

ความรับผิดชอบในฐานะลูกหนี้ร่วม ศึกษากรณีคู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน

นางสาวนัตยา เนตรแก้ว

รายงานเอกัตศึกษานี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2562 ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

Liability of Joint Obligor: In Case of Spouse's Joint Income Tax Filing

Ms. Narttaya Natkaew

An Individual Research Paper Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirements for the Degree of Master of Laws Program in Finance and Tax Laws

Faculty of Law, Chulalongkorn University

Academic Year of 2019 Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อเอกัตศึกษา	ความรับผิดในฐานะลูกหนี้ร่วม ศึกษากรณีคู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน
นิสิต	นัตยา เนตรแก้ว
สาขาวิชา	กฎหมายการเงินและภาษีอากร
อาจารย์ที่ปรึกษา	อาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์
อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม	อาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม

บทคัดย่อ

ประมวลกฎหมายรัชฎากร มาตรา 57 ฉ ได้กำหนดให้คู่สมรสมีสิทธิที่จะเลือกยื่นภาษีแยกต่างหากจากกันหรือยื่นภาษีร่วมกันได้ เพื่อให้คู่สมรสเลือกวิธีการยื่นในทางที่เป็นประโยชน์แก่ตนมากที่สุด แต่หากเป็นกรณีที่คู่สมรสเลือกยื่นภาษีร่วมกัน คู่สมรสจะต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างชำระที่เกิดขึ้นจากการยื่นภาษีร่วมกันโดยสิ้นเชิง (Strict Liability)

ทั้งนี้ เมื่อคู่สมรสต้องรับผิดร่วมกันในหนี้ภาษีอากรค้างชำระที่เกิดขึ้นอย่างลูกหนี้ร่วมทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคู่สมรสที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทำให้เกิดภาษีค้างชำระนั้นและส่งผลให้คู่สมรสต้องร่วมรับผิดในเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มที่เกิดขึ้น อีกทั้ง การร่วมยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันยังทำให้คู่สมรสอาจตกเป็นผู้กระทำความผิดร่วมกันในความผิดอาญาในทางภาษีได้ สร้างความไม่ชัดเจนว่าคู่สมรสจะถือว่ามี การกระทำความผิดร่วมกันหรือไม่ เนื่องจากมีการลงลายมือชื่อร่วมกันซึ่งอาจถือได้ว่ามีการกระทำร่วมกัน

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเสนอแนะให้มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัชฎากรให้เปิดโอกาสให้คู่สมรสสามารถขอบรรเทาความรับผิดทางแพ่งได้ในกรณีที่ตนไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องกับการทำให้เกิดภาษีค้างชำระ และ บทบัญญัติเกี่ยวกับความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสจะต้องถือว่าคู่สมรสที่ยื่นภาษีร่วมกันไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดของคู่สมรสอีกฝ่ายจนกว่าจะพิสูจน์ได้ว่ามีเจตนากระทำความผิดจริง



.....อาจารย์ที่ปรึกษา

(อาจารย์วิมพัทธ์ ราชประดิษฐ์)



.....อาจารย์ที่ปรึกษาร่วม

(อาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม)

นัตยา เนตรแก้ว นิสิต

(นางสาวนัตยา เนตรแก้ว)

Individual Study	Liability of Joint Obligor: In Case of Spouse's Joint Income Tax Filing
Researcher	Narttaya Natkaew
Field of Study	Finance and Tax Laws
Advisor	Mr. Wimpat Rajpradit
Co-Advisor	Dr. Pramote Sermsilatham

Abstract

Article 57 Sex of the Revenue Code establishes the spouse's right to file income tax separately or jointly which the spouse can choose the best option for his own benefits. In case of joint income tax filing, both spouses have to be responsible for tax debt arising from such tax filing jointly and severally as a strict liability.

For the event that the spouse has to be responsible for tax debt jointly and severally with his spouse, this will cause injustice to the spouse who is innocent, besides, such innocent spouse has to be responsible for the arised fines and surcharges. Moreover, the spouse can be accused as a joint tax criminal due to the joint signing of joint tax filing which is ambiguous that whether the spouse shall be deemed as a joint offender or not.

Eventually, the researcher suggests that the Revenue Code should be amended to provide civil liability relief for innocent spouse and provide the criminal provision specifying that the spouse shall be deemed as an innocent until the accuser can prove him guilty with an intention.

Wimpat.

.....Advisor

(Mr. Wimpat Rajpradit)

[Signature]

.....Co-Advisor

(Dr. Pramote Sermsilatham)

นรรตยา นตกาอว

.....Researcher

(Ms. Narttaya Natkaew)

กิตติกรรมประกาศ

เอกัตศึกษานับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถของท่านอาจารย์วิมพ์ธ ราชประดิษฐ์ และท่านอาจารย์ ดร. ปราโมทย์ เสริมศีลธรรม ที่กรุณาสละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาให้แก่ผู้เขียน ซึ่งท่านอาจารย์ได้ให้คำแนะนำ ให้ความรู้ ตลอดจนเสนอแนะมุมมองต่าง ๆ ที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งต่อการทำเอกัตศึกษานับนี้ รวมถึงให้ความกรุณาตรวจสอบเอกัตศึกษานับนี้โดยละเอียด เพื่อให้มีความสมบูรณ์และถูกต้องมากที่สุด

ขอขอบพระคุณคณาจารย์ เจ้าหน้าที่ และเพื่อนนิสิตในหลักสูตรมหาบัณฑิต สาขาวิชาการเงินและภาษีอากร ที่คอยช่วยเหลือ และให้คำปรึกษาแก่ผู้เขียนตั้งแต่วันแรกของการศึกษา ขอขอบคุณนางสาว พิษญาดา ศศิวงศ์ พ55 ที่ได้ให้ข้อมูลที่สำคัญสำหรับการทำเอกัตศึกษานับนี้ รวมถึงเพื่อนรุ่นพ55 ที่ให้กำลังใจและคอยให้คำปรึกษาที่เป็นประโยชน์แก่ผู้เขียนมาโดยตลอด

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณบิดา มารดา และพี่สาวที่สนับสนุน และเป็นกำลังใจในการศึกษาและทำเอกัตศึกษานับนี้ และผู้เขียนหวังเป็นอย่างยิ่งว่าเอกัตศึกษานับนี้จะสามารถสร้างประโยชน์แก่ผู้ที่สนใจศึกษาค้นคว้าได้ แต่หากมีข้อผิดพลาดประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับความผิดพลาดไว้แต่เพียงผู้เดียว

นาตยา เนตรแก้ว

สารบัญ

บทคัดย่อภาษาไทย.....ค	
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....ง	
กิตติกรรมประกาศ.....จ	
บทที่ 1 บทนำ.....2	
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....2	
1.2 สมมติฐานของการวิจัย.....5	
1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย.....6	
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย.....6	
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย.....6	
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....7	
บทที่ 2 หลักการและทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการรับผิดชอบร่วมกันของผู้สมรส ที่ยื่นภาษีเงินได้ ร่วมกัน.....8	
2.1 ความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายแพ่ง.....8	
2.1.1 ความหมายของลูกหนี้ร่วม.....9	
2.1.2 ลูกหนี้ร่วมตามกฎหมาย.....9	
2.1.3 ความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วม.....10	
2.1.4 หนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา.....10	
2.1.4.1 หนี้เกี่ยวกับการจัดการบ้านเรือนและจัดหาสิ่งจำเป็นสำหรับครอบครัว การอุปการะ เลี้ยงดู ตลอดถึงการรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวและการศึกษาของบุตรตามควรแก่ สภาพ.....11	

2.1.4.2	หน้าที่เกี่ยวข้องกับสินสมรส	12
2.1.4.3	หน้าที่เกิดขึ้นเนื่องจากการงานซึ่งสามีภรรยาทำด้วยกัน.....	12
2.1.4.4	หน้าที่สามีหรือภรรยาต้องขึ้นเพื่อประโยชน์ตนฝ่ายเดียว แต่อีกฝ่ายหนึ่ง ได้ให้สัตยาบัน	12
2.1.5	ผลของการเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา	13
2.2	ทฤษฎีการเป็นลูกหนี้ร่วมในทางแพ่ง.....	14
2.2.1	ทฤษฎีความรับผิดโดยเคร่งครัด (Theory of Strict Liability)	14
2.2.2	ทฤษฎีความประมาทเลินเล่อ (Theory of Negligence).....	16
2.3	ความรับผิดร่วมกันตามกฎหมายอาญา	17
2.3.1	ความผิดอาญาที่เป็นความผิดเพราะกฎหมายห้าม (Mala Prohibita).....	17
2.3.2	ความหมายของการร่วมรับผิดตามกฎหมายอาญา.....	18
2.3.2.1	ตัวการ	18
2.3.2.2	ผู้ใช้ในการกระทำความผิด	19
2.3.2.3	ผู้สนับสนุนในการกระทำความผิด	20
2.4	ทฤษฎีการร่วมรับผิดทางอาญา	21
2.4.1	ทฤษฎีความรับผิดที่กระทำโดยเจตนา	21
2.4.2	ทฤษฎีที่ถือการกระทำเป็นหลัก (Objective Theory).....	23
บทที่ 3	ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายไทย	24
3.1	หลักเกณฑ์การยื่นภาษีภาษีเงินได้ของคู่สมรส.....	24
3.1.1	คู่สมรสแยกยื่นภาษีเงินได้.....	24
3.1.2	คู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน.....	27

3.2 การรับผิดชอบในหนี้ภาษี	27
3.2.1 ความหมายของหนี้ภาษีอากรค้างชำระ	28
3.2.2 ความรับผิดชอบในทางแพ่ง	28
3.2.2.1 กรณีไม่ยื่นรายการภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา	29
3.2.2.2 กรณีเจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และการยื่นแบบแสดงรายการไว้ชำระ ภาษีขาดหรือต่ำไป	30
3.2.3 ความผิดในทางอาญา	31
3.2.3.1 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย	31
3.2.3.2 กรณีเจตนา แจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกง	32
3.2.3.3 กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร	34
บทที่ 4 ความรับผิดชอบในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายต่างประเทศ	35
4.1 ความรับผิดชอบในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา	35
4.1.1 แนวทางการรับผิดชอบทางแพ่ง	36
4.1.2 แนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบทางแพ่ง	36
4.1.2.1 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดชอบทางแพ่งตามมาตรา 6016 (b) แห่ง IRC	37
4.1.2.2 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดชอบทางแพ่งตามมาตรา 6016 (c) แห่ง IRC	37
4.1.2.3 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดชอบทางแพ่งตามมาตรา 6016 (f) แห่ง IRC	38
ตัวอย่างคำพิพากษาที่เกี่ยวข้อง	39
4.1.3 แนวทางการรับผิดชอบทางอาญา	41
4.1.3.1 ความผิดฐานหนีภาษี มาตรา 7201 แห่ง IRC	41
4.1.3.2 ความผิดฐานไม่จ่ายหรือไม่ยื่นภาษี มาตรา 7203 แห่ง IRC	42

4.1.3.3	ความผิดฐานแจ้งข้อมูลเท็จและฉ้อโกง มาตรา 7206 (1) แห่ง IRC.....	43
4.1.3.4	ความผิดฐานฉ้อโกงการยื่นภาษี มาตรา 7207 แห่ง IRC	43
4.2	ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศสวิตเซอร์แลนด์	44
4.2.1	แนวทางการรับผิดทางแพ่ง	46
4.2.1.1	การรับผิดภายใต้กฎหมาย LIFD.....	46
4.2.1.2	การรับผิดภายใต้กฎหมาย LHID	47
4.2.2	แนวทางการรับผิดทางอาญา	49
4.3	ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศฝรั่งเศส.....	50
4.3.1	แนวทางการรับผิดทางแพ่ง	50
4.3.2	แนวทางการรับผิดทางอาญา	51
4.4	เปรียบเทียบความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ.....	53
4.4.1	แนวทางการรับผิดทางแพ่ง	53
4.4.2	แนวทางการรับผิดทางอาญา	55
บทที่ 5	แนวทางการแก้ไขความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรส.....	57
5.1	แนวทางการแก้ไขความรับผิดทางแพ่ง.....	57
5.1.1	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดทางแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย.....	59
5.1.2	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดทางแพ่งของประเทศสวิตเซอร์แลนด์มาใช้กับประเทศไทย.....	60
5.1.3	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดทางแพ่งของประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทย.....	61

5.1.4	การกำหนดแนวทางความรับผิดชอบที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย.....	62
5.2	แนวทางการรับผิดชอบอาญา.....	63
5.2.1	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย.....	64
5.2.2	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบอาญาของประเทศสวีเดนมาใช้กับประเทศไทย.....	65
5.2.3	วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบอาญาของประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทย.....	66
5.2.4	การกำหนดแนวทางความรับผิดชอบอาญาที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย	66
บทที่ 6	บทสรุปและข้อเสนอแนะ	69
	บรรณานุกรม	72
	ภาคผนวก	76
	ภาคผนวก ก.....	77
	ภาคผนวก ข.....	84
	ภาคผนวก ค.....	105
	ภาคผนวก ง	113
	ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา	117

สารบัญตาราง

ตารางที่ 1 ตารางแสดงความรับผิดชอบของคู่สมรสของแต่ละรัฐในประเทศสวีตเซอร์แลนด์	47
ตารางที่ 2 ตารางแสดงแนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบของแต่ละรัฐในประเทศสวีตเซอร์แลนด์	48
ตารางที่ 3 ตารางเปรียบเทียบความรับผิดชอบทางแพ่งของคู่สมรสกรณียื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของประเทศไทย และต่างประเทศ.....	54
ตารางที่ 4 ตารางเปรียบเทียบความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสกรณียื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของประเทศไทย และต่างประเทศ.....	55

คำอธิบายสัญลักษณ์และคำย่อ

CGI	Le Code Général des Impôts
IRC	Internal Revenue Code
LHID	Loi Fédérale sur l'Harmonisation des Impôts Directs des Cantons et des Communes
LIFD	Loi Fédérale sur l'Impôt Fédéral Direct
LPF	Livre des Procédures Fiscales

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

แต่เดิมก่อนปี 2555 ที่จะมีการแก้ไขประมวลรัษฎากรเรื่องการยื่นภาษีเงินได้ของคู่สมรสในประเทศไทย เงินได้ของภรรยาให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่ยื่นภาษี แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระและภรรยาได้รับแจ้งล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันแล้ว ให้ภรรยาร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย ทำให้สามีผู้สมรสแล้วมีแนวโน้มที่จะเสียภาษีสูงกว่าผู้ที่เป็นโสด เพราะมีฐานภาษีเงินได้จากภรรยามาร่วมด้วย

ต่อมาจึงได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายในมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรอย่างที่ใช้ในปัจจุบัน โดยให้สิทธิแก่คู่สมรสที่จะเลือกยื่นภาษีร่วมกันหรือ ต่างฝ่ายต่างยื่นภาษีเงินได้ของตนเพื่อให้คู่สมรสพิจารณาว่าการยื่นแบบใดที่จะเป็นประโยชน์แก่ตนเองและคู่สมรสมากที่สุด โดยกำหนดไว้ว่า

“ในการเก็บภาษีเงินได้จากสามีและภริยานั้น ให้สามีและภริยาต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามมาตรา 56 ในกรณีที่เงินได้พึงประเมินไม่อาจแยกได้อย่างชัดแจ้งว่าเป็นของสามีหรือภริยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง เว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สามีและภริยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภริยา ฝ่ายละกึ่งหนึ่ง สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) โดยมีให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระ สามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น”

จากมาตราข้างต้นแสดงให้เห็นว่าในเรื่องความรับผิดชอบของคู่สมรส กรณีที่ได้ยื่นภาษีร่วมกันนั้นยังคงต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้างชำระร่วมกันอยู่และไม่ได้มีการแก้ไขในเรื่องนี้แม้จะมีการให้สิทธิและประโยชน์

ทางภาษีแก่คู่สมรสในการเลือกยื่นภาษีได้มากกว่ากฎหมายเดิม แต่เมื่อคู่สมรสที่เลือกยื่นร่วมกันแล้ว ก็ยังคงต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างของกันและกันอยู่

การที่คู่สมรสต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างชำระดังที่กล่าวไว้ในข้างต้นจะต้องนำหลักตามกฎหมายแพ่งในเรื่องลูกหนี้ร่วมมาบังคับใช้กับคู่สมรส เนื่องจากกฎหมายภาษีไม่มีบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะ ซึ่งลูกหนี้ร่วมแต่ละคนจะต้องรับผิดชอบหนี้ให้แก่เจ้าหนี้โดยสิ้นเชิง (Jointly and Severally) กล่าวคือ สรรพากรสามารถเรียกให้คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งชำระหนี้ภาษีอากรได้เต็มจำนวนโดยสิ้นเชิง หรือจะเรียกให้คู่สมรสทั้งสองฝ่ายร่วมกันรับผิดชอบในหนี้นั้นก็ได้ โดยหากคู่สมรสฝ่ายใดถูกสรรพากรฟ้องหรือเรียกภาษีอากรค้าง ก็จะต้องผูกพันในการรับชำระหนี้แก่สรรพากร ไม่สามารถปฏิเสธความรับผิดชอบได้เลย ดังจะเห็นได้จากคดีตัวอย่างของประเทศสหรัฐอเมริกาก่อนที่จะมีหลักการบรรเทาความรับผิดชอบได้เกิดคดีระหว่าง Scudder กับ Commissioner โดยศาลภาษีตัดสินให้ Mrs. Scudder ให้ชำระหนี้ภาษีพร้อมเงินเพิ่ม และได้รับโทษอื่นตามมา สืบเนื่องจากสามีไม่ได้แจ้งเงินได้จากการยกยอกจากบริษัทที่ภรรยาเป็นหุ้นส่วนอยู่ ทำให้ภรรยาเสียหายเป็นสองเท่า นอกจากเสียเงินจากการโดนยกยอกแล้ว ยังต้องเสียภาษีในเงินนั้นอีกด้วย¹ สำหรับในประเทศไทยได้ปรากฏคำพิพากษาฎีกาที่ 5114/2533 ที่กล่าวถึงกรณีคู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้าง ดังนี้

“หนี้ภาษีอากรรายพิพาทเจ้าพนักงานประเมินของโจทก์เรียกเก็บจากจำเลยที่ 1 และสามีจำเลยที่ 1 และสามีอุทธรณ์การประเมิน คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ผ่อนผันลดเงินเพิ่มลงและแจ้งให้จำเลยที่ 1 กับสามีชำระ แต่ก็ไม่ได้ชำระและมีได้อุทธรณ์คำวินิจฉัยต่อศาลภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ทั้งเมื่อถูกฟ้องคดีนี้ จำเลยที่ 1 รับว่าการประเมินถูกต้อง หนี้ภาษีรายพิพาทจึงยุติว่าจำเลยที่ 1 มีเงินได้พึงประเมินและมีรายรับอันจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีการค้ำร่วมกับสามี เพราะการประเมินรายนี้ถือว่าเป็นเงินได้และรายรับร่วมกัน แม้โจทก์มิได้ฟ้องให้จำเลยที่ 1 รับผิดชอบฐานไม่ปฏิบัติตามสัญญาที่จำเลยที่ 1 เคยตกลงยอมชำระหนี้ค่าภาษีอากรที่พิพาทก็ตาม แต่เมื่อภาษีอากรรายพิพาทเป็นหนี้ภาษีอากรค้าง จำเลยที่ 1 จึงต้องร่วมรับผิดชอบกับสามีตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตรี วรรคแรก (เดิม)...”

¹ John Allian Viator, “What You Earn is Yours, but You are Jointly and Severally Liable for His: A Proportionate Liability Proposal for Federal Income Taxes”, Louisiana Law Review, 58, (1997): Page 6.

จากคำพิพากษาข้างต้นเห็นได้ว่าหากคู่สมรสมีภาษีก้างชำระเกิดขึ้นก็ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีนั้นด้วย โดยไม่เปิดช่องให้คู่สมรสได้พิสูจน์ความบริสุทธิ์ หากคู่สมรสที่ร่วมยื่นภาษีนั้นไม่ได้รับรู้เห็น และไม่ควรรู้เห็นถึงการแจ้งข้อความหรือแสดงหลักฐานเท็จในการยื่นภาษีด้วยแล้วโดยสุจริต ซึ่งคู่สมรสที่บริสุทธิ์นั้นคือหนึ่งในผู้เสียหายของการหลีกเลี่ยงภาษีเช่นกัน ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อคู่สมรสที่เป็นผู้บริสุทธิ์ที่ได้ปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ต้องแบกรับภาระหนี้ภาษีของการเลี่ยงภาษีของผู้อื่น

อีกทั้ง การกำหนดให้คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมโดยสิ้นเชิง จะเปรียบเสมือนการให้คู่สมรสมีหน้าที่ต้องตรวจสอบความถูกต้องในการแสดงเงินได้พึงประเมิน ค่าลดหย่อนต่าง ๆ ของกันและกัน ดังเช่นกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ไม่ได้หักภาษี ณ ที่จ่าย หรือหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แต่นำส่งไม่ครบถ้วน ผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมกับผู้มีเงินได้ แต่กรณีนี้ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 แห่งประมวลรัษฎากร และมีหน้าที่ต้องนำส่งให้ครบถ้วน เมื่อไม่ได้หักไว้หรือหักไม่ครบถ้วน จึงต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้เป็นไปตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร โดยในมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากรนี้ยังกล่าวต่อไปว่าหากผู้จ่ายภาษีเงินได้ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้แล้วเป็นจำนวนเท่าใด ผู้มีเงินได้ก็ไม่ต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีจำนวนนั้น แสดงให้เห็นว่าหากผู้มีเงินได้รับรู้ว่ามีภาระหักภาษีไว้เป็นจำนวนเท่าใด ซึ่งเป็นจำนวนที่เห็นได้ประจักษ์เมื่อได้รับเงินได้นั้นมาจึงเป็นจำนวนที่ผู้มีเงินได้ตรวจสอบได้ว่ามีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ถูกหรือไม่ หากหักไม่ครบตามจำนวนแล้วผู้มีเงินได้ไม่ได้แย้ง ผู้มีเงินได้ยังมีความรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่หักไว้ไม่ครบนั้น ในทางกลับกัน หากผู้มีเงินได้เห็นว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นจำนวนที่ถูกต้องแล้ว ต่อมาแม้ผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งไม่ครบถ้วน ผู้มีเงินได้ก็จะพ้นความรับผิดชอบในหนี้ภาษีนั้น แต่หากเป็นกรณีของคู่สมรสที่จะต้องการจะตรวจสอบความถูกต้องในการแสดงรายการภาษีแล้ว ไม่มีหลักฐานที่เห็นประจักษ์ได้ดังเช่นการหักภาษี ณ ที่จ่าย เนื่องจากเป็นบุคคลในครอบครัว เมื่อคู่สมรสฝ่ายหนึ่งยืนยันว่ามีเงินได้พึงประเมินเป็นจำนวนเท่าใด คู่สมรสอีกฝ่ายย่อมเชื่อและไม่ได้แสวงหาหลักฐานเพิ่มเติม เนื่องจากหลักฐานต่าง ๆ จะอยู่ในความครอบครองของคู่สมรสแต่ละฝ่าย หรือในความครอบครองของบุคคลภายนอก และคู่สมรสไม่ได้ตกลงจดทะเบียนเป็นคู่สมรสเพื่อหาประโยชน์ทางการเงินใด ๆ อันจะต้องรับผิดชอบกันเพียงบุคคลในขณะบุคคลหรือหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญตามมาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร

ทั้งนี้ นอกจากความรับผิดชอบที่คู่สมรสต้องแบกรับภาระหนี้ภาษีในทางแพ่งที่เกิดขึ้นแล้ว การที่คู่สมรสเลือกยื่นภาษีร่วมกันมีการลงลายมือชื่อในแบบร่วมกัน อาจทำให้ถูกพิจารณาว่าเป็นผู้มีส่วนร่วมในการกระทำทางอาญาได้ เช่นในความผิดฐานฉ้อโกงภาษี เป็นต้น เนื่องจากการลงลายมือชื่อร่วมกันอาจมองได้ว่าการกระทำร่วมกัน ซึ่งกฎหมายเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางอาญาคู่สมรสในประเทศฝรั่งเศสมีความ

คล้ายกับประเทศไทยและปรากฏปัญหาของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษา ศาลฎีกาในประเทศฝรั่งเศส เมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 1991 ดังนี้

“การที่ภรรยาฎีกากว่า ‘ตนยืนยันว่าไม่รู้ถึงการฉ้อโกงภาษีของสามี และยอมรับว่ามีส่วนร่วมในการ ประกอบธุรกิจกับสามีและได้ร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับปี 1983 และปี 1984 การที่ศาลอุทธรณ์ตัดสินให้ตนมีความผิดนั้นเป็นเพราะตนไม่สามารถเพิกเฉยต่อการฉ้อโกงภาษีของ สามีได้ ซึ่งภายใต้มาตรา L227 แห่งวิธีปฏิบัติทางภาษี พนักงานอัยการต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงเจตนาแท้จริง ในการกระทำความผิด การที่ศาลอุทธรณ์ตัดสินว่าตนมีส่วนร่วมในการประกอบธุรกิจกับสามีและได้ร่วมลง ลายมือชื่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นการร่วมรู้เห็นการปกปิดใบเสร็จรับเงินนั้น เป็นการไม่ชอบ ด้วยบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวนั้น’ ศาลฎีกาเห็นว่าคำพิพากษาศาลอุทธรณ์ ยืนยันว่าการยื่นภาษี ของภรรยามีความผิดฐานฉ้อโกงภาษี โดยศาลอุทธรณ์กล่าวว่าภรรยาเป็นผู้ดูแลเรื่องใบเสร็จรับเงิน แต่ถูก สามีปกปิดใบเสร็จรับเงินการซื้อเครื่องดื่ม และการซื้อนั้นไม่มีใบแจ้งหนี้และไม่มีการหักเงินในระบบ ซึ่ง ภรรยาเป็นผู้ร่วมทำธุรกิจและเป็นผู้ลงลายมือชื่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีร่วมกับสามี ไม่สามารถ เพิกเฉยต่อการฉ้อโกงนั้นได้ ดังนั้นศาลอุทธรณ์จึงตัดสินตามองค์ประกอบในบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้ง หมดแล้วรวมถึงเห็นว่าภรรยามีเจตนาในการกระทำความผิดตามที่ได้กล่าวหา ดังนั้น ฎีกาของจำเลยฟังไม่ ขึ้น”

ดังนั้นจากคำพิพากษาข้างต้นเห็นได้ว่าแม้ภรรยาจะต่อสู้ว่าตนไม่มีการกระทำความผิดร่วมกับสามี ของตนก็ตาม แต่การที่ภรรยายื่นภาษีเงินได้ร่วมกับสามีและเพิกเฉยต่อการฉ้อโกงภาษีของสามีแล้ว ศาลก็ มองว่ามีเจตนากระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีด้วยนั่นเอง

1.2 สมมติฐานของการวิจัย

ในกรณีที่คู่สมรสตกลงยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน หากมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้น คู่สมรสต้อง ร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่มีการกำหนด หลักเกณฑ์หรือข้อยกเว้นความรับผิดชอบสำหรับคู่สมรสอีกฝ่าย ดังนั้น จึงทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ คู่สมรสที่ต้องร่วมรับผิดชอบในภาษีที่ค้างชำระ

1.3 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาหลักการ แนวความคิดและทฤษฎีการรับผิดชอบในฐานะลูกหนี้ร่วม
2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายความรับผิดชอบในหนี้ภาษีในฐานะลูกหนี้ร่วมของคู่สมรสของไทย และต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาประเด็นปัญหาการรับผิดชอบในหนี้ภาษีในฐานะลูกหนี้ร่วมของคู่สมรส
4. เพื่อศึกษาถึงแนวทางในการแก้ไขปัญหา และข้อเสนอแนะในการกำหนดความรับผิดชอบจากหนี้ภาษีของคู่สมรสกรณียื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน
5. เพื่อสร้างความชัดเจนและความเป็นธรรมในการใช้กฎหมายเรื่องความรับผิดชอบทางภาษี

1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้มุ่งศึกษากฎหมายและแนวทางการกำหนดความรับผิดชอบในหนี้ภาษีค้างชำระของคู่สมรสที่ยื่นภาษีร่วมกัน และศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศส เพื่อเป็นแนวทางการแก้ไข และปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายให้มีความเป็นธรรมและมีความชัดเจนถึงแนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบหรือแนวทางการพิสูจน์ให้แก่คู่สมรสที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นทั้งในความรับผิดทางแพ่งและทางอาญา

1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ โดยวิธีการศึกษาค้นคว้าจากเอกสาร (Documentary Research) กล่าวคือ เป็นการค้นคว้ารวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากกฎหมายที่เกี่ยวข้อง ประมวลรัษฎากร หนังสือตอบข้อหารือจากกรมสรรพากร คำพิพากษาศาลฎีกา ตำราทางวิชาการ ผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร รายงาน เอกสารทางวิชาการที่เกี่ยวข้องของประเทศไทยและสื่ออิเล็กทรอนิกส์หรือเว็บไซต์ (Website) ต่างประเทศ รวมทั้งขอคำปรึกษาแนะนำจากอาจารย์ ผู้ทรงคุณวุฒิ เจ้าหน้าที่

กรมสรรพากร แล้วจึงนำมาทำการวิเคราะห์ถึงสภาพปัญหาที่เกิดขึ้น เพื่อหาข้อสรุปและข้อเสนอแนะรวมทั้งแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงให้กฎหมายก่อให้เกิดความเป็นธรรมและความชัดเจนต่อผู้เสียภาษี

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบทฤษฎีและหลักกฎหมายที่เกี่ยวข้องในการรับผิดชอบกันทางแพ่ง ทางอาญา และทางภาษีที่เกี่ยวข้องกับการเป็นลูกหนี้ร่วม
2. ทำให้ทราบปัญหาของกฎหมายการรับผิดชอบทางภาษีของคู่สมรสในประเทศไทยทั้งในทางแพ่งและทางอาญา
3. ทำให้ทราบหลักกฎหมายและแนวทางการรับผิดชอบทางภาษีของคู่สมรสของต่างประเทศทั้งในทางแพ่งและทางอาญา
4. ให้ทราบแนวทางการแก้ไขหรือพัฒนากฎหมายเกี่ยวกับรับผิดชอบทางภาษีของคู่สมรสโดยศึกษาแนวทางของกฎหมายต่างประเทศทั้งในระบบซีวิลลอว์และคอมมอนลอว์

บทที่ 2

หลักการและทฤษฎีทางกฎหมายเกี่ยวกับการรับผิดชอบร่วมกันของกลุ่มสมรส ที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน

การยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของกลุ่มสมรสตามมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากรนั้น เมื่อมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้น สามีและภรรยาจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้างชำระนั้น โดยการรับผิดชอบในทางภาษีอากรจะแบ่งการพิจารณาได้เป็น 2 ประเภท คือความรับผิดชอบในทางแพ่ง และความรับผิดชอบในทางอาญา ดังนั้นจึงต้องพิจารณาถึงหลักการร่วมรับผิดชอบในทางแพ่ง และทางอาญา รวมถึงทฤษฎีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง ได้แก่ความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายแพ่ง (2.1) เพื่อให้ทราบถึงความรับผิดชอบของกลุ่มสมรสเมื่อต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วม ประกอบกับศึกษาทฤษฎีลูกหนี้ร่วมในทางแพ่ง (2.2) เพื่อให้ทราบถึงทฤษฎีที่นำมาใช้กำหนดความรับผิดชอบในทางแพ่งของลูกหนี้ร่วม รวมทั้งความรับผิดชอบร่วมกันตามกฎหมายอาญา (2.3) ที่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายอาจได้รับในฐานะเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกระทำความผิด ประกอบกับศึกษาทฤษฎีการร่วมรับผิดชอบในทางอาญา (2.4) เพื่อให้ทราบถึงทฤษฎีที่นำมากำหนดความรับผิดชอบสำหรับผู้กระทำความผิดร่วมกันในทางอาญา

2.1 ความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายแพ่ง

การร่วมรับผิดชอบตามกฎหมายแพ่งของกลุ่มสมรสกรณีที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันเป็นการร่วมกันรับผิดชอบต่อกรมสรรพากรในหนี้ภาษีที่อาจเกิดขึ้น ในเบื้องต้นจึงต้องพิจารณาถึงความหมายของลูกหนี้ร่วม (2.1.1) เพื่อให้ทราบถึงลักษณะของการเป็นลูกหนี้ร่วมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ รวมถึงพิจารณาการเป็นลูกหนี้ร่วมตามกฎหมาย (2.1.2) เพื่อให้ทราบเหตุแห่งการเป็นลูกหนี้ร่วมของกลุ่มสมรส ประกอบกับพิจารณาความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วม (2.1.3) ที่คู่สมรสจะมีความรับผิดชอบเมื่อตกเป็นลูกหนี้ร่วม และหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา (2.1.4) ตามที่ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าหนี้ประเภทใดบ้างที่ถือเป็นหนี้ร่วมระหว่างคู่สมรสนอกจากหนี้ที่กำหนดในกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ทราบถึงแนวทางการกำหนดความรับผิดชอบของกลุ่มสมรสที่เหมาะสม

2.1.1 ความหมายของลูกหนี้ร่วม

คู่สมรสที่ได้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันและเกิดหนี้ภาษีอากรค้างชำระขึ้น จะต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วมและร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้างนั้นตามมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งการเป็นลูกหนี้ร่วมเป็นหลักในทางกฎหมายแพ่งทั่วไปจะพิจารณาประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ สามารถสรุปได้ว่าการเป็นหนี้ร่วม² มีลักษณะคือจะต้องมีลูกหนี้หลายคน หรือตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป และลูกหนี้แต่ละคนมีหน้าที่ต้องชำระหนี้แก่เจ้าหนี้ทั้งจำนวน หากลูกหนี้คนใดชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ทั้งจำนวนแล้ว ลูกหนี้คนนั้นสามารถใช้สิทธิไล่เบี้ยเอาแก่ลูกหนี้ร่วมอีกคนหนึ่งได้ตามส่วนที่ลูกหนี้แต่ละคนจะต้องรับผิดชอบ เช่น ถ้ามีลูกหนี้ร่วม 2 คน ลูกหนี้แต่ละคนจะต้องรับผิดชอบคนละกึ่งหนึ่ง

2.1.2 ลูกหนี้ร่วมตามกฎหมาย

ลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายคือการที่บุคคลมิได้ยอมผูกพันตนเป็นลูกหนี้ร่วมตามข้อตกลงหรือข้อสัญญา แต่กฎหมายได้กำหนดให้บุคคลนั้น ๆ เป็นลูกหนี้ร่วม คือต้องรับผิดชอบหนี้ต่อเจ้าหนี้ ไม่ว่าจะปฏิบัติตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือตามกฎหมายอื่น ดังนั้น การร่วมรับผิดชอบของคู่สมรสในกรณียื่นภาษีเงินได้นั้นจึงเป็นการตกเป็นลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายภาษี

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กำหนดความรับผิดชอบของบุคคลให้ต้องร่วมรับผิดชอบในผลของการกระทำของบุคคลอื่น บุคคลนั้นล้วนแล้วแต่เป็นคนที่มีความเกี่ยวข้องหรือเป็นผู้ที่มีหน้าที่ต้องดูแลบุคคลนั้น เช่น บิดา มารดา หรือผู้อนุบาลต้องร่วมรับผิดชอบในการกระทำละเมิดของผู้เยาว์ หรือผู้วิกลจริตที่อยู่ในการดูแลของตนตามมาตรา 429 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และหนี้ที่สามีภรรยาต้องรับผิดชอบร่วมกันตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น

ในส่วนการเป็นลูกหนี้ร่วมตามประมวลรัษฎากร เช่น กรณีคู่สมรสที่เลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน และมีภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้น คู่สมรสต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ตามมาตรา 57 ฉ

² อรรถพรณ พนัสพัฒนา, คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2553), หน้า 226.

วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีนี้คู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันเปรียบเสมือนต้องมีหน้าที่ในการตรวจสอบความถูกต้องของการแจ้งรายการในแบบภาษีเพราะต้องร่วมรับผิดชอบตามที่กฎหมายกำหนด

2.1.3 ความรับผิดชอบของลูกหนี้ร่วม

เมื่อคู่สมรสต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วมแล้ว คู่สมรสย่อมมีความรับผิดชอบต่อเจ้าหนี้ โดยคู่สมรสแต่ละฝ่ายมีหน้าที่ที่จะชำระหนี้ภาษีแก่เจ้าหนี้โดยสิ้นเชิง คือทั้งหมดเต็มจำนวนหนี้ภาษีค้างชำระ และเจ้าหนี้สามารถเรียกให้คู่สมรสคนใดคนหนึ่งชำระหนี้โดยสิ้นเชิงได้ หรือจะเรียกให้คู่สมรสคนใดชำระหนี้เป็นจำนวนเท่าใดก็ได้ กรณีที่เจ้าหนี้เลือกใช้สิทธิเรียกให้คู่สมรสฝ่ายใดชำระหนี้ค้างชำระจนครบตามจำนวนแล้ว หรือเรียกให้คู่สมรสทั้งสองฝ่ายร่วมกันใช้หนี้ให้แก่ตนจนครบตามจำนวนหนี้แล้ว เจ้าหนี้ไม่สามารถเรียกให้คู่สมรสฝ่ายใดชำระหนี้ให้อีกได้ เพราะจะเกินกว่าภาระหนี้ที่คู่สมรสจะต้องร่วมกันรับผิดชอบ

2.1.4 หนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา

การกำหนดว่าหนี้ใดควรจะเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรณานั้นมีความสำคัญในเรื่องความรับผิดชอบร่วมกันของคู่สมรสว่าตนเองจะต้องผูกพันให้ต้องรับผิดชอบร่วมกันเมื่อไหร่ ในกรณีใดบ้าง เพราะจะทำให้ตกเป็นหนี้แก่บุคคลภายนอกได้ กฎหมายจึงต้องกำหนดไว้ให้ชัดเจนและการจะกำหนดหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยาดังกล่าวได้ต้องเป็นไปเพื่อความจำเป็นในการดำเนินชีวิตในครอบครัว เป็นเรื่องเกี่ยวกับภายในครอบครัว หากไม่มีการกำหนดขอบเขตของการเป็นหนี้ให้ชัดเจน ว่าหนี้ประเภทใดลักษณะใดเป็นหนี้ที่สามีภรรยาจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในระหว่างสมรสแล้ว ย่อมไม่เป็นธรรมต่อคู่สมรสฝ่ายที่ไม่ได้ก่อหนี้ด้วย³ การศึกษาบทกฎหมายที่มีการกำหนดความรับผิดชอบสำหรับสามีภรรยาไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงจึงสามารถทำให้เห็นถึงจุดประสงค์ของกฎหมายที่ต้องการให้สามีภรรยาต้องรับผิดชอบร่วมกัน

การตกเป็นหนี้ร่วมกันระหว่างสามีภรรยา นอกจากตามประมวลกฎหมายรัษฎากรมาตรา 57 แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยาไว้ด้วย

³ ศาสตราจารย์ ดร. ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 8 (กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556), หน้า 287.

ในมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยเป็นหน้าที่เกิดขึ้นระหว่างสมรสเฉพาะประเภทที่ระบุไว้ในมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เท่านั้น จึงจะถือเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา นอกจากหน้าที่ไม่ได้กำหนดไว้จะไม่ถือเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา แม้จะเป็นหนี้ที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดก่อขึ้นในระหว่างสมรสก็ตาม ทำให้สามีหรือภรรยาที่ก่อหนี้นั้น ๆ ขึ้น ต้องรับผิดชอบโดยส่วนตัวเพียงฝ่ายเดียว นอกเสียจากว่าหนี้นั้นจะเข้าลักษณะเป็นหนี้ร่วมตามกฎหมายในเรื่องหนี้ร่วมตามหลักกฎหมายแพ่งทั่วไป⁴ โดยหนี้ที่ระบุไว้ในมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ได้แก่ หนี้เกี่ยวกับการจัดการบ้านเรือนและจัดหาสิ่งจำเป็นสำหรับครอบครัว การอุปการะเลี้ยงดู ตลอดถึงการรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวและการศึกษาของบุตรตามควรแก่สภาพ (2.1.4.1) หนี้ที่เกี่ยวข้องกับสินสมรส (2.1.4.2) หนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการงานซึ่งสามีภรรยาทำด้วยกัน (2.1.4.3) หนี้ที่สามีหรือภรรยา ก่อขึ้นเพื่อประโยชน์ตนฝ่ายเดียวแต่อีกฝ่ายหนึ่งได้ให้สัตยาบัน (2.1.4.4) การพิจารณาหนี้ร่วมตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ยังทำให้ได้ทราบถึงลักษณะหน้าที่กฎหมายต้องการให้คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดชอบ

2.1.4.1 หนี้เกี่ยวกับการจัดการบ้านเรือนและจัดหาสิ่งจำเป็นสำหรับครอบครัว การอุปการะเลี้ยงดู ตลอดถึงการรักษาพยาบาลบุคคลในครอบครัวและการศึกษาของบุตรตามควรแก่สภาพ

กฎหมายให้อำนาจคู่สมรสอีกฝ่ายที่ไม่มีอำนาจจัดการสินสมรสสามารถจัดการบ้านเรือนและจัดหาสิ่งจำเป็นสำหรับครอบครัวตามอัตราได้ โดยให้หนี้ที่เกิดขึ้นจากการดังกล่าวเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา และหากสามีภรรยาฝ่ายที่มีอำนาจจัดการสินสมรสก่อให้เกิดความเสียหาย สามีภรรยาอีกฝ่ายมีสิทธิร้องขอให้ศาลสั่งห้ามหรือจำกัดอำนาจดังกล่าวได้⁵

⁴ ประสพสุข บุญเดช, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ว่าด้วยครอบครัว, พิมพ์ครั้งที่ 19 (กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554), หน้า 278.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 279.

2.1.4.2 หน้าที่เกี่ยวข้องกับสินสมรส

หนี้ร่วมของสามีภรรยาที่เกี่ยวข้องกับสินสมรสนั้น จะต้องเป็นหนี้ที่เกี่ยวข้องกับสินสมรสโดยตรง และทำเพื่อประโยชน์แก่สามีและภรรยา รวมถึงหนี้ที่สามีหรือภรรยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งดำเนินคดีเกี่ยวกับการรักษาสินสมรส หรือเพื่อประโยชน์แก่สินสมรส หนี้อันเกิดจากการฟ้อง ต่อสู้ หรือดำเนินคดีดังกล่าว⁶ ให้ถือว่าเป็นหนี้ที่สามีภรรยาเป็นลูกหนี้ร่วมกัน

2.1.4.3 หนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการงานซึ่งสามีภรรยาทำด้วยกัน

หนี้ที่เกิดขึ้นเนื่องจากการงานของสามีภรรยาถือว่าเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา เพราะต่างฝ่ายต่าง ร่วมกันทำการงานนั้นขึ้น กล่าวคือรู้ถึงการจัดการงานนั้น และเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่บุคคลภายนอก ที่ทำนิติกรรมกับคู่สามีภรรยาเพราะบุคคลภายนอกย่อมเข้าใจว่าสามีภรรยาสามารถร่วมกันชำระหนี้แก่ตน ได้ อีกทั้งการจัดการงานนั้นมีวัตถุประสงค์เพื่อนำมาใช้ภายในครอบครัว ลักษณะกรงานที่ทำร่วมกันนั้น ทั้งสองฝ่ายจะต้องช่วยกันทำงานหรือเป็นลักษณะแบ่งหน้าที่กันก็ได้⁷ เช่น การร่วมกันเปิดร้านขายของรวม ไปถึงกรณีสามีภรรยาประกอบการค้าในสถานที่เดียวกันต้องรับผิดชอบในหนี้สินที่ทำการค้าร่วมกันด้วย

2.1.4.4 หนี้ที่สามีหรือภรรยาก่อขึ้นเพื่อประโยชน์ตนฝ่ายเดียว แต่อีกฝ่ายหนึ่งได้ให้ สัตยابัน

ตามหลักกฎหมายแพ่งแล้วผู้ก่อหนี้ก็ต้องรับผิดชอบในหนี้นั้น จะไปบังคับให้ผู้ที่ไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้อง มาร่วมชำระหนี้ไม่ได้ ในกรณีนี้ เมื่อสามีภรรยาก่อหนี้ขึ้นเพื่อประโยชน์แก่ตนฝ่ายเดียว อีกฝ่ายหนึ่งก็ไม่ จำต้องร่วมรับผิดชอบด้วยในการนั้น ยกเว้นกรณีที่อีกฝ่ายหนึ่งได้ให้สัตยابันว่าจะยอมผูกพันตนเป็นลูกหนี้ร่วม ด้วย ถือว่าเป็นธรรมต่อตัวคู่สมรสทั้งสองฝ่าย

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 283.

⁷ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 292.

การให้สัตยาบันในกฎหมายแพ่งถูกกำหนดไว้ในมาตรา 180 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์⁸ การให้สัตยาบันสามารถให้โดยปริยายหรือชัดแจ้งก็ได้ การให้สัตยาบันโดยปริยาย เช่น การที่ภรรยาจ่ายเงินเป็นจำนวนมาก ทำให้เชื่อได้นำมาใช้จ่ายในครอบครัวและใช้เป็นค่าการศึกษาบุตร อีกทั้งสามีน่าจะทราบว่าการรายนำโฉนดที่ดินซึ่งเป็นสินสมรสไปวางเป็นประกันเงินกู้ และยอมรับว่าภายหลังจากได้รับหนังสือมวงถามหนี้ดังกล่าว สามีได้ไปพบเจ้าหนี้ 2 ครั้งเพื่อขอดูหลักฐาน สามารถรับฟังได้ว่าสามีรู้เห็นในการกู้ยืมเงินดังกล่าว⁹ เห็นได้ว่ากฎหมายต้องการการรู้เห็นของสามีหรือภรรยาเป็นสำคัญ

2.1.5 ผลของการเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา

เมื่อหนี้ที่เกิดขึ้นถูกจัดอยู่ในประเภทหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยาตามมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันจะทำให้สามีภรรยาต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ดังกล่าวต่อเจ้าหนี้ เจ้าหนี้สามารถบังคับชำระหนี้ร่วมนั้นได้จากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสามีและภรรยาเป็นไปตามมาตรา 1489 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งวางหลักว่า “ถ้าสามีภรรยาเป็นลูกหนี้ร่วมกัน ให้ชำระหนี้จากสินสมรสและสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย” เห็นได้ชัดเจนว่ากฎหมายต้องการให้สามีภรรยาตกเป็นหนี้ร่วมตามกฎหมายลักษณะหนี้ การตกเป็นหนี้ร่วมนอกจากจะเป็นไปตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว หนี้ภาษีอากรค้ำที่คู่สมรสจะต้องร่วมรับผิดชอบตามกฎหมายภาษีอากรก็ทำให้คู่สมรสตกเป็นหนี้ร่วมตามกฎหมายลักษณะหนี้เช่นกัน ทำให้นอกจากเจ้าหนี้สามารถบังคับเอากับสินสมรสของทั้งสามีและภรรยาได้แล้ว ยังสามารถบังคับเอากับสินสมรสของสามีภรรยาได้อีกด้วยโดยไม่ต้องมีการฟ้องร้องแบ่งส่วนความ

⁸ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 180 ภายหลังจากอันพึงให้สัตยาบันได้ตามมาตรา 179 ถ้ามีพฤติการณ์อย่างหนึ่งอย่างใดดังต่อไปนี้เกิดขึ้นเกี่ยวกับโมฆียะกรรมโดยการกระทำของบุคคลซึ่งมีสิทธิบอกล้างโมฆียะกรรมตามมาตรา 175 ถ้ามิได้สงวนสิทธิไว้แจ้งชัดประการใดให้ถือว่าเป็นการให้สัตยาบัน

- (1) ได้ปฏิบัติการชำระหนี้แล้วทั้งหมดหรือแต่บางส่วน
- (2) ได้มีการเรียกให้ชำระหนี้แล้ว
- (3) ได้มีการแปลงหนี้ใหม่
- (4) ได้มีการให้ประกันเพื่อหนี้
- (5) ได้มีการโอนสิทธิหรือความรับผิดชอบทั้งหมดหรือแต่บางส่วน
- (6) ได้มีการกระทำอย่างอื่นอันแสดงได้ว่าเป็นการให้สัตยาบัน

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6682/2552

เป็นเจ้าของ เพราะเป็นเจ้าของทั้งสามีและภรรยา และสามีภรรยาต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วมโดยสิ้นเชิง เจ้าหนี้สามารถเรียกบังคับชำระหนี้จากฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งแต่เพียงฝ่ายเดียวจนกว่าจะครบจำนวนก็ได้ แม้ฝ่ายที่เจ้าหนี้เรียกบังคับเอากับทรัพย์สินของตนจะไม่ใช่ผู้ก่อหนี้นั้นขึ้นมาก็ตาม

การบังคับคดีโดยทั่วไปไม่สามารถบังคับเอากับทรัพย์สินของบุคคลภายนอกที่ไม่ใช่จำเลยในคดีได้ แต่การบังคับเอากับสินสมรสของคู่สมรสกรณีที่เกิดเป็นลูกหนี้ร่วมกัน แม้เจ้าหนี้จะฟ้องแต่เพียงภรรยาหรือสามีคนใดคนหนึ่งเป็นจำเลยเพียงคนเดียว เจ้าหนี้สามารถบังคับชำระหนี้กับสินสมรสของคู่สมรสฝ่ายที่ไม่ได้ถูกฟ้องได้ กล่าวคือ เจ้าหนี้มีสิทธิยึดสินสมรสของคู่สมรสได้ทั้งสองฝ่าย แต่ในส่วนของสินส่วนตัวของสามีหรือภรรยาที่ไม่ได้เป็นจำเลยในคดี เจ้าหนี้ไม่สามารถบังคับเอากับสินส่วนตัวของบุคคลภายนอกคดีได้¹⁰ เป็นไปตามมาตรา 297 (1) แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ซึ่งเจ้าพนักงานบังคับคดีสามารถบังคับเอากับสินสมรสของคู่สมรสได้เท่านั้น หากเจ้าหนี้ต้องการบังคับเอากับสินส่วนตัวของทั้งสองฝ่าย เจ้าหนี้จะต้องฟ้องทั้งสามีและภรรยาเป็นจำเลยในคดี ดังนั้น การพิจารณาว่าคู่สมรสจะตกเป็นหนี้ร่วมหรือไม่จึงมีความสำคัญ

2.2 ทฤษฎีการเป็นลูกหนี้ร่วมในทางแพ่ง

ทฤษฎีที่เกี่ยวข้องกับการเป็นลูกหนี้ที่นำมาวิเคราะห์เรื่องการรับผิดในฐานะลูกหนี้ร่วมของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้น มีทฤษฎีที่เกี่ยวข้อง คือ ทฤษฎีความรับผิดโดยเคร่งครัด (Theory of Strict Liability) (2.2.1) ที่ถูกนำมาใช้กำหนดความรับผิดของคู่สมรส และทฤษฎีความประมาทเลินเล่อ (Theory of Negligence) (2.2.2) ที่ควรนำมาใช้พิจารณากำหนดความรับผิด

2.2.1 ทฤษฎีความรับผิดโดยเคร่งครัด (Theory of Strict Liability)

ทฤษฎีความรับผิดโดยเคร่งครัดถูกนำมาใช้เพื่อกำหนดความรับผิดให้กับคู่สมรสเมื่อได้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน เนื่องจากความรับผิดโดยเคร่งครัด (Strict Liability) เป็นความรับผิดที่ไม่ต้องการองค์ประกอบภายใน (Objective Responsibility) กล่าวคือ เป็นกรณีที่ผู้กระทำความรับผิดโดยไม่ต้องพิจารณาว่า

¹⁰ ไพโรจน์ กัมพูสิริ, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 5 ครอบครัว, หน้า 296.

ผู้กระทำได้ตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อหรือไม่ อาจเรียกว่าเป็นความรับผิดชอบตามข้อสันนิษฐานของกฎหมาย แม้ว่าบุคคลดังกล่าวจะไม่ได้เป็นผู้ก่อความเสียหาย หรือไม่ได้กระทำความผิดนั้นขึ้น¹¹

ในกฎหมายละเมิดได้นำความรับผิดโดยเคร่งครัดมาใช้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น ในเรื่องความเสียหายที่เกิดขึ้นเพราะเกิดจากโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างอย่างอื่นซึ่งก่อสร้างไว้ชำรุดบกพร่อง หรือไม่บำรุงรักษาให้เหมาะสมตามสภาพ กฎหมายกำหนดให้ผู้ครอบครองโรงเรือนหรือสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวจะต้องรับผิดชอบใช้ค่าสินไหมในความเสียหายที่เกิดขึ้น เพราะผู้ครอบครองคือผู้อยู่อาศัย ที่นั่น จำต้องเป็นคนที่สามารถเห็นว่าโรงเรือนมีความชำรุดบกพร่องหรือไม่มากที่สุด ทั้งนี้ ผู้ครอบครองสามารถพิสูจน์ได้ว่าตนได้ใช้ความระมัดระวังตามสมควรแล้ว คืออาจจะบำรุงรักษา หมั่นตรวจสอบและซ่อมแซมสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวอยู่เสมอแล้ว ผู้ครอบครองก็ไม่ต้องรับผิด แต่เจ้าของโรงเรือนจะเป็นคนรับผิดเพราะเป็นเจ้าของโรงเรือนนั้นก็มีความหน้าที่ที่ต้องตรวจสอบโรงเรือนของตัวเองให้ปลอดภัยและสร้างความเดือดร้อนแก่ผู้อื่นน้อยที่สุด ยังรวมถึงกรณีผู้ควบคุมหรือครอบครองยานพาหนะ เช่น รถยนต์ บุคคลดังกล่าวก็ต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากยานพาหนะนั้น เว้นแต่สามารถพิสูจน์ได้ว่าความเสียหายเกิดจากเหตุสุดวิสัยหรือเป็นเพราะความผิดของผู้เสียหายเอง อีกกรณีที่เป็นความรับผิดทางละเมิดโดยเคร่งครัดคือกรณีที่บุคคลไร้ความสามารถ เช่น ผู้เยาว์ หรือคนวิกลจริต กระทำการละเมิดหรือก่อให้เกิดความเสียหายเกิดขึ้น ผู้ปกครอง ได้แก่ บิดามารดา หรือผู้อนุบาลของบุคคลนั้นจะต้องร่วมรับผิดกับผู้กระทำละเมิดด้วย เว้นแต่จะสามารถพิสูจน์ได้ว่าตนได้ใช้ความระมัดระวังสมควรแก่หน้าที่ในการดูแลแล้วนั้น

จากกรณีดังกล่าวข้างต้น แม้บุคคลดังกล่าวจะต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้นโดยเคร่งครัด แม้ตนจะไม่ได้ตั้งใจหรือประมาทเลินเล่อตามองค์ประกอบของกฎหมายละเมิดก็ตาม บุคคลนั้นก็ยังคงร่วมรับผิดในผลแห่งการละเมิดอันตนมีหน้าที่ที่ต้องดูแลหรือรักษาสิ่งที่อยู่ในการควบคุมของตน อย่างไรก็ตามกรณีที่กฎหมายกำหนดความรับผิดโดยเคร่งครัดไว้ กฎหมายยังได้เปิดช่องให้ผู้ร่วมรับผิดสามารถพิสูจน์ได้ว่าตนได้ใช้ความระมัดระวัง หรือดูแลรักษาตามหน้าที่ของตนเป็นอย่างดีแล้ว หรือเป็นกรณีมีเหตุ

¹¹ ศนันทกรณ โสคติพันธุ์, คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลากมิกควร์ได้, พิมพ์ครั้งที่ 4 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2555), หน้า 56.

สุดวิสัย หรือเป็นเพราะผู้เสียหายเอง เพื่อยกเว้นความรับผิดของบุคคลนั้น ๆ ได้ แต่ตามกฎหมายภาษีอากรของไทยสำหรับความรับผิดของคู่สมรส กลับไม่ได้มีบทยกเว้นหรือช้อยกเว้นได้ ๆ ให้คู่สมรสได้พิสูจน์เพื่อยกเว้นหรือบรรเทาความรับผิดตัวเองได้ แม้นั้นจะไม่ได้มีหน้าที่ตรวจสอบการยื่นภาษีของคู่สมรสอีกฝ่ายดังเช่นกฎหมายเรื่องละเมิดก็ตาม

นอกจากนี้ มีการนำหลักความรับผิดโดยเคร่งครัดไปใช้ในกฎหมายอื่น ๆ อีก เช่น กฎหมายว่าด้วยสินค้าที่ไม่ปลอดภัย กฎหมายคุ้มครองผู้บริโภค กฎหมายว่าด้วยแหล่งกำเนิดมลพิษ กฎหมายว่าด้วยวัตถุอันตราย เป็นต้น

2.2.2 ทฤษฎีความประมาทเลินเล่อ (Theory of Negligence)¹²

การกำหนดความรับผิดโดยการใช้ทฤษฎีความประมาทเลินเล่อนั้นเป็นพื้นฐานที่อยู่ในกฎหมายละเมิดโดยกำหนดให้บุคคลที่กระทำโดยประมาทและก่อให้เกิดความเสียหายขึ้นต้องรับผิดในการที่ทำโดยประมาทนั้น แต่ไม่ต้องรับผิดในกรณีที่ตนไม่ได้ประมาท

การจะพิจารณาว่าบุคคลได้กระทำโดยประมาทเลินเล่อ¹³ หรือไม่ จะต้องพิจารณาว่าบุคคลนั้นมีหน้าที่ที่จะต้องใส่ใจหรือระมัดระวังการใดหรือไม่ หากมีหน้าที่แล้วมีการกระทำที่ผิดต่อหน้าที่นั้น หรืออาจปฏิบัติแล้วแต่ไม่เพียงพอโดยพิจารณาจากวิสัยและพฤติการณ์ของบุคคลนั้นว่าเพียงพอหรือไม่ ซึ่งการจะพิจารณาว่าผู้กระทำผิดต่อหน้าที่หรือไม่เพียงพอขึ้นอยู่กับความสัมพันธ์พิเศษในสถานการณ์นั้นๆ เรียกว่ามาตรฐาน “ความระมัดระวังของบุคคลที่เหมาะสม (Reasonable Prudent Person)”¹⁴ อีกทั้งต้องมีผลของการกระทำที่เกิดขึ้น โดยผลนั้นเกิดจากความสัมพันธ์โดยตรงระหว่างความประมาทเลินเล่อของผู้ก่อความเสียหายและความเสียหายที่เกิดขึ้นต่อผู้เสียหาย ดังนั้นจึงต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์โดยตรงของการกระทำที่เกิดขึ้นนั้นว่า ผลของการกระทำต้องมีความใกล้ชิดต่อเหตุหรือไม่ คือ สาเหตุหรือ

¹² Richard A. Posner, “A Theory of Negligence”, *The Journal of Legal Studies* 1, No.1 (January 1972): Page 29.

¹³ David G. Owen, “THE FIVE ELEMENTS OF NEGLIGENCE”, *Hofstra Law Review*, 35, No.4 (Summer 2007): Page 1674.

¹⁴ *Ibid.*, Page 1677.

ต้นเหตุที่ทำให้เกิดความเสียหายต้องเป็นเหตุใกล้ชิด มีความต่อเนื่องระหว่างความผิดของผู้ก่อความเสียหายและความเสียหายของผู้เสียหาย และที่สำคัญคือผลของการกระทำนั้นจะต้องเป็นความเสียหาย

หากพิจารณาแล้วเป็นไปตามที่กล่าวมาทั้งหมดข้างต้น ก็จะถือเป็นการกระทำโดยประมาทเลินเล่อตามทฤษฎีนี้อันจะต้องรับผิดชอบในความเสียหายที่เกิดขึ้นจากความประมาทของตน

การกำหนดความรับผิดของคู่สมรสจึงควรนำการพิจารณาทฤษฎีการประมาทเลินเล่อมาปรับใช้เป็นพื้นฐานได้ว่าหากคู่สมรสได้ใช้ความระมัดระวังของบุคคลที่เหมาะสมแล้วก็ไม่ควรที่จะมีความรับผิดเกิดขึ้น

2.3 ความรับผิดร่วมกันตามกฎหมายอาญา

การร่วมรับผิดทางอาญาของคู่สมรสต้องรับผิดร่วมกันกรณีที่ยื่นภาษีร่วมกันนั้น อาจทำให้ได้รับโทษจำคุก หรือโทษปรับได้ เบื้องต้นการจะพิจารณาถึงความรับผิดร่วมกันในทางอาญาของคู่สมรสจะต้องศึกษาถึงพื้นฐานกฎหมายภาษีก่อนว่าการกำหนดความผิดอาญาในทางภาษีเป็นความผิดอาญาที่เป็นความผิดเพราะกฎหมายห้าม (Mala Prohibita) (2.3.1) เพื่อให้ทราบถึงลักษณะความผิดอาญาในทางภาษี และความหมายของการร่วมรับผิดตามกฎหมายอาญา (2.3.2) เพื่อให้ทราบถึงความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสที่อาจเกิดขึ้นในฐานะเป็นผู้กระทำความผิดจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน

2.3.1 ความผิดอาญาที่เป็นความผิดเพราะกฎหมายห้าม (Mala Prohibita)

การร่วมกระทำความผิดอาญาทางภาษี¹⁵เป็นความผิดที่กฎหมายกำหนดให้การกระทำนั้น ๆ เป็นความผิด ซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับจริยธรรม หรือศีลธรรมที่สังคมกำหนด อันได้แก่ ความผิดฐานหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ยื่นภาษีตามที่กฎหมายกำหนด เป็นต้น

¹⁵ ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ, คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคทั่วไป, พิมพ์ครั้งที่ 18 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2559) หน้า 15.

2.3.2 ความหมายของการร่วมรับผิดชอบตามกฎหมายอาญา

คู่สมรสที่ไม่ปฏิบัติตามประมวลกฎหมายอาญาในเรื่องการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน อาจเกิดความรับผิดชอบตามกฎหมายอาญาหลักทั่วไป ในเรื่องผู้กระทำความผิดหลายคนตามประมวลกฎหมายอาญาซึ่งสามารถแบ่งออกได้ 3 กรณี ได้แก่ ตัวการ (2.3.2.1) ผู้ใช้ในการกระทำความผิด (2.3.2.2) ผู้สนับสนุนในการกระทำความผิด (2.3.2.3) โดยศึกษาความหมายของการเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดในฐานะต่าง ๆ ข้างต้น เพื่อทราบถึงองค์ประกอบของกฎหมายในการตกเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดตามกฎหมายอาญา

2.3.2.1 ตัวการ

คู่สมรสสามารถตกเป็นตัวการในการกระทำความผิดได้ เนื่องจากการกระทำของบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปและจะต้องร่วมกันรับผิดชอบตามที่กฎหมายกำหนดไว้สำหรับความผิดนั้น หรือเรียกว่าการเป็นตัวการร่วม โดยการจะพิจารณาการเป็นตัวการร่วมได้¹⁶ สามีหรือภรรยาจะต้องมีเจตนากระทำความผิดและความผิดที่ได้กระทำขึ้นต้องเป็นความผิดที่กฎหมายอาญากำหนดว่าเป็นความผิด หรือต้องดำเนินไปถึงขั้นที่กฎหมายอาญาบัญญัติว่าเป็นความผิดด้วย อีกทั้ง หากการกระทำนั้นเป็นความผิดสำเร็จแล้ว คือสิ้นสุดลงแล้วเพราะไม่ใช่ความผิดต่อเนื่อง สามีหรือภรรยาที่ร่วมกระทำต่อจากการกระทำความผิดสิ้นสุดก็ไม่ถือว่าเป็นตัวการ

การพิจารณาว่าคู่สมรสจะเป็นตัวการร่วมในความผิดที่เกิดจากการยื่นภาษีร่วมกันหรือไม่นั้น สามีหรือภรรยาจะต้องมีการกระทำร่วมกันในขณะกระทำความผิด อาจเป็นการร่วมกระทำในส่วนใดส่วนหนึ่งของความผิด กรณีที่การกระทำบางอย่างของสามีหรือภรรยาเพียงอย่างเดียวอาจไม่เป็นความผิด แต่เมื่อร่วมกันทำกับสามีหรือภรรยาอีกฝ่ายหนึ่งแล้วนั้นต้องเป็นความผิด ตัวการร่วมอาจเป็นกรณีที่แบ่งหน้าที่กันทำกับสามีหรือภรรยาที่เป็นผู้กระทำความผิดอีกฝ่ายก็ได้ แต่การกระทำนั้นต้องเป็นส่วนหนึ่งของการกระทำความผิด

¹⁶ เกียรติจขจร วัจนะสวัสดิ์, คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 10 (กรุงเทพฯ: พลสยาม พรินติ้ง (ประเทศไทย), 2551), หน้า 600.

สามีหรือภรรยาที่มีเจตนากระทำความผิดร่วมกันจะต้องรู้ถึงการกระทำของกันและกัน และต่างต้องการที่จะถือเอาการกระทำของแต่ละคนเป็นการกระทำของตน ซึ่งจะแตกต่างกับการเป็นผู้สนับสนุนที่มีเจตนาให้เป็นการกระทำของบุคคลอื่น¹⁷ และแม้ว่าผลของการกระทำที่สามีหรือภรรยาที่ลงมือกระทำจะไม่มีเจตนาจะให้เกิดผลนั้น สามีหรือภรรยาผู้กระทำนั้นก็ต้องร่วมรับผิดชอบในผลนั้นด้วย

เมื่อเข้าองค์ประกอบของการเป็นตัวการร่วมแล้ว จะต้องรับผิดชอบตามโทษที่กฎหมายกำหนดในความผิดที่ตัวการได้กระทำลง และต้องรับผิดชอบในผลที่เกิดขึ้นจากการกระทำของตัวการคนอื่นด้วย หากพิจารณาแล้วการกระทำไม่เข้าองค์ประกอบการเป็นตัวการร่วม ผู้กระทำความผิดแต่ละคนก็ต้องรับผิดชอบในความผิดที่ตนเองลงมือกระทำเท่านั้น

2.3.2.2 ผู้ใช้ในการกระทำความผิด

สามีหรือภรรยาที่จะตกเป็นผู้ใช้ในการกระทำความผิดตามกฎหมายอาญาจะต้องเป็นผู้ที่ก่อให้เกิดสามีหรือภรรยาอีกฝ่ายหนึ่งกระทำความผิด ไม่ว่าจะด้วยการใช้ บังคับ ชูเชิญ จ้าง วาน ยุยงส่งเสริม หรือวิธีอื่นใดที่ก่อให้เกิดผู้อื่นกระทำความผิด อันจะต้องรับโทษเสมือนตัวการ สำหรับกรณีที่ความผิดได้กระทำความขึ้น และจะต้องรับโทษ 1 ใน 3 ในความผิดที่ได้ใช้ สำหรับกรณีที่ผู้ถูกใช้ไม่ได้กระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นเพราะผู้ถูกใช้ไม่ยอมกระทำ หรือยังไม่ได้กระทำ

การพิจารณาว่าสามีหรือภรรยาจะเป็นผู้ “ก่อ” ให้ผู้อื่นกระทำความผิดหรือไม่¹⁸ ต้องดูว่าก่อนหน้านั้นสามีหรือภรรยาอีกฝ่ายหนึ่งมีเจตนาที่จะกระทำความผิดนั้นหรือไม่ หากไม่เคยคิดจะกระทำความผิดมาก่อน แต่เป็นเพราะการกระทำใด ๆ ด้วยวิธีใด ๆ ของสามีหรือภรรยาทำให้สามีหรือภรรยาอีกฝ่ายหนึ่งมีเจตนากระทำความผิดแล้ว การนั้นคือการ “ก่อ” ให้ผู้อื่นกระทำความผิด สามีหรือภรรยาผู้ถูกใช้ต้องมีเจตนาที่จะ “ก่อ” ให้สามีหรือภรรยาอีกฝ่ายหนึ่งกระทำความผิดด้วย ไม่ว่าจะเป็นเจตนาโดยประสงค์ต่อผล หรือโดยเล็งเห็นผลก็ตาม และเมื่อได้ “ก่อ” แล้วต้องมีผลของการกระทำนั้น คือมีความผิดที่ได้ใช้กระทำลง เช่น มีการแจ้งข้อความเท็จลงในแบบการยื่นภาษี เป็นต้น แต่หากสามีหรือภรรยาที่เป็น

¹⁷ เรื่องเดียวกัน, หน้า 620.

¹⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 646.

