้อยู่ในอุปการะที่เป็นบิดามารดา พ่อบุดา แม่ยาย พ่อเลี้ยง แม่เลี้ยง ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ลุง ป้า น้า อา และบุคคลที่มีความสัมพันธ์โดยไม่ขัดต่อกฎหมาย

ท้องถิ่น (Not violation to local Law) ที่เป็นสมาชิกในครอบครัวของผู้เสียภาษีซึ่งผู้เสียภาษีสามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนภาษีได้ จะเห็นได้ว่านอกจากบุคคลเหล่านั้นจะมีความสัมพันธ์ทางครอบครัวแล้วยังรวมถึงบุคคลอื่นๆ ที่อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูที่อาศัยอยู่กับครอบครัวของผู้มีเงินได้ด้วย ดังนั้น บิดามารดาบุญธรรมก็สามารถถูกนำมาหักลดหย่อนภาษีได้สำหรับการอุปการะเลี้ยงดู โดยบุคคลเหล่านั้นต้องมีเงินได้ไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด คือ 2,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ

สิงคโปร์ Income Tax Act (Chapter 34) กำหนดคุณสมบัติผู้ที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาสูงอายุ ซึ่งเป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ รวมทั้ง ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ด้วย โดยต้องมีเงินได้ไม่เกินกว่า 2,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ และเป็นผู้ที่มีอายุมากกว่า 55 ปี ถ้าอยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้จะสามารถหักลดหย่อนได้ 5,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ หรือถ้าไม่ได้อยู่อาศัยกับผู้มีเงินได้จะสามารถหักลดหย่อนได้ 3,500 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ และยังมีข้อกำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติมในกรณีที่ผู้อยู่ในอุปการะดังกล่าวเป็นผู้พิการไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้เนื่องจากสภาพร่างกายหรือจิตใจ ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้อีก ถ้าอยู่อาศัยในบ้านเดียวกันกับผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนได้ 8,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ หรือถ้าไม่ได้อยู่อาศัยด้วยสามารถหักลดหย่อนได้ 6,500 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ โดยบุคคลสูงอายุดังกล่าวจะถูกนำไปหักลดหย่อนได้กรณีใดกรณีหนึ่งเท่านั้น

นอกจากนั้นในกรณีที่บิดามารดา พ่อตา แม่ยาย ปู่ ย่า ตา ยาย ที่ช่วยดูแลบุตรผู้เยาว์ที่อายุไม่เกิน 12 ปี ให้แก่หญิงที่แต่งงาน หรือฝ่าย หรือหย่าร้าง หญิงผู้นั้นสามารถหักลดหย่อนสำหรับบิดามารดา ปู่ ย่า ตา ยาย พ่อตา แม่ยาย ได้อีกกรณีหนึ่ง สำหรับสิงคโปร์ถือว่าเป็นหลักเกณฑ์คุณสมบัติของผู้ที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีมีหลายกรณี เช่น สูงอายุ พิการ หรือช่วยดูแลหลาน ซึ่งล้วนแต่มีหลักเกณฑ์คุณสมบัติที่กว้างกว่าประเทศไทยเพราะสามารถนำปู่ ย่า ตา ยาย ของตนเอง ตลอดจนของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนภาษีได้

ประเทศไทยนอกจากหลักเกณฑ์ที่กล่าวแล้วข้างต้น ยังมีการกำหนดหลักเกณฑ์คุณสมบัติของบิดามารดาที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีที่จะต้องเป็น “บิดามารดาชอบด้วยกฎหมาย” ของผู้มีเงินได้หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ สาเหตุที่มีคุณสมบัติเช่นนี้เพิ่มเติมเนื่องจากการประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 กำหนดให้บุตรต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ดังนั้น เมื่อพิจารณาในทางกลับกันจึงหมายความว่าบิดามารดาต้องเป็นบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย แต่การกำหนดคุณสมบัติเช่นนี้เป็นกำหนัดโดยกฎหมายลำดับรองของประมวลรัษฎากร คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้

ฉบับที่ 136 ต่างจากประเทศอื่นๆ ดังกล่าวที่กำหนดหลักเกณฑ์เหล่านั้นไว้ในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ

นอกจากนี้สำหรับประเทศไทยแล้วมีกรณีการให้หักลดหย่อนภาษีเฉพาะกรณีบิดามารดาสูงอายุเท่านั้น แตกต่างจากสิงคโปร์ที่มีกรณีหลายกรณี เช่น กรณีบิดามารดาสูงอายุอยู่อาศัยกับผู้ที่มีเงินได้หรือไม่ได้อาศัยอยู่กับผู้มีเงินได้ หรือเป็นพิการที่ไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้ หรือกรณีที่บิดามารดา พอลตา แม่ยาย ปู่ ย่า ตา ยาย ช่วยเหลือดูแลบุตรให้แก่หญิงที่แต่งงานหรือม่ายหรือหย่าร้าง ซึ่งผู้เขียนเห็นว่ากรณีการหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของสิงคโปร์นั้นเป็นกรณีที่น่าสนใจอย่างยิ่งเนื่องจากมีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่มีภาระทางครอบครัวหลายกรณี

ทั้งนี้ มีข้อสังเกตที่สำคัญสองประการเกี่ยวกับการกำหนดคุณสมบัติของบิดามารดาที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีในประเทศไทย คือ

ประการแรก สำหรับประเทศไทยบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจะต้องเป็นบุพการีในชั้น "บิดามารดา" เท่านั้น และหากตีความตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว บิดามารดานั้นจะต้องชอบด้วยกฎหมายด้วย แต่ในออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์ สามารถนำบุพการีในชั้นที่สูงกว่าบิดามารดามาหักลดหย่อนภาษีได้ และไม่ได้มุ่งเน้นความชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นแต่ให้ความสำคัญกับเนื้อหาสาระของการอุปการะเลี้ยงดูและความสัมพันธ์ในครอบครัวกับผู้เสียภาษี

ประการที่สอง ประเทศไทยกำหนดเกณฑ์การมีเงินได้ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนดไว้ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่เป็นกฎหมายลำดับรอง โดยกำหนดเพื่อขยายหลักเกณฑ์การพิจารณาการมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพของบิดามารดาสูงอายุ กล่าวคือ มีรายได้ไม่เกิน 30,000 บาทต่อปี โดยให้เหตุผลเพียงว่าการมีรายได้เกินกว่า 30,000 บาทจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ดังนั้น ผู้ที่มีรายได้ไม่เกิน 30,000 บาทจึงไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและถือว่ามีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมโดยจำกัดคุณสมบัติของบิดามารดาลงไปอีกอันเป็นการจำกัดสิทธิและไม่น่าจะมีเหตุผลสนับสนุนเพียงพอว่าเกี่ยวข้องกับกรณีการไม่มียาได้เพียงพอแก่การยังชีพเพราะไม่ได้มีการศึกษาวิเคราะห์ถึงภาระค่าครองชีพของประชาชนในปัจจุบัน

เพื่อให้เห็นภาพคุณสมบัติที่สำคัญของบุคคลที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี ผู้เขียนขอแสดงให้เห็นดังตารางเปรียบเทียบคุณสมบัติของผู้มีสามารถที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีต่อไปนี้

ตารางที่ 5

เปรียบเทียบคุณสมบัติของบุพการีที่อยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษี

ลักษณะ คุณสมบัติ/ ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	สิงคโปร์	ไทย
คุณสมบัติที่ เหมือนกัน	1. เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ 2. บิดา มารดา 3. กำหนดจำนวน เงินได้ต่อปี	1. เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ 2. บิดา มารดา 3. กำหนดจำนวน เงินได้ต่อปี	1. เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ 2. บิดา มารดา 3. กำหนดจำนวน เงินได้ต่อปี	1. เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ 2. บิดา มารดา 3. กำหนด จำนวนเงินได้ต่อ ปี
คุณสมบัติที่ ต่าง	1. ปู่ ย่า ตา ยาย 2. สามีของ มารดา หรือภริยา ของบิดา (พ่อเลี้ยง แม่ เลี้ยง) 3. ลุง ป้า น้า อา	1. บิดา มารดา ของสามีหรือ ภริยาผู้เสียภาษี โดยทั้งนิตินัยหรือ พฤตินัย	1. ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด 2. อายุเกิน 55 ปี หรือ 3. ไม่สามารถหา เลี้ยงตนเองได้ เพราะกายพิการ หรือจิตใจไม่ปกติ	1. เป็นบิดา มารดาชอบด้วย กฎหมาย หรือ บิดามารดาของ สามีหรือภริยาที่ ชอบด้วย กฎหมาย 2. อายุ 60 ปี ขึ้น ไป และ 3. มีเงินได้ไม่พอ แก่การยังชีพ
คุณสมบัติที่ เด่น	เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ และมี ความสัมพันธ์ อย่างใดอย่างหนึ่ง	เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ และ ความสัมพันธ์	เป็นผู้อยู่ใน อุปการะ และ ความสัมพันธ์	ฐานะ ความชอบด้วย กฎหมาย

3. วิเคราะห์เปรียบเทียบเพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ

การกำหนดเพดานค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณเพื่อหักลดหย่อนกรณีการอุปการะ
เลี้ยงดูบุพการีที่เป็นบิดามารดาในประเทศไทยมีส่วนที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเฉพาะเพดาน

ค่าลดหย่อน คือ ไม่เกิน 30,000 บาทต่อบุคคลที่ถูกนำไปใช้สิทธิหักลดหย่อน ส่วนวิธีการคำนวณ กำหนดไว้แตกต่างจากต่างประเทศเพราะได้ถูกกำหนดโดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งใน ต่างประเทศจะกำหนดไว้ในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติ โดยเฉพาะอย่างยิ่งวิธีการที่สำคัญและเป็น การจำกัดสิทธิของบุตรหลายคนที่จะช่วยกันอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา คือ การมีหลักฐานรับรองการ อุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาโดยบุคคลที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้เฉพาะบุตรที่มี หลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูเท่านั้น

ออสเตรเลีย กำหนดเพดานค่าลดหย่อนไว้ในแต่ละปีไม่เท่ากันเนื่องจากสามารถปรับ ได้ตามดัชนีราคาผู้บริโภคซึ่งทำให้ค่าลดหย่อนสามารถเพิ่มขึ้นได้ในแต่ละปี อย่างเช่น ปี ค.ศ. 2006/2007 คือ 1,489 เหรียญดอลลาร์ออสเตรเลีย และลักษณะสำคัญประการหนึ่งของค่า ลดหย่อนของประเทศออสเตรเลียคือการให้หักจากเงินภาษีที่ต้องเสียในรูปของเครดิตภาษี

สหรัฐอเมริกา กำหนดเพดานค่าลดหย่อนไว้ที่ 2,000 เหรียญดอลลาร์สหรัฐ แต่ค่า ลดหย่อนดังกล่าวสามารถเพิ่มได้ในแต่ละปี โดยเพิ่มตามอัตราค่าครองชีพในปีภาษีนั้น นอกจากนั้นแล้วค่าลดหย่อนสามารถลดลงได้ตามจำนวนเงินได้เริ่มต้นของผู้มีเงินได้ เช่น ลดลง ร้อยละ 2 สำหรับแต่ละ 2,500 เหรียญดอลลาร์สหรัฐที่เกินจำนวนเงินได้เริ่มต้น

สิงคโปร์ กำหนดค่าลดหย่อนกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีไว้หลายกรณี เช่น กรณี ผู้อยู่ในอุปการะที่สูงอายุถ้าอยู่อาศัยในบ้านเดียวกัน จำนวน 5,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ กรณี ผู้อยู่ในอุปการะไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้เนื่องจากกายพิการหรือจิตใจผิดปกติถ้าอยู่อาศัยใน บ้านเดียวกัน จำนวน 8,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ กรณีบุพการีช่วยเลี้ยงดูบุตรผู้เยาว์ของผู้มีเงิน ได้ที่เป็นหญิงแต่งงานแล้วหรือม่ายหรือหย่าร้าง จำนวน 3,000 เหรียญดอลลาร์สิงคโปร์ ซึ่งจะเห็น ได้ว่าผู้มีเงินได้สามารถบรรเทาภาระภาษีลงไปได้หลายกรณีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

เมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทยแล้วจะพบว่า เพดานค่าลดหย่อนกรณีการอุปการะ เลี้ยงดูบิดามารดาถูกกำหนดไว้ตามประมวลรัษฎากรแบบเป็นอัตราที่แน่นอนตายตัวซึ่งแตกต่าง กับสหรัฐอเมริกาที่ออสเตรเลียที่สามารถกำหนดเพิ่มได้ตามอัตราค่าครองชีพหรือดัชนีราคา ผู้บริโภค ส่วนในสิงคโปร์นั้นก็กำหนดค่าลดหย่อนไว้ในหลายกรณี ดังนั้น จะเห็นได้ว่าเพดานค่า ลดหย่อนในต่างประเทศนั้นมีลักษณะที่สามารถบรรเทาภาระภาษีได้ใกล้เคียงกับอัตราค่าครองชีพ ของประชาชนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละปี ผู้เขียนเห็นว่า การกำหนดเพดานค่าลดหย่อนภาษีให้สามารถ ปรับปรุงเพิ่มเติมหรือลดได้ตามอัตราค่าครองชีพจะทำให้ช่วยสามารถบรรเทาภาระภาษีได้ ใกล้เคียงกับความเป็นจริงยิ่งขึ้น

เพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจนผู้เขียนจะนำเสนอเป็นตารางเปรียบเทียบดังนี้

ตารางที่ 6
เปรียบเทียบเขตแดนจำนวนค่าลดหย่อนและวิธีการคำนวณ

เขตแดนและ วิธีการคำนวณ/ ประเทศ	สหรัฐอเมริกา	ออสเตรเลีย	สิงคโปร์	ไทย
เขตแดน	ฐานที่ 2,000 ดอลลาร์	ไม่มีจำนวนฐาน (ปี 2006/2007 คือ 1,489 ดอลลาร์)	มีจำนวนฐาน แต่ แยกเป็น 2 กรณี หลัก คือ 1. อายุมากกว่า 55 ปี 1.1 5,000 ดอลลาร์ถ้าอยู่ บ้านเดียวกัน 1.2 3,500 ดอลลาร์ ถ้า แยกกันอยู่ 2. ไม่สามารถหา เลี้ยงตนเองได้ 2.1 8,000 ดอลลาร์ถ้าอยู่ ด้วยกัน 2.2 6,500 ดอลลาร์ถ้า แยกกันอยู่	จำนวนตายตัวที่ 30,000 บาท ต่อ บิดา หรือมารดา หรือบิดาหรือ มารดาของสามี หรือภรรยา
วิธีการคำนวณ	1. ลดได้ตาม จำนวนเริ่มต้นของ เงินได้	1. ลดโดยคำนวณ ตามดัชนีราคา ผู้บริโภค 2. หักได้เพียง บางส่วน	หักลดหย่อนได้ ไม่เกิน 2 คน และถูกนำไปหัก ได้สำหรับผู้เสีย ภาษีเพียงคน เดียว	1. หักได้ตลอดปี ภาษี 2. สามีและ ภริยาสามารถ แยกหรือรวมกัน ยื่นและแยกหรือ รวมกันหัก

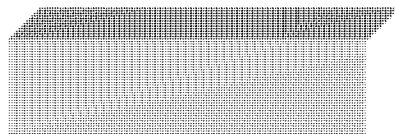
				ลดหย่อนได้
จุดเด่น	เพิ่มได้ตามอัตรา ค่าครองชีพแต่ละ ปีซึ่งคำนวณจาก ดัชนีราคา ผู้บริโภค	1. เพิ่มได้ตาม ดัชนีราคา ผู้บริโภค 2. หักได้เพียง บางส่วนด้วย	เจ้าพนักงาน สามารถสั่งลดได้	อัตราที่แน่นอน

3.4 เจตนารมณ์ของการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ)

เจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติในการกำหนดบทบัญญัติของกฎหมาย คือ สิ่งที่มีส่วนเกี่ยวข้องไม่ว่าทั้งฝ่ายปกครองหรือฝ่ายตุลาการจะต้องพิจารณา ทั้งการบังคับใช้กฎหมายไม่ว่าทั้งการออก “กฎ” ในฐานะอนุบัญญัติหรือการออกคำสั่งตามกฎหมายตลอดจนการตีความเพื่อให้ทราบถึงขอบเขตความหมาย หลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่ได้รับความเห็นชอบและอนุมัติจากผู้แทนของประชาชน ดังนั้น จึงจำเป็นที่จะต้องการศึกษาเจตนารมณ์ในการบัญญัติกฎหมายที่เกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ซึ่งบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรดังกล่าวนี้เป็นบทบัญญัติที่ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 38 พ.ศ. 2548 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรฉบับดังกล่าวได้ถูกบัญญัติขึ้นโดยผลของมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 โดยที่พระราชบัญญัติผู้สูงอายุฉบับดังกล่าวได้ถูกบัญญัติขึ้นโดยอาศัยบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย ดังนั้น การศึกษาเจตนารมณ์ของมาตรา 47 (1) (ญ) ของประมวลรัษฎากรจึงจะต้องย้อนกลับไปศึกษาทั้งบทบัญญัติรัฐธรรมนูญที่เกี่ยวข้อง เจตนารมณ์ตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และเจตนารมณ์ในการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรของพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 โดยเจตนารมณ์เหล่านั้นจะปรากฏอยู่ในขั้นตอนการพิจารณาของฝ่ายต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ดังนั้น ผู้เขียนจึงขอแสดงแผนภาพแสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างกฎหมายต่างที่เกี่ยวข้องดังนี้

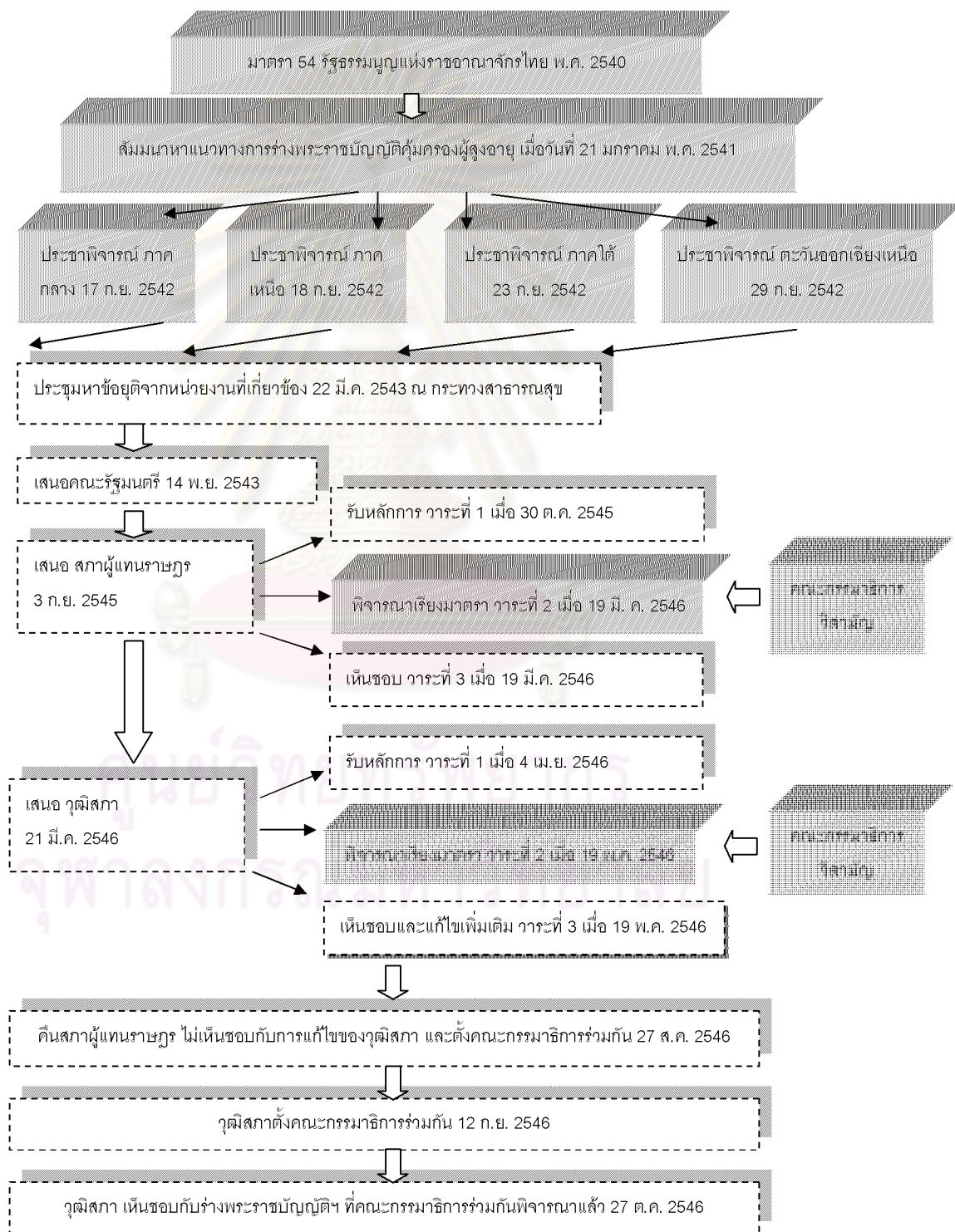
1. แผนภาพแสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546
2. แผนภาพแสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548

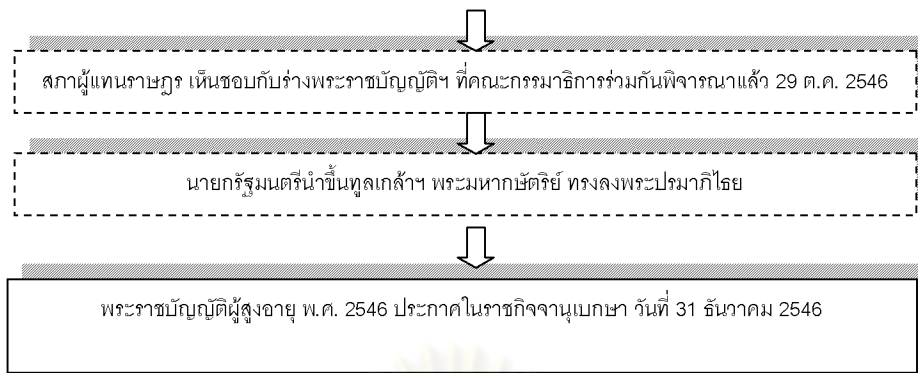
ขั้นตอนที่สามารถศึกษาเจตนารมณ์ของกฎหมายจะปรากฏอยู่ในกล่องลักษณะดังนี้



แผนภาพที่ 5

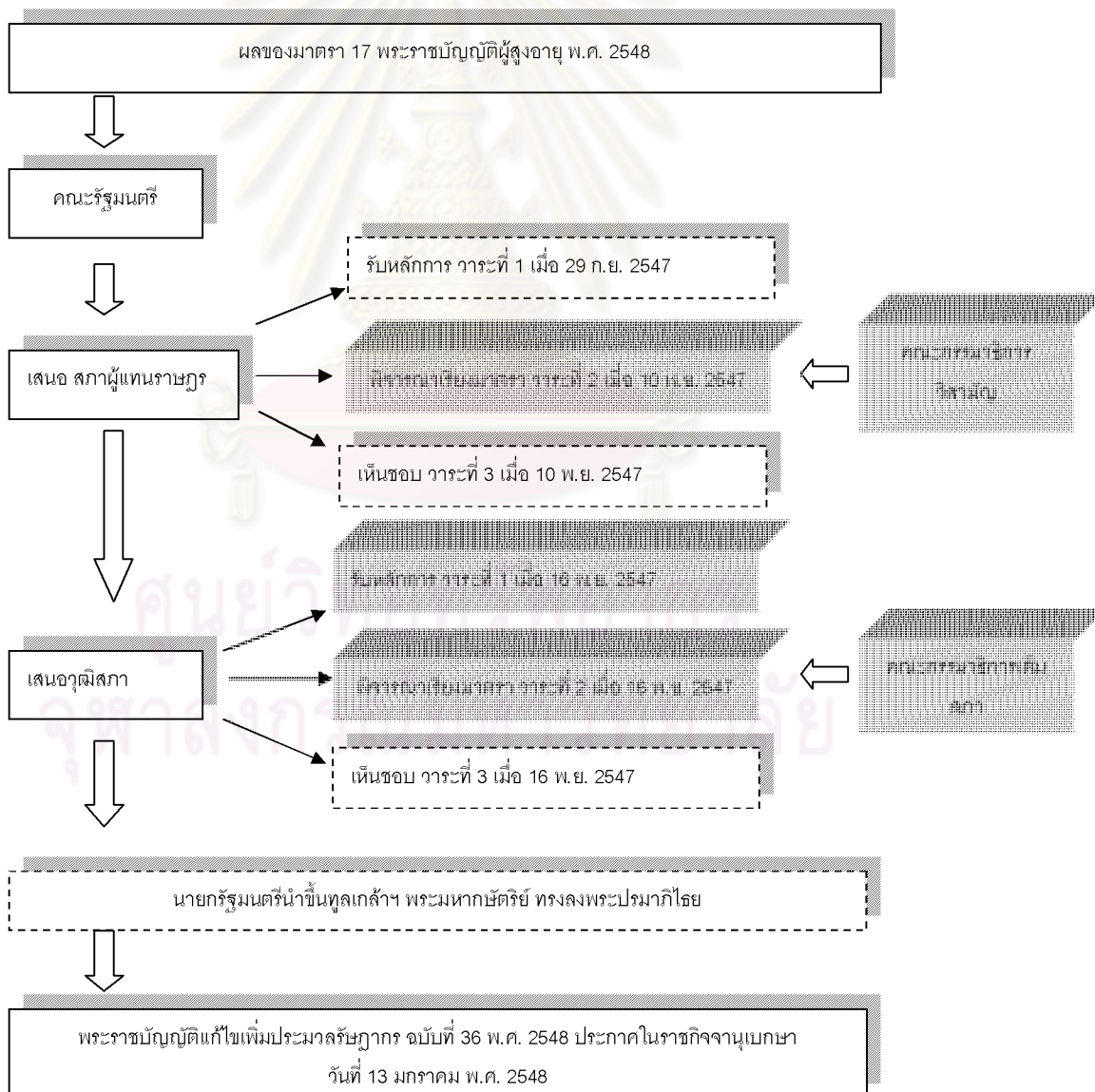
แสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546





แผนภาพที่ 6

แสดงขั้นตอนการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548



3.4.1 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 54 : สิทธิได้รับความช่วยเหลือจากรัฐ ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ

บทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 หมวด 3 สิทธิและเสรีภาพของชนชาวไทย มาตรา 54 บัญญัติว่า “บุคคลซึ่งมีอายุเกิน 60 ปีบริบูรณ์และไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือจากรัฐ ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ” บทบัญญัตินี้เกิดจากแนวความคิดเกี่ยวกับสิทธิของผู้สูงอายุ และแนวความคิดเกี่ยวกับภาระหน้าที่ของรัฐในการให้ความช่วยเหลือผู้สูงอายุ ดังบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 หมวด 5 แนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐ มาตรา 80 วรรคสอง บัญญัติว่า “รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพ และผู้ด้อยโอกาสให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งตนเองได้” ซึ่งเป็นการกำหนดหน้าที่ให้รัฐต้องสงเคราะห์คนชรา ผู้ยากไร้ ผู้พิการหรือทุพพลภาพ และ ผู้ด้อยโอกาสให้มีคุณภาพชีวิตที่ดีและพึ่งตนเองได้ โดยบทบัญญัติดังกล่าวเป็นส่วนหนึ่งของที่มาสำคัญในการร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

เนื่องด้วยสภาพบังคับของบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2540 มาตรา 54 ที่จะต้องมีกฎหมายที่ครอบคลุมทุกด้านสำหรับผู้สูงอายุ เพื่อให้การดำเนินงานเกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริมและการสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ⁴⁴ จึงได้มีการตรากฎหมายเป็นพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 โดยมีการกำหนดหลักการเพื่อให้บุคคลที่เล็งดูบุพการีได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีโดยการให้หักค่าลดหย่อนภาษีซึ่งกำหนดไว้ในมาตรา 17 ตามพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าว ดังนี้

“ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพผู้นั้นมีสิทธิได้รับลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร”

ที่มาของการร่างบทบัญญัติมาตราดังกล่าว เกิดขึ้นพร้อมๆ กับกระบวนการร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 โดยคณะรัฐมนตรีได้มีมติเสนอร่างพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวตามที่กระทรวงสาธารณสุขเสนอ ก่อนนั้นกระทรวงสาธารณสุข โดยสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงวัยร่วมกับคณะกรรมการกิจการสตรี เยาวชน และผู้สูงอายุ วุฒิสภา คณะกรรมการกิจการสตรี เยาวชนสตรี และผู้สูงอายุ สภาผู้แทนราษฎร และสมาคมสภาผู้สูงอายุแห่งประเทศไทยจัดให้มีการ

⁴⁴ หลักการและเหตุผลประกอบ ร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ.... (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ)

ทำประชาพิจารณ์เพื่อรับฟังความเห็นของสาธารณะชนให้กว้างขวางครอบคลุมความเห็นของทั้งภาครัฐและเอกชน และนำเสนอต่อคณะรัฐมนตรี

3.4.2 การให้สิทธิแก่ผู้มีเงินได้ใน การหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีตามบทบัญญัติ มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

เมื่อมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 กำหนดให้สิทธิแก่ผู้ที่อุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้ให้สามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูไปหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ด้วยประสงค์ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี คือ การหักค่าลดหย่อนเพื่อเป็นแรงจูงใจให้แก่ผู้เสียภาษีอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุที่ไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้ กฎหมายจึงกำหนดสิทธิดังกล่าวให้ นอกจากนั้นยังมีเหตุผลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดสิทธิดังกล่าวของผู้เสียภาษีในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้ดังกล่าว ซึ่งมีอยู่สามส่วนที่สำคัญ ได้แก่ ก. เหตุผลที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติทั้งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 38 พ.ศ. 2548 ข. เหตุผลในเชิงวิชาการในการกำหนดให้สิทธิหักลดหย่อนภาษีในกรณีดังกล่าว และสุดท้ายคือ ค. เหตุผลด้านภาระหน้าที่และนโยบายของรัฐ

ก. เหตุผลที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติ: การส่งเสริมและสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุ

การศึกษาเจตนารมณ์ของกฎหมายตามความมุ่งหมายของฝ่ายนิติบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีสามารถเริ่มต้นศึกษาได้จากเหตุผลที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ และเหตุผลที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ซึ่งมีรายละเอียด ดังนี้

1. เหตุผลในการร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

เหตุผลต่อท้ายพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546

“โดยที่มาตรา 54 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิผู้สูงอายุให้มีสิทธิได้รับความช่วยเหลือจากรัฐ ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ และเพื่อให้ได้กฎหมายที่ครอบคลุมทุกด้านสำหรับผู้สูงอายุ ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินงานเกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริม และสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

และสอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

จากเหตุผลตามหมายเหตุต่อท้ายพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ดังกล่าว สามารถสรุปได้ดังนี้

1. เพื่อให้มีกฎหมายที่ครอบคลุมทุกด้านสำหรับผู้สูงอายุ ตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด
2. เพื่อให้การดำเนินงานเกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริมและสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญ

เหตุผลดังกล่าวข้างต้นเป็นเหตุผลของการตราพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ซึ่งมีส่วนเกี่ยวข้องกับเจตนารมณ์ของการกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี กล่าวคือ การส่งเสริม และการสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุให้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ

อย่างไรก็ตาม เหตุผลในการร่างบทบัญญัติมาตรา 17 มีเจตนารมณ์ที่จะต้องพิจารณาตั้งแต่การริเริ่ม การตราบทบัญญัติดังกล่าวซึ่งได้ปรากฏอยู่กระบวนการร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ... โดยสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ กระทรวงสาธารณสุข ซึ่งมีรายละเอียดที่เป็นสาระสำคัญดังนี้

เหตุผลเบื้องต้น คือ เพื่อให้เป็นไปตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญและหลักการที่กล่าวมาแล้วข้างต้น กระทรวงสาธารณสุขโดยสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ ด้วยความร่วมมือของผู้ทรงคุณวุฒิ นักวิชาการ และผู้สนใจงานด้านผู้สูงอายุทั้งภาครัฐและเอกชน เช่น คณะกรรมการกิจการสตรี เยาวชน และผู้สูงอายุ วุฒิสภา และคณะกรรมการกิจการเยาวชน สตรี และผู้สูงอายุ สภาผู้แทนราษฎร สมาคมสภาผู้สูงอายุแห่งประเทศไทย กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม กระทรวงศึกษาธิการ ได้ริเริ่มกระบวนการร่างบทบัญญัติดังกล่าวโดยดำเนินการสัมมนาหาแนวทางการร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้สูงอายุ เมื่อวันที่ 21 มกราคม พ.ศ. 2541 ณ ห้องประชุมอาคารรัฐสภา 2 กรุงเทพมหานคร การดำเนินการสัมมนาดังกล่าวก็เพื่อให้ได้ข้อมูลที่จะใช้เป็นแนวทางในการยกร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้สูงอายุ โดยมีการอภิปรายในช่วงเช้าและมี

การประชุมกลุ่มย่อยในช่วงบ่าย⁴⁵ เมื่อเสร็จสิ้นการอภิปรายในภาคเช้าแล้วมีการประชุมกลุ่มย่อยในช่วงบ่ายเพื่อแสวงหาแนวทางการร่างพระราชบัญญัติคุ้มครองผู้สูงอายุ

การประชุมกลุ่มย่อยที่ 2 ด้านสวัสดิการสังคมมีจุดหมายที่จะบรรเทาทุกข์กลุ่มผู้สูงอายุที่ช่วยเหลือตนเองไม่ได้ (มีประมาณร้อยละ 7 ของผู้สูงอายุทั้งหมด) และส่งเสริมให้ผู้สูงอายุทุกคนมีความสุขมากขึ้นและได้กำหนดสิทธิพื้นฐานที่ผู้สูงอายุทุกคนจะต้องได้รับโดยไม่ต้องร้องขอตามหลักการของสหประชาชาติ การประชุมกลุ่มย่อยที่ 2 ปรากฏข้อเสนอเกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูในข้อเสนอมที่ 4 และข้อที่ 5 ซึ่งเสนอว่า⁴⁶

ข้อ 4 “รัฐพึงลดภาษีให้แก่บุคคลหรือครอบครัวที่ยากจน ซึ่งเป็นผู้อุปการะหรือเลี้ยงดูผู้สูงอายุ”

ข้อ 5 “บุคคลที่อุปการะหรือเลี้ยงดูผู้สูงอายุ โดยมีได้ดำเนินการเชิงธุรกิจ มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้”

การประชุมกลุ่มย่อยที่ 4 ด้านรายได้ ได้มีข้อเสนอเกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีกับการอุปการะเลี้ยงดูเช่นเดียวกัน ซึ่งเสนอว่า

ข้อ 7 “รัฐควรลดหย่อนภาษีแก่ผู้เลี้ยงดูผู้สูงอายุที่เป็นบุพการี”

เมื่อสรุปผลการสัมมนาทั้งภาคเช้าและภาคบ่ายปรากฏผลของการสัมมนาที่ควรกำหนดเป็นสาระสำคัญในหลักการของร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ ในส่วนที่เกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีกับการอุปการะเลี้ยงดู โดยได้ข้อสรุป ดังนี้

ข้อที่ 11 “ให้ผู้สูงอายุอยู่ในครอบครัวและได้รับการเลี้ยงดูจากบุตรหลานตามสมควร โดยให้สิ่งจูงใจแก่ผู้ดูแลผู้สูงอายุ เช่น ลดหย่อนภาษี”⁴⁷

⁴⁵ สถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ กระทรวงสาธารณสุข, (ร่าง) พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ หลักการ เหตุผล และความเป็นมา (21 มกราคม 2541 – 29 กันยายน 2542) (กรุงเทพมหานคร : ชุมชนสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด, 2543), หน้า 7.

