การหักค่าใช้จ่ายทางภาษีสำหรับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน*

Tax Deduction for Commuting Expense

หฤษฎ ศิริวรรณพร

Harit Siriwannaporn

นิติกรปฏิบัติการ

สำนักงานสรรพากรภาค 2 กรมสรรพากร

Legal Officer, Practitioner Level

The Regional Revenue Office 2, The Revenue Department

Corresponding author E-mail: harit.siriwan@gmail.com

(Received: April 30, 2024; Revised: June 5, 2024; Accepted: June 6, 2024)

บทคัดย่อ

การเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นสำหรับการทำงานในชีวิตประจำวัน แต่ประเทศไทยยังขาดมาตรการทางภาษีที่เป็นรูปธรรมสำหรับค่าใช้จ่ายในลักษณะนี้ บทความนี้พิจารณาความเป็นไปได้ในการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเดินทางดังกล่าว โดยเปรียบเทียบกับแนวทางในประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศฟินแลนด์ ในประเทศสหรัฐอเมริกา ค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานถูกมองว่าเป็นค่าใช้จ่ายส่วนบุคคลและไม่สามารถหักภาษีได้ ในขณะที่ประเทศฟินแลนด์มีมาตรการช่วยเหลือทางภาษีสำหรับค่าใช้จ่ายนี้เพื่อลดภาระของผู้เสียภาษี บทความนี้จึงนำเสนอแนวทางที่ประเทศไทยสามารถนำมาใช้โดยกำหนดเงื่อนไข เช่น อัตราค่าเดินทางสูงสุดและระยะเวลาการเดินทางที่สมเหตุสมผล เพื่อสนับสนุนมาตรการทางภาษีที่ช่วยลดภาระของผู้เสียภาษีและยกระดับคุณภาพชีวิตของประชากร

คำสำคัญ : ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน, มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

Abstract

Commuting between home and work is an essential expense for daily employment, but Thailand lacks concrete tax measures for this expense. This article explores the feasibility of establishing individual income tax measures for commuting expenses in Thailand by comparing the approaches of the United States and Finland. In the United States, commuting expenses are considered personal and are not tax-deductible, whereas Finland provides tax relief for such expenses to reduce the burden on taxpayers. Therefore, the article suggests that Thailand could adopt measures such as setting maximum commuting rates and reasonable travel times to support tax policies that alleviate taxpayer burdens and improve the quality of life.

Keywords : Commuting Expenses, Individual Income Tax Measures

1. บทนำ : ปัญหาและผลกระทบจากค่าเดินทาง

การเดินทางถือเป็นเรื่องปกติของบุคคล ไม่ว่าจะเป็นการเดินทางสำหรับการท่องเที่ยว การเดินทางสำหรับการประกอบธุรกิจ หรือโดยเฉพาะอย่างยิ่งการเดินทางปกติระหว่างบ้านและที่ทำงานซึ่งเป็นการเดินทางปกติสำหรับการทำงานและถือเป็นค่าใช้จ่ายในชีวิตประจำวัน และหากพิจารณาในบริบทของการขยายตัวของเมืองก็พบว่าเมื่อมีการขยายตัวของเมืองเพิ่มขึ้น ต้นทุนสำหรับการใช้ชีวิต การประกอบธุรกิจ และการทำงานก็เพิ่มขึ้นเช่นเดียวกัน[1]

ข้อมูลภาวะเศรษฐกิจและสังคมของครัวเรือนประเทศไทยในปี 2564 โดยสำนักงานสถิติแห่งชาติรายงานว่า รายได้เฉลี่ยต่อเดือนของครัวเรือนไทยมีจำนวนทั้งสิ้น 27,352.00 บาท ในจำนวนนี้ปรากฏค่าใช้จ่ายทั้งสิ้นเฉลี่ยต่อเดือนของครัวเรือนทั้งสิ้น 21,616.00 บาท คิดเป็นร้อยละ 79.03 ของรายได้เฉลี่ย และโดยเฉพาะค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการเดินทางต่อเดือนจำนวนทั้งสิ้น 4,372.00 บาท คิดเป็นร้อยละ 20.23 ของค่าใช้จ่ายเฉลี่ยต่อเดือน หรือร้อยละ 15.98 ของรายได้

[1] Paul Cheshire, “Bigger Cities Are More Productive but Higher Cost: What Policy Could Do but Doesn’t,” [online] Available from : https://www.thebritishacademy.ac.uk/blog/bigger-cities-are-more-productive-higher-cost-what-policy-could-do-doesnt/ [15 April 2024]

เฉลี่ยต่อเดือน[2] และในพื้นที่กรุงเทพมหานครพบว่าข้อมูลรายได้เฉลี่ยต่อเดือนของประชากรมีจำนวนมากกว่าค่าเฉลี่ยทั่วราชอาณาจักร แต่ก็มีค่าเดินทางในจำนวนที่สูงมากขึ้นด้วย

ตารางที่ 1 การเปรียบเทียบร้อยละค่าเดินทางต่อรายได้เฉลี่ยต่อเดือน[3]

รายการ	ทั่วราชอาณาจักร		กรุงเทพมหานคร	
	2562	2564	2562	2564
1. รายได้เฉลี่ยต่อเดือน	26,018.00	27,352.00	37,751.00	39,047.00
2. รายจ่ายเฉลี่ยต่อเดือน	21,321.00	21,616.00	31,142.00	31,382.00
3. ค่าเดินทาง	4,522.00	4,372.00	6,618.00	6,075.00
4. ร้อยละค่าเดินทางต่อรายได้เฉลี่ย	17.38	15.98	17.53	15.56
5. ร้อยละค่าเดินทางต่อรายจ่ายเฉลี่ย	21.21	20.23	21.25	19.36

มูลค่าของการเดินทางมักจะส่งผลกระทบต่อการครองชีพของประชากรในประเทศไทยอย่างมีนัยสำคัญ เพราะสัดส่วนค่าเดินทางกว่าร้อยละ 17.38 ของรายได้ต่อเดือนในปี 2562 ของครัวเรือนโดยเฉลี่ยถือว่ามีจำนวนที่สูงมาก โดยเฉพาะอย่างยิ่งหากเทียบกับการใช้ชีวิตของคนเมืองในกรุงเทพมหานคร ซึ่งได้รับผลกระทบอยู่ก่อนแล้วจากค่าครองชีพในด้านราคาที่พักและราคาอาหารที่สูงกว่าค่าเฉลี่ยโดยทั่วไปของประเทศ ประกอบกับหากพิจารณาราคาที่พักส่วนใหญ่ในกรุงเทพมหานครพบว่าที่พักที่มีราคาถูกมักจะมีสถานที่ตั้งอยู่บริเวณชายขอบของเมือง และลักษณะของกรุงเทพมหานครมีความเป็นเมืองเดี่ยวที่มีศูนย์กลางอยู่จุดเดียว[4] จึงพบได้บ่อยครั้งว่าประชากรส่วนใหญ่ที่ทำงานในเขตกรุงเทพมหานครชั้นใน จะอาศัยอยู่บริเวณรอบนอกหรือในจังหวัดปริมณฑล[5] ทำให้ประชากรในบริเวณนี้มักจะต้องใช้จ่ายไปกับค่าเดินทางสูงและใช้เวลามากในการ

[2] สำนักงานสถิติแห่งชาติ, “รายงานสถิติรายปีประเทศไทย 2565” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : https://www.nso.go.th/public/e-book/Statistical-Yearbook/SYB-2022/index.html [4 ธันวาคม 2566]

[3] เรื่องเดียวกัน, สรุปโดยผู้เขียน.

[4] ธนาคารแห่งประเทศไทย, “จาก “มนต์แคน แก่นคูน” ถึงการหมดยุคของ “เมืองโตเดี่ยว” ทำไมเศรษฐกิจภูมิภาคถึงเป็นอนาคตของประเทศไทย” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : https://www.bot.or.th/th/research-and-publications/articles-and-publications/bot-magazine/Phrasiam-66-2/Highlight.html [28 เมษายน 2567]

[5] สำนักการวางผังเมืองและพัฒนาเมือง กรุงเทพมหานคร, “แนวโน้มการขยายตัวของที่อยู่อาศัย ในเขตกรุงเทพมหานครและปริมณฑล พ.ศ. 2556 – 2560” [ออนไลน์] แหล่งที่มา : https://webportal.bangkok.go.th/public/user_files_editor/354/aboutcpud/study%20report/2562/2.แนวโน้มการขยายตัวของที่อยู่อาศัยในเขตกรุงเทพมหานคร%20พ.ศ.2556-2560.pdf [28 เมษายน 2567]

เดินทาง กระนั้น ไม่อาจกล่าวได้ว่าจะไม่พบกับปัญหาในลักษณะเดียวกันในจังหวัดอื่น ๆ เพราะจังหวัดเหล่านั้นก็ประสบกับปัญหาการไหลของแรงงานออกนอกจังหวัดมาสู่กรุงเทพมหานครด้วยหลายสาเหตุ หนึ่งในนั้นคือการขาดแคลนระบบการขนส่งที่มีคุณภาพ ดังนั้น เมื่อเทียบกับศักยภาพการหารายได้ในกรุงเทพมหานครแล้ว ประชากรหลายรายอาจเลือกเผชิญความไม่สะดวกสบายในการประกอบอาชีพในเมืองหลวง จึงเห็นได้ว่าปัญหาเรื่องค่าเดินทางเป็นปัญหาที่มีความสำคัญสำหรับการยกระดับคุณภาพชีวิตของประชากรและมีความสำคัญสำหรับเศรษฐกิจด้วย