ผู้ถูกใช้ไม่ได้กระทำความผิดลง สามีหรือภรรยาผู้นั้นก็ไม่มี ความผิดใด ๆ เพราะตนไม่ได้กระทำความผิดขึ้น แต่กฎหมายกำหนดให้สามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ใช้ต้องรับผิด 1 ใน 3 ของโทษที่ได้ใช้

กรณีที่สามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ถูกใช้ลงมือกระทำความผิด จะต้องเป็นการกระทำโดยเจตนาจึงจะ ครอบงำประกอบความผิดในฐานะผู้ถูกใช้และผู้ใช้ หากสามีหรือภรรยาผู้ถูกใช้ไม่มีเจตนากระทำความผิด จะถือเป็นการกระทำโดย Innocent Agent ในกรณีนี้สามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ใช้จะไม่ได้รับโทษในความผิด ในฐานะผู้ผู้ใช้ แต่จะเปรียบเสมือนผู้กระทำความผิดเองโดยกระทำผ่าน Innocent Agent หรือเรียกว่าเป็น การกระทำความผิดโดยอ้อม ส่วนสามีหรือภรรยาที่เป็น Innocent Agent เองก็จะไม่ได้มีความผิด เพราะ ไม่มีเจตนากระทำความผิดจึงไม่ครอบงำประกอบความผิดตามกฎหมายอาญาที่ต้องการเจตนาของผู้กระทำความผิดเป็นสำคัญนั่นเอง ถ้าสามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ถูกใช้ลงมือกระทำความผิดแล้วยับยั้งการ กระทำนั้นเอง ผู้ถูกใช้และสามีหรือภรรยาที่เป็นผู้ใช้ไม่มีโทษฐานพยายาม ผู้ใช้มีความผิดเท่าที่ผู้ถูกใช้ได้ กระทำไปแล้ว กล่าวคือมีโทษ 1 ใน 3 ของความผิดที่ใช้¹⁹

2.3.2.3 ผู้สนับสนุนในการกระทำความผิด

คู่สมรสที่จะตกเป็นผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดที่เกิดจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน คือสามี หรือภรรยาที่กระทำการใด ๆ อันเป็นการช่วยเหลือ หรือให้ความสะดวกในการที่สามีหรือภรรยากระทำความ ผิดที่กฎหมายกำหนดให้เป็นความผิดจากการยื่นภาษีร่วมกัน อาจเป็นก่อนหรือขณะกระทำความผิด ก็ได้ ในลักษณะที่ทำให้สามีหรือภรรยาผู้กระทำความผิดได้รับความสะดวกในการกระทำความผิดในการ ยื่นภาษีร่วมกันนั้น แม้สามีหรือภรรยาผู้กระทำความผิดจะไม่ได้รับรู้ถึงการสนับสนุนก็ตาม และจะต้องรับ โทษ 2 ใน 3 ของความผิดที่ได้ทำการสนับสนุน

การกระทำที่เป็นการช่วยเหลือหรือให้ความสะดวกในการที่คู่สมรสของตนกระทำความผิด สามารถทำได้โดยไม่จำกัดว่าจะต้องทำด้วยวิธีใด ความผิดที่เกิดขึ้นนั้นอาจเกิดจากการกระทำส่วน ส่วนใด ของการช่วยเหลือก็ได้ และการช่วยเหลือต้องกระทำก่อนหรือขณะกระทำความผิด ถ้ากระทำภายหลัง

¹⁹ จิตติ ดิงศภัทย์, คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1, พิมพ์ครั้งที่ 11 (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติ บัณฑิตยสภา, 2555) หน้า 516.

จะไม่ใช่ผู้สนับสนุน การให้การสนับสนุนจะไม่ถึงขนาดที่จะเป็นการ “ก่อ” ให้คู่สมรสของตนกระทำความผิด แต่เพียงแต่เป็นการแนะนำสามีหรือภรรยาที่จะกระทำความผิดอยู่แล้วมันใจยิ่งขึ้นและสามีหรือภรรยาที่กระทำความผิดต้องมีเจตนากระทำความผิดนั้นด้วย และการช่วยเหลือนั้นต้องไม่ถึงขนาดที่จะเป็นตัวการร่วมกระทำความผิด²⁰ คือไม่ถึงกับเป็นส่วนหนึ่งของความผิดนั้น ๆ และจะต้องมีเจตนาประสงค์ต่อผลหรือเจตนาเล็งเห็นผลในการช่วยเหลือในการกระทำความผิดนั้น การเป็นผู้สนับสนุนจึงค่อนข้างกว้างกว่าการเป็นตัวการร่วมหรือการเป็นผู้สนับสนุน เพราะเพียงแต่ให้ความสะดวกก็เป็นผู้สนับสนุนแล้ว

หลักการเป็นผู้สนับสนุนในการกระทำความผิด คือ สามีหรือภรรยาต้องมีกระทำความผิดขึ้น อาจเป็นในชั้นพยายามกระทำความผิดหรือความผิดสำเร็จแล้วก็ได้ ถ้าความผิดนั้นยังไม่มีการกระทำถึงขั้นที่เป็นความผิดตามที่กฎหมายกำหนด การสนับสนุนก็ยังมีโทษ ซึ่งแตกต่างจากการเป็นผู้ใช้ที่แม้จะยังไม่มีการลงมือกระทำความผิดก็มีโทษแล้ว 1 ใน 3

2.4 ทฤษฎีการร่วมรับผิดชอบทางอาญา

คู่สมรสที่อาจตกเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดอาญาดังที่กล่าวในหัวข้อ 2.3 ซึ่งเป็นกรณีที่มีผู้กระทำความผิดอย่างน้อย 2 คน การที่จะให้คู่สมรสต้องร่วมรับผิดชอบจึงมีทฤษฎีที่เกี่ยวข้องคือ ทฤษฎีความรับผิดชอบที่กระทำโดยเจตนา (2.4.1) ที่จะต้องรับผิดชอบโดยยึดการกระทำโดยเจตนาเป็นสำคัญ และทฤษฎีที่ถือการกระทำเป็นหลัก (2.4.2) ที่จะต้องรับผิดชอบโดยยึดผลของการกระทำเป็นสำคัญ

2.4.1 ทฤษฎีความรับผิดชอบที่กระทำโดยเจตนา

คู่สมรสที่เป็นผู้ร่วมกระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นในฐานะตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุน ก็จะต้องมีเจตนากระทำความผิดดังทฤษฎีนี้ที่กล่าวถึงการรับผิดชอบทางอาญาจะต้องมีเจตนา²¹ โดยเจตนาในการ

²⁰ เรื่องเดียวกัน, หน้า 549.

²¹ สุขากร วณิชย์สิริกุล, ความผิดลหุโทษตามประมวลกฎหมายอาญา : ศึกษาความผิดที่ผู้กระทำความผิดต้องมีเจตนา (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทนิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555), หน้า 9.

กระทำความผิดสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ เจตนาตามความเป็นจริง และเจตนาโดยผลของกฎหมาย

การกระทำความผิดโดยเจตนาตามความเป็นจริง คือการกระทำโดยรู้สำนึกของการกระทำ และต้องประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลของการกระทำนั้นอย่างใดอย่างหนึ่ง กรณีที่ผู้กระทำความผิดไม่รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบความผิด ไม่อาจถือว่าผู้นั้นมีเจตนาประสงค์ต่อผลหรือเล็งเห็นผลของการกระทำนั้น ดังนั้นเราจึงต้องพิจารณาถึงองค์ประกอบของความผิดนั้น ๆ ก่อนว่ามีอะไรบ้าง แล้วจึงมาพิจารณาว่าผู้กระทำความผิดรู้หรือไม่ ทั้งนี้ ในประเทศไทยไม่สามารถอ้างความไม่รู้กฎหมายเพื่อยกเว้นความผิดได้ ดังนั้นการไม่รู้กฎหมายจึงไม่ใช่การไม่รู้องค์ประกอบความผิด การกระทำโดยเจตนาประสงค์ต่อผล คือ การกระทำที่มุ่งจะทำให้เกิดผลแห่งการกระทำนั้น ส่วนการกระทำโดยเจตนาเล็งเห็นผล คือ ไม่ได้มุ่งประสงค์ที่จะให้เกิดผลแห่งการกระทำนั้น แต่คาดหมายได้ว่าจะเกิดผลใดเกิดขึ้นจากการกระทำของตน แต่ก็ยังจะกระทำการนั้น การพิสูจน์เจตนาแท้จริงจึงเป็นการยากเพราะเป็นสิ่งที่อยู่ในจิตใจ ศาลจึงมักพิจารณาจากผลของการกระทำที่เกิดขึ้นเพราะกรรมเป็นเครื่องชี้เจตนา

ในส่วนเจตนาโดยผลของกฎหมายเป็นกรณีที่ผู้กระทำความผิดไม่ได้มีเจตนาจะกระทำต่อบุคคลบุคคลหนึ่ง แต่ผลของการกระทำไปเกิดแก่บุคคลนั้นโดยพลาดไป กฎหมายให้ถือว่าผู้นั้นมีเจตนากระทำความผิดต่อบุคคลนั้นด้วย และรับผิดทางอาญาเสมือนมีเจตนากระทำต่อบุคคลนั้นจริง

นอกจากการมีเจตนาประสงค์ต่อผลและเล็งเห็นผล หรือเจตนาโดยผลของกฎหมายแล้ว ความผิดอาญาบางฐานยังต้องการเจตนาพิเศษเป็นองค์ประกอบความผิดด้วย เจตนาพิเศษคือมูลเหตุจูงใจในการกระทำความผิดนอกจากเจตนาประสงค์ต่อผลและเล็งเห็นผล เช่น ความผิดฐานเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรในมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรที่ต้องพิสูจน์เจตนาพิเศษว่า “...เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร...”

2.4.2 ทฤษฎีที่ถือการกระทำเป็นหลัก (Objective Theory)²²

ทฤษฎีนี้ผู้กระทำความผิดจะต้องรับผิดชอบเมื่อมีการกระทำความผิด โดยถือการกระทำเป็นหลักและให้ความสำคัญกับผลที่เกิดจากการกระทำเป็นหลัก เช่น การลงมือกระทำความผิด ต้องเป็นส่วนหนึ่งของความผิดที่จะกระทำ เป็นหนึ่งในองค์ประกอบของความผิด เช่นกรณีการเอามือจับทรัพย์ที่ต้องการจะลักเป็นการลงมือลักทรัพย์แล้ว เพราะการจับทรัพย์เป็นการกระทำเพื่อเอาทรัพย์นั้นไป เป็นองค์ประกอบหนึ่งของความผิดฐานลักทรัพย์ ดังนั้นหากไม่มีการกระทำความผิดเกิดขึ้นผู้กระทำความผิดก็ไม่ต้องรับผิดชอบ

ศาลฎีกาฝรั่งเศสได้วินิจฉัยว่าการที่บุคคลหนึ่งแนะนำและให้เงินแก่อีกบุคคลหนึ่งเพื่อให้บุคคลนั้นกระทำความผิด ไม่เป็นการกระทำความผิดในฐานะตัวการ (Perpetrator) เพราะไม่ครบองค์ประกอบในการกระทำความผิด แต่เป็นผู้สนับสนุนในการกระทำความผิด (Accessory) และต้องรับโทษในฐานะผู้สนับสนุน

หากนำทฤษฎีนี้มาบังคับใช้กับความรับผิดของกลุ่มสมรส สามีหรือภรรยาที่ไม่ได้กระทำความผิดก็ไม่ควรต้องร่วมรับผิดชอบในความผิดอาญาที่เกิดขึ้นจากกลุ่มสมรสของตน ควรจะพิจารณาความรับผิดจากการกระทำของรายบุคคล

²² ทรงพล สงวนพงศ์, ความรับผิดในทางอาญาของผู้ใช้ (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527), หน้า 11.

บทที่ 3

ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายไทย

คู่สมรสในประเทศไทยอาจมีความรับผิดในหนี้ภาษีร่วมกันได้ หรือต่างคนต่างรับผิดในหนี้ภาษีของตนได้ ขึ้นอยู่กับการเลือกยื่นภาษีของคู่สมรส โดยเบื้องต้นต้องพิจารณาถึงหลักเกณฑ์การยื่นภาษีเงินได้ของคู่สมรส (3.1) ว่ากรณีจะยื่นร่วมกันหรือแยกยื่นภาษีนั้นต้องมีเงื่อนไขและหลักเกณฑ์อย่างไร จากนั้นจึงพิจารณาการรับผิดในหนี้ภาษี (3.2) ของฐานความผิดต่าง ๆ ในกฎหมายภาษีอากรทั้งทางแพ่งและทางอาญาที่คู่สมรสอาจต้องรับผิดแล้วแต่กรณี

3.1 หลักเกณฑ์การยื่นภาษีภาษีเงินได้ของคู่สมรส

ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 (3) และ (4) แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ กรณีที่ผู้มีเงินได้มีสามีหรือภรรยาและมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 120,000 บาท หรือ มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเกิน 220,000 บาท ต้องยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วพร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมของทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง

ทั้งนี้ คู่สมรสสามารถเลือกยื่นภาษีได้ 2 แบบ ทั้งสามารถยื่นโดยต่างคนต่างยื่นแบบ หรือร่วมกันยื่นแบบก็ได้ หลักเกณฑ์และเงื่อนไขจะปรากฏอยู่ในมาตรา 57 ฉ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ คู่สมรสแยกยื่นภาษีเงินได้ (3.1.1) คู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน (3.1.2)

3.1.1 คู่สมรสแยกยื่นภาษีเงินได้

กรณีคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ คู่สมรสสามารถเลือกยื่นภาษีเงินได้แบบแยกยื่นได้ กล่าวคือต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นรายการอันเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว แต่หากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) – 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากรของคู่สมรสไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภรรยาคนละเป็นจำนวนเท่าใด กฎหมายให้ถือว่าเป็นเงินของสามีและภรรยาคนละครึ่ง

ของเงินจำนวนที่ไม่มีความชัดเจนนั้น เช่น คู่สมรสประกอบกิจการรับเหมาร่วมกัน เป็นต้น ส่วนเงินได้ตาม มาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร คู่สมรสสามารถตกลงกันได้ว่าเงินได้ของสามีและภรรยาเป็นจำนวน เท่าใดซึ่งอาจไม่ใช่ฝ่ายละครึ่งหนึ่งก็ได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ทั้งคู่ได้รับจริง การพิจารณาเงินได้ของคู่สมรสแต่ละฝ่ายนั้น ไม่ได้พิจารณาว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นสินสมรสหรือสินส่วนตัว เช่น การที่คู่สมรสซื้อที่ดินในระหว่างสมรส ถือเป็นสินสมรส และนำออกให้เช่าโดยภรรยาเป็นผู้ทำสัญญา และได้รับเงินค่าเช่า ค่าเช่าถือเป็นเงินได้ที่ภรรยาได้รับจึงเป็นเงินได้ของภรรยา²³ เมื่อมีหนี้ภาษีค้างชำระ เกิดขึ้น คู่สมรสอีกฝ่ายไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่ค้างชำระของอีกฝ่าย

ในกรณีที่คู่สมรสต่างฝ่ายต่างยื่นภาษีเงินได้พึงประเมินของตนและเสียภาษีในนามตนเอง ต่อมา หากคู่สมรสฝ่ายใดต้องการยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันตามหัวข้อ 3.1.2 สำหรับปีภาษีนั้น กรณีนี้ไม่มี กฎหมายกำหนดให้ต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน ดังนั้น คู่สมรสจึงสามารถเปลี่ยนวิธีการ ยื่นแบบและเสียภาษีได้โดยไม่ต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรก่อน²⁴ ตามแนววินิจฉัยข้อหารือที่ กค 0702/9107 ลงวันที่ 3 ธันวาคม 2557 ดังนี้

แนววินิจฉัย

“...ตามข้อเท็จจริงดังกล่าว การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีของนาง จ. และสามีตาม 1. (1) และ (2) เป็นการแยกยื่นรายการและเสียภาษีแยกต่างหากจากกันตามมาตรา 57 ฉ วรรค 1 แห่ง ประมวลรัษฎากร เมื่อนาง จ. มีความประสงค์จะเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการและเสียภาษีจากที่ ยื่นไว้ดังกล่าว เป็นแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินส่วนของตนตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทอื่นนำไปรวมคำนวณกับสามี ตามมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงสามารถกระทำได้และไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือก ยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 57 ฉ วรรค 4 แห่งประมวลรัษฎากร แต่อย่างใด”

จากข้อหารือข้างต้นนี้เห็นได้ว่า แม้ภรรยาแยกยื่นภาษีเงินได้พึงประเมินของตนในทุกประเภทแยก ต่างหากจากสามี ต่อมาภรรยาต้องการจะแยกยื่นเงินได้พึงประเมินเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่ง

²³ ไพจิตร โรจนวานิช, คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพฯ), 2561) หน้า 299.

²⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 300.

ประมวลรัษฎากรเท่านั้น ส่วนเงินได้ประเภทอื่นนำไปยื่นและคำนวณรวมกับสามีสำหรับปีภาษีที่ได้แยกยื่นไปในปี 2555 และ ปี 2556 กรณีนี้แม้จะมีการเปลี่ยนแปลงการยื่นเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นนอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรนำไปคำนวณรวมกับสามี แต่ก็ไม่ต้องขออนุมัติเปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นภาษี แม้จะได้ยื่นไปแล้วและต้องการเปลี่ยนแปลงในภายหลัง สรรพากรมองว่าไม่ใช่การเปลี่ยนจากการยื่นรวมเป็นแยกยื่นในปีภาษีเดียวกันตามมาตรา 57 ฉ วรรค 4 แห่งประมวลรัษฎากรที่จะต้องขออนุมัติจากอธิบดี ซึ่งจะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 3.1.2

อย่างไรก็ตาม หากเป็นกรณีที่คู่สมรสยื่นโดยระบุว่าไม่สามารถแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นเงินได้ของฝ่ายใดเป็นจำนวนเท่าใด แต่ต่อมาต้องการเปลี่ยนแปลงส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ไม่สามารถแยกได้ชัดเจนนั้นว่าเป็นของสามีและภรรยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด จะต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดี ตามแนววินิจฉัยข้อหารือที่ กค 0702/5513 ลงวันที่ 10 มิถุนายน 2558 ดังนี้

“... หากเงินได้พึงประเมินของสามีและภรรยาที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภรรยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ให้แบ่งเงินได้พึงประเมินของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่งเว้นแต่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร สามีและภรรยาจะแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นของแต่ละฝ่ายตามส่วนที่ตกลงกันก็ได้ แต่รวมกันต้องไม่น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ ถ้าตกลงกันไม่ได้ให้ถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามีและภรรยาฝ่ายละกึ่งหนึ่ง ทั้งนี้ ตามมาตรา 57 ฉ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และเมื่อได้เลือกยื่นรายการตามมาตรา 57 ฉ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีใดแล้วให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป ต่อมาประสงค์เปลี่ยนแปลงส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ไม่อาจแยกได้อย่างชัดเจนว่าเป็นของสามีหรือภรรยาแต่ละฝ่ายจำนวนเท่าใด ตามมาตรา 57 ฉ วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องได้รับอนุมัติจากอธิบดี ตามมาตรา 57 ฉ วรรคสี่ แห่งประมวลรัษฎากร”

จากข้อหารือข้างต้น แสดงให้เห็นว่ากรณีที่คู่สมรสมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) – 40 (7) แห่งประมวลรัษฎากร ที่ไม่สามารถแยกได้ว่าเป็นของสามีจำนวนเท่าใด หรือเป็นของภรรยาจำนวนเท่าใด คู่สมรสจึงแบ่งเงินได้ดังกล่าวให้เป็นของสามีและภรรยาคนละครึ่งหนึ่ง ต่อมาจึงต้องการเปลี่ยนแปลงเงินได้พึงประเมินที่ไม่สามารถแยกได้นั้น โดยต้องการจะเปลี่ยนให้เป็นจำนวนที่คู่สมรสกำหนด การเปลี่ยนแปลงนี้จะต้องขออนุมัติจากอธิบดี

3.1.2 คู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน

การยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของคู่สมรสกำหนดอยู่ในมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร โดยคู่สมรสสามารถที่จะตกลงยื่นรายการภาษีและเสียภาษีรวมกันได้ โดยสามีอาจยื่นโดยถือเอาเงินได้ของภรรยาทั้งหมดเป็นเงินได้ของสามี หรือภรรยาอาจยื่นโดยถือเอาเงินได้ของสามีทั้งหมดเป็นเงินได้ของภรรยา หรือภรรยาอาจแยกยื่นเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทอื่นถือเป็นเงินได้ของสามี และสามีนำเงินได้อื่นของภรณานั้นไปยื่นรวมกับเงินได้ทั้งหมดของตน หรือสามีอาจแยกยื่นเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทอื่นถือเป็นเงินได้ของภรรยา และภรณานำเงินได้อื่นของสามีนั้นไปยื่นรวมกับเงินได้ทั้งหมดของตน ทั้งนี้กฎหมายยังได้กำหนดหน้าที่ของคู่สมรสไว้ว่าหากมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้นคู่สมรสทั้งสองฝ่ายจะต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น

กรณีที่ได้มีการการเลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันเพื่อเสียภาษีนั้น มาตรา 57 ฉ วรรค 4 แห่งประมวลรัษฎากรแล้วให้ถือว่าเป็นวิธีการยื่นรายการสำหรับปีภาษีนั้นตลอดไป หากยื่นรวมไปแล้วต่อมาต้องการจะเปลี่ยนแปลงไปยื่นแยกตามในหัวข้อ 3.1.1 นั้น จะต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้เปลี่ยนแปลงวิธีการเลือกยื่นรายการดังกล่าว

หากเป็นกรณีที่คู่สมรสได้ยื่นร่วมกันในปีภาษีหนึ่งแล้วและต้องการเปลี่ยนแปลงการยื่นภาษีเป็นแยกยื่นในปีภาษีต่อไป สามารถทำได้โดยไม่ต้องขออนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากรเนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องยื่นรายการเหมือนปีที่ผ่านมา

3.2 การรับผิดชอบในหนี้ภาษี

คู่สมรสที่เลือกยื่นและเสียภาษีเงินได้ร่วมกัน หากมีหนี้ภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้น กฎหมายกำหนดให้สามีและภรรยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น ตามมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากร จึงต้องพิจารณาว่าความรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้นได้แก่กรณีใดบ้าง

อนึ่ง ความรับผิดชอบทางภาษีสามารถแบ่งออกได้เป็น 2 กรณี คือความรับผิดชอบในทางแพ่ง และความรับผิดชอบในทางอาญา โดยจะเริ่มศึกษาจากความหมายของหนี้ภาษีอากรค้างชำระ (3.2.1) เพื่อทราบถึง

ลักษณะการเป็นหนี้ภาษีอากรค้างชำระ ประกอบกับศึกษาความรับผิดในทางแพ่ง (3.2.2) เพื่อทราบถึงความรับผิดในทางแพ่งของคู่สมรสที่เกิดจากหนี้ภาษีอากรค้างชำระ และความรับผิดในทางอาญา (3.2.3) เพื่อให้ทราบถึงความรับผิดทางอาญาที่คู่สมรสที่ยื่นภาษีร่วมกันอาจต้องร่วมกันรับผิด หากไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายกำหนด

3.2.1 ความหมายของหนี้ภาษีอากรค้างชำระ

ความหมายของหนี้ภาษีอากรค้างชำระจะปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายรัชฎากรมตรา 12 แห่งประมวลรัชฎากรว่าภาษีอากรค้างหมายถึงภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง หากพ้นกำหนดแล้วไม่เสีย หรือไม่นำส่ง จะถือเป็นภาษีอากรค้าง ดังนั้น การจะเกิดภาษีอากรค้างได้ ผู้นั้นจะต้องมีหน้าที่เสียภาษีอากร และต้องถึงกำหนดเวลาที่ต้องเสียภาษีแล้วไม่เสีย

3.2.2 ความรับผิดในทางแพ่ง

เมื่อคู่สมรสใช้สิทธิเลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันในปีภาษีใดอาจเพราะเห็นว่าการรวมยื่นแล้วจะให้ประโยชน์ทางภาษีมมากกว่า เสียภาษีน้อยกว่า เมื่อมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้น เมื่อศาลฟังว่าเป็นเงินได้และรายรับร่วมกัน จึงพิพากษาให้ภรรยาต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างนั้นร่วมกับสามี แม้นในข้อเท็จจริงปรากฏว่าภรรยา (จำเลยที่1) ให้การต่อสู้ว่าตนไม่ได้มีเงินได้ตามที่เจ้าพนักงานกล่าวอ้าง²⁵

ดังนั้น เมื่อมีภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้น ตามมาตรา 12 วรรค 2 และ วรรค 3 แห่งประมวลรัชฎากร ได้กำหนดให้ อธิบดีมีอำนาจสั่งยึด หรืออายัดและขายทอดตลาดทรัพย์สินของผู้ต้องรับผิดเสียภาษีอากรหรือนำส่งภาษีได้ทั่วประเทศ โดยไม่ต้องขอศาลออกหมายยึดหรือสั่ง และอาจมอบอำนาจให้รองอธิบดีหรือสรรพากรเขตก็ได้ หากเป็นจังหวัดอื่นนอกจากกรุงเทพมหานคร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือนายอำเภอมีอำนาจยึดหรืออายัดทรัพย์สิน แต่นายอำเภอจะขายทอดตลาดได้ต่อเมื่อได้รับอนุญาตจากผู้ว่าราชการจังหวัด ดังนั้น กรณีนี้หากสรรพากรมีอำนาจยึด หรืออายัดทรัพย์สินของคู่สมรสที่เป็นสินสมรสและเป็นสินส่วนตัวของคู่สมรสแต่ละฝ่ายได้ เพราะเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยาอันจะทำให้

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5114/2533

คู่สมรสต้องรับผิดชอบร่วมกัน หากเป็นกรณีที่หนี้ภาษีอากรค้างของสามีหรือภรรยาฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดก่อนที่จะสมรสกันตามกฎหมาย ไม่ถือเป็นหนี้ร่วม สรรพากรไม่มีอำนาจยึด หรืออายัดสินสมรสในส่วนของอีกฝ่าย หรือสินส่วนตัวของอีกฝ่าย การพิจารณาว่าความรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างทำให้คู่สมรสต้องรับผิดชอบหรือไม่จึงมีความสำคัญ

นอกจากการยึด หรืออายัดทรัพย์สิน คู่สมรสที่มีภาษีอากรค้างอาจมีความรับผิดทางแพ่งเป็นเบี้ยปรับและเงินเพิ่มต่างหากจากเงินภาษีค้างชำระได้ ได้แก่ กรณีไม่ยื่นรายการภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา (3.2.2.1) กรณีเจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และการยื่นแบบแสดงรายการไว้ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป (3.2.2.2)

3.2.2.1 กรณีไม่ยื่นรายการภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา

ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันได้กำหนดให้คู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นภาษีของตน แต่สามารถเลือกที่จะยื่นร่วมกันได้แล้วแต่ความสมัครใจและต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กล่าวไว้ในข้างต้น กรณีที่คู่สมรสยื่นภาษีร่วมกันเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นภาษีหรือไม่ชำระภายในกำหนดเวลาแล้วนั้น ทำให้ทั้งสามีและภรรยาต้องตกเป็นลูกหนี้ร่วมในการรับผิดชอบภาษีอากรที่ค้างชำระ ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร คือให้คู่สมรสร่วมรับผิดชอบในเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระนับแต่วันที่ล่วงเลยกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี

กรณีที่คู่สมรสขออธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่อธิบดีได้ให้ขยาย เงินเพิ่มจะลดลงมาเหลือ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ทั้งนี้ เงินเพิ่มที่คำนวณได้ต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีนั้นจะเกิดจากการประเมิน หรือคำสั่งของเจ้าพนักงาน หรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาศาลก็ตาม

ทั้งนี้ ในกรณีที่คู่สมรสไม่ได้ยื่นภาษีและชำระภาษีเลย ไม่ใช่กรณีที่คู่สมรสยื่นชำระหรือชำระล่าช้า จึงต้องต่างฝ่ายต่างมีความรับผิดในเบี้ยปรับ เงินเพิ่มของตนเอง ไม่ใช่กรณีร่วมกันรับผิดชอบในความหมายนี้

เนื่องจากกฎหมายไทยไม่ได้บังคับให้คู่สมรสมีหน้าที่ต้องยื่นภาษีร่วมกัน แต่เป็นสิทธิที่คู่สมรสสามารถเลือกยื่นภาษีได้เท่านั้น

3.2.2.2 กรณีเจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และการยื่นแบบแสดงรายการไว้ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป

กรณีที่คู่สมรสได้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด และเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า คู่สมรสที่ร่วมยื่นภาษีมานั้นแสดงรายการตามแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกคู่สมรสผู้ยื่นรายการนั้นมาไต่สวนและออกหมายเรียกพยานกับสั่งให้คู่สมรสหรือผู้ยื่นรายการหรือพยานนั้นนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดง โดยต้องให้เวลาล่วงหน้าไม่น้อยกว่า 7 วันนับแต่วันส่งหมาย กรณีนี้สามีหรือภรรยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือทั้งสองฝ่ายอาจร่วมกันภายในปฏิบัติตามหมายเรียกเจ้าพนักงานก็ได้ และเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะแก้จำนวนเงินที่ประเมิน หรือที่ยื่นรายการไว้แต่เดิมโดยอาศัยพยานหลักฐานที่คู่สมรสยื่นต่อเจ้าพนักงานและแจ้งจำนวนเงินที่ต้องชำระอีกไปยังคู่สมรส และคู่สมรสมีหน้าที่ที่จะต้องร่วมกันชำระภาษีอากรที่ขาดหรือต่ำไปนั้น ในกรณีนี้หากการประเมินไม่ถูกต้องหรือขาดตกบกพร่องไป คู่สมรสสามารถอุทธรณ์การประเมินได้

หากคู่สมรสไม่ปฏิบัติตามหมาย หรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรทั้งสองฝ่าย เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินภาษีอากรตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง และแจ้งจำนวนเงินซึ่งต้องชำระไปยังผู้คู่สมรส ในกรณีนี้ห้ามมิให้อุทธรณ์การประเมิน

ทั้งนี้ ไม่ว่าคู่สมรสจะปฏิบัติหรือไม่ปฏิบัติตามเจ้าหน้าที่ หากปรากฏว่าการยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้นยื่นต่ำกว่าความเป็นจริงหรือชำระภาษีไว้ขาดไป คู่สมรสต้องร่วมรับผิดชอบในเบี้ยปรับ 1 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีกจำนวนหนึ่งด้วย

3.2.3 ความผิดในทางอาญา

การพิจารณาความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้นจะต้องพิจารณาจากเจตนาของผู้กระทำความผิดเป็นรายบุคคลกล่าวคือจะต้องพิจารณาเจตนาของคู่สมรสแต่ละฝ่ายว่ามีเจตนาในการกระทำความผิดขึ้นหรือไม่ โดยนำหลักเจตนาตามมาตรา 59 แห่งประมวลกฎหมายอาญาบังคับใช้ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8967/2561 ดังนี้

“การกระทำความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 ต้องมีเจตนาตามประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 59 ด้วย โดยจำเลยทั้งสองต้องมีเจตนาร่วมกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น และต้องร่วมกระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีอื่นทำนองเดียวกัน...”

จากคำพิพากษาดังกล่าว เมื่อคู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันจึงต้องใช้การพิสูจน์เจตนาของแต่ละฝ่ายจึงจะสามารถลงโทษคู่สมรสให้รับผิดได้ มิได้ใช้หลักการความรับผิดเด็ดขาดแก่คู่สมรสทั้งสองฝ่ายให้ร่วมรับผิดกันเหมือนอย่างความรับผิดในทางแพ่ง แต่การพิสูจน์ถึงเจตนาของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้นสามารถพิจารณาได้เป็นรายกรณีฐานความผิดได้แก่ กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย (3.2.3.1) กรณีเจตนา แจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกง (3.2.3.2) กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร (3.2.3.3)

3.2.3.1 กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย

หากคู่สมรสไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการการเสียภาษีภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดทำให้เป็นการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดให้คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร²⁶ ซึ่งปัจจุบันกรมสรรพากรกำหนดค่าปรับขั้นต่ำสำหรับครั้งแรกไว้ 100 บาท หากยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในระยะเวลา 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดระยะเวลายื่นแบบแสดงรายการ²⁷ หากว่าสามีตั้งใจที่จะไม่ยื่นและฝ่ายภรรยาทราบว่ามีสามีไม่ได้ยื่น

²⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 35 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69 เว้นแต่จะแสดงว่าได้มีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท

²⁷ ไพจิตร โรจนวานิช, เรื่องเดียวกัน, หน้า 308.