⁴⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 24-26.

⁴⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 27.

ข้อที่ 22 “บุคคล ... ที่อุปการะ หรือเลี้ยงดูผู้สูงอายุโดยมิได้ทำในเชิงธุรกิจ มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษีเงินได้”⁴⁸

หลักการดังกล่าวถูกนำมาร่างเป็นร่างที่ 1 ของร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ ในมาตรา 13 ความว่า

“บุตรหลานและญาติสืบสายโลหิตโดยตรงมีหน้าที่ต้องเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุ ให้อยู่ในครอบครัวและสังคมตามอัตภาพ และต้องไม่ปฏิเสธในการเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุ เนื่องจากการสละสิทธิในการรับมรดกหรือด้วยเหตุอื่นใด ๆ

บุตรที่เลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุ มีสิทธิได้รับการหักเงินค่าลดหย่อนภาษี การให้สิ่งของ และสิ่งจำเป็นต่างๆ ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง”

มาตรา 14 ความว่า

“บุคคลอื่นที่มีใ้บุตรหลานหรือญาติสืบสายโลหิตของผู้สูงอายุ ถ้าให้การอุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ ให้บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับการหักเงินค่าลดหย่อนภาษี การให้สิ่งของหรือสิ่งจำเป็น สิทธิพิเศษและสวัสดิการต่างๆ ที่กำหนดในกฎกระทรวง”

จากนั้นได้มีการทำประชาพิจารณ์ร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. (ร่างที่ 1) โดยการจัดประชาพิจารณ์ทั้ง 4 ภาคของประเทศ ดังนี้

1. พื้นที่ภาคกลาง ดำเนินการในวันที่ 17 กันยายน 2542 ณ อาคารรัฐสภา 2 กรุงเทพมหานคร
2. พื้นที่ภาคเหนือ ดำเนินการในวันที่ 18 กันยายน 2542 ณ ห้องประชุมโรงแรมเชียงใหม่ฮิลล์ อำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
3. พื้นที่ภาคใต้ ดำเนินการในวันที่ 23 กันยายน 2542 ณ ห้องประชุมชัยพฤกษ์ โรงแรมชาภูระแกรนด์วิว อำเภอหาดใหญ่ จังหวัดสงขลา
4. พื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ ดำเนินการในวันที่ 29 กันยายน 2542 ณ ห้องศรีจันทร์บอลรูม โรงแรมเจริญธานีปรีนเซส อำเภอเมือง จังหวัดขอนแก่น

การประชุมประชาพิจารณ์ในแต่ละครั้งมีการให้ความเห็นและตั้งข้อสังเกตจากประชาชนและหน่วยงานต่างๆ เกี่ยวกับการให้การหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากการอุปการะเลี้ยงดู

⁴⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

บุพการี ซึ่งผู้เขียนขอแนะนำเสนอความคิดเห็น ข้อเสนอแนะ ข้อเสนอแนะในการประชาสัมพันธ์แต่ละครั้ง ตามมีลำดับเหตุการณ์วันเวลาของการจัดทำการประชาสัมพันธ์ ดังนี้

ภาคกลาง จัดเป็นภูมิภาคแรก การประชาสัมพันธ์ในพื้นที่ภาคกลาง มีการให้ความเห็นและข้อเสนอแนะต่อมาตรา 13, 14 โดยวิทยากรและผู้เข้าร่วมการประชาสัมพันธ์ ดังนี้

ธิดา ศรีไพพรรณ⁴⁹

“ผู้ที่เลี้ยงดูผู้สูงอายุจะมีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ตามมาตรา 13, 14, 24”

ดำรง พุฒตาล⁵⁰

“มาตรา 13 ... บุตรที่เลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุ มีสิทธิได้รับการหักเงินค่าลดหย่อนภาษี มาตรานี้ก็ถือเป็นหน้าที่ของบุคคลที่จะต้องเลี้ยงดูบุพการีและเพื่อให้เป็นการเกิดแรงจูงใจให้บุตร ครอบครัว ประชาชน และสังคม เห็นประโยชน์ของการมีสมาชิกหลายรุ่นอายุ อยู่รวมกันในครอบครัว อันเป็นการดำรงไว้ซึ่งวัฒนธรรมอันดีงานของสังคมไทย”

อรอนงค์ สมณะ⁵¹

“บุตรบุญธรรมจะอยู่ในข้อนี้หรือเปล่า เพราะว่าต่อไปในอนาคต บุตรบุญธรรม หลานบุญธรรม หรือ พ่อบุญธรรม แม่บุญธรรม จะเยอะเพราะคนไทยนิยมอยู่เป็นโสด”

สมศรี กันธมาลา⁵²

⁴⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 154.

⁵⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 189.

⁵¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 190.

⁵² เรื่องเดียวกัน, หน้า 191.

“กฎหมายฉบับนี้น่าจะบังคับเฉพาะบุตรและบุตรบุญธรรม ... เราควรจะให้บุตรและบุตรบุญธรรมตามกฎหมาย มีหน้าที่ต้องเลี้ยงดูบุพการีด้วย”

นอกจากความเห็น ข้อคิดเห็น และข้อสังเกต ดังกล่าวข้างต้นยังมีข้อสรุปเพิ่มเติม ดังนี้⁵³

มาตรา 13

ข้อ 1. ควรเพิ่มคำว่า “หลาน และญาติสืบสายโลหิต” ในข้อความวรรคสอง เป็น “บุตร หลาน และญาติสืบสายโลหิตที่เลี้ยงดูบุพการี ฯลฯ”

ข้อ 2. คำว่า “เลี้ยงดู” ไม่มีความชัดเจนว่ามีระยะเวลาอย่างน้อยเพียงใด จึงจะถือว่าเลี้ยงดูและสมควรได้รับสิทธิ ไม่ใช่พอถึงเวลาหักภาษีก็ไปรับมาเลี้ยงดูหลังจากนั้นก็ปล่อยให้ตามลำพัง

ข้อ 3. คำว่า “บุตร” ครอบคลุมถึงบุตรบุญธรรมหรือไม่

ข้อ 4. กรณีบุตรหลายคน และต่างคนก็อ้างว่าเลี้ยงดูบุพการีเช่นกัน บุตรคนไหนสมควรได้รับสิทธิหักภาษี

....

มาตรานี้ควรครอบคลุมถึงเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมก็น่าจะเพียงพอ

ภาคเหนือ จัดการทำประชาพิจารณ์ในระดับภูมิภาคเป็นลำดับที่ 2 การประชาพิจารณ์ในพื้นที่ภาคเหนือ มีการให้ความเห็นและข้อสังเกตต่อมาตรา 13 และ 14 โดยวิทยากรและผู้เข้าร่วมการประชาพิจารณ์ ดังนี้⁵⁴

ประวิณ นิवासวัต

“ส่วนบุตรที่เลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุมีสิทธิที่ได้รับการหักภาษีลดหย่อนภาษีการให้สิ่งของสิ่งจำเป็น ตามปกติอันนี้ถ้าพูดตามหลักเขาเรียกว่าเป็นสิ่งที่จงใจหรือเป็นประโยชน์ที่จงใจให้กับคนเหมือนที่เราเห็นกันทุกวันนี้อาจจะไปทำบุญที่วัด วัดท่านออกอนุโมทนาบัตรให้ท่านทั้งหลายก็เอาอนุโมทนาบัตรนั้นไปหักลดหย่อนภาษีเงินได้ประจำปีได้ เห็นไหมครับอันนี้ก็คือประโยชน์สิ่งนี้ก็เหมือนกัน ถ้าหากว่ากฎหมายบอกว่าชื่อของมาเลี้ยงดูบุพการี อย่างเช่นบุพการีนี้

⁵³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 66.

⁵⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 234-236.

จะต้องรับประทานอาหารเสริมเดือนหนึ่งประมาณ 5,000 บาท มีใบเสร็จว่าซื้อมาให้บุคลากรจริงตลอดทั้งปี สิบสองห้าหมื่นบาทก็เอาทุกหมื่นบาทนี้ไปหักภาษีได้ สมมติว่าท่านจะต้องเสียภาษีแสนหนึ่งหักไปหกหมื่นก็ save เงินไปตั้งหกหมื่นแล้ว อย่างนี้เป็นต้น เพราะฉะนั้นอันนี้ก็เป็นเรื่องที่ให้ประโยชน์แก่ผู้เป็นบุตร เป็นหลานในกรณีทำหน้าที่ดี สำหรับคนที่ทำหน้าที่ดีก็จะได้ประโยชน์ถ้าเป็นภาษาอังกฤษเขาเรียกว่า Incentive ที่มีใช้มากก็คือใน คณะกรรมการส่งเสริมการลงทุนที่ชักชวนชาวต่างประเทศมาลงทุนว่าเราให้เขาไม่ต้องเสียภาษี 8 ปี 5 ปี อย่างนี้เป็นต้น อันนี้ก็เหมือนกันเราก็ได้ใบเสร็จซื้ออาหารเสริมก็ดี ค่ายารักษาพยาบาลก็ดีเอาไปหักภาษีเป็นค่าใช้จ่ายการคำนวณภาษีเงินได้ประจำปีก็นับว่าเป็นผลดีนะครับอันนี้ ก็เป็นกฎหมายที่ออกมาลักษณะที่จะต้องช่วยให้คนที่ทำหน้าที่นี้ ทำหน้าที่ได้ด้วยความเต็มใจและมีผลตอบแทน”

ธิดา ศรีไพพรรณ

“ในมาตรา 13 ทางกรมประชาสงเคราะห์โดยสมาคมสภาผู้สูงอายุแห่งประเทศไทยเราเคยทำเรื่องนี้ยื่นไปที่กระทรวงการคลัง ซึ่งเขาก็ส่งให้กรมสรรพากรพิจารณา เราไม่เคยได้รับการตอบในระยะแรกเราก็เคยเชิญกรมสรรพากรมาบรรยายให้สมาชิกของสมาคมสภาผู้สูงอายุฟัง ซึ่งเขาตอบว่าเขาไม่ทราบว่าจะลดให้ใคร ลูกคนไหนที่เป็นคนเลี้ยงดูผู้สูงอายุ เลี้ยงดูพ่อแม่ แต่เราทำไปทุกครั้งที่เปลี่ยนรัฐบาล ขณะนี้กระทรวงการคลังตอบแจ้งมาว่าเนื่องจากสถานการณ์คลังในปัจจุบันอย่างที่เราทราบว่ายังไม่เหมาะสม ไม่เหมาะสมที่จะลดภาษีให้หากแต่ก็เห็นด้วยนะค่ะว่าหากภาวะเศรษฐกิจดีขึ้น กระทรวงการคลังจะนำมาพิจารณาอีกครั้งหนึ่ง”

ประวิณ นิवासวัต

“ผมก็อยากจะขอต่อมาตรา 13 อีกสักนิดหนึ่งที่บอกว่ายังไม่มีกฎหมาย ความจริงการเขียนไว้แบบนี้ มันจะต้องมีกฎกระทรวงออกมาอีก ซึ่งกฎกระทรวงไม่ออกก็ยังไม่ทำอะไรไม่ได้ แต่ควรจะมีหลักการไว้ก่อนว่า เราให้หลักการอันนี้ไว้ ส่วนมาตรา 14 นั้น ก็หมายความว่าคือไม่แน่นอนครับสำหรับผู้สูงอายุไม่จำเป็นต้องอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของบุตรหลาน ซึ่งเป็นเครือข่ายของผู้สูงอายุโดยตรง อาจจะเป็นคนอื่นก็ได้ ซึ่งมีความรักใคร่ชอบพอกันหรือมีความสัมพันธ์ในทางมิตรภาพ เลี้ยงดูกันมาคือมันก็มีที่คนเรามีเพื่อนฝูงที่รักกันชอบกันและดูแลกันจนกระทั่งถึงตายจากกันก็มี ฉะนั้นในกรณีอย่างนี้ ถ้าหากว่าเขาผู้นั้นเป็นผู้ดูแลผู้สูงอายุ โดยรับภาระหน้าที่นี้แทนบุตรหลาน เขาก็ควรมีสวัสดิการเช่นเดียวกับบุตรหลานที่เป็นผู้ดูแล อุปการะเลี้ยงดู สิ่งที่เป็นประโยชน์ที่ได้รับก็ควรจะเป็นเช่นเดียวกับบุตรหลานที่ใช้สิทธินั้น”

ภักดี คุณารักษ์⁵⁵

“ขอมาให้ความเห็นในมาตรา 13 อีกครั้งหนึ่งเกี่ยวกับบุตรบุญธรรม ผมมีบุตรบุญธรรมอยู่ ผมก็อยากจะให้ดูแลเลี้ยงดูผู้สูงอายุในบ้านปลายชีวิต ท่านจะเติมข้อความในมาตรา 13 ได้หรือไม่ ผมก็ไม่ทราบอยากจะให้บุตรและญาติสืบสายโลหิตโดยตรง อันนี้ผู้อภิปรายก็ได้พูดแล้วที่นี้อยากจะให้ใช้ว่า “และบุตรบุญธรรม” ก็สรุปว่าควรจะกล่าวถึงบุตรบุญธรรมไว้ด้วย”

ยงยุทธ ญาณสาร⁵⁶

“ผมอยากเอาข้อความในมาตรา 13 มารวมกันในมาตรา 14 หรือตัดมาตรา 13 ออก ผมจะเขียนใหม่อย่างนี้ว่า ทายาทสืบสายโลหิตโดยตรงขึ้นไปหรือลงมา หรือบุคคลอื่นให้การอุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุซึ่งเป็นบุพการีให้บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับการหักเงินค่าลดหย่อนภาษีการให้สิ่งของและสิ่งจำเป็นสิทธิพิเศษและสวัสดิการต่างๆ ที่กำหนดตามกฎหมายกระทรวง ที่ผมใช้คำว่า ทายาทนั้นทั้งนี้เพราะว่าตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์นั้น คำว่าทายาท นั้นหมายถึง บุตร ลูกหลาน เหลนด้วย นอกจากนั้นแล้ว บุพการีนั้นหมายถึง บิดา มารดา ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ทั้งนี้ในมาตรา 13 นั้นได้บัญญัติถึงคำว่า “บุพการี” จะต้องมีความหมายอย่างนั้น นอกจากทายาท อย่างนั้นแล้วยังหมายถึงบุตรบุญธรรมด้วย ตามกฎหมายครอบครัวอันนี้ก็ป็นข้อคิดเห็นเท่านั้นว่าเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายนี้จะให้ครอบคลุมไปถึงไหน”

นอกจากความเห็น ข้อสังเกต ข้อเสนอแนะดังกล่าวข้างต้นแล้ว ยังมีข้อสรุปเพิ่มเติมที่สำคัญดังนี้⁵⁷

มาตรา 13

ข้อ 2. พรรคสองควรเพิ่มคำว่า “หลานและญาติสืบสายโลหิต” หลังคำว่า “บุตร”

ข้อ 3. นำเอามาตรา 13 และ 14 มารวมกัน

ข้อ 4. ควรใช้คำว่า “บุพการี” หมายถึง บิดามารดา ปู่ย่า ตายาย ทวด” ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 14

ควรระมัดระวังการทุจริตคอร์รัปชันในเรื่องการลดหย่อนภาษี โดยการอ้างการอุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุเป็นเครื่องมือ

⁵⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 273-274.

⁵⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 274-275.

⁵⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 71.

ภาคใต้ จัดการทำประชาพิจารณ์เป็นลำดับที่ 3 การประชาพิจารณ์ในพื้นที่ภาคใต้ มีการให้ความเห็นและข้อสังเกตต่อมาตรา 13 และ 14 โดยวิทยากรและผู้เข้าร่วมการประชาพิจารณ์ ดังนี้

วิจิตร ศรีวิธานนท์⁵⁸

“สมมติว่าไม่เป็นบุตรหลานหรือญาติสืบสายโลหิต ถ้าไปเลี้ยงดูอุปการะผู้สูงอายุ คนอื่น เพราะว่ามีความเห็นใจเขา เขาก็จะได้สิทธินะครับ”

อุบล หลิมสกุล⁵⁹

“เราต้องมีมาตรการ 2 อัน คือ ส่งเสริมและควบคุม ส่งเสริมอาจจะมีการจูงใจ เรื่องภาษีหรือเรื่องอะไรก็แล้วแต่...”

ระเบียบ จิตเกื้อ⁶⁰

“ในกรณีที่รัฐบาลอยากสนองความกตัญญูของคุณของบุตรหลาน เราสามารถทำได้ง่าย ๆ โดยการลดหย่อนภาษี”

นอกจากความเห็น ข้อสังเกตและข้อเสนอแนะดังกล่าวแล้ว ยังมีข้อสรุปเพิ่มเติมที่สำคัญดังนี้⁶¹

มาตรา 13 มีความเห็นขอแก้ไขเพิ่มเติม ดังนี้

....

3. กรณีมีบุตรดูแลหลายคน ใครสมควรได้รับการลดหย่อนภาษีและสิทธิพิเศษ

4. คำว่า “บุตร” ครอบคลุมถึงบุตรบุญธรรมหรือไม่

⁵⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 332.

⁵⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 336.

⁶⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 344.

⁶¹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 74-75.

5. วรรคแรกมีคำว่า “บุตร หลาน และญาติสืบสายโลหิตโดยตรงฯ” แต่วรรคสองไม่มีสองคำหลัง ควรเพิ่มเติมให้มีเช่นเดียวกัน เพื่อให้ได้รับสิทธิเท่าเทียมกัน

มาตรา 14 มีความเห็นให้ตัดออก เพื่อป้องกันการทุจริตคอร์รัปชัน

ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ จัดทำประชาพิจารณ์ในระดับภูมิภาคเป็นสถานที่สุดท้าย การประชาพิจารณ์ในพื้นที่ภาคตะวันออกเฉียงเหนือ มีการให้ความเห็นและข้อสังเกตต่อ มาตรา 13 และ 14 โดยวิทยากรและผู้เข้าร่วมการประชาพิจารณ์ ดังนี้

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา⁶²

“เรื่องเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ของคนที่เขาดูแลบุพการี บิดา มารดา กฎหมายเขียนไว้ในร่างบอกว่าให้เขาหักค่าลดหย่อนภาษีได้ใหม่ เพราะตามปกติเขาเสียภาษี แต่ถ้าเขาเอามาช่วยพ่อแม่ เดือนละ 6,000 บาท หรือหมื่นบาท เงินตรงนี้เขาหักได้ใหม่ หักเป็นค่าใช้จ่ายได้ใหม่ หักค่าลดหย่อนได้ใหม่ หรือคนดูแล ... ให้เขาหักภาษีได้หรือไม่ เรื่องนี้มองเห็นว่าเป็นเรื่องที่ดีครับ เป็นการสนับสนุนให้คนดูแลคนแก่ได้รับประโยชน์อะไรบ้าง”

ไมตรี คำศิริ⁶³

“บุตรที่เลี้ยงดูบุพการี มีสิทธิได้รับหักลดหย่อนภาษี และก็มาตรา 14 บุคคลที่มีใช้บุตรหลานหรือผู้สืบสายโลหิตก็ได้ แต่ทำให้การอุปการะเลี้ยงดูก็ได้รับการหักลดหย่อนภาษี...”

ธนิสร (ไม่ปรากฏนามสกุล)⁶⁴

“แนวคิดในทางกฎหมาย ก็คือว่าอยากจะให้สิทธิกับพวกลูกหลานให้เขาเลี้ยงดู พ่อแม่ บุพการี เขาก็ควรจะได้รับประโยชน์อันนี้”

⁶² เรื่องเดียวกัน, หน้า 383.

⁶³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 439 - 440.

⁶⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 442.

นอกจากความเห็น ข้อสังเกต ดังกล่าวข้างต้น ยังมีข้อสรุปเพิ่มเติมที่สำคัญดังนี้
มาตรา 13 มีข้อเสนอว่า⁶⁵

ข้อ 2. ในวรรคสองควรเพิ่มคำว่า “หลานและญาติสืบสายโลหิตโดยตรง” เป็น “บุตร
หลาน ญาติสืบสายโลหิตโดยตรงที่เลี้ยงดูบุพการี”

มาตรา 14 มีข้อเสนอว่า ควรนำไปรวมกับมาตรา 13

เมื่อได้มีการจัดการประชามติทั้ง 4 ภาคดังกล่าวแล้ว จึงได้มีการสรุปประเด็น
ข้อคิดเห็นเกี่ยวกับมาตรา 13 และ มาตรา 14 ดังนี้⁶⁶

สำหรับ มาตรา 13

1. เสนอเพิ่มเติมคำว่า “บุตร หลาน และญาติสืบสายโลหิต” ในข้อความวรรคสอง
เป็น “บุตร หลาน และญาติสืบสายโลหิตที่เลี้ยงดูบุพการี”

2. คำว่า “เลี้ยงดู” ไม่มีความชัดเจนว่ามีระยะเวลาอย่างน้อยเพียงใด จึงจะถือว่าเลี้ยง
ดูและสมควรได้รับสิทธิ

3. กรณีมีบุตรหลายคน และต่างก็เลี้ยงดูบุพการีบุตรคนไหนสมควรได้รับสิทธิหักภาษี

...

6. มาตรา 13 นี้ ควรครอบคลุมเฉพาะบุตรและบุตรบุญธรรม

7. ควรนำมาตรา 13 – 14 มารวมกัน และใช้คำว่า “ทายาทสืบสายโลหิต” แทนคำว่า
“บุตร หลาน และญาติสืบสายโลหิต” ส่วนคำว่า บุพการี หมายถึง บิดามารดา ปู่ย่า ตายาย และ
ทวด ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

สำหรับ มาตรา 14

1. ควรมีมาตรการป้องกันการทุจริตคอร์รัปชันในเรื่องการขอลดหย่อนภาษี โดยอ้าง
การอุปการะดูแลผู้สูงอายุ

2. ควรนำมาตรา 14 ไปรวมกับมาตรา 13

⁶⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 79.

⁶⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 85.

ในขณะที่ได้มีการทำประชาพิจารณ์ทั้ง 4 ภูมิภาค กระทรวงสาธารณสุข กรมการแพทย์ โดยสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวต่อคณะรัฐมนตรีตามหนังสือที่ สธ 0321/3821 ลงวันที่ 24 กันยายน พ.ศ. 2542 พร้อมกันไปด้วย และสำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรีได้ขอให้สำนักนายกรัฐมนตรี กระทรวงการคลัง กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม ทบวงมหาวิทยาลัย สำนักงานข้าราชการพลเรือน (ก.พ.) และสำนักงานประมาณพิจารณาเสนอความเห็นเกี่ยวกับร่างพระราชบัญญัติดังกล่าว เพื่อประกอบการพิจารณาของคณะรัฐมนตรี โดยส่วนราชการต่างๆ ได้เสนอข้อคิดเห็นมายังสำนักงานเลขาธิการคณะรัฐมนตรี และมีความเห็นในส่วนที่เกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีกับการอุปการะเลี้ยงดู (ตามหนังสือที่ นร. 0204/231 ลงวันที่ 10 มกราคม พ.ศ. 2543) ดังนี้

“กระทรวงการคลัง พิจารณาแล้วเห็นชอบในหลักการ แต่ไม่เห็นด้วยที่จะกำหนดเรื่องเกี่ยวกับภาษีอากรไว้ในร่างพระราชบัญญัติ และเห็นว่าหากจะมีนโยบายที่จะให้มาตรการทางภาษีเพื่อสนับสนุนสวัสดิการแก่ผู้สูงอายุ ก็สามารถตราเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือออกกฎกระทรวงโดยอาศัยอำนาจตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรได้...”

สำนักงานเลขาธิการรัฐมนตรีได้ส่งเรื่องให้กระทรวงสาธารณสุขพิจารณา เพื่อให้ได้ข้อยุติแล้วเสนอคณะรัฐมนตรีต่อไป จึงมีการขอความคิดเห็นจากหน่วยงานหลักที่เกี่ยวข้อง 6 หน่วยงาน ได้แก่ กระทรวงการคลัง กระทรวงแรงงานและสวัสดิการสังคม ทบวงมหาวิทยาลัย สำนักงานคณะกรรมการพลเรือน และสำนักงานประมาณ โดยแต่ละหน่วยงานได้เสนอข้อคิดเห็นที่มีทั้งส่วนที่สอดคล้องและขัดแย้งกัน จึงจัดให้มีการประชุมเพื่อหาข้อยุติขึ้นเมื่อ 22 มีนาคม พ.ศ. 2543 ที่จัดโดยสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กระทรวงสาธารณสุข กรมการแพทย์ โดยได้มีข้อสรุปข้อคิดเห็นและมติของที่ประชุม โดยมีส่วนที่เกี่ยวกับการลดหย่อนภาษีกับการอุปการะเลี้ยงดู ดังนี้⁶⁷

ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะต่อมาตรา 13 และ มาตรา 14

1. สามารถตรวจสอบได้อย่างไรว่าบุตรได้เลี้ยงดูบุพการีที่ผู้สูงอายุจริงมิใช่แจ้งเพื่อลดหย่อนภาษีและได้กำหนดบทลงโทษหรือไม่ (ทบวงมหาวิทยาลัย)
2. กรณีการกำหนดให้มีการลดหย่อนภาษีให้แก่บุตรหรือบุคคลอื่นที่อุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ จะก่อให้เกิดปัญหาและอุปสรรคในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร ดังนี้

⁶⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 103.

(ก) การตรวจสอบเพื่อพิสูจน์ว่าได้มีการอุทธรณ์เรื่องผู้สูงอายุกระทำได้อย่าง เป็น การในการบริหารการจัดเก็บภาษีที่มีความสลับซับซ้อนและต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงในการตรวจสอบ ความถูกต้องซึ่งไม่ใช่หลักการที่ดีในการจัดเก็บภาษีอากร (กระทรวงการคลัง)

ในที่สุดที่ประชุมหน่วยงานที่เกี่ยวข้องดังกล่าวได้มีมติของที่ประชุมให้ตัดมาตรา 13 และ 14 ออกเนื่องจาก

1. มีความสลับซับซ้อนในทางปฏิบัติด้านกระบวนการทางภาษี
2. สามารถออกพระราชกฤษฎีกาเฉพาะเรื่องได้
3. การที่จะให้บุตรหลานกตัญญูต่อบุพการีโดยใช้กฎหมายบังคับเป็นเรื่องยากที่จะ สัมฤทธิ์ผลควรใช้มาตรการหรือแรงผลักดันทางสังคมตลอดจนกระบวนการเลี้ยงดู และการศึกษา ช่วย
4. กระทรวงการคลังยืนยันว่าได้มีการกำหนดมาตรการเพื่อสนับสนุนด้านสวัสดิการ และการบรรเทาภาระภาษีแก่ผู้สูงอายุที่เหมาะสมระดับหนึ่งแล้ว

ดังนั้น ภายหลังจากเสร็จสิ้นการประชุมและได้ข้อยุติแล้วได้ดำเนินการแก้ไขร่าง พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ... เป็นร่างที่ 2 โดยได้ตัดมาตรา 13 และ 14 ที่เกี่ยวกับการให้สิทธิ หักลดหย่อนภาษีเงินได้กับการอุปการะเลี้ยงดูออกไปตามความเห็นของหน่วยงานที่ให้ความเห็น ดังกล่าว

ต่อมาเมื่อวันที่ 14 พฤศจิกายน พ.ศ. 2543 คณะรัฐมนตรี⁶⁸ ชุดสมัยที่มีพันตำรวจโท ดร. ทักษิณ ชินวัตร เป็นนายกรัฐมนตรี ได้พิจารณาเห็นชอบกับร่างที่กระทรวงสาธารณสุขและ คณะกรรมการกฤษฎีกาได้พิจารณาแล้วนำเสนอต่อรัฐสภา เมื่อวันที่ 3 กันยายน พ.ศ. 2545 โดยที่ ไม่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

แต่อย่างไรก็ตาม ต่อมารัฐสภาได้พิจารณาเห็นชอบเมื่อวันที่ 29 ตุลาคม พ.ศ. 2546 โดยมีบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีโดยการแก้ไข เพิ่มเติมของคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ... ของสภา

⁶⁸ สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 พร้อมทั้ง ประวัติ ความเป็นมา กระบวนการ และขั้นตอนในการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวของรัฐสภา (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, 2547), หน้า 9-11.

ผู้แทนราษฎรและวุฒิสภาได้เห็นชอบด้วยในการแก้ไขเพิ่มเติมให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุตร ผู้ซึ่งกลายเป็นบทบัญญัติมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ที่บัญญัติว่า

“ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพผู้นั้นมีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร”

เมื่อพิจารณาความเป็นมาของบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่า แม้คณะรัฐมนตรีจะเสนอร่างกฎหมายที่ตัดบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีออกไปแล้วแต่เมื่อฝ่ายนิติบัญญัติได้แก้ไขเพิ่มเติมให้มีบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุตร ผู้สูงอายุ ข้อคิดเห็นและข้อเสนอแนะของประชาชนที่เกิดขึ้นในระหว่างการประชุมพิจารณาสามารถถือได้ว่าเป็นส่วนที่ทำให้เหตุผลสำคัญประการหนึ่งของบทบัญญัติดังกล่าว โดยเฉพาะผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรที่สามารถให้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้สมควรจะหมายถึงบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรม

2. เหตุที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548

เมื่อมีบทบัญญัติหลักเกณฑ์การหักลดหย่อนภาษีสำหรับผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรตามมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 โดยกำหนดให้ว่า “ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร” คณะรัฐมนตรีจึงได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ต่อสภาผู้แทนราษฎร โดยมาตรา 3 ของร่างพระราชบัญญัติที่คณะรัฐมนตรีเสนอดังกล่าว บัญญัติว่า

มาตรา 3 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (ญ) ของ (1) ในมาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนหนึ่ง **หมิ่นห้าพันบาท** โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอาศัยอยู่กับผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

คำอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป"

เมื่อมีการแต่งตั้งคณะกรรมการภาษีวิสามัญขึ้นมาพิจารณาศึกษา คณะกรรมการได้ตั้งข้อสังเกตและเห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมดังนี้

"(ญ) คำอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

คำอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป"

เมื่อมีการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎรในวาระที่ 2 ได้เห็นชอบกับการแก้ไขเพิ่มเติมของคณะกรรมการ และสภาผู้แทนราษฎรได้ลงมติเห็นชอบร่างพระราชบัญญัติฯ ในวาระที่ 3 ทำให้บทบัญญัติที่สภาผู้แทนราษฎรเห็นชอบเป็นไปตามที่คณะกรรมการภาษีวิสามัญพิจารณาแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าว

ผู้เขียนขอให้อธิบายว่า จากร่างพระราชบัญญัติฯ ที่คณะรัฐมนตรีเสนอต่อสภาผู้แทนราษฎรคณะรัฐมนตรีได้จำกัดบุคคลที่จะอยู่ในข่ายการใช้สิทธินำไปหักลดหย่อนภาษีจาก "บุพการี" เป็น "บิดามารดาของผู้มีเงินได้" และขยายถึง "บิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้" ซึ่งการจำกัดดังกล่าวทำให้มีสมาชิกสภาผู้แทนราษฎรบางท่านอภิปรายขอแปรญัตติให้เพิ่มเติมเป็น "บุพการี" เพื่อให้ครอบคลุมบุพการีทุกลำดับชั้น คือ ทั้งปู่ ย่า ตา ยาย แต่คณะกรรมการไม่เห็นด้วยขอให้จำกัดไว้เฉพาะชั้นของบิดามารดาเท่านั้น เนื่องจากบุพการีนั้นมีอยู่หลายชั้นจะก่อให้เกิดความยุ่งยากในการพิจารณา ดังนั้น ในเบื้องต้นจึงสมควรเฉพาะชั้นของบิดามารดา ก่อน ดังรายละเอียดการอภิปรายที่เกี่ยวข้องในสภาผู้แทนราษฎร ดังนี้

สมบูรณ์ อุทัยเวียนกุล⁶⁹

"...เนื่องจากใน (ญ) นั้น มีการแก้ไขในเรื่องของการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผมขอแปรญัตติเพิ่มเติม ก็คือคำว่า บุพการี เหตุผลที่ผมขอแปรญัตติก็คือ เนื่องจากการที่จะยกเว้นแล้ว

⁶⁹ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ชุดที่ 21 ปีที่ 4 ครั้งที่ 28 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วันพุธที่ 10 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547, หน้า 72.

สามารถที่จะไปยื่นลดหย่อนภาษีสำหรับผู้มีเงินได้โดยเป็นผู้เลี้ยงดูบิดามารดา แต่ฉันนั้นผมคิดว่ายังเป็น การที่ไม่เพียงพอ เนื่องจากอาจจะมีชั้นที่เหนือกว่าบิดามารดาก็คือชั้นของปู่ย่า ตายาย ของผู้มีเงินได้ที่อาจอยู่กับผู้มีเงินได้ในโอกาสที่มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรก็เห็นควรว่าน่าจะยกเว้นแล้วก็ลดหย่อนให้กับผู้ที่เลี้ยงดูบุพการีด้วยชั้นที่เหนือกว่าบิดา มารดา”

วราเทพ รัตนากร⁷⁰

“..ขอขอบคุณท่านผู้สงวนคำแปรญัตติ... ที่คำนึงถึงในเรื่องของบุพการีทั้งหมดทุกชั้นก็คือว่าผู้มีเงินได้จะต้องอุปการะเลี้ยงดูนั้นสามารถนำมาคิดในการคำนวณหาค่าลดหย่อนได้ แต่อย่างไรก็ตามกฎหมายฉบับนี้เราเน้นในเรื่องของการที่จะให้บิดา มารดาของบุคคลผู้ยื่นภาษีหรือผู้มีเงินได้พร้อมทั้งให้ถึงบิดามารดาของคู่สมรสของผู้มีเงินได้ โดยเราถือว่าบิดามารดานั้นเป็นผู้ใกล้ชิดที่สุดเป็นชั้นแรก ถ้าจะไปไกลถึงบุพการีชั้นอื่นด้วยก็น่าจะมีความยุ่งยาก ประการที่ 1 ในเรื่องของการแยกชั้นในเรื่องของการคนที่ เป็นบุพการี ซึ่งก็จะมีการไปถึงหลายชั้นมากทีเดียว อย่างไรก็ตามในเรื่องของการยกเว้นในกรณีการที่ยืนยันว่าในชั้นนี้คิดว่าสมควรเพียงพอสำหรับการดูแลผู้มีเงินได้ที่เลี้ยงดูบุพการีเฉพาะบิดา มารดาก่อน จึงได้เห็นสมควรยืนยันตามร่างเดิม...”

จากคำอภิปรายดังกล่าวปรากฏว่าสภาผู้แทนราษฎรได้ลงมติเห็นชอบกับคณะกรรมการฯ ซึ่งหมายความว่าสภาผู้แทนราษฎรได้จำกัดบุคคลที่จะอยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูลงมาเฉพาะ “บิดา มารดาของผู้มีเงินได้” และขยายถึง “บิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้”

ลำดับต่อจากนั้นได้นำเสนอร่างพระราชบัญญัติดังกล่าวที่สภาผู้แทนราษฎรเห็นชอบแล้วต่อวุฒิสภา เพื่อให้วุฒิสภาพิจารณาให้ความเห็นชอบโดย มีบทบัญญัติ (ญ) ของ (1) ในมาตรา 47 ดังนี้

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

⁷⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า 72.