การแก้ไขปัญหาค่าเดินทางกลายเป็นเรื่องที่รัฐบาลในหลายประเทศให้ความสำคัญ และเพื่อการนั้นจึงมีการยกมาตรการช่วยเหลือการเดินทางมาใช้ในหลายรูปแบบ เช่น การยกระดับระบบขนส่งสาธารณะ (Public Transportation System) ให้สามารถตอบรับความต้องการของประชากรได้อย่างมีประสิทธิภาพ ไม่ว่าจะด้วยการเพิ่มจำนวนถนนหรือระบบขนส่งมวลชนระหว่างจุดสำคัญในเมือง เช่น การนำระบบรางเข้ามาใช้ขนส่ง และเพิ่มระบบการขนส่งขนาดเล็กเพื่อให้เข้าถึงพื้นที่ในจุดสำคัญแต่ละที่ได้ เช่น รถประจำทาง รถสองแถว หรือจักรยานยนต์รับจ้าง เป็นต้น การให้สถานที่จอดรถโดยไม่คิดค่าตอบแทนในสถานที่ทำงานเพื่ออำนวยความสะดวกให้กับพนักงานสามารถเดินทางโดยรถยนต์ส่วนตัวเข้ามาทำงานได้ การยกเว้นค่าบริการหรือให้บริการทางพิเศษในอัตราต่ำเพื่อให้ประชากรที่อาศัยรอบเขตเมืองสามารถเข้ามาทำงานภายในเมืองโดยลดระยะเวลาการเดินทางได้ หรือมาตรการทางภาษี[6] เช่น การยกเว้นเงินได้พึงประเมินสำหรับเงินที่นายจ้างได้จ่ายไปเพื่อการเดินทางมาทำงานของพนักงาน[7] การอนุญาตให้หักรายจ่ายหรือหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเดินทางที่ผู้มีเงินได้ต้องจ่ายไปเพื่อการเดินทาง[8] การสนับสนุนทางภาษีสำหรับการซื้อยานพาหนะหรือเพื่อความเป็นเจ้าของในยานพาหนะนั้น เช่น ในประเทศเนเธอร์แลนด์ช่วงปี 2549 มีการให้การสนับสนุนการลดหย่อนมาตรฐานสำหรับภาษีการซื้อรถยนต์จำนวนสูงถึงร้อยละ 45.2 หรือในสหราชอาณาจักรก่อนปี 2534 มีการลดการจัดเก็บภาษีการซื้อรถยนต์จากร้อยละ 10 จากราคาขายปลีกรถยนต์มาเหลือร้อยละ 5 และลดลงเหลือร้อยละ 0 ในปี 2535 เป็นต้น[9] ซึ่งเป็นมาตรการที่อาจช่วยให้ประชากรลดภาระในการครองชีพได้

---

[6] Matthias Wrede, “A Distortive Wage Tax and a Countervailing Commuting Subsidy”, in **Journal of Public Economic Theory**, 11, 2 (2009), p.297.

[7] เช่น ประเทศไทยมีการตีความเกี่ยวกับการให้บริการรถรับส่งระหว่างที่พักและที่ทำงานไม่ใช่เงินได้พึงประเมินของลูกจ้าง โปรดดู หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.2)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544

[8] เช่น ประเทศฟินแลนด์มีการกำหนดให้ค่าใช้จ่ายระหว่างบ้านและที่ทำงานสามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้ See, Section 93 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act)

[9] Stephen Potter et al., “Tax Treatment of Employer Commuting Support: An International Review”, in **Transport Reviews**, 26, 2 (2006), p.222.

เช่นเดียวกับประเทศไทย เมื่อวันจันทร์ที่ 16 ตุลาคม 2566 ที่ผ่านมา คณะรัฐมนตรีมีมติอนุมัติมาตรการกำหนดอัตราค่าโดยสารรถไฟชานเมืองสายสีแดง 20 บาทเฉพาะสายนครวิถี (กรุงเทพอภิวัฒน์-ตลิ่งชัน) และสายธานีรัถยา (กรุงเทพอภิวัฒน์-รังสิต) ต่อ 1 เที่ยวการเดินทาง (เริ่มต้นเมื่อระบบมีความพร้อม จนถึงวันที่ 30 พฤศจิกายน 2567) และกำหนดให้กระทรวงคมนาคมประเมินผลการดำเนินมาตรการเป็นรายปี โดยพิจารณาจากปัจจัยต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง อาทิ ปริมาณผู้โดยสารและรายได้ ซึ่งจะส่งผลต่อภาระการชดเชยจากภาครัฐและคำนึงถึงความสะดวกสบายในการเดินทางและการช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายในการเดินทางของประชาชน เพื่อใช้ประกอบการพิจารณาการดำเนินมาตรการดังกล่าวในปีถัดไป[10] มติในลักษณะดังกล่าวแสดงให้เห็นถึงความสำคัญและความเร่งด่วนในการจัดการกับปัญหาค่าครองชีพที่เพิ่มสูงขึ้นเรื่อย ๆ ในทุก ๆ ปี โดยเฉพาะอย่างยิ่งในเรื่องอัตราค่าเดินทาง

การแก้ไขผลกระทบที่เกิดขึ้นจากจำนวนค่าเดินทางที่มีอัตราสูงนั้น แม้ว่าโดยหลักควรจะพิจารณาการพัฒนาระบบการขนส่งสาธารณะของรัฐให้สามารถอำนวยความสะดวกในการเดินทางของคนในพื้นที่ได้ ไม่ว่าจะด้วยการปรับปรุงโครงสร้างการขนส่งมวลชนให้ครอบคลุมการเดินทาง เพื่อลดจำนวนการใช้พาหนะส่วนบุคคลที่มีจำนวนมากและกระทบต่อการจราจร และการให้บริการขนส่งมวลชนจะต้องอยู่ในระดับราคาที่ไม่สร้างผลกระทบต่อการใช้ชีวิต กระนั้น การแก้ไขปัญหาด้วยวิธีการทางภาษีก็อาจมีประสิทธิผลเช่นเดียวกัน เช่น แนวคิดที่จะกำหนดให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางได้ด้วย ดังที่ปรากฏในประเทศภาคพื้นยุโรป อาทิ เยอรมนี ฝรั่งเศส สวีเดน เนเธอร์แลนด์ อิสราเอล ญี่ปุ่น และฟินแลนด์ เป็นต้น[11]

เมื่อค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานมีจำนวนที่สูงและอาจกระทบกับภาระทางภาษีที่เกิดขึ้น จึงมีความเป็นไปได้ในทางทฤษฎีที่จะสนับสนุนให้เกิดมาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเดินทางดังกล่าว เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีมาตรฐานการครองชีพที่เหมาะสม[12] อนึ่ง การกำหนดมาตรการดังกล่าวจำต้องพิจารณาผลทางปฏิบัติที่เกิดขึ้นในต่างประเทศเพื่อให้สามารถปรับใช้ในประเทศไทยได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย

---

[10] หนังสือที่ นร 0505/21933 เรื่อง มาตรการอัตราค่าโดยสารสูงสุด 20 บาท ตลอดสาย ตามนโยบายรัฐบาลสำหรับรถไฟชานเมืองสายสีแดง สายนครวิถี (กรุงเทพอภิวัฒน์ - ตลิ่งชัน) และสายธานีรัถยา (กรุงเทพอภิวัฒน์ - รังสิต) ของการรถไฟแห่งประเทศไทย และรถไฟฟ้ามหานคร สายฉลองรัชธรรม (สายสีม่วง) ของการรถไฟฟ้าขนส่งมวลชนแห่งประเทศไทย ลงวันที่ 16 ตุลาคม 2566

[11] Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, and Omri Marian, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, (New York: Oxford University Press, 2011), p.48-50.

[12] Lawrence Howard Seltzer, "The Rationale of the Personal Exemptions," in **The Personal Exemptions in the Income Tax**, ed. Lawrence Howard Seltzer (NBER, 1968), p.96.

2. แนวคิดเกี่ยวกับมาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

การพิจารณามาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในเรื่องเกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน จะต้องพิเคราะห์ถึงหลักการพื้นฐานทางภาษีอากรเพื่อพิจารณาความเป็นไปได้ในระดับหลักการทางภาษีและหลักความชอบด้วยกฎหมายสำหรับการกำหนดมาตรการทางภาษีเงินได้ และจะต้องพิจารณาแนวคิดว่าด้วยการพิจารณาสถานะของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเพื่อที่จะเลือกใช้เครื่องมือทางภาษีให้บรรลุวัตถุประสงค์ได้

2.1 หลักพื้นฐานทางภาษีอากร

ในการพิจารณาปัญหาที่ว่ามาตรการทางภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นมาตรการทางภาษีเงินได้ที่เหมาะสมหรือไม่จะต้องพิจารณาหลักการพื้นฐานทางนโยบายภาษีที่ประกอบด้วย หลักภาษีอากรที่ดีและหลักการชั่งน้ำหนักประโยชน์สาธารณะ ดังนี้

2.1.1 หลักภาษีอากรที่ดี (The Maxims of Taxation)

หลักการสำคัญในการพิจารณากำหนดมาตรการทางภาษีอากรที่นานาประเทศยอมรับว่าเป็นหลักการพื้นฐานคือ หลักภาษีอากรที่ดี (The Maxims of Taxation) ของ อดัม สมิธ ประกอบไปด้วยหลักประการสำคัญ 4 ประการคือ

(1) หลักความเสมอภาค เกิดจากแนวคิดที่ว่าประชาชนแต่ละคนต้องสนับสนุนรัฐตามความสามารถของตนซึ่งสะท้อนมาจากจำนวนรายได้ที่ตนได้รับ ด้วยเหตุผลที่ว่าบุคคลนั้นมีการรับรายได้เพราะรัฐให้ความคุ้มครองบุคคลในการดำเนินชีวิตหรือประกอบอาชีพ ดังนั้น บุคคลจึงสมควรต้องจ่ายให้แก่รัฐตามจำนวนรายได้ที่เกิดขึ้น