ตนจึงอยากจะยื่นฝ่ายเดียวก็สามารถยื่นได้ แม้ในปีที่ผ่านมาจะมีการรวมยื่นกันมาตลอด เพราะกฎหมายไม่ได้บังคับว่าเลือกยื่นรวมแล้วจะต้องยื่นรวมไปทุกปีดังที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ดังนั้น หากคู่สมรสไม่ได้ยื่นภาษีเลยก็จะต้องต่างคนต่างเสียค่าปรับตามอัตราที่กฎหมายกำหนด จนกว่าจะมีการยื่นภาษี แต่ถ้าร่วมกันยื่นภาษีแล้วเกินกำหนดเวลาของกฎหมาย คู่สมรสก็ต้องร่วมรับผิดชอบในค่าปรับ แม้อาจจะมีการตกลงระหว่างคู่สมรสกันว่าจะให้ฝ่ายสามีเป็นผู้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้น แต่เมื่อยื่นเมื่อพ้นกำหนดเวลาฝ่ายภรรยาจะอ้างเหตุว่าตนได้ตกลงให้สามีเป็นผู้ยื่น และตนไม่ต้องรับผิดชอบในค่าปรับไม่ได้

3.2.3.2 กรณีเจตนา แจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกง

เมื่อมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้นอันจะต้องให้คู่สมรสร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีนั้น หากภาษีที่ค้างชำระนั้นเกิดจากการแจ้งข้อความเท็จหรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกง คู่สมรสอาจต้องรับผิดชอบในความผิดอาญาในข้อหานี้ได้กรณีเจตนา แจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จ หรือฉ้อโกง ปรากฏอยู่ในตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งมีโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท โดยสามารถแบ่งได้เป็น 2 กรณี ได้แก่

1. โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือเพื่อขอคืนภาษีอากร

การกระทำนี้ต้องกระทำโดยเจตนาเพราะมีการระบุชัดเจนมากกว่าความผิดในข้อ 3.2.2.1 เนื่องจากเป็นความผิดอาญาที่มีโทษจำคุกร่วมด้วย จึงควรพิจารณาอย่างเคร่งครัด และเจตนาแจ้งข้อความเท็จลงไปในแบบรายการภาษี เช่น แจ้งว่ามีรายรับจากเงินเดือนอย่างเดียว ความจริงมีรายได้จากการขายสินค้า หรือการให้ถ้อยคำเท็จ คือ เมื่อเจ้าหน้าที่ออกหมายเรียกให้มาให้ถ้อยคำ ผู้กระทำความผิดได้ให้ถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำเท็จ หรือนำพยานหลักฐานมาแสดงซึ่งเป็นเท็จ อีกทั้งต้องมีเจตนาพิเศษ คือ เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี หรือเพื่อขอคืนภาษีอากร หากการแจ้งความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จมีเจตนาเพื่อให้ชำระภาษีเพิ่มขึ้น ก็จะไม่ผิดตามมาตรา

2. โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือขอคืนภาษีอากร

ผู้กระทำจะต้องทำโดยวิธีใดก็ได้โดยความเท็จ หรือ โดยฉ้อโกงซึ่งอาจเป็นการปกปิดข้อความจริง ซึ่งควรต้องบอกให้แจ้งแต่ไม่แจ้งก็ได้ หรือโดยอุบาย หรือวิธีการอื่น ๆ ในลักษณะทำนองเดียวกัน และมีการหลีกเลียง หรือแคลงมือถึงขั้นพยายามหลีกเลียงการเสียภาษี หรือขอคืนภาษีอากร หากไม่ครบองค์ประกอบตามนี้จะไม่ถือว่ามีความผิด ซึ่งจะเห็นได้ว่าข้อ 1. และ 2. มีความคล้ายกันมาก ดังนั้นการกระทำหนึ่งครั้งอาจผิดทั้ง 1. และ 2. ได้

ทั้งนี้ คู่สมรสเมื่อเลือกที่จะยื่นภาษีร่วมกัน อาจยื่นในนามของสามี หรือภรรยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งก็ได้ เช่น กรณียื่นในนามสามี ฝ่ายภรรยาต้องแจ้งเงินได้พึงประเมินของตน รวมทั้งค่าลดหย่อนที่ตนมีสิทธิ เพื่อให้สามีนำไปรวมเป็นเงินได้ของสามี และยื่นภาษีในนามสามี แต่หากปรากฏว่าภรรยาแจ้งเงินได้พึงประเมินของตนอันเป็นเท็จให้แก่สามี สามีมิได้รู้ถึงการแจ้งข้อความเท็จและได้ยื่นภาษีโดยแจ้งเงินได้พึงประเมินของภรรยาไปตามจำนวนที่จมนั้น เมื่อสรรพากรตรวจพบว่า เงินได้พึงประเมินของภรรยาเป็นเท็จ แต่สามีเป็นคนยื่นรายการภาษีดังกล่าว ทำให้สามีอาจถูกกล่าวหาว่าเป็นตัวการร่วมกับภรรยาในการแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลียงภาษีหรือขอคืนภาษีตามมาตรา 111 ได้ แม้แนวทางคำพิพากษาของศาลฎีกาจะมีแนวว่ามาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรจะต้องพิจารณาถึงเจตนาของบุคคลผู้กระทำความผิดเป็นหลัก หากสามีมิได้มีเจตนาแจ้งข้อความเท็จก็จะไม่มีความผิดตามมาตรา 111 แต่เมื่อการยื่นรายการภาษีนั้นยื่นในนามสามี ทำให้สามีมีภาระเพิ่มขึ้นในการพิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตนว่ามีได้มีเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หากแต่เป็นการที่ภรรยาแจ้งเงินได้พึงประเมินเท็จแก่ตนเท่านั้น และจะเป็นการยากต่อการพิสูจน์ว่าสามีไม่ได้มีเจตนาหรือไม่ได้รู้เห็น หรือไม่ควรจะได้รู้เห็นในความเท็จดังกล่าว อีกทั้งไม่มีหลักว่าจะต้องพิสูจน์มากน้อยเพียงใดถึงจะเป็นผู้ที่บริสุทธิ์หรือไม่ได้มีเจตนากระทำความผิดนั้น

นอกจากนี้ หากมีกรณีที่สามีเป็นผู้แจ้งเงินได้พึงประเมินหรือค่าลดหย่อนของตนที่เป็นเท็จ และยื่นภาษีร่วมกับภรรยาในนามสามี ซึ่งภรรยาต้องร่วมลงลายมือชื่อในแบบยื่นภาษีนั้นด้วย และภรรยาได้แสดงเงินได้พึงประเมิน หรือค่าลดหย่อนของตนให้แก่สามีแล้วอย่างถูกต้อง แต่ไม่ได้ตรวจสอบว่าสามีได้แจ้งข้อความที่ถูกต้องในแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือไม่ โดยมีพฤติการณ์สนับสนุนว่าสามีเคยแจ้งข้อความเท็จมาก่อนแล้ว หรือพฤติการณ์อันน่าสงสัยอื่น ภรรยาอาจถูกกล่าวหาว่าเป็นผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดนี้ได้ เพราะอาจจะประมาทมากจนกลายเป็นเจตนาได้ และการลงลายมือชื่อร่วมในแบบอาจเป็นการทำให้ถูกสันนิษฐานได้ว่ามีส่วนรู้เห็นในการกระทำนั้น ทำให้อาจตกเป็นตัวการร่วมในการกระทำความผิดได้

3.2.3.3 กรณีเจตนาละเลยไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

คู่สมรสที่มีเจตนาไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี โดยมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อการไม่ยื่นภาษีเป็นไปโดยเจตนาและมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงจะมีความผิดตามมาตรา 37 นี้ แต่หากคู่สมรสเพียงแต่ไม่ยื่นจะมีความรับผิดตามข้อ 3.2.2.1 คือ เป็นเรื่องไม่ยื่นภายในกำหนดเวลา อันจะต้องมีความรับผิดในค่าปรับตามระยะเวลาที่ไม่ยื่นหรือยื่นช้า แต่หากเป็นความรับผิดตามหัวข้อนี้ จะต้องพิสูจน์เจตนาพิเศษเพิ่มขึ้นว่าการไม่ยื่นเป็นไปเพื่อมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ และการพิสูจน์เจตนาจะต้องพิสูจน์ให้ได้ทั้งสองฝ่ายว่า มีเจตนาร่วมกันเป็นตัวการร่วมเพื่อกระทำความผิดหรือไม่ หากคู่สมรสมอบหมายให้คู่สมรสอีกฝ่ายเป็นผู้ยื่นภาษีแล้ว ฝ่ายนั้นไม่ยื่นและมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีก็จะมีผิดนั้น ฝ่ายที่ไม่ได้ยื่นหากไม่ได้รู้เห็น หรือไม่ได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงด้วยแล้ว ก็ไม่ต้องรับผิดในมาตรา 37 นี้

ความผิดตามมาตรา 37 นี้เป็นกรณีที่ไม่ได้ยื่นเลย ซึ่งตามกฎหมายบุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องยื่นภาษีของตนเอง คือคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ยื่นและเสียภาษีของตน จึงต้องพิจารณาเจตนาของแต่ละคนว่า ไม่ได้ยื่นภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่

บทที่ 4

ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายต่างประเทศ

เมื่อได้ศึกษาความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของประเทศไทยที่เกิดจากการยื่นภาษีร่วมกันของคู่สมรสแล้ว ในบทนี้จึงจะศึกษาความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสที่ได้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันตามกฎหมายต่างประเทศทั้งในประเทศที่ใช้ระบบคอมมอนลอว์และซีวิลลอว์ ในความรับผิดทางแพ่งและทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา (4.1) ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ (4.2) และประเทศฝรั่งเศส (4.3) เพื่อศึกษาแนวทางการรับผิดในประเทศนั้น ๆ และนำไปเปรียบเทียบกับความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ (4.4) เพื่อหาแนวทางการรับผิดที่เป็นธรรม ชัดเจน และเหมาะสมกับประเทศไทยต่อไป

4.1 ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

การแต่งงานเป็นคู่สมรสในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีเงื่อนไขบางประการที่แตกต่างกันไปตามแต่ละมลรัฐ เช่น อายุของคู่สมรส หรือในบางมลรัฐ คู่สมรสเพศเดียวกันก็สามารถแต่งงานกันได้²⁸ เมื่อได้เป็นคู่สมรสถูกต้องตามกฎหมายแล้ว คู่สมรสต้องปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code: “IRC”) ซึ่งอยู่ในหมวดที่ 26 ของประมวลกฎหมายสหรัฐอเมริกา (United States Code) โดยคู่สมรสสามารถเลือกที่จะยื่นภาษีแยกต่างหากจากกันหรือยื่นร่วมกันได้ หากคู่สมรสตกลงที่จะแยกยื่นภาษี ความรับผิดในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นจะต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบเฉพาะในส่วนของตนเท่านั้น แต่หากเป็นกรณีที่คู่สมรสเลือกยื่นภาษีร่วมกันนั้นจะปรากฏอยู่ในมาตรา 6013 (a) แห่ง IRC ซึ่งการเลือกยื่นร่วมกันนี้สามารถทำได้แม้คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งไม่มีเงินได้หรือไม่มีค่าใช้จ่ายให้หักได้เลยก็ตาม เมื่อคู่สมรสได้เลือกที่จะยื่นร่วมกัน จึงต้องพิจารณาและศึกษาถึงการรับผิดของคู่สมรสแต่ละฝ่ายในแนวทางการ

²⁸ The Spruce. How to Get a Marriage License. [Online]. Available from: <https://www.thespruce.com/marriage-licenses-3489792> [21 April 2020].

รับผิดทางแพ่ง (4.1.1) ประกอบกับแนวทางการบรรเทาความรับผิดทางแพ่ง (4.1.2) และแนวทางการรับผิดทางอาญา (4.1.3) เพื่อเป็นแนวทางในการเปรียบเทียบกับความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของไทย

4.1.1 แนวทางการรับผิดทางแพ่ง

แนวทางการรับผิดของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันกำหนดไว้ในมาตรา 6013 (d) (3) แห่ง IRC ระบุว่า หากคู่สมรสเลือกที่จะยื่นภาษีร่วมกันแล้ว เงินได้ของคู่สมรสจะถูกนำมาคำนวณรวมกัน และคู่สมรสจะต้องร่วมกันรับผิดในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้น ซึ่งเป็นหลักการในความรับผิดอย่างลูกหนี้ร่วม

นอกจากนี้ หากมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการร่วมกันยื่นภาษีเงินได้ มาตรา 6662 (a) แห่ง IRC ได้กำหนดเกี่ยวกับบทลงโทษไว้ว่า เมื่อมีการยื่นภาษีและปรากฏว่ามีภาษีที่ชำระไว้ขาดไป หรือไม่ได้ชำระ จะต้องจ่ายภาษีเพิ่มขึ้นอีกเป็นจำนวนร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ค้างชำระ ดังนั้น คู่สมรสจึงต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างชำระและบทลงโทษนั้น ๆ อีกด้วย

4.1.2 แนวทางการบรรเทาความรับผิดทางแพ่ง

แม้ประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีการกำหนดให้คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดในทางแพ่ง หากมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน แต่ก็ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์คู่สมรสที่บริสุทธิ์ (Innocent Spouse) ไว้เพื่อบรรเทาความรับผิดของคู่สมรสที่ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้น โดยคู่สมรสสามารถยื่นเอกสารคำขอ 8857 (Form 8857) ต่อสรรพากร (Internal Revenue Service) เพื่อขอพิสูจน์ตนเองว่าตนเป็นคู่สมรสที่บริสุทธิ์ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด หากคู่สมรสสามารถพิสูจน์ตนเพื่อให้เข้าเงื่อนไขการบรรเทาความรับผิดได้ ก็จะได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีค้างจำนวนนั้น ดังนั้น จึงต้องศึกษาถึงหลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดทางแพ่งตามมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC (4.1.2.1) มาตรา 6015 (c) แห่ง IRC (4.1.2.2) และมาตรา 6015 (f) แห่ง IRC (4.1.2.3) เพื่อให้ทราบถึงหลักเกณฑ์การพิจารณาการบรรเทาความรับผิดทางแพ่ง

4.1.2.1 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดทางแพ่งตามมาตรา 6016 (b) แห่ง IRC

มาตรา 6015 (b) แห่ง IRC ได้กล่าวถึงกระบวนการสำหรับการบรรเทาความรับผิดที่ใช้สำหรับคู่สมรสที่ยื่นภาษีร่วมกัน โดยมีเงื่อนไขว่าคู่สมรสที่จะขอยื่นบรรเทาความรับผิดตามมาตรานี้ได้ จะต้องประกอบไปด้วยเงื่อนไขดังนี้

1. มีการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันสำหรับปีภาษีนั้น ๆ
2. การยื่นภาษีร่วมกันนั้น มีการแจ้งรายการภาษีที่ผิดไปจากความจริง ทำให้เสียภาษีขาดไป หรือเป็นภาษีค้างชำระ
3. ผู้ขอบรรเทาภาษีนั้น ไม่ได้รู้ หรือมีเหตุให้รู้ถึงการทำให้เสียภาษีที่น้อยลงกว่าที่ต้องเสีย นั้น โดยเมื่อพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ทั้งหมดแล้วจะไม่เป็นธรรมแก่ผู้ที่ยื่นขอบรรเทาที่ต้องรับผิดในภาษีที่ขาดไปนั้น
4. ผู้ขอบรรเทานั้นร้องขอบรรเทาภายในระยะเวลา 2 ปี นับจากวันที่ถูกเรียกเก็บภาษี

เมื่อผู้ขอบรรเทาสามารถพิสูจน์ได้ว่าเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ข้างต้น ผู้ขอบรรเทาจะได้รับการบรรเทาความรับผิดในหนี้ภาษี เป็นจำนวนเท่าที่ผู้ขอไม่รู้หรือไม่มีเหตุได้รู้ในการแจ้งรายการผิดไปจากความจริงนั้น รวมไปถึงดอกเบี้ยและการลงโทษอื่น ๆ ที่อาจเกิดขึ้นจากภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย

ในมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC นี้ คู่สมรสฝ่ายที่ต้องการจะขอบรรเทาความรับผิดตามหลักคู่สมรสบริสุทธิ์ไม่สามารถอ้างความไม่รู้ข้อกฎหมายได้ เช่น ภรรยาอ้างว่าตนไม่รู้ว่าการชำระหนี้จํานองไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนในเงินได้พึงประเมินที่ได้จากการเกษียณอายุได้ แม้สามีจะเป็นผู้นำไปหักและภรรยาได้ถามสามีแล้วว่าสามารถหักได้หรือไม่ก็ตาม²⁹ กรณีนี้ภรยายังคงต้องรับผิดในภาษีอากรค้างชำระที่เกิดจากการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนดังกล่าว

4.1.2.2 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดทางแพ่งตามมาตรา 6016 (c) แห่ง IRC

มาตรา 6015 (c) แห่ง IRC เป็นมาตราที่วางหลักเกี่ยวกับการกำหนดการบรรเทาความรับผิดสำหรับคู่สมรสผู้เสียภาษีที่ต่อมาไม่ได้เป็นคู่สมรสกันแล้ว หรือกลายเป็นผู้เสียภาษีที่แยกกันอยู่ตาม

²⁹ Camilla E. Watson, Brookes D. Billman, Jr., Federal Tax Practice and Procedure (St. Paul, MN: Thomson West, 2005) Page 760.

กฎหมาย หรือไม่ได้อยู่ด้วยกันแล้ว เป็นการให้สิทธิบรรเทาภาษีแก่ผู้ขอตามมาตรา 6015 (c) (2) โดยให้ผู้ขอจะมีความรับผิดชอบในจำนวนที่ถูกจัดสรรอย่างเหมาะสม ซึ่งจำนวนที่เหมาะสม คือ จำนวนภาษีที่ผู้ขอต้องรับผิดชอบหากได้ยื่นภาษีแยกต่างหากจากคู่สมรสของตน

ในมาตรา 6015 (c) (2) แห่ง IRC ได้กล่าวถึงภาระการพิสูจน์ว่าเลือกยื่นแบบตามข้อนี้จะต้องมีภาระการพิสูจน์ในจำนวนภาษีที่ผู้ขอควรจะได้รับหากได้ยื่นภาษีแยกต่างหากจากคู่สมรส

การยื่นขอบรรเทาความรับผิดชอบภาษีอากรค้างตามมาตรา 6015 (c) (2) จะต้องประกอบไปด้วยเงื่อนไขดังนี้

1. ต้องเป็นผู้ที่ในขณะที่ยื่นคำขอไม่ได้เป็นคู่สมรสกันแล้วหรือได้แยกกันอยู่อย่างถูกต้องตามกฎหมายกับคู่สมรสที่ตนต้องร่วมรับผิดชอบกับคนนั้น หรือผู้ขอไม่ได้เป็นผู้อยู่อาศัยในบ้านเดียวกันกับผู้ที่ยื่นภาษีร่วมกันมาเป็นเวลา 12 เดือนแล้วในวันที่ขอ
2. ผู้ขอบรรเทาหนี้ใช้สิทธิภายในระยะเวลา 2 ปี นับจากวันที่ได้ถูกเรียกเก็บภาษี
3. ต้องพิสูจน์ว่าตนไม่ได้รู้ถึงจำนวนเงินได้ ค่าลดหย่อน หรือการขอลดภาษีที่ทำให้ยื่นภาษีขาดไปเมื่อขณะที่ได้ยื่นภาษีร่วมกันนั้น คำว่า “รู้อย่างแท้จริง” ในที่นี้ในประมวลใช้คำว่า actual knowledge โดยพิจารณาว่าบุคคลนั้น “รู้อย่างแท้จริง” หรือไม่นั้นต้องอาศัยพิจารณาจากพฤติการณ์จริงประกอบ³⁰

ทั้งนี้ หากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังเห็นว่าการโอนทรัพย์สินกันระหว่างคู่สมรสในลักษณะของการฉ้อโกง หรือผู้ขอบรรเทาภาษีรู้ถึงเงินได้ หรือค่าลดหย่อน หรือการขอลดภาษีที่ทำให้เสียเกิดภาษีค้างชำระ ผู้ขอจะไม่ได้รับการบรรเทาความรับผิดชอบในภาษีค้างชำระตามมาตรา 6015 (c) (2) แห่ง IRC

4.1.2.3 หลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดชอบทางแพ่งตามมาตรา 6016 (f) แห่ง IRC

มาตรา 6015 (F) แห่ง IRC เป็นมาตราที่นำมาพิจารณาบรรเทาความรับผิดชอบเพื่อความเป็นธรรมกับผู้ขอ เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์แล้วจะไม่เป็นธรรมที่จะให้บุคคลใดรับผิดชอบในหนี้ภาษีค้างชำระหรือภาษีที่ขาดไป และไม่สามารถใช้การบรรเทาในมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC หรือ มาตรา 6015 (c) แห่ง IRC ได้ เนื่องจากไม่เข้าองค์ประกอบหรือเงื่อนไขของมาตราดังกล่าว ซึ่งการอนุญาตตาม

³⁰ Ibid., Page 763.

มาตรานี้เป็นอำนาจของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังหรือบุคคลที่ได้รับมอบหมายจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังที่จะพิจารณาเห็นชอบว่าจะอนุญาตให้ผู้ขอได้รับการบรรเทาความรับผิดชอบหรือไม่

ตัวอย่างคำพิพากษาที่เกี่ยวข้อง

คดีระหว่าง Bishop กับ Commissioner ในปี 2561³¹ คู่สมรสผู้เสียภาษีได้รับเงินได้จากบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุ (Individual Retirement Account) ซึ่งเป็นมรดกจากพ่อของภรรยา และได้รับมาในปี 2552

ในระหว่างปี 2552-2556 มีการถอนเงินจากบัญชีนั้นออกมาหลายครั้ง จำนวนประมาณ 4,000 ดอลลาร์ ถึง 48,000 ดอลลาร์ และได้นำมาแจ้งเป็นเงินได้ในรายการภาษีทุกครั้ง ในปี 2557 คู่สมรสได้มีการถอนเงินจากบัญชีดังกล่าวจำนวน 15,068 ดอลลาร์ เงินจำนวนดังกล่าวได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้จำนวน 2,712 ดอลลาร์ คู่สมรสนำเงินที่ถอนออกมาจำนวน 6,000 ดอลลาร์ ไปฝากไว้ที่บัญชีร่วมของคู่สมรส เงินส่วนที่เหลือได้นำไปให้ลูกสาว

คู่สมรสได้ยื่นภาษีของปีภาษี 2557 โดยให้ผู้ตระเตรียมการเสียภาษี (A Paid Preparer) เป็นผู้ยื่นแบบภาษีให้คู่สมรส แต่เงินจากบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุที่ได้ถอนออกมานั้นไม่ได้แจ้งเป็นเงินได้ในแบบรายการภาษี ต่อมาในปี 2558 คู่สมรสได้แยกกันอยู่และหย่าขาดจากกันในปี 2559

ผู้รับฝากทรัพย์ (custodian) ซึ่งหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้จากบัญชีกองทุนบำนาญได้ส่งข้อมูลการหักภาษีมายังสรรพากร สรรพากรจึงส่งหนังสือแจ้งคู่สมรสถึงเงินเงินได้ที่ไม่ได้แจ้งในแบบแก่คู่สมรส ต่อมาสามีจึงได้ยื่นแบบ 8857 เพื่อขอบรรเทาภาระภาษีจากหลักคู่สมรสที่บริสุทธิ์ (Innocent Spouse Relief) ต่อกรมสรรพากร โดยในชั้นแรกสรรพากรได้พิจารณาหลักเกณฑ์การบรรเทาความรับผิดชอบในมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC ซึ่งเป็นการขอบรรเทาเนื่องจากความไม่รู้ หรือไม่มีเหตุควรรู้ถึงการทำให้เสียภาษีขาดไปหรือทำให้เกิดภาษีค้างชำระนั้น เมื่อพิจารณาแล้วสรรพากรวินิจฉัยว่าสามีผู้ยื่นคำขออยู่ในสถานะที่ควรจะได้รู้เพราะได้นำเงินไปฝากในบัญชีร่วมของคู่สมรส และศาลภาษีเห็นด้วยกับการวินิจฉัยของสรรพากรในการพิจารณาเงื่อนไขตามมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC

³¹ Kaplan Financial Education. 2018. [Despite Finding Taxpayer Had Constructive Knowledge of Income, Innocent Spouse Relief Under Section 6015\(c\) Granted](https://www.currentfederaltaxdevelopments.com/blog/2018/1/5/despite-finding-taxpayer-had-constructive-knowledge-of-income-innocent-spouse-relief-under-section-6015(c)-granted). [Online]. Available from: <https://www.currentfederaltaxdevelopments.com/blog/2018/1/5/despite-finding-taxpayer-had-constructive-knowledge-of-income-innocent-spouse-relief-under-section-6015c-granted>. [13 March 2020].

อย่างไรก็ตาม แม้มาตรา 6015 (b) แห่ง IRC ไม่ใช่มาตราที่สามารถบรรเทาความรับผิดของสามีได้ แต่คู่สมรสมีการแยกกันอยู่และหย่าร้างตรงตามเงื่อนไขการบรรเทาความรับผิดในมาตรา 6015 (c) แห่ง IRC ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ไว้สำหรับคู่สมรสที่แยกกันอยู่หรือหย่าร้าง และไม่ได้ “รู้อย่างแท้จริง” ในการที่ทำให้เกิดภาษีค้างชำระนั้น

ความแตกต่างของมาตรา 6015 (c) แห่ง IRC ที่ต่างจากมาตรา 6016 (b) แห่ง IRC ที่สำคัญคือ การต้องพิจารณาการ “รู้อย่างแท้จริง” ในเงินได้ที่ไม่ได้แจ้งในแบบ ไม่เหมือนกับมาตรา 6015 (b) แห่ง IRC ที่พิจารณาว่าผู้ขอบรรเทาหนี้เหตุควรได้รับรู้ในเงินได้นั้นหรือไม่ ในกรณีนี้ศาลมองว่าสามีผู้ขอบรรเทาไม่มีการ “รู้อย่างแท้จริง” ในเงินที่ไม่ได้แจ้งในแบบ ณ เวลาที่ยื่นภาษี

สรรพากรไม่พบหลักฐานที่พิสูจน์ว่าสามีผู้ยื่นคำขอได้ตระหนักรู้ถึงการถอนเงินจากบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุ แม้ว่าความเป็นจริงแล้วเค้าควรจะได้รู้ก็ตาม

ดังนั้น ฝั่งอดีตภรรยาจึงไม่พอใจกับคำตัดสินนั้นเพราะภรรยาจะต้องรับผิดชอบแต่เพียงฝ่ายเดียว ภรรยาจึงนำเรื่องโต้แย้งขึ้นในศาลภาษีอากร ศาลได้พิจารณาข้อโต้แย้งและหลักฐานที่อดีตภรรยาของผู้ขอที่ได้โต้แย้งเข้ามาว่า ผู้ขอหรือสามีเก่าของผู้โต้แย้งมีการรู้อย่างแท้จริงในการถอนเงินจากบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุ ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่า “ผู้โต้แย้งได้โต้แย้งความน่าเชื่อถือของผู้ขอโดยกล่าวอ้างว่าผู้ขอมีการรู้อย่างแท้จริงในการถอนเงินเมื่อปี 2557 เพราะเงินที่ถอนออกมานั้นได้นำไปฝากในบัญชีร่วมของคู่สมรสเมื่อระยะเวลาประมาณ 7 เดือนก่อนที่จะยื่นภาษี และผู้ร้องขอยังคงส่งจ่ายเช็คอย่างต่อเนื่องจากบัญชีร่วมของคู่สมรส และใช้บัตรเดบิตในการเข้าถึงเงินในบัญชีร่วมของคู่สมรส แต่ผู้โต้แย้งไม่ได้อ้างว่าได้แจ้งผู้ขอบรรเทาแล้วว่ามีเงินได้ที่จากการถอนเงินในบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุอยู่ที่ควรจะต้องยื่นหรือแจ้งในแบบรายการภาษี ณ เวลาที่ยื่นภาษี ดังนั้น เมื่อไม่มีหลักฐานว่าผู้ขอมีการ “รู้อย่างแท้จริงและตระหนักรู้อย่างถึงแท้จริง” ในเงินได้ที่ไม่ได้แจ้งและทำให้เกิดภาษีค้างชำระ อีกทั้ง ผู้โต้แย้งยังให้การว่าตนและผู้ขอบรรเทาสามีว่ามีเงินได้จากการถอนเงินออกมาจากบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุในเวลาที่ยื่นภาษี”

การที่อดีตภรรยาไม่สามารถพิสูจน์ถึงการรู้อย่างแท้จริงของเงินได้นั้นทำให้การโต้แย้งการบรรเทาภาระของผู้ขอบรรเทานั้นไม่มีน้ำหนักอย่างมาก ดังที่ศาลได้สรุปไว้ว่า

“อย่างไรก็ตาม เมื่อไม่มีหลักฐานที่พิสูจน์ได้ว่าผู้ขอรู้อย่างแท้จริงถึงเงินได้ในบัญชีก่อนที่ยื่นแบบรายการภาษีของปี 2557 การขอบรรเทาภาระภาษีจึงน่าเชื่อถือ จากหลักฐานที่มีจึงฟังไม่ได้ว่าผู้ขอ

มีการรู้อย่างแท้จริงในจำนวนเงินใด ๆ ที่ได้รับมาจากการถอนเงินบัญชีกองทุนบำนาญเพื่อเกษียณอายุในปี 2557”

4.1.3 แนวทางการรับผิดทางอาญา

ความผิดทางอาญาของกฎหมายภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาต้องการการการแสดงให้เห็นถึงการกระทำผิดมากกว่าการพิสูจน์เพื่อความรับผิดในทางแพ่ง คือต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงเจตนา (Willfulness) ในการกระทำผิด การพิสูจน์เจตนาปรากฏอยู่ในประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code) ในความผิดอาญาที่เกี่ยวข้องกับภาษี จึงจำเป็นต้องพิจารณาถ้อยคำที่บัญญัติไว้ โดยในทุกมาตราจะมีคำว่า “เจตนา (Willfully)” เพื่อเน้นย้ำว่า การพิจารณาความผิดอาญาในทางภาษีจะต้องยึดความตั้งใจเป็นหลัก ได้แก่ ความผิดฐานหนีภาษี มาตรา 7201 แห่ง IRC (4.1.3.1) ความผิดฐานไม่จ่ายหรือยื่นภาษี มาตรา 7203 แห่ง IRC (4.1.3.2) ความผิดฐานแจ้งข้อมูลเท็จและฉ้อโกง มาตรา 7206(1) แห่ง IRC (4.1.3.3) ความผิดฐานฉ้อโกงการยื่นภาษี มาตรา 7207 แห่ง IRC (4.1.2.4)

4.1.3.1 ความผิดฐานหนีภาษี มาตรา 7201 แห่ง IRC

บุคคลใดเจตนาที่จะพยายามหลบหนีหรือหลีกเลี่ยงภาษีที่จะต้องชำระตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากจะมีความผิดทางแพ่งตามที่กฎหมายกำหนดแล้วจะมีความผิดทางอาญาด้วย โดยจะถูปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์ (ไม่เกิน 500,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่เป็นิติบุคคลกระทำความผิด) หรือจำคุกไม่เกิน 5 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ พร้อมด้วยต้องรับผิดในค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี³²

³² Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution.

4.1.3.2 ความผิดฐานไม่จ่ายหรือไม่ยื่นภาษี มาตรา 7203 แห่ง IRC

บุคคลที่จะต้องเสียภาษี หรือบุคคลที่ถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 7203 หรือตามกฎใด ๆ ที่เจ้าหน้าที่กำหนดให้ยื่นภาษี หรือ เก็บบันทึก หรือจัดหาข้อมูลใด ๆ ตั้งใจไม่จ่ายภาษีนั้น ไม่ยื่นภาษี ไม่เก็บบันทึก หรือไม่ให้ข้อมูลนั้น ในเวลาที่กฎหมายกำหนด นอกจากจะต้องรับผิดทางแพ่งตามที่กฎหมายกำหนดแล้ว จะมีความผิดทางอาญาด้วย โดยจะถูกปรับไม่เกิน 25,000 ดอลลาร์ (ไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่ เป็นนิติบุคคลกระทำความผิด) หรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ พร้อมด้วยต้องรับผิดในค่าใช้จ่าย ในการดำเนินคดี

มาตรา 7203 ไม่บังคับใช้กับกรณีที่บุคคลใด ๆ มีภาษีค้างชำระแต่ไม่ต้องรับผิดชำระภาษีเพิ่มจากที่ต้อง เสียตามที่กำหนดไว้ในมาตรา 6654 แห่ง IRC หรือ มาตรา 6655 แห่ง IRC

วรรคแรกของมาตรา 7203 จะนำไปใช้กับมาตรา 6050I แห่ง IRC ในกรณีที่มีการฝ่าฝืนบทบัญญัติใด ๆ ของมาตรา 6050I แห่ง IRC โดยให้แทนคำว่า “ความผิดอาญาร้ายแรง (Felony)” แทนที่คำว่า “ความผิด อาญา (Misdemeanor)” และ “5 ปี” แทนที่คำว่า “1 ปี”³³

³³ Any person required under this title to pay any estimated tax or tax, or required by this title or by regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$25,000 (\$100,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both, together with the costs of prosecution. In the case of any person with respect to whom there is a failure to pay any estimated tax, this section shall not apply to such person with respect to such failure if there is no addition to tax under section 6654 or 6655 with respect to such failure. In the case of a willful violation of any provision of section 6050I, the first sentence of this section shall be applied by substituting “felony” for “misdemeanor” and “5 years” for “1 year”.

4.1.3.3 ความผิดฐานแจ้งข้อมูลเท็จและฉ้อโกง มาตรา 7206 (1) แห่ง IRC

บุคคลใดเจตนาทำและลงนามในรายการภาษี ข้อความ หรือเอกสารใดซึ่งประกอบด้วยหรือยืนยันความถูกต้องโดยแจ้งเป็นลายลักษณ์อักษรซึ่งทำขึ้นด้วยความเท็จ และบุคคลนั้นไม่เชื่อว่าถูกต้องหรือเป็นความจริงในสาระสำคัญจะมีความผิดทางอาญาโดยถูกปรับไม่เกิน 100,000 ดอลลาร์ (ไม่เกิน 500,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด) หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ พร้อมด้วยต้องรับผิดในค่าใช้จ่ายในการดำเนินคดี³⁴

4.1.3.4 ความผิดฐานฉ้อโกงการยื่นภาษี มาตรา 7207 แห่ง IRC ³⁵

บุคคลใดเจตนาแจ้งหรือเปิดเผยแก่รัฐมนตรีในรายการ แบบภาษี บัญชี ข้อความ หรือเอกสารอื่นใด โดยรู้ว่าเป็นการฉ้อโกงหรือผิดในสาระสำคัญจะต้องถูกปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์ (ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด) หรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

บุคคลใดที่ต้องให้ข้อมูลกับรัฐมนตรีตามที่กำหนดในมาตรา 6047(b) แห่ง IRC มาตรา 6104 (d) แห่ง IRC หรือข้อย่อย (i) หรือ (j) ของมาตรา 527 แห่ง IRC หรือบุคคลอื่นใดที่ตั้งใจให้ข้อมูลแก่รัฐมนตรีโดยข้อมูลนั้นเป็นเท็จในสาระสำคัญจะต้องถูกปรับไม่เกิน 10,000 ดอลลาร์ (ไม่เกิน 50,000 ดอลลาร์ ในกรณีที่นิติบุคคลกระทำความผิด) หรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ ³⁶

³⁴ Any person who willfully makes and subscribes any return, statement, or other document, which contains or is verified by a written declaration that it is made under the penalties of perjury, and which he does not believe to be true and correct as to every material matter shall be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 3 years, or both, together with the costs of prosecution.

³⁵ Daniel Gold-Kessler, “Assessing the Hazards to an “Innocent Spouse” of Civil and Criminal Liability for Tax Offenses in a Dissolution of Marriage Proceeding”, Journal of the American Academy of Matrimonial Lawyers (2012): Page 107.