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

การพิจารณาของวุฒิสภาทั้ง วาระที่ 1 ชั้นรับหลักการ และวาระที่ 2 ชั้นพิจารณาเรียง มาตราได้มีการพิจารณาถึงบทบัญญัติที่คณะรัฐมนตรีเสนอและผ่านการพิจารณาของสภาผู้แทนราษฎรและสมาชิกวุฒิสภาที่มีประเด็นที่สำคัญ ดังนี้

1. เหตุใดจึงกำหนดบุคคลที่จะนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีเฉพาะ “บิดา มารดาของผู้มีเงินได้”⁷¹
2. บิดามารดาที่จะนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนจะต้องพิจารณาตามกฎหมายใด บิดามารดาโดยทั่วไป หรือบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย⁷² ถ้าจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรม ผลจะเป็นอย่างไร หรือบุตรที่บิดายังไม่ได้ให้การรับรองจะเป็นอย่างไร⁷³
3. เหตุใดจึงกำหนดอายุของบุคคลที่จะนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี “60 ปี ขึ้นไป”⁷⁴
4. หลักเกณฑ์ในการพิจารณาว่า “มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ” เป็นอย่างไร⁷⁵
5. ถ้ามีบุตรทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูด้วยกันหลายคน จะมีหลักเกณฑ์การเฉลี่ยอย่างไร⁷⁶

จากคำถามต่างๆ ดังกล่าว นายวราเทพ รัตนากร รัฐมนตรีช่วยว่าการกระทรวงการคลัง ได้อภิปรายชี้แจงในที่ประชุมวุฒิสภาดังนี้

⁷¹ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 31 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วันพุธที่ 16 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547, หน้า 213.

⁷² เรื่องเดียวกัน. หน้า 226.

⁷³ เรื่องเดียวกัน. หน้า 216.

⁷⁴ เรื่องเดียวกัน. หน้า 204.

⁷⁵ เรื่องเดียวกัน. หน้า 203.

⁷⁶ เรื่องเดียวกัน. หน้า 203, 219.

ประการแรก เหตุผลในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มประมวลรัษฎากรฉบับนี้เป็นผลมาจากมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ดังคำอธิบายดังนี้⁷⁷

"...เหตุผลจากมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุปี 2546 ซึ่งมาตรา 17 ได้เขียนไว้ว่า "ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร" กฎหมายปี 2546 เขียนอย่างนี้แล้วรัฐบาลก็ได้ดำเนินการตามกฎหมายที่มีอยู่ แล้วก็ปฏิบัติตามนโยบายของรัฐบาลที่จะสนับสนุนให้มีกรณีเกี่ยวข้องกับการที่จะให้ผู้เสียภาษีนั้นได้มีการลดหย่อน แล้วก็เป็นเรื่องของการแบ่งเบาภาระผู้เสียภาษีด้วย..."

ประการที่สอง เหตุผลที่กำหนดให้เฉพาะบิดามารดาเนื่องจากต้องการให้เฉพาะบิดามารดาเพราะยังไม่มีข้อมูลที่ชัดเจนเกี่ยวกับกรณีบุพการีอื่นๆ ประกอบกับจะต้องมีการอุปการะเลี้ยงดูกันเป็นทอดๆ ขึ้นไปอยู่แล้วจึงสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ อย่างไรก็ตาม รัฐบาลได้ขยายไปถึงบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย และได้หารือกับกรมสรรพากรแล้วเพื่อให้กฎหมายฉบับนี้ปฏิบัติได้ทันที⁷⁸

ประการที่สาม บิดามารดาที่พิจารณานี้เฉพาะตามประมวลรัษฎากรที่เขียนระบุเฉพาะบิดามารดาเท่านั้น ไม่รวมถึงบุพการีตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่รวมถึง ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด เนื่องจากรัฐบาลยังไม่มีข้อมูลที่เพียงพอและเป็นเรื่องที่ยุ่งยากที่จะกำหนดเพราะต้องการเร่งให้กฎหมายฉบับนี้มีผลในส่วนมากก็คือ บิดามารดา แล้วก็บิดามารดาของคู่สมรส⁷⁹

ประการที่สี่ เหตุผลที่กำหนดเกณฑ์อายุ 60 ปีขึ้นไป เพราะไปเอานิยามความหมายของผู้สูงอายุตามพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 เนื่องจาก มาตรา 17 กำหนดให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ จึงต้องให้กฎหมายสอดคล้องกันและมีความชัดเจน⁸⁰

ประการที่ห้า เกณฑ์การพิจารณา "มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ" ไม่ใช่แนวคิดตามมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 เพราะมีความหลากหลายมาก จึงใช้เกณฑ์การยื่นแบบแสดงรายงานเสียภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร กล่าวคือ ถ้าผู้มีเงินได้ไม่ถึง

⁷⁷ เรื่องเดียวกัน. หน้า 221.

⁷⁸ เรื่องเดียวกัน. หน้า 223.

⁷⁹ เรื่องเดียวกัน. หน้า 226.

⁸⁰ เรื่องเดียวกัน. หน้า 221.

30,000 บาทต่อปี ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี ดังนั้น จึงถือว่าเป็นผู้มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ เพราะกรณีเป็นเรื่องค่าลดหย่อนตามประมวลรัษฎากรจึงกำหนดตามกฎหมายลักษณะเดียวกัน⁸¹

ประการที่หก กรณีมีบุตรทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูหลายคนก็ให้เป็นการเลือกกันเองในครอบครัวว่าจะให้ใครใช้สิทธิหักลดหย่อน เช่น พี่หักลดหย่อนบิดา น้องใช้สิทธิหักลดหย่อนมารดา เพื่อให้สามารถปฏิบัติได้มีความชัดเจนมากขึ้น⁸²

นอกจากนั้นรัฐมนตรีได้อธิบายแก่สมาชิกวุฒิสภาเพื่อให้ลงมติเห็นชอบในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มประมวลรัษฎากรดังกล่าว ด้วยเหตุผล⁸³

1. รัฐบาลขอให้หลักการนี้เฉพาะแก่กรณีบิดามารดาเสียก่อน กรณีบุตรอื่นๆ รัฐบาลยังไม่มีข้อมูลที่เพียงพอแต่รับรองว่าจะมีการศึกษาและรัฐบาลจะนำกลับมาพิจารณาอีกครั้ง
2. หากมีการแก้ไขเพิ่มเติม ระยะเวลาในการพิจารณากฎหมายอาจไม่ทันกำหนด เพราะจะต้องส่งกลับให้สภาผู้แทนราษฎรพิจารณาอีกครั้ง ซึ่งจะไม่ทันในการปิดสมัยประชุม
3. เรื่องนี้วุฒิสภาได้รับหลักการไปในเรื่องบิดามารดาแล้วในขั้นการพิจารณารับหลักการที่กำหนดว่า “แก้ไขประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้นำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้” หากจะมีการแก้ไขในมาตราที่ต้องกลับไปแก้ไขในหลักการอีกครั้ง ซึ่งในหลักการก็กำหนดชัดเจนและวุฒิสภาได้รับหลักการนั้นไปแล้ว⁸⁴

ด้วยเหตุผลของรัฐมนตรีที่อธิบายแก่สมาชิกวุฒิสภาดังกล่าว ประกอบกับเหตุผลของสมาชิกวุฒิสภาท่านหนึ่งที่กล่าวเห็นสมควรตามที่รัฐบาลกำหนดเนื่องจากกฎหมายนี้เป็นพระราชบัญญัติเกี่ยวกับการเงินเป็นเรื่องที่ฝ่ายบริหารเสนอโดยพิจารณาจากความพร้อมของประเทศ ดังนั้น จึงไม่ควรไปบังคับให้ฝ่ายบริหารแก้ไข ควรยุติไว้เพียงแต่ที่ฝ่ายบริหารเสนอ⁸⁵ จึงทำ

⁸¹ เรื่องเดียวกัน. หน้า 222.

⁸² เรื่องเดียวกัน. หน้า 223.

⁸³ เรื่องเดียวกัน. หน้า 246.

⁸⁴ เรื่องเดียวกัน. หน้า 246.

⁸⁵ เรื่องเดียวกัน. หน้า 243.

ให้ไม่มีการอภิปรายแก้ไขเพิ่มประการอื่น วุฒิสภาจึงได้ลงมติให้ความเห็นชอบกับร่างที่ผ่านการพิจารณาจากสภาผู้แทนราษฎรแล้วโดยไม่มีการแก้ไขเพิ่มเติมแต่อย่างใด

ดังนั้น บทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา จึงได้รับความยินยอมจากฝ่ายนิติบัญญัติ ดังนี้

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามี หรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. 2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. 2548 เป็นต้นไป”

ข้อสังเกต ผู้เขียนเห็นว่า รัฐสภาได้เห็นชอบในการจำกัดขอบเขตของผู้สูงอายุที่จะอยู่ในข่ายการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูจาก “บุพการี” เป็น “บิดา มารดาของผู้มีเงินได้” และขยายขอบเขตไปถึง “บิดา มารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้” ด้วย แต่อย่างไรก็ตามปัญหาตามข้อสังเกตของวุฒิสภาเกี่ยวกับความหมายของ “บิดา มารดา” จะมีความหมายอย่างไร หมายถึง บิดา มารดาโดยกำเนิด หรือบิดามารดาโดยชอบด้วยกฎหมาย หรือบิดา มารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมหรือไม่ คำอธิบายของรัฐมนตรีในวุฒิสภาก็ยังไม่อาจอธิบายได้อย่างชัดเจน

ข. เหตุผลในทางวิชาการ : การบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้

เหตุผลดั้งเดิมของการให้หักค่าลดหย่อน คือ การพยายามหาดัชนีที่จะวัดความสามารถในการที่จะเสียภาษีอย่างแท้จริง เช่น ค่าใช้จ่ายบางประเภทเกิดขึ้นเนื่องจากภาวะการณืผิดปกติวิสัยในชีวิตประจำวันนั้น จึงสมควรได้รับการลดหย่อนโดยหักออกจากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษีที่ต้องเสีย⁸⁶ ซึ่งเป็นเหตุผลในเชิงวิชาการด้านภาษีอากร

⁸⁶ ไกรยุทธ ธีรตยาดีนันท์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย* (กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครการพิมพ์, 2521). หน้า 32.

เหตุผลในเชิงวิชาการด้านกฎหมายเป็นเรื่องของสิทธิในการการหักลดหย่อนภาษี โดยทั่วไปเป็นสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะได้รับการบรรเทาภาระภาษี⁸⁷ และเป็นสิทธิเฉพาะตัวของผู้มีเงินได้แต่ละคน⁸⁸ นอกจากนั้นสิทธิในการหักลดหย่อนภาษียังเป็นสิทธิที่รัฐกำหนดให้แก่ผู้เสียภาษี โดยบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อเป็นมาตรการของรัฐในการดำเนินนโยบายทางเศรษฐกิจและสังคมในการที่จะปรับเปลี่ยนหรือส่งเสริมพฤติกรรมของคนในสังคม โดยเฉพาะอย่างยิ่งกรณีการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุตรนี้ต้องการที่จะส่งเสริมและปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของบุตรหลานให้มีความกตัญญูช่วยเหลือดูแลบุพการีในครอบครัวมากยิ่งขึ้น โดยเหตุผลเหล่านี้ล้วนแล้วได้มีการอภิปรายในการพิจารณาพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ของฝ่ายนิติบัญญัติทั้งสภาผู้แทนราษฎรและวุฒิสภา โดยมีส่วนที่สำคัญดังนี้

พิเชษฐ พันธุ์วิชาติกุล⁸⁹

“...วันหนึ่งเมื่อพิจารณากฎหมาย วันหนึ่งข้างหน้าเขาทบทวนในเจตนารมณ์หรือคำพูดต่างๆ เขามาพลิกดูรายงานการประชุม อย่างน้อยก็เห็นว่าคณะกรรมการและสภานี้ก็ได้พูดถึงสิ่งเหล่านี้ ให้ความสำคัญในสิ่งเหล่านี้ อย่างน้อยเจตนารมณ์บางอย่างที่คณะกรรมการและ ส.ส. ทุกคน หรือพวกเราทุกคนย้ำเน้นในสิ่งที่ลูกหลานควรที่จะตอบแทนบุญคุณบิดามารดา ...”

นภดล สมบูรณ์⁹⁰

“...การแก้ปัญหาผู้สูงอายุนั้นเราไม่ใช่จะให้เฉพาะปัจจัย 4 คือ ให้อาศัยอาศัย เสื้อผ้า อาหาร ยารักษาโรคเท่านั้น ผู้สูงอายุต้องการที่มากที่สุดคือ กำลังใจ ผู้สูงอายุอยากให้เห็นหน้าลูกหลานพร้อมหน้ากัน อยู่ในบ้านเดียวกัน เราจะทำอย่างไรในสังคมไทยที่ขณะนี้ลูกเมื่อมีครอบครัวแล้วนิยมที่จะแยกครอบครัวไปอยู่ต่างหาก ปล่อยพ่อแม่อยู่ตามยถากรรม ถ้าพ่อแม่มีเงิน

⁸⁷ มาตรา 47 แห่งประมวลรัษฎากร “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้...”

⁸⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 368/2543

⁸⁹ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ชุดที่ 21 ปีที่ 3 ครั้งที่ 13 (สมัยสามัญทั่วไป) วันพุธที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 2546, หน้า 96.

⁹⁰ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 23 เล่มที่ 2 (สมัยสามัญทั่วไป) เป็นพิเศษ วันจันทร์ที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2546, หน้า 167.

ก็ไม่มีปัญหา ถ้าพ่อแม่ไม่มีเงินก็ลำบาก เป็นภาระของรัฐ เพราะฉะนั้น...ก็เป็นเหตุจูงใจสนับสนุนให้บุตรดูแลพ่อแม่ ให้ครอบครัวเข้มแข็งอบอุ่น ให้ผู้สูงอายุซึ่งเป็นพ่อแม่ได้มีความสุขได้อยู่ใกล้ลูกหลาน...”

เมื่อพิจารณาความเห็นดังกล่าวจะพบว่าการให้สิทธิในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีของผู้มีเงินได้จึงเป็นไปตามแนวความคิดที่กำหนดขึ้นเพื่อให้การหักลดหย่อนภาษีเป็นมาตรการสร้างแรงจูงใจ ส่งเสริมสนับสนุนให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี และเป็นการบรรเทาภาระภาษีของประชาชนผู้มีภาระจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่สูงอายุและไม่สามารถหาเลี้ยงตนเองได้ โดยเฉพาะเมื่อพิจารณาจากเกณฑ์ช่วยตัดสินใจที่ว่า ค่าใช้จ่ายนั้นๆ เกิดจากการกระทำกิจกรรมที่สังคมปรารถนาที่จะส่งเสริมหรือไม่⁹¹ จะทำให้เห็นว่าค่าใช้จ่ายของผู้ที่อุปการะเลี้ยงดูบุพการีผู้สูงอายุเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นจากกิจกรรมที่ต้องการให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูช่วยดูแล เลี้ยงดูผู้สูงอายุและเป็นกิจกรรมที่ส่งเสริมให้คนในสังคมมีความกตัญญูต่อบุพการี

ค. เหตุผลด้านภาระหน้าที่และนโยบายของรัฐ : การลดรายจ่ายภาครัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ

การที่รัฐมีภาระหน้าที่จะต้องจัดให้มีสวัสดิการสาธารณะ ค้ำครองและส่งเสริมสิทธิของผู้สูงอายุตามที่รัฐธรรมนูญบัญญัติในเรื่องแนวนโยบายพื้นฐานของรัฐ ถือว่าเป็นภาระของรัฐที่จะต้องจัดการให้เป็นไปตามที่กฎหมายกำหนดและภาระหน้าที่ของรัฐดังกล่าวถือว่าเป็นภาระสาธารณะที่รัฐจำเป็นต้องอาศัยงบประมาณแผ่นดินในการดำเนินงาน ซึ่งหมายความว่ารัฐจะต้องจัดหารายได้เพื่อมาเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานเหล่านั้น การจัดหารายได้ของรัฐที่สำคัญก็คือ การจัดเก็บภาษี เมื่อรัฐต้องการเงินภาษีมากขึ้นจะต้องนำไปใช้จ่ายตามภาระหน้าที่ที่มากขึ้นรัฐก็ต้องจัดเก็บภาษีให้ได้ตามเกณฑ์ที่กำหนดในงบประมาณ เมื่อรัฐได้รับชำระค่าภาษีอากรแล้วก็ต้องนำภาษีอากรนั้นไปจัดสรรให้แก่หน่วยงานที่รับผิดชอบในการดูแลผู้สูงอายุเพื่อให้มีการจัดสวัสดิการต่างๆ ให้แก่ผู้สูงอายุ โดยเหตุผลเหล่านี้ล้วนแล้วแต่มีการกล่าวอภิปรายไว้ของสมาชิกวุฒิสภาในฐานะฝ่ายนิติบัญญัติในการพิจารณามาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 โดยมีส่วนที่สำคัญดังนี้

⁹¹ ไกรยุทธ วีระยาดีพันธ์, *ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย*, หน้า 33.

ประเสริฐ จันทรวงทอง⁹²

“...ในเรื่องสิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยกำหนดให้มีการหักลดหย่อนในเรื่องของภาษีให้แก่บุตรที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ...สิทธิพิเศษทางภาษีเหล่านี้ผมเห็นด้วยอย่างยิ่ง ...เมื่อบุคคลเหล่านี้มาดูแลผู้สูงอายุที่มากขึ้นภาระของรัฐบาลในการดูแลก็จะลดน้อยลง ผมเรียนว่าเป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐบาลในการดูแลผู้สูงอายุอีกทางหนึ่ง...”

นภาคล สมบูรณ์⁹³

“...เป็นการลดภาระของรัฐ จึงมีการจูงใจว่าถ้าครอบครัวใดบุตรดำเนินการช่วยเหลือพ่อแม่อย่างนี้เราจะจูงใจอย่างไรให้เขาได้สิทธิพิเศษในการลดภาษี...”

ดังนั้น จึงเกิดเป็นแนวทางว่าหากมีประชาชนที่ช่วยรัฐในการดูแลผู้สูงอายุไม่ว่าจะเป็นบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภรรยาซึ่งเป็นการทำให้ลดปริมาณผู้สูงอายุที่ถูกทอดทิ้ง ไม่มีผู้ดูแลอันจะตกเป็นภาระหน้าที่ของรัฐ ซึ่งถือว่าการลดภาระค่าใช้จ่ายภาครัฐในการที่จะต้องดูแลผู้สูงอายุลงไปด้วย เพื่อให้ประชาชนที่ทำหน้าที่ช่วยรัฐดูแลผู้สูงอายุและยังต้องมีภาระหน้าที่ชำระภาษีอากรด้วยได้รับประโยชน์ตอบแทนจึงควรกำหนดให้สามารถหักลดหย่อนภาษีเงินได้สำหรับค่าใช้จ่ายที่ใช้เป็นการดูแลผู้สูงอายุ

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

⁹² สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร, รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ชุดที่ 21 ปีที่ 3 ครั้งที่ 13 (สมัยสามัญทั่วไป) วันพุธที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 2546, หน้า 91.

⁹³ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 23 เล่มที่ 2 (สมัยสามัญทั่วไป) เป็นพิเศษ วันจันทร์ที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2546, หน้า 167.

บทที่ 4

สภาพปัญหาและแนวทางแก้ไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

จากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

การหักลดหย่อนภาษีตามประมวลรัษฎากรเป็นมาตรการสำคัญที่ผู้มีเงินได้ทุกคนพยายามจะใช้ไม่ว่ากรณีใดกรณีหนึ่งเพื่อบรรเทาภาระภาษีที่มีต่อตนเองและครอบครัว การที่จะหักลดหย่อนภาษีกรณีใดๆ นั้นจะต้องพิจารณาเสียก่อนว่าผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้ที่สามารถหักลดหย่อนภาษีกรณีนั้นๆ ตามที่กฎหมายกำหนดหรือไม่ การเป็นผู้ที่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้จึงเป็นสาระสำคัญประการแรก กรณีการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีก็มีปัญหาที่สำคัญลักษณะดังกล่าวเช่นกัน กล่าวคือ การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 กำหนดให้ผู้มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภริยาจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย เมื่อประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวกำหนดเช่นนั้นจึงก่อให้เกิดปัญหาในการตีความความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายว่าไม่รวมถึง “บุตรบุญธรรม” โดยการตีความเหล่านั้นได้อาศัยการตีความตามหลักกฎหมายแพ่ง จึงเกิดปัญหว่าบุตรบุญธรรมไม่อาจใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจากการที่บุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุตรธรรมได้ กรณีเช่นนี้จึงอาจก่อให้เกิดปัญหาการจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ที่บุตรบุญธรรมที่ได้ทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุตรธรรมเช่นเดียวกับบุตรโดยทั่วไป

อย่างไรก็ตามในฐานะที่กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนเพราะเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน การกำหนดประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในลักษณะที่เป็น “กฎ” จะต้องชอบด้วยกฎหมายอยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมายแม่บทและตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท ตลอดจนการตีความบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจะต้องอาศัยการตีความโดยเคร่งครัดและคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรด้วย ดังนั้น การกำหนด “กฎ” และการตีความบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่อธิบายตามกฎหมายแพ่งจึงเป็นการอธิบายที่ไม่เพียงพอ หากแต่จะต้องศึกษาถึงที่มาและเจตนารมณ์ในการกำหนดบทบัญญัตินั้นด้วย

4.1 สภาพปัญหาที่เกิดจากการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

การกำหนดประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่จำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมและการตีความในลักษณะที่จำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ก่อให้เกิดปัญหาการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม

ในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันประกอบไปด้วย ปัญหาประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรขัดแย้งกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 ปัญหาเกี่ยวกับความไม่เป็นธรรมจากการตัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรม และปัญหาการตีความความหมายของ “บิดามารดาของผู้มีเงินได้” ตามมาตรา 47 (1) (ญ) ซึ่งปัญหาเหล่านี้จำเป็นต้องศึกษาวิเคราะห์อย่างละเอียดเพื่อนำเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขตลอดจนปรับปรุงกฎหมายต่อไป

4.1.1 ประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรขัดแย้งกับบทบัญญัติของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548

การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 อาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ในฐานะอนุบัญญัติ หรือ “กฎ” ที่ฝ่ายปกครองคือกรมสรรพากร กำหนดเนื้อหาสาระนั้นจะต้องอยู่ภายใต้กรอบที่ได้รับมอบหมายจากฝ่ายนิติบัญญัติภายใต้หลักนิติรัฐ การตรา “กฎ” ของฝ่ายปกครองจะต้องชอบด้วยกฎหมาย โดยจะตรา “กฎ” เกินกว่าขอบเขตเจตนาของที่ได้รับมอบหมายหรือตราตามอำเภอใจมิได้¹ แต่จากการศึกษาพบว่าการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 ข้อ 1 (2) ที่กำหนดว่า “ผู้มีเงินได้หรือสามีภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดา มารดาที่มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู” มีเนื้อหาสาระที่ขัดแย้งกับบทบัญญัติของกฎหมายแม่บททั้ง 2 ฉบับ กล่าวคือ

มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ในฐานะที่เป็นที่มาของการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร ซึ่งมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติดังกล่าวบัญญัติว่า “**ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ ผู้นั้นมีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข วิธีการที่กำหนดในประมวลรัษฎากร**” ซึ่งจากบทบัญญัติมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุดังกล่าว จะเห็นได้ว่ากำหนดให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุตรสามารถให้มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ โดยไม่ได้กำหนดขอบเขตความหมายของผู้อุปการะเลี้ยงดูว่าจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมหรือเป็นบุคคลใดๆ ดังนั้น โดยนัยของกฎหมายแม่บทฉบับแรกจึงหมายความว่าผู้ที่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีสามารถเป็นบุคคลใดๆ ก็

¹ กมลชัย รัตนสากวรงค์, กฎหมายปกครอง, พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546), หน้า 141.

ได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบุพการี การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวกำหนดว่า จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจึงสามารถพิจารณาได้ว่าก่อให้เกิดการขัดแย้งกับกฎหมายแม่บทฉบับแรก ยิ่งไปกว่านั้นประกาศอธิบดีฉบับดังกล่าวยังพิจารณาได้ว่าขัดแย้งกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 ในฐานะที่เป็นบทบัญญัติที่แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ซึ่งบัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้ (1) ลดหย่อนให้สำหรับ ... (ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ...” ซึ่งจากบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ดังกล่าว จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่ามีได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมและยังมีได้จำกัดเฉพาะสายโลหิตเดียวกันเท่านั้น ดังนั้น โดยนัยของมาตรา 47 (1) (ญ) จึงหมายความว่าผู้มีเงินได้สามารถเป็นได้ทั้งบุตรโดยทั่วไปและบุตรบุญธรรม หากประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ประสงค์จะกำหนดให้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายแล้วคงจะต้องบัญญัติไว้อย่างชัดเจนดังเช่นที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ในมาตรา 47 (1) (ค) ที่บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้ (1) ลดหย่อนให้สำหรับ ... (ค) บุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย”

ดังนั้น การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวกำหนดเพิ่มเติมคุณสมบัติผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ว่าจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจึงเป็นการกำหนดเพิ่มเติมเกินกว่าที่พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 บัญญัติไว้

ด้วยเหตุผลที่ได้วิเคราะห์มาดังกล่าวทำให้เข้าใจได้ว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรไม่สอดคล้องกับกฎหมายแม่บท เนื่องจากกฎหมายแม่บทมิได้กำหนดเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น และจากการที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่มีฐานะเป็น “กฎ” กำหนดเนื้อหาเกินกว่าเนื้อหาสาระของกฎหมายแม่บทที่มีลำดับศักดิ์สูงกว่า ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวควรได้รับการพิจารณาว่าไม่ชอบด้วยกฎหมาย

การกำหนดอนุบัญญัติดังกล่าวยังสามารถพิจารณาได้ว่าขาดความสอดคล้องกับที่มา แนวความคิด ตลอดจนเจตนารมณ์ในการร่างกฎหมายอันปรากฏอยู่ในรายงานการประชุมของการกระบวนการร่างกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวจึงก่อให้เกิดปัญหาที่สำคัญ คือ ปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติซึ่งขาดความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท และปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติอันก่อให้เกิดการจำกัดสิทธิของบุคคลผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรม

ก) ปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บท

เนื่องจากการกำหนดประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 อาศัยอำนาจจากประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) และมาตรา 47 (1) (ฎ) มีที่มาจากมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2548 ดังนั้น การพิจารณาปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทจะต้องพิจารณาเจตนารมณ์ที่ปรากฏในการร่างบทบัญญัติมาตราเหล่านั้นด้วย และจากการศึกษาพบว่าเจตนารมณ์ของการร่างบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) และมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุไม่ได้กำหนดขอบเขตให้ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ที่กล่าวเช่นนี้เนื่องจากสามารถศึกษาวิเคราะห์ได้จากเจตนารมณ์ที่ปรากฏในการร่างกฎหมายซึ่งมีอยู่สามส่วนด้วยกัน คือ 1) หลักการและเหตุผลต่อท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 2) คำแปรญัติติของคณะกรรมการวิสามัญตลอดจนคำอภิปรายของสมาชิกวุฒิสภาในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่... พ.ศ. และร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. และ 3) ความเห็นของประชาชนผู้เข้าร่วมการประชาพิจารณ์ร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ.

ลำดับแรก คือ การวิเคราะห์หลักการและเหตุผลต่อท้ายพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่ 36 พ.ศ. 2548 ซึ่งกำหนดว่า

“เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ.2546กำหนดให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ มีสิทธิได้รับการหักลดหย่อนภาษีตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ดังนั้นเพื่อเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้ให้กำเนิดบุตร สมควรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนหรือบิดา

มารดาของสามีหรือภริยาของตนสามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าวมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้”

เมื่อพิจารณาหลักการและเหตุผลดังกล่าวจะเห็นได้ว่าการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) เกิดขึ้นเพื่อรองรับบทบัญญัติมาตรา 17 ของพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2548 และต้องการส่งเสริมและสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา แต่อย่างไรก็ตามก็ยังไม่ได้แสดงให้เห็นว่ามีเจตนารมณ์มุ่งประสงค์เฉพาะบิดามารดาขอด้วยกฎหมายเท่านั้น แต่ปรากฏว่าต้องการสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้ให้กำเนิดและขยายสนับสนุนไปถึงบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ด้วย

จากการพิจารณาหลักการและเหตุผลต่อท้ายพระราชบัญญัติอาจมีข้อควรพิจารณาได้ว่าเมื่อหลักการเหตุผลกำหนดว่าบิดามารดาผู้ให้กำเนิดจึงอาจหมายถึงบิดามารดาตามความเป็นจริง คือ บิดาและมารดาผู้ให้กำเนิดโดยธรรมชาติเท่านั้นจึงไม่อาจหมายถึงบิดามารดาบุญธรรมได้ ผู้เขียนเห็นว่า ข้อสงสัยนี้ไม่สามารถนำมาอธิบายเพื่อจำกัดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรขอด้วยกฎหมายเท่านั้นเพราะด้วยเหตุผลดังนี้

ประการแรก เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติกฎหมายที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรตามมาตรา 47 (1) (ญ) จะพบว่าบทบัญญัติดังกล่าวไม่ได้จำกัดเฉพาะบิดามารดาผู้ให้กำเนิดเท่านั้น และในกรณีบิดามารดาของคู่สมรสซึ่งตามความเป็นจริงแล้วบิดามารดาของสามีหรือภริยาไม่ได้เป็นผู้ให้กำเนิดผู้มีเงินได้ ผู้มีเงินได้ยังสามารถนำบิดามารดาของสามีหรือภริยามาหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดูได้ ดังนั้น การพิจารณาเฉพาะหลักการและเหตุผลต่อท้ายพระราชบัญญัติจึงไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของกฎหมายและเจตนารมณ์ที่แท้จริงได้

ประการที่สอง หากหลักการและเหตุผลมุ่งประสงค์เฉพาะบิดามารดาตามความเป็นจริงที่ผู้ให้กำเนิดเท่านั้น จะต้องกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่าเฉพาะบิดามารดาตามความเป็นจริงที่ผู้ให้กำเนิดโดยธรรมชาติ ทั้งนี้เพราะกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิของบุคคลในทรัพย์สิน จึงต้องกำหนดบทบัญญัติไว้อย่างชัดเจน

ประการที่สาม ตามความเป็นจริงแล้วการเป็นผู้ให้กำเนิดไม่อาจพิจารณาจากการให้กำเนิดโดยธรรมชาติเท่านั้นเพราะสาระสำคัญของการเป็นบิดามารดากับบุตรไม่ได้อยู่เฉพาะการให้กำเนิดเท่านั้นหากแต่ต้องมีการอุปการะเลี้ยงดูเพื่อให้เด็กเติบโตมีชีวิตอยู่รอดได้ด้วย หากให้กำเนิดแล้วไม่เลี้ยงดูบุตรก็ไม่อาจเติบโตมีชีวิตอยู่รอดได้ บิดามารดาผู้ให้กำเนิดจึงจะต้องหมายถึงเป็นผู้ให้ชีวิตขึ้นมาและอยู่รอดได้ด้วย ดังนั้น บิดามารดาผู้ให้กำเนิดจึงสามารถหมายถึงบิดามารดาบุญธรรมได้เพราะบิดามารดาบุญธรรมแม้จะไม่ได้ให้ชีวิตเกิดขึ้นในโลกนี้แต่ก็ให้กำเนิดมีชีวิตอยู่รอดโดยการอุปการะเลี้ยงดูตลอดจนให้การอบรม การศึกษาหรือแม้แต่ให้การทำงานอาชีพด้วย

ประการสุดท้าย หากจะอ้างว่าบิดามารดาผู้ให้กำเนิดหมายถึงบิดามารดาตามความเป็นจริงที่ให้กำเนิดโดยธรรมชาติเท่านั้นยังจะเป็นการทำให้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวขัดแย้งต่อหลักการและเหตุผลในการร่างบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) อย่างชัดเจน เพราะประกาศอธิบดีกรมสรรพากรไปกำหนดเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ทั้งๆ ที่หลักการและเหตุผลกำหนดว่าบิดามารดาผู้ให้กำเนิด ซึ่งหมายถึงได้ทั้ง บิดาตามความเป็นจริงที่ไม่ได้สมรสกับมารดาแต่อยู่กินกันฉันท์สามีภรรยาจนให้กำเนิดบุตร หรือบิดาที่ยังไม่ได้จดทะเบียนรับรองบุตร หรือบิดาที่ศาลยังไม่ได้พิพากษาว่าบุตรนั้นเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่า เจตนารมณ์สำคัญของหลักการและเหตุผลในการร่างบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) คือ ต้องการส่งเสริมและสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ตลอดจนบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ไม่ได้มุ่งเฉพาะให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น หากแต่เปิดกว้างให้นำบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนภาษีได้ด้วย

ลำดับที่สอง คือ การวิเคราะห์คำแปรญัติติของคณะกรรมการวิสามัญตลอดจนคำอภิปรายของสมาชิกวุฒิสภาในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับที่... พ.ศ. และร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ... ในการพิจารณาร่างบทบัญญัติที่ให้ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากการอุปการะเลี้ยงดูได้ ปราบกฏคำแปรญัติติของสมาชิกวุฒิสภาหลายท่านในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรที่กังวลใจเกี่ยวกับการให้อำนาจอธิบดีกำหนดอนุบัญญัติด้วยเกรงว่าอาจจะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เช่น

มาลีรัตน์ แก้วก่า²

"...ดิฉันมีข้อสังเกตสำหรับเรื่องของการโยนหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขไปให้อธิบดีเป็นผู้ออก จะผูกปมไว้ได้ไหม...จะทำอย่างไรให้เขาออกไปโดยที่ไม่บิดไม่เบี้ยว เวลาไปแปรเจตนารมณ์ของกฎหมายในการออก มักแปรกันไปตามใจผู้มีอำนาจในขณะนั้น ..."

วัลลภ ตั้งคณานุรักษ์³

² สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา, รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 31 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วันอังคารที่ 16 พฤศจิกายน 2547, หน้า 211.

³ เรื่องเดียวกัน. หน้า 219.

“...ผมมีคำถามถึงท่านรัฐมนตรี...เพราะเข้าใจว่าพอกฎหมายนี้ออกมาจะมีเกณฑ์และระเบียบปฏิบัติที่กระทรวงการคลัง ผมอยากจะรู้อย่างนี้ ว่าอธิบดีที่จะประกาศออกมามีอะไรบ้าง...”

เมื่อพิจารณาคำอภิปรายของสมาชิกวุฒิสภาดังกล่าวจะพบว่าสมาชิกวุฒิสภาได้พยายามที่จะตั้งข้อสังเกตและข้อกังวลใจเกี่ยวกับการให้อำนาจอธิบดีไปออกหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเนื่องจากสมาชิกวุฒิสภาเห็นว่าอาจมีการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายและไม่ชัดเจนเพียงพอหรืออาจไม่เหมาะสม และสุดท้ายเมื่ออธิบดีออกประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขได้ปรากฏว่าความกังวลและข้อสังเกตของสมาชิกวุฒิสภานั้นเกิดขึ้นจริงและไม่ได้รับการพิจารณาประกอบในการออกหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นสำคัญ กล่าวคือ หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไข ข้อ 1 (2) ที่กำหนดว่า “ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู” จนทำให้เกิดการวินิจฉัยตีความหลักเกณฑ์ดังกล่าวว่า บุตรบุญธรรมไม่สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้รับบุตรบุญธรรมได้ ซึ่งแท้ที่จริงแล้วสมาชิกวุฒิสภาได้พยายามวางแนวทางในการพิจารณาออกหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานะของผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรเอาไว้ว่าควรจะหมายความรวมทั้งบุตรบุญธรรม ดังเช่นคำอภิปรายที่สอดคล้องต้องกันของสมาชิกวุฒิสภาหลายท่าน เช่น

มนตรี สันทวิชัย⁴

“...ผมคิดว่าร่าง พ.ร.บ. นี้คงจะไม่ได้ให้แค่บุตรไปเลี้ยงดูแล้วให้เกิดการสงเคราะห์บิดามารดาหรอก แต่นี่ร่าง พ.ร.บ. เพื่อให้เกิดความผูกพัน เป็นเรื่องวัฒนธรรมเชิงวิถีชีวิตที่เราเห็นเยอะในเรื่องความกตัญญู ฉะนั้น โดยสภาวะสังคมผมว่ามีเด็กมากมายที่ไม่ได้อยู่กับพ่อแม่ที่ให้กำเนิด ในสภาวะแบบนี้หลายคนก็อยู่กับพ่อบุญธรรม แม่บุญธรรม...”