(2) หลักความแน่นอน เกิดจากแนวคิดที่ว่าบุคคลต้องมีความแน่นอนในการใช้ชีวิต ดังนั้นการจัดเก็บภาษีซึ่งต้องแบ่งจัดสรรจากรายได้ของบุคคลจึงต้องมีความแน่นอนทั้งจำนวนภาษี วิธีการชำระภาษี ช่วงเวลาชำระภาษี และรัฐต้องใช้อำนาจตามกรอบเพื่อป้องกันการจัดเก็บภาษีตามอำเภอใจ

(3) หลักความสะดวก เกิดจากแนวคิดที่ว่าการจัดเก็บภาษีที่ดีจะต้องสร้างความสะดวกให้กับผู้เสียภาษีด้วย เช่น การจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่าย สำหรับภาษีเงินได้ เป็นต้น

(4) หลักความมีประสิทธิภาพ เกิดจากแนวคิดที่ว่าแม้ว่ารัฐจะต้องจัดเก็บภาษีให้ได้จำนวนมากที่สุดเพื่อเป็นแหล่งทุนในการจัดทำบริการสาธารณะ แต่ระบบภาษีที่ดีก็ควรต้องนำภาษีที่จัดเก็บ

ได้ดังกล่าวมาใช้เพื่อการจัดทำบริการสาธารณะในสัดส่วนที่มากและมีค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บในสัดส่วนที่น้อยที่สุดด้วย[13]

2.1.2 หลักการชั่งน้ำหนักประโยชน์สาธารณะ

นอกจากหลักภาษีอากรที่ดีแล้ว การพิจารณาใช้มาตรการทางภาษีเงินได้ รัฐจะต้องพิจารณาชั่งน้ำหนักระหว่างประโยชน์สาธารณะกับประโยชน์ของผู้ที่เป็นเป้าหมายในการกำหนดมาตรการทางภาษี ประกอบด้วยหลักการดังนี้

(1) หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี (Principle of Legality) หมายถึง มาตรการทางภาษีต้องเป็นมาตรการที่รัฐใช้บังคับบุคคลภายในรัฐต้องเป็นมาตรการที่ออกมาภายใต้ระบบกฎหมายที่สังคมยอมรับ ดังนั้น เครื่องมือทางภาษีจึงต้องเป็นไปโดยชอบด้วยกฎหมาย ประกอบไปด้วยหลักความยินยอมทางภาษีอากรผ่านการตรากฎหมายโดยรัฐสภาในฐานะผู้แทนปวงชน การกำหนดให้การเสียภาษีมีลักษณะเป็นการบังคับและกำหนดกรอบอำนาจให้กับเจ้าพนักงานประเมิน การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการอุทธรณ์ต่อศาลยุติธรรมเพื่อให้มีการคานอำนาจและตรวจสอบความชอบด้วยกฎหมาย และหลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากรทำให้การตีความและการใช้บังคับกฎหมายภาษีจะต้องพิจารณาภายใต้แนวคิดและระบบของกฎหมายภาษีชนิดนั้น[14]

(2) หลักความได้สัดส่วนทางภาษี (Principle of Proportionality) เกิดจากหลักการว่า “รัฐพึงจำกัดสิทธิและเสรีภาพของแต่ละบุคคลในขอบเขตที่จำเป็นเพื่อการรักษาเสรีภาพและความมั่นคงของผู้อื่นเท่านั้น” โดยมีหลักเกณฑ์ย่อย 3 หลักการคือ เกณฑ์ประโยชน์ หมายถึง มาตรการทางภาษีจะสามารถทำให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่รัฐกำหนดไว้หรือไม่ ทั้งนี้ จะต้องพิจารณาว่าการบรรลุวัตถุประสงค์ดังกล่าวเป็นการดำเนินการที่ชอบด้วยกฎหมายหรือไม่ เกณฑ์ความจำเป็น หมายถึง มาตรการทางภาษีดังกล่าวเป็นมาตรการเดียวและไม่มีมาตรการใดที่ทำให้บรรลุผลลัพธ์อย่างทัดเทียมกัน และเกณฑ์ความได้สัดส่วนอย่างแคบ หมายถึง การใช้มาตรการทางภาษีนั้นเกิดประโยชน์แก่สาธารณะมากกว่าโทษ คุ้มกับสิทธิและเสรีภาพของประชาชนที่ถูกจำกัด[15]

---

[13] หฤษฎ ศิริวรรณพร. **แนวคิดการหักค่าลดหย่อนและการเครดิตในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**. วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2565 ; หน้า 32-33. อ้างถึงใน Miranda Stewart, **Tax and Government in the 21st Century**, (Cambridge: Cambridge University Press, 2022), p.75-77.

[14] หฤษฎ ศิริวรรณพร. **แนวคิดการหักค่าลดหย่อนและการเครดิตในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา**. หน้า 48-49.

[15] เรื่องเดียวกัน, หน้า 50-51.

(3) หลักการที่ดีเกี่ยวกับการใช้จ่ายสาธารณะ (Canons of Expenditure) เนื่องจากการใช้มาตรการทางภาษีทำให้รัฐสูญเสียงบประมาณรายรับ ดังนั้นรัฐจึงต้องพิจารณาหลักเกณฑ์ที่เกี่ยวกับการใช้จ่ายงบประมาณ ประกอบไปด้วย หลักของการประหยัด หมายถึง การให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่รัฐต้องพิจารณาอย่างรอบคอบและประหยัดโดยเปรียบเทียบระหว่างจำนวนงบประมาณที่รัฐจะเสียไปกับประโยชน์ที่รัฐจะได้รับ หลักของผลประโยชน์ หมายถึง รัฐต้องพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่จะตกแก่สังคมจากการใช้จ่ายนั้น หลักของการกลั่นกรอง หมายถึง มาตรการทางภาษีจะต้องผ่านการกลั่นกรองในระดับต่าง ๆ อย่างรอบคอบ และหลักของการสร้างส่วนเกินดุล หมายถึง รัฐพึงต้องใช้งบประมาณในลักษณะงบประมาณเกินดุลคือรัฐควรจะต้องมีรายได้มากกว่ารายจ่าย และจะต้องระมัดระวังการใช้จ่ายของรัฐและพยายามหารายได้เพิ่มขึ้นด้วย[16]

2.2 แนวคิดว่าด้วยการพิจารณาสถานะของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

นอกจากประเด็นที่ว่า มาตรการทางภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นมาตรการเหมาะสมกับสภาพปัญหาของประเทศไทยหรือไม่ ซึ่งจะอาศัยหลักพื้นฐานทางภาษีอากรในการพิจารณา แต่การจะกำหนดใช้บังคับมาตรการทางภาษีดังกล่าวให้บรรลุผลจะต้องพิจารณาคุณลักษณะของเครื่องมือทางภาษีในแต่ละอย่าง ประกอบไปด้วย

2.2.1 แนวคิดว่าด้วยการยกเว้นภาษีเงินได้

แนวคิดพื้นฐานเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีเงินได้ เกิดจากวัตถุประสงค์ของรัฐ 4 ประการ คือ (1) เหตุผลเชิงการช่วยเหลือทางสังคม เช่น การยกเว้นสำหรับสวัสดิการสังคม ทุนการศึกษา การจ่ายเงินชดเชย ค่าสินไหมทดแทนเพื่อละเมิด[17] หรือค่าทดแทนที่ได้รับตามกฎหมายว่าด้วยการเวนคืน[18] (2) เหตุผลจากข้อตกลงระหว่างประเทศ เช่น เงินได้ของผู้ปฏิบัติงานในสถานทูต (3) เหตุผลเชิงโครงสร้างเพื่อป้องกันการเกิดภาษีซ้อน และ (4) เหตุผลทางการเมืองและการบริหารจัดการ เช่น เพื่อสนับสนุนให้บุคคลเข้าทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประการ เช่น การยกเว้นภาษีสำหรับการได้เงินคืนจากกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเพื่อสนับสนุนให้ประชาชนออมเงินเพื่อการเกษียณ เป็นต้น[19]

---

[16] เรื่องเดียวกัน, หน้า 51-52.

[17] มาตรา 42 (13) แห่งประมวลรัษฎากร

[18] ข้อ 2 (29) ของกฎกระทรวงฉบับที่ 126 (พ.ศ. 2509)

[19] Victor Thuronyi, **Tax Law Design and Drafting**, (Washington D.C.: IMF, 2000), p.481-482.

2.2.2 แนวคิดว่าด้วยการหักค่าใช้จ่าย

แนวคิดการหักค่าใช้จ่ายเกิดจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (The Maxims of Taxation) ที่ว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีพึงต้องคำนึงถึงความสามารถของผู้มีเงินได้ (Ability-to-Pay) ด้วย[20] ดังนั้นเมื่อผู้มีเงินได้ต้องมีค่าใช้จ่ายใดเพื่อทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นผู้มีเงินได้จึงควรได้รับการอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายนั้น จึงอาจกล่าวโดยสรุปได้ว่าการจะอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายได้ ต้องปรากฏว่าค่าใช้จ่ายเหล่านั้นเกี่ยวข้องกับการก่อให้เกิดเงินได้โดยตรง แนวคิดนี้ปรากฏชัดเจนในระบบกฎหมายภาษีเงินได้นิติบุคคลที่อนุญาตให้หักรายจ่ายได้เฉพาะแต่ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไป “ทั้งหมดและโดยเฉพาะ (Wholly and Exclusively)” เพื่อกิจการเท่านั้น[21] กรณีนี้ ผู้มีเงินได้จึงควรได้รับการหักรายจ่ายตามมูลค่าเหล่านั้นเพื่อให้ได้มูลค่าความมั่งคั่งที่แท้จริงที่เพิ่มขึ้น อนึ่ง ในระบบกฎหมายบางประเทศอาจอนุญาตโดยทั่วไปให้หักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับรายได้ทั้งหมด เว้นแต่กรณีที่กำหนดห้ามไว้โดยกฎหมาย หรืออาจเป็นระบบที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะรายการที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น[22]