³⁶ Any person who willfully delivers or discloses to the Secretary any list, return, account, statement, or other document, known by him to be fraudulent or to be false as to any material matter, shall be

ทั้งนี้ เจตนา (Willfulness) ต้องการการพิสูจน์จากเจ้าหน้าที่รัฐที่เป็นผู้ดำเนินคดีทางอาญาว่าการกระทำนั้นมีกฎหมายกำหนดให้การกระทำเป็นความผิด ผู้กระทำความผิดมีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามและผู้กระทำความผิดรู้ถึงกฎหมายข้อนั้นหรือหน้าที่นั้น และผู้กระทำความผิดเต็มใจและเจตนาที่จะฝ่าฝืนกฎหมายข้อนั้นหรือหน้าที่นั้น³⁷ ดังนั้น บุคคลจะมีความรับผิดชอบจะต้องรู้ถึงกฎหมายข้อนั้น และมีเจตนาในการกระทำความผิด กล่าวคือ หากผู้กระทำความผิดอ้างถึงความไม่รู้กฎหมายในมาตราข้างต้นสามารถยกขึ้นเป็นเหตุให้ไม่ต้องรับผิดชอบได้ ซึ่งแตกต่างจากความรับผิดชอบทางแพ่งที่ได้กล่าวไปในข้อ 4.1.1 ที่ไม่สามารถอ้างความไม่รู้เพื่อให้ตนพ้นจากความรับผิดชอบทางแพ่งได้

คู่สมรสที่ร่วมกันลงลายมือชื่อยื่นภาษีที่ผิดจากความเป็นจริงนั้นจะเป็นการกระทำด้วยเจตนา (Willfulness) ได้ถ้าบุคคลนั้นไม่ได้ตรวจสอบตามปกติวิสัย เพิกเฉยต่อความผิดของการยื่นที่ขัดแย้งเลือกที่จะไม่รู้ถึงความผิดปกติ หรือโดยเจตนาที่จะไม่ถามคำถามที่ควรจะถามทั้ง ๆ ที่ตระหนักรู้ได้อย่างสูงว่าแบบยื่นรายการที่ลงลายมือชื่อนั้นมีความเท็จหรือความผิด (Falsehoods)³⁸เกิดขึ้น

4.2 ความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศสวิตเซอร์แลนด์

กฎหมายภาษีในประเทศสวิตเซอร์แลนด์สำหรับในเรื่องการเก็บภาษีจากเงินได้ของคู่สมรสจะปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง Loi Fédérale sur l'Impôt Fédéral Direct (“LIFD”) คือภาษีของรัฐบาลกลางโดยจัดเก็บจากภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จัดเก็บโดยท้องถิ่นภายใต้การ

fined not more than \$10,000 (\$50,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both. Any person required pursuant to section 6047(b), section 6104(d), or subsection (i) or (j) of section 527 to furnish any information to the Secretary or any other person who willfully furnishes to the Secretary or such other person any information known by him to be fraudulent or to be false as to any material matter shall be fined not more than \$10,000 (\$50,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 year, or both.

³⁷ Cheek v. United States, 498 U.S. 192, 1991, Page 202.

³⁸ Daniel Gold-Kessler, Journal of the American Academy of Matrimonial Lawyers, Page 108.

ดูแลของสมาพันธ์ (Confédération) และในนามของสมาพันธ์³⁹ และปรากฏอยู่ในกฎหมายภาษีที่จัดเก็บ โดยท้องถิ่น Loi Fédérale sur l’Harmonisation des Impôts Directs des Cantons et des Communes (“LHID”) โดยจัดเก็บภาษีจากเงินได้เพิ่มเติมจากทรัพย์สินหรือความมั่งคั่งซึ่งคล้ายกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของ LIFD ภาษีที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นจะเก็บจากเงินได้ที่สมาพันธ์ไม่ได้ขอสงวนเก็บไว้เอง ฝ่ายเดียว⁴⁰

ทั้ง LIFD และ LHID กำหนดให้คู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันในลักษณะของการที่อยู่ในครัวเรือนเดียวกันและต้องเสียภาษีตลอดระยะเวลาภาษีที่เป็นคู่สมรสกัน โดยเงินได้ของคู่สมรสที่อยู่ร่วมกันในครัวเรือนเดียวกันจะถูกรวมเข้าด้วยกันและคู่สมรสต้องเสียภาษีร่วมกันตลอดการเป็นคู่สมรสกัน ตามมาตรา 9 วรรคแรก ประกอบมาตรา 42⁴¹ แห่ง LIFD และ มาตรา 3 วรรค 3 ประกอบมาตรา 18 วรรค 1 แห่ง LHID กรณีที่จะยื่นภาษีแยกยื่นกันระหว่างคู่สมรสได้จะต้องเป็นกรณีที่คู่สมรสไม่ได้อยู่อาศัยอยู่ในครัวเรือนเดียวกัน

ทั้งนี้ การเป็นคู่สมรสตามกฎหมายของประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะต้องมีการจดทะเบียนและจัดพิธีแต่งงานตามที่กฎหมายแห่งกำหนด โดยคู่สมรสต้องเป็นเพศตรงกันข้ามกันเท่านั้น ซึ่งเอกสารที่ใช้ในการจดทะเบียนของแต่ละมลรัฐอาจแตกต่างกันขึ้นอยู่กับมลรัฐนั้น ๆ⁴² หากเป็นกรณีเพศเดียวกันจะยังไม่สามารถสมรสกันได้แต่สามารถจดทะเบียนการเป็นคู่วิวิตได้ (Registered Partnerships) โดยหากเป็น

³⁹Team Documentation et information fiscale Administration fédérale des contributions. 2019. Les impôts en vigueur de la Confédération, des cantons et des communes. [Online]. Available from: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuereinformationen/c/c-geltende-steuern.pdf.download.pdf/c-geltende_steuern_fr_2018.pdf [1March 2020].

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Swiss Tax Conference Information Committee. 2019. The Swiss Tax System. [Online]. Available from: https://www.eda.admin.ch/dam/countries/countries-content/united-kingdom/en/FTA-swiss-tax-system-2019_EN.pdf [1 March 2020].

⁴² Swiss Confederation. Marriage and registered partnership. [Online]. Available from: <https://www.eda.admin.ch/countries/usa/en/home/services/civil-status/marriage.html> [19 April 2020]

การจดทะเบียนกับรัฐบาลกลาง (Federal Registered Partnerships) จะมีเงื่อนไขการยื่นภาษีและความรับผิดชอบทางภาษีเทียบเท่ากับการเป็นคู่สมรส แต่หากเป็นการจดทะเบียนกับมลรัฐ (Cantonal Partnerships) จะไม่มีเงื่อนไขการยื่นภาษีและความรับผิดชอบทางภาษีเทียบเท่ากับการเป็นคู่สมรส โดยมลรัฐที่ยินยอมให้มีการจดทะเบียนคู่ชีวิตในระดับมลรัฐ (Cantonal Partnerships) ได้แก่รัฐ Genève, Zurich และ Neuchâtel⁴³ ซึ่งการจดทะเบียนคู่ชีวิตในระดับมลรัฐจะมีเงื่อนไขในการจดทะเบียนที่เข้มงวดน้อยกว่า

4.2.1 แนวทางการรับผิดชอบทางแพ่ง

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของคู่สมรสในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะจัดเก็บภายใต้กฎหมาย LIFD และ LHID ซึ่งความรับผิดชอบทางแพ่งของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ภายใต้กฎหมาย LIFD และ LHID มีความแตกต่างกันจึงต้องแบ่งพิจารณาเป็นการรับผิดชอบภายใต้กฎหมาย LIFD (4.2.1.1) และการรับผิดชอบภายใต้กฎหมาย LHID (4.2.1.2)

4.2.1.1 การรับผิดชอบภายใต้กฎหมาย LIFD

ภาษีเงินได้ที่เก็บภายใต้ LIFD นั้นเป็นภาษีของรัฐบาลกลางจัดเก็บในนามสมาพันธ์ คู่สมรสตามกฎหมายต้องยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันและจะมีความรับผิดชอบในภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมดร่วมกัน อย่างไรก็ตามถ้าคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตกเป็นผู้มีหนี้สินล้มละลายแล้ว คู่สมรสแต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีในส่วนของตนเท่านั้น ตามมาตรา 13 วรรคแรก แห่ง LIFD

กรณีเมื่อมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้นจะเป็นไปตามมาตรา 164 วรรคแรก แห่ง LIFD ซึ่งกำหนดว่ากรณีที่ไม่เสียภาษีตามกำหนดเวลาจะต้องเสียดอกเบี้ยด้วยโดยกระทรวงการคลัง (Federal Department of Finance) จะเป็นผู้คำนวณดอกเบี้ยนั้น

⁴³ Angloinfo Switzerland. Registered Partnerships in Switzerland. [Online]. Available from: <https://www.angloinfo.com/how-to/switzerland/family/marriage-partnerships/same-sex-partnerships> [17 April 2020].

4.2.1.2 การรับผิดชอบภายใต้กฎหมาย LHID

ในส่วนของภาษีเงินได้ที่เก็บภายใต้ LHID ซึ่งเป็นการจัดเก็บของท้องถิ่น ความรับผิดชอบทางภาษีจะหลากหลายกว่าภาษีภายใต้ LIFD โดยความรับผิดชอบจะขึ้นอยู่กับการจัดเก็บของแต่ละมลรัฐรวมทั้งอัตราภาษีก็จะแตกต่างกันไปในแต่ละมลรัฐ และหากมีภาษีค้างชำระเกิดขึ้น มาตรา 53 ได้กำหนดไว้ว่า ภาษีที่ไม่ได้ชำระภายในกำหนดเวลานั้นจะต้องเรียกเก็บดอกเบี้ยด้วย นั่นคือเป็นดอกเบี้ยที่คู่สมรสอาจต้องร่วมกันรับผิดชอบในดอกเบี้ยนั้น

ประเทศสวิตเซอร์แลนด์มีทั้งหมด 26 มลรัฐ และในบางมลรัฐ คู่สมรสจะยื่นภาษีโดยลงลายมือชื่อแค่ฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งหรือร่วมกันก็ได้ ไม่มีผลกับความรับผิดชอบที่กำหนดไว้ ซึ่งทั้ง 26 รัฐนั้น คู่สมรสจะมีความรับผิดชอบแตกต่างกันตามแต่ละมลรัฐ ดังนี้⁴⁴

ตารางที่ 1 ตารางแสดงความรับผิดชอบของคู่สมรสของแต่ละมลรัฐในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

มลรัฐ	ความรับผิดชอบของคู่สมรส
Glaris, Appenzell Rhodes-Extérieures, Appenzell Rhodes-Intérieures, Vaud, Berne, Uri, Obwald, Nidwald, Zoug, Fribourg, Bâle-Campagne, St-Gall, Grisons, Thurgovie, Valais, Genève, Zurich, Schaffhouse, Argovie, Schwyz, Soleure, Neuchâtel, Jura, Tessin และ Lucerne	คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นทั้งหมด โดยไม่จำกัด ไม่ว่าคู่สมรสจะได้ลงลายมือชื่อในแบบภาษีนั้นทั้งสองฝ่ายหรือไม่

⁴⁴ Team Documentation et information fiscale Administration fédérale des contributions. 2015. L'imposition de la famille. [Online]. Available from: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steuernformationen/f/Die%20Familienbesteuerung.pdf.download.pdf/f_familienbesteuerung_f.pdf [8 March 2020].

มลรัฐ	ความรับผิดชอบของคู่สมรส
Bâle-Ville	คู่สมรสแต่ละฝ่ายรับผิดชอบในภาษีของตนเท่านั้น

ตารางที่ 2 ตารางแสดงแนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบของแต่ละมลรัฐในประเทศสวิตเซอร์แลนด์

มลรัฐ	แนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบ
Glaris, Appenzell Rhodes-Extérieures, Appenzell Rhodes-Intérieures และ Vaud	-
Berne, Uri, Obwald, Nidwald, Zoug, Fribourg, Bâle-Campagne, St-Gall, Grisons, Thurgovie, Valais, Genève, Zurich, Schaffhouse และ Argovie	หากมีคู่สมรสฝ่ายใดตกเป็นผู้ล้มละลาย คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะรับผิดชอบเฉพาะหนี้ภาษีในส่วนตัวและทรัพย์สินของตนเท่านั้น
Schwyz, Soleure, Neuchâtel, Jura และ Tessin	หากมีคู่สมรสฝ่ายใดตกเป็นผู้ล้มละลาย คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะรับผิดชอบเฉพาะหนี้ภาษีในส่วนตัวและทรัพย์สินของตน และเงินได้และทรัพย์สินของลูกของตน
Lucerne	หากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งพิสูจน์ได้ถึงขอบเขตการรับผิดชอบในเงินได้และทรัพย์สินเป็นของคู่สมรสอีกฝ่าย คู่สมรสฝ่ายนั้นสามารถจำกัดความรับผิดชอบได้สูงสุดสองเท่าของส่วนในภาษีของตนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้และทรัพย์สินของตน
Bâle-Ville	-

4.2.2 แนวทางการรับผิดทางอาญา

ตามมาตรา 180 แห่ง LIFD กำหนดให้คู่สมรสที่อาศัยอยู่ในครัวเรือนเดียวกันจะรับผิดชอบเฉพาะภาษีที่ขาดไปในส่วนที่เกี่ยวข้องกับตนเท่านั้น และในวรรคท้ายของมาตรานี้ยังกล่าวต่อไปว่าการร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นภาษีไม่ได้ทำให้ต้องรับผิดในมาตรา 177 แห่ง LIFD ร่วมกัน ซึ่งในมาตรา 177 แห่ง LIFD กำหนดให้บุคคลใดโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี โดยการช่วยเหลือ หรือเป็นตัวแทนของผู้เสียภาษี หรือมีส่วนเกี่ยวข้องในการนั้น จะต้องเสียค่าปรับโดยไม่คำนึงถึงโทษของผู้เสียภาษี และยังคงร่วมรับผิดชอบในภาษีที่ขาดไปนั้นร่วมกัน ค่าปรับจะต้องไม่เกิน 10,000 ฟรังก์ กรณีเป็นกรณีร้ายแรงหรือกระทำผิดซ้ำต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 50,000 ฟรังก์

ทั้งนี้ ในมาตรา 57b วรรค 4 แห่ง LHID ได้วางหลักไว้ในทำนองเดียวกันว่า ผู้เสียภาษีที่แต่งงานและอาศัยอยู่ในครัวเรือนเดียวกันจะต้องรับผิดในภาษีที่ขาดไปเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับตนเท่านั้น และในตอนท้ายของมาตราได้กำหนดไว้ว่าการร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นภาษีไม่ได้ทำให้ต้องรับผิดในมาตรา 56 วรรค 3 แห่ง LHID ร่วมกัน ซึ่งในมาตรา 56 วรรค 3 แห่ง LHID กำหนดให้บุคคลใดโดยเจตนาให้ความช่วยเหลือ หรือมีส่วนร่วมในการเลี่ยงภาษีต้องระวางโทษปรับโดยไม่พิจารณาถึงโทษที่ผู้เสียภาษีได้รับ ค่าปรับจะต้องไม่เกิน 10,000 ฟรังก์ ในกรณีที่เป็กรณีร้ายแรงหรือกระทำผิดซ้ำ จะไม่เกิน 50,000 ฟรังก์ และอาจต้องชำระภาษีนั้นร่วมกัน

ดังนั้น การร่วมลงลายมือชื่อในแบบรายการภาษีไม่ทำให้คู่สมรสกลายเป็นผู้ช่วยเหลือ สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดในความผิดทางอาญา เช่น หนีภาษี หรือ ฉ้อโกงภาษี เฉพาะคู่สมรสที่กระทำความผิดเท่านั้นที่จะได้รับโทษ หากคู่สมรสจะต้องร่วมรับผิดด้วยต้องเป็นกรณีที่คู่สมรสเป็นผู้ร่วมกระทำผิด ผู้สนับสนุน ผู้สมรู้ร่วมคิด หรือมีส่วนร่วมในการกระทำความผิดจริงเท่านั้น⁴⁵ เพราะมีกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจน แต่ในความรับผิดทางแพ่งยังคงต้องรับผิดตามที่ LIFD และ LHID กำหนด

⁴⁵ Ibid., Page 21.

4.3 ความรับผิดชอบในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายประเทศฝรั่งเศส

กฎหมายภาษีอากรของประเทศฝรั่งเศสจะเป็นไปตามประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร (Le Code Général des Impôts: “CGI”) และบทบัญญัติในบรรพที่ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร (Livres des Procédures Fiscales: “LPF”) ซึ่งแยกตัวออกมาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร โดยคู่สมรสที่แต่งงานกันตามกฎหมายในประเทศฝรั่งเศสจะเป็นการสมรสระหว่างเพศเดียวกันหรือต่างกันได้ และผู้ที่อยู่ร่วมกันโดยสัญญาระหว่างเพศเดียวกันหรือต่างกันได้ (Les Partenaires Liés par un Pacte Civil de Solidarité)⁴⁶ ซึ่งจะต้องยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันโดยคำนวณจากเงินได้ของทั้งคู่รวมกันเว้นแต่จะเข้าเงื่อนไขและได้ร้องขอที่จะแยกยื่นภาษีเป็นไปตามมาตรา 6 ข้อ 5 แห่ง CGI ที่บังคับใช้กับทั้งประเทศฝรั่งเศส โดยการเป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายจะต้องมีการจดทะเบียนและจัดพิธีแต่งงานที่ศาลากลางของเมืองที่อาศัยอยู่⁴⁷

4.3.1 แนวทางการรับผิดชอบทางแพ่ง

คู่สมรสจะต้องยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันโดยหลัก แต่สามารถยื่นแยกกันได้หากเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดและมีการร้องขอ เมื่อคู่สมรสได้ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันแล้วนั้น จะต้องร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นร่วมกัน ตามมาตรา 1691 bis I แห่ง CGI⁴⁸

ทั้งนี้ ในมาตรา 1691 bis II ข้อย่อย 1. แห่ง CGI ได้กำหนดการบรรเทาหรือปลดเปลื้องความรับผิดชอบในกรณีที่ย่ำร้างหรือแยกกันอยู่อาศัย โดยการร้องขอ และในวันที่ได้ยื่นคำร้องขอต้องมีเงื่อนไขดังนี้

⁴⁶ Association Thai Provence. ข้อมูลทั่วไป. [Online]. Available from: <http://thai-provence.org/%e0%b8%82%e0%b9%89%e0%b8%ad%e0%b8%a1%e0%b8%b9%e0%b8%a5%e0%b8%97%e0%b8%b1%e0%b9%88%e0%b8%a7%e0%b9%84%e0%b8%9b/> [16 April 2020].

⁴⁷ Expatica. French weddings: a guide to getting married in France. 2020. [Online]. Available from: <https://www.expatica.com/fr/living/love/getting-married-in-france-101112/> [17 April 2020].

⁴⁸ Ministère de l'action et des comptes publics. 2015. Décharge de responsabilité solidaire - Principe de solidarité fiscale et conditions à satisfaire pour l'octroi de la décharge. [Online]. Available from: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10289-PGP> [8 March 2020].

1. มีคำพิพากษาของการหย่าร้างหรือการแยกกันอยู่ตามกฎหมาย หรือมีสัญญาการหย่าร้างที่ลงลายมือชื่อทั้งสองฝ่ายและทนายความรับรองลายมือชื่อพร้อมนำไปจดทะเบียนแล้ว
2. มีการยกเลิกการเป็นผู้ที่อยู่ร่วมกันโดยสัญญาโดยสมัครใจหรือโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องยกเลิกพร้อมได้นำเอกสารไปจดทะเบียนแล้ว
3. ผู้ยื่นคำขอได้รับอนุญาตให้แยกกันอยู่
4. คู่สมรสของตนได้ละทิ้งบ้านหรือที่อยู่อาศัยไป

ในมาตรา 1691 bis II ข้อย่อย 2 แห่ง CGI ได้กำหนดว่าการจะบรรเทาหรือปลดเปลื้องภาระหนี้ภาษีของผู้ขอ นั้นจะพิจารณาจากจำนวนหนี้ภาษีที่ไม่เหมาะสมเมื่อเปรียบเทียบกับสถานะทางการเงินและทรัพย์สินของผู้ขอ โดยจำนวนที่ปลดเปลื้องนั้นเป็นจำนวนเท่ากับความต่างระหว่างจำนวนหนี้ภาษีในระยะเวลาที่ยื่นรวมและจำนวนภาษีในส่วนของเงินได้ของผู้ขอ และครึ่งหนึ่งของเงินได้รวมของคู่สมรส ซึ่งจำนวนที่ผู้ขอจะต้องรับผิดชอบนั้นจะเป็นจำนวนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้ของผู้ขอตนเอง ส่วนที่ไม่เกี่ยวข้องจึงไม่ต้องร่วมรับผิดชอบเป็นการได้รับจำกัดความรับผิดชอบทางแพ่ง

4.3.2 แนวทางการรับผิดชอบอาญา

หน้าที่และความรับผิดชอบในทางอาญาอาจเกิดขึ้นจากการยื่นภาษีเท็จ หรือหลีกเลี่ยง หรือฉ้อโกงภาษี ในการยื่นภาษีเท็จนั้น ผู้กระทำความผิดจึงเป็นผู้ลงลายมือชื่อในแบบภาษีที่ยื่นเท็จ หรือผู้ที่กฎหมายต้องการให้ลงลายมือชื่อในการยื่นนั้น

ตามมาตรา 2 แห่ง CGI คู่สมรสเป็นผู้ที่จะต้องลงลายมือชื่อร่วมกันในการยื่นภาษีเงินได้ของตน และคู่สมรสรวมกันทั้งหมด คู่สมรสแต่ละฝ่ายจะต้องปฏิบัติตามขั้นตอนที่เกี่ยวข้องกับเงื่อนไขและกำหนดการการยื่นภาษีของเงินได้ทั้งหมดของคู่สมรส

ในกรณีที่ความผิดฉ้อโกงภาษีในภาษีทั้งหมดที่ได้ยื่นร่วมกัน สามีและภรรยาสามารถถูกดำเนินคดีร่วมกันได้ หากพิสูจน์ได้ว่าสามีหรือภรรยาได้กระทำไปโดยเจตนาแท้จริง เป็นไปตามหลักกฎหมายอาญาทั่วไปที่ได้กล่าวถึงใน มาตรา L227 แห่ง LPF

มาตรา L227 แห่ง LPF วางหลักไว้ว่า กรณีการดำเนินคดีอาญาสำหรับมาตรา 1741 และ 1743 แห่ง CGI อัยการและเจ้าพนักงานจะต้องนำหลักฐานมาพิสูจน์ให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงในการหลีกเลี่ยงภาษี หรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีในมาตรานั้น ๆ

หากว่าการฉ้อโกงภาษีนั้นเกิดขึ้นเฉพาะในส่วนของคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเท่านั้น เฉพาะคู่สมรสฝ่ายนั้นที่จะต้องรับโทษ เว้นแต่กรณีที่คู่สมรสอีกฝ่ายถูกพิสูจน์ให้เห็นว่าเป็นผู้ร่วมกระทำความผิด หรือเป็นผู้สมรู้ร่วมคิดกับคู่สมรสที่กระทำความผิด⁴⁹

ตัวอย่างคำพิพากษาที่เกี่ยวข้อง

คำพิพากษาศาลฎีกาเมื่อวันที่ 22 มีนาคม 1977⁵⁰

“...มากไปกว่านั้น ศาลตัดสินว่า แม้ว่าเขาจะไม่ได้ลงลายมือชื่อในการยื่นภาษีที่ฉ้อโกงนั้นด้วยตัวเอง ผู้เสียภาษียังต้องรับผิดชอบทางอาญาในการปกปิดข้อมูลในการยื่นนั้นตั้งแต่เมื่อรายการภาษีนั้นได้ถูกลงลายมือชื่อ ไม่ใช่เพราะความไม่รู้ถึงการนั้น แต่เป็นเพราะการอนุญาตและยอมรับของเขา และเขาไม่สามารถละเลยกับการฉ้อโกงได้ในฐานะที่เป็นผู้จัดการ...”

จากคำพิพากษานี้เห็นได้ว่าศาลมองว่าเป็นหน้าที่ของผู้จัดการในการตรวจสอบการฉ้อโกงในแบบภาษีที่ลงชื่อของตน เมื่อมีการยอมรับและอนุญาตให้ลงชื่อตนในแบบแล้ว จึงต้องรับผลของการยื่นแบบนั้น และถือว่ามีเจตนากระทำความผิด

คำพิพากษาศาลฎีกาเมื่อวันที่ 10 กรกฎาคม 1991

“...การที่ภรรยาฎีกาว่า ‘ตนยืนยันว่าไม่รู้ถึงการฉ้อโกงภาษีของสามี และยอมรับว่ามีส่วนร่วมในการประกอบธุรกิจกับสามีและได้ร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีสำหรับปี 1983 และปี 1984 การที่ศาลอุทธรณ์ตัดสินให้ตนมีความผิดนั้นเป็นเพราะตนไม่สามารถเพิกเฉยต่อการฉ้อโกงภาษีของ

⁴⁹ Ministère de l'action et des comptes publics. 2019. Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit général de fraude fiscale - Personnes responsables du délit. [Online].

Available from: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4233-PGP> [8 March 2020].

⁵⁰ Ibid.

สามีได้ ซึ่งภายใต้มาตรา L227 แห่งบทบัญญัติในบรรพที่ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พนักงานอัยการ ต้องพิสูจน์ให้เห็นถึงเจตนาแท้จริงในการกระทำความผิด การที่ศาลอุทธรณ์ตัดสินว่าตนมีส่วนร่วมในการ ประกอบธุรกิจกับสามีและได้ร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเป็นการร่วมรู้เห็นการ ปกปิดใบเสร็จรับเงินนั้น เป็นการไม่ชอบด้วยบทบัญญัติแห่งกฎหมายดังกล่าวนั้น ศาลฎีกาเห็นว่าคำ พิพากษาศาลอุทธรณ์ ยืนยันว่าการยื่นภาษีของภรรยามีความผิดฐานฉ้อโกงภาษี โดยศาลอุทธรณ์กล่าวว่า ภรรยาเป็นผู้ดูแลเรื่องใบเสร็จรับเงิน แต่ถูกสามีปกปิดใบเสร็จรับเงินการซื้อเครื่องดื่ม และการซื้อนั้นไม่มี ใบแจ้งหนี้และไม่มีการหักเงินในระบบ ซึ่งภรรยาเป็นผู้ร่วมทำธุรกิจและเป็นผู้ลงลายมือชื่อในการยื่นแบบ แสดงรายการภาษีร่วมกับสามีไม่สามารถเพิกเฉยต่อการฉ้อโกงนั้นได้ ดังนั้นศาลอุทธรณ์จึงตัดสินตาม องค์ประกอบในบทบัญญัติแห่งกฎหมายทั้งหมดแล้วรวมถึงเห็นว่าภรรยามีเจตนาในการกระทำความผิด ตามที่ได้กล่าวหา ดังนั้น ฎีกาของจำเลยฟังไม่ขึ้น..."

จากคำพิพากษาข้างต้นเห็นได้ว่าแม้ภรรยาจะต่อสู้ว่าตนไม่มีการกระทำความผิดร่วมกับสามี ของตนก็ตาม แต่การที่ภรรยายื่นภาษีเงินได้ร่วมกับสามีและเพิกเฉยต่อการฉ้อโกงภาษีของสามีแล้ว ศาลก็มองว่ามีเจตนากระทำความผิดฐานฉ้อโกงภาษีด้วยนั่นเอง

4.4 เปรียบเทียบความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของคู่สมรสตามกฎหมายไทยและต่างประเทศ

เมื่อได้พิจารณาแนวทางการรับผิดในหนี้ภาษีที่เกิดจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของคู่สมรสทั้งใน ประเทศไทยและต่างประเทศ ได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ ประเทศฝรั่งเศสแล้ว ผู้เขียนจึงจะเปรียบเทียบแนวทางการรับผิดของคู่สมรส โดยแบ่งการพิจารณาเป็น แนวทางการรับผิดทาง แพ่ง (4.4.1) และแนวทางการรับผิดทางอาญา (4.4.2) เพื่อแสดงให้เห็นแนวทางการรับผิดที่เหมือนหรือ แตกต่างของแต่ละประเทศเพื่อเป็นแนวทางในการกำหนดแนวทางการรับผิดของประเทศไทยให้เหมาะสม ต่อไป

4.4.1 แนวทางการรับผิดทางแพ่ง

ในหัวข้อนี้จะแสดงให้เห็นถึงความรับผิดทางแพ่งของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันทั้งประเทศ ไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศส ซึ่งมีทั้งความเหมือนและความ แตกต่าง ดังนี้

ตารางที่ 3 ตารางเปรียบเทียบความรับผิดทางแพ่งของคู่สมรสกรณียื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของประเทศ
ไทยและต่างประเทศ

ประเทศ	ความรับผิด	แนวทางการบรรเทาความรับผิด
ไทย	ร่วมกันรับผิด	-
สหรัฐอเมริกา	ร่วมกันรับผิด	ตามเงื่อนไขหลักคู่สมรสบริสุทธิ์ (Innocent Spouse)
สวิตเซอร์แลนด์	ตามกฎหมาย LIFD ร่วมกันรับผิด	ตามกฎหมาย LIFD คู่สมรสฝ่ายหนึ่ง ล้มละลาย คู่สมรสแต่ละฝ่ายต้องรับ ผิดในจำนวนภาษีในส่วนของตน เท่านั้น
	ตามกฎหมาย LHID 25 รัฐร่วมกันรับผิด รัฐ Bâle-Ville ต่างฝ่ายต่างรับผิด	ตามกฎหมาย LHID รัฐส่วนใหญ่จะ บรรเทาความรับผิดให้แก่คู่สมรสที่มี ฝ่ายหนึ่งล้มละลายหรือสามารถ พิสูจน์ได้ว่าหนี้ภาษีที่ตนควรจะได้รับ ผิดเป็นจำนวนเท่าใด คู่สมรสที่รับผิด ในเฉพาะส่วนของตนเท่านั้น
ฝรั่งเศส	ร่วมกันรับผิด	คู่สมรสหย่าร้างหรือแยกกันอยู่

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่าแนวทางการรับผิดของประเทศไทยคู่สมรสจะต้องร่วมกันรับผิด
ในหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นอย่างลูกหนี้ร่วมโดยไม่มีแนวทางในการบรรเทาความรับผิด

ส่วนแนวทางการรับผิดในประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น โดยหลักแล้วคู่สมรสจะต้องรับผิดร่วมกัน
แต่มีหลักเกณฑ์บรรเทาความรับผิดเรียกว่าหลักเกณฑ์คู่สมรสบริสุทธิ์ เพื่อให้คู่สมรสสามารถพิสูจน์ให้ตน
ไม่ต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีได้

แนวทางการรับผิดชอบในประเทศสวิตเซอร์แลนด์จะแบ่งการพิจารณาเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้ 2 ประเภทคือตามกฎหมาย LIFD และตามกฎหมาย LHID ซึ่งตามกฎหมาย LIFD แล้วคู่สมรสต้องรับผิดชอบร่วมกันแต่หากคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตกเป็นผู้มีหนี้สินล้นพ้นตัวหรือล้มละลายแล้ว คู่สมรสแต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีในส่วนของตนเท่านั้น ส่วนตามกฎหมาย LHID ความรับผิดชอบจะแตกต่างกันไปตามแต่ละรัฐ ซึ่งส่วนใหญ่จะรับผิดชอบร่วมกันแต่สำหรับบางรัฐหากมีคู่สมรสตกเป็นผู้ล้มละลายหรือสามารถพิสูจน์ได้ว่าหนี้ภาษีที่ตนควรจะรับผิดชอบเป็นจำนวนเท่าใด คู่สมรสก็รับผิดชอบในเฉพาะส่วนของตนเท่านั้น จะมีเพียงแต่รัฐ Bâle-Ville ที่คู่สมรสแต่ละฝ่ายรับผิดชอบในภาษีของตนเท่านั้น

แนวทางการรับผิดชอบในประเทศฝรั่งเศส คู่สมรสต้องรับผิดชอบร่วมกัน เว้นแต่หากคู่สมรสหย่าร้างหรือแยกกันอยู่สามารถขอลดเปลื้องความรับผิดชอบร่วมกันได้

4.4.2 แนวทางการรับผิดชอบทางอาญา

ในหัวข้อนี้จะแสดงให้เห็นถึงความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศส ซึ่งมีส่วนใหญ่จะมีความคล้ายกับในประเทศไทยแต่ก็ยังมีแตกต่างอยู่บ้าง ดังนี้

ตารางที่ 4 ตารางเปรียบเทียบความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสกรณียื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของประเทศไทยและต่างประเทศ

ประเทศ	ความรับผิด	บทบัญญัติสำหรับคู่สมรสเป็นการเฉพาะ
ไทย	ยึดเจตนาของผู้กระทำความผิด	-
สหรัฐอเมริกา	ยึดเจตนาของผู้กระทำความผิด และ การรู้กฎหมายของผู้กระทำความผิด	-
สวิตเซอร์แลนด์	ตามกฎหมาย LIFD และ กฎหมาย LHID ยึดเจตนาของผู้กระทำความผิด	ตามกฎหมาย LIFD และ กฎหมายLHID มีบทบัญญัติเรื่องความรับผิดของคู่สมรสไว้ โดยเฉพาะว่าการร่วมลงลายมือชื่อในแบบ

ประเทศ	ความรับผิด	บทบัญญัติสำหรับคู่สมรสเป็นการเฉพาะ
		รายการภาษีเมื่อยื่นภาษีนั้นไม่ได้ส่งผลให้คู่สมรสต้องรับผิดในฐานะช่วยเหลือ สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมในการหลีกเลี่ยงภาษี
ฝรั่งเศส	ยึดเจตนาของผู้กระทำความผิด	-

จากตารางข้างต้นแสดงให้เห็นว่าแนวทางการรับผิดทางอาญากรณีที่มีความรับผิดทางอาญาเกิดขึ้นเมื่อคู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้น จะยึดหลักตามกฎหมายอาญาทั่วไป คือยึดเจตนาของผู้กระทำความผิดเป็นหลัก แต่กฎหมายประเทศไทยไม่มีมาตราที่ระบุถึงความรับผิดของคู่สมรสในทางอาญาไว้อย่างชัดเจน

แนวทางการรับผิดทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา ใช้หลักความตั้งใจ (Willfulness) ของผู้กระทำความผิด และการรู้กฎหมายภาษีของผู้กระทำความผิดเพื่อใช้ตัดสินความรับผิด

ในส่วนแนวทางการรับผิดทางอาญาของประเทศสวิตเซอร์แลนด์ มีการบัญญัติเรื่องความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสไว้โดยเฉพาะว่าคู่สมรสต้องรับผิดอาญาในภาษีที่ไม่ได้ชำระเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคู่สมรสแต่ละคนเท่านั้น รวมถึงบัญญัติไว้ชัดเจนว่าการร่วมลงลายมือชื่อในแบบรายการภาษีเมื่อยื่นภาษีนั้นไม่ได้ส่งผลให้คู่สมรสต้องรับผิดในฐานะช่วยเหลือ สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย นอกจากนี้จะมีส่วนในการเป็นผู้ช่วยเหลือ หรือเป็นผู้สนับสนุนในการกระทำความผิดจริง

แนวทางการรับผิดภาษีในทางอาญาของประเทศฝรั่งเศสจะต้องรับผิดเมื่อผู้กระทำความผิดมีเจตนาในการกระทำความผิดซึ่งมีความคล้ายกับของประเทศไทย