สันติภาพ อินทรพัฒน์⁵

“...ในกรณีไม่ให้เกิด แต่เป็นบุตรบุญธรรมล่ะครับ...บางคนเขาถูกเลี้ยงมาตั้งแต่เล็กๆ แต่พอถึงเวลาผู้รับบุตรบุญธรรมอายุมากขึ้นปรากฏว่าไม่มีรายได้เลยสถานการณ์อย่างนี้ปรากฏว่ากฎหมายฉบับนี้การที่เขาต้องการทดแทนแม้ว่าคนเหล่านี้จะไม่ได้ให้กำเนิดก็ตาม แต่

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 205 - 206.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 213.

ถือว่าเป็นบุพการีที่ได้เลี้ยงดูจนเขามีหน้าตาอาชีพมีการงาน เพราะฉะนั้นตรงนี้ส่วนหนึ่งน่าจะได้นิใหม่...”

เสรี สุวรรณภานนท์⁶

“...ต้องขอความชัดเจนด้วยนะครับว่ากรณีที่จดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมผลจะเป็นอย่างไร...”

เมื่อพิเคราะห์คำอภิปรายของสมาชิกวุฒิสภาดังกล่าวจะพบว่ากรณีบุตรบุญธรรมนี้ควรจะให้บุตรบุญธรรมหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูได้ซึ่งความเห็นของสมาชิกวุฒิสภาดังกล่าวสอดคล้องกับความเห็นของประชาชนที่เข้ามามีส่วนร่วมในการทำประชาพิจารณ์ร่างพระราชบัญญัติผู้สูงอายุเพื่อพิจารณาบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีจากกรณีการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งเป็นที่มาของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร เช่น

อรอนงค์ สมณะ⁷

“บุตรบุญธรรมจะอยู่ในข้อนี้หรือเปล่า เพราะว่าต่อไปในอนาคต บุตรบุญธรรม หลานบุญธรรม หรือ พ่อบุญธรรม แม่บุญธรรม จะเยอะเพราะคนไทยนิยมอยู่เป็นโสด”

สมศรี กันธมาลา⁸

“กฎหมายฉบับนี้น่าจะบังคับเฉพาะบุตรและบุตรบุญธรรม ... เราควรจะให้บุตรและบุตรบุญธรรมตามกฎหมาย มีหน้าที่ต้องเลี้ยงดูบุพการีด้วย”

ภักดี คุณารักษ์⁹

“ขอมาให้ความเห็นในมาตรา 13 อีกครั้งหนึ่งเกี่ยวกับบุตรบุญธรรม ผมมีบุตรบุญธรรมอยู่ ผมก็อยากจะให้ดูแลเลี้ยงดูผู้สูงอายุในบ้านปลายชีวิต ท่านจะเติมข้อความในมาตรา 13 ได้หรือไม่ ผมก็ไม่ทราบอยากจะให้บุตรและญาติสืบสายโลหิตโดยตรง อันนี้ผู้อภิปรายก็ได้พูดแล้วที่นี้อยากให้อีกว่า “และบุตรบุญธรรม” ก็สรุปว่าควรจะกล่าวถึงบุตรบุญธรรมไว้ด้วย”

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 216.

⁷ สถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ กระทรวงสาธารณสุข, (ร่าง) พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ หลักการ เหตุผล และความเป็นมา (21 มกราคม 2541 – 29 กันยายน 2542) (กรุงเทพมหานคร : ชุมชนสมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด, 2543), หน้า 190.

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 191.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 273-274.

ยงยุทธ ญาณสาร¹⁰

“...นอกจากทนายทนายอย่างนั้นแล้วยังหมายถึงบุตรบุญธรรมด้วย ตามกฎหมายครอบครัววันนี้ก็เป็นข้อคิดเห็นเท่านั้นว่าเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายนี้จะให้ครอบคลุมไปถึงไหน”

เมื่อพิจารณาจากคำอธิบายของสมาชิกวุฒิสภาประกอบกับความเห็นของประชาชนดังกล่าวจะพบว่าแท้จริงแล้วทั้งฝ่ายนิติบัญญัติและประชาชนต่างมุ่งประสงค์ต้องการให้บุตรบุญธรรมสามารถหย่อนภาษีจากกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้รับบุตรบุญธรรมได้ ทั้งนี้เพราะบุตรบุญธรรมมีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมไม่แตกต่างไปจากบุตรโดยกำเนิดเลย เมื่อกฎหมายต้องการให้ผู้สูงอายุได้รับการเอาใจใส่ดูแลและสร้างสถาบันครอบครัวให้อบอุ่น ให้มีการอุปการะเลี้ยงดูตอบแทนส่งเสริมความกตัญญูจึงควรต้องให้บุตรบุญธรรมสามารถหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูได้

จากการวิเคราะห์ดังกล่าวจึงเห็นได้ว่าการกำหนดประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายจนเกิดการตีความและอธิบายในลักษณะที่ผู้มีเงินได้ไม่รวมถึงบุตรบุญธรรมเป็นการกำหนดอนุบัญญัติที่พิจารณาได้ว่าไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายแม่บทเพราะแท้ที่จริงแล้วเจตนารมณ์ของกฎหมายประสงค์ให้มีการส่งเสริมให้ประชาชนช่วยกันอุปการะเลี้ยงดูพ่ารผู้สูงอายุที่มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ

ข) ปัญหาการกำหนดอนุบัญญัติอันเป็นการจำกัดสิทธิของบุคคลผู้มีเงินได้ที่ เป็นบุตรบุญธรรม

ประกาศอธิบดีในฐานะที่เป็นอนุบัญญัติหรือ “กฎ” ซึ่งเป็นกฎหมายลูกของประมวลรัษฎากรมีลักษณะเป็นการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมในการหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้รับบุตรบุญธรรม ทั้งนี้เนื่องจากเงื่อนไขประการสำคัญในการจำกัดสิทธิของประชาชนที่ว่า การจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนต้องไม่ขัดหรือแย้งกับหลักการใช้อำนาจตามส่วน¹¹ หลักการดังกล่าวปรากฏอย่างชัดเจนในคำประกาศสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1789 ของฝรั่งเศส

¹⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 274-275.

¹¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน 2547), หน้า 113.

ข้อ 29.2 กล่าวคือ ในการใช้สิทธิและเสรีภาพของแต่ละคนย่อมได้รับการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อประกันให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น และเพื่อสนองตอบการเรียกร้องความต้องการอันชอบธรรมเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดี และความผาสุกของทุกคนในสังคมประชาธิปไตย หลักเกณฑ์ดังกล่าวเป็นการกำหนดให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนภายใต้จุดมุ่งหมายในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่นและ/หรือประโยชน์มหาชน¹² และหลักการนี้ยังได้รับการรับรองไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 มาตรา 29 ความว่า

“การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย เฉพาะเพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้

กฎหมายตามวรรคหนึ่งต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป และไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเป็นการเจาะจง ทั้งต้องระบุบทบัญญัติแห่งรัฐธรรมนูญที่ให้อำนาจในการตรากฎหมายนั้นด้วย

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งและวรรคสองให้นำมาใช้บังคับกับกฎที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายด้วยโดยอนุโลม”

บทบัญญัติรัฐธรรมนูญดังกล่าวเป็นการให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนภายใต้หลักการให้อำนาจตามส่วน ดังนั้น อนุบัญญัติหรือ “กฎ” ที่ฝ่ายปกครองเป็นผู้กำหนดจึงไม่สามารถจำกัดสิทธิของประชาชนได้ เว้นแต่กรณีที่กฎหมายแม่บทระดับพระราชบัญญัติให้อำนาจไว้ ตามหลักความชอบด้วยกฎหมายของการกระทำทางปกครองซึ่งเรียกร้องให้บรรดาการกระทำทั้งหลายขององค์กรฝ่ายบริหารจะต้องชอบด้วยกฎหมายซึ่งตราขึ้นโดยองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติ¹³ ดังนั้น หากฝ่ายปกครองใช้อำนาจโดยไม่เป็นไปตามหลักการให้อำนาจตามส่วนย่อมส่งผลให้การใช้อำนาจนั้นเป็นการกระทำของฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายซึ่งสามารถถูกตรวจสอบและเพิกถอนได้โดยฝ่ายตุลาการ คือ ศาลปกครอง ดังความในมาตรา 9 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง ความว่า

“ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

¹² เรื่องเดียวกัน. อ่างแล้ว. หน้า 112.

¹³ ศุภลักษณ์ พินิจกุล, หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า “ทั้งนี้” เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2548), หน้า 124.

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ ...”

เมื่อบทบัญญัติของประมวลระฎการ มาตรา 47 (1) (ญ) บัญญัติว่า

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ.2547 ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ.2548 เป็นต้นไป”

จากการพิเคราะห์บทบัญญัติของประมวลระฎการดังกล่าวจะพบว่าเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่มีลักษณะจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน¹⁴ ซึ่งองค์กรฝ่ายนิติบัญญัติเองได้ตระหนักถึงลักษณะของบทบัญญัติดังกล่าวแล้วดังคำปรารภในพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลระฎการ (ฉบับที่ 36) พ.ศ. 2548 ความว่า

“พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 35 และมาตรา 48 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยบัญญัติให้กระทำโดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย”

เมื่อบทบัญญัติของประมวลระฎการเป็นบทบัญญัติที่จำกัดสิทธิของประชาชนการที่ฝ่ายนิติบัญญัติได้ตระหนักรู้อยู่แล้วในระหว่างการพิจารณาร่างกฎหมายจึงถือได้ว่าการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนกรณีดังกล่าวได้รับความยินยอมเห็นชอบจากฝ่ายนิติบัญญัติเท่าที่ปรากฏเป็นบทบัญญัติดังกล่าว แม้ว่าบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) จะมอบอำนาจให้อธิบดีมีอำนาจในการประกาศใช้หลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ก็ตาม ไม่ได้หมายความว่าฝ่ายนิติบัญญัติมอบอำนาจให้ไปจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนได้มากขึ้น ดังนั้นการออกประกาศหลักเกณฑ์เหล่านั้นจะต้องไม่ขัดแย้งหรือเกินไปกว่าสาระสำคัญที่ประมวลระฎการกำหนดไว้หรือไม่ไปจำกัดสิทธิเสรีภาพของประชาชนมากขึ้นกว่าที่ฝ่ายนิติบัญญัติยินยอมเมื่อปรากฏว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ข้อ 1 (2) ที่กำหนดว่า “ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยา

¹⁴ คำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ.2/2547

ของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู" ซึ่งจะเห็นได้ว่าข้อกำหนด ข้อ 1 (2) มีการกำหนดเพิ่มเติมมากกว่าที่ประมวลรัษฎากรบทบัญญัติไว้ กล่าวคือ กำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่จะใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีต้องเป็น "บุตรชอบด้วยกฎหมาย" ทั้งๆ ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเพียงว่าให้ผู้มีเงินได้นำค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนภาษี ซึ่งเป็นที่เข้าใจได้ว่าโดยสภาพของข้อเท็จจริงแล้วผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้นั้นต้องมีสถานะเป็น "บุตร" โดยประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดจำกัดว่าเป็นบุตรที่มีสถานะอย่างไร กล่าวคือ ไม่ได้จำกัดว่าต้องเป็นบุตรที่มีสถานะชอบด้วยกฎหมาย และเมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติที่ใกล้เคียง คือ มาตรา 47 (1) (ค) ซึ่งกำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถนำบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูจะทำให้เห็นได้ว่าสถานะความเป็นบุตรในประมวลรัษฎากรกรณีการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรมีอยู่ 2 ประการ คือ บุตรชอบด้วยกฎหมาย และบุตรบุญธรรม โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อพิจารณาความเป็นมาในการแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ค) ที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาโดยตลอดจากที่ไม่ได้ระบุว่าบุตรต้องมีสถานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมมาเป็นให้บุตรต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรม ดังนั้น เมื่อมาตรา 47 (1) (ญ) ไม่ได้กำหนดจำกัดสถานะความเป็นบุตรเอาไว้อย่างชัดเจนแล้วจึงควรจะหมายความว่าบุตรตามมาตรา 47 (1) (ญ) อาจเป็น บุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม หรือบุตรที่มีได้ชอบด้วยกฎหมายก็ได้ ทั้งนี้เพราะบทบัญญัติประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่จำกัดสิทธิของประชาชนแล้วจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด¹⁵ จะตีความไปในลักษณะที่จำกัดสิทธิของประชาชนผู้เสียภาษีไม่ได้ ประกอบกับเมื่อพิจารณาจากเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่กำหนดบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ที่มุ่งส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาและเป็นมาตรการจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเมื่อบุตรบุญธรรมมีภาระหน้าที่โดยกฎหมายที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาโดยกฎหมายและยังมีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดด้วยภาระหน้าที่ของบุตรบุญธรรมจึงมีมากกว่าบุตรชอบด้วยกฎหมายถึงสองเท่า หากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะ "กฎ" ไปจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมเสียแล้วย่อมไม่อาจส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมเพราะบุตรบุญธรรมอาจขาดแรงจูงใจตามที่กฎหมายประสงค์ไว้ การที่จะจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมก็มิได้มีประโยชน์ต่อมหาชนที่จำเป็นต้องกำหนดจำกัดไว้เช่นนั้น แม้รัฐจะมีอำนาจจัดเก็บภาษีและประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีก็ตามเมื่อรัฐมี

¹⁵ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, "การตีความกฎหมายภาษีอากร", ใน รพที่ 47 : มุมมองกฎหมายหลากหลายมุม, คณะกรรมการเนติบัณฑิต สมัยที่ 56, (กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2547), หน้า 55.

นโยบายใช้มาตรการทางภาษีเพื่อส่งเสริมการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยการให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูแล้วรัฐจึงไม่มีความจำเป็นใดๆ ที่จะไปจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมผู้มีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาซึ่งภาระหน้าที่ดังกล่าวมีมากกว่าบุตรชอบด้วยกฎหมายด้วยซ้ำไป ดังนั้น เมื่อพิจารณาโดยรอบด้านทั้งการวินิจฉัยบทบัญญัติ 47 (1) (ญ) เองและมาตรา 47 (1) (ค) จนถึงการพิจารณาจากเจตนารมณ์แห่งกฎหมายแล้วจะพบว่า ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดหลักเกณฑ์ในลักษณะที่ขัดแย้งและเกินไปกว่าที่กฎหมายแม่บทบัญญัติไว้ซึ่งก่อให้เกิดปัญหาในการจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นบุตรบุญธรรม ซึ่งปัญหาดังกล่าวได้ส่งผลให้การวินิจฉัยของพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีความเห็นไปในลักษณะที่จำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ดังปรากฏในหนังสือเลขที่ กค 0811/02217 ซึ่งอธิบายหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขไว้ว่า “...อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศเพิ่มเติมดังนี้ 1. ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู **เท่ากับบุตรบุญธรรมไม่มีสิทธิหักลดหย่อนรายการนี้...**” ตลอดไปจนถึงทำให้การตีความกฎหมายของนักกฎหมายบางท่านซึ่งเห็นว่าประกาศอธิบดีฉบับนั้นจำกัดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น บุตรบุญธรรมจึงไม่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษี เช่น ความเห็นของ ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ซึ่งให้ความเห็นไว้ว่า “...บทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 ดังกล่าว มิได้บัญญัติให้บุตรบุญธรรมมีสิทธินำบิดามารดาบุญธรรมมาหักลดหย่อนต่างกับกรณีบิดามารดาบุญธรรมที่มาตรา 47 (1) วรรคท้ายแห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้นำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนได้ ฉะนั้น **บุตรบุญธรรมแม้จะอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมก็ไม่มีสิทธินำบิดามารดาบุญธรรมนั้นมาหักลดหย่อน...**”

ด้วยความเคารพต่อความเห็นทางวิชาการดังกล่าว ผู้เขียนเห็นว่า การให้ความเห็นดังกล่าวอาจคาดเคลื่อนไปจากบทบัญญัติของกฎหมาย เนื่องจากการนำบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทในระดับพระราชบัญญัติมาพิจารณาโดยรวมกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรซึ่งเป็นกฎหมายลูกโดยมิได้พิจารณาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรว่าได้จำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมหรือกำหนดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือไม่อย่างไร เพราะหากพิจารณาจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรแล้วจะพบว่าไม่ได้กำหนดจำกัดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นและไม่ได้กำหนดห้ามบุตรบุญธรรมมิให้นำบิดามารดาบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษี จึงควรจะถือว่าประมวลรัษฎากรประสงค์ให้บุตรทุกสถานะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้หากได้ทำการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอย่างแท้จริง การวินิจฉัยร่วมกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในลักษณะที่ประกาศนั้นระบุว่าบุตรต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายควรวินิจฉัยด้วย

ความระมัดระวังเพราะประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมีสถานะเป็นเพียงกฎหมายลูกหรือ “กฎ” จึงไม่ควรวินิจฉัยไปในลักษณะที่จำกัดสิทธิของผู้เสียภาษี

จากการวิเคราะห์ดังกล่าวจึงกล่าวได้ว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 เป็น “กฎ” ที่ฝ่ายปกครองกำหนดขึ้นก่อให้เกิดปัญหาการจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมเพราะขัดแย้งกับบทบัญญัติประมวลรัษฎากรและเกินกว่าที่บทบัญญัติประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ จึงทำให้ประกาศดังกล่าวนี้ไม่ชอบด้วยกฎหมายสมควรที่จะถูกตรวจสอบและเพิกถอนได้โดยศาลปกครอง

4.1.2 ความไม่เป็นธรรมจากการตัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรม

เมื่อการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเป็นสิทธิของประชาชนที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติคุ้มครองให้ แต่เมื่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมีข้อกำหนดในลักษณะที่พิจารณาได้ว่าเป็นการจำกัดสิทธิเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นจึงเป็นการตัดสิทธิของบุตรบุญธรรมย่อมส่งผลก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรม ซึ่งสามารถแยกพิจารณาได้ 2 ประการที่สำคัญ คือ ความไม่เป็นธรรมระหว่างบุตรบุญธรรมกับผู้รับบุตรบุญธรรม และความไม่เป็นธรรมระหว่างบุตรบุญธรรมกับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย

ประการแรก ความไม่เป็นธรรมระหว่างบุตรบุญธรรมกับผู้รับบุตรบุญธรรม กล่าวคือ เมื่อเปรียบเทียบกับกรณีที่ผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถหักลดหย่อนภาษีสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมได้ ตามมาตรา 47 (1) (ค) ที่บัญญัติว่า

“เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เมื่อได้หักตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 46 แล้ว เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษี ให้หักลดหย่อนได้อีกดังต่อไปนี้

(1) ลดหย่อนให้สำหรับ ...

(ค) ...บุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้...”

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติดังกล่าวจะพบว่า การหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้โดยผู้รับบุตรบุญธรรมเมื่อมีเงินได้พึงประเมินและได้หักค่าใช้จ่ายแล้ว สามารถหักลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีสำหรับบุตรบุญธรรมของผู้มีเงินได้ การที่ผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถนำบุตรบุญธรรมที่อยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูมาหักลดหย่อนภาษีได้เช่นนี้ เพื่อเป็นการแบ่งเบาหรือบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้รับบุตรบุญธรรมที่เสียค่าใช้จ่ายต่างๆ ในการอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมในฐานะที่เป็นบุตรตามกฎหมาย แต่ในด้านกลับกันกรณีการหัก

ลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายส่งผลให้บุตรบุญธรรมที่อุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ กรณีเช่นนี้ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรจึงสร้างความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมในการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมในการใช้สิทธินำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีสามารถแสดงให้เห็นได้ดังตารางแสดงการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี ดังนี้

ตารางที่ 7

เปรียบเทียบการใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดู

ผู้ใช้สิทธิหักลดหย่อน	ใช้สิทธิหักลดหย่อนบุตรบุญธรรม	ใช้สิทธิหักลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรม
ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดา (ม. 47 (1) (ค))	/ (ได้)	
บุตรบุญธรรม (ม. 47 (1) (ญ)) ประกาศอธิบดี ฉบับที่ 136		X (ไม่ได้)

ประการที่สอง นอกจากความไม่เป็นธรรมระหว่างบุตรบุญธรรมกับผู้รับบุตรบุญธรรมดังกล่าวข้างต้นแล้วยังมีความไม่เป็นธรรมระหว่างบุตรบุญธรรมกับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ที่เกิดขึ้นจากกรณีบุตรหักลดหย่อนสำหรับการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเมื่อมีเงินได้พึงประเมินและได้หักค่าใช้จ่ายแล้วบุตรสามารถหักลดหย่อนเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ โดยกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 กำหนดให้ผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเมื่อบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายกับบุตรบุญธรรมซึ่งทั้งสองเป็นบุตรที่มีหน้าที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเช่นเดียวกัน แต่ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายเท่านั้นมีสิทธิหักลดหย่อนภาษีเงินได้สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา แต่บุตรบุญธรรมที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมที่รับตนมาอุปการะเลี้ยงดูเป็นบุตรบุญธรรมกลับถูกจำกัดสิทธิไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีเงินได้ จึงพิจารณาได้ว่าสร้างความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมที่ได้ทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูเช่นเดียวกัน ทำให้บุตรบุญธรรมจะต้องเสียภาษีมากกว่า

ทั้งๆ ที่ทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูเช่นเดียวกัน ซึ่งตัวอย่างจำนวนภาษีที่จะต้องชำระสามารถคำนวณได้จากวิธีการดังต่อไปนี้

จำนวนภาษีที่ต้องชำระ (Tax) = I_{net} (เงินได้สุทธิ) [เงินได้พึงประเมิน (I) - ค่าใช้จ่าย (C) - ค่าลดหย่อน (A)] x อัตราภาษี (R)

$$\begin{aligned} \text{Tax} &= I_{net} [I - C - A \text{ (ค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา)}] \times R \\ &= [I - C - A \text{ (จำนวนค่าลดหย่อนต่อคน} \times \text{จำนวนผู้อยู่ในอุปการะ)}] \times R \\ &= [I - C - A \text{ (30,000} \times \text{จำนวนผู้อยู่ในอุปการะ)}] \times R \end{aligned}$$

จากวิธีการดังกล่าว เมื่อจำนวนเงินได้พึงประเมินคงที่ จำนวนค่าใช้จ่ายคงที่ ไม่มีค่าลดหย่อนกรณีฯ และอัตราภาษีคงที่ โดยสมมติว่าไม่มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาทแรก ถ้าจำนวนผู้อยู่ในอุปการะมากขึ้นจะทำให้จำนวนค่าลดหย่อนสูงสุดมากขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมินคงที่ลดด้วยค่าลดหย่อนสูงสุดในแต่ละกรณีเพิ่มขึ้นก็จะทำให้เงินได้สุทธิลดลงเรื่อยๆ และเมื่อนำเงินได้สุทธิคูณกับอัตราภาษีแล้วจำนวนภาษีก็ต้องลดลงด้วย โดยสามารถแสดงเป็นตารางได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 8

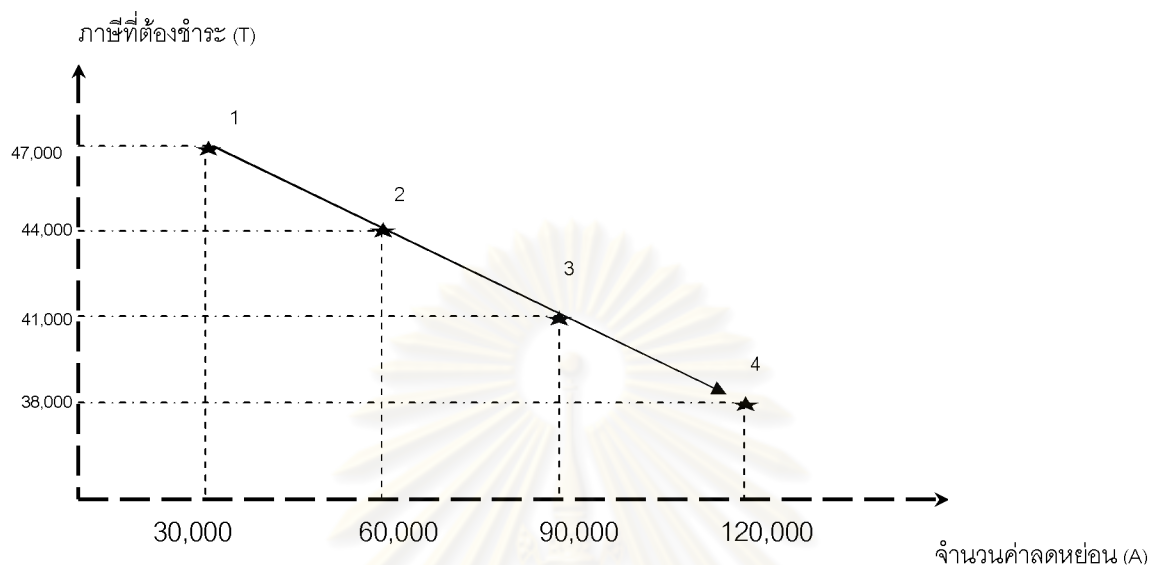
แสดงการคำนวณหาจำนวนภาษีที่ลดลงเมื่อหักลดหย่อนบิดามารดา

เงินได้พึงประเมิน (I)	หาค่าลดหย่อนบิดามารดา			เงินได้สุทธิ (I_{net}) = (I - A)	อัตราภาษี (R)	ภาษีที่ต้องชำระ (T) = ($I_{net} \times R$)	สัดส่วนจำนวนภาษีต่อจำนวนผู้อยู่ในอุปการะ (T/N)
	จำนวนค่าลดหย่อนต่อคน (P)	จำนวนผู้อยู่ในอุปการะ (N)	ค่าลดหย่อนสูงสุด (A) = P x N				
500,000	30,000	1	30,000	470,000	10 %	47,000	47,000
500,000	30,000	2	60,000	440,000	10 %	44,000	22,000
500,000	30,000	3	90,000	410,000	10 %	41,000	13,666.66
500,000	30,000	4	120,000	380,000	10 %	38,000	9,500

จากตารางข้างต้น สามารถนำมาเขียนเป็นแผนภาพกราฟแสดงจำนวนภาษีที่ลดลงเมื่อหักลดหย่อนได้มากขึ้น ดังนี้

แผนภาพที่ 7

แสดงจำนวนภาษีที่ลดลงเมื่อหักค่าลดหย่อนได้มากขึ้น



จากกราฟแสดงดังกล่าวจะเห็นได้ว่าเมื่อจำนวนค่าลดหย่อนมากขึ้นจำนวนภาษีที่ต้องชำระก็จะลดลง เมื่อจำนวนค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นตามจำนวนผู้อยู่ในอุปการะ ดังนั้น การที่จำนวนผู้อยู่ในอุปการะเพิ่มขึ้นก็จะทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระลดลงตามไปด้วย ในกรณีของบุตรบุญธรรมเมื่อไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ก็ทำให้จำนวนผู้อยู่ในอุปการะน้อยกว่าหรือไม่มีเลยเพราะถ้าบิดามารดาโดยกำเนิดไม่มีเสียแล้ว ทำให้บุตรบุญธรรมจะต้องเสียภาษีมากกว่าบุตรชอบด้วยกฎหมาย ทั้งๆ ที่จำนวนภาษีที่ต้องชำระควรจะเท่ากันเพราะมีบุคคลที่อยู่ในอุปการะเช่นเดียวกัน ความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมดังกล่าวสามารถยกตัวอย่างให้เห็นได้ชัดเจนโดยการเปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

ตัวอย่างเช่น กรณีที่ 1 ผู้มีเงินได้เป็นบุตรบุญธรรมไม่มีบิดามารดาโดยกำเนิด โดยเปรียบเทียบระหว่าง นาย ก. กับ นาย ข. โดยที่ นาย ก. เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายมีทั้งบิดาและมารดา นาย ข. เป็นบุตรบุญธรรมของสามีภรรยาคนหนึ่งโดยที่ไม่มีบิดามารดาโดยกำเนิดเนื่องจากเสียชีวิตไปก่อนแล้ว นาย ก. ในฐานะบุตรชอบด้วยกฎหมายมีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยได้ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูบิดา 30,000 บาท และอุปการะเลี้ยงดูมารดา 30,000 บาท ส่วนนาย ข. ในฐานะบุตรบุญธรรมก็มีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมทั้งสองโดยช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูคนละ 30,000 บาท ทั้งนาย ก. และนาย ข. มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ส่งมาจำนวนเท่ากัน คือ 1,000,000 บาท และไม่มีค่าลดหย่อนกรณีอื่นๆ แล้ว เมื่อนาย ก. สามารถนำบิดามารดามาหักลดหย่อนภาษีได้ แต่หากนาย ข. ไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษี

ได้ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระไม่เท่ากันทั้งๆ ที่มีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูเหมือนกัน ซึ่งสามารถแสดงตารางเปรียบเทียบจำนวนภาษีได้ดังนี้

ตารางที่ 9

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดา กรณีที่ 1

รายการ	นาย ก. บุตรชอบด้วยกฎหมาย	นาย ข. บุตรบุญธรรม (ไม่มีสิทธิหักลดหย่อน)
เงินได้พึงประเมิน	1,000,000	1,000,000
หักค่าใช้จ่าย (40 % ไม่เกิน 60,000)	60,000	60,000
ลดหย่อนส่วนตัว	30,000	30,000
ลดหย่อนบิดา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนมารดา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรม 2 คน	ไม่มี	จ่ายแต่หักไม่ได้ (60,000)
เงินได้สุทธิ	850,000	910,000
1. ยกเว้นภาษี 150,000 บาทแรก	$150,000 \times 0 = 0$	$150,000 \times 0 = 0$
2. เงินได้ส่วนที่เกิน 100,000 ถึง 500,000 บาท เสียภาษี 10 %	$350,000 \times 10 \% = 35,000$	$350,000 \times 10 \% = 35,000$
3. เงินได้ที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000 บาท เสียภาษี 20 %	$350,000 \times 20 \% = 70,000$	$410,000 \times 20 \% = 82,000$
รวมภาษีที่ต้องเสีย 1+2+3	105,000	117,000
ส่วนต่างของจำนวนภาษี		$117,000 - 105,000 = 12,000$ (เสียภาษีมากกว่า)

ตัวอย่าง กรณีที่ 2 ผู้มีเงินได้เป็นบุตรบุญธรรมและมีบิดามารดาโดยกำเนิด โดยเปรียบเทียบระหว่าง นายแดง กับ นายดำ โดยที่นายแดง เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย นายดำ เป็นบุตรบุญธรรมคนเดียวของสามีภรรยาคนหนึ่งและเป็นบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายคนเดียวของบิดามารดาโดยกำเนิดที่ยังมีชีวิตอยู่ ดังนั้น นายดำ จึงมีบุคคลที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูทั้งสิ้น 4 คน ส่วนนายแดง มีบุคคลที่ต้องอุปการะเลี้ยงดู 2 คน นายดำช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดทั้งสองคนๆ ละ 30,000 บาท และช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมทั้งสองคนๆ ละ 30,000 บาท ส่วนนายแดงช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองคนละ 30,000 บาท การหักค่าลดหย่อนสำหรับบิดามารดานั้นหากนายดำสามารถนำเฉพาะค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดมาหักลดหย่อนได้เท่านั้นไม่สามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมทั้งสองมาหักลดหย่อนได้ นายดำจึงหักลดหย่อนได้เพียง 60,000 บาท ทั้งๆ ที่ต้องอุปการะเลี้ยงดู 4 คน ส่วนนายแดงยังหักลดหย่อนได้ 60,000 บาท แต่อุปการะเลี้ยงดูเพียง 2 คนเท่านั้น หากเปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ที่ต้องชำระเมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วแม้จำนวนภาษีจะเท่ากันแต่สำหรับนายดำนั้นได้จ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูไปมากกว่ากลับต้องเสียภาษีเท่ากับนายแดงที่จ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูไปน้อยกว่า ดังนั้น จึงไม่เป็นธรรมแก่นายดำ ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นโดยตารางเปรียบเทียบดังต่อไปนี้ โดยกำหนดให้นายดำและนายแดงมีเงินได้พึงประเมินเท่ากัน คือ 1,000,000 บาท และไม่มีค่าลดหย่อนกรณีอื่นๆ นอกจากค่าลดหย่อนส่วนตัว

ตารางที่ 10

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดา กรณีที่ 2

รายการ	นายแดง บุตรชอบด้วยกฎหมาย	นายดำ บุตรบุญธรรม (ไม่มีสิทธิหักลดหย่อน)
เงินได้พึงประเมิน	1,000,000	1,000,000
หักค่าใช้จ่าย (40 % ไม่เกิน 60,000)	60,000	60,000
ลดหย่อนส่วนตัว	30,000	30,000
ลดหย่อนบิดา	30,000	30,000
ลดหย่อนมารดา	30,000	30,000
ลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรม 2 คน	ไม่มี	จ่ายแต่หักไม่ได้(60,000)

เงินได้สุทธิ	850,000	850,000
1.ยกเว้นภาษี 150,000 บาทแรก	$150,000 \times 0 = 0$	$150,000 \times 0 = 0$
2.เงินได้ส่วนที่เกิน 100,000 ถึง 500,000 บาท เสียภาษี 10 %	$350,000 \times 10 \% = 35,000$	$350,000 \times 10 \% = 35,000$
3.เงินได้ที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000 บาท เสียภาษี 20 %	$350,000 \times 20 \% = 70,000$	$350,000 \times 20 \% = 70,000$
รวมภาษีที่ต้องเสีย 1+2+3	105,000	105,000
ส่วนต่างของจำนวนภาษี	ไม่มี	ไม่มี แต่ภาระหน้าที่มากกว่า

ตัวอย่างที่ 3 กรณีที่ผู้มีเงินได้เป็นบุตรบุญธรรมและสมรสกับภริยาที่เป็นบุตรบุญธรรมด้วย โดยภริยาไม่มีบิดามารดาโดยกำเนิดแล้ว และภริยาไม่ใช่สิทธิแยกยื่นรายการแสดงภาษีตามมาตรา 57 เบื้อง เปรียบเทียบกับผู้มีเงินได้อีกคนที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายและสมรสกับภริยาที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายโดยที่ภริยาไม่ใช่สิทธิแยกยื่นรายการแสดงภาษีตามมาตรา 57 เบื้อง โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมคือนายขาว ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายคือนายเขียว ทั้งสองมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจำนวน 1,000,000 บาท เท่ากัน นายขาวจะต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมของตนเองและของภริยาด้วย โดยจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูต่อคนๆ ละ 30,000 บาท รวม 4 คน เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 120,000 บาท ส่วนนายเขียวอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองและบิดามารดาของภริยาด้วย โดยจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูต่อคนๆ ละ 30,000 บาท รวม 4 คน เป็นจำนวนเงินทั้งสิ้น 120,000 บาท การหักค่าลดหย่อนของนายเขียวสามารถนำบิดามารดาของตนเองมาหักลดหย่อนได้และบิดามารดาของภริยาก็สามารถนำมาหักลดหย่อนได้ หากนายขาวไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมของตนเองมาหักลดหย่อนได้ และหากไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมของภริยามาหักลดหย่อนได้ด้วย นายขาว จึงต้องเสียภาษีมากกว่านายเขียว ทั้งๆ ที่อุปการะเลี้ยงดูเช่นเดียวกันในจำนวนที่เท่ากันด้วย ทำให้ไม่เป็นธรรมแก่นายขาว โดยสามารถแสดงจำนวนภาษีที่ต้องเสียได้โดยตารางเปรียบเทียบจำนวนภาษีของกรณีได้ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 11