2.2.3 แนวคิดว่าด้วยการหักค่าลดหย่อน

แนวคิดการหักค่าลดหย่อนเป็นอีกหนึ่งมาตรการที่ลดจำนวนเงินได้สุทธิก่อนเสียภาษีเงินได้ โดยทั่วไปแล้วเงินได้ที่จะได้รับการลดหย่อนจากรัฐมักจะเป็นเงินได้ต่างชนิดกับค่าใช้จ่ายที่รัฐอนุญาตให้หักเพราะการหักค่าลดหย่อนจะเป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับสถานะส่วนตัวของผู้มีเงินได้ และเป็นการจ่ายไปโดยไม่เกี่ยวข้องกับการทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นโดยตรง กระนั้น การหักค่าลดหย่อนมักเป็นการอนุญาตโดยรัฐเพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์สำคัญ 2 ประการ[23] คือ การหักค่าใช้จ่ายเพื่อสิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentive) เพื่อจูงใจให้ผู้มีเงินได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อตอบสนองวัตถุประสงค์ทางเศรษฐกิจตามนโยบายของรัฐ เช่น การเครดิตภาษีจากรายได้ที่ได้รับของสหรัฐอเมริกา[24] การเครดิตภาษีการดูแลเด็กและผู้ติดตามของสหรัฐอเมริกา[25]

---

[20] M Slade Kendrick, “The Ability-to-Pay Theory of Taxation”, in **The American Economic Review**, 29, 1 (1939), p.92.

[21] มาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

[22] Brian J Arnold, Hugh J Ault, and Graeme Cooper, **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, (Kluwer Law International B.V., 2019), p.349.

[23] Stanley S Surrey, “Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures”, in **Harvard Law Review**, 83, 4 (1970), p.711-712.

[24] United States Code: Title 26 § 32

[25] United States Code: Title 26 § 21

เป็นต้น และการหักค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษี (Hardship Relief) เพื่อช่วยเหลือและบรรเทาทุกข์จากการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีอากร หรือเพื่อลดการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่มีความซับซ้อน เช่น มาตรการการลดหย่อนภาษีสำหรับผู้พิการหรือผู้สูงอายุของสหรัฐอเมริกา[26] เป็นต้น

3. มาตรการทางภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

เนื่องจากค่าเดินทางอาจพิจารณาได้ในหลายความหมาย ดังนั้นการศึกษามาตรการช่วยเหลือด้านภาษีเกี่ยวกับการเดินทางจึงต้องพิจารณาขอบเขตความหมายของค่าเดินทางเป็นประการแรก ในบทความนี้ผู้เขียนกำหนดขอบเขตความหมายของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานว่าค่าใช้จ่ายที่เป็นผลมาจากการเดินทางไปมาของผู้เสียภาษีกับสถานที่ทำงานโดยปกติ (Commuting Cost or Commuting Expense) และค่าเดินทางมีความหมายรวมไปถึง ค่ารถ ค่ารถจักรยานค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าทางพิเศษ และค่าใช้บริการขนส่งสาธารณะ[27] ดังนั้น ค่าใช้จ่าย อาทิ ค่าน้ำมันค่าบำรุงรักษารถยนต์ ค่ารถไฟ หรือค่าเครื่องบินจึงมีความหมายในลักษณะเดียวกับค่าเดินทาง

3.1 แนวคิดว่าด้วยสถานะของค่าเดินทาง

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยแบ่งลักษณะเครื่องมือทางภาษีในการคำนวณจำนวนเงินได้สุทธิไว้ 3 กรณี ได้แก่ การยกเว้นภาษีเงินได้ การหักค่าใช้จ่าย และการหักค่าลดหย่อน การพิจารณาใช้มาตรการทางภาษีจึงจำต้องพิจารณาว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเข้าลักษณะของเครื่องมือทางภาษีชนิดใดโดยอาจพิจารณาเปรียบเทียบจากค่าเดินทางที่มีลักษณะใกล้เคียง การแบ่งประเภทของการเดินทางอาจจะพิจารณาได้จากหลายหลักเกณฑ์ เช่น วิธีการเดินทาง ระยะเวลาการเดินทาง พาหนะที่ใช้ในการเดินทาง ความสะดวกสบายในการเดินทาง เป็นต้น หากพิจารณาจากเกณฑ์การยอมรับรายจ่ายทางภาษี อาจสามารถแบ่งได้สองประเภท คือ ค่าเดินทางที่กฎหมายอนุญาตให้หักออกเป็นค่าใช้จ่ายได้ และค่าเดินทางที่กฎหมายไม่อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อคำนวณภาษีได้ ดังนี้

3.1.1 การจ่ายค่าเดินทางเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Motive Expense)

ในระบบภาษีเงินได้ของรัฐโดยส่วนใหญ่ การเดินทางเพื่อจุดประสงค์ทางธุรกิจ เช่น การเดินทางจากสถานที่ทำงานไปยังสถานที่ของลูกค้าหรือสถานที่ทำงานอีกแห่ง หากสามารถพิสูจน์ได้

---

[26] United States Code: Title 26 § 22

[27] JULIA KAGAN, “Commuting Expenses: Meaning, Overview, Examples,” [online] Available from : https://www.investopedia.com/terms/c/commutingexpenses.asp [14 April 2023]

ว่าเป็นการเดินทางเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจจริง รัฐมักยอมให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งจำนวน ด้วยเหตุผลที่ว่าค่าเดินทางเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความจำเป็นสำหรับการประกอบธุรกิจและเงินได้ ทั้งนี้ ความหมาย “ทางธุรกิจ” ไม่ได้กำหนดเพียงการประกอบธุรกิจด้วยนิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วน หรือบริษัทเท่านั้น หากยังรวมถึงการประกอบธุรกิจของบุคคลธรรมดาด้วย ประกอบกับค่าเดินทางที่ผู้มีเงินได้นิติบุคคลได้จ่ายไปเพื่อประกอบธุรกิจซึ่งเป็นค่าเดินทางในลักษณะเดียวกับค่าเดินทางในระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หากเป็นค่าเดินทางที่ได้จ่ายไปเพื่อกิจการโดยเฉพาะกฎหมายก็ยอมให้หักเป็นรายจ่ายในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ดังนั้น ค่าเดินทางในลักษณะนี้จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่สามารถใช้เครื่องมือทางภาษีตามแนวคิดว่าด้วยการหักค่าใช้จ่ายได้

3.1.2 การจ่ายค่าเดินทางเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว (Personal Motive Expense)

ในทางกลับกันค่าเดินทางที่ผู้มีเงินได้จ่ายไปเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว เช่น การเดินทางเพื่อการพักผ่อน การเดินทางเพื่อรักษาพยาบาล กฎหมายภาษีของรัฐโดยส่วนใหญ่มองว่าการจ่ายในลักษณะนี้ไม่เกี่ยวข้องกับการทำให้เกิดเงินได้พึงประเมิน เช่น สหรัฐอเมริกา มองว่า หากเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้[28] ดังนั้น รัฐไม่อาจอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน[29] ในกรณีนี้ หากรัฐต้องการให้การช่วยเหลือด้วยมาตรการทางภาษีกับผู้มีเงินได้ รัฐพึงต้องใช้เครื่องมือทางภาษีตามแนวคิดว่าด้วยการหักค่าลดหย่อนมาปรับใช้

ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน ซึ่งเป็นปัญหาหลักในบทความนี้ยังมีข้อโต้เถียงว่าเป็นค่าเดินทางที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการใด[30] ประการแรก หากพิจารณาว่าการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นส่วนประกอบสำคัญในการทำให้เกิดเงินได้พึงประเมินเช่นเดียวกับการเดินทางไปหาลูกค้า ระบบภาษีเงินได้ก็สมควรพิจารณาให้ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นการจ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อธุรกิจ แต่การพิจารณาด้วยเหตุผลดังกล่าวอาจไม่เป็นที่ยอมรับในระบบกฎหมาย เพราะอาจทำให้ความหมายของค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจมีขอบเขตที่กว้าง เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับมื้ออาหารอาจถูกพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความจำเป็นเพื่อให้มีแรงในการทำงาน หรือค่าใช้จ่ายเพื่อการพักผ่อนอาจถูกพิจารณาว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่มีความจำเป็นเพื่อให้มีการพักผ่อนที่

---

[28] Hayes R Holderness, “Changing Lanes: Tax Relief for Commuters”, in **Va. Tax Rev.**, 40 (2020), p.459.

[29] Tsilly Dagan, “Commuting”, in **Va. Tax Rev.**, 26 (2006), p.198.