บทที่ 5

แนวทางการแก้ไขความรับผิดในหนี้ภาษีเงินได้ของกลุ่มสมรส

เมื่อได้ศึกษาแนวทางการรับผิดของประเทศไทยของกลุ่มสมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันแล้วทั้งทางแพ่งและทางอาญาประกอบกับการศึกษาปัญหาที่เกิดจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน อีกทั้งหลักการทางกฎหมายหรือทฤษฎีต่าง ๆ รวมถึงศึกษาแนวทางการรับผิดของต่างประเทศมาแล้วนั้น สามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อหาแนวทางแก้ไขและการกำหนดความรับผิดที่เหมาะสมได้โดยแบ่งเป็นแนวทางการรับผิดทางแพ่ง (5.1) เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางกำหนดความรับผิดทางแพ่ง และแนวทางการรับผิดทางอาญา (5.2) เพื่อวิเคราะห์หาแนวทางกำหนดความรับผิดทางอาญาที่ชัดเจน และเป็นธรรมสำหรับกลุ่มสมรสในประเทศไทย

5.1 แนวทางการแก้ไขความรับผิดทางแพ่ง

ดังที่กล่าวในบทที่ 3 นั้น คู่สมรสในประเทศไทยมีสิทธิที่จะเลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกัน หรือต่างฝ่ายต่างแยกยื่นก็ได้ เนื่องจากกฎหมายเปิดช่องให้เป็นสิทธิของกลุ่มสมรสสามารถเลือกวิธีการยื่นที่เป็นประโยชน์ต่อตนเองมากที่สุด คู่สมรสที่เลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันย่อมเห็นว่าทำให้ตนได้ประโยชน์มากกว่า แต่เมื่อมีหนี้ภาษีเกิดขึ้น มาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ คู่สมรสต้องร่วมรับผิดในหนี้ภาษีที่ค้างชำระซึ่งหนี้ภาษีที่ค้างชำระนั้นนอกจากภาษีที่ค้างชำระแล้วยังรวมถึงเบี้ยปรับ และเงินเพิ่มด้วย ในกรณีที่เจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และการยื่นแบบแสดงรายการไว้ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป หรือ กรณีไม่ยื่นรายการภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา แสดงให้เห็นว่าคู่สมรสทั้งสองฝ่ายต้องร่วมกันรับผิดแบบเคร่งครัด (Strict Liability) แม้จะฟังไม่ได้ว่ามีอาการจงใจหรือประมาทเลินเล่อจากทั้งสามีและภรรยาหรือไม่ รวมถึงไม่มีกฎหมายเปิดโอกาสให้คู่สมรสพิสูจน์ตนว่าตนไม่ได้จงใจหรือประมาทเลินเล่อแต่อย่างใด

ตามหลักกฎหมายแพ่ง การจะกำหนดการเป็นหนี้ร่วมระหว่างสามีภรรยา นั้นยังต้องจำกัด แต่เฉพาะหนี้ที่มีส่วนเกี่ยวข้องต่อการจัดการบ้านเรือนซึ่งเป็นประโยชน์ต่อสมาชิกทุกคนในครอบครัว รวมถึงหนี้บางประเภทจะต้องได้รับสัตยาบันจากคู่สมรสก่อนจึงจะผูกพันคู่สมรส รวมถึงคู่สมรสต้องรู้เห็น การเกิดของหนี้ นั้น ทั้งนี้ก็เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่คู่สมรสที่ไม่ได้รู้เห็นถึงการก่อหนี้

การร่วมรับผิดชอบของคู่สมรสในทางภาษีจะส่งผลให้คู่สมรสต้องร่วมกันแทนกันชำระหนี้ต่อ กรมสรรพากรอย่างลูกหนี้ร่วมตามกฎหมายแพ่งโดยสิ้นเชิง ซึ่งสรรพากรสามารถบังคับเอาทั้งสามีหรือ ภรรยาฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งได้เต็มจำนวน แม้จะมีภาษีส่วนของอีกฝ่ายด้วยก็ตาม อีกทั้งยังทำให้คู่สมรสทั้งสอง ฝ่ายอาจโดนบังคับยึดหรืออายัดทรัพย์สินของตัวหรือสินส่วนตัวได้แม้ทรัพย์สินนั้นไม่ได้เป็น สินสมรส และการที่ต้องรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมแบบเคร่งครัดนี้ เสมือนเป็นการผลักหน้าที่การตรวจสอบ ความถูกต้องของการยื่นภาษีไปให้แก่คู่สมรส เนื่องจากการรับผิดชอบอย่างเคร่งครัดจะใช้แก่ผู้ที่มีหน้าที่ดูแล รักษาหรือกระทำการใดแต่ละเลยหน้าที่นั้น เมื่อมีความเสียหายเกิดขึ้น ผู้มีหน้าที่นั้นก็ต้องรับผิด แต่แท้จริงแล้วหน้าที่การตรวจสอบความถูกต้องของการยื่นภาษีไม่ควรเป็นของคู่สมรสแต่อย่างใด การยื่นภาษีร่วมกันเป็นเพียงสิทธิที่คู่สมรสสามารถเลือกได้ ไม่ใช่เมื่อเลือกยื่นร่วมกันแล้วจะทำให้มีหน้าที่ มากกว่าคู่สมรสที่เลือกจะยื่นภาษีเงินได้แยกต่างหากจากกัน

นอกจากนี้การรับผิดชอบร่วมกันของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันจะเหมือนกับกรณีที่คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญมีภาษีค้างชำระขึ้น ผู้เป็นบุคคลในคณะบุคคลหรือเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ จะต้องร่วมกันรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นเช่นกัน ตามมาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ คณะบุคคลคือการที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำการกิจการที่มีเงินได้ พึ่งประเมินร่วมกัน ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญคือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการ กิจการร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรที่ได้จากกิจการที่ทำนั้น⁵¹ ดังนั้น เมื่อพิจารณาถึงความหมายจะ เห็นได้ว่าคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการหาเงินได้พึ่งประเมินร่วมกัน เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้นจึงเหมาะสมที่จะให้บุคคลในคณะบุคคลและหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ

⁵¹ สรรพากร. คู่มือภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล. [ออนไลน์]. แหล่งที่มา:

http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/manualpasi_120159.pdf [26 April 2020].

ร่วมกันรับผิดชอบ เนื่องจากเมื่อได้รับประโยชน์ร่วมกันแล้ว เมื่อมีหนี้เกิดขึ้นก็ควรจะรับผิดชอบร่วมกัน แตกต่างจากคู่สมรสที่เกิดจากบุคคลสองคนตกลงจดทะเบียนสมรสกันตามกฎหมายเพื่อสิทธิต่าง ๆ ตามกฎหมายที่คู่สมรสพึงมี เช่น สิทธิในการรับมรดก เป็นต้น ไม่ใช่เพื่อประกอบกิจการร่วมกัน หรือเพื่อแบ่งปันกำไรแต่อย่างใด อีกทั้ง คู่สมรสมีแนวโน้มที่จะถูกหลอกหลวงจากคู่สมรสของตนมากกว่า เพราะมีความไว้วางใจกันมากกว่า แต่สำหรับบุคคลในขณะบุคคลและหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญที่อยู่ในสถานะประกอบกิจการร่วมกัน ย่อมมีการตรวจสอบกันและกัน เนื่องจากไม่มีความไว้วางใจกันเท่าคู่สมรส ดังนั้น เมื่อมีหนี้ภาษีอากรค้างเกิดขึ้น คู่สมรสจึงไม่ควรที่จะร่วมกันรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างเยี่ยงคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ

5.1.1 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบทางแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย

จากที่ได้ศึกษาแนวทางความรับผิดชอบทางแพ่งของประเทศสหรัฐอเมริกาแล้วจะเห็นว่า แม้สหรัฐอเมริกาจะมีมาตรการที่กำหนดให้คู่สมรสต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรที่ได้ยื่นร่วมกัน แต่ก็มีมาตรการที่กำหนดหลักความบรรเทาความรับผิดชอบสำหรับคู่สมรสที่บริสุทธิ์ไว้ หรือที่เรียกว่าหลัก Innocent Spouse Relief สำหรับสามีหรือภรรยาฝ่ายที่บริสุทธิ์สามารถพิสูจน์ว่าตนเข้าหลักเกณฑ์ในอันที่จะได้รับการบรรเทาความรับผิดชอบในส่วนหนี้ภาษีที่ตนพิสูจน์ได้ โดยในหลักดังกล่าวคู่สมรสต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าตนไม่รู้และไม่ควรจะได้รู้ถึงการแจ้งรายการภาษีไม่ตรงกับความจริงที่ส่งผลให้เสียภาษีน้อยลงหรือขาดไป อาจเป็นกรณีแจ้งรายได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือแจ้งรายการหักลดหย่อนมากกว่าความเป็นจริง รวมถึงกรณีที่ไม่ได้รู้ถึงการแสดงรายการที่ผิดพลาดนั้น ณ เวลาที่ได้ยื่นภาษี สามีหรือภรรยาเก่าสามารถร้องขอตามหลัก Innocent Spouse เพื่อพิสูจน์การไม่รู้อย่างแท้จริงของตนได้ ซึ่งเมื่อได้หย่าร้างกันแล้ว มีแนวโน้มที่จะขอบรรเทาภาระภาษีของตนได้มากกว่าคู่สมรสที่ยังไม่หย่าร้างด้วย กล่าวคือ เพียงแต่พิสูจน์ว่าตนไม่ “รู้อย่างแท้จริง” ก็เพียงพอแล้ว แม้จากพฤติการณ์แล้วมีเหตุควรจะได้รู้ก็ตาม

จากความรับผิดชอบข้างต้นแสดงให้เห็นว่า หลักการในเรื่องการบรรเทาภาระภาษีของสหรัฐอเมริกามีการคุ้มครองผู้บริสุทธิ์อย่างกว้างขวางและชัดเจน แม้จะต้องใช้หลักฐานในการพิสูจน์จากตัวคู่สมรสผู้ร้อง

ขอ แต่ก็เปิดโอกาสให้สามารถพิสูจน์ตนเองได้ และไม่จำกัดวงแคบเกินไป การบัญญัติหลักการนี้ไว้ทำให้เกิดความชัดเจนในการพิสูจน์อีกด้วย

ทั้งนี้ หากประเทศไทยนำแนวทางดังกล่าวมาปรับใช้ก็จะทำให้เกิดความชัดเจน และเป็นธรรมแก่คู่สมรสมากขึ้น เพราะคู่สมรสสามารถมีแนวทางในการบรรเทาความรับผิดชอบตนเองเป็นผู้บริสุทธิ์ แต่อย่างไรก็ตามการกำหนดแนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบของประเทศสหรัฐอเมริกานอกจากจะเปิดโอกาสให้คู่สมรสพิสูจน์ว่าตนไม่รู้ถึงการทำให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างขึ้นแล้ว ยังเปิดโอกาสให้ยื่นคำร้องขอบรรเทาความรับผิดชอบต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในกรณีเพื่อความเป็นธรรมกับผู้ขอ การเปิดโอกาสให้ยื่นคำร้องขอในลักษณะนี้จะเป็นการที่ให้คุณยืมแก่ผู้มีอำนาจที่กว้างเกินไปโดยไม่จำกัดว่ากรณีใดบ้างคือกรณีเพื่อความเป็นธรรมแก่ตัวผู้ยื่นคำร้องขอ ซึ่งอาจก่อให้เกิดการจัดเก็บภาษีที่ล่าช้าได้เพราะต้องใช้เวลาในการพิจารณาและคู่สมรสมีแนวโน้มจะใช้สิทธิยื่นคำร้องขอเป็นจำนวนมาก การนำแนวทางการรับผิดชอบของประเทศสหรัฐอเมริกาไปปรับใช้กับประเทศไทยทั้งหมดจึงไม่เหมาะสม

5.1.2 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบทางแพ่งของประเทศสวิตเซอร์แลนด์มาใช้กับประเทศไทย

เมื่อพิจารณาถึงกฎหมายของประเทศสวิตเซอร์แลนด์แล้วเห็นว่ามีความหมายที่กำหนดความรับผิดชอบของคู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันโดยให้รับผิดชอบร่วมกันทั้งในภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยสมาพันธ์ (Confédération) และที่จัดเก็บโดยท้องถิ่น แต่จะมีความแตกต่างกันตรงที่ในส่วนภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยสมาพันธ์ ถ้าคู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตกเป็นผู้มีหนี้สินล้มละลายแล้ว คู่สมรสแต่ละฝ่ายต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีในส่วนของตนเท่านั้น เป็นการให้ความเป็นธรรมแก่ผู้ล้มละลาย ส่วนภาษีเงินได้ที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นจะมีการยกเว้นความรับผิดชอบแตกต่างกันไปตามแต่ละเมือง เช่น การตกเป็นผู้ล้มละลาย หรือรับผิดชอบในหนี้ภาษีเฉพาะส่วนของตนและพิสูจน์ได้เท่านั้น เห็นได้ว่าในประเทศสวิตเซอร์แลนด์ก็ได้มีการจำกัดหรือบรรเทาความรับผิดชอบ คู่สมรสไม่ต้องร่วมรับผิดชอบทุกกรณีโดยสิ้นเชิง โดยมีรัฐ Bâle-Ville ที่คู่สมรสต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบในหนี้ภาษี

หากจะนำแนวทางการรับผิดชอบของประเทศสวิตเซอร์แลนด์มาใช้กับประเทศไทยในกรณีนี้ คู่สมรสต่างฝ่ายต่างรับผิดชอบในหนี้ภาษีของตนนั้น ข้อดีคือทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อคู่สมรส แต่ข้อเสียคือ

จะทำให้เกิดความยากในการพิสูจน์ของสรรพากรในการจะเรียกเก็บหนี้ภาษีที่ได้ยื่นร่วมกัน เพราะหลักฐานที่มาของเงินได้ต่าง ๆ อยู่ในความครอบครองของผู้เสียภาษี และเป็นการเพิ่มภาระให้แก่สรรพากร

อย่างไรก็ตาม หากใช้แนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบในกรณีที่คุณสมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งตกเป็นผู้ล้มละลาย คุณสมรสจึงรับผิดชอบเฉพาะส่วนของตนเองเท่านั้น แนวทางนี้จะสร้างความเป็นธรรมจำกัดแค่เฉพาะกรณีคุณสมรสที่ล้มละลาย

ส่วนแนวทางการบรรเทาความรับผิดชอบกรณีที่คุณสมรสสามารถพิสูจน์หนี้ภาษีเฉพาะส่วนของตนเองได้ก็รับผิดชอบเฉพาะส่วนของตนเองนั้นเท่านั้น ทำให้เกิดความเป็นธรรมต่อคุณสมรส แต่กรณีนี้จะทำให้คุณสมรสที่รู้เห็นในการก่อให้เกิดหนี้ภาษีอากรค้างไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างที่เกิดขึ้นได้ เพราะหนี้ภาษีที่เกิดขึ้นไม่ใช่ส่วนของตนเอง ทำให้คุณสมรสอีกฝ่ายหนึ่งต้องรับชำระหนี้ภาษีส่วนนั้นไป

ดังนั้น แนวทางความรับผิดชอบของประเทศสวีเดนและแคนาดาข้างต้นจึงยังไม่เหมาะสมที่จะนำมาเป็นแนวทางในการกำหนดความรับผิดชอบในประเทศไทย

5.1.3 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบทางแพ่งของประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทย

ในประเทศฝรั่งเศส การรับผิดชอบของคุณสมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันจะต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรร่วมกันเช่นกัน และมีหลักการบรรเทาหรือปลดเปลื้องความรับผิดชอบในกรณีที่หย่าร้างหรือแยกกันอยู่อาศัย โดยการร้องขอซึ่งจำนวนเงินหรือภาระภาษีค้างที่ผู้ร้องขอจะได้ต้องรับผิดชอบจะเป็นจำนวนที่เกี่ยวข้องกับเงินได้หรือภาษีในส่วนของตนเอง ก่อให้เกิดความเป็นธรรมต่ออดีตกู้สมรสที่หย่าร้าง หรือได้แยกกันอยู่แล้วเท่านั้น หากนำมาปรับใช้กับประเทศไทยก็จะยังไม่สามารถสร้างความเป็นธรรมให้ครอบคลุมแก่คุณสมรสที่ไม่ได้มีส่วนรู้เห็นในหนี้ภาษีอากรค้าง จึงยังไม่ใช่วิธีที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

5.1.4 การกำหนดแนวทางความรับผิดทางแพ่งที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

เมื่อพิจารณาความรับผิดของประเทศไทยและต่างประเทศ ทั้งในระบบคอมมอนลอว์และซีวิลลอว์แล้วเห็นได้ว่าความรับผิดของประเศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวีตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศสมีแนวทางการรับผิดให้คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดในหนี้ภาษีอากรที่เกิดขึ้นจากการยื่นภาษีร่วมกัน แต่ไม่ได้เด็ดขาด กล่าวคือจะมีแนวบรรเทาหรือจำกัดความรับผิดให้แก่คู่สมรสฝ่ายใดฝ่ายหนึ่งเสมอ หากเป็นการบรรเทาความรับผิดของประเทศไทยสวีตเซอร์แลนด์จะให้ความเป็นธรรมแก่คู่สมรสที่ตกเป็นผู้ล้มละลายหรือคู่สมรสที่สามารถพิสูจน์ได้ถึงหนี้ภาษีในส่วนของตนเท่านั้น และของประเทศฝรั่งเศสจะให้ความเป็นธรรมแก่คู่สมรสที่ย่ำร้างหรือแยกกันอยู่แล้วเท่านั้น จะยังไม่ครอบคลุมการให้ความเป็นธรรมแก่คู่สมรสที่บริสุทธิ์ในประเทศไทย

ในส่วนการบรรเทาความรับผิดของสหรัฐอเมริกาจึงเหมาะสมกับประเทศไทยที่สุดในเรื่องการเปิดช่องให้คู่สมรสได้พิสูจน์ความบริสุทธิ์ในการบรรเทาความรับผิด แต่อย่างไรก็ตามในประเทศสหรัฐอเมริกา มีการเปิดโอกาสที่กว้างเกินไปคือมีการมอบอำนาจให้รัฐมนตรีกระทรวงการคลังสามารถพิจารณาบรรเทาภาษีให้คู่สมรสที่ร้องขอได้ไม่ว่าในกรณีใด ๆ อีกด้วย กรณีการเปิดโอกาสที่กว้างเกินไปเช่นนี้จึงยังไม่เหมาะสมในการปรับใช้กับประเทศไทย ดังนั้นจึงควรนำหลักการบรรเทาความรับผิดสำหรับคู่สมรสที่บริสุทธิ์มาปรับใช้เท่านั้น โดยยังคงให้คู่สมรสร่วมกันรับผิดในหนี้ภาษีอากรค้างชำระเป็นหลัก ยังไม่ถึงกับควรแยกความรับผิดเฉพาะในส่วนเงินได้หรือภาระภาษีของตัวเองเท่านั้น และการที่คู่สมรสอีกฝ่ายหนึ่งร่วมรับผิดกับอีกฝ่ายในเงินได้ของกันและกันนั้นควรจะมีการจำกัดเฉพาะส่วนที่คู่สมรสรับทราบและอยู่ในความรับรู้ ส่วนที่คู่สมรสถูกอีกฝ่ายปิดบังหรือไม่ได้รู้เห็นนั้นควรจะถูกจำกัดไว้ไม่ว่าจะมีฝ่ายใดล้มละลายหรือไม่ซึ่งเป็นไปในแนวทางเดียวกับการร่วมรับผิดในหนี้สินร่วมกันระหว่างสามีภรรยาตามมาตรา 1490 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และเป็นไปในแนวทางเดียวกับหลักกฎหมายเรื่องละเมิดของประเทศไทยที่จะต้องมีการจงใจหรือประมาทเลินเล่อให้เกิดความเสียหายจึงต้องรับผิดในความเสียหายที่เกิดขึ้น และเป็นการครอบคลุมว่าผู้ที่ไม่ได้ก่อให้เกิดหนี้ภาษีค้างชำระนั้นจะเป็นผู้ที่ไม่มีส่วนเกี่ยวข้องข้องในการนั้นเช่นกัน

อย่างไรก็ตามแนวทางการรับผิดชอบที่ให้คู่สมรสสามารถพิสูจน์เพื่อบรรเทาความรับผิดชอบของตนได้ตามที่ได้กล่าวไปนี้ อาจทำให้การจัดเก็บภาษีของสรรพากรมีความล่าช้ามากขึ้นเพราะต้องใช้เวลาในการพิสูจน์เพื่อหาข้อยุติว่าคู่สมรสรู้และไม่ควรจะได้รู้หรือไม่ แต่แนวทางการรับผิดชอบทางแพ่งในลักษณะนี้จะมีความเป็นธรรมกับตัวคู่สมรสที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกับหนี้ภาษีอากรค้างชำระมากที่สุด แม้ภาครัฐจะจัดเก็บภาษีไม่ได้รวดเร็วเท่าเดิมก็ตาม

5.2 แนวทางการรับผิดชอบทางอาญา

จากการศึกษาปัญหาการรับผิดชอบทางอาญาของประเทศไทยนั้น ความผิดทางอาญาที่คู่สมรสที่ยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันอาจตกเป็นผู้กระทำความผิดได้ทั้งสองฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นในฐานะตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุน ได้แก่

1. ความผิดฐานยื่นภาษีเกินกว่ากำหนดเวลาในมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร
2. ความผิดฐานเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จหรือฉ้อโกงในมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ประเด็นปัญหาแรก การพิจารณาว่าคู่สมรสต้องรับผิดชอบในฐานะเป็นตัวการร่วมหรือไม่ แนวทางคำพิพากษาของศาลไทยจะพิจารณาถึงเจตนาของผู้กระทำความผิดเป็นหลัก หากมีการกระทำผิดเกิดขึ้น อันครบองค์ประกอบความผิดรวมถึงผู้กระทำมีเจตนาในการกระทำความผิดด้วยแล้ว ผู้นั้นก็ย่อมได้รับโทษตามกฎหมายเป็นการพิจารณาตามหลักกฎหมายอาญาทั่วไป ดังนั้นหากสามีและภรรยาต่างฝ่ายต่างมีเจตนาร่วมกระทำความผิดก็ต้องร่วมรับผิดชอบในฐานะตัวการร่วม

ดังนั้น ความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คู่สมรสสามารถมีความรับผิดชอบร่วมกันได้แต่ในเฉพาะกรณีการยื่นภาษีล่าช้า ซึ่งมีโทษปรับ และมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีของการหลีกเลี่ยงภาษีซึ่งมีอัตราโทษทั้งจำคุกและปรับ 2 กรณีนี้คู่สมรสสามารถตกเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดได้

ประเด็นปัญหาต่อมา นอกจากการรับผิดชอบในฐานะตัวการร่วมแล้ว คู่สมรสแต่ละฝ่ายอาจไม่ถึงขั้นที่จะเป็นตัวการร่วมในการกระทำความผิด แต่อาจมีเจตนาในการเป็นผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนในการกระทำ

ความผิดได้ เช่น กรณีหากคู่สมรสฝ่ายหนึ่งก่อให้เกิดคู่สมรสอีกฝ่ายที่เป็นผู้ยื่นภาษีแสดงข้อความเท็จลงในแบบการเสียภาษี เมื่อคู่สมรสฝ่ายนั้นได้กระทำความผิดลง ฝ่ายที่เป็นผู้ใช้ก็ต้องรับโทษเสมือนตัวการ หรือกรณีที่คู่สมรสฝ่ายที่ไม่ได้เป็นคนยื่นสนับสนุนให้ฝ่ายที่ยื่นกระทำความผิดก็ต้องรับผิดในฐานะเป็นผู้สนับสนุน แม้จะไม่ได้มีเจตนากระทำความผิดในฐานะตัวการร่วม การที่คู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันจะต้องมีการลงลายมือชื่อร่วมกันของทั้งสองฝ่าย กรณีนี้อาจทำให้คู่สมรสฝ่ายที่ไม่ได้มีเจตนากระทำความผิด พิสูจน์ความบริสุทธิ์ของตัวเองได้ยาก ทำให้ถูกมองว่าเป็นตัวการร่วม หรือเป็นผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนได้ เพราะมีการลงลายมือชื่อในแบบ อาจถือว่าเป็นการรู้เห็นในการกระทำความผิดนั้นหรืออาจร่วมแสดงข้อความเท็จนั้นได้ ซึ่งตามหลักกฎหมายอาญาทั่วไปกรรมหรือผลของการกระทำจะเป็นเครื่องชี้เจตนา

นอกจากความผิดสองฐานที่ได้กล่าวข้างต้นแล้ว จากการศึกษาพบว่า

1. ความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่คู่สมรสยังไม่ได้ยื่นภาษีเลย
2. ความผิดในมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในกรณีที่คู่สมรสไม่ได้ยื่นแบบเพื่อหลีกเลี่ยงภาษี

ความผิดทั้ง 2 กรณีนี้ หากคู่สมรสทั้งสองฝ่ายไม่ได้ยื่นแบบเลยไม่ว่าจะมีหรือไม่มีเจตนาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีก็ตาม โดยสภาพของฐานความผิดไม่สามารถเป็นตัวการร่วมได้ เพราะคู่สมรสต่างฝ่ายต่างมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการภาษีอยู่แล้ว ความผิดฐานดังกล่าวจึงต้องต่างฝ่ายต่างรับผิด และการที่ปีที่ผ่านมาได้มีการยื่นภาษีร่วมกันไม่ทำให้เกิดหน้าที่ในปีต่อ ๆ มาที่ต้องยื่นภาษีร่วมกันอีกเพราะกฎหมายให้สิทธิคู่สมรสเลือกได้ ส่วนการจะเป็นผู้สนับสนุน หรือเป็นผู้ใช้ได้หรือไม่นั้นจะต้องพิสูจน์จากเจตนาเหมือนดังบุคคลทั่วไปที่ไม่ได้มีสถานะเป็นคู่สมรส การเป็นคู่สมรสไม่ทำให้ถูกมองว่าเป็นผู้ใช้หรือผู้สนับสนุนได้มากกว่าปกติ

5.2.1 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้กับประเทศไทย

ในประเทศสหรัฐอเมริกามีการตัดสินความรับผิดของผู้กระทำความผิดโดยใช้การมีเจตนา (Willfulness) พิจารณาว่าผู้กระทำความผิดมีตั้งใจกระทำความผิดหรือไม่ ซึ่งคล้ายกับในประเทศไทย

สามารถเห็นได้จากในมาตราจะใช้คำว่า “Willfully” ในทุก ๆ ฐานความรับผิดที่มีโทษอาญา สิ่งที่ไม่เหมือนกับของประเทศไทยสำหรับหลักการนี้คือ หลักนี้เปิดโอกาสให้ผู้กระทำผิดสามารถอ้างความไม่รู้กฎหมายได้ ซึ่งเป็นหลักที่มีอยู่เฉพาะในความรับผิดอาญาทางภาษีของอเมริกาเท่านั้น หากผู้กระทำผิดไม่รู้จักกฎหมายก็ทำให้ไม่ครบองค์ประกอบในการกระทำผิด ซึ่งตามหลักความรับผิดอาญาทางภาษีของประเทศไทย การอ้างความไม่รู้กฎหมายไม่สามารถอ้างเพื่อให้พ้นจากความรับผิดได้

ทั้งนี้ การกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องรับผิดเมื่อต้องรู้กฎหมายภาษีด้วยแล้วนั้นจะช่วยสร้างความเป็นธรรมต่อผู้ไม่รู้กฎหมายภาษีได้เฉพาะคู่สมรสที่ไม่รู้กฎหมายเท่านั้น แต่หากจะนำแนวทางการรับผิดของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ในประเทศไทยจะไม่สามารถแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนในการรับผิดของคู่สมรสได้ เพราะไม่ได้มีการบัญญัติความรับผิดของคู่สมรสเป็นการเฉพาะ

5.2.2 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดทางอาญาของประเทศสวีเดนมาใช้กับประเทศไทย

ในประเทศสวีเดนมีการกำหนดกฎหมายภาษีที่ละเอียดกว่าประเทศไทยโดยบัญญัติกฎหมายในเรื่องความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสไว้เป็นการเฉพาะเจาะจงเป็นหนึ่งมาตราแยกต่างหากจากความรับผิดทางแพ่งซึ่งกำหนดให้คู่สมรสต้องรับผิดอาญาในภาษีที่ไม่ได้ชำระเฉพาะในส่วนที่เกี่ยวข้องกับคู่สมรสแต่ละคนเท่านั้น รวมถึงบัญญัติไว้ชัดเจนว่าการร่วมลงลายมือชื่อในแบบรายการภาษีเมื่อยื่นภาษีนั้นไม่ได้ส่งผลให้คู่สมรสต้องรับผิดในฐานะช่วยเหลือ สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมในการหลีกเลี่ยงภาษีด้วย หากคู่สมรสจะร่วมรับผิดได้ต้องเป็นกรณีที่เป็นผู้ช่วยเหลือ ผู้สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมในการหลีกเลี่ยงภาษีจริงเท่านั้น เพียงแต่การลงลายมือชื่อไม่ถึงเป็นผู้ช่วยเหลือ ผู้สนับสนุน หรือมีส่วนร่วมโดยปริยาย ซึ่งหากนำมาปรับใช้กับประเทศไทยจะทำให้ความรับผิดทางอาญาของคู่สมรสชัดเจนและไม่ถือว่าคู่สมรสเป็นผู้ร่วมกระทำความผิด ไม่ว่าจะในฐานะเป็นผู้ใช้ ผู้สนับสนุน หรือตัวการร่วม เว้นแต่จะพิสูจน์ได้จริง

5.2.3 วิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบทางอาญาของประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทย

ความรับผิดชอบในทางอาญาของประเทศฝรั่งเศส โดยหลักแล้วความผิดอาญาที่เกิดขึ้นจากการยื่นภาษีเท็จ หรือหลีกเลี่ยง หรือฉ้อโกงภาษี ผู้ที่กระทำความผิดจึงเป็นผู้ลงลายมือชื่อในแบบที่ได้มีการยื่นเท็จ หรือฉ้อโกง หรือหลีกเลี่ยงนั้น กฎหมายได้มีการกำหนดไว้ว่า หากเจ้าหน้าที่จะให้ผู้ใดมีความผิดทางอาญาข้างต้นจะต้องพิสูจน์ให้ได้ว่าผู้กระทำมีเจตนาในการกระทำความผิดซึ่งจะเป็นการคล้ายกับของไทยที่ยึดหลักเจตนาในการกระทำความผิดของผู้กระทำความผิดเป็นสำคัญ ทั้งนี้ ได้มีคำพิพากษาของประเทศฝรั่งเศสที่น่าสนใจคือกรณีที่ผู้จัดการบริษัทไม่ได้เป็นผู้ลงลายมือชื่อในแบบรายการภาษีนั้นด้วยตนเอง แต่ได้อนุญาตและยอมรับการลงลายมือชื่อของเขาด้วยคนอื่น เขาจึงต้องมีความผิดฐานฉ้อโกงนั้นไปด้วย แสดงให้เห็นว่าแม้เค้าจะไม่ใช่ว่าผู้ที่มีเจตนาในการกระทำความผิด เพียงแต่เป็นหน้าที่ของเขาที่จะตรวจสอบความถูกต้องของการแสดงรายการภาษีในนามชื่อเขา เมื่อเขาละเลยในการตรวจสอบก็ไม่สามารถปฏิเสธความรับผิดชอบได้ ซึ่งทำให้เห็นว่าหากประเทศไทยไม่มีข้อกำหนดที่ชัดเจนว่าการลงลายมือชื่อร่วมกันของคู่สมรสไม่ถือเป็นการกระทำความผิดแล้ว ก็ยากที่จะปฏิเสธความรับผิดชอบเช่นคดีนี้ของประเทศฝรั่งเศส

จากคดีของฝรั่งเศส เมื่อนำมาวิเคราะห์กับกฎหมายภาษีของไทยแล้วพบว่ากรณีที่ไม่มีกฎหมายเขียนไว้เป็นการเฉพาะว่าไม่ให้การร่วมลงลายมือชื่อถือเป็นการกระทำความผิดในฐานะผู้ช่วยเหลือผู้สนับสนุน หรือผู้สมรู้ร่วมคิด ทำให้คู่สมรสมีภาระการพิสูจน์ให้เป็นที่พอใจว่าตนไม่มีเจตนากระทำความผิดเพราะในแบบที่ยื่นมีการลงชื่อของตนเองอยู่จะถูกมองว่าเป็นผู้สนับสนุนหรือเป็นตัวการร่วมหรือเป็นผู้ใช้ก็ได้

ดังนั้น หากจะนำแนวทางการรับผิดชอบของประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทยนั้นจึงยังไม่เหมาะสม เนื่องจากการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาค่อนข้างคล้ายกับประเทศไทยมากและทำให้เกิดปัญหาเช่นเดียวกับในประเทศไทย

5.2.4 การกำหนดแนวทางความรับผิดชอบทางอาญาที่เหมาะสมสำหรับประเทศไทย

จากการวิเคราะห์การนำแนวทางความรับผิดชอบทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศสมาใช้กับประเทศไทยข้างต้นนั้น เห็นว่า การนำแนวทางความรับผิดชอบ

ทางอาญาของประเทศสวีเดนแลนด์มาใช้ในประเทศไทยจะเหมาะสมที่สุด เนื่องจากความรับผิดชอบของประเทศสวีเดนแลนด์มีการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสไว้ชัดเจน ปราศจากปัญหาเรื่องการพิสูจน์ หากประเทศไทยมีการกำหนดบทบัญญัติที่เกี่ยวกับความรับผิดชอบของคู่สมรสไว้ชัดเจนว่าการร่วมลงลายมือชื่อในการยื่นภาษีจะไม่ถือว่าเป็นผู้กระทำความผิดในฐานะตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนไว้ดังเช่นในประเทศสวีเดนแลนด์จะทำให้ภาระการพิสูจน์ตกเป็นของฝั่งสรรพากรหรืออัยการ เพราะคู่สมรสจะถูกสันนิษฐานว่าไม่ใช่ผู้สนับสนุน ช่วยเหลือ หรือผู้สมรู้ร่วมคิดตามหลักกฎหมาย แม้ว่าการทำให้ภาระการพิสูจน์ของทางภาครัฐเพิ่มขึ้นอยู่บ้างในการต้องพิสูจน์และหาหลักฐานมาแสดงให้ชัดแจ้งว่า คู่สมรสมีเจตนาในการกระทำความผิดจริงนอกเหนือไปจากการมีลายมือชื่อร่วมกันในขณะยื่นภาษีนั้น แต่แท้จริงแล้วภาครัฐหรือฝั่งผู้กล่าวหาย่อมต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์ให้ชัดแจ้งอยู่แล้วว่าผู้ถูกกล่าวหาเจตนากระทำความผิดจริงตามหลักมาตรฐานการกล่าวหาให้ผู้กระทำความผิดต้องรับโทษในทางอาญา การเพิ่มบทบัญญัติให้ชัดเจนมากขึ้นก็เพื่อไม่ให้สรรพากรใช้หลักฐานเพียงแค่การลงลายมือชื่อร่วมกันเป็นพยานหลักฐานในการกล่าวหาเท่านั้น