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดา กรณีที่ 3

รายการ	นายเชียว บุตรชอบด้วยกฎหมาย	นายขาว บุตรบุญธรรม (ไม่มีสิทธิหักลดหย่อน)
เงินได้พึงประเมิน	1,000,000	1,000,000
หักค่าใช้จ่าย (40 % ไม่เกิน 60,000)	60,000	60,000
ลดหย่อนส่วนตัว	30,000	30,000
ลดหย่อนบิดา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนมารดา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนบิดาของภริยา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนมารดาของภริยา	30,000	ไม่มี
ลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรม (2 คน)	-	จ่ายแต่หักไม่ได้(60,000)
ลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรมของ ภริยา (2 คน)	-	จ่ายแต่หักไม่ได้(60,000)
เงินได้สุทธิ	790,000	910,000
1.ยกเว้นภาษี 150,000 บาทแรก	$150,000 \times 0 = 0$	$150,000 \times 0 = 0$
2.เงินได้ส่วนที่เกิน 100,000 ถึง 500,000 บาท เสียภาษี 10 %	$350,000 \times 10 \% = 35,000$	$350,000 \times 10 \% = 35,000$
3.เงินได้ที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000 บาท เสียภาษี 20 %	$290,000 \times 20 \% = 58,000$	$410,000 \times 20 \% = 82,000$
รวมภาษีที่ต้องเสีย 1+2+3	93,000	117,000
ส่วนต่างของจำนวนภาษี		$117,000 - 93,000 = 24,000$

(เสียภาษีมากกว่า)

ตัวอย่างที่ 4 กรณีผู้มีเงินได้เป็นบุตรบุญธรรมโดยที่ยังมีบิดามารดาโดยกำเนิดอยู่ และภริยาเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายและมีบิดามารดาโดยกำเนิดที่ยังมีชีวิตอยู่แต่ภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการแสดงภาษีตามมาตรา 57 เบื้องต้นเปรียบเทียบกับผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายและภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการภาษีตามมาตรา 57 เบื้องต้น โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่ เป็นบุตรบุญธรรมคือนายทอง ส่วนผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายคือนายเงิน ทั้งสองมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วจำนวน 1,000,000 บาท เท่ากัน นายทองจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดทั้งสองคนและต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมทั้งสองคน (ผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นสามีภริยากัน) และนายทองยังต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดของภริยาด้วย ดังนั้น นายทองมีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูจำนวน 6 คน นายทองจึงจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูไปรวมทั้งสิ้น คนละ 30,000 บาท จำนวน 6 คน เป็นเงิน 180,000 บาท ส่วนนายเงินจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดของตนเองและบิดามารดาโดยกำเนิดของภริยา ดังนั้น นายเงินจึงมีผู้ อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูจำนวน 4 คน นายเงินจึงจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูไปรวมทั้งสิ้นคนละ 30,000 บาท จำนวน 4 คน เป็นเงิน 120,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดาสำหรับนายทองแล้วนายทองสามารถนำบิดามารดาของตนเองและบิดามารดาของภริยามาหักลดหย่อนได้เท่านั้น หากไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมทั้งสองมาหักลดหย่อนได้ ทำให้ต้องเสียภาษีมากกว่านายเงิน ทั้งๆ ที่มีภาระในการอุปการะเลี้ยงดูมากกว่าจึงไม่เป็นธรรมกับนายทอง โดยสามารถแสดงได้ดังตารางดังต่อไปนี้

ตารางที่ 12

เปรียบเทียบจำนวนภาษีเงินได้ของบุตรเมื่อหักค่าลดหย่อนบิดามารดา กรณีที่ 4

รายการ	นายเงิน บุตรชอบด้วยกฎหมาย	นายทอง บุตรบุญธรรม (ไม่มีสิทธิหักลดหย่อน)
เงินได้พึงประเมิน	1,000,000	1,000,000
หักค่าใช้จ่าย (40 % ไม่เกิน 60,000)	60,000	60,000
ลดหย่อนส่วนตัว	30,000	30,000

ลดหย่อนบิดา	30,000	30,000
ลดหย่อนมารดา	30,000	30,000
ลดหย่อนบิดาของภริยา	30,000	30,000
ลดหย่อนมารดาของภริยา	30,000	30,000
ลดหย่อนผู้รับบุตรบุญธรรม (2 คน)	ไม่มี	จ่ายแต่หักไม่ได้(60,000)
เงินได้สุทธิ	790,000	790,000
1.ยกเว้นภาษี 150,000 บาทแรก	$150,000 \times 0 = 0$	$150,000 \times 0 = 0$
2.เงินได้ส่วนที่เกิน 100,000 ถึง 500,000 บาท เสียภาษี 10 %	$350,000 \times 10 \% = 35,000$	$350,000 \times 10 \% = 35,000$
3.เงินได้ที่เกิน 500,000 ถึง 1,000,000 บาท เสียภาษี 20 %	$290,000 \times 20 \% = 58,000$	$290,000 \times 20 \% = 58,000$
รวมภาษีที่ต้องเสีย 1+2+3	93,000	93,000

จากตัวอย่างทั้ง 4 กรณีดังกล่าว ซึ่งเป็นเพียงตัวอย่างประกอบการพิจารณาความไม่
เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมที่จะต้องเสียภาษีมากกว่าหรือควรจะต้องเสียภาษีน้อยกว่าเมื่อมีบุคคลที่
ต้องอุปการะเลี้ยงดูมากกว่า เพื่อใช้พิจารณาให้เห็นชัดเจนว่าหากบุตรบุญธรรมไม่สามารถนำผู้รับ
บุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ก็จะทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมอย่างยิ่งทั้งๆ
ที่มีภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูมีมากกว่า

ก) การไม่สนับสนุนให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดาบุญธรรม

ความไม่เป็นธรรมจากการตัดสิทธิบุตรบุญธรรมไม่ให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู
บิดามารดาบุญธรรมก่อให้เกิดการไม่สนับสนุนให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดา
มารดาบุญธรรม เนื่องจากการตัดสิทธิดังกล่าวอาจไม่สอดคล้องกับสภาพของความเป็นจริงใน

สังคมและสภาพครอบครัวไทยในปัจจุบัน ซึ่งหากพิจารณาให้เฉพาะแต่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย เท่านั้นที่มีสิทธิในการหักลดหย่อนสำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดูส่วนบุตรบุญธรรมที่ยังไม่สูญเสียสิทธิ และหน้าที่ต่อครอบครัวเดิมที่ได้กำเนิดมา¹⁶ ให้บุตรบุญธรรมไปอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดได้และนำมาหักลดหย่อนภาษีสำหรับกรณีนี้ได้ แต่หากพิจารณาถึงการรับบุตรบุญธรรมแล้ว จะพบว่าสาเหตุสำคัญอยู่หลายประการ เช่น ประการหนึ่งเพราะว่าบุตรบุญธรรมเหล่านั้นไม่มี บิดามารดาโดยกำเนิดที่จะอุปการะเลี้ยงดู เนื่องจากว่าเสียชีวิตไปก่อนแล้ว หรือถูกทอดทิ้งไปจึงได้ กลายเป็นบุตรบุญธรรม ซึ่งในกรณีนี้จะเห็นได้ว่าบุตรบุญธรรมจะกลับไปอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดาโดยกำเนิดก็เป็นไปไม่ได้ ประการที่สองการรับบุตรบุญธรรมเนื่องจากการที่ผู้รับบุตรบุญ ธรรมไม่มีบุตรเพราะไม่สามารถมีบุตรได้หรือมีบุตรแต่เสียชีวิตไปก่อน ผู้รับบุตรบุญธรรมจะรับบุตร บุญธรรมไว้เพื่อหวังว่าจะได้มีผู้อุปการะเลี้ยงดูยามแก่เฒ่า การที่จำกัดสิทธิในการหักลดหย่อน ภาษีเฉพาะแต่บุตรโดยชอบด้วยกฎหมายจะทำให้บุตรบุญธรรมมีภาระภาษีที่มากกว่าทั้งๆ ที่บุตร บุญธรรมนั้นได้ทำหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่รับตนเป็นบุตรบุญธรรมเช่นเดียวกัน โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากบุตรบุญธรรมนั้นยังมีบิดามารดาโดยกำเนิดอยู่ก็ต้องอุปการะเลี้ยงดู บิดามารดาโดยกำเนิดด้วย ภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของบุตรบุญธรรมจะมี มากกว่าขึ้นเป็นสองเท่า ภาระทางครอบครัวเช่นนี้ย่อมส่งผลต่อความสามารถในการเสียภาษีของ บุตรบุญธรรมซึ่งหากเป็นเช่นนั้นบุตรบุญธรรมอาจจะไม่มีเงินได้ที่เหลือจากการชำระภาษีไม่เพียง พอที่จะใช้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่รับตนเป็นบุตรบุญธรรมหรือบิดามารดาโดยกำเนิดได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งปัจจุบันมีการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมเป็นจำนวนมาก การจำกัดสิทธิบุตรบุญ ธรรมในการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูอาจเป็นเหตุยับยั้งชั่งใจในการรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรม ได้และส่งผลกระทบทำให้มาตรการส่งเสริมและจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีผู้สูงอายุของ รัฐบาลไม่มีประสิทธิภาพได้

ข) การเพิ่มรายจ่ายภาครัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูผู้สูงอายุ

ความไม่เป็นธรรมจากการตัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู บิดามารดาบุญธรรมได้ก่อให้เกิดการเพิ่มรายจ่ายของภาครัฐในการช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู ผู้สูงอายุ เนื่องจากเมื่อเกิดการไม่สนับสนุนให้บุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรม ตามมาตรการสร้างแรงจูงใจตามเจตนารมณ์ที่กฎหมายต้องการ เมื่อหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและ วิธีการในการหักลดหย่อนภาษีไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมและเศรษฐกิจ และไม่ได้เป็นการ

¹⁶ มาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีที่สูงอายุอย่างแท้จริง ย่อมทำให้ภาระค่าใช้จ่ายภาครัฐในการช่วยเหลือผู้สูงอายุตกอยู่กับภาครัฐอีกครั้ง ภาระหน้าที่ในการดูแลผู้สูงอายุทั้งหมดย่อมตกมาสู่รัฐ โดยไม่ได้มีการแบ่งเบาภาระค่าใช้จ่ายลงไปแต่อย่างใดเนื่องจากเป็นหน้าที่ของรัฐตามที่รัฐธรรมนูญกำหนด และรัฐบาลจะต้องจัดสรรงบประมาณให้แก่ “กองทุนผู้สูงอายุ” ตามพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 เพื่อให้เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการตามกฎหมายผู้สูงอายุ ให้มีการดูแลผู้สูงอายุที่ถูกทอดทิ้ง ทำให้สุดท้ายกลายเป็นภาระสาธารณะที่ต้องอาศัยเงินงบประมาณแผ่นดินและเงินภาษีอากรของประชาชนอีกครั้งที่จะต้องรับภาระหน้าที่ในการเสียภาษี และภาระหน้าที่ในการดูแลผู้สูงอายุต่อไป

4.1.3 ปัญหาการตีความความหมายของ “บิดามารดาของผู้มีเงินได้” ตาม มาตรา 47 (1) (ญ) : เจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติและความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

เมื่อบทบัญญัติของกฎหมายไม่ชัดเจนและเกิดคดีความขึ้นสู่ศาล ศาลจำเป็นต้องวินิจฉัยตีความบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อบังคับใช้แก่คดี

การตีความความหมายของ “บิดามารดาของผู้มีเงินได้” ตามมาตรา 47 (1) (ญ) จะต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติและความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่มีบทบัญญัติเฉพาะของตนเองมีระบบโครงสร้างของกฎหมายที่แตกต่างจากกฎหมายอื่นๆ เช่น การกำหนดหน้าที่ให้กับคณะบุคคลซึ่งมิใช่นิติบุคคล หรือผู้ที่ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี หรือการกำหนดหน้าที่ของกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งให้เป็นบุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือการกำหนดระยะเวลารอบปีภาษี เป็นต้น ซึ่งกล่าวอีกนัยหนึ่งได้ว่ากฎหมายภาษีอากรมีหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร (Autonomic du droit fiscal)

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร คือ หลักที่ว่า ผู้บัญญัติกฎหมายมีอำนาจร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁷ และการที่กฎหมายภาษีอากรมี

¹⁷ ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล, คำอธิบายกฎหมายมหาชนว่าด้วยการคลังและภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2544), หน้า 103. อ้างถึงใน ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, “การตีความกฎหมายภาษีอากร, รพีพัฒนศักดิ์ 47 (สิงหาคม 2547): 55 – 68

บทบัญญัติและความหมายของบทบัญญัติที่พิเศษและแตกต่างจากกฎหมายอื่นทำให้การนำบทบัญญัติจากกฎหมายอื่นมาใช้และตีความในกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องไม่ทำให้เจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรเสียไป โดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิและเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน¹⁸ จึงต้องตีความโดยเคร่งครัด

การนำบทบัญญัติในกฎหมายครอบครัวซึ่งเป็นกฎหมายแพ่งในส่วนของการกำหนดสิทธิหน้าที่ระหว่างบิดามารดาและบุตร การกำหนดขอบเขตความหมายของบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชนที่มีความแตกต่างในพื้นฐานแนวความคิดของกฎหมายทั้งสองประเภทตลอดจนเจตนารมณ์ของกฎหมายจะต้องไม่ทำให้เจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรเสียไป ตัวอย่างความแตกต่างในพื้นฐานแนวความคิดของกฎหมายทั้งสอง เช่น การกำหนดสิทธิหน้าที่ระหว่างบุตรและบิดามารดา กฎหมายครอบครัวกำหนดหน้าที่ให้บิดามารดาต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตร¹⁹ ซึ่งรวมทั้งบุตรบุญธรรมด้วยเพราะบุตรบุญธรรมย่อมมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรมนั้น²⁰ และบุตรต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา²¹ ซึ่งรวมทั้งบุตรบุญธรรมด้วยจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่รับตนเป็นบุตรบุญธรรมและจะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดด้วย²² การกำหนดหน้าที่ดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อรองรับสิทธิหน้าที่ของบุคคลในครอบครัว ส่วนกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กำหนดนิติสัมพันธ์ อำนาจ หน้าที่ระหว่างรัฐกับประชาชนผู้เสียภาษีโดยให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีและกำหนดหน้าที่ให้ประชาชนเสียภาษี และสำหรับการหักค่าลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน โดยจะเห็นได้จากการที่ผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนสำหรับบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภรรยาได้²³ ทั้งๆ ที่ผู้มีเงินได้ไม่ได้มีความสัมพันธ์หรือหน้าที่ในทางแพ่งที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบุตรโดยชอบด้วยกฎหมายของสามีหรือภรรยาแต่อย่างใด หรือกรณีที่มีผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนภาษีเงินได้จากค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้²⁴ ทั้งๆ ที่ผู้มีเงินได้ไม่ได้มีนิติสัมพันธ์ หรือสิทธิหน้าที่ในทางแพ่งต่อบิดามารดาของ

¹⁸ โปรดอ่าน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547).

¹⁹ มาตรา 1564 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²⁰ มาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²¹ มาตรา 1563 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²² มาตรา 1598/28 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

²³ มาตรา 47 (1) (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

²⁴ มาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

สามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด ทั้งนี้เพราะการหักลดหย่อนภาษีดังกล่าวเป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีและส่งเสริม จูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่สูงอายุโดยให้สิทธิประโยชน์ด้านภาษี หากบุตรได้ทำการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาตามเจตนารมณ์แห่งกฎหมายแล้วบุตรผู้นั้นจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้ดังกล่าว ดังนั้น การที่จะนำบทบัญญัติในกฎหมายครอบครัวที่เป็นกฎหมายแพ่งดังกล่าวมาใช้ในกฎหมายภาษีอากร อาจสร้างปัญหาและอุปสรรคต่อการปฏิบัติและการตีความกฎหมายภาษีอากร และยังเป็นการขัดต่อหลักการความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรได้

เมื่อไม่สามารถตีความกฎหมายภาษีอากรโดยการนำบทบัญญัติในกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัวมาใช้ การตีความบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) ที่บัญญัติว่า "... บิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้..." จึงสมควรที่จะหมายความว่าบิดามารดาดังกล่าวหมายถึงบิดามารดาในลักษณะทั่วไปที่ผู้มีเงินได้สามารถนำมาหักลดหย่อนภาษี เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าได้แก่ บิดามารดาใน 3 ลักษณะดังต่อไปนี้

ก) บิดาโดยกำเนิดของผู้มีเงินได้

บิดาโดยกำเนิดของผู้มีเงินได้โดยทั่วไปถือว่าเป็นบิดาโดยพฤตินัย ส่วนมารดานั้นโดยกฎหมายครอบครัวแล้วถือว่าเป็นมารดาโดยชอบด้วยกฎหมายเสมอ บิดาโดยพฤตินัยเป็นบิดาตามความเป็นจริง หมายความว่า เป็นชายผู้เป็นเจ้าของอสุจิที่ให้กำเนิดทารกในครรภ์มารดาและไม่ได้จดทะเบียนสมรสกันตามกฎหมายครอบครัว โดยทั่วไปจะถือว่าชายผู้นั้นมีฐานะเป็นบิดาของเด็กที่เกิดจากหญิง ในทางศีลธรรมแล้วบุตรจะต้องสำนึกในพระคุณของบิดาผู้ให้กำเนิดแม้จะไม่ได้สมรสกับมารดาและแม้จะไม่ได้เลี้ยงดูมาแต่เล็กเพราะอย่างไรเสียก็ถือว่าเป็นผู้ให้กำเนิดเริ่มแต่แรก ดังนั้น หากบุตรคนใดมีโอกาสได้ตอบแทนบุญคุณของบิดาย่อมจะต้องทำเสมอ ทั้งโดยการรับมาอุปการะเลี้ยงดูหรือการให้ทรัพย์สินเงินทองบ้างตามสมควร จะปล่อยให้ละเลยไม่ดูแลเอาใจใส่เลยก็จะกลายเป็นคนอกตัญญู ดังนั้น หากบุตรนั้นอุปการะเลี้ยงดูบิดาโดยกำเนิดแล้วก็ควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยการหักลดหย่อนภาษีได้เพราะการอุปการะเลี้ยงดูตามประมวลรัษฎากรเป็นการอุปการะเลี้ยงดูตามความเป็นจริง

ข) บิดาโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้

บิดาโดยชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้ หมายถึง บิดาโดยชอบด้วยกฎหมายตามกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว เช่น บิดาที่สมรสกับมารดาของผู้มีเงินได้ หรือบิดาที่จดทะเบียนรับรองบุตร หรือบิดาที่ศาลพิพากษาให้รับเด็กเป็นบุตร ตามกฎหมายครอบครัวบิดาโดยชอบด้วยกฎหมายมีสิทธิได้รับการอุปการะเลี้ยงดูตอบแทนจากบุตรโดยชอบด้วยกฎหมาย ดังนั้น

เมื่อบุตรชอบด้วยกฎหมายมีภาระหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดาโดยชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นภาระหน้าที่ที่บังคับไว้โดยกฎหมายครอบครัว บุตรชอบด้วยกฎหมายก็ควรที่จะสามารถหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดาได้

ค) ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาบุญธรรมของผู้มีเงินได้

ตามกฎหมายครอบครัวผู้รับบุตรบุญธรรมมีสิทธิและหน้าที่เสมือนเป็นบิดาหรือมารดาของบุตรบุญธรรมเพราะบุตรบุญธรรมมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้รับบุตรบุญธรรม และมีสิทธิหน้าที่ที่ระหว่างกันเช่นเดียวกับบิดามารดาและบุตรโดยทั่วไป เมื่อจดทะเบียนรับบุตรบุญธรรมแล้วหากผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นชายผู้รับบุตรบุญธรรมนั้นก็จะมีสิทธิและหน้าที่เสมือนเป็นบิดา หากผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นหญิงผู้รับบุตรบุญธรรมนั้นก็จะมีสิทธิและหน้าที่เสมือนเป็นมารดา และหากชายหญิงคู่หนึ่งเป็นคู่สมรสกันและยอมให้ต่างฝ่ายต่างรับเด็กเป็นบุตรบุญธรรมของตนชายหญิงคู่นั้นก็จะมีสิทธิและหน้าที่เสมือนเป็นบิดามารดาของบุตรบุญธรรม ดังนั้น บุตรบุญธรรมจึงต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมที่มีสิทธิเสมือนเป็นบิดามารดาของตนเอง ภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูนี้เป็นหน้าที่ตามกฎหมายครอบครัวโดยเฉพาะ บุตรบุญธรรมจึงควรที่จะสามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาหักลดหย่อนภาษีได้สำหรับค่าอุปการะเลี้ยงดู

4.2 แนวทางในการแก้ไขปัญหาเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

การแก้ไขปัญหาการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีจะต้องประกอบไปด้วยส่วนที่สำคัญอยู่ 3 ประการ คือ ส่วนที่เกี่ยวกับหน่วยงานทางปกครองหรือกรมสรรพากรที่จะควรพิจารณาแก้ไขปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้สอดคล้องกับประมวลรัษฎากร และส่วนที่เกี่ยวกับประชาชนผู้เสียภาษีซึ่งเป็นผู้ได้รับผลกระทบจากการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของหน่วยงานทางปกครองควรมีวิธีการขั้นตอนในการเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเมื่อไม่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ และส่วนสุดท้ายเกี่ยวกับองค์กรฝ่ายตุลาการที่มีอำนาจหน้าที่ในการตรวจสอบการใช้อำนาจของฝ่ายปกครองโดยการวินิจฉัยตีความกฎหมายควรมีแนวทางในการวินิจฉัยตีความกฎหมายให้สอดคล้องกันและถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายแม่บทตลอดจนเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยแต่ละแนวทางในการแก้ปัญหามีรายละเอียดดังต่อไปนี้

4.2.1 การแก้ไขปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136

เมื่อสภาพปัญหาการจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมมีที่มาจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ดังนั้น จึงสมควรแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร การแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรนี้เป็นมาตรการสำหรับฝ่ายปกครองเพื่อให้พิจารณาแก้ไขความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการออกประกาศดังกล่าว โดยดำเนินการดังต่อไปนี้

ก) ผู้ริเริ่มการแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เมื่อการออกประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) การแก้ไขหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขในประกาศดังกล่าวจึงเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากร โดยกรมสรรพากรเองควรที่จะริเริ่มพิจารณาข้อกำหนดในหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่มีลักษณะจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ โดยเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับการกำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย และควรพิจารณาประเด็นอื่นๆ ที่สำคัญอันไม่สอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรที่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้

ข) เนื้อหาสาระของหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่ควรกำหนดใหม่

เนื้อหาสาระของหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ควรกำหนดใหม่มีประเด็นที่สำคัญดังต่อไปนี้

ประการแรก เกี่ยวกับความยินยอมของผู้ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษีให้มีความชัดเจนเพื่อไม่ให้เกิดการวินิจฉัยที่จำกัดสิทธิของบุตรโดยเฉพาะบุตรบุญธรรม โดยต้องแก้ไขเพิ่มเติมประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ข้อ 1 (2) ให้มีข้อกำหนดใหม่ดังต่อไปนี้

“ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมที่มีผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู”

การแก้ไขเพิ่มเติมในลักษณะดังกล่าวจะก่อให้เกิดความสอดคล้องกับบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรเพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้มุ่งจำกัดไว้เฉพาะบุตรโดยกำเนิดเท่านั้นและไม่ก่อให้เกิดการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมเพราะบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาสามารถเป็นได้ทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมายและบุตรบุญธรรม โดยจะส่งผลให้คุณสมบัติของผู้มีเงินได้ที่

สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้โดยไม่จำกัดอยู่แค่บุตรชอบด้วยกฎหมายตามกฎหมายแพ่งเท่านั้น แต่ยังรวมทั้งผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมด้วย

ประการที่สอง การแก้ไขเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การใช้สิทธิของบุตรบุญธรรมในการเลือกที่จะนำบิดามารดาโดยกำเนิดหรือผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีโดยให้เลือกหักได้ในฐานะใดฐานะหนึ่งเท่านั้น โดยเสนอให้แก้ไข โดยเพิ่มข้อความในข้อ 1 (2) ดังนี้

“บุตรบุญธรรมสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ในฐานะบุตรโดยกำเนิดหรือบุตรบุญธรรมได้อย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น...”

ในกรณีที่บุตรบุญธรรมต้องทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมด้วยทำให้บุตรบุญธรรมมีภาระหน้าที่หนักกว่าปกติ ควรมีข้อกำหนดพิเศษให้บุตรบุญธรรมสามารถหักลดหย่อนได้ทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรม โดยกำหนดหลักเกณฑ์ยกเว้นเพิ่มเติม ดังนี้

“บุตรบุญธรรมสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ในฐานะบุตรโดยกำเนิดหรือบุตรบุญธรรมได้อย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น เว้นแต่กรณีที่บุตรบุญธรรมได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรม”

ประการที่สาม เมื่อกำหนดให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของของผู้มีเงินได้เองหรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้แล้ว ควรกำหนดให้ผู้มีเงินได้นั้นจะต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาโดยไม่จำเป็นว่าบิดามารดาจะต้องออกหลักฐานการรับรองให้แก่บุตรคนใดคนหนึ่งเท่านั้น เพียงแต่ต้องระบุจำนวนเงินที่ได้ทำการอุปการะเลี้ยงดูลงไปว่ามีจำนวนเท่าใด ซึ่งเมื่อรวมจำนวนเงินค่าอุปการะเลี้ยงดูที่จะให้บุตรทุกคนนำไปหักลดหย่อนแล้วต้องไม่เกิน 30,000 บาท โดยแก้ไขหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในข้อ 1 (3) ใหม่ดังนี้

“กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี โดยเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนที่บิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมรับรองให้ผู้มีเงินได้แต่ละคนแล้วต้องไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด”

การแก้ไขเพิ่มเติมดังกล่าวจะทำให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุตรทุกคนที่ได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภริยาเพราะไม่จำกัดว่าการออกหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจะต้องออกให้เฉพาะบุตรคนใดคนหนึ่งเท่านั้น บิดามารดา

สามารถรับรองได้ว่าบุตรคนใดให้การอุปการะเลี้ยงดูบ้างและให้การอุปการะเลี้ยงดูเป็นจำนวนเท่าไรที่จะสามารถนำไปหักลดหย่อนภาษีได้ การเพิ่มเติมหลักเกณฑ์ดังกล่าวยังทำให้มีการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูไม่เกิดการซ้ำซ้อนเนื่องจากบุตรสามารถนำบิดามารดาของตนเองหรือของสามีหรือภริยา หรือผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ เมื่อประมวลรัษฎากรกำหนดเพดานค่าหักลดหย่อนต่อผู้ถูกนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนไว้ที่ 30,000 บาท การหักลดหย่อนจึงหักได้ต่อคนละไม่เกิน 30,000 บาท ซึ่งหมายความว่าผู้ถูกนำไปหักลดหย่อนภาษีจะถูกนำไปหักลดหย่อนโดยใครก็ตามค่าหักลดหย่อนต่อผู้ถูกนำไปหักลดหย่อนก็จะไม่เกินไปกว่า 30,000 บาท

ดังนั้น จากแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น ผู้เขียนขอรวบรวมเนื้อหาสาระของหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเพื่อกำหนดเป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับใหม่ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 47(1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังนี้

...

(2) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

บุตรบุญธรรมสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ในฐานะบุตรโดยกำเนิดหรือบุตรบุญธรรมได้อย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น เว้นแต่กรณีที่บุตรบุญธรรมได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรม

(3) กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี โดยเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนที่บิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมรับรองให้ผู้มีเงินได้แต่ละคนแล้วต้องไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

หลักเกณฑ์ดังกล่าวจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีภาระหน้าที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา เช่น ผู้มีเงินได้คนหนึ่งเป็นบุตรคนเดียวก็มีหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนเองเพียงลำพังจึงสามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้สำหรับบิดามารดาคนละ 30,000 บาท รวมเป็นจำนวน 60,000 บาท เพราะมีบุคคลที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดู 2

คน ส่วนผู้มีเงินได้อีกคนหนึ่งมีฐานะเป็นบุตรบุญธรรมโดยมีทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดซึ่งยังมีชีวิตอยู่และบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมด้วยจึงมีผู้ที่ต้องอุปการะเลี้ยงดูรวมแล้ว 4 คน ก็สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูสำหรับแต่ละคนได้ 30,000 บาท รวมเป็นจำนวน 120,000 บาท เพราะเมื่อมีภาระหน้าที่มีมากขึ้นก็ควรได้รับการบรรเทาภาระภาษีมากขึ้นตามไปด้วย หรือกรณีมีบุตรหลายคน เช่น มีบุตร 2 คน บุตรทั้ง 2 คนทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดา เช่นเดียวกันก็สามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้โดยเฉลี่ยต่อคนเป็นจำนวนคนละ 15,000 บาทต่อบิดาและ 15,000 บาทต่อมารดา รวม 2 คน สำหรับบิดาก็จะเป็นจำนวน 30,000 บาท และสำหรับมารดาก็จะเป็นจำนวน 30,000 บาท แม้บุตรทั้งสองคนจะหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้เพียงคนละ 30,000 บาทก็จริงแต่เมื่อมีภาระในการอุปการะเลี้ยงดูน้อยกว่าเพราะพี่น้องช่วยกันรับภาระนั้นด้วยก็จะทำให้ความสามารถในการเสียภาษีมีมากกว่าคนที่ เป็นบุตรคนเดียว ค่าหักลดหย่อนจึงควรมีจำนวนน้อยกว่าเพราะมีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่านั่นเอง นอกจากนั้นการให้สิทธิบุตรชอบด้วยกฎหมาย บุตรบุญธรรมและบุตรทุกๆ คนที่อุปการะเลี้ยงดู บิดามารดาและผู้รับบุตรบุญธรรมจะไม่ทำให้จำนวนค่าลดหย่อนรวมต่อคนเปลี่ยนแปลงไปในทางที่มากขึ้นกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนดแต่อย่างใด เพราะเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนจากบุคคลที่ ถูกนำมาหักลดหย่อนแล้วไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด คือ 30,000 บาท ไม่ว่าจะกรณีใดๆ ที่มีบุตรชอบด้วยกฎหมายคนเดียวหรือหลายคนช่วยกันอุปการะเลี้ยงดู หรือกรณีมีบุตรบุญธรรม ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูด้วยก็ตาม ซึ่งสามารถแสดงให้เห็นจำนวนค่าลดหย่อนที่เท่าเดิมเสมอได้ ดังต่อไปนี้

ตารางที่ 13

แสดงค่าลดหย่อนรวมจากผู้เสียภาษีทุกคน(ผู้อุปการะ)ต่อผู้อยู่ในอุปการะแต่ละคนที่ไม่เปลี่ยนแปลงไปในทางเพิ่มขึ้น

กรณีที่ 1 มีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูเพียง 1 คน เช่น มีบิดา หรือ มารดา

จำนวนผู้ อุปการะ (N)	จำนวนผู้ อยู่ในอุปการะ (P)	ค่าลดหย่อนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ ละคน (A)	ค่าลดหย่อนรวม สำหรับผู้เสียภาษี ทุกคน $A_T = (A \times P)$	ค่าลดหย่อนเฉลี่ย ต่อผู้อุปการะ(ผู้เสีย ภาษี) $(A_{av}) = A / N$	ค่าลดหย่อนรวมจากผู้ เสียภาษีทุกคนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละคน $(A_c) = (A_{av} \times N) / P$
1	1	30,000	30,000	30,000	30,000
2	1	30,000	30,000	15,000	30,000

3	1	30,000	30,000	10,000	30,000
4	1	30,000	30,000	7,500	30,000

กรณีที่ 2 มีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู 2 คน เช่น มีบิดาและมารดา

จำนวนผู้ อุปการะ (N)	จำนวนผู้ อยู่ในอุปการะ (P)	ค่าลดหย่อนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละ คน (A)	ค่าลดหย่อนรวม สำหรับผู้เสียภาษี ทุกคน $A_T = (A \times P)$	ค่าลดหย่อนเฉลี่ย ต่อผู้อุปการะ(ผู้เสีย ภาษี) $(A_{av}) = A_T / N$	ค่าลดหย่อนรวมจากผู้ เสียภาษีทุกคนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละคน $(A_C) = (A_{av} \times N) / P$
1	2	30,000	60,000	60,000	30,000
2	2	30,000	60,000	30,000	30,000
3	2	30,000	60,000	20,000	30,000
4	2	30,000	60,000	15,000	30,000

กรณีที่ 3 มีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู 3 คน เช่น มีบิดามารดา และบิดาหรือมารดาของ
คู่สมรส

จำนวนผู้ อุปการะ (N)	จำนวนผู้ อยู่ในอุปการะ (P)	ค่าลดหย่อนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละ คน (A)	ค่าลดหย่อนรวม สำหรับผู้เสียภาษี ทุกคน $A_T = (A \times P)$	ค่าลดหย่อนเฉลี่ย ต่อผู้อุปการะ(ผู้เสีย ภาษี) $(A_{av}) = A_T / N$	ค่าลดหย่อนรวมจากผู้ เสียภาษีทุกคนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละคน $(A_C) = (A_{av} \times N) / P$
1	3	30,000	90,000	90,000	30,000
2	3	30,000	90,000	45,000	30,000
3	3	30,000	90,000	30,000	30,000

4	3	30,000	90,000	22,500	30,000
---	---	--------	--------	--------	--------

กรณีที่ 4 มีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู 4 คน เช่น มีบิดามารดา และบิดามารดาของคู่สมรส

จำนวนผู้ อุปการะ (N)	จำนวนผู้ อยู่ในอุปการะ (P)	ค่าลดหย่อนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละ คน (A)	ค่าลดหย่อนรวม สำหรับผู้เสียภาษี ทุกคน $A_T = (A \times P)$	ค่าลดหย่อนเฉลี่ย ต่อผู้อุปการะ(ผู้เสีย ภาษี) $(A_{av}) = A_T / N$	ค่าลดหย่อนรวมจากผู้ เสียภาษีทุกคนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละคน $(A_c) = (A_{av} \times N) / P$
1	4	30,000	120,000	120,000	30,000
2	4	30,000	120,000	60,000	30,000
3	4	30,000	120,000	40,000	30,000
4	4	30,000	120,000	30,000	30,000

กรณีที่ 5 มีผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู 8 คน คือ มีบิดามารดาโดยกำเนิด ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดา ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะมารดา(คู่สมรสของผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดา) และบิดามารดาโดยกำเนิดของคู่สมรส ผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดาของคู่สมรสและผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะมารดาของคู่สมรส

จำนวนผู้ อุปการะ (N)	จำนวนผู้ อยู่ในอุปการะ (P)	ค่าลดหย่อนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละ คน (A)	ค่าลดหย่อนรวม สำหรับผู้เสียภาษี ทุกคน $A_T = (A \times P)$	ค่าลดหย่อนเฉลี่ย ต่อผู้อุปการะ(ผู้เสีย ภาษี) $(A_{av}) = A_T / N$	ค่าลดหย่อนรวมจากผู้ เสียภาษีทุกคนต่อผู้ อยู่ในอุปการะแต่ละคน $(A_c) = (A_{av} \times N) / P$
1	8	30,000	240,000	240,000	30,000
2	8	30,000	240,000	120,000	30,000