[30] See, Hayes R Holderness, “Changing Lanes: Tax Relief for Commuters”, in **Va. Tax Rev.** ซึ่งเป็นบทความที่สนับสนุนแนวคิดว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานควรเป็นค่าเดินทางเพื่อวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ซึ่งแตกต่างจากแนวคิดของกรมสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาและกรมสรรพากรของประเทศไทย

เหมาะสมในการทำงานด้วย เป็นต้น ประการต่อมา หากพิจารณาว่าการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นการเดินทางเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัว ระบบภาษีเงินได้ก็สมควรกำหนดให้ไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ การให้เหตุผลว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ส่วนตัวเกิดจากแนวคิดที่ว่า การที่ผู้มีเงินได้จะเลือกพักอาศัย ณ สถานที่ใดถือเป็นความสมัครใจของผู้มีเงินได้รายนั้นเอง แนวคิดดังกล่าวยังคงได้รับการยอมรับโดยกรมสรรพากรและศาลยุติธรรมในหลายประเทศ รวมถึงประเทศสหรัฐอเมริกาด้วย[31] ซึ่งเป็นไปในทิศทางเดียวกับประเทศไทย

นอกจากการพิจารณาสถานะของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานด้วยทฤษฎีทางภาษีที่เกี่ยวข้องแล้ว การพิจารณาวิธีการปรับใช้และการตีความค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานของประเทศต่าง ๆ อาจเป็นอีกวิธีการที่แสดงถึงผลของการบังคับใช้มาตรการทางภาษีเงินได้ในทางปฏิบัติได้ด้วย ในประเทศสหรัฐอเมริกามีแนวทางการพิจารณาแนวทางเดียวและยึดถือมาเป็นเวลานานว่า ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานไม่สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายส่วนตัว (Personal Deductions) เพราะว่า ผู้เสียภาษีสามารถเลือกสถานที่อยู่อาศัยได้โดยอิสระตามเจตนาของตน เช่นเดียวกับประเทศสหราชอาณาจักรที่การจ่ายค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานไม่สามารถหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ เนื่องจากค่าเดินทางดังกล่าวไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการประกอบธุรกิจ และประเทศสหราชอาณาจักรอนุญาตให้หักรายจ่ายได้เฉพาะค่าเดินทางระหว่างที่ทำงานเท่านั้น[32] อนึ่งการเดินทางระหว่างบ้านที่ผู้เสียภาษีถือเป็นที่ทำงานแห่งหนึ่งกับที่ทำงานอีกแห่งหนึ่งก็ไม่สามารถนำมาหักรายจ่ายได้เช่นเดียวกัน แนวคิดเช่นว่านี้ยังปรากฏในกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศแคนาดาและประเทศออสเตรเลียด้วย[33]

กระนั้น บางประเทศในภาคพื้นยุโรปมีแนวคิดที่แตกต่างไปจากประเทศข้างต้น[34] เพราะรัฐบาลของประเทศเหล่านี้เห็นว่ามีปัจจัยหลายอย่างที่ชักจูงหรือห้ามการตัดสินใจในการเลือกที่อยู่

---

[31] See, 1999 IRB LEXIS 12, Rev. Rul. 99-7, 1999-1 C.B. 361, 1999-5 I.R.B. 4 (I.R.S. February 1, 1999) “A taxpayer’s costs of commuting between the taxpayer’s residence and the taxpayer’s place of business or employment generally are nondeductible personal expenses under §§ 1.162-2 (e) and 1.262-1 (b) (5) of the Income Tax Regulations.” and Fausner v. Commissioner, 413 U.S. 838, 93 S. Ct. 2820 (1973)

[32] HM Revenue & Customs, “Guidance Ordinary Commuting and Private Travel (490: Chapter 3),” [online] Available from : https://www.gov.uk/guidance/ordinary-commuting-and-private-travel-490-chapter-3 [20 April 2024]

[33] Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, and Omri Marian, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, p.48.

[34] Ibid., p. 49.

อาศัย ดังนั้น การเลือกที่อยู่อาศัยไม่ได้อยู่บนฐานของการตัดสินใจหรือภายใต้การควบคุมของผู้เสียภาษีทั้งหมด รัฐบาลจึงควรกำหนดมาตรการช่วยเหลือบางอย่างด้วย เช่น ประเทศเยอรมนีอนุญาตให้นำค่าใช้จ่ายซึ่งคำนวณจากระยะทางที่แน่นอนและสั้นที่สุดระหว่างที่พักอาศัยและสถานที่ทำงานมาหักลดหย่อนได้[35] เช่นเดียวกับประเทศฝรั่งเศสที่อนุญาตให้หักค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานสำหรับสถานการณ์ปกติได้ตั้งแต่ระยะทาง 0 กิโลเมตรจนถึง 40 กิโลเมตร แต่ในกรณีที่ผู้เสียภาษีตกอยู่ภายใต้สถานการณ์พิเศษ (Circonstances Particulières) ผู้เสียภาษีอาจหักค่าใช้จ่ายการเดินทางสำหรับระยะทางที่มากกว่า 40 กิโลเมตรขึ้นไปได้[36] หรือในประเทศสวีเดนผู้เสียภาษีสามารถใช้การหักค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางโดยใช้ระบบขนส่งสาธารณะได้นอกเหนือจากการหักค่าใช้จ่ายในอัตราแปรผันตามระยะทาง อย่างไรก็ดี ประเทศสวีเดนยังอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับรายจ่ายที่เกิดจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลหากพิสูจน์ได้ว่าสามารถประหยัดเวลาการเดินทางได้มากกว่า 2 ชั่วโมงต่อวัน หรือในประเทศเนเธอร์แลนด์อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเฉพาะค่าเดินทางด้วยระบบขนส่งสาธารณะ และในกรณีที่นายจ้างมีสวัสดิการการเดินทาง เช่น รถรับส่ง มูลค่าเหล่านั้นจะได้รับการยกเว้นภาษีในจำนวนที่ไม่เกินจำนวนที่สามารถหักค่าใช้จ่ายสูงสุดจากการใช้ระบบการขนส่งสาธารณะ เป็นต้น[37] เช่นเดียวกับประเทศฟินแลนด์ที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายค่าเดินทางเฉพาะจำนวนที่ไม่เกินราคาต่ำสุดของค่าเดินทางโดยระบบขนส่งสาธารณะแม้ว่าในข้อเท็จจริงผู้เสียภาษีจะเดินทางด้วยระบบขนส่งสาธารณะหรือโดยรถยนต์ส่วนตัวก็ตาม อนึ่ง ในกรณีที่ไม่มีระบบขนส่งสาธารณะในบริเวณนั้น ผู้เสียภาษีอาจหักค่าเดินทางโดยรถยนต์ได้อีกอัตรา[38] บทความนี้จึงหยิบยกระบบกฎหมายภาษีที่เกี่ยวข้องกับค่าเดินทางเพื่อการทำงานปกติ ในประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่อนุญาตอย่างเด็ดขาดในการช่วยเหลือด้านการเดินทาง กับระบบภาษีในประเทศฟินแลนด์ซึ่งมีมาตรการให้ความช่วยเหลือด้านการเดินทางมาพิจารณา จากนั้นจึงพิจารณาในบริบทของประเทศไทย

---

[35] Stephen Potter et al., “Tax Treatment of Employer Commuting Support: An International Review”, in **Transport Reviews**, p.225-226.

[36] Ministry of Economics and Finance, “Frais De Déplacement,” [online] Available from : https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/2161-PGP.html/identifiant%3DBOI-RSA-BASE-30-50-30-20-20170224 [10 April 2024]

[37] Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, and Omri Marian, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, p.49.

[38] Finland Revenue Department, “Commuting Expenses,” [online] Available from : https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/deductions/travel_expenses/ [22 April 2024]

3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service: IRS) ไม่อนุญาตให้หักค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานของผู้มีเงินได้เป็นค่าใช้จ่าย แม้ว่าประมวลกฎหมายของสหรัฐอเมริกา ลักษณะ 26 (United States Code: Title 26)[39] จะไม่ได้ระบุถึงบทบัญญัติการห้ามหักค่าใช้จ่ายอย่างชัดเจน แต่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกามีบทบัญญัติลำดับรองที่ว่า “ค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางจากที่พักอาศัยไปยังสถานที่ทำงานคือค่าใช้จ่ายส่วนตัวและไม่สามารถนำมาหักค่าใช้จ่ายได้”[40] ซึ่งการไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายดังกล่าวได้รับการยืนยันทั้งในข้อหารือกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา[41] และคำพิพากษาศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกา[42]

กระนั้น ผู้เสียภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาพยายามยกข้อต่อสู้เกี่ยวกับความจำเป็นในหลายลักษณะเพื่อให้ศาลพิจารณาว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ แต่กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกายังคงยืนยันในหลักการเดิม และการไม่อนุญาตดังกล่าวยังไม่คำนึงถึงระยะทาง รูปแบบการเดินทาง หรือลักษณะการจ้างงานด้วย คำพิพากษาศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาในหลายคดียังยืนยันแนวคิดการไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย เช่น แม้ผู้เสียภาษีจะต้องพักอาศัยในสถานที่ที่ไกลจากการทำงานอันเนื่องมาจากความไม่สมัครใจของผู้เสียภาษีหรือคือผู้เสียภาษีไม่มีทางเลือกเพราะเหตุว่า ต้องอาศัยในสถานที่ปลอดภัยห่างไกลจากโรงงานไฟฟ้านิวเคลียร์ซึ่งเป็นที่ทำงานของตน[43] ไม่สามารถอาศัยในบริเวณค่ายทหารซึ่งเป็นที่ทำงานเพราะไม่มีสถานะเป็นทหาร[44] หรือการที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถซื้อที่พักอาศัยในบริเวณสถาน

---

[39] See, United States Code: Title 26 Internal Revenue Code

[40] United States Code: Title 26 § 1.262-1 (5) (Lexis Advance through the Apr. 17, 2024 issue of the Federal Register, with the exception of the amendments appearing at 89 FR 26760 and 89 FR 27288) provided that “... The taxpayer’s costs of commuting to his place of business or employment are personal expenses and do not qualify as deductible expenses. For expenses paid or incurred before October 1, 2014, a taxpayer’s expenses for lodging when not traveling away from home (local lodging) are nondeductible personal expenses.”

[41] 1999 IRB LEXIS 12, Rev. Rul. 99-7, 1999-1 C.B. 361, 1999-5 I.R.B. 4 (I.R.S. February 1, 1999) “A taxpayer’s costs of commuting between the taxpayer’s residence and the taxpayer’s place of business or employment generally are nondeductible personal expenses under §§ 1.162-2 (e) and 1.262-1 (b) (5) of the Income Tax Regulations.”