ดังนั้น แนวทางการแก้ไขปัญหาของประเทศไทยควรจะกำหนดกฎหมายให้ชัดเจนว่าการยื่นภาษีร่วมกันไม่ถือว่ามีเจตนากระทำความผิดร่วมกันจนกว่าจะถูกพิสูจน์ได้ว่ามีเจตนากระทำความผิดจริงเพื่อทำให้คู่สมรสไม่ต้องพิสูจน์ตัวเองว่าบริสุทธิ์ หากจะรับผิดชอบในฐานะผู้ร่วมกระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นฐานตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนต้องมีเจตนาที่ชัดแจ้ง ไม่ใช่การพิสูจน์จากการยื่นภาษีร่วมกันนั้น

ทั้งนี้ การกำหนดแนวทางการรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสให้แตกต่างจากแนวทางการรับผิดชอบทางแพ่งนั้น เนื่องจากจุดประสงค์ของความรับผิดชอบทางอาญาที่ต้องการผู้กระทำความผิดมาลงโทษแตกต่างจากทางแพ่งที่ต้องการเยียวยาความเสียหายและโทษทางอาญามีโทษที่อาจกระทบถึงเนื้อตัวร่างกาย ดังนั้น ผลของการตกเป็นผู้กระทำความผิดทางอาญาจะร้ายแรงกว่าในทางแพ่ง หากต้องให้คู่สมรสรับผิดชอบร่วมกัน แต่เปิดโอกาสให้คู่สมรสขอบรรเทาความรับผิดชอบโดยการพิสูจน์ถึงความบริสุทธิ์ของตัวเองดังเช่นในทางแพ่ง จะเป็นการทำให้คู่สมรสต้องตกเป็นผู้กระทำความผิดอาญาไปก่อน หากไม่มีหลักฐานมาพิสูจน์ให้เป็นที่น่าเชื่อถือเพียงพอว่าตนไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการกระทำความผิดจะทำให้คู่สมรสที่ยื่นร่วมตกเป็นผู้กระทำ

ความผิดอาญาทันทีซึ่งจะส่งผลเสียอย่างมากต่อตัวคู่สมรสที่เป็นผู้บริสุทธิ์อย่างแท้จริง ทั้งยังเป็นการขัดกับหลักความรับผิดชอบทางอาญาที่ว่าผู้กระทำความผิดอาญาจะต้องถูกสันนิษฐานไว้ก่อนว่าเป็นผู้บริสุทธิ์

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากการศึกษาปัญหาการยื่นภาษีของคู่สมรสกรณีที่คู่สมรสเลือกจะยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันของประเทศไทยนั้น ในทางแพ่ง เมื่อคู่สมรสยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันแล้วมีภาษีอากรค้างชำระเกิดขึ้นไม่ว่าจะเกิดจากกรณีไม่ยื่นรายการภาษีหรือไม่ชำระภาษีภายในกำหนดระยะเวลา หรือกรณีเจ้าพนักงานตรวจสอบออกหมายเรียก และการยื่นแบบแสดงรายการไว้ชำระภาษีขาดหรือต่ำไป คู่สมรสต้องร่วมกันรับผิดชอบอย่างลูกหนี้ร่วมในหนี้ภาษีอากรค้างชำระนั้นทุกกรณี ตามมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรทำให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่คู่สมรสที่ไม่ได้รู้เห็นถึงการทำให้เกิดภาษีค้างชำระนั้นได้ ในทางกลับกัน คู่สมรสที่ไม่ได้รู้เห็นนั้นอาจจะถูกปิดบังข้อเท็จจริง เช่น อาจถูกปิดบังเงินได้ หรือแหล่งที่มาของเงินได้ โดยการเป็นคู่สมรสย่อมมีความไว้วางใจกันและทำให้เกิดการหลอกลวงได้ง่าย โดยเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายและแนวทางการรับผิดชอบของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวีเดน และประเทศฝรั่งเศสแล้วพบว่าการกำหนดข้อจำกัดหรือบรรเทาความรับผิดไว้ในกฎหมายจะทำให้ผลการรับผิดชอบของคู่สมรสร่วมกันรับผิดเป็นหลักแต่ไม่ได้ร่วมกันรับผิดในทุกกรณี หากคู่สมรสสามารถพิสูจน์ได้ถึงความรู้หรือไม่รู้ในความผิดพลาดนั้น เป็นการเปิดกว้างให้สามารถพิสูจน์ได้ โดยคู่สมรสฝ่ายที่กล่าวอ้างมีภาระการพิสูจน์ เช่น ภรรยากล่าวอ้างว่า ณ เวลาที่สามีได้เงินได้จำนวนหนึ่งมา ตนและสามีอาศัยอยู่คนละที่ เมื่อสามียื่นภาษีเงินได้ร่วมกับภรรยาก็อาจปิดบังและไม่แสดงในรายการภาษี ทำให้ถูกสรรพากรประเมินเรียกเก็บย้อนหลังซึ่งมีเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจำนวนมาก กรณีนี้ภรรยาสามารถหาหลักฐานมาพิสูจน์ได้ว่าตนไม่รู้หรือไม่ควรได้รู้ในเงินจำนวนนั้น และการบัญญัติแนวทางการจำกัดความรับผิดให้คู่สมรสสามารถพิสูจน์ได้ไว้ในมาตราเดียวกัน จะทำให้เกิดความชัดเจนในการพิสูจน์ตนเอง และยังทำให้คู่สมรสที่เป็นฝ่ายยื่นภาษีจะต้องแจ้งหรือแสดงรายการภาษีให้อีกฝ่ายหนึ่งร่วมกันตรวจสอบเพื่อป้องกันการหลอกลวงหรือปกปิดซึ่งสามารถแก้ปัญหาภายในครอบครัวได้

เมื่อพิจารณาความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสที่เลือกยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันแล้ว การที่คู่สมรสต้องยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันทำให้คู่สมรสอาจตกเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดไม่ว่าจะเป็นในฐานะตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนได้ เนื่องจากการยื่นภาษีเงินได้ร่วมกันนั้นเป็นไปในนามของคู่สมรสทั้งสองฝ่าย ไม่ว่าจะเป็นความผิดฐานยื่นภาษีเกินกว่ากำหนด หรือความผิดฐานเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือแสดงหลักฐานเท็จ หรือฉ้อโกง จะเป็นการยากหากคู่สมรสต้องพิสูจน์ว่าตนไม่ได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการกระทำความผิด ซึ่งในประเทศไทยยังไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดเรื่องความรับผิดชอบของคู่สมรสไว้ให้ชัดเจน จากการศึกษากฎหมายและแนวทางการกำหนดความรับผิดชอบของคู่สมรสในประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศสวิตเซอร์แลนด์ และประเทศฝรั่งเศสพบว่า ในประเทศสวิตเซอร์แลนด์มีการกำหนดความรับผิดชอบทางอาญาของคู่สมรสไว้ชัดเจนว่า การยื่นภาษีร่วมกันของคู่สมรสไม่ถือว่าเป็นผู้ร่วมกระทำความผิดเว้นแต่จะมีเจตนาเช่นว่านั้นจริง ซึ่งการบัญญัติกฎหมายไว้ในลักษณะนี้จะทำให้เกิดความชัดเจนว่าการยื่นภาษีร่วมกันไม่ถือว่ามีเจตนากระทำความผิดร่วมกันจนกว่าจะถูกพิสูจน์ได้ว่ามีเจตนากระทำความผิดจริง และสร้างความเป็นธรรมให้แก่คู่สมรสที่ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องกับการกระทำความผิดซึ่งมีภาระหน้าที่ในการพิสูจน์และเป็นการยากที่จะพิสูจน์ว่าตนเองบริสุทธิ์ อีกทั้งสำหรับบางครอบครัวจะเป็นการยากที่คู่สมรสฝ่ายหนึ่งจะปฏิเสธการลงลายมือชื่อร่วมในแบบรายการภาษี

ผู้เขียนจึงเห็นควรที่จะเสนอแนะให้กำหนดแนวทางที่เหมาะสมดังนี้

1. กำหนดข้อจำกัดหรือบรรเทาความรับผิดไว้ในกฎหมายให้ชัดเจนตามแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาโดยแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติในมาตรา 57 ฉ วรรค 3 แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

“สามีและภริยาจะตกลงยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกัน โดยให้ถือเอาเงินได้พึงประเมินของตนเป็นเงินได้ของสามีหรือภริยาอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้ หรือจะแยกยื่นรายการและเสียภาษีเฉพาะส่วนที่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากรโดยมิให้ถือเอาเป็นเงินได้ของอีกฝ่ายหนึ่งก็ได้แต่ถ้ามีภาษีค้างชำระสามีและภริยาต้องร่วมรับผิดชอบในการเสียภาษีที่ค้างชำระนั้น **เว้นแต่ในกรณีที่สามีหรือภริยาพิสูจน์ให้เห็นได้ว่าตนไม่รู้และไม่ควรจะได้รู้ในการแสดงรายการที่ทำให้เกิดภาษีอากรค้างจำนวนใดโดยสุจริต สามีหรือภริยาฝ่ายนั้นไม่ต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้ภาษีอากรค้างชำระจำนวนนั้น**”

2. กำหนดให้บัญญัติเพิ่มมาตราที่กำหนดความรับผิดสำหรับคู่สมรสโดยเฉพาะในส่วนที่เป็นความผิดอาญา และอ้างถึงมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรและ มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรดังนี้

“การยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันของสามีภรรยาตามมาตรา 57 ฉ วรรคสาม สามีหรือภรรยาจะมีความผิดตามมาตรา 35 และมาตรา 37 เฉพาะในส่วนที่สามีหรือภรรยากระทำความผิดเท่านั้น การยื่นรายการและเสียภาษีร่วมกันไม่ถือว่ากระทำความผิดฐานเป็นตัวการ ผู้ใช้ หรือผู้สนับสนุนเว้นแต่จะมีเจตนากระทำความผิดในฐานเช่นนั้นจริง”

บรรณานุกรม

หนังสือ

เกียรติจจร วัจนะสวัสดิ์. คำอธิบายกฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 10. กรุงเทพฯ: พลสยาม พรินต์ติ้ง (ประเทศไทย), 2551.

จิตติ ติงศภัทย์. คำอธิบายประมวลกฎหมายอาญา ภาค 1. พิมพ์ครั้งที่ 11. สำนักอบรมศึกษากฎหมาย แห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2555.

ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ. คำอธิบายกฎหมายอาญาภาคทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 18. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2559.

ประสพสุข บุญเดช. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ5 ว่าด้วยครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 19. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2554.

ไพจิตร โรจนวานิช. คำอธิบายประมวลรัษฎากร. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2561.

ไพโรจน์ กัมพูสิริ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ5 ครอบครัว. พิมพ์ครั้งที่ 8. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2556.

ศันท์กรณ โสทธิพันธ์. คำอธิบายกฎหมายลักษณะละเมิด จัดการงานนอกสั่ง ลาภมิควรได้. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2555.

เสนีย์ ปราโมช. ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ เล่ม 2 (ภาคจบบริบูรณ์). พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2562.

อรพรรณ พนัสพัฒนา. คำอธิบายกฎหมายลักษณะหนี้. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพฯ: นิติธรรม, 2553.

Camilla E. Watson, Brookes D. Billman, Jr. Federal Tax Practice and Procedure. St. Paul, MN: Thomson West, 2005.

บทความ

Daniel Gold-Kessler, “Assessing the Hazards to an “Innocent Spouse” of Civil and Criminal Liability for Tax Offenses in a Dissolution of Marriage Proceeding”, Journal of the American Academy of Matrimonial Lawyers. 2012.

David G. Owen. “THE FIVE ELEMENTS OF NEGLIGENCE”. Hofstra Law Review, 35, No.4 . Summer 2007.

John Allian Viator. “What You Earn is Yours, but You are Jointly and Severally Liable for His: A Proportionate Liability Proposal for Federal Income Taxes”. Louisiana Law Review, 58. 1997.

Richard A. Posner. “A Theory of Negligence”. The Journal of Legal Studies, 1, No.1. January 1972.

วิทยานิพนธ์

ทรงพล สงวนพงศ์, ความรับผิดในทางอาญาของผู้ใช้. วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527.

สุชากร วณิชย์ศิริกุล. ความผิดลหุโทษตามประมวลกฎหมายอาญา : ศึกษาความผิดที่ผู้กระทำความผิดต้องมีเจตนา.วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, 2555.

สื่ออิเล็กทรอนิกส์

สรรพากร. คู่มือภาษีหักเหส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล. [ออนไลน์]. เข้าถึงได้จาก: http://download.rd.go.th/fileadmin/download/insight_pasi/manualpasi_120159.pdf [26 April 2020].

Angloinfo Switzerland. Registered Partnerships in Switzerland. [Online]. Available from: <https://www.angloinfo.com/how-to/switzerland/family/marriage-partnerships/same-sex-partnerships> [17 April 2020].

Association Thai Provence. ข้อมูลทั่วไป. [Online]. Available from: <http://thai-provence.org/%e0%b8%82%e0%b9%89%e0%b8%ad%e0%b8%a1%e0%b8%b9%e0%b8%a5%e0%b8%97%e0%b8%b1%e0%b9%88%e0%b8%a7%e0%b9%84%e0%b8%9b/> [16 April 2020].

Expatica. French weddings: a guide to getting married in France. 2020. [Online]. Available from: <https://www.expatica.com/fr/living/love/getting-married-in-france-101112/> [17 April 2020].

Kaplan Financial Education. 2018. Despite Finding Taxpayer Had Constructive Knowledge of Income, Innocent Spouse Relief Under Section 6015(c) Granted. [Online]. Available from: <https://www.currentfederaltaxdevelopments.com/blog/2018/1/5/despite-finding-taxpayer-had-constructive-knowledge-of-income-innocent-spouse-relief-under-section-6015c-granted>. [13 March 2020].

Ministère de l'action et des comptes publics. 2015. Décharge de responsabilité solidaire - Principe de solidarité fiscale et conditions à satisfaire pour l'octroi de la décharge. [Online]. Available from: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10289-PGP> [8 March 2020].

Ministère de l'action et des comptes publics. 2019. Infractions et sanctions pénales - Poursuites correctionnelles - Délit général de fraude fiscale - Personnes responsables du délit. [Online]. Available from: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4233-PGP> [8 March 2020].

Swiss Confederation. Marriage and registered partnership. [Online]. Available from: <https://www.eda.admin.ch/countries/usa/en/home/services/civil-status/marriage.html> [19 April 2020].

Swiss Tax Conference Information Committee. 2019. The Swiss Tax System. [Online]. Available from: https://www.eda.admin.ch/dam/countries/countries-content/united-kingdom/en/FTA-swiss-tax-system-2019_EN.pdf [1 March 2020].

Team Documentation et information fiscale Administration fédérale des contributions. 2019. Les impôts en vigueur de la Confédération, des cantons et des communes. [Online]. Available from: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steueringformationen/c/c-geltende-steuern.pdf.download.pdf/c-geltende_steuern_fr_2018.pdf [1 March 2020].

Team Documentation et information fiscale Administration fédérale des contributions. 2015. L'imposition de la famille. [Online]. Available from: https://www.estv.admin.ch/dam/estv/fr/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steueringformationen/f/Die%20Familienbesteuerung.pdf.download.pdf/f_familienbesteuerung_f.pdf. [8 March 2020].

The Spruce. How to Get a Marriage License. [Online]. Available from: <https://www.thespruce.com/marriage-licenses-3489792> [21 April 2020].

ภาคผนวก

ภาคผนวก ก.

แบบฟอร์ม 8857 เพื่อขอบรรเทาความรับผิดชอบของประเทศสหรัฐอเมริกา

Form **8857**
(Rev. January 2014)
Department of the Treasury
Internal Revenue Service (99)

Request for Innocent Spouse Relief

OMB No. 1545-1596

► Information about Form 8857 and its separate instructions is at www.irs.gov/form8857.**Important things you should know**

- **Do not file this form with your tax return.** See *Where To File* in the instructions.
- Review and follow the instructions to complete this form. Instructions can be obtained at www.irs.gov/form8857 or by calling 1-800-TAX-FORM (1-800-829-3676).
- While your request is being considered, the IRS generally cannot collect any tax from you for the year(s) you request relief. However, filing this form extends the amount of time the IRS has to collect the tax you owe, if any, for those years.
- The IRS is required by law to notify the person on line 5 that you requested this relief. That person will have the opportunity to participate in the process by completing a questionnaire about the tax years you enter on line 3. This will be done before the IRS issues preliminary and final determination letters.
- The IRS will not disclose the following information: your current name, address, phone numbers, or employer.

Part I Should you file this form?

Generally, both you and your spouse are responsible, jointly and individually, for paying any tax, interest, or penalties from your joint return. If you believe your current or former spouse should be solely responsible for an erroneous item or an underpayment of tax from your joint tax return, you may be eligible for innocent spouse relief.

Innocent spouse relief may also be available if you were a resident of a community property state (see list of community property states in the instructions) and did not file a joint federal income tax return and you believe you should not be held responsible for the tax attributable to an item of community income.

1 Do either of the paragraphs above describe your situation?

- Yes. You should file this Form 8857. Go to question 2.
 No. Do not file this Form 8857, but go to question 2 to see if you need to file a different form.

2 Did the IRS take your share of a joint refund from any tax year to pay any of the following past-due debt(s) owed ONLY by your spouse? • Child support • Spousal support • Student loan (or other federal nontax debt) • Federal or state taxes

- Yes. You may be able to get back your share of the refund. See Form 8379, Injured Spouse Allocation, and the instructions to that form. Go to question 3 if you answered "Yes" to question 1.
 No. Go to question 3 if you answered "Yes" to question 1. If you answered "No" to question 1, do not file this form.

3 If you determine you should file this form, enter each tax year you want innocent spouse relief. It is important to enter the correct year. For example, if the IRS used your 2011 income tax year refund to pay a 2009 joint tax liability, enter tax year 2009, not tax year 2011.

Tax Year _____ Tax Year _____ Tax Year _____
 Tax Year _____ Tax Year _____ Tax Year _____

Part II Tell us about yourself and your spouse for the tax years you want relief

4 Your current name (see instructions)		Your social security number	
Address where you wish to be contacted. If this is a change of address, see instructions.			
Number and street or P.O. box		Apt. no.	County
City, town or post office, state, and ZIP code. If a foreign address, see instructions.		Best or safest daytime phone number (between 6 a.m. and 5 p.m. Eastern Time)	
5 Who was your spouse for the tax years you want relief? File a separate Form 8857 for tax years involving different spouses or former spouses.			
That person's current name		Social security number (if known)	
Current home address (number and street) (if known). If a P.O. box, see instructions.		Apt. no.	
City, town or post office, state, and ZIP code. If a foreign address, see instructions.		Daytime phone number (between 6 a.m. and 5 p.m. Eastern Time)	

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part II Tell us about yourself and your spouse for the tax years you want relief (Continued)

6 What is the current marital status between you and the person on line 5?

- Married and still living together
Married and living apart since
Widowed since
Legally separated since
Divorced since

Attach a photocopy of the death certificate and will (if one exists).

Attach a photocopy of your entire separation agreement.

Attach a photocopy of your entire divorce decree.

Note. A divorce decree stating that your former spouse must pay all taxes does not necessarily mean you qualify for relief.

7 What was the highest level of education you had completed when the return(s) were filed? If the answers are not the same for all tax years, explain.

- Did not complete high school
High school diploma or equivalent
Some college
College degree or higher. List any degrees you have

List any college-level business or tax-related courses you completed

Explain

8 Were you or other members of your family a victim of spousal abuse or domestic violence, or suffering the effects of such abuse during any of the tax years you want relief or when any of the returns were filed for those years?

- Yes. If you want the IRS to consider this information in making its determination, complete Part V of this form in addition to other parts of the form. First read the instructions for Part V, to understand how the IRS will proceed with evaluating your claim for relief in these circumstances.

If you checked "Yes" above, we will put a note on your separate account. This will enable us to respond appropriately and be sensitive to your situation. We will remove the note from your account if you request it (as explained in the instructions).

If you do not want us to put a note on your account, check here

- No. Complete the other parts of this form except for Part V.

9 When any of the returns listed on line 3 were filed, did you have a mental or physical health problem or do you have a mental or physical health problem now? If the answers are not the same for all tax years, explain below.

- Yes. Attach a statement to explain the problem and when it started. Provide photocopies of any documentation, such as medical bills or a doctor's report or letter.

- No.

Explain

10 Is there any information you are afraid to provide on this form, but are willing to discuss?

- Yes No

Part III Tell us if and how you were involved with finances and preparing returns for those tax years

11 Did you agree to file a joint return? Yes No

Explain why or why not

12 Did you sign the joint return? See instructions. Yes No

Explain why or why not

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part III Tell us if and how you were involved with finances and preparing returns for those tax years (Continued)

13 What was your involvement with preparing the returns? Check all that apply and explain, if necessary. If the answers are **not** the same for all tax years, explain.

- You were not involved in preparing the returns.
- You filled out or helped fill out the returns.
- You gathered receipts and cancelled checks.
- You gave tax documents (such as Forms W-2, 1099, etc.) for the preparation of the returns.
- You reviewed the returns before they were filed.
- You did not review the returns before they were filed. Explain below why you did not review the returns.
- You did not know a joint return was filed.
- Other ▶

Explain how you were involved ▶

14 When the returns were filed, what did you know about any incorrect or missing information? Check all that apply and explain, if necessary. If the answers are **not** the same for all tax years, explain below.

- You knew something was incorrect or missing, but you said nothing. Explain below.
- You knew something was incorrect or missing and asked about it. Explain below.
- You did not know anything was incorrect or missing.
- Not applicable. There was no incorrect or missing information.

Explain ▶

15 When any of the returns were filed, what did you know about the income of the person on line 5? Check all that apply and explain, if necessary. If the answers are **not** the same for all tax years, explain.

- You knew that the person on line 5 had income.
List each type of income on the lines provided below. (Examples are wages, social security, gambling winnings, or self-employment business income.) Enter each tax year and the amount of income for each type you listed. If you do not know any details, enter "I don't know."

- You knew that the person on line 5 was self-employed and you helped with the books and records.
- You knew that the person on line 5 was self-employed and you did not help with the books and records.
- You knew that the person on line 5 had no income.
- You did not know whether the person on line 5 had income.

Explain why you did not know whether the person on line 5 had income ▶

16 When the returns were filed, did you know if the returns showed a balance due to the IRS for those tax years? If the answers are **not** the same for all tax years, explain.

- Yes. Explain when and how you thought the amount of tax reported on the return would be paid ▶
- No. Explain why you did not know the return showed a balance due. ▶

Not applicable. There was no balance due on the return.

17 When any of the returns were filed, were you having financial problems (for example, bankruptcy or bills you could not pay)? If the answers are **not** the same for all tax years, explain.

- Yes. Explain ▶
- No.
- Did not know. Explain ▶

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part III Tell us if and how you were involved with finances and preparing returns for those tax years (Continued)

18 For the years you want relief, how were you involved in the household finances? Check all that apply. If the answers are **not** the same for all tax years, explain.

- You were not involved in handling money for the household. Explain below.
- You knew the person on line 5 had separate accounts.
- You had joint accounts with the person on line 5, but you had limited use of them or did not use them. Explain below.
- You used joint accounts with the person on line 5. You made deposits, paid bills, balanced the checkbook, or reviewed the monthly bank statements.
- You made decisions about how money was spent. For example, you paid bills or made decisions about household purchases.
- Other ▶

Explain anything else you want to tell us about your household finances ▶

19 Did you (or the person on line 5) incur any large expenses, such as trips, home improvements, or private schooling, or make any large purchases, such as automobiles, appliances, or jewelry, during any of the years you want relief or any later years?

- Yes. Describe (a) the types and amounts of the expenses and purchases and (b) the years they were incurred or made.

No.

20 Has the person on line 5 ever transferred assets (money or property) to you? (Property includes real estate, stocks, bonds, or other property that you own or possess now or possessed in the past.) See instructions.

- Yes. List the assets, the dates they were transferred, and their fair market values on the dates transferred. If the property was secured by any debt (such as a mortgage on real estate), explain who was responsible for making payments on the debt, how much was owed on the debt at the time of transfer and whether the debt has been satisfied. Explain why the assets were transferred to you. If you no longer possess or own the assets, explain what happened with the assets.

No.

Part IV Tell us about your current financial situation

21 Tell us about your assets. Your assets are your money and property. Property includes real estate, motor vehicles, stocks, bonds, and other property that you own. In the table below, list the amount of cash you have on hand and in your bank accounts. Also list each item of property, the fair market value (as defined in the instructions) of each item, and the balance of any outstanding loans you used to acquire each item. Do not list any money or property you listed on line 20.

Description of Assets	Fair Market Value	Balance of Any Outstanding Loans You Used To Acquire the Asset

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part IV Tell us about your current financial situation (Continued)

22 How many people are currently in your household, including yourself? Adults _____ Children _____

23 Tell us your current average monthly income and expenses for your entire household.

Monthly Income — If family or friends are helping to support you, include the amount of support as gifts below.	Amount
Gifts	
Wages (Gross pay)	
Pensions	
Unemployment	
Social security	
Government assistance, such as housing, food stamps, grants	
Alimony	
Child support	
Self-employment business income	
Rental income	
Interest and dividends	
Other income, such as disability payments, gambling winnings, etc. List each type below:	
Type -----	
Type -----	
Type -----	
Total Monthly Income	

Monthly Expenses — Enter all expenses, including expenses paid with income from gifts.	Amount
Food and Personal Care:	
Food	
Housekeeping supplies	
Clothing and clothing services	
Personal care products and services	
Transportation:	
Auto loan/lease payment, gas, insurance, licenses, parking, maintenance, etc.	
Public transportation	
Housing and Utilities:	
Rent or mortgage	
Real estate taxes and insurance	
Electric, oil, gas, water, trash, etc.	
Telephone and cell phone	
Cable and Internet	
Medical:	
Health insurance premiums	
Out-of-pocket expenses	
Other:	
Child and dependent care	
Caregiver expenses	
Income tax withholding (federal, state, and local)	
Estimated tax payments	
Term life insurance premiums	
Retirement contributions (employer required)	
Retirement contributions (voluntary)	
Union dues	
Unpaid state and local taxes (minimum payment)	
Student loans (minimum payment)	
Court-ordered debt payments (for example, court- or agency-ordered child support, alimony and garnishments). List each type below:	
Type -----	
Type -----	
Type -----	
Miscellaneous	
Total Monthly Expenses	

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part V Complete this part if you were (or are now) a victim of domestic violence or spousal abuse

As stated in line 8, providing this additional information is not mandatory but may strengthen your request. **Additionally, if you prefer to provide this information orally, check the "Yes" box on line 10.**

If you were (or are now) a victim of domestic violence or spousal abuse by the person on line 5, the IRS will consider the information you provide in this part to determine whether to grant innocent spouse relief. However, the IRS is required by law to notify the person on line 5 that you requested this relief. There are no exceptions to this rule. That person will have the opportunity to participate in the process by completing a questionnaire about the tax years you entered on line 3. This will be done before the IRS issues preliminary and final determination letters. However, the IRS is also required by law to keep all the personal identifying information (such as current names, addresses, and employment-related information) of both you and the person on line 5 confidential. This means that the IRS cannot disclose one person's information to the other person. If the IRS does not grant you relief and you choose to petition the Tax Court, your personal identifying information is available, unless you ask the Tax Court to withhold it.

The person on line 5 will receive a questionnaire about the tax years you entered on line 3. Except for your current name, address, phone numbers, and employer, this form and any attachments could be disclosed to the person on line 5. If you have any privacy concerns, see instructions.

The IRS understands and is sensitive to the effects of domestic violence and spousal abuse, and encourages victims of domestic violence to call 911 if they are in immediate danger. **If you have concerns about your safety**, please consider contacting the 24-Hour (Confidential) National Domestic Violence Hotline at 1-800-799-SAFE (7233), or 1-800-787-3224 (TTY), or 1-855-812-1001 (Video Phone Only for Deaf Callers) before you file this form.

A representative from the IRS may call you to gather more information and discuss your request. Be sure you enter your correct contact information on line 4.

24a During any of the tax years for which you are seeking relief or when any of the returns were filed for those years, did the person on line 5 do any of the following? Check all that apply. (Note. If this does not apply to you, skip lines 24a, b, and c, and complete lines 25 through 29.)

- Physically harm or threaten you, your children, or other members of your family.
- Sexually abuse you, your children, or other members of your family.
- Make you afraid to disagree with him/her.
- Criticize or insult you or frequently put you down.
- Withhold money for food, clothing, or other basic needs.
- Make most or all the decisions for you, including financial decisions.
- Restrict or control who you could see or talk to or where you could go.
- Isolate you or keep you from contacting your family members and/or friends.
- Cause you to fear for your safety in any other way.
- Stalk you, your children, or other members of your family.
- Abuse alcohol or drugs.

b Describe the abuse you experienced, including approximately when it began and how it may have affected you, your children, or other members of your family. Explain how this abuse affected your ability to question the reporting of items on your tax return or the payment of the tax due on your return.

.....
.....
.....

c Attach photocopies of any documentation you have, such as:

- Protection and/or restraining order.
- Police reports.
- Medical records.
- Doctor's report or letter.
- Injury photographs.
- A statement from someone who was aware of or witnessed the abuse or the results of the abuse (notarized if possible).
- Any other documentation you may have.

25 Are you afraid of the person listed on line 5?

- Yes No

26 Does the person listed on line 5 pose a danger to you, your children, or other members of your family?

- Yes No

27 Were the police, sheriff, or other law enforcement ever called?

- Yes No

28 Was the person listed on line 5 charged or arrested for abusing you, your children, or other members of your family?

- Yes. Provide details below.

.....
.....

- No

29 Have you sought help from a local domestic violence program?

- Yes. Provide details below.

.....
.....

- No

Note. If you need more room to write your answer for any question, attach more pages. Be sure to write your name and social security number on the top of all pages you attach.

Part VI Additional Information

30 Please provide any other information you want us to consider in determining whether it would be unfair to hold you liable for the tax.

Horizontal dashed lines for providing additional information.

Part VII Tell us if you would like a refund

31 By checking this box and signing this form, you are indicating that you would like a refund if you qualify for relief and if you already paid the tax. See instructions

Caution

By signing this form, you understand that, by law, we must contact the person on line 5. See instructions for details.

Sign Here

Keep a copy for your records.

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this form and any accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, they are true, correct, and complete. Declaration of preparer (other than taxpayer) is based on all information of which preparer has any knowledge.

Your signature

Date

Paid Preparer Use Only	Print/Type preparer's name	Preparer's signature	Date	Check <input type="checkbox"/> if self-employed	PTIN
	Firm's name ▶			Firm's EIN ▶	
	Firm's address ▶			Phone no.	

ภาคผนวก ข.

กฎหมายภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกา

Internal Revenue Code (ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา)

§ 6013. Joint returns of income tax by husband and wife

(a) JOINT RETURNS A husband and wife may make a single return jointly of income taxes under subtitle A, even though one of the spouses has neither gross income nor deductions, except as provided below:

(1) no joint return shall be made if either the husband or wife at any time during the taxable year is a nonresident alien;

(2) no joint return shall be made if the husband and wife have different taxable years; except that if such taxable years begin on the same day and end on different days because of the death of either or both, then the joint return may be made with respect to the taxable year of each. The above exception shall not apply if the surviving spouse remarries before the close of his taxable year, nor if the taxable year of either spouse is a fractional part of a year under section 443(a)(1);

(3) in the case of death of one spouse or both spouses the joint return with respect to the decedent may be made only by his executor or administrator; except that in the case of the death of one spouse the joint return may be made by the surviving spouse with respect to both himself and the decedent if no return for the taxable year has been made by the decedent, no executor or administrator has been appointed, and no executor or administrator is appointed before the last day prescribed by law for filing the return of the surviving spouse. If an executor or administrator of the decedent is appointed after the making of the joint return by the surviving spouse, the executor or

administrator may disaffirm such joint return by making, within 1 year after the last day prescribed by law for filing the return of the surviving spouse, a separate return for the taxable year of the decedent with respect to which the joint return was made, in which case the return made by the survivor shall constitute his separate return.

(b) JOINT RETURN AFTER FILING SEPARATE RETURN

(1) IN GENERAL

Except as provided in paragraph (2), if an individual has filed a separate return for a taxable year for which a joint return could have been made by him and his spouse under subsection (a) and the time prescribed by law for filing the return for such taxable year has expired, such individual and his spouse may nevertheless make a joint return for such taxable year. A joint return filed by the husband and wife under this subsection shall constitute the return of the husband and wife for such taxable year, and all payments, credits, refunds, or other repayments made or allowed with respect to the separate return of either spouse for such taxable year shall be taken into account in determining the extent to which the tax based upon the joint return has been paid. If a joint return is made under this subsection, any election (other than the election to file a separate return) made by either spouse in his separate return for such taxable year with respect to the treatment of any income, deduction, or credit of such spouse shall not be changed in the making of the joint return where such election would have been irrevocable if the joint return had not been made. If a joint return is made under this subsection after the death of either spouse, such return with respect to the decedent can be made only by his executor or administrator.

(2) LIMITATIONS FOR MAKING OF ELECTION The election provided for in paragraph (1) may not be made—

(A) after the expiration of 3 years from the last date prescribed by law for filing the return for such taxable year (determined without regard to any extension of time granted to either spouse); or

(B) after there has been mailed to either spouse, with respect to such taxable year, a notice of deficiency under section 6212, if the spouse, as to such notice, files a petition with the Tax Court within the time prescribed in section 6213; or

(C) after either spouse has commenced a suit in any court for the recovery of any part of the tax for such taxable year; or

(D) after either spouse has entered into a closing agreement under section 7121 with respect to such taxable year, or after any civil or criminal case arising against either spouse with respect to such taxable year has been compromised under section 7122.

(3) WHEN RETURN DEEMED FILED

(A) Assessment and collection For purposes of section 6501 (relating to periods of limitations on assessment and collection), and for purposes of section 6651 (relating to delinquent returns), a joint return made under this subsection shall be deemed to have been filed—

(i) Where both spouses filed separate returns prior to making the joint return—on the date the last separate return was filed (but not earlier than the last date prescribed by law for filing the return of either spouse);

(ii) Where only one spouse filed a separate return prior to the making of the joint return, and the other spouse had less than the exemption amount of gross income for such

taxable year—on the date of the filing of such separate return (but not earlier than the last date prescribed by law for the filing of such separate return); or

(iii) Where only one spouse filed a separate return prior to the making of the joint return, and the other spouse had gross income of the exemption amount or more for such taxable year—on the date of the filing of such joint return.

For purposes of this subparagraph, the term “exemption amount” has the meaning given to such term by section 151(d). For purposes of clauses (ii) and (iii), if the spouse whose gross income is being compared to the exemption amount is 65 or over, such clauses shall be applied by substituting “the sum of the exemption amount and the additional standard deduction under section 63(c)(2) by reason of section 63(f)(1)(A)” for “the exemption amount”.

(B) Credit or refund

For purposes of section 6511, a joint return made under this subsection shall be deemed to have been filed on the last date prescribed by law for filing the return for such taxable year (determined without regard to any extension of time granted to either spouse).

(4) ADDITIONAL TIME FOR ASSESSMENT

If a joint return is made under this subsection, the periods of limitations provided in sections 6501 and 6502 on the making of assessments and the beginning of levy or a proceeding in court for collection shall with respect to such return include one year immediately after the date of the filing of such joint return (computed without regard to the provisions of paragraph (3)).

(5) ADDITIONS TO THE TAX AND PENALTIES

(A) Coordination with part II of subchapter A of chapter 68—For purposes of part II of subchapter A of chapter 68, where the sum of the amounts shown as tax on the separate returns of each spouse is less than the amount shown as tax on the joint return made under this subsection—

(i) such sum shall be treated as the amount shown on the joint return,

(ii) any negligence (or disregard of rules or regulations) on either separate return shall be treated as negligence (or such disregard) on the joint return, and

(iii) any fraud on either separate return shall be treated as fraud on the joint return.

(B) Criminal penalty

For purposes of section 7206(1) and (2) and section 7207 (relating to criminal penalties in the case of fraudulent returns) the term “return” includes a separate return filed by a spouse with respect to a taxable year for which a joint return is made under this subsection after the filing of such separate return.

(C) TREATMENT OF JOINT RETURN AFTER DEATH OF EITHER SPOUSE

For purposes of sections 15, 443, and 7851(a)(1)(A), where the husband and wife have different taxable years because of the death of either spouse, the joint return shall be treated as if the taxable years of both spouses ended on the date of the closing of the surviving spouse’s taxable year.

(d) SPECIAL RULES—For purposes of this section—

(1) the status as husband and wife of two individuals having taxable years beginning on the same day shall be determined—

(A) if both have the same taxable year—as of the close of such year; or

(B) if one dies before the close of the taxable year of the other—as of the time of such death;

(2) an individual who is legally separated from his spouse under a decree of divorce or of separate maintenance shall not be considered as married; and

(3) if a joint return is made, the tax shall be computed on the aggregate income and the liability with respect to the tax shall be joint and several.

[(e)REPEALED. PUB. L. 105–206, TITLE III, § 3201(E)(1), JULY 22, 1998, 112 STAT. 740]

(f) JOINT RETURN WHERE INDIVIDUAL IS IN MISSING STATUSFor purposes of this section and subtitle A—

(1) ELECTION BY SPOUSEIf—

(A) an individual is in a missing status (within the meaning of paragraph (3)) as a result of service in a combat zone (as determined for purposes of section 112), and

(B) the spouse of such individual is otherwise entitled to file a joint return for any taxable year which begins on or before the day which is 2 years after the date designated under section 112 as the date of termination of combatant activities in such zone,

then such spouse may elect under subsection (a) to file a joint return for such taxable year. With respect to service in the combat zone designated for purposes of the Vietnam conflict, such election may be made for any taxable year while an individual is in missing status.

(2) EFFECT OF ELECTIONIf the spouse of an individual described in paragraph (1)(A) elects to file a joint return under subsection (a) for a taxable year, then, until such election is revoked—

(A) such election shall be valid even if such individual died before the beginning of such year, and

(B) except for purposes of section 692 (relating to income taxes of members of the Armed Forces, astronauts, and victims of certain terrorist attacks on death), the income tax liability of such individual, his spouse, and his estate shall be determined as if he were alive throughout the taxable year.

(3) MISSING STATUSFor purposes of this subsection—

(A) Uniformed services

A member of a uniformed service (within the meaning of section 101(3) of title 37 of the United States Code) is in a missing status for any period for which he is entitled to pay and allowances under section 552 of such title 37.

(B) Civilian employees

An employee (within the meaning of section 5561(2) of title 5 of the United States Code) is in a missing status for any period for which he is entitled to pay and allowances under section 5562 of such title 5.

(4) MAKING OF ELECTION; REVOCATION

An election described in this subsection with respect to any taxable year may be made by filing a joint return in accordance with subsection (a) and under such regulations as may be prescribed by the Secretary. Such an election may be revoked by either spouse on or before the due date (including extensions) for such taxable year, and, in the case

of an executor or administrator, may be revoked by disaffirming as provided in the last sentence of subsection (a)(3).

(g) ELECTION TO TREAT NONRESIDENT ALIEN INDIVIDUAL AS RESIDENT OF THE UNITED STATES

(1) IN GENERAL A nonresident alien individual with respect to whom this subsection is in effect for the taxable year shall be treated as a resident of the United States—

(A) for purposes of chapter 1 for all of such taxable year, and

(B) for purposes of chapter 24 (relating to wage withholding) for payments of wages made during such taxable year.

(2) INDIVIDUALS WITH RESPECT TO WHOM THIS SUBSECTION IS IN EFFECT

This subsection shall be in effect with respect to any individual who, at the close of the taxable year for which an election under this subsection was made, was a nonresident alien individual married to a citizen or resident of the United States, if both of them made such election to have the benefits of this subsection apply to them.

(3) DURATION OF ELECTION

An election under this subsection shall apply to the taxable year for which made and to all subsequent taxable years until terminated under paragraph (4) or (5); except that any such election shall not apply for any taxable year if neither spouse is a citizen or resident of the United States at any time during such year.

(4) TERMINATION OF ELECTION An election under this subsection shall terminate at the earliest of the following times:

(A) Revocation by taxpayers

If either taxpayer revokes the election, as of the first taxable year for which the last day prescribed by law for filing the return of tax under chapter 1 has not yet occurred.

(B) Death

In the case of the death of either spouse, as of the beginning of the first taxable year of the spouse who survives following the taxable year in which such death occurred; except that if the spouse who survives is a citizen or resident of the United States who is a surviving spouse entitled to the benefits of section 2, the time provided by this subparagraph shall be as of the close of the last taxable year for which such individual is entitled to the benefits of section 2.

(C) Legal separation

In the case of the legal separation of the couple under a decree of divorce or of separate maintenance, as of the beginning of the taxable year in which such legal separation occurs.

(D) Termination by Secretary

At the time provided in paragraph (5).

(5) TERMINATION BY SECRETARY The Secretary may terminate any election under this subsection for any taxable year if he determines that either spouse has failed—

(A) to keep such books and records,

(B) to grant such access to such books and records, or

(C) to supply such other information,

as may be reasonably necessary to ascertain the amount of liability for taxes under chapter 1 of either spouse for such taxable year.

(6) ONLY ONE ELECTION

If any election under this subsection for any two individuals is terminated under paragraph (4) or (5) for any taxable year, such two individuals shall be ineligible to make an election under this subsection for any subsequent taxable year.

(h) JOINT RETURN, ETC., FOR YEAR IN WHICH NONRESIDENT ALIEN BECOMES RESIDENT OF UNITED STATES**(1) IN GENERAL** If—

(A) any individual is a nonresident alien individual at the beginning of any taxable year but is a resident of the United States at the close of such taxable year,

(B) at the close of such taxable year, such individual is married to a citizen or resident of the United States, and

(C) both individuals elect the benefits of this subsection at the time and in the manner prescribed by the Secretary by regulation,

then the individual referred to in subparagraph (A) shall be treated as a resident of the United States for purposes of chapter 1 for all of such taxable year, and for purposes of chapter 24 (relating to wage withholding) for payments of wages made during such taxable year.

(2) ONLY ONE ELECTION

If any election under this subsection applies for any 2 individuals for any taxable year, such 2 individuals shall be ineligible to make an election under this subsection for any subsequent taxable year.

§ 6015. Relief from joint and several liability on joint return

(a) IN GENERAL Notwithstanding section 6013(d)(3)—

(1) an individual who has made a joint return may elect to seek relief under the procedures prescribed under subsection (b); and

(2) if such individual is eligible to elect the application of subsection (c), such individual may, in addition to any election under paragraph (1), elect to limit such individual's liability for any deficiency with respect to such joint return in the manner prescribed under subsection (c).

Any determination under this section shall be made without regard to community property laws.

(b) PROCEDURES FOR RELIEF FROM LIABILITY APPLICABLE TO ALL JOINT FILERS

(1) IN GENERAL Under procedures prescribed by the Secretary, if—

(A) a joint return has been made for a taxable year;

(B) on such return there is an understatement of tax attributable to erroneous items of one individual filing the joint return;

(C) the other individual filing the joint return establishes that in signing the return he or she did not know, and had no reason to know, that there was such understatement;

(D) taking into account all the facts and circumstances, it is inequitable to hold the other individual liable for the deficiency in tax for such taxable year attributable to such understatement; and

(E) the other individual elects (in such form as the Secretary may prescribe) the benefits of this subsection not later than the date which is 2 years after the date the Secretary has begun collection activities with respect to the individual making the election, then the other individual shall be relieved of liability for tax (including interest, penalties, and other amounts) for such taxable year to the extent such liability is attributable to such understatement.

(2) APPORTIONMENT OF RELIEF

If an individual who, but for paragraph (1)(C), would be relieved of liability under paragraph (1), establishes that in signing the return such individual did not know, and had no reason to know, the extent of such understatement, then such individual shall be relieved of liability for tax (including interest, penalties, and other amounts) for such taxable year to the extent that such liability is attributable to the portion of such understatement of which such individual did not know and had no reason to know.

(3) UNDERSTATEMENT

For purposes of this subsection, the term “understatement” has the meaning given to such term by section 6662(d)(2)(A).

(C) PROCEDURES TO LIMIT LIABILITY FOR TAXPAYERS NO LONGER MARRIED OR TAXPAYERS LEGALLY SEPARATED OR NOT LIVING TOGETHER

(1) IN GENERAL

Except as provided in this subsection, if an individual who has made a joint return for any taxable year elects the application of this subsection, the individual’s liability for any deficiency which is assessed with respect to the return shall not exceed the portion of such deficiency properly allocable to the individual under subsection (d).

(1) BURDEN OF PROOF

Except as provided in subparagraph (A)(ii) or (C) of paragraph (3), each individual who elects the application of this subsection shall have the burden of proof with respect to establishing the portion of any deficiency allocable to such individual.

(3) ELECTION

(A) Individuals eligible to make election

(i) In general—An individual shall only be eligible to elect the application of this subsection if—

(I) at the time such election is filed, such individual is no longer married to, or is legally separated from, the individual with whom such individual filed the joint return to which the election relates; or

(II) such individual was not a member of the same household as the individual with whom such joint return was filed at any time during the 12-month period ending on the date such election is filed.

(ii) Certain taxpayers ineligible to elect

If the Secretary demonstrates that assets were transferred between individuals filing a joint return as part of a fraudulent scheme by such individuals, an election under this subsection by either individual shall be invalid (and section 6013(d)(3) shall apply to the joint return).

(B) Time for election

An election under this subsection for any taxable year may be made at any time after a deficiency for such year is asserted but not later than 2 years after the date on which the Secretary has begun collection activities with respect to the individual making the election.

(C) Election not valid with respect to certain deficiencies

If the Secretary demonstrates that an individual making an election under this subsection had actual knowledge, at the time such individual signed the return, of any item giving rise to a deficiency (or portion thereof) which is not allocable to such individual under subsection (d), such election shall not apply to such deficiency (or portion). This subparagraph shall not apply where the individual with actual knowledge establishes that such individual signed the return under duress.

(4) LIABILITY INCREASED BY REASON OF TRANSFERS OF PROPERTY TO AVOID TAX

(A) In general

Notwithstanding any other provision of this subsection, the portion of the deficiency for which the individual electing the application of this subsection is liable (without regard to this paragraph) shall be increased by the value of any disqualified asset transferred to the individual.

(B) Disqualified asset For purposes of this paragraph—

(i) In general

The term “disqualified asset” means any property or right to property transferred to an individual making the election under this subsection with respect to a joint return by the other individual filing such joint return if the principal purpose of the transfer was the avoidance of tax or payment of tax.

(ii) Presumption

(I) In general

For purposes of clause (i), except as provided in subclause (II), any transfer which is made after the date which is 1 year before the date on which the first letter of

proposed deficiency which allows the taxpayer an opportunity for administrative review in the Internal Revenue Service Independent Office of Appeals is sent shall be presumed to have as its principal purpose the avoidance of tax or payment of tax.

(II) Exceptions

Subclause (I) shall not apply to any transfer pursuant to a decree of divorce or separate maintenance or a written instrument incident to such a decree or to any transfer which an individual establishes did not have as its principal purpose the avoidance of tax or payment of tax.

(d) ALLOCATION OF DEFICIENCY For purposes of subsection (c)—

(1) IN GENERAL

The portion of any deficiency on a joint return allocated to an individual shall be the amount which bears the same ratio to such deficiency as the net amount of items taken into account in computing the deficiency and allocable to the individual under paragraph (3) bears to the net amount of all items taken into account in computing the deficiency.

(2) SEPARATE TREATMENT OF CERTAIN ITEMS If a deficiency (or portion thereof) is attributable to—

(A) the disallowance of a credit; or

(B) any tax (other than tax imposed by section 1 or 55) required to be included with the joint return;

and such item is allocated to one individual under paragraph (3), such deficiency (or portion) shall be allocated to such individual. Any such item shall not be taken into account under paragraph (1).

(3) ALLOCATION OF ITEMS GIVING RISE TO THE DEFICIENCY For purposes of this subsection—

(A) In general

Except as provided in paragraphs (4) and (5), any item giving rise to a deficiency on a joint return shall be allocated to individuals filing the return in the same manner as it would have been allocated if the individuals had filed separate returns for the taxable year.

(B) Exception where other spouse benefits

Under rules prescribed by the Secretary, an item otherwise allocable to an individual under subparagraph (A) shall be allocated to the other individual filing the joint return to the extent the item gave rise to a tax benefit on the joint return to the other individual.

(C) Exception for fraud

The Secretary may provide for an allocation of any item in a manner not prescribed by subparagraph (A) if the Secretary establishes that such allocation is appropriate due to fraud of one or both individuals.

(4) LIMITATIONS ON SEPARATE RETURNS DISREGARDED

If an item of deduction or credit is disallowed in its entirety solely because a separate return is filed, such disallowance shall be disregarded and the item shall be computed as if a joint return had been filed and then allocated between the spouses appropriately. A similar rule shall apply for purposes of section 86.

(5) CHILD'S LIABILITY

If the liability of a child of a taxpayer is included on a joint return, such liability shall be disregarded in computing the separate liability of either spouse and such liability shall be allocated appropriately between the spouses.

(e) PETITION FOR REVIEW BY TAX COURT

(1) IN GENERALIn the case of an individual against whom a deficiency has been asserted and who elects to have subsection (b) or (c) apply, or in the case of an individual who requests equitable relief under subsection (f)—

(A) In generalIn addition to any other remedy provided by law, the individual may petition the Tax Court (and the Tax Court shall have jurisdiction) to determine the appropriate relief available to the individual under this section if such petition is filed—

(i) at any time after the earlier of—

(I) the date the Secretary mails, by certified or registered mail to the taxpayer's last known address, notice of the Secretary's final determination of relief available to the individual, or

(II) the date which is 6 months after the date such election is filed or request is made with the Secretary, and

(ii) not later than the close of the 90th day after the date described in clause (i)(I).

(B) Restrictions applicable to collection of assessment

(i) In general

Except as otherwise provided in section 6851 or 6861, no levy or proceeding in court shall be made, begun, or prosecuted against the individual making an election under subsection (b) or (c) or requesting equitable relief under subsection (f) for collection of any assessment to which such election or request relates until the close of the 90th day referred to in subparagraph (A)(ii), or, if a petition has been filed with the Tax Court under subparagraph (A), until the decision of the Tax Court has become final. Rules

similar to the rules of section 7485 shall apply with respect to the collection of such assessment.

(ii) Authority to enjoin collection actions

Notwithstanding the provisions of section 7421(a), the beginning of such levy or proceeding during the time the prohibition under clause (i) is in force may be enjoined by a proceeding in the proper court, including the Tax Court. The Tax Court shall have no jurisdiction under this subparagraph to enjoin any action or proceeding unless a timely petition has been filed under subparagraph (A) and then only in respect of the amount of the assessment to which the election under subsection (b) or (c) relates or to which the request under subsection (f) relates.

(2) SUSPENSION OF RUNNING OF PERIOD OF LIMITATIONS The running of the period of limitations in section 6502 on the collection of the assessment to which the petition under paragraph (1)(A) relates shall be suspended—

(A) for the period during which the Secretary is prohibited by paragraph (1)(B) from collecting by levy or a proceeding in court and for 60 days thereafter, and

(B) if a waiver under paragraph (5) is made, from the date the claim for relief was filed until 60 days after the waiver is filed with the Secretary.

(3) LIMITATION ON TAX COURT JURISDICTION If a suit for refund is begun by either individual filing the joint return pursuant to section 6532—

(A) the Tax Court shall lose jurisdiction of the individual's action under this section to whatever extent jurisdiction is acquired by the district court or the United States Court of Federal Claims over the taxable years that are the subject of the suit for refund, and

(B) the court acquiring jurisdiction shall have jurisdiction over the petition filed under this subsection.

(4) NOTICE TO OTHER SPOUSE

The Tax Court shall establish rules which provide the individual filing a joint return but not making the election under subsection (b) or (c) or the request for equitable relief under subsection (f) with adequate notice and an opportunity to become a party to a proceeding under either such subsection.

(5) WAIVER

An individual who elects the application of subsection (b) or (c) or who requests equitable relief under subsection (f) (and who agrees with the Secretary's determination of relief) may waive in writing at any time the restrictions in paragraph (1)(B) with respect to collection of the outstanding assessment (whether or not a notice of the Secretary's final determination of relief has been mailed).

(6) SUSPENSION OF RUNNING OF PERIOD FOR FILING PETITION IN TITLE 11 CASES

In the case of a person who is prohibited by reason of a case under title 11, United States Code, from filing a petition under paragraph (1)(A) with respect to a final determination of relief under this section, the running of the period prescribed by such paragraph for filing such a petition with respect to such final determination shall be suspended for the period during which the person is so prohibited from filing such a petition, and for 60 days thereafter.

(7) STANDARD AND SCOPE OF REVIEW Any review of a determination made under this section shall be reviewed de novo by the Tax Court and shall be based upon—

(A) the administrative record established at the time of the determination, and

(B) any additional newly discovered or previously unavailable evidence.

(f) EQUITABLE RELIEF

(1) IN GENERAL Under procedures prescribed by the Secretary, if—

(A) taking into account all the facts and circumstances, it is inequitable to hold the individual liable for any unpaid tax or any deficiency (or any portion of either), and

(B) relief is not available to such individual under subsection (b) or (c),

the Secretary may relieve such individual of such liability.

(2) LIMITATION A request for equitable relief under this subsection may be made with respect to any portion of any liability that—

(A) has not been paid, provided that such request is made before the expiration of the applicable period of limitation under section 6502, or

(B) has been paid, provided that such request is made during the period in which the individual could submit a timely claim for refund or credit of such payment.

(g) CREDITS AND REFUNDS**(1) IN GENERAL**

Except as provided in paragraphs (2) and (3), notwithstanding any other law or rule of law (other than section 6511, 6512(b), 7121, or 7122), credit or refund shall be allowed or made to the extent attributable to the application of this section.

(2) RES JUDICATA

In the case of any election under subsection (b) or (c) or of any request for equitable relief under subsection (f), if a decision of a court in any prior proceeding for the same taxable year has become final, such decision shall be conclusive except with respect to

the qualification of the individual for relief which was not an issue in such proceeding. The exception contained in the preceding sentence shall not apply if the court determines that the individual participated meaningfully in such prior proceeding.

(3) CREDIT AND REFUND NOT ALLOWED UNDER SUBSECTION (C)

No credit or refund shall be allowed as a result of an election under subsection (c).

(h) REGULATIONSThe Secretary shall prescribe such regulations as are necessary to carry out the provisions of this section, including—

(1) regulations providing methods for allocation of items other than the methods under subsection (d)(3); and

(2) regulations providing the opportunity for an individual to have notice of, and an opportunity to participate in, any administrative proceeding with respect to an election made under subsection (b) or (c) or a request for equitable relief made under subsection (f) by the other individual filing the joint return.

ภาคผนวก ค**กฎหมายภาษีในประเทศสวิตเซอร์แลนด์**

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (กฎหมายภาษีที่จัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง)

Art. 9 Époux; partenaires enregistrés; enfants sous autorité parentale

¹ Les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial.

^{1bis} Les revenus des partenaires enregistrés qui vivent en ménage commun sont additionnés. Dans la présente loi, les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux. Ce principe vaut également pour les contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour les contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat.²

² Le revenu des enfants sous autorité parentale est ajouté à celui du détenteur de l'autorité parentale, à l'exception du revenu de l'activité lucrative sur lequel les enfants sont imposés séparément.

Art. 13 Responsabilité et responsabilité solidaire

¹ Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable. Ils sont en outre solidairement responsables de la part de l'impôt total qui frappe les revenus des enfants.

² Lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants d'impôt encore dus.

³ Sont solidairement responsables avec le contribuable:

a. les enfants placés sous son autorité parentale, jusqu'à concurrence de leur part de l'impôt total;

b. les associés d'une société simple, d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite qui sont domiciliés en Suisse, jusqu'à concurrence de leur part sociale, du paiement des impôts dus par les associés domiciliés à l'étranger;

c. l'acheteur et le vendeur d'un immeuble sis en Suisse jusqu'à concurrence de 3 % du prix de vente, du paiement des impôts dus par le commerçant ou l'intermédiaire auquel ils ont fait appel, si celui-ci n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal;

d. les personnes chargées de la liquidation d'entreprises ou d'établissements stables sis en Suisse, de l'aliénation ou de la réalisation d'immeubles sis en Suisse ou de créances garanties par de tels immeubles, jusqu'à concurrence du produit net, lorsque le contribuable n'est pas domicilié en Suisse au regard du droit fiscal.

⁴ L'administrateur d'une succession et l'exécuteur testamentaire répondent solidairement avec les successeurs fiscaux du défunt des impôts dus par celui-ci, jusqu'à concurrence du montant qui doit être affecté au paiement de l'impôt selon l'état de la succession au jour du décès. Ils sont libérés de toute responsabilité s'ils prouvent qu'ils ont pris tous les soins commandés par les circonstances.

Art. 42 Taxation en cas de mariage et en cas de dissolution du mariage

¹ Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conformément à l'art. 9, al. 1, pour toute la période fiscale au cours de laquelle ils se sont mariés.

² En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

³ Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conjointement (art. 9, al. 1) jusqu'au jour du décès de l'un d'eux. L'époux survivant est imposé séparément pour le reste de la période fiscale, selon le barème qui lui est applicable. L'art. 40, al. 3, est applicable par analogie.

Art. 177 Instigation, complicité, participation

¹ Celui qui, intentionnellement, incite à une soustraction d'impôt, y prête son assistance, la commet en qualité de représentant du contribuable ou y participe, sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; en outre, il répond solidairement de l'impôt soustrait.

² L'amende est de 10 000 francs au plus; elle est de 50 000 francs au plus dans les cas graves ou en cas de récidive.

³ Lorsqu'une personne au sens de l'al. 1 se dénonce spontanément et pour la première fois et que les conditions prévues à l'art. 175, al. 3, let. a et b sont remplies, il est renoncé à la poursuite pénale et la responsabilité solidaire est supprimée.

Art. 180 Responsabilité des époux en cas de soustraction

Le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. L'art. 177 est réservé. Le seul fait de contresigner la déclaration d'impôts commune n'est pas constitutif d'une infraction au sens de l'art. 177.

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
(กฎหมายภาษีที่จัดเก็บโดยท้องถิ่น)

Art. 3 Assujettissement à raison du rattachement personnel

¹ Les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel, lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative.

² Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

³ Le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. Le revenu et la fortune des enfants sous autorité parentale sont ajoutés à ceux du détenteur de cette autorité. Le produit de l'activité lucrative des enfants ainsi que les gains immobiliers sont imposés séparément.

⁴ L'al. 3 s'applique par analogie aux partenaires enregistrés. Les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux. Ce principe vaut également pour les contributions d'entretien durant le partenariat enregistré ainsi que pour les contributions d'entretien et la liquidation des biens découlant de la suspension de la vie commune ou de la dissolution du partenariat.

Art. 18 Taxation en cas de mariage et en cas de dissolution du mariage

¹ Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conformément à l'art. 3, al. 3, pour toute la période fiscale au cours de laquelle ils se sont mariés.

² En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

³ Les époux qui vivent en ménage commun sont imposés conjointement (art. 3, al. 3) jusqu'au jour du décès de l'un d'eux. L'époux survivant est imposé séparément pour le

reste de la période fiscale, selon le barème qui lui est applicable. Les art. 15, al. 3, et 17, al. 3 et 4, sont applicables par analogie.

Art. 56 Soustraction d'impôt

¹ Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète,

celui qui, tenu de percevoir un impôt à la source ne l'aura pas retenu ou n'aura pas retenu un montant suffisant, intentionnellement ou par négligence,

celui qui, intentionnellement ou par négligence, aura obtenu une restitution illégale ou une remise injustifiée d'impôt,

sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait.

^{1bis} Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;
- b. qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer les éléments de la fortune et du revenu soustraits;
- c. qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

^{1ter} Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. ^{1bis} sont remplies.

² Celui qui aura tenté de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende correspondant aux deux tiers de celle qui lui aurait été infligée en cas d'infraction consommée.

³ Celui qui aura incité à une soustraction d'impôt, y aura prêté son assistance, l'aura commise intentionnellement en qualité de représentant du contribuable ou y aura participé sera puni d'une amende fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable. L'amende se montera à 10 000 francs au plus; dans les cas graves et en cas de récidive, elle sera de 50 000 francs au plus. En outre, l'autorité fiscale pourra exiger de lui le paiement solidaire de l'impôt soustrait.

^{3bis} Lorsqu'une personne visée à l'al. 3 se dénonce spontanément et pour la première fois et que les conditions prévues à l'al. 1^{bis}, let. a et b, sont remplies, il est renoncé à la poursuite pénale et la responsabilité solidaire est supprimée.

⁴ Celui qui aura dissimulé ou distrait des biens successoraux dont il était tenu d'annoncer l'existence dans la procédure d'inventaire, dans le dessein de les soustraire à l'inventaire,

celui qui aura incité à un tel acte, y aura prêté son assistance ou l'aura favorisé,

sera puni d'une amende de 10 000 francs au plus, fixée indépendamment de la peine encourue par le contribuable; dans les cas graves ou en cas de récidive, l'amende sera de 50 000 francs au plus. La tentative de dissimuler ou de distraire des biens successoraux est également punissable. Une peine plus légère que celle encourue en cas d'infraction consommée peut être prononcée.

⁵ Lorsque une personne au sens de l'al. 4 se dénonce spontanément et pour la première fois, il est renoncé à la poursuite pénale pour dissimulation ou distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire et pour les autres infractions commises dans le cadre de la procédure d'inventaire (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

- a. qu'aucune autorité fiscale n'ait connaissance de l'infraction;

b. que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour corriger l'inventaire.

Art. 57b Dénonciation spontanée d'une personne morale

¹ Lorsqu'une personne morale assujettie à l'impôt dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt commise dans son exploitation commerciale, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition:

a. qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance;

b. que la personne concernée collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt;

c. qu'elle s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû.

² La dénonciation spontanée non punissable peut également être déposée:

a. après une modification de la raison sociale ou un déplacement du siège à l'intérieur du territoire suisse;

b. après une transformation au sens des art. 53 à 68 de la loi du 3 octobre 2003 sur la fusion (LFus)², par la nouvelle personne morale, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant la transformation;

c. après une absorption (art. 3, al. 1, let. a, LFus) ou une scission (art. 29, let. b, LFus), par la personne morale qui subsiste, en ce qui concerne les soustractions d'impôt commises avant l'absorption ou la scission.

³ La dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale.

⁴ Lorsque d'anciens membres des organes ou d'anciens représentants de la personne morale dénoncent pour la première fois une soustraction d'impôt dont aucune autorité fiscale n'a connaissance, il est renoncé à la poursuite pénale de la personne morale, ainsi que de tous les membres et représentants anciens ou actuels. Leur responsabilité solidaire est supprimée.

⁵ Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait lorsque les conditions prévues à l'al. 1 sont remplies.

⁶ Lorsqu'une personne morale cesse d'être assujettie à l'impôt en Suisse, elle ne peut plus déposer de dénonciation spontanée.

ภาคผนวก ง
กฎหมายภาษีในประเทศฝรั่งเศส

Le Code Général des Impôts (ประมวลกฎหมายทั่วไปว่าด้วยภาษีอากร)

Article 1691 bis I. – Les époux et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité sont tenus solidairement au paiement :

1° De l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

2° De la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

II. – 1. Les personnes divorcées ou séparées peuvent demander à être déchargées des obligations de paiement prévues au I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B lorsque, à la date de la demande :

a) Le jugement de divorce ou de séparation de corps a été prononcé ou la convention de divorce par consentement mutuel prenant la forme d'un acte sous signature privée contresigné par avocats a été déposée au rang des minutes d'un notaire ;

b) La déclaration conjointe de dissolution du pacte civil de solidarité établie par les partenaires ou la signification de la décision unilatérale de dissolution du pacte civil de solidarité de l'un des partenaires a été enregistrée au greffe du tribunal d'instance ;

c) Les intéressés ont été autorisés à avoir des résidences séparées ;

d) L'un ou l'autre des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité a abandonné le domicile conjugal ou la résidence commune.

2. La décharge de l'obligation de paiement est accordée en cas de disproportion marquée entre le montant de la dette fiscale et, à la date de la demande, la situation financière et patrimoniale, nette de charges, du demandeur. Elle est alors prononcée selon les modalités suivantes :

a) Pour l'impôt sur le revenu, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur le revenu établie pour la période d'imposition commune et la fraction de cette cotisation correspondant aux revenus personnels du demandeur et à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

Pour l'application du présent a, les revenus des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le partenaire de pacte civil de solidarité sont ajoutés aux revenus personnels du demandeur ; la moitié des revenus des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié des revenus communs.

Les revenus des enfants majeurs qui ont demandé leur rattachement au foyer fiscal des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité ainsi que ceux des enfants infirmes sont pris en compte dans les conditions définies à l'alinéa précédent.

La moitié des revenus des personnes mentionnées au 2° de l'article 196 ainsi qu'à l'article 196 A bis est ajoutée à la moitié des revenus communs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité ;

b) Pour la taxe d'habitation, la décharge est égale à la moitié de la cotisation de taxe d'habitation mise à la charge des personnes mentionnées au I ;

c) Pour l'impôt sur la fortune immobilière, la décharge est égale à la différence entre le montant de la cotisation d'impôt sur la fortune immobilière dû par les personnes mentionnées à l'article 1723 ter-00 B et la fraction de cette cotisation correspondant à l'actif net du patrimoine imposable propre du demandeur et à la moitié de l'actif net du patrimoine imposable commun du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité.

Pour l'application du présent c, le patrimoine imposable des enfants mineurs du demandeur non issus de son mariage avec le conjoint ou de son union avec le

partenaire de pacte civil de solidarité est ajouté au patrimoine imposable propre du demandeur ; la moitié du patrimoine imposable des enfants mineurs du demandeur et de son conjoint ou de son partenaire de pacte civil de solidarité est ajoutée à la moitié du patrimoine imposable commun ;

d) Pour les intérêts de retard et les pénalités mentionnées aux articles 1727,1728,1729,1732 et 1758 A consécutifs à la rectification d'un bénéfice ou revenu propre au conjoint ou au partenaire de pacte civil de solidarité du demandeur, la décharge de l'obligation de paiement est prononcée en totalité. Elle est prononcée, dans les autres situations, dans les proportions définies respectivement au a pour l'impôt sur le revenu, au b pour la taxe d'habitation et au c pour l'impôt sur la fortune immobilière.

3. Le bénéfice de la décharge de l'obligation de paiement est subordonné au respect des obligations déclaratives du demandeur prévues par les articles 170 et 982 à compter de la date de la fin de la période d'imposition commune.

La décharge de l'obligation de paiement ne peut pas être accordée lorsque le demandeur et son conjoint ou son partenaire lié par un pacte civil de solidarité se sont frauduleusement soustraits, ou ont tenté de se soustraire frauduleusement, au paiement des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I ainsi qu'à l'article 1723 ter-00 B, soit en organisant leur insolvabilité, soit en faisant obstacle, par d'autres manoeuvres, au paiement de l'impôt.

III. – Les personnes en situation de gêne et d'indigence qui ont été déchargées de l'obligation de paiement d'une fraction des impôts, conformément au II, peuvent demander à l'administration de leur accorder une remise totale ou partielle de la fraction des impositions mentionnées aux 1° et 2° du I restant à leur charge.

Pour l'application de ces dispositions, la situation de gêne et d'indigence s'apprécie au regard de la seule situation de la personne divorcée ou séparée à la date de demande de remise.

IV. – L'application des II et III ne peut donner lieu à restitution.

Livre des Procédures Fiscales (บทบัญญัติในบรรพที่ว่าด้วยวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร)

Article L227 Au cas de poursuites pénales tendant à l'application des articles 1741 et 1743 du code général des impôts, le ministère public et l'administration doivent apporter la preuve du caractère intentionnel soit de la soustraction, soit de la tentative de se soustraire à l'établissement et au paiement des impôts mentionnés par ces articles.

ประวัติผู้วิจัยเอกัตศึกษา

นางสาวนาตยา เนตรแก้ว เกิดที่จังหวัดกรุงเทพมหานคร สำเร็จการศึกษาระดับมัธยมศึกษาตอนปลายจากโรงเรียนเตรียมอุดมศึกษา ในปีการศึกษา 2554 และระดับปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับหนึ่ง) จากคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2558 ได้รับใบอนุญาตว่าความรุ่นที่ 45 และสอบไล่ได้ตามหลักสูตรเนติบัณฑิตไทยรุ่นที่ 70 จากนั้นได้เข้าศึกษาต่อในระดับปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต สาขาวิชากฎหมายการเงินและภาษีอากร คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ในปีการศึกษา 2561