3	8	30,000	240,000	80,000	30,000
4	8	30,000	240,000	60,000	30,000

จากกรณีตัวอย่างและตารางแสดงดังกล่าวข้างต้น จะเห็นได้ว่าจำนวนค่าลดหย่อนรวมจากผู้เสียภาษีทุกคนต่อผู้อยู่ในอุปการะแต่ละคนไม่ได้เปลี่ยนแปลงไปในทางเพิ่มขึ้น คือ ผู้อยู่ในอุปการะแต่ละคนยังคงถูกนำมาหักลดหย่อนภาษีได้โดยรวมแล้วไม่เกินคนละ 30,000 บาท แม้จะให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูทุกคนสามารถหักลดหย่อนได้โดยต้องเป็นการเฉลี่ยค่าลดหย่อน นอกจากนั้นการให้หักลดหย่อนเช่นนี้จะไม่ทำให้จำนวนภาษีที่รัฐได้รับชำระลดลงเพราะจำนวนค่าลดหย่อนโดยรวมทั้งประเทศไม่ได้เพิ่มขึ้น ทั้งนี้เพราะจำนวนค่าลดหย่อนโดยรวมทั้งประเทศกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาขึ้นอยู่กับจำนวนบิดามารดาที่เป็นผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูทั่วประเทศ เมื่อจำนวนบิดามารดาที่เป็นผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูทั่วประเทศมีจำนวนชัดเจนและถูกจำกัดไว้ว่าแต่ละคนถูกหักลดหย่อนได้ไม่เกิน 30,000 บาท เมื่อคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยรวมทั้งประเทศที่พิจารณาเฉพาะกรณีการหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา จะเห็นได้ว่าจำนวนภาษีที่รัฐจะได้นั้นขึ้นอยู่กับจำนวนบิดามารดาที่อยู่ในอุปการะเลี้ยงดู หากจำนวนบิดามารดาที่อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูมีจำนวนมากค่าลดหย่อนโดยรวมทั้งประเทศก็จะมากทำให้จำนวนเงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดาทั้งประเทศลดลง เมื่อนำจำนวนเงินได้สุทธิของบุคคลธรรมดาทั้งประเทศคูณกับอัตราภาษีแล้วก็จะทำให้จำนวนภาษีลดลง

ดังนั้น การให้สิทธิสำหรับผู้มีเงินได้ทุกคนไม่ว่าจะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือ บุตรบุญธรรม โดยไม่จำกัดจำนวนว่าให้บุตรคนใดคนหนึ่งเท่านั้นมีสิทธิ จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีทุกคนที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเพราะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ตามสัดส่วน และไม่ได้ทำให้จำนวนภาษีของรัฐลดลงแต่อย่างใด แม้รัฐจะต้องมีภาระในการตรวจสอบเอกสารรับรองการอุปการะเลี้ยงดูและจำนวนค่าหักลดหย่อนที่ต้องไม่เกินกว่าที่ประมวลรัษฎากร กำหนดสำหรับผู้ถูกนำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนก็ตาม แต่เมื่อประชาชนสามารถได้รับการบรรเทาภาระภาษีอย่างทั่วถึงทุกคนที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูก็จะส่งผลเชิงจิตวิทยาให้ผู้เสียภาษีที่ไม่เคยยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหันมายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีทำให้รัฐสามารถตรวจสอบการจัดเก็บภาษีได้ดียิ่งขึ้น และยังเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากร กำหนดให้ไว้

4.2.2 การเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 โดยศาลปกครอง : วิธีการ

เมื่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 มีลักษณะที่พิจารณาได้ว่าเป็น “กฎ” ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายจึงสมควรถูกตรวจสอบและเพิกถอนได้โดยศาลปกครอง วิธีการฟ้องเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรนี้เป็นมาตรการแก้ไขเยียวยาความเดือดร้อนเสียหายสำหรับประชาชนผู้เสียภาษีอากรที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากการออกประกาศดังกล่าว โดยวิธีการขั้นตอนตามกฎหมายที่ผู้ได้รับผลกระทบจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวต้องพิจารณาเพื่อดำเนินการเพิกถอนประกาศดังกล่าวตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มีดังต่อไปนี้

ก) มูลเหตุแห่งการนำคดีฟ้องต่อศาลปกครอง

คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยการออกกฎของฝ่ายปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย การดำเนินการของกรมสรรพากรในการจัดเก็บภาษีต้องอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากรและกฎหมายลำดับรองหรือกฎหมายลูก กรณีการหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่ประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่มีลักษณะเป็น “กฎ” อันจำกัดสิทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นบุตรบุญธรรม ทำให้ประกาศดังกล่าวไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรที่เป็นกฎหมายแม่บทอันเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้เสียภาษีที่เป็นบุตรโดยเฉพาะบุตรบุญธรรม ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติว่า

“กฎ หมายความว่า พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง ข้อบัญญัติท้องถิ่น ระเบียบ ข้อบังคับ หรือบทบัญญัติอื่นที่มีผลบังคับเป็นการทั่วไป โดยไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติข้างต้นจะพบว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวมีลักษณะบังคับใช้เป็นการทั่วไปกับผู้มีเงินได้ทุกคนที่เป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่ได้มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดหรือบุคคลใดเป็นการเฉพาะ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรจึงมีลักษณะเป็น “กฎ”

การที่ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมได้รับผลกระทบจากการที่อธิบดีกรมสรรพากรออกประกาศโดยไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรดังกล่าวเป็นกรณีพิพาทที่อธิบดีกรมสรรพากรในฐานะเป็นผู้แทนนิติบุคคลของหน่วยงานทางปกครอง คือ กรมสรรพากร กระทำการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรตามอำนาจที่กฎหมายให้ไว้โดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ถือว่าเป็นกรณีพิพาทที่

หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยการออกกฎไม่ชอบ จึงเป็นคดีปกครองที่ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ ...”

ข) ศาลที่มีเขตอำนาจในการพิจารณาคดี

ศาลปกครองชั้นต้นมีเขตอำนาจในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับการออกประกาศของอธิบดีกรมสรรพากร ตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 10 และมาตรา 11 โดยทั่วไปศาลปกครองมีสองชั้นศาลในการพิจารณาคดีเกี่ยวกับการออกกฎ โดยศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจในการพิจารณาพิพากษาปัญหาความชอบด้วยกฎหมายของการออกกฎ เว้นแต่เป็นกรณีการออกกฎที่อยู่ในเขตอำนาจการพิจารณาของศาลปกครองสูงสุด ดังความในมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งบัญญัติความว่า

“ศาลปกครองชั้นต้นมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีที่อยู่ในอำนาจศาลปกครอง เว้นแต่คดีที่อยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลปกครองสูงสุด”

ส่วนคดีพิพาทเกี่ยวกับการออกกฎที่จะอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองสูงสุดได้แก่คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ดังความในมาตรา 11 (2) แห่งพระราชบัญญัติดังกล่าว ซึ่งบัญญัติความว่า

“ศาลปกครองสูงสุดมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดี ดังต่อไปนี้...

(2) คดีพิพาทเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายของพระราชกฤษฎีกา หรือกฎที่ออกโดยคณะรัฐมนตรี หรือโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี

...”

เมื่อพิจารณาแล้วจะพบว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้จากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้เป็นกฎที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรโดยไม่ต้องผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีที่จะอยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองสูงสุด ดังนั้น คดีพิพาทเกี่ยวกับประกาศอธิบดี

กรมสรรพากรจึงเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายในการออกกฎที่อยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองชั้นต้น และเมื่อศาลปกครองชั้นต้นมีคำสั่งอย่างไรแล้วยังสามารถอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อศาลปกครองสูงสุดได้อีก

ค) ผู้มีสิทธิฟ้องคดี

ผู้มีสิทธิฟ้องคดีเกี่ยวกับการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายได้แก่ผู้ที่เดือดร้อนจากการกระทำโดยมิชอบของอธิบดีกรมสรรพากรในการออกกฎดังกล่าว เมื่อประกาศดังกล่าวใช้บังคับแก่ผู้มีเงินได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้เองหรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้โดยกำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ทำให้ผู้มีเงินได้ที่เป็น “บุตรธรรม” หรือแม้แต่บุตรทั่วไปไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ ไม่ได้รับการบรรเทาภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกันตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เมื่อผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมหรือไม่ใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีต่อพนักงานเจ้าหน้าที่โดยขอหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้เองหรือของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้แล้วพนักงานเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีคำสั่งปฏิเสธไม่ให้หักลดหย่อนได้โดยอ้างมาตรา 47 (1) (ญ) ประกอบประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับที่ 136 ไม่ให้หักลดหย่อนภาษีกรณีนี้ได้ ผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรบุญธรรมหรือไม่ใช่บุตรชอบด้วยกฎหมายจึงเป็นผู้ได้รับผลกระทบจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวเพราะเมื่อไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้จึงทำให้เสียภาษีมากขึ้น สร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ ผู้มีเงินได้ที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากประกาศดังกล่าวจึงเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดี ดังความในมาตรา 42 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“ผู้ใดได้รับความเดือดร้อนหรือเสียหาย หรืออาจจะเดือดร้อนหรือเสียหายโดยมิอาจหลีกเลี่ยงได้อันเนื่องจากการกระทำหรือการงดเว้นการกระทำของหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือมีข้อโต้แย้งเกี่ยวกับสัญญาทางปกครอง หรือกรณีอื่นใดที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองตามมาตรา 9 และการแก้ไขหรือบรรเทาความเดือดร้อนหรือความเสียหายหรือยุติข้อโต้แย้ง ต้องมีคำสั่งตามที่กำหนดในมาตรา 72 ผู้นั้นมีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครอง”

เมื่อผู้มีเงินได้นำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครอง ผู้มีเงินได้สามารถมีคำขอให้ศาลมีคำพิพากษาหรือคำสั่งสั่งให้เพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะที่เป็น “กฎ” ที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 72 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“ในการพิพากษาคดี ศาลปกครองมีอำนาจกำหนดค่าบังคับอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

(1) สั่งให้เพิกถอนกฎหรือคำสั่งหรือสั่งห้ามการกระทำทั้งหมดหรือบางส่วน ในกรณีที่มีการฟ้องว่าหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) ...”

ดังนั้น เมื่อพิเคราะห์ดังกล่าวข้างต้นแล้วจะพบว่าผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรที่ไม่ได้รับความเป็นธรรมจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 เป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองและสามารถขอให้ศาลปกครองมีค่าบังคับให้เพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ฉบับดังกล่าว

ง) การดำเนินการตามเงื่อนไขการฟ้องคดี: การดำเนินการภายในฝ่ายปกครอง

การฟ้องว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเป็นประกาศที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเป็นกรณีพิพาทเกี่ยวกับการกระทำของหน่วยงานทางปกครองที่มีชอบด้วยกฎหมายเป็นการโต้แย้งเกี่ยวกับการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่มีสภาพบังคับอย่างกฎว่าออกโดยชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายกำหนดให้ดำเนินการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเยียวยาความเสียหายจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่ต้องดำเนินการตามขั้นตอนภายในฝ่ายปกครองตามมาตรา 42 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“...ในกรณีที่มีกฎหมายกำหนดขั้นตอนหรือวิธีการสำหรับการแก้ไขความเดือดร้อนหรือเสียหายในเรื่องใดไว้โดยเฉพาะ การฟ้องคดีปกครองในเรื่องนั้นจะกระทำได้ต่อเมื่อมีการดำเนินการตามขั้นตอนและวิธีการดังกล่าว และได้มีการส่งการตามกฎหมายนั้น หรือมิได้มีการส่งการภายในเวลาอันควร หรือภายในเวลาที่กฎหมายนั้นกำหนด...”

ดังนั้น เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้วผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้เดือดร้อนจากการกระทำที่มีชอบด้วยกฎหมายในการออกประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรจึงเป็นผู้มีสิทธิฟ้องคดีต่อศาลปกครองได้โดยไม่ต้องดำเนินการขั้นตอนภายในตามมาตรา 42 วรรคสอง ดังกล่าว

จ) ระยะเวลาที่สามารถนำคดีฟ้องต่อศาล

การดำเนินคดีฟ้องเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 ด้วยเหตุที่เป็นการออกประกาศอธิบดีที่เป็นการกระทำทางปกครองจึงต้องดำเนินการฟ้องร้อง

ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันรู้หรือควรรู้เหตุแห่งกรณีพิพาทตามนัยมาตรา 49 แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“การฟ้องคดีปกครองจะต้องฟ้องภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้ถึงเหตุแห่งการฟ้องคดี หรือนับแต่วันที่พ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันที่ผู้ฟ้องคดีได้มีหนังสือร้องขอต่อหน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐเพื่อให้ปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมายกำหนดและไม่ได้รับหนังสือชี้แจงจากหน่วยงานทางปกครอง หรือเจ้าหน้าที่ของรัฐหรือได้รับแต่เป็นคำชี้แจงที่ผู้ฟ้องคดีเห็นว่าไม่มีเหตุผล แล้วแต่กรณี เว้นแต่จะมีบทกฎหมายเฉพาะกำหนดไว้เป็นอย่างอื่น”

เมื่อพิจารณาจากบทบัญญัติดังกล่าวแล้วจะพบว่า การฟ้องคดีเพื่อเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องดำเนินการฟ้องภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี โดยพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่าวันที่ผู้ฟ้องคดีรู้หรือควรรู้ตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้น โดยทั่วไปผู้มีเงินได้จะทราบว่าตนเองจะต้องเสียภาษีจำนวนเท่าไรก็ต่อเมื่อได้รับคำสั่งประเมินภาษีโดยกรมสรรพากรหากผู้มีเงินได้ขอใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาแล้วกรมสรรพากรมีคำสั่งปฏิเสธว่าผู้มีเงินได้ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้เนื่องจากไม่ได้มีฐานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 และผู้มีเงินได้เห็นว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวไม่ชอบด้วยบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรจึงนำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครอง การเริ่มนับระยะเวลาเก้าสิบวันจึงควรเริ่มนับแต่วันที่ผู้มีเงินได้ทราบว่าประกาศดังกล่าวไม่ชอบด้วยกฎหมายเพราะเป็นการโต้แย้งสิทธิของผู้มีเงินได้เนื่องจากไปจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ซึ่งวันที่เริ่มนับระยะเวลาอาจเป็นวันที่ได้รับคำสั่งแจ้งการประเมินภาษีหรือปฏิเสธการขอหักลดหย่อนภาษีที่ระบุว่าผู้มีเงินได้ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด ซึ่งกรณีนี้ผู้มีเงินได้สามารถนำคดีไปฟ้องเพื่อเพิกถอนประกาศในฐานะที่เป็น “กฎ” ได้

อย่างไรก็ตามหากล่วงเลยระยะเวลาที่สามารถฟ้องคดีต่อศาลปกครองแล้วยังมีเหตุแห่งการยกคดีขึ้นฟ้องต่อศาลได้ กล่าวคือ การฟ้องคดีนั้นจะเป็นประโยชน์แก่ส่วนร่วม ซึ่งบัญญัติไว้ในมาตรา 52 วรรคสอง แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ความว่า

“...การฟ้องคดีปกครองที่ยื่นเมื่อพ้นกำหนดเวลาการฟ้องคดีแล้ว ถ้าศาลปกครองเห็นว่าคดีที่ยื่นฟ้องนั้นจะเป็นประโยชน์แก่ส่วนร่วมหรือมีเหตุจำเป็นอื่นโดยศาลเห็นเองหรือคู่กรณีมีคำขอ ศาลปกครองจะรับไว้พิจารณาก็ได้”

การฟ้องคดีปกครองเพื่อขอให้ศาลเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะ "กฎ" ที่ออกมาโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายทำให้ผู้มีเงินได้ถูกจำกัดสิทธิในการหักลดหย่อนภาษีนั้น หากปรากฏว่าศาลปกครองมีคำสั่งบังคับให้เพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว แล้วยอมส่งผลให้ผู้มีเงินได้ที่ถูกจำกัดสิทธิสามารถนำสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ซึ่งจะเป็นการบรรเทาภาระภาษีของประชาชนตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรและสอดคล้องกับนโยบายของรัฐบาลที่ต้องการให้มีมาตรการส่งเสริมและจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ผู้มีเงินได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาทั้งหลายย่อมได้รับประโยชน์เพราะจะทำให้การประเมินภาษีโดยกรมสรรพากรที่อาศัยอำนาจจากหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขดังกล่าวไม่อาจนำมาใช้บังคับแก่ประชาชนผู้มีเงินได้ ดังนั้น เมื่อเพิกถอนประกาศดังกล่าวแล้วยอมเป็นประโยชน์แก่ประชาชนผู้มีเงินได้โดยตรง

กล่าวโดยสรุปแล้ว วิธีการขั้นตอนในการเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะ "กฎ" ที่ออกมาโดยไม่ชอบด้วยประมวลรัษฎากรจะต้องเริ่มต้นดำเนินการโดยพิจารณาจากเหตุแห่งการฟ้องคดี คือ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเป็นการกระทำที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายของหน่วยงานทางปกครองในการออกกฎ และต้องนำคดีไปฟ้องต่อศาลปกครองชั้นต้นเนื่องจากเป็นการออกกฎที่อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกได้เองโดยไม่ต้องผ่านความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรีจึงอยู่ในเขตอำนาจของศาลปกครองชั้นต้นโดยขอให้ศาลมีคำสั่งบังคับให้เพิกถอนประกาศดังกล่าวซึ่งกระบวนการฟ้องคดีไม่จำเป็นต้องดำเนินการตามขั้นตอนภายในฝ่ายปกครองเพื่อเยียวยาความเสียหายภายในฝ่ายปกครองก่อนเนื่องจากไม่มีกฎหมายบัญญัติกำหนดให้ต้องดำเนินการดังกล่าว การฟ้องคดีมีระยะเวลาเก้าสิบวันนับแต่วันที่รู้หรือควรจะรู้เหตุแห่งกรณีพิพาท ซึ่งอย่างรวดเร็วในการเริ่มนับระยะเวลาควรจะเป็นวันที่ได้รับคำสั่งประเมินภาษีหรือปฏิเสธไม่หักลดหย่อนภาษีโดยระบุว่าผู้มีเงินได้ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดและแม้การฟ้องคดีอาจล่วงเลยระยะเวลาไปบางก็ยังมีเหตุจำเป็นที่ศาลปกครองอาจรับคดีไว้พิจารณาโดยเหตุที่การรับคดีไว้พิจารณาจะเป็นประโยชน์แก่ส่วนร่วมคือประชาชนผู้มีเงินได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยเฉพาะบุตรบุญธรรมทั้งหลาย

4.2.3 การตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้นจะต้องตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน และในกรณีนี้การตีความบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) จะต้องมีความไปในทางที่เป็นคุณแก่ผู้มีเงินได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้ที่ได้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือบิดามารดาของสามีหรือภริยา ย่อมสามารถมีสิทธิหัก

ลดหย่อนภาษีได้ โดยผู้มีเงินได้จะต้องมีสถานะเป็นบุตรของบิดามารดาที่นำมาหักลดหย่อนภาษี หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรของบิดามารดาที่นำมาหักลดหย่อนภาษี เพราะเมื่อประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) บัญญัติว่า "ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาท..." ดังนั้น จึงสมควรจะตีความว่า ผู้มีเงินได้ที่มิบิดามารดาหรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ที่มิบิดามารดาจะต้องมีสถานะเป็นบุตร และเมื่อประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติว่าบุตรนั้นจะต้องมีสถานะอย่างไร่อมหมายความว่าบุตรทุกสถานะที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาอย่างเหมาะสมสามารถขอหักลดหย่อนภาษีได้ จะหมายความว่าเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายอย่างเดียวไม่ได้เพราะประมวลรัษฎากรไม่ได้จำกัดไว้เพียงแค่นั้น การที่จะตีความว่าเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายอย่างเดียวก็จะเป็นการจำกัดสิทธิบุตรบุญธรรมได้ซึ่งเป็นการตีความที่ไม่น่าจะสอดคล้องกับหลักการตีความกฎหมายภาษีอากรที่ต้องตีความโดยเคร่งครัด และหากประมวลรัษฎากรต้องการจำกัดเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายแล้วประมวลรัษฎากรควรจะต้องบัญญัติจำกัดไว้ดังเช่นที่ มาตรา 47 (1) (ค) บัญญัติไว้

การตีความว่าบุตรนั้นจะต้องมีสถานะอย่างไรควรจะต้องอาศัยการตีความจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากร การที่จะตีความกฎหมายภาษีอากรโดยนำถ้อยคำความหมายของกฎหมายแพ่งมาใช้จะต้องเป็นการไม่ขัดต่อหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร โดยในที่นี้หมายความว่า การนำบทบัญญัติของกฎหมายแพ่งในส่วนที่เกี่ยวข้องกับครอบครัวเรื่องการอุปการะเลี้ยงดูระหว่างกันของบุตรและบิดามารดา ตลอดจนความหมายของบุตรชอบด้วยกฎหมายในประมวลกฎหมายแพ่งจะต้องนำมาใช้เฉพาะส่วนที่ไม่ขัดต่อหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากร ดังนั้น สถานะความเป็นบุตรตามกฎหมายแพ่งที่กำหนดความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเอาไว้จะนำมาใช้ในกฎหมายกฎหมายภาษีอากรได้ต่อเมื่อกฎหมายภาษีอากรบัญญัติถึงสถานะความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเอาไว้ ดังเช่นมาตรา 47 (1) (ค) ซึ่งหากจะต้องวินิจฉัยว่าบุตรที่นำมาหักลดหย่อนภาษีเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือไม่จะต้องวินิจฉัยตามกฎหมายแพ่งว่าด้วยครอบครัว แต่ในส่วนของมาตรา 47 (1) (ญ) ไม่ได้บัญญัติถึงสถานะความเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเอาไว้จะนำบทบัญญัติกฎหมายแพ่งมาใช้ทันทีเลยนั้นไม่น่าจะถูกต้อง หากจะต้องวินิจฉัยว่าผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรที่มีสถานะอย่างไรก็ควรที่จะวินิจฉัยตีความว่ามีสถานะตามสภาพความเป็นจริงที่เป็นบิดามารดาและบุตรกัน ซึ่งจะครอบคลุมบุตรทุกสถานะทั้งบุตรชอบด้วยกฎหมาย บุตรบุญธรรม และบุตรตามความเป็นจริง

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

5.1 บทสรุป

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายจำกัดสิทธิเสรีภาพในการใช้ทรัพย์สินของประชาชนทำให้การวินิจฉัยคดีความต้องทำโดยเคร่งครัด คำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรและเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ ทั้งนี้ เพื่อคุ้มครองสิทธิเสรีภาพในทรัพย์สินของผู้ประชาชนผู้เสียภาษีเพราะแม้การเสียภาษีอากรเป็นภาระหน้าที่ของประชาชนตามรัฐธรรมนูญโดยภาษีอากรเป็น “รายได้ของรัฐ” ประเภทหนึ่งแต่ในขณะเดียวกันภาษีอากรก็เป็น “รายจ่ายของประชาชน” ประมวลรัษฎากรจึงมีบทบัญญัติที่อนุญาตให้มีการบรรเทาภาระภาษีได้โดยวิธีการหักค่าลดหย่อน การค่าหักลดหย่อนจึงมาตรการเพื่อบรรเทาภาระภาษีของประชาชนโดยทำให้การเสียภาษีของแต่ละบุคคลเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีและยังเป็นมาตรการส่งเสริมและจูงใจให้ประชาชนมีพฤติกรรมทางสังคมหรือเศรษฐกิจเป็นไปตามนโยบายของรัฐบาล

5.1.1 การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

ก) การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูในประเทศไทย

การหักค่าลดหย่อนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเป็นนโยบายของรัฐบาลประการหนึ่งที่ประชาชนกลุ่มผู้สูงอายุให้การผลักดันจนได้รับการบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 มาตรา 17 และได้รับการรับรองไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ฎ) ก่อให้เกิดมาตรการทางภาษีที่ส่งเสริมและจูงใจให้ผู้มีเงินได้ช่วยเหลือดูแลบิดามารดา บุพการีที่สูงอายุ และยังเป็น การบรรเทาภาระภาษีของประชาชนผู้ที่ได้ทำหน้าที่ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา และเพื่อตอบแทนที่ได้ทำหน้าที่ช่วยเหลือรัฐในการดูแลผู้สูงอายุ ดังนั้น เมื่อผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีสาระสำคัญอย่างเดียวกัน คือ มีพฤติกรรมทางสังคมและเศรษฐกิจในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเช่นกันก็ควรจะต้องอยู่ภายใต้ระบบภาษีเดียวกันและควรจะมีภาระภาษีในจำนวนที่เท่าเทียมกันโดยสามารถหักค่าลดหย่อนจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเพื่อบรรเทาภาระภาษีอย่างเท่าเทียมกัน

มาตรการหักค่าลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีเป็นผลมาจากแนวนโยบายพื้นฐานแห่งรัฐตามบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญที่กำหนดให้รัฐจะต้องให้ความคุ้มครองสิทธิของผู้สูงอายุให้ได้รับการดูแล แต่โดยทั่วไปการดูแลบุพการีผู้สูงอายุเป็นหน้าที่ของบุตรหลานใน

ครอบครัว ดังนั้น รัฐจึงจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูพวกริที่สูงอายุโดยให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี คือ การให้หักลดหย่อนภาษีจากค่าอุปการะเลี้ยงดู และเป็นการแบ่งเบาภาระของรัฐอย่างหนึ่ง เพราะเป็นการส่งเสริมให้คนในครอบครัวเลี้ยงดูผู้สูงอายุเองรัฐก็จะมีภาระงบประมาณในการดูแลผู้สูงอายุลดลง มาตราการนี้จึงได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมายไว้ในพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 มาตรา 17 โดยกำหนดให้เป็นไปตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรจึงได้รับการแก้ไขเพิ่มเติมตามมาตรา 47 (1) (ญ) ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้ โดยมีหลักการสำคัญที่ประกอบไปด้วย ก) ผู้ถูกนำมาหักลดหย่อนภาษีต้องเป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้ หรือของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้ ข) บิดามารดาดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป ค) บิดามารดาดังกล่าวมีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ ง) บิดามารดาดังกล่าวอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ จ) ให้หักลดหย่อนได้สำหรับบิดามารดาดังกล่าวคนละสามหมื่นบาท ทั้งนี้ มีหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่ต้องปฏิบัติตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด จากการศึกษาพบว่าในการพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรของฝ่ายนิติบัญญัติได้ปรากฏมูลเหตุเจตนารมณ์เกี่ยวกับบุคคลที่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจากกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา โดยบุคคลเหล่านั้นควรจะหมายถึงผู้มีเงินได้ที่มีฐานะเป็นบุตรของบิดามารดาที่นำมาหักลดหย่อนภาษีหรือผู้มีเงินได้มีฐานะเป็นบุตรเขยหรือบุตรสะใภ้ของบิดามารดาที่นำมาหักลดหย่อนภาษี จึงทำให้เห็นได้ว่าเจตนารมณ์ของการร่างกฎหมายไม่ได้มุ่งเน้นที่การเป็นบุตรสืบสายโลหิตเพียงอย่างเดียวเพราะบุตรเขยหรือบุตรสะใภ้ก็สามารถนำพ่อตาแม่ยายมาหักลดหย่อนได้ นอกจากนั้นฝ่ายนิติบัญญัติยังให้ข้อสังเกตว่าบุตรบุญธรรมที่ได้อุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาควรที่จะสามารถหักลดหย่อนภาษีได้เช่นกันซึ่งสอดคล้องกับมาตรา 47 (1) (ญ) เพราะมาตราดังกล่าวมิได้กำหนดว่าผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรที่มีสถานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย จึงไม่ควรหมายความว่าผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเสมอไป ยิ่งไปกว่านั้นการให้สิทธิบุตรบุญธรรมสามารถหักลดหย่อนภาษีได้นี้สอดคล้องกับมูลเหตุเจตนารมณ์ของการร่างบทบัญญัติมาตรา 17 แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 ที่มีผลให้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (1) (ญ) เพราะจากการศึกษาพบว่าผู้เข้าร่วมการพิจารณาพิจารณาพระราชบัญญัติผู้สูงอายุประสงค์จะให้บุตรบุญธรรมสามารถหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูได้ด้วยเพราะการรับบุตรบุญธรรมมาอุปการะเลี้ยงดูก็เพราะหวังว่าบุตรบุญธรรมจะอุปการะเลี้ยงดูตอบแทนในยามแก่เฒ่า ดังนั้น เมื่อผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถนำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูตามมาตรา 47 (1) (ค) ได้แล้ว บุตรบุญธรรมก็ควรที่จะสามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดามาหักลดหย่อนภาษีได้เช่นเดียวกัน

ข) การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีในต่างประเทศ

การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูบุพการีได้ถูกบัญญัติไว้ในกฎหมายของหลายประเทศเพื่อใช้เป็นมาตรการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีเงินได้ที่มิภาระหน้าที่ในครอบครัว ต้องดูแลเลี้ยงดูบิดามารดา บุพการี จากการศึกษาพบว่าทั้ง ออสเตรเลีย สหรัฐอเมริกา และสิงคโปร์ แต่ละประเทศมีบทบัญญัติที่ล้าสมัยส่งเสริมการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุพการีโดยใช้มาตรการหักลดหย่อนภาษีจากค่าอุปการะเลี้ยงดู โดยมีหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขสำหรับการหักค่าลดหย่อนได้รับการบัญญัติไว้ในกฎหมายระดับรัฐบัญญัติทั้งสิ้น ซึ่งแสดงให้เห็นได้ว่ารัฐบาลของประเทศเหล่านั้นได้ให้ความสำคัญต่อสิทธิของผู้เสียภาษีที่จะต้องได้รับการบรรเทาภาระภาษีตามกฎหมาย

การหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูในต่างประเทศดังกล่าวมีลักษณะที่เปิดกว้างให้นำบุคคลที่อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูหลายลักษณะมาหักลดหย่อนได้ เช่น ออสเตรเลียบัญญัติไว้ใน Income Tax Assessment Act 1936 ให้สามารถนำบิดามารดาของตนเองและคู่สมรสทั้งโดยพฤตินัยและนิตินัยมาหักลดหย่อนได้ ส่วนสหรัฐอเมริกาบัญญัติไว้ใน Internal Revenue Code ให้สามารถนำบิดามารดา พ่อตา แม่ยาย พ่อเลี้ยง แม่เลี้ยง ปู่ ย่า ตา ยาย ทวด ลุง ป้า น้า อา บิดามารดาบุญธรรมมาหักลดหย่อนได้ และสิงคโปร์บัญญัติไว้ใน Income Tax Act (Chapter 34) ให้สามารถนำบิดา มารดา บิดามารดาของคู่สมรส ปู่ ย่า ตา ยาย หรือทวดมาหักลดหย่อนภาษีได้ ซึ่งบทบัญญัติดังกล่าวล้วนให้ความสำคัญกับผู้อยู่ในอุปการะเลี้ยงดูตามความเป็นจริงมาก ทั้งนี้ อาจจะเป็นเนื่องจากตามสภาพความเป็นจริงของประเทศเหล่านั้นผู้เสียภาษีมีภาระทางสังคมในการดูแลอุปการะบุพการีมากกฎหมายจึงเปิดกว้างให้สามารถนำผู้อยู่ในอุปการะหลายลักษณะมาหักลดหย่อนได้

หลักเกณฑ์สำคัญของการได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษีประการหนึ่ง คือ การให้ความช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู ในกรณีที่บุตรหลายคนช่วยกันอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือให้ความช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดูเพียงบางส่วนก็ยังสามารถหักลดหย่อนภาษีได้ เช่น ในออสเตรเลียที่กำหนดให้มีการหักลดหย่อนเพียงบางส่วน (Partial rebates) ที่บุตรหลายคนจ่ายค่าอุปการะเลี้ยงดูเพียงบางส่วนในปีภาษีนั้นๆ หรือในสหรัฐอเมริกา กรณีที่มีบุตรหลายคนช่วยกันอุปการะเลี้ยงดูแต่ไม่มีใครให้ความอุปการะเลี้ยงดูถึงเกณฑ์ที่กำหนด คือ เกินกว่าครึ่งหนึ่งของการอุปการะเลี้ยงดูจึงไม่มีใครมีสิทธิหักลดหย่อนภาษีแต่กรณีนี้สามารถแก้ไขปัญหานี้ได้โดยการทำสัญญาให้ความอุปการะเลี้ยงดูหลายคน (a multiple support agreement) เพื่อให้บุตรแต่ละคนตกลงกันว่าให้คนใดคนหนึ่งได้รับสิทธิหักลดหย่อนภาษี ซึ่งเป็นที่น่าสังเกตว่าเป็นการให้ความสำคัญกับสิทธิของผู้อุปการะเลี้ยงดูให้มีส่วนในการหักลดหย่อนภาษีตามสัดส่วนที่ตนเองได้ช่วยเหลืออุปการะเลี้ยงดู

บิดามารดา ไม่ได้จำกัดให้เฉพาะบุตรคนใดคนหนึ่งเท่านั้นมีสิทธิหักลดหย่อน ทั้งนี้อาจเนื่องมาจากประเทศเหล่านั้นพิจารณาสาระสำคัญของการอุปการะเลี้ยงดูตามความเป็นจริงเป็นหลักเมื่อมีการให้ความอุปการะเลี้ยงดูแล้วก็ควรที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้

นอกจากนั้นเป็นที่น่าสังเกตว่า จำนวนค่าลดหย่อนในต่างประเทศมีความยืดหยุ่นมากกว่าไทยเนื่องจากสามารถปรับเปลี่ยนได้ไม่เป็นอัตราแน่นอนตายตัวเปลี่ยนแปลงได้ตามอัตราค่าครองชีพหรือดัชนีราคาผู้บริโภค เช่น สหรัฐอเมริกากำหนดให้จำนวนค่าลดหย่อนสามารถเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามอัตราค่าครองชีพในปีภาษีนั้นๆ ออสเตรเลียกำหนดให้ค่าลดหย่อนเปลี่ยนแปลงได้ตามดัชนีราคาผู้บริโภค ซึ่งถือว่าค่าลดหย่อนดังกล่าวมีความใกล้เคียงกับค่าใช้จ่ายที่เป็นจริงมากขึ้น

5.1.2 หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขของประเทศไทยในการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรประกาศหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนภาษีเงินได้กรณีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้หรือบิดามารดาของสามีภรรยาของผู้มีเงินได้ แต่จากการศึกษาพบว่าหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดมีลักษณะที่พิจารณาได้ว่าเกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ซึ่งเป็นการเพิ่มเติมหลักเกณฑ์อันเป็นสาระสำคัญหรือ “แก่น” ของกฎหมายแม่บท

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ได้เป็นเพียงแค่หลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการปฏิบัติตามกฎหมายแม่บทเท่านั้นหากแต่ยังเป็นการเพิ่มเติมสาระสำคัญอันส่งผลให้เกิดการจำกัดสิทธิของผู้มีเงินได้ กล่าวคือ กำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็น “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” ทำให้ “บุตรบุญธรรม” ไม่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ทั้งๆ ที่ได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่เป็นผู้รับบุตรบุญธรรมเช่นกัน