[42] Fausner v. Commissioner, 413 U.S. 838, 93 S. Ct. 2820 (1973)

[43] Coombs v. Commissioner, 608 F.2d 1269, 1979 (9th Cir. Nev. November 23, 1979)

[44] Sanders v. Commissioner, 439 F.2d 296, 1971 (9th Cir. March 3, 1971)

ที่ทำงานได้เนื่องจากการเลือกปฏิบัติทางเชื้อชาติ[45] หรือแม้แต่การที่ผู้เสียภาษีไม่สามารถขายบ้านได้เมื่อเขาเปลี่ยนสถานที่ทำงาน[46] ศาลยังคงยืนยันในหลักการเดิมที่จะไม่อนุญาตให้หักค่าเดินทางเหล่านั้นเป็นค่าใช้จ่าย นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาที่ไม่อนุญาตให้หักส่วนต่างของค่าเดินทางสำหรับผู้พิการทางการได้ยินที่ต้องใช้วิธีการเดินทางด้วยรถแท็กซี่เพราะผู้พิการรายนั้นไม่สามารถขอใบอนุญาตขับรถได้ด้วย[47] อย่างไรก็ดี แม้ว่าศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาจะยืนยันแนวทางการตีความในลักษณะดังกล่าว แต่ในบางคดีศาลได้ให้เหตุผลบางประการที่ทำให้การเดินทางในบางลักษณะมีความพิเศษมากกว่าการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานโดยปกติด้วย เช่น กรณีการเดินทางเพื่อไปทำงานชั่วคราวบริเวณนอกเมืองที่ผู้มีเงินได้พักและทำงานโดยปกติ เมื่อมีค่าเดินทางที่เกิดขึ้นระหว่างที่พักอาศัยของผู้เสียภาษีกับสถานที่ทำงานชั่วคราวนอกเหนือจากสถานที่ทำงานปกติหรือค่าเดินทางเพื่อไปทำงานระหว่างที่ทำงานแห่งหนึ่งไปอีกแห่งหนึ่ง ศาลอนุญาตให้ผู้เสียภาษีหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ นอกจากนี้ ค่าเดินทางเพื่อการประกอบธุรกิจบางประเภทยังได้รับอนุญาตด้วย เช่น ค่าเดินทางขณะไม่ได้อาศัยในที่พักอาศัยของตน ซึ่งกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาจะพิจารณาจากเงื่อนไขที่ว่าการเดินทางที่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ต้องปรากฏว่ามีการพักแรมเท่านั้น[48]

แนวทางการพิพากษาของศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาแสดงให้เห็นว่า หากผู้เสียภาษีสามารถพิสูจน์ได้ว่า ค่าใช้จ่ายในการเดินทางเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้น “โดยปกติและจำเป็น” สำหรับการประกอบ “การค้าหรือธุรกิจ” ผู้เสียภาษีจะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ในทางกลับกันหากเป็นค่าใช้จ่าย “เพื่อการส่วนตัว เพื่อการดำรงชีวิต และเพื่อครอบครัว” ผู้เสียภาษีจะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ ดังนั้น ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ นอกจากนี้ข้อพิจารณาที่สำคัญคือบทบัญญัติที่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับการเดินทางคือบทบัญญัติที่ระบุว่าการเดินทางต้อง “ไม่ได้อยู่บ้าน”[49] ตามมาตรา 162 (a) (2) แห่งประมวลกฎหมายสหรัฐอเมริกา ลักษณะ 26 (United States Code: Title 26)[50] ซึ่งมีวัตถุประสงค์เพื่อ

---

[45] Brown v. Commissioner, 47 T.C.M. (CCH) 526 (1983)

[46] Hill v. Commissioner, 31 T.C.M. (CCH) 14 (1972)

[47] Clark v. Commissioner, 37 T.C.M. (CCH) 1178 (1978)

[48] Tsilly Dagan, “Commuting”, in **Va. Tax Rev.**, p.190-191.

[49] 19 L. Ed. 2d 1416 (2nd 2023)

[50] United States Code: Title 26 § 162 provided that “(a) In general. There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including—

... (2) traveling expenses (including amounts expended for meals and lodging other than amounts which are lavish or extravagant under the circumstances) while away from home in the pursuit of a trade or business; and ...”

ชดเชยค่าครองชีพที่ทับซ้อน ค่าอาหาร และที่พักอาศัยในขณะเดินทาง[51] ซึ่งศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกามีคำพิพากษาวางหลักการเพิ่มเติมด้วยว่า การหักค่าใช้จ่ายในการเดินทางขณะไม่อยู่บ้านจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไข ดังนี้ (1) ต้องเป็นค่าใช้จ่ายในการเดินทางที่สมเหตุสมผลและจำเป็น (2) ต้องเกิดขณะไม่อยู่บ้าน และ (3) ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อประกอบธุรกิจซึ่งหมายความว่าจะต้องมีความเชื่อมโยงระหว่างค่าใช้จ่ายและการดำเนินการค้าหรือธุรกิจของผู้เสียภาษีหรือนายจ้าง ทั้งรายจ่ายต้องมีความจำเป็นและเหมาะสมกับการพัฒนาและการแสวงหารายได้ในทางธุรกิจหรือการค้า[52]

การตีความของกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกาและศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาจึงมักเป็นการตีความค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานโดยอาศัยเหตุผลว่าเป็นการตัดสินใจในทางส่วนตัวเท่านั้น ไม่ได้มีความเกี่ยวข้องและความจำเป็นในการประกอบธุรกิจหรือการก่อให้เกิดเงินได้แต่อย่างใด อย่างไรก็ดี วิลเลียม ไคลน์ มีข้อโต้แย้งในทางวิชาการเกี่ยวกับข้อสันนิษฐานที่ว่าการเลือกที่อยู่อาศัยคือการตัดสินใจในทางส่วนตัวเป็นเรื่องที่ไม่ถูกต้อง โดยให้เหตุผลว่า ค่าใช้จ่ายในการเดินทางเกิดจากแรงจูงใจที่หลากหลายทั้งความจำเป็นในการก่อให้เกิดเงินได้และแรงจูงใจส่วนบุคคล เช่น การตัดสินใจทำงานในเมือง ก. และอาศัยในเมือง ข. ผู้เสียภาษีจะไม่ต้องเสียค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานหากผู้เสียภาษีย้ายไปพักอาศัยในเมือง ก. และผู้เสียภาษีจะไม่ต้องเสียค่าเดินทาง ดังนั้น การลาออกจากการทำงานแสดงให้เห็นถึงความไม่ชัดเจนว่าการตัดสินใจดังกล่าวเกิดจากเหตุผลเพียงประการเดียว[53]

จึงพอสรุปได้ว่าในระบบภาษีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริการับรู้สถานะของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานว่าเป็นการเดินทางที่ไม่ได้มีวัตถุประสงค์เพื่อธุรกิจ จึงไม่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ และรัฐบาลไม่มีนโยบายสนับสนุนให้หักค่าใช้จ่ายค่าเดินทางในฐานะค่าใช้จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนตัวด้วย การพิจารณาแนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงแสดงให้เห็นถึงแนวคิดที่ใช้ระบบภาษีเงินได้ที่ไม่มีมาตรการทางภาษีเกี่ยวกับการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

---

[51] Deneke v. Commissioner, 42 T.C. 981, 1964 U.S. Tax Ct. LEXIS 52 (T.C. August 27, 1964)

[52] Comm'r v. Flowers, 326 U.S. 465, 66 S. Ct. 250, 90 L. Ed. 203, 1946 U.S. LEXIS 3143, 46-1 U.S. Tax Cas. (CCH) P9127, 34 A.F.T.R. (P-H) 301 (U.S. January 2, 1946)

[53] William A Klein, "Income Taxation and Commuting Expenses Tax Policy and the Need for Nonsimplistic Analysis of Simple Problems", in **Cornell L. Rev.**, 54 (1968), p.874-878. Cited in Tsilly Dagan, "Commuting", in **Va. Tax Rev.**, p.203-204.

3.3 ประเทศฟินแลนด์

ในระบบภาษีเงินได้ของประเทศฟินแลนด์ กรมสรรพากรของฟินแลนด์อาจแบ่งประเภทค่าใช้จ่ายในการเดินทางออกเป็น 5 ประเภท คือ การเดินทางเพื่อธุรกิจ การเดินทางในงานพิเศษ การเดินทางไปยังสถานที่ทำงานรอง การเดินทางกลับบ้านในช่วงสุดสัปดาห์ และการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน[54]

กฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศฟินแลนด์มีแนวพิจารณาว่า ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็น “ค่าใช้จ่าย” ที่เกิดขึ้นเพื่อหารายได้[55] และรัฐกำหนดเพดานการหักค่าใช้จ่ายด้วย ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานที่ประเทศฟินแลนด์อนุญาตให้หักเป็นค่าใช้จ่าย มีหลักการสำคัญว่ารัฐบาลจะอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในจำนวนเท่ากับขั้นต่ำของค่าเดินทางโดยระบบขนส่งสาธารณะเท่านั้น มิพักต้องพิจารณาว่ามีค่าใช้จ่ายในการเดินทางดังกล่าวอย่างไร และหากมีระบบขนส่งสาธารณะหลายรูปแบบ รัฐจะอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเท่ากับอัตราค่าเดินทางที่มีจำนวนน้อยที่สุด[56] ยกตัวอย่างเช่น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีที่พักอาศัยอยู่ในเมือง เอ แต่ประกอบอาชีพในเมือง บี และผู้เสียภาษีตัดสินใจเดินทางไปกลับที่ทำงานและบ้านทุกวันในระยะทาง 100 กิโลเมตร และมีค่าเดินทางโดยรถยนต์ส่วนบุคคลประมาณ 6,600 ยูโรต่อปี หากไม่ปรากฏว่ามีรูปแบบการเดินทางสาธารณะที่มีราคาน้อยกว่าจำนวนดังกล่าว ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าเดินทางของตนมาหักค่าใช้จ่ายได้ตามระยะทาง อนึ่ง หากปรากฏอีกว่า ระบบขนส่งสาธารณะมีการจำหน่ายตั๋วโดยสารรายเดือนที่สามารถลดราคาค่าเดินทางดังกล่าวได้ ผู้เสียภาษีต้องเอาราคานั้นซึ่งเป็นราคาต่ำสุดมาใช้ในการคำนวณ และในกรณีที่ผู้เสียภาษีลาหยุดพักร้อน ผู้เสียภาษีต้องนำจำนวนวันเหล่านั้นมาหักออกจากค่าเดินทางด้วย[57]

---

[54] Finland Revenue Department, “Travel Expenses,” [online] Available from : https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/deductions/travel_expenses/ [25 April 2024]

[55] Section 93 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act) Travel costs between home and work provided that “... Travel costs from home to workplace and back are also considered expenses incurred in acquiring earned income ...”