สาเหตุที่ทำให้เกิดปัญหาดังกล่าวนี้เนื่องจากการนำความหมายและลักษณะของบุตรในกฎหมายแพ่งมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรที่เป็นกฎหมายมหาชน ซึ่งกฎหมายทั้งสองสาขานั้นมีความแตกต่างกันทั้งในแง่ความเป็นมาและทฤษฎีทางกฎหมาย เนื่องจากกฎหมายครอบครัวกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างบิดามารดากับบุตรเอาไว้ให้มีการอุปการะเลี้ยงดูซึ่งกันและกัน ส่วนกฎหมายภาษีอากรให้ความสำคัญกับมาตรการบรรเทาภาระภาษีเพื่อจูงใจและส่งเสริมให้มีการอุปการะเลี้ยงดูเป็นสำคัญอันเป็นเงื่อนไขที่ทำให้สามารถหักลดหย่อนภาษีได้ ดังนั้น การกำหนดอนุบัญญัติหรือการวินิจฉัยตีความตามประมวลรัษฎากรควรคำนึงถึงความเป็นมาและทฤษฎีของ

กฎหมายภาษีอากรจะนำลักษณะหรือความหมายของบุตรในกฎหมายแพ่งมาใช้ในกฎหมายภาษีอากรทันทีเลยมิได้ เมื่อมาตรา 47 (1) (ญ) ไม่ได้กำหนดสถานะของบุตรเอาไว้ว่าจะต้องมีสถานะอย่างไร จึงต้องหมายความว่าผู้มีเงินได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่ว่าจะมีสถานะเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม หรือบุตรตามความเป็นจริงก็ควรที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีได้ หากประมวลรัษฎากรประสงค์จะให้สิทธิเฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น บทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ควรจะต้องบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเหมือนกับบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ค) ที่กำหนดให้นำบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม หรือบุตรชอบด้วยกฎหมายของผู้มีเงินได้มาหักลดหย่อนภาษี การที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดเพิ่มเติมให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่นำมาหักลดหย่อนภาษี จึงพิจารณาได้ว่าเป็นการกำหนด “กฎ” ที่มีลักษณะเกินไปกว่าขอบเขตเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร

5.1.3 ปัญหาอันเกิดจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากร : การจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรม ในการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดูบุพการี

การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนจะต้องอาศัยบทบัญญัติของกฎหมายในระดับพระราชบัญญัติเท่านั้นเพราะถือว่าการกฎหมายที่ได้รับคามยินยอมจากประชาชนแล้ว กฎหมายระดับพระราชบัญญัตินี้อาจให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการกำหนด “กฎ” เพิ่มเติมจากที่พระราชบัญญัติกำหนดไว้ แต่อย่างไรก็ตามต้องไม่เป็นการกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิที่มีอยู่ตามกฎหมาย จากการศึกษาพบว่าประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 มีลักษณะเป็น “กฎ” ตามความหมายในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 และการออก “กฎ” ดังกล่าวนี้อาจมีลักษณะเป็นการกระทำทางปกครอง เมื่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวกำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่มีเงินได้นำมาใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษี ส่งผลให้พิจารณาได้ว่าบุตรบุญธรรมไม่อาจหักลดหย่อนภาษีได้ ทั้งๆ ที่ประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายแม่บทมิได้จำกัดไว้เฉพาะบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น ดังนั้น การออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวจึงถือได้ว่าเป็นออก “กฎ” ซึ่งเป็นการกระทำทางปกครองที่พิจารณาได้ว่าไม่ชอบด้วยกฎหมายประมวลรัษฎากร ผู้มีเงินได้ที่ได้รับผลกระทบจากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวย่อมสามารถใช้สิทธิทางศาลเพื่อให้ศาลเข้ามาตรวจสอบความถูกต้องและเพิกถอนการกระทำทางปกครองที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายนั้นได้ กล่าวคือ ผู้มีเงินได้สามารถฟ้องต่อศาลปกครองโดยขอให้ศาลปกครองพิจารณามีคำสั่งบังคับให้เพิกถอนประกาศดังกล่าว

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวสร้างความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ที่เป็บุตรบุญธรรมเพราะบุตรบุญธรรมโดยปกติมีฐานะเช่นเดียวกับบุตรชอบด้วยกฎหมายตามกฎหมายครอบครัว หมายความว่า มีภาระหน้าที่ตามกฎหมายครอบครัวที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาตามกฎหมายและยังคงมีสิทธิหน้าที่ต่อครอบครัวเดิมอยู่ คือ ยังมีหน้าที่ที่จะต้องอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาโดยกำเนิดด้วย ดังนั้น หากพิจารณาจากภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาแล้วบุตรบุญธรรมจะมีภาระหน้าที่มากกว่าบุตรโดยทั่วไปโดยเฉพาะอย่างยิ่งหากบุตรบุญธรรมยังคงมีบิดามารดาโดยกำเนิดอยู่และมีผู้รับบุตรบุญธรรมด้วย ภาระในการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มากกว่านี้ควรได้รับการส่งเสริมจากมาตรการหักลดหย่อนการอุปการะเลี้ยงดูอย่างยิ่ง นอกจากนั้นความไม่เป็นธรรมอีกประการหนึ่ง คือ ความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้รับบุตรบุญธรรมกับบุตรบุญธรรมเพราะเมื่อผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถนำบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ตามมาตรา 47 (1) (ค) ด้วยเหตุที่ได้อุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมมาทั้งทางร่างกายและจิตใจให้การศึกษาตามสมควรซึ่งเป็นภาระหน้าที่ของบิดามารดา ก็เพราะหวังว่าในอนาคตบุตรบุญธรรมจะได้อุปการะเลี้ยงดูเป็นการตอบแทน ภาระค่าใช้จ่ายในการเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมทำให้ภาระทางครอบครัวของผู้มีเงินได้มีมากขึ้นจึงสามารถหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบุตรบุญธรรมได้ ในทางกลับกันเมื่อบุตรบุญธรรมเติบโตใหญ่ขึ้นมีอาชีพการงานที่มั่นคงมีรายได้ย่อมต้องอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมเป็นการตอบแทนและจะต้องอุปการะเลี้ยงดูตลอดไปจนกว่าจะแก่เฒ่าชราหาชีวิตไม่ ภาระค่าใช้จ่ายในการอุปการะเลี้ยงดูเช่นนี้ก็ทำให้ภาระทางครอบครัวของบุตรบุญธรรมมีมากขึ้นเช่นเดียวกัน ดังนั้น หากบุตรบุญธรรมไม่สามารถนำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนภาษีได้ก็จะยิ่งสร้างความไม่เป็นธรรมแก่บุตรบุญธรรมอย่างยิ่ง

ความไม่เป็นธรรมต่อบุตรบุญธรรมดังกล่าวยังสร้างปัญหาอื่น ๆ ตามอีกสองประการ กล่าวคือ การไม่สนับสนุนให้บุตรบุญธรรมอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาบุญธรรมและการเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายในการดูแลผู้สูงอายุให้แก่รัฐ ด้วยเหตุที่การให้หักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดูเป็นมาตรการส่งเสริมและจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูตนเองของบุคคลในครอบครัวเมื่อบุตรบุญธรรมไม่อาจนำผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนได้ตามมาตรการดังกล่าวย่อมทำให้มาตรการส่งเสริมและจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูขาดประสิทธิภาพ บุตรบุญธรรมอาจเลือกไม่อุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมเลย เมื่อบุตรบุญธรรมไม่เลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมแล้วผู้รับบุตรบุญธรรมย่อมไม่มีใครอุปการะเลี้ยงดูโดยเฉพาะอย่างยิ่งเมื่อสูงอายุขึ้นไปและแน่นอนที่สุดว่าผู้รับบุตรบุญธรรมซึ่งส่วนใหญ่จะไม่มีบุตรโดยทั่วไป ไม่ได้สมรส ทำให้ในปัจจุบันปลายชีวิตไม่มีผู้ดูแล ภาระในการดูแลผู้สูงอายุจึงตกเป็นภาระของรัฐซึ่งจะต้องจัดหางบประมาณมาจัดสรรให้แก่ “กองทุนผู้สูงอายุ” ตามพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 เพื่อใช้ในการดูแลผู้สูงอายุอีกครั้ง

5.2 ข้อเสนอแนะ

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 ได้ก่อให้เกิดปัญหาหลายประการดังกล่าวมาแล้ว ซึ่งทำให้มาตรการบรรเทาภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย สร้างผลกระทบต่อทั้งระบบกฎหมายภาษีอากรและกระทบกระเทือนต่อสิทธิของผู้มีเงินได้ ดังนั้น เพื่อแก้ไขปัญหาล่าช้าจึงต้องดำเนินการแก้ไขปัญหาย่างรอบด้านครอบคลุมทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง นับตั้งแต่ฝ่ายปกครอง คือ กรมสรรพากรควรที่จะพิจารณาแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้ถูกต้องเป็นธรรมแก่ผู้มีเงินได้ หากผู้มีเงินได้ไม่สามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้เนื่องจากกรมสรรพากรอ้างประกาศอธิบดีกรมสรรพากรฉบับดังกล่าวผู้มีเงินได้สามารถดำเนินการขอให้มีการเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เมื่อมีข้อพิพาทเกิดขึ้นศาลก็ควรจะมีแนวทางในการวินิจฉัยตีความกฎหมายให้สอดคล้องกับเจตนารมณ์และทฤษฎีกฎหมายภาษีอากร ซึ่งมาตรการแก้ไขปัญหาดังกล่าวมีรายละเอียดดังต่อไปนี้

ก) แนวทางแก้ไขการจำกัดสิทธิของบุตรบุญธรรมในการหักลดหย่อนภาษีการอุปการะเลี้ยงดู

1. การแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136

การแก้ไขประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเป็นอำนาจของอธิบดีกรมสรรพากรโดยตรง เพราะตามมาตรา 47 (1) (ญ) ให้อำนาจในการออกประกาศเป็นของอธิบดี ดังนั้น อธิบดีกรมสรรพากรควรเป็นผู้เริ่มในการพิจารณาดำเนินการแก้ไขประกาศดังกล่าว โดยควรแก้ไขและเพิ่มเติมข้อกำหนดในประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขเกี่ยวกับการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 (2) กำหนดให้ "ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู" ควรยกเลิกและใช้ความต่อไปนี้แทน **"ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู"** ซึ่งจะทำให้ข้อกำหนดดังกล่าวสอดคล้องกับบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติที่ปรากฏในการร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรและพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 และทำให้ไม่เป็นการตัดสิทธิของบุตรที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาซึ่งจะรวมทั้งบุตรบุญธรรมด้วย

นอกจากนั้นควรเพิ่มเติมความในข้อ 1 (2) เป็นวรรคสองของข้อดังกล่าว โดยเพิ่มความต่อไปนี้เป็น **“บุตรบุญธรรมสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ในฐานะบุตรโดยกำเนิดหรือบุตรบุญธรรมได้อย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น เว้นแต่กรณีที่บุตรบุญธรรมได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรม”** การเพิ่มความดังกล่าวจะสร้างความชัดเจนให้แก่บุตรบุญธรรมในการใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูว่าจะเลือกนำบิดามารดาโดยกำเนิดหรือผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนเพื่อไม่ให้เกิดความซ้ำซ้อนในการนำบิดามารดาและผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อน ซึ่งมีข้อยกเว้นไว้ในกรณีที่บุตรบุญธรรมต้องอุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรมด้วยเพราะภาระหน้าที่ในการอุปการะเลี้ยงดูมีมากขึ้นบุตรบุญธรรมควรนำบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรมมาหักลดหย่อนได้

ข้อ 1 (3) กำหนดให้ **“กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี”** ควรยกเลิกและใช้ความต่อไปนี้เป็นแทน **“กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี โดยเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนที่บิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมรับรองให้ผู้มีเงินได้แต่ละคนแล้วต้องไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด”** การยกเลิกและใช้ความดังกล่าวแทนจะทำให้บุตรทุกคนที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา รวมทั้งผู้รับบุตรบุญธรรมสามารถร่วมกันเฉลี่ยค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ และสามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูที่แต่ละคนจ่ายไปมาหักลดหย่อนภาษีได้ตามที่ปรากฏในเอกสารการรับรองการอุปการะเลี้ยงดูที่บิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมรับรองให้ โดยกำหนดให้จำนวนค่าลดหย่อนที่บุตรทุกคนร่วมกันแล้วสำหรับบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด คือ 30,000 บาท ซึ่งจะทำให้เกิดความเป็นธรรมเพราะเมื่อมีบุตรหลายคนและบุตรทุกคนช่วยเหลือกันอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาทำให้ภาระครอบครัวของบุตรแต่ละคนลดลง

ดังนั้น หลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขใหม่ควรเป็นไปตามความต่อไปนี้

ข้อ 1 การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภรรยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา 47(1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังนี้

(2) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรผู้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมที่มีผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

บุตรบุญธรรมสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้ในฐานะบุตรโดยกำเนิดหรือบุตรบุญธรรมได้อย่างใดอย่างหนึ่งเท่านั้น เว้นแต่กรณีที่บุตรบุญธรรมได้ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูทั้งบิดามารดาโดยกำเนิดและผู้รับบุตรบุญธรรม”

(3) กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้ทุกคนที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี โดยเมื่อรวมจำนวนค่าลดหย่อนที่บิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมรับรองให้ผู้มีเงินได้แต่ละคนแล้วต้องไม่เกินไปกว่าที่ประมวลรัษฎากรกำหนด

2. การเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ ฉบับที่ 136

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมีสถานะเป็น “กฎ” ตามความหมายในพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 มาตรา 3 เมื่อประกาศอธิบดีกรมสรรพากรมีลักษณะที่พิจารณาได้ว่าเป็นกฎที่น่าจะออกโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายประมวลรัษฎากรศาลปกครองย่อมสามารถพิจารณาตรวจสอบและเพิกถอนได้ ตามมาตรา 9 วรรคหนึ่ง (1) แห่งพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลปกครองและวิธีพิจารณาคดีปกครอง พ.ศ. 2542 ซึ่งบัญญัติความว่า

“ศาลปกครองมีอำนาจพิจารณาพิพากษาหรือมีคำสั่งในเรื่องดังต่อไปนี้

(1) คดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำการโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการออกกฎ ...”

ผู้มีเงินได้ที่ไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้เมื่อยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีแล้วหรือมีคำสั่งปฏิเสธมิให้ใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีเนื่องจาก “กฎ” ดังกล่าวสามารถฟ้องเป็นคดีพิพาทเกี่ยวกับการที่หน่วยงานทางปกครองหรือเจ้าหน้าที่ของรัฐกระทำโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายโดยการออกกฎ ซึ่งการออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเป็นการออกกฎที่อยู่ในเขตอำนาจศาลปกครองชั้นต้น โดยอาศัยเหตุแห่งการฟ้องคดีที่ว่าอธิบดีกรมสรรพากรในฐานะเจ้าหน้าที่ของรัฐออกกฎโดยไม่ชอบด้วยกฎหมายไม่เป็นไปตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายแม่บท ก่อให้เกิดการจำกัดสิทธิของประชาชนผู้มีเงินได้ ซึ่งจะต้องฟ้องต่อศาลปกครองได้ภายใน 90 วันนับแต่วันที่รู้หรือควรรู้เหตุแห่งการฟ้องคดี คือ นับแต่วันที่ทราบคำสั่งประเมินภาษีหรือคำสั่งปฏิเสธว่าผู้มีเงินได้

ไม่สามารถหักลดหย่อนภาษีได้จากกรณีที่กรมสรรพากรอ้างว่าไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด การฟ้องเพิกถอนประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าวจะก่อให้เกิดประโยชน์แก่ผู้มีเงินได้โดยส่วนรวมเพราะทำให้ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุตรหรือบุตรบุญธรรมตามหลักเกณฑ์ในประมวลรัษฎากรได้รับการบรรเทาภาระภาษีโดยการหักลดหย่อนภาษีได้

3. แนวทางการ “ตีความ” บทบัญญัติประมวลรัษฎากร

เมื่อเกิดปัญหาข้อพิพาททางภาษีขึ้นเกี่ยวกับสิทธิของผู้มีเงินได้ที่จะสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนภาษีจากการอุปการะเลี้ยงดู ศาลในฐานะองค์กรตุลาการผู้มีอำนาจวินิจฉัยชี้ความกฎหมายควรพิจารณาวินิจฉัยตีความกฎหมายโดยเคร่งครัด คำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติและสอดคล้องกับทฤษฎีหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

การวินิจฉัยตีความกฎหมายสมควรพิจารณาจากบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายแม่บทระดับพระราชบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ที่ไม่ได้กำหนดให้ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายเท่านั้น จึงสมควรหมายความว่า ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้อาจเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมาย หรือบุตรบุญธรรม หรือบุตรตามความเป็นจริงก็ได้ การกำหนดสถานะของบุตรเพิ่มเติมเฉพาะ “บุตรชอบด้วยกฎหมาย” เป็นการจำกัดสิทธิของบุตรในการหักค่าลดหย่อนโดยมิได้รับความยินยอมจากฝ่ายนิติบัญญัติ ซึ่งไม่น่าจะสอดคล้องกับบทบัญญัติและเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร

เมื่อมีกรณีข้อพิพาทเกี่ยวกับคำสั่งประเมินภาษีว่าการหักค่าลดหย่อนจากการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) หรือไม่ เมื่อบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ไม่ได้กำหนดหลักเกณฑ์เกี่ยวกับสถานะของผู้มีเงินได้เอาไว้ว่าจะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายหรือบุตรบุญธรรมดังเช่นที่มาตรา 47 (1) (ค) บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ จึงต้องหมายความว่าผู้มีเงินได้มีฐานะเป็นบุตรอย่างไรก็ได้ เป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายก็ได้ เป็นบุตรบุญธรรมก็ได้ ประกอบกับบทบัญญัติดังกล่าวมีความมุ่งหมายจะบรรเทาภาระภาษีให้แก่บุตรผู้อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาเพื่อเป็นการส่งเสริมและจูงใจให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ดังนั้น ผู้มีเงินได้ที่ทำหน้าที่อุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือผู้รับบุตรบุญธรรมของตนเองหรือของสามีหรือภริยาจึงสมควรหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูได้ การประเมินภาษีอากรโดยไม่ให้บุตรบุญธรรมหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูผู้รับบุตรบุญธรรมในฐานะบิดามารดาตามกฎหมายจึงไม่ชอบด้วยบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

ข) แนวทางการแก้ไขมาตรการหักลดหย่อนภาษีกรณีการอุปการะเลี้ยงดู บุพการี

ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) ที่มุ่งประสงค์ให้มีการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ในกรอบจำนวนค่าอุปการะเลี้ยงดู 30,000 บาท แต่จากหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขตามประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรที่ปรากฏน่าจะยังขาดข้อกำหนดที่สามารถตรวจสอบการอุปการะเลี้ยงดูว่า เกิดขึ้นอย่างแท้จริงหรือไม่ การกำหนดให้ผู้มีเงินได้จะต้องมีหนังสือรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจาก บิดามารดาเท่านั้นซึ่งอาจจะสะดวกต่อการตรวจสอบการขอหักลดหย่อนภาษี แต่อย่างไรก็ดีไม่อาจ รับรองได้ว่ามีการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริง ดังนั้น ควรมีข้อกำหนดที่สามารถตรวจสอบว่ามีการ ให้การอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริงในกรอบจำนวนเงิน 30,000 บาท เช่น ให้บุตรทุกคนที่อุปการะ เลี้ยงดูและได้รับหนังสือรับรองการหักลดหย่อนภาษีมาแสดงต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ หรืออาจให้ผู้มี เงินได้นำหลักฐานจากบิดามารดาที่ได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูจากบุตร จำนวน 30,000 บาท ยื่น หลักฐานการได้รับค่าอุปการะเลี้ยงดูว่าเป็นเงินที่ได้จากการอุปการะเลี้ยงดูจากบุตรคนใดบ้าง เช่น ให้แสดงหลักฐานการโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของบิดามารดา หรือใบเสร็จรับเงินการใช้จ่ายที่จ่าย เป็นค่าอุปการะเลี้ยงดู เช่น ค่าอาหาร ค่ารักษาพยาบาล ค่าเดินทาง เป็นต้น อย่างไรก็ตาม วิธีการ ตรวจสอบดังกล่าวนี้อาจจะก่อให้เกิดภาระแก่กรมสรรพากรในการตรวจสอบพยานหลักฐานที่ ยืนยันว่าได้รับการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริง ซึ่งอาจจะต้องใช้งบประมาณและเจ้าหน้าที่มากขึ้น กรมสรรพากรจึงควรพิจารณาศึกษาเพิ่มเติมเพื่อหาแนวทางที่เหมาะสมในการเพิ่มมาตรการ ตรวจสอบดังกล่าว ในส่วนของผู้มีเงินได้เมื่อมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและหลักฐานที่เกี่ยวข้อง แล้วเพื่อประเมินภาษีที่ต้องชำระแล้วก็อาจจะต้องรับภาระแสดงพยานหลักฐานต่อเจ้าหน้าที่เป็น การยืนยันได้ว่ามีการอุปการะเลี้ยงดูอย่างแท้จริงเพื่อให้ตนเองสามารถใช้สิทธิหักลดหย่อนได้

ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (1) (ญ) กำหนดให้จำนวนค่าลดหย่อนที่นำมาหักได้มี เพียง 30,000 บาทต่อบุคคลที่ถูกนำมาหักลดหย่อนซึ่งอาจจะไม่สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจและ สังคมที่ภาวะค่าครองชีพของประชาชนผันแปรไปตามภาวะเศรษฐกิจ ในแต่ละปีอัตราค่าครองชีพมี จำนวนเพิ่มขึ้นหรือลดลงได้ตามดัชนีราคาผู้บริโภค ดังนั้น รัฐควรศึกษาเพิ่มเติมและเสนอแก้ไข เพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ญ) ที่ให้จำนวนค่าอุปการะเลี้ยงดูที่นำมาหักลดหย่อนสามารถ เปลี่ยนแปลงได้ตามภาวะเศรษฐกิจดังเช่นบทบัญญัติกฎหมาย มาตรา 159J ของ ITAA 1936 ของประเทศออสเตรเลียที่จำนวนค่าลดหย่อนจะถูกปรับปรุงเป็นรายปีตามดัชนีราคาผู้บริโภค หรือ สหรัฐอเมริกาที่ค่าลดหย่อนสามารถคำนวณเพิ่มได้เท่ากับค่าลดหย่อนคูณด้วยจำนวนของอัตราค่า ครองชีพในแต่ละปีภาษี ซึ่งจะทำให้จำนวนค่าลดหย่อนสอดคล้องกับสภาวะเศรษฐกิจมากยิ่งขึ้น

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

- กมลชัย รัตนสกาววงศ์. กฎหมายปกครอง. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2546.
- กรมสรรพากร. สำนักงานสรรพากรพื้นที่กรุงเทพมหานคร 3. ภาษีลูกกตัญญู.
http://www.rd.go.th/spt3/fileadmin/user_upload/article/article_12.htm [เข้าถึงเมื่อ 26 มกราคม 2550]
- กรมสรรพากร. หนังสือเลขที่ กค 0706(กม.06)/14Z, ลงวันที่ 24 มกราคม 2550 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีการหักลดหย่อนบุตร ช้อหรือ สำนักงานบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์, <http://www.rd.go.th/publish/34644.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 20 มกราคม 2552]
- กรมสรรพากร. หนังสือเลขที่ กค 0811/10092, ลงวันที่ 19 ตุลาคม 2544,
<http://www.rd.go.th/publish/25256.0.html> [เข้าถึงเมื่อ 20 มกราคม 2552]
- กรมสรรพากร. หนังสือที่ กค 0706/3890 วันที่ 8 พฤษภาคม 2549, ใน Tax Research Center, รวบรวมข้อหรือ กรมสรรพากร ปี 2546-2549 เพื่อประโยชน์ในการปฏิบัติงานจริง. ม.ป.ป.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. (พิมพ์ครั้งที่ 8) กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.
- ไกรยุทธ ธีรตยาศินันท์. ทฤษฎีภาษีเงินได้และภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: กรุงเทพมหานครการพิมพ์, 2521.
- ชายชาติ อัครวิบูลย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว. กรุงเทพมหานคร : จรัสสินทวงศ์, 2525.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คำบรรยายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. กรุงเทพมหานคร : ศรีสมบัติการพิมพ์, 2529.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม . คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 4 แก้ไขเพิ่มเติม), กรุงเทพมหานคร : สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา. วารสารข่าว – กฎหมายใหม่
(16 กุมภาพันธ์ 2548) : 31 – 35.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การตีความกฎหมายภาษีอากร. รฟพัฒนาศักดิ์ 47. คณะกรรมการเนติบัณฑิต
สมัยที่ 56 สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, (สิงหาคม 2547) : 55 –
68.

ชุมพร เสนไสย. ค่าลดหย่อนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา. วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร
282, 24 (มีนาคม 2548) : 109.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. (พิมพ์ครั้งที่ 2), กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.
Training Center, 2550.

ทศพร วรมาลี. ท่านมีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาหรือไม่. สรรพากรสาส์น ปีที่
52 ฉบับที่ 3 (มีนาคม 2548) : 57 – 63.

บวรศักดิ์ อุวรรณโณ. กฎหมายมหาชน เล่ม 3 : ที่มาและนิติวิธี. กรุงเทพมหานคร : นิติธรรม,
2538.

ประชุม โฉมฉาย. หลักกฎหมายโรมันเบื้องต้น. กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์เดือนตุลา, 2546.

ประสพสุข บุญเดช. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครอง. (พิมพ์ครั้งที่
13) กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2545.

ประเสริฐ ลือพันธุ์. เอกสารประกอบการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1". หน่วยที่ 1 – 7 ฉบับ
ปรับปรุงครั้งที่ 1 พ.ศ. 2547. (พิมพ์ครั้งที่ 4) กรุงเทพมหานคร: อรุณการพิมพ์, 2551.

พจนานุกรมไทย ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2542, <http://rirs3.royin.go.th/new-search/word-search-all-x.asp> [เข้าถึงเมื่อ 3 กรกฎาคม พ.ศ. 2552]

พระพรหมมิ่งคลาจารย์-หลวงพ่อบัณฑิตยสถาน. กัตถุญกตเวทีเป็นเครื่องหมายของคนดี.
กรุงเทพมหานคร: ธรรมสภา ศูนย์หนังสือพระพุทธศาสนา, ม.ป.ป.

ไพโรจน์ กัมพูสิริ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครอง. (พิมพ์ครั้งที่ 5)
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2548.

ไพโรจน์ กัมพูสิริ . แนวทางการแก้ไขปัญหา กรณีชาวต่างชาติรับเด็กไทยเป็นบุตรบุญธรรม : ศึกษา
ปัญหาที่เกิดจากรูปแบบการรับบุตรบุญธรรมที่แตกต่างกันในกฎหมายครอบครัว
ฝรั่งเศส ญี่ปุ่นและไทย. วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ 35, 2 (มิถุนายน
2549): 198.

รัศฎา เอกบุตร. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว บิดา-
มารดาและบุตร. (พิมพ์ครั้งที่ 2) กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2542.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร . (พิมพ์ครั้งที่ 3)
กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2547.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . หลักและวิธีปฏิบัติในการบังคับใช้รัฐธรรมนูญในกรณีที่มีบทบัญญัติว่า
"ทั้งนี้ เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ". กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2548.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . โครงการศึกษาวิจัยพัฒนาประมวลรัษฎากร: ปัญหาและการระงับข้อพิพาท
ทางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย,
2551.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล . ศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. สัมภาษณ์,
20 กันยายน 2552.

คันสนีย์ จันทร์อนุภาพ. คำลดหย่อนภาษีกักตุนเงิน : ความสัมพันธ์เชิงแลกเปลี่ยนระหว่างบิดามารดา
สูงอายุกับบุตร. วารสารปริชาติ ปีที่ 18 ฉบับที่ 1 (เมษายน 2548 – กันยายน 2548) :
73 – 78.

สะอาด นาวิเจริญ. คำบรรยาย ป.พ.พ. บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว. พระนคร : โรงพิมพ์
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514.

สรายุทธ์ วุฒยารมณ. สิทธิในการหักค่าลดหย่อนภาษีในกรณีอุปการะเลี้ยงดูบุพการี. สรรพากร
สาส์น ปีที่ 51 ฉบับที่ 8 (สิงหาคม 2547) : 93 – 102.

เสนีย์ ปราโมช, ม.ร.ว., ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยครอบครัวและมรดก.
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2508.

สุเกตุ อภิชาติบุตร. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ว่าด้วย ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.
กรุงเทพมหานคร : อักษรศาสตร์, 2517.

สถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ กระทรวงสาธารณสุข. (ร่าง) พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ
หลักการ เหตุผล และความเป็นมา (21 มกราคม 2541 – 29 กันยายน 2542).
กรุงเทพมหานคร : โรงพิมพ์ชุมนุมสหกรณ์การเกษตรแห่งประเทศไทย จำกัด, 2543.

สมเด็จพระมหาธีรวงศ์ (พิมพ์ ธรรมโชติ). มงคลยอดชีวิต ฉบับสมบูรณ์. กรุงเทพมหานคร:
ธรรมสภา ศูนย์หนังสือพระพุทธศาสนา, ม.ป.ป.

สำนักกฎหมาย สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. 2546 พร้อมทั้ง
ประวัติ ความเป็นมา กระบวนการ และการตราพระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวของรัฐสภา.
กรุงเทพมหานคร : กลุ่มงานพิมพ์ สำนักการพิมพ์ สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา,
2547.

สำนักกรรมการ 1 สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. รายงานของคณะกรรมการการคลัง การ
ธนาคารและสถาบันการเงินวุฒิสภา พิจารณาศึกษาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม
ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ. ม.ป.ป.

สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา. รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 31 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วัน
อังคารที่ 16 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547. ห้องสมุดรัฐสภา. ม.ป.ป.

สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา . รายงานการประชุมคณะกรรมการวิสามัญพิจารณาร่าง
พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ... วุฒิสภา ครั้งที่ 1 วันพุธที่ 9 เมษายน พ.ศ. 2546.
ม.ป.ป.

สำนักงานเลขาธิการวุฒิสภา . รายงานการประชุมวุฒิสภา ครั้งที่ 23 เล่มที่ 2 (สมัยสามัญทั่วไป)
เป็นพิเศษ วันจันทร์ที่ 19 พฤษภาคม พ.ศ. 2546. ห้องสมุดรัฐสภา. ม.ป.ป.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ชุดที่ 21 ปีที่ 3 ครั้งที่
13 (สมัยสามัญทั่วไป) วันพุธที่ 19 มีนาคม พ.ศ. 2546. ห้องสมุดรัฐสภา. ม.ป.ป.

สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร . รายงานการประชุมสภาผู้แทนราษฎร ชุดที่ 21 ปีที่ 4 ครั้งที่
28 (สมัยสามัญนิติบัญญัติ) วันพุธที่ 10 พฤศจิกายน พ.ศ. 2547. ห้องสมุดรัฐสภา.
ม.ป.ป.

สำนักกรรมมาธิการ 1 สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. รายงานของคณะกรรมการ
 วิสามัญพิจารณาร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ...) พ.ศ.
 สภาผู้แทนราษฎร. ม.ป.ป.

สำนักวิชาการ สำนักงานเลขาธิการสภาผู้แทนราษฎร. เอกสารประกอบการพิจารณาร่าง
 พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. ... (คณะรัฐมนตรี เป็นผู้เสนอ).
 ม.ป.ป.

ภาษาต่างประเทศ

Freeland, James J. Fundamentals of federal Income Taxation. Tenth ed. New York:
 Foundation Press. 1988.

Joseph Bankman et al. Federal Income Tax: Examples and Explanations. United States
 of America: Little, Brown and company (Canada) Limited, 1996.

MAZEAUD et CHABAS. Leçon de droit civil, T.I,La Famille. Montchrestian,1997.

Nicholas, Barry. An Introduction to Roman law, Oxford: Oxford University Press. 1962.

Posin, Danied Q. Federal Income Taxation. St. Paul, Minn: West Publishing Co. 1983.