[56] Section 93 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act) Travel costs between home and work provided that “ ... calculated on the basis of the costs of using the cheapest means of transport....”

[57] Finland Revenue Department, “Commuting between Home and Work,” [online] Available from : https://www.vero.fi/en/individuals/tax-cards-and-tax-returns/deductions/travel_expenses/commuting_expense/ [25 April 2024]

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีใช้การเดินทางโดยรถยนต์ส่วนบุคคล กฎหมายจะกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ก็ต่อเมื่อเป็นไปตามเงื่อนไขอย่างใดอย่างหนึ่ง คือ ไม่มีระบบขนส่งสาธารณะ ระยะทางการเดินไปยังป้ายรถประจำทางหรือสถานีที่ใกล้ที่สุดมีระยะทางอย่างน้อย 3 กิโลเมตร (พิจารณารวมทั้งการเดินทางขาไปและขากลับ) ระยะเวลารอระหว่างการเดินทางไปกลับอย่างน้อย 2 ชั่วโมง หรือเวลาการเดินทางไปทำงานหรือกลับบ้านอยู่ในช่วงเวลาระหว่าง 00.00 น. ถึง 05.00 น. เป็นต้น และในกรณีที่ผู้เสียภาษีให้เหตุผลว่าการใช้พาหนะส่วนบุคคลมีความรวดเร็วกว่าการใช้บริการระบบขนส่งสาธารณะ ผู้เสียภาษีมีความจำเป็นต้องใช้พาหนะส่วนบุคคลในระหว่างวันเพื่อทำงาน หรือต้องรับส่งบุตรไปสถานรับเลี้ยงหรือโรงเรียนระหว่างการทำงาน ผู้เสียภาษีสามารถนำค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานมาหักค่าใช้จ่ายได้ตามอัตรา ดังนี้

1. รถยนต์ส่วนบุคคล อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย 0.30 ยูโรต่อกิโลเมตร[58]
2. รถบริษัท อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย 0.21 – 0.24 ยูโรต่อกิโลเมตร
3. รถจักรยานยนต์ อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย 0.20 ยูโรต่อกิโลเมตร
4. รถสกูตเตอร์ อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย 0.11 ยูโรต่อกิโลเมตร
5. รถจักรยาน อนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย 100 ยูโรต่อปี[59]

นอกจากนี้ ภายใต้ระบบภาษีเงินได้ของประเทศฟินแลนด์ มีการเพิ่มเพดานของการใช้สิทธิการหักค่าใช้จ่ายค่าเดินทาง จากเดิม 750 ยูโร เป็นอัตราใหม่ที่ 900 ยูโรต่อปีด้วย[60]

---

[58] Section 93 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act) Travel costs between home and work para 4 provided that “ … If a type of transport other than public transport is considered to be the cheapest type of transport referred to in subsection 1, the reasonable increase in costs caused by the use of the means of transport for journeys between home and work shall be taken into account when calculating the deduction. The amount of the deduction is EUR 0.30 per kilometre if the deduction is granted according to the operating costs of your own car. When granting a deduction according to the utility car, the amount of the deduction is EUR 0.24 per kilometre. The Tax Administration will determine in more detail the basis for calculating the deduction for other means of transport …”

[59] Section 93 Subsection 1 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act) provided that “… If a means of transport other than public transport is considered to be the cheapest means of transport referred to in subsection 1, the reasonable increase in costs caused by the use of the means of transport for journeys between home and work shall be taken into account when calculating the deduction. The amount of the deduction is EUR 0.30 per kilometre if the deduction is granted according to the operating costs of your own car. When granting a deduction according to the utility car, the amount of the deduction is EUR 0.24 per kilometre. The Tax Administration will determine in more detail the basis for calculating the deduction for other means of transport …

[60] Section 93 of Tuloverolaki 1992/1535 (Finnish Income Tax Act) Travel costs between home and work provided that “ … these travel expenses can be deducted up to a maximum of EUR 7,000 and only to the extent that they exceed EUR 900 in the tax year.…”

3.4 ประเทศไทย

ในระบบกฎหมายภาษีเงินได้ของประเทศไทยยังไม่มีการปรากฏโดยชัดเจนเกี่ยวกับแนวคิดค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานของผู้มีเงินได้ว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้หักออกจากรายได้หรือไม่ นอกจากนี้ ไม่ปรากฏว่าค่าเดินทางดังกล่าวสามารถนำไปหักค่าลดหย่อนได้แต่อย่างใด เมื่อพิจารณาบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร คำพิพากษาของศาลฎีกา และแนวทางการตีความกฎหมายของกรมสรรพากร อาจแยกประเด็นที่เกี่ยวข้องกับค่าเดินทางได้ดังนี้

(1) การไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมิน กรมสรรพากรเคยมีข้อหารือเกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานของผู้มีเงินได้พึงประเมินจากการจ้างงานว่า หากเป็นกรณีที่บริษัทมีรถรับส่งตามเส้นทางที่กำหนดให้แก่พนักงานโดยให้บริการแก่พนักงานทุกคน เป็นเพียงการให้ความสะดวกแก่พนักงานเป็นการทั่วไปและเพื่อประโยชน์ของบริษัท ดังนั้นจึงไม่เป็นประโยชน์เพิ่มที่พนักงานได้รับ ไม่ถือเป็นเงินได้ของพนักงาน[61]

(2) การยกเว้นเงินได้ค่าเดินทาง มาตรา 42 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดให้เงินค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าพาหนะที่นายจ้างให้และได้จ่ายไปในการที่ต้องปฏิบัติหน้าที่ ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงตามอัตราที่รัฐบาลกำหนด ค่าเดินทางที่นายจ้างได้จ่ายให้ลูกจ้างเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่น[62] ค่าเดินทางที่ได้รับยกเว้นเงินได้ชนิดนี้หมายความเฉพาะการเดินทางที่ไม่ใช่การเดินทางปกติที่เกิดขึ้นในแต่ละวันเพื่อการเดินทาง แต่เป็นการเดินทางเพื่อไปทำงานให้กับนายจ้างในสถานที่อื่นนอกเหนือจากสถานที่ทำงานปกติหรือสถานที่ตั้งประจำ ตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.59/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538[63]

---

[61] หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811 (กม.2)/916 ลงวันที่ 7 สิงหาคม 2544

[62] มาตรา 42 ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้ ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้

(1) ค่าเบี้ยเลี้ยง หรือค่าพาหนะซึ่งลูกจ้าง หรือผู้รับหน้าที่หรือตำแหน่งงาน หรือผู้รับทำงานให้ได้จ่ายไปโดยสุจริตตามความจำเป็นเฉพาะในการที่ต้องปฏิบัติการตามหน้าที่ของตนและได้จ่ายไปทั้งหมดในการนั้น

(2) ค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทางตามอัตราที่รัฐบาลกำหนดไว้โดยพระราชกฤษฎีกาว่าด้วยอัตราค่าพาหนะและเบี้ยเลี้ยงเดินทาง

(3) เงินค่าเดินทางซึ่งนายจ้างจ่ายให้ลูกจ้างเฉพาะส่วนที่ลูกจ้างได้จ่ายทั้งหมดโดยจำเป็นเพื่อการเดินทางจากต่างถิ่นในการเข้ารับงานเป็นครั้งแรก หรือในการกลับถิ่นเดิมเมื่อการจ้างได้สิ้นสุดลงแล้ว แต่ข้อยกเว้นนี้มิให้รวมถึงเงินค่าเดินทางที่ลูกจ้างได้รับในการกลับถิ่นเดิมและในการเข้ารับงานของนายจ้างเดิมภายในสามร้อยหกสิบห้าวันนับแต่วันที่การจ้างครั้งก่อนได้สิ้นสุดลง ...”

[63] คำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.59/2538 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กรณีค่าเบี้ยเลี้ยงเดินทางที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2538 ข้อ 2 กำหนดว่า “การเดินทางไปปฏิบัติงานตามหน้าที่ ตามข้อ 1 ต้องมีหลักฐานการได้รับอนุมัติให้เดินทางไปปฏิบัติงานนอกสำนักงานหรือนอกสถานที่จากนายจ้างหรือผู้จ่ายเงินได้ โดยต้องระบุลักษณะงานที่ทำและระยะเวลาในการปฏิบัติงานตามหน้าที่แล้วแต่กรณีด้วย”

เป็นต้น อนึ่ง มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ว่าค่าน้ำมันที่บริษัทได้จ่ายให้ลูกจ้างที่มีรถยนต์ส่วนตัวมาใช้ในการปฏิบัติหน้าที่ในอัตราเหมาจ่ายแก่พนักงานทุกคนในอัตราเดียวกันเป็นเงินได้ที่ไม่เข้าลักษณะค่าพาหนะที่จะได้รับการยกเว้นภาษีตามมาตรา 42 (1) แห่งประมวลรัษฎากร[64]

(3) การหักค่าใช้จ่ายค่าเดินทาง ประมวลรัษฎากรอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายอย่างไรและจำนวนเท่าใด ต้องพิจารณาประเภทของผู้มีเงินได้และประเภทของเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญประการแรก ในระบบภาษีเงินได้จะแบ่งประเภทของผู้มีเงินได้แตกต่างกันสองประเภทคือ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล ในกรณีนิติบุคคล การพิจารณาว่าค่าเดินทางนั้นเป็นการจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้ประเภทใดนั้นไม่มีผลสำคัญเพราะบทบัญญัติว่าด้วยการหักรายจ่ายจะกำหนดหลักเกณฑ์เป็นการทั่วไปสำหรับเงินได้พึงประเมินในทุกประเภท ตามมาตรา 65 มาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีเงินได้เป็นบุคคลธรรมดา การพิจารณาหักค่าใช้จ่ายจะต้องพิจารณาประเภทเงินได้ที่ได้รับเป็นประเด็นแรก เนื่องจากเงินได้พึงประเมินในแต่ละประเภท ประมวลรัษฎากรกำหนดหลักเกณฑ์และเงื่อนไขที่แตกต่างกัน ดังนี้

(3.1) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 3 ถึงประเภทที่ 8 นอกจากที่ประมวลรัษฎากรจะบัญญัติให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามร้อยละที่กฎหมายกำหนดไว้โดยไม่มีภาระพิสูจน์ว่าได้จ่ายจริงหรือไม่ ประมวลรัษฎากรยังกำหนดให้ผู้มีเงินได้ประเภทที่ 3 ถึงประเภทที่ 8 เท่านั้นที่สามารถพิสูจน์จำนวนรายจ่ายที่มากกว่านั้น สามารถหักค่าใช้จ่ายเหล่านั้นตามความจำเป็นและสมควร และให้นำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี มาใช้โดยอนุโลม[65] ตามมาตรา 42 ตรี ถึงมาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากร[66] เช่น ในกรณีกิจการมีการจ้างรถรับส่งพนักงานในเวลาเช้าและเย็น โดยไม่คิดมูลค่าใด ๆ จากพนักงาน กิจการสามารถนำค่าขนส่งดังกล่าวมาถือเป็นรายจ่ายได้[67] หรือกรณี

---

[64] คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10146/2539

[65] มาตรา 4 ทวิ ถึง มาตรา 8 ทวิ แห่งพระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2505

[66] มาตรา 42 ตรี ถึง มาตรา 46 ประมวลรัษฎากร บัญญัติในทำนองเดียวกันว่า “ ... ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ...” และมาตรา 4 ทวิ ถึง มาตรา 8 ทวิ พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ก็บัญญัติในทำนองเดียวกันว่า “ ... เว้นแต่ผู้มีเงินได้จากกิจการตามที่ระบุไว้ในวรรคหนึ่ง แสดงหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมินและพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่านั้น ก็ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 21) พ.ศ. 2517 และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 มาใช้บังคับโดยอนุโลม แต่ถ้าตามหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้นปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กำหนดไว้ข้างต้นก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงเท่าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์”

[67] หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0811(กม.04)/180 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2544

กิจการจ่ายค่าเดินทางที่มิได้มีลักษณะประจำให้แก่ลูกจ้าง[68] หรือลูกค้า[69] หากกิจการพิสูจน์ได้ว่าเป็นรายจ่ายจริงและไม่ใช่รายจ่ายที่มีลักษณะเป็นการส่วนตัวหรือให้โดยเสน่หา และเป็นรายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ กิจการมีสิทธินำรายจ่ายดังกล่าวมาหักเป็นรายจ่ายได้ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) และ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

(3.2) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 เช่น ค่าจ้าง เงินเดือน โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน และเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 เช่น ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานและจ้างทำของ ประมวลรัษฎากรบัญญัติให้สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามร้อยละที่กฎหมายกำหนดไว้เพียงอย่างเดียว ในอัตราร้อยละ 50 แต่เมื่อรวมเงินได้ทั้งสองประเภททั้งหมดแล้วต้องไม่เกิน 100,000 บาท[70] เช่น ในกรณีที่มีเงินได้จากเงินเดือนปีละ 300,000 บาท สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้ในอัตราเหมาจำนวน 100,000 บาทเท่านั้นแม้ว่าอัตราร้อยละ 50 จะเป็น 150,000 บาทก็ตาม

(4) การหักค่าลดหย่อน ไม่ปรากฏว่ามีการกำหนดการหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานโดยตรง แต่ประมวลรัษฎากรบัญญัติถึงการหักค่าลดหย่อนเป็นการทั่วไป สำหรับผู้มีเงินได้จำนวน 60,000 บาท สามีหรือภริยาของผู้มีเงินได้ 60,000 บาท และบุตรจำนวน 30,000 บาท หรือ 60,000 บาท แล้วแต่กรณี[71]

จากบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร คำพิพากษา และหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องในมุมมองเกี่ยวกับค่าเดินทางของผู้มีเงินได้จากการจ้างแรงงานและการจ้างทำของ พิจารณาได้ว่า กรณีแรกการเดินทางไปสถานที่ทำงานอื่น ๆ ที่มีลักษณะชั่วคราว หากปรากฏว่าลูกจ้างได้รับเงินเป็นพิเศษเป็นค่ายานพาหนะ เงินดังกล่าวจะเป็นเงินได้ที่ได้รับยกเว้นภาษีอากรเพราะเหตุว่าเป็นเงินที่จ่ายไปเพื่อกิจการของนายจ้างไม่ใช่ประโยชน์ที่ลูกจ้างรายนั้นจะได้รับ ในทางกลับกัน หากไม่ปรากฏว่าลูกจ้างได้รับเงินค่าพาหนะเพิ่มขึ้น กรมสรรพากรก็ไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนจากค่าเดินทางนั้นแต่ประการใด กรณีที่สองหากเป็นเงินที่ได้รับจากการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานย่อมถือว่าเป็นประโยชน์อื่นที่ลูกจ้างได้รับ ถือเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษี

---

[68] หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/3165 ลงวันที่ 14 กุมภาพันธ์ 2544

[69] หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8307 ลงวันที่ 2 ธันวาคม 2551

[70] มาตรา 42 ทวิ ประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 50 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 100,000

ในกรณีสามีภริยาต่างฝ่ายต่างมีเงินได้ตามวรรคหนึ่ง และความเป็นสามีภริยาได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ต่างฝ่ายต่างหักค่าใช้จ่ายได้ตามเกณฑ์ในวรรคหนึ่ง”

[71] มาตรา 47 (1) (ก) (ข) และ (ค) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการนั้นและไม่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนแต่ประการใด ในทางกลับกันหากเป็นกรณีเป็นค่าเดินทางที่นายจ้างออกให้ในลักษณะประโยชน์อื่นใดจากการหารถรับส่งเป็นการทั่วไปตามสวัสดิการของกิจการ แม้ว่าจะเป็นการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานโดยทั่วไป กรมสรรพากรก็มีแนวทางพิจารณาว่าประโยชน์ที่ได้รับดังกล่าวไม่เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องนำมารวมเสียภาษี ดังนี้ ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานซึ่งจ่ายเป็นปกติและประจำของผู้มีเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 จึงไม่ได้รับการหักค่าใช้จ่ายหรือค่าลดหย่อนแต่ประการใด

4. ข้อพิจารณาและแนวทางการปรับใช้ค่าลดหย่อนเพื่อการเดินทางในระบบกฎหมายของไทย

จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรพบว่า ประเทศไทยยังไม่มีมาตรการทางภาษีในการจัดการกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานที่ผู้มีเงินได้จ่ายเอง แต่เมื่อปรากฏว่าผลกระทบเกี่ยวกับค่าเดินทางดังกล่าวมีความสำคัญกับการยกระดับคุณภาพชีวิตของประชาชน รัฐจึงควรพิจารณามาตรการที่เกี่ยวข้องและผลกระทบจากการใช้มาตรการเหล่านั้นมาพิจารณาด้วย เช่น การวางผังเมืองอย่างมีประสิทธิภาพ การวางระบบโครงสร้างบริการขนส่งสาธารณะ การกำหนดเพดานราคาค่าเดินทาง หรือการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้ การกำหนดมาตรการช่วยเหลือด้านการเดินทางอาจสร้างผลกระทบในด้านนโยบายในหลายด้าน เช่น ความเป็นไปได้ในการเกิดการขยายของเมืองได้ในหลายกรณี เช่น หากรัฐบาลสนับสนุนค่าเดินทางด้วยการปรับลดอัตราค่าเดินทางจะทำให้ประชาชนสามารถเลือกจะใช้ชีวิตในพื้นที่ที่ห่างจากสถานที่ทำงานได้มากกว่าเดิม เนื่องจากไม่ต้องแบกรับค่าเดินทางในจำนวนที่มาก แต่หากรัฐไม่มีนโยบายด้านการผังเมืองที่ดีเพียงพอ อาจทำให้เกิดการขยายเมืองที่ไม่พึงประสงค์ส่งผลให้เกิดการรุกล้ำพื้นที่การเกษตรหรือพื้นที่รับน้ำ หรืออาจจะทำให้บุคคลใช้การขนส่งมากขึ้นทำให้เกิดปัญหามลพิษต่อสิ่งแวดล้อม แต่มาตรการทางภาษีเงินได้เกี่ยวกับค่าเดินทางยังคงเป็นมาตรการที่น่าสนใจมาตรการหนึ่ง ทั้งนี้ การปรับใช้มาตรการดังกล่าวในประเทศไทยมีข้อพิจารณาหลายประการ คือ

4.1 ข้อพิจารณาด้านนโยบาย

ในช่วงหลายปีที่ผ่านมา ความสัมพันธ์ระหว่าง ผังเมือง การขยายตัวของเมือง การจ้างงาน ค่าครองชีพ สวัสดิการของประชาชน