Rice, Steven J. Introduction to Taxation/Steven J. Rice – 1955 ed. Cincinnati - Ohio: South
 – Western Publishing Co, 1994.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ๒๕๔๖

 ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
 ให้ไว้ ณ วันที่ ๒๒ ธันวาคม พ.ศ. ๒๕๔๖
 เป็นปีที่ ๕๘ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยผู้สูงอายุ

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ๒๕๔๖"

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ในพระราชบัญญัตินี้

"ผู้สูงอายุ" หมายความว่า บุคคลซึ่งมีอายุเกินหกสิบปีบริบูรณ์ขึ้นไปและมีสัญชาติไทย

"กองทุน" หมายความว่า กองทุนผู้สูงอายุ

"คณะกรรมการ" หมายความว่า คณะกรรมการผู้สูงอายุแห่งชาติ

"คณะรัฐมนตรีผู้รับผิดชอบ" หมายความว่า รัฐมนตรีเจ้าสังกัดของหน่วยงานที่ได้รับมอบหมายให้รับผิดชอบเกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริมและการสนับสนุนผู้สูงอายุตามมาตรา ๑๑

มาตรา ๔ ให้มีคณะกรรมการผู้สูงอายุแห่งชาติ เรียกโดยย่อว่า "กผส." ประกอบด้วย

(๑) นายกรัฐมนตรี เป็นประธานกรรมการ

(๒) รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ เป็นรองประธานกรรมการคนหนึ่ง

(๓) ประธานสมาคมสภาผู้สูงอายุแห่งประเทศไทยในพระราชูปถัมภ์สมเด็จพระศรีนครินทราบรมราชชนนีเป็นรองประธานกรรมการคนที่สอง

(๔) ปลัดกระทรวงการคลัง ปลัดกระทรวงการต่างประเทศ ปลัดกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ ปลัดกระทรวงมหาดไทย ปลัดกระทรวงแรงงาน ปลัดกระทรวงศึกษาธิการ ปลัดกระทรวงสาธารณสุข ปลัดกรุงเทพมหานคร ผู้อำนวยการสำนักงานประมาณ เลขาธิการคณะกรรมการพัฒนาการเศรษฐกิจและสังคมแห่งชาติ ประธานสังคมสงเคราะห์แห่งประเทศไทยในพระบรมราชูปถัมภ์ เลขาธิการสภาการศึกษา เป็นกรรมการโดยตำแหน่ง

(๕) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งจากผู้แทนองค์กรเอกชนที่เกี่ยวข้องกับงานในด้านการคุ้มครอง การส่งเสริมและการสนับสนุนสถานภาพ บทบาท และกิจกรรมของผู้สูงอายุไม่เกินห้าคน

(๖) กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งจำนวนไม่เกินห้าคน

ให้ผู้ช่วยเลขาธิการสำนักงานส่งเสริมสวัสดิภาพและพิทักษ์เด็ก เยาวชน ผู้ด้อยโอกาส คนพิการ และผู้สูงอายุ กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ เป็นกรรมการและเลขานุการ ผู้อำนวยการสำนักส่งเสริมและพิทักษ์ผู้สูงอายุ สำนักงานส่งเสริมสวัสดิภาพและพิทักษ์เด็ก เยาวชน ผู้ด้อยโอกาส คนพิการ และผู้สูงอายุ กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์ และผู้อำนวยการสถาบันเวชศาสตร์ผู้สูงอายุ กรมการแพทย์ กระทรวงสาธารณสุข เป็นผู้ช่วยเลขานุการ

การแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งเป็นผู้แทนองค์กรเอกชน ตาม (๕) ให้แต่งตั้งจากบุคคลซึ่งองค์กรเอกชนได้เลือกกันเองและการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิให้แต่งตั้งจากบุคคลซึ่งไม่ใช่ข้าราชการที่มีตำแหน่งหรือเงินเดือนประจำ พนักงานหรือลูกจ้างหน่วยงานราชการ หน่วยงานของรัฐ รัฐวิสาหกิจ ราชการส่วนท้องถิ่น หรือองค์กรอื่นของรัฐ เว้นแต่เป็นผู้สอนในสถาบันอุดมศึกษาของรัฐ หลักเกณฑ์และวิธีการในการเลือกตั้งและการพ้นจากตำแหน่งของผู้แทนองค์กรเอกชน ให้เป็นไปตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด ทั้งนี้ โดยให้กรรมการตาม (๑) (๒) (๓) (๔) และ (๕) ดำเนินการสรรหาและพิจารณาคัดเลือกผู้ทรงคุณวุฒิเสนอให้คณะรัฐมนตรีแต่งตั้งเป็นกรรมการตาม (๖)

มาตรา ๕ กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งคณะรัฐมนตรีแต่งตั้งมีวาระอยู่ในตำแหน่งคราวละสี่ปี นับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง และอาจได้รับแต่งตั้งอีกได้แต่ต้องไม่เกินสองวาระติดต่อกัน

ให้กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิที่พ้นจากตำแหน่งตามวาระปฏิบัติหน้าที่ต่อไปจนกว่าจะมีการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิขึ้นใหม่

ในกรณีที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้นจากตำแหน่งก่อนครบวาระหรือในกรณีที่มีการแต่งตั้ง กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเพิ่มขึ้นในระหว่างที่กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งแต่งตั้งไว้แล้วยังมีวาระอยู่ใน ตำแหน่งให้ผู้ได้รับแต่งตั้งให้ดำรงตำแหน่งแทนหรือให้เป็นกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเพิ่มขึ้นอยู่ใน ตำแหน่งเท่ากับวาระที่เหลืออยู่ของกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิซึ่งได้รับแต่งตั้งไว้แล้ว

มาตรา ๖ นอกจากการพ้นตำแหน่งตามวาระตามมาตรา 5 กรรมการผู้ทรงคุณวุฒิพ้น จากตำแหน่งเมื่อ

- (๑) ตาย
- (๒) ลาออก
- (๓) เป็นบุคคลล้มละลาย
- (๔) เป็นคนไร้ความสามารถหรือคนเสมือนไร้ความสามารถ
- (๕) คณะรัฐมนตรีให้ออกเพราะบกพร่อง หรือไม่สุจริตต่อหน้าที่ มีความประพฤติเสื่อม เสียหรือหย่อนความสามารถ
- (๖) ได้รับโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก

มาตรา ๗ การประชุมของคณะกรรมการ ต้องมีกรรมการมาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของ จำนวนกรรมการทั้งหมดจึงจะเป็นองค์ประชุม

ในกรณีที่ประธานกรรมการไม่มาประชุมหรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้รองประธาน กรรมการเป็นประธานในที่ประชุม ถ้าประธานกรรมการและรองประธานกรรมการไม่มาประชุม หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ให้กรรมการซึ่งมาประชุมเลือกกรรมการคนหนึ่งเป็นประธานในที่ ประชุมสำหรับการประชุมคราวนั้น

การวินิจฉัยชี้ขาดของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งเสียงใน การลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็น เสียงชี้ขาด

ให้มีการประชุมคณะกรรมการไม่น้อยกว่าปีละสองครั้ง

มาตรา ๘ คณะกรรมการมีอำนาจแต่งตั้งคณะอนุกรรมการเพื่อพิจารณาหรือปฏิบัติอย่าง หนึ่งอย่างใดตามที่คณะกรรมการมอบหมาย

ให้นำมาตรา ๗ มาใช้บังคับแก่การประชุมของคณะอนุกรรมการโดยอนุโลม

มาตรา ๙ ให้คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) กำหนดนโยบายและแผนหลักเกี่ยวกับการคุ้มครองการส่งเสริม และการสนับสนุน สถานภาพ บทบาท และกิจกรรมของผู้สูงอายุโดยความเห็นชอบของคณะรัฐมนตรี ทั้งนี้ ต้อง ส่งเสริมและสนับสนุนให้สถาบันครอบครัวได้มีส่วนร่วมในการช่วยเหลือผู้สูงอายุ

(๒) กำหนดแนวทางเวชปฏิบัติตามนโยบายและแผนหลักตาม (๑) ตลอดจนประสานงาน ติดตามและประเมินผลการปฏิบัติตามนโยบายและแผนหลักดังกล่าว

(๓) พิจารณาให้การสนับสนุนและช่วยเหลือกิจกรรมของหน่วยงานของรัฐและภาคเอกชน เกี่ยวกับการสงเคราะห์และการพัฒนาผู้สูงอายุ

(๔) กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการบริหารกองทุน การจัดหาผลประโยชน์และการจัดหา ผลประโยชน์และการจัดการกองทุนโดยความเห็นชอบของกระทรวงการคลังตามมาตรา ๒๐ (๑)

(๕) กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการพิจารณาอนุมัติการจ่ายเงินเพื่อการคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนผู้สูงอายุตามมาตรา ๒๐ (๒)

(๖) กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการจัดทำรายงานสถานะการเงินและการบริหารกองทุนตาม มาตรา ๒๐ (๓)

(๗) กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการรับเงิน การจ่ายเงิน และการเก็บรักษาเงินกองทุนโดย ความเห็นชอบของกระทรวงการคลังตามมาตรา ๒๑

(๘) กำหนดระเบียบอื่นที่เกี่ยวข้องเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

(๙) เสนอความเห็นและข้อสังเกตต่อคณะรัฐมนตรีให้มีหรือแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการ คุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนสถานภาพ บทบาท และกิจกรรมของผู้สูงอายุ

(๑๐) เสนอรายงานสถานการณ์เกี่ยวกับผู้สูงอายุของประเทศต่อคณะรัฐมนตรีอย่างน้อยปี ละหนึ่งครั้ง

(๑๑) พิจารณาเรื่องอื่นใดเกี่ยวกับผู้สูงอายุตามพระราชบัญญัตินี้หรือกฎหมายอื่นให้เป็น อำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการหรือตามที่คณะรัฐมนตรีมอบหมาย

มาตรา ๑๐ ให้สำนักส่งเสริมและพิทักษ์ผู้สูงอายุ สำนักงานส่งเสริมสวัสดิภาพและพิทักษ์ เด็ก เยาวชน ผู้ด้อยโอกาส คนพิการ และผู้สูงอายุ กระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของ มนุษย์ มีอำนาจหน้าที่ดำเนินการต่างๆ เกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนที่ เกี่ยวข้องกับผู้สูงอายุและรับผิดชอบในงานธุรการและงานวิชาการของคณะกรรมการ และให้มี อำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) จัดทำแนวทางเวชปฏิบัติตามนโยบายและแผนหลักเกี่ยวกับการคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนสถานภาพ บทบาทและกิจกรรมของผู้สูงอายุเสนอต่อคณะกรรมการ

(๒) รวบรวมข้อมูล ศึกษา วิจัย และพัฒนาเกี่ยวกับงานคุ้มครองส่งเสริม และสนับสนุนที่
เกี่ยวข้องกับผู้สูงอายุ

(๓) เป็นศูนย์กลางในการประสานงาน เผยแพร่ และประชาสัมพันธ์งานหรือกิจกรรม
เกี่ยวกับผู้สูงอายุ

(๔) สร้างระบบการดูแลผู้สูงอายุในชุมชน

(๕) ร่วมมือและประสานงานกับราชการบริหารส่วนกลาง ราชการบริหารส่วนภูมิภาค
ราชการบริหารส่วนท้องถิ่น และรัฐวิสาหกิจ ตลอดจนองค์กรอื่นในการจัดให้ผู้สูงอายุได้รับการ
คุ้มครอง การส่งเสริมและการสนับสนุนตามพระราชบัญญัตินี้และกฎหมายอื่นที่เกี่ยวข้อง

(๖) ติดตามและประเมินผลการปฏิบัติตามแผนหลักของหน่วยงานที่เกี่ยวข้องแล้วรายงาน
ต่อคณะกรรมการ

(๗) พิจารณาเสนอความเห็นต่อคณะกรรมการในการให้มีหรือแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวกับ
การคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนสถานภาพบทบาท และกิจกรรมของผู้สูงอายุ

(๘) ปฏิบัติหน้าที่อื่นตามที่คณะกรรมการมอบหมาย

มาตรา ๑๑ ผู้สูงอายุมีสิทธิได้รับการคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนในด้านต่าง ๆ
ดังนี้

(๑) การบริการทางการแพทย์และการสาธารณสุขที่จัดไว้โดยให้ความสะดวกและรวดเร็ว
แก่ผู้สูงอายุเป็นกรณีพิเศษ

(๒) การศึกษา การศาสนา และข้อมูลข่าวสารที่เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินชีวิต

(๓) การประกอบอาชีพหรือฝึกอาชีพที่เหมาะสม

(๔) การพัฒนาตนเองและการมีส่วนร่วมในกิจกรรมทางสังคมการรวมกลุ่มในลักษณะ
เครือข่ายหรือชุมชน

(๕) การอำนวยความสะดวกและความปลอดภัยโดยตรงแก่ผู้สูงอายุในอาคาร สถานที่
ยานพาหนะหรือการบริการสาธารณะอื่น

(๖) การช่วยเหลือด้านค่าโดยสารยานพาหนะตามความเหมาะสม

(๗) การยกเว้นค่าเข้าชมสถานที่ของรัฐ

(๘) การช่วยเหลือผู้สูงอายุซึ่งได้รับอันตรายจากการถูกรังแกหรือถูกแสวงหา
ประโยชน์โดยมิชอบด้วยกฎหมาย หรือถูกทอดทิ้ง

(๙) การให้คำแนะนำ บริการ ดำเนินการอื่นที่เกี่ยวข้องในทางคดีหรือในทางการแก้ไข
ปัญหาครอบครัว

(๑๐) การจัดที่พักอาศัย อาหารและเครื่องนุ่งห่มให้ตามความจำเป็นอย่างทั่วถึง

(๑๑) การสงเคราะห์เบี้ยยังชีพตามความจำเป็นอย่างทั่วถึงและเป็นธรรม

(๑๒) การสงเคราะห์ในการจัดการศพตามประเพณี

(๑๓) การอื่นตามที่คณะกรรมการประกาศกำหนด

ในการดำเนินการตามวรรคหนึ่ง ให้คณะกรรมการเสนอความเห็นต่อนายกรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาและประกาศกำหนดให้หน่วยงานหนึ่งหน่วยงานใดของกระทรวงหรือทบวงในราชการส่วนกลาง ราชการบริหารส่วนภูมิภาค ราชการบริหารส่วนท้องถิ่นและรัฐวิสาหกิจเป็นผู้มีอำนาจหน้าที่รับผิดชอบดำเนินการ ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความเชี่ยวชาญเฉพาะด้าน ความสัมพันธ์กับภารกิจหลักและปริมาณงานในความรับผิดชอบรวมทั้งการมีส่วนร่วมของภาคประชาชนประกอบด้วยเป็นสำคัญ

การคุ้มครอง การส่งเสริม และการสนับสนุนตามวรรคหนึ่งให้หน่วยงานตามวรรคสองดำเนินการให้โดยไม่คิดมูลค่าหรือโดยให้ส่วนลดเป็นกรณีพิเศษก็ได้แล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่รัฐมนตรีผู้รับผิดชอบประกาศกำหนด

มาตรา ๑๒ การเรียกร้องสิทธิหรือการได้มาซึ่งสิทธิหรือประโยชน์ของผู้สูงอายุตามพระราชบัญญัตินี้ ไม่เป็นการตัดสิทธิหรือประโยชน์ที่ผู้สูงอายุจะได้รับตามที่บัญญัติไว้ในกฎหมายอื่น

มาตรา ๑๓ ให้จัดตั้งกองทุนขึ้นกองทุนหนึ่งในสำนักงานส่งเสริมสวัสดิภาพและพิทักษ์เด็ก เยาวชน ผู้ด้อยโอกาส คนพิการ และผู้สูงอายุ เรียกว่า "กองทุนผู้สูงอายุ" เพื่อเป็นทุนใช้จ่ายเกี่ยวกับการคุ้มครองการส่งเสริม และการสนับสนุนผู้สูงอายุตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๑๔ กองทุนประกอบด้วย

(๑) เงินทุนประเดิมที่รัฐบาลจัดสรรให้

(๒) เงินที่ได้รับจากงบประมาณรายจ่ายประจำปี

(๓) เงินหรือทรัพย์สินที่มีผู้บริจาคหรือมอบให้

(๔) เงินอุดหนุนจากต่างประเทศหรือองค์การระหว่างประเทศ

(๕) เงินหรือทรัพย์สินที่ตกเป็นของกองทุนหรือที่กองทุนได้รับตามกฎหมายหรือโดยนิติกรรมอื่น

(๖) ดอกผลที่เกิดจากเงินหรือทรัพย์สินของกองทุน

มาตรา ๑๕ เงินและดอกผลตามมาตรา ๑๔ ไม่ต้องนำส่งกระทรวงการคลังเป็นรายได้แผ่นดิน

มาตรา ๑๖ ผู้บริจาคเงินหรือทรัพย์สินให้แก่กองทุนมีสิทธินำไปลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้ หรือได้รับการยกเว้นภาษีสำหรับทรัพย์สินที่บริจาคแล้วแต่กรณี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑๗ ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ ผู้ที่มีสิทธิได้รับการลดหย่อนภาษี ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร

มาตรา ๑๘ ให้มีคณะกรรมการบริหารกองทุนคณะหนึ่งประกอบด้วยปลัดกระทรวงการพัฒนาศักยภาพและความมั่นคงของมนุษย์เป็นประธานกรรมการผู้อำนวยการสำนักงานส่งเสริมสวัสดิภาพและพิทักษ์เด็ก เยาวชน ผู้ด้อยโอกาส คนพิการ และผู้สูงอายุรองประธานกรรมการผู้แทนกระทรวงสาธารณสุข ผู้แทนสำนักงานประชาคม ผู้แทนกรมบัญชีกลาง และผู้ทรงคุณวุฒิ ซึ่งคณะกรรมการแต่งตั้งจำนวนห้าคนในจำนวนนี้ต้องเป็นผู้แทนองค์กรของผู้สูงอายุจำนวนหนึ่งคน และการสนับสนุนสถานภาพ บทบาท และกิจกรรมของผู้สูงอายุจำนวนหนึ่งคน และผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญในการระดมทุนจำนวนหนึ่งคนเป็นกรรมการและให้ผู้อำนวยการสำนักส่งเสริมและพิทักษ์ผู้สูงอายุเป็นกรรมการและเลขานุการ

มาตรา ๑๙ ให้นำบทบัญญัติมาตรา ๕ มาตรา ๖ มาตรา ๗ และมาตรา ๘ มาใช้บังคับกับการดำรงตำแหน่ง การพ้นจากตำแหน่ง การแต่งตั้งกรรมการเพิ่มขึ้น การประชุมและการแต่งตั้งคณะอนุกรรมการของคณะกรรมการบริหารกองทุนโดยอนุโลม

มาตรา ๒๐ ให้คณะกรรมการบริหารกองทุนมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(๑) บริหารกองทุน รวมทั้งดำเนินการเกี่ยวกับการจัดหาผลประโยชน์และการจัดการกองทุนให้เป็นไปตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

(๒) พิจารณานุมัติการจ่ายเงิน เพื่อการคุ้มครอง การส่งเสริมและการสนับสนุนผู้สูงอายุตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

(๓) รายงานสถานะการเงินและการบริหารกองทุนต่อคณะกรรมการตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๒๑ การรับเงิน การจ่ายเงิน และการเก็บรักษาเงินกองทุน ให้เป็นไปตามระเบียบที่คณะกรรมการกำหนด

มาตรา ๒๒ ให้คณะกรรมการบริหารกองทุนจัดทำงบดุลและบัญชีทำการส่งผู้สอบบัญชีตรวจสอบภายในหนึ่งร้อยยี่สิบวันนับแต่วันสิ้นปีบัญชีทุกปี

ให้สำนักงานการตรวจเงินแผ่นดินเป็นผู้สอบบัญชีของกองทุนในรอบปีแล้วทำรายงานผลการสอบบัญชีของทุนเสนอต่อคณะกรรมการ

มาตรา ๒๓ ให้คณะกรรมการส่งเสริมและประสานงานผู้สูงอายุแห่งชาติตามระเบียบสำนักนายกรัฐมนตรีว่าด้วยการส่งเสริมและประสานงานผู้สูงอายุ พ.ศ. ๒๕๔๒ ปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อน จนกว่าจะได้มีการแต่งตั้งกรรมการผู้ทรงคุณวุฒิเป็นคณะกรรมการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา ๒๔ ให้นายกรัฐมนตรีและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการพัฒนาสังคมและความมั่นคงของมนุษย์รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้ และมีอำนาจออกประกาศหรือระเบียบเพื่อปฏิบัติตามพระราชบัญญัตินี้ ทั้งนี้ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับราชการของกระทรวงนั้น

ประกาศ หรือระเบียบเมื่อใดประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้วให้บังคับใช้ได้

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พันตำรวจโท ทักษิณ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ โดยที่มาตรา ๕๔ ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยได้บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิผู้สูงอายุ ให้มีสิทธิได้รับความช่วยเหลือจากรัฐ ทั้งนี้เพื่อให้เป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ และเพื่อให้ได้กฎหมายที่ครอบคลุมทุกด้านสำหรับผู้สูงอายุ ดังนั้น เพื่อให้การดำเนินการเกี่ยวกับการคุ้มครองการส่งเสริม และการสนับสนุนต่อสิทธิและประโยชน์ของผู้สูงอายุเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ และสอดคล้องกับบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

(ประกาศในราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๐ ตอนที่ ๑๓๐ วันที่ ๓๑ ธันวาคม ๒๕๔๖)



ภาคผนวก ข

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

พระราชบัญญัติ
แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๖)

พ.ศ. ๒๕๔๘

 ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.
 ให้ไว้ ณ วันที่ ๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘
 เป็นปีที่ ๖๐ ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

พระราชบัญญัตินี้มีบทบัญญัติบางประการเกี่ยวกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคล ซึ่งมาตรา 29 ประกอบกับมาตรา 35 และมาตรา 48 ของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย บัญญัติให้กระทำได้โดยอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติแห่งกฎหมาย

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา ๑ พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๖) พ.ศ. ๒๕๔๘"

มาตรา ๒ พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษา เป็นต้นไป

มาตรา ๓ ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็น (ญ) ของ (๑) ในมาตรา ๔๗ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๖) พ.ศ. ๒๕๓๔

“(ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละสามหมื่นบาทโดยบุคคลดังกล่าวต้องมีอายุหกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การยังชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด

ค่าอุปการะเลี้ยงดูตามวรรคหนึ่ง ให้หักลดหย่อนสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่จะต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป”

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พันตำรวจโท ทักษิณ ชินวัตร

นายกรัฐมนตรี

หมายเหตุ : - เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่มาตรา ๑๗ แห่งพระราชบัญญัติผู้สูงอายุ พ.ศ. ๒๕๔๖ กำหนดให้ผู้อุปการะเลี้ยงดูบุพการีซึ่งเป็นผู้สูงอายุที่ไม่มีรายได้เพียงพอแก่การยังชีพ มีสิทธิได้รับการหักลดหย่อนภาษีตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในประมวลรัษฎากร ดังนั้น เพื่อเป็นการส่งเสริมและสนับสนุนการอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาผู้ให้กำเนิดบุตร สมควรกำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนหรือบิดามารดาของสามีหรือภริยาของตนสามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าวมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

(ราชกิจจานุเบกษา ฉบับกฤษฎีกา เล่ม ๑๒๒ ตอนที่ ๔ ก วันที่ ๑๓ มกราคม ๒๕๔๘)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ค

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร
เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๑๓๖)
เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู
บิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้
ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา ๔๗ (๑) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๓๖) พ.ศ. ๒๕๔๘ อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนได้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขดังนี้

(๑) ให้หักลดหย่อนได้คนละ ๓๐,๐๐๐ บาท สำหรับบิดามารดาที่มีอายุหกสิบปีขึ้นไป และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ แต่มิให้หักลดหย่อนสำหรับบิดามารดาดังกล่าวที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนเกิน ๓๐,๐๐๐ บาทขึ้นไป

(๒) ผู้มีเงินได้หรือสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้จะต้องเป็นบุตรชอบด้วยกฎหมายของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

(๓) กรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้ผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี

(๔) การหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวให้หักได้ตลอดปีภาษี ไม่ว่ากรณีที่จะหักลดหย่อนได้นั้นจะมีอยู่ตลอดปีภาษีหรือไม่

(๕) กรณีสามีหรือภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียว ให้ผู้มีเงินได้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้คนละ ๓๐,๐๐๐ บาท

(๖) กรณีผู้มีเงินได้ซึ่งมีสิทธิหักลดหย่อนอยู่แล้ว ต่อมาได้สมรสกันให้ยังคงหักลดหย่อนได้ดังนี้

(ก) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อนให้ต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนคนละ ๓๐,๐๐๐ บาท

(ข) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อน และภริยาไม่ใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของภริยาของผู้มีเงินได้คนละ ๓๐,๐๐๐ บาท

(ค) ถ้าความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีที่ขอหักลดหย่อน และภริยาใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีตามมาตรา ๕๗ เบญจ แห่งประมวลรัษฎากร ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนคนละ ๓๐,๐๐๐ บาท

(ง) กรณีผู้มีเงินได้มิได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยให้หักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาได้เฉพาะบิดามารดาที่อยู่ในประเทศไทย

ข้อ ๒ การหักลดหย่อนตามประกาศนี้ ผู้มีเงินได้ต้องระบุเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎรของบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูในรูปแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาด้วย

ข้อ ๓ การหักลดหย่อนตามประกาศนี้ ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาที่ผู้มีเงินได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู

ข้อ ๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ ๑ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๗ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์

(นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์)

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ง.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศกรมสรรพากร
เรื่อง หลักฐานการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้
รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ญ)
แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้มีประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ ๑๓๖) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ ๑๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘ กำหนดให้ผู้มีเงินได้ต้องมีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดา กรมสรรพากรจึงกำหนดหลักฐานที่ใช้สำหรับการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา ดังต่อไปนี้

ข้อ ๑ หลักฐานที่ผู้มีเงินได้ต้องใช้ในการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา ๔๗ (๑) (ญ) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องมีข้อความอย่างน้อยตามแบบ ล.ย. ๐๓ หนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

ข้อ ๒ หนังสือรับรองตามข้อ ๑ ต้องจัดทำเป็นภาษาไทย หรือถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศต้องมีคำแปลภาษาไทยกำกับด้วย

ข้อ ๓ ผู้เป็นบิดามารดาที่ประสงค์จะทำหนังสือรับรองเป็นอย่างอื่นนอกจากที่กล่าวไว้ในข้อ ๑ และข้อ ๒ ต้องยื่นคำขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน และเมื่อได้รับอนุมัติแล้วจึงจะปฏิบัติตามนั้นได้

ข้อ ๔ ประกาศนี้ให้ใช้บังคับสำหรับเงินได้พึงประเมินประจำปี พ.ศ. ๒๕๔๗ ที่ต้องยื่นรายการในปี พ.ศ. ๒๕๔๘ เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ ๑๔ มกราคม พ.ศ. ๒๕๔๘

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์
 (นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์)
 อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก จ

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

หนังสือรับรองการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา

ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136)

1. บิดาของผู้มีเงินได้ ชื่อ ชื่อสกุล เลขที่ประจำตัวประชาชน
- มารดาของผู้มีเงินได้ ชื่อ ชื่อสกุล เลขที่ประจำตัวประชาชน
- บิดาของคู่สมรส ชื่อ ชื่อสกุล เลขที่ประจำตัวประชาชน
- มารดาของคู่สมรส ชื่อ ชื่อสกุล เลขที่ประจำตัวประชาชน

2. ข้าพเจ้าผู้มีนามตาม 1. ขอรับรองว่า

ผู้มีเงินได้ ชื่อ ชื่อสกุล เลขที่ประจำตัวประชาชน

ที่อยู่

ได้อุปการะเลี้ยงดูข้าพเจ้าและข้าพเจ้าได้กำหนดให้เป็นผู้ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประจำปี พ.ศ.

ขอรับรองว่ารายการที่แสดงไว้ข้างต้นเป็นความจริงทุกประการ

ลงชื่อ บิดาของผู้มีเงินได้

ลงชื่อ มารดาของผู้มีเงินได้

ลงชื่อ บิดาของคู่สมรส

ลงชื่อ มารดาของคู่สมรส

...../...../.....

(วัน เดือน ปี ที่ออกหนังสือรับรอง)

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก จ

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



แนวทางปฏิบัติการสรรพากร

ที่ มจ. 11/2548

เรื่อง วิธีปฏิบัติเกี่ยวกับการตรวจวิเคราะห์ข้อมูลผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดู
บิดามารดา

เพื่อให้การตรวจวิเคราะห์ข้อมูลผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47 (1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 136) เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้รวมทั้งบิดามารดาของสามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ตามมาตรา 47(1)(ญ) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 14 มกราคม พ.ศ. 2548 เป็นไปในแนวทางเดียวกัน กรมสรรพากรจึงกำหนดแนวทางปฏิบัติไว้ ดังต่อไปนี้

ข้อ 1 สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ

1.1 ส่งข้อมูลผู้มีเงินได้ที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ภ.ง.ด. 91 ซึ่งใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีในรูปแบบของ Excel File ดังนี้

1.1.1 บิดามารดามีอายุไม่ถึง 60 ปีในปีภาษี

1.1.2 บิดามารดามีเงินได้ปีภาษีเกิน 30,000 บาท

1.1.3 เลขประจำตัวประชาชนของบิดามารดาซ้ำกัน เนื่องจากผู้มีเงินได้หลายคนหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน

1.2 ส่งข้อมูลผู้มีเงินได้ที่ยื่นแบบ ภ.ง.ด.90 ภ.ง.ด.91 ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ตซึ่งใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขตาม 1.1 ให้สำนักบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์ในรูปแบบ text file

1.3 จัดทำรายงานผลการตรวจข้อมูลผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนในระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้เจ้าหน้าที่วิเคราะห์บันทึกผลการตรวจตาม "รายงานผลการตรวจข้อมูลผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา "

ข้อ 2 สำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษี

นำข้อมูลผู้มีเงินได้ตาม 1.1 ส่งให้สำนักงานสรรพากรภาคเป็นรายภาคในรูปแบบ

ของ Excel File เพื่อจัดส่งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่รับผิดชอบดำเนินการตรวจวิเคราะห์

ข้อ 3 สำนักงานสรรพากรภาค

นำข้อมูลผู้มีเงินได้ที่ได้จากสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีส่งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ที่รับผิดชอบดำเนินการตรวจวิเคราะห์ และควบคุมให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่รายงานผลการตรวจข้อมูลผู้เสียภาษีที่ใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาในระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ข้อ 4 สำนักบริหารการเสียภาษีทางอิเล็กทรอนิกส์

นำข้อมูลผู้มีเงินได้ที่ตาม 1.2 ค้นหาข้อมูลแบบ ภ.ง.ด. 90 ภ.ง.ด. 91 แล้วส่งให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ตามที่อยู่ปรากฏในแบบ ภ.ง.ด. 90 ภ.ง.ด. 91 แล้วแต่กรณี ด้วยสื่ออิเล็กทรอนิกส์ เพื่อให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่ใช้ประกอบการตรวจวิเคราะห์

ข้อ 5 สำนักงานสรรพากรพื้นที่

5.1 กรณีแบบฯ ที่มีได้ขอคืนภาษี

ฝ่ายกรรมวิธีหรือฝ่ายกรรมวิธีและคืนภาษี (งานกรรมวิธีข้อมูล) แล้วแต่กรณี ตรวจสอบข้อมูลที่ได้รับกับรายการที่กรอกตามแบบ ภ.ง.ด.90 หรือ ภ.ง.ด.91 ว่า ถูกต้องตรงกัน ถ้าไม่ถูกต้องให้แก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องตรงกัน แล้วดำเนินการ ดังนี้

5.1.1 กรณีผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีอายุไม่ถึง 60 ปี หรือมีเงินได้เกิน 30,000 บาท

ให้ออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 11) โดยจัดทำ “แบบพิจารณาเพื่อขอพิมพ์เช็คใหม่/ประมวลผลใหม่” (ค.39.1) แก้ไขข้อมูลตัดสิทธิการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดา เพื่อแจ้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้องต่อไป

5.1.2 กรณีผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีเลขประจำตัวประชาชนซ้ำกับผู้เสียภาษีรายอื่น

(1) นำรายชื่อผู้เสียภาษีที่ได้รับ ตรวจสอบกับข้อมูลในชื่อ File “PIN บิดามารดาซ้ำเรียงตาม PIN บิดา” โดยใช้เลขประจำตัวประชาชนของบิดามารดาเข้าไปค้นหา (กด Ctrl + F) หากพบว่า การใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาซ้ำ ให้ตรวจสอบข้อมูลในระบบทะเบียนราษฎรว่า เป็นบิดามารดาของผู้มีเงินได้จริง และตรวจแบบ ล.ย. 03 ว่า วันที่ในแบบ ล.ย. 03 ของผู้เสียภาษียาวใดลงวันที่ก่อน ให้ผู้เสียภาษียาวนั้นได้ใช้สิทธิหักลดหย่อนฯ ถ้าไม่มีแบบ ล.ย. 03 เช่น กรณียื่นแบบฯ ผ่านเครือข่ายอินเทอร์เน็ต เป็นต้น ให้ติดต่อขอแบบ ล.ย. 03 จากผู้เสียภาษี

(2) ถ้าวันที่ในแบบ ล.ย. 03 ตรงกัน ให้ผู้ที่ยื่นแบบฯ ก่อนเป็น

ผู้ใช้สิทธิหักลดหย่อนฯ

สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนฯ ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับ 5.1.1 และกรณีผู้เสียภาษีใช้สิทธิฯ ข้าอยู่ต่างสำนักงานสรรพากรพื้นที่ ให้ติดต่อขอข้อมูลระหว่างกันเพื่อตรวจให้ได้ข้อเท็จจริงตาม (1) – (2)

5.2 กรณีแบบฯ ที่ขอคืนภาษี

ให้ฝ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย และคืนภาษี หรือฝ่ายกรรมวิธีและคืนภาษี (งานภาษีหัก ณ ที่จ่ายและคืนภาษี) แล้วแต่กรณี ตรวจสอบข้อมูลที่ได้รับกับรายการที่กรอกตามแบบ ภ.ง.ด. 90 หรือ ภ.ง.ด. 91 ว่า ถูกต้องตรงกัน ถ้าไม่ถูกต้อง ให้แก้ไขข้อมูลให้ถูกต้องตรงกัน แล้วดำเนินการ ดังนี้

5.2.1 กรณีผู้เสียภาษีใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดาที่มีอายุไม่ถึง 60 ปี หรือมีเงินได้เกิน 30,000 บาท

(1) กรณีนำเช็คคืนภาษีเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารขึ้นเงินแล้ว ให้จัดทำหนังสือแจ้งการยกเลิกหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีอากร (ค.37) แล้วดำเนินการ ดังนี้

(1.1) ถ้าตัดสิทธิการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดาแล้ว มีภาษีที่ต้องคืน (ยอดคืนน้อยลง) ให้เรียกเงินภาษีคืนตามจำนวนที่คืนเกิน โดยจัดทำหนังสือแจ้งการสั่งคืนเงินภาษีอากรผิดพลาด (ค.31) และหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ค.22) เพื่อคืนภาษีตามจำนวนที่ถูกต้อง แล้วส่ง ค.22 พร้อม ค.31 ไปให้ผู้เสียภาษี และให้สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาทำการหักกลบหนี้ ทั้งนี้ ตามระเบียบกรมสรรพากรว่าด้วยการคืนเงินภาษีอากร พ.ศ. 2539

(1.2) ถ้าตัดสิทธิการหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดาแล้ว มีภาษีที่ต้องชำระเพิ่มเติม ให้จัดทำหนังสือแจ้งภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด.

12) แจ้งผู้เสียภาษีและหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง

แล้วบันทึกข้อมูล ค.31 และ ค.37 และ ค.22 หรือ ภ.ง.ด.

12 ในระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) กรณีที่ยังไม่ได้นำเช็คคืนภาษีเข้าบัญชีเงินฝากธนาคารเพื่อขึ้นเงิน ให้ยกเลิกเช็คคืนเงินภาษี (ถ้าส่งให้ผู้ขอคืนแล้ว) ในระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยเลือกรายการยกเลิกเป็นกรณี "วิเคราะห์แล้วมีรายการไม่ถูกต้อง (เช็คส่งผู้ขอคืนแล้ว แต่ยังไม่ได้นำเข้าบัญชี)" เพื่อให้กองคลังแจ้งธนาคารกรุงไทย จำกัด (มหาชน) ขอระงับการสั่งจ่ายแล้วจัดทำ "แบบพิจารณาเพื่อขอพิมพ์เช็คใหม่/ประมวลผลใหม่" (ค.39.1) เพื่อแก้ไขข้อมูลตัดสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดา มารดา ซึ่งระบบงานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะออกหนังสือแจ้งการประเมินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ภ.ง.ด. 11) หรือหนังสือแจ้งคืนเงินภาษีเงินได้

บุคคลธรรมดา (ค.21) และเช็ค ตามจำนวนที่ถูกต้อง

5.2.2 กรณีผู้เสียหายใช้สิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาที่มีเลขประจำตัวประชาชนซ้ำกับผู้เสียหายรายอื่นให้ดำเนินการตรวจวิเคราะห์เช่นเดียวกัน

5.1.2 สำหรับผู้เสียหายที่ไม่มีสิทธิหักลดหย่อนฯ ให้ดำเนินการเช่นเดียวกับ 5.2.1

ข้อ 6 ให้ผู้อำนวยการสำนักมาตรฐานการจัดเก็บภาษีวิชาการตามแนวทางปฏิบัติ

ข้อ 7 ให้ถือปฏิบัติตั้งแต่ปีภาษี 2547 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 24 สิงหาคม พ.ศ. 2548

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์
(นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พานิชย์)

อธิบดีกรมสรรพากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายวิฑูรย์ ตลุตก่า เกิดเมื่อวันที่ 25 กรกฎาคม พ.ศ. 2525 ณ สถานีอนามัยประจำตำบล บัวหุ้ง อำเภอรามราชไศล จังหวัดศรีสะเกษ สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต เกียรตินิยม อันดับ 1 คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยเชียงใหม่ เมื่อ พ.ศ. 2548 และประกาศนียบัตรวิชาว่าความ สภาทนายความแห่งประเทศไทย พ.ศ. 2549

ระหว่างศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิตอยู่ที่คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย พ.ศ. 2549 ถึง 2552 ได้รับทุนสนับสนุนการศึกษาสำหรับทำหน้าที่เป็นผู้ช่วยงานวิจัยอาจารย์และผู้ช่วยสอนในความดูแลของศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวอดล

เคยเป็นที่ปรึกษากฎหมายและทนายความให้สำนักกฎหมาย มโนทัย-เจษฎ์ แอนด์ แอสโซซิเอตส์ ช่วยงาน ดร.เจษฎ์ โทณะวณิก

ปัจจุบันทำหน้าที่ หัวหน้าแผนกกฎหมาย บริษัท เซ็นทรัล รีเทล คอร์ปอเรชั่น จำกัด

ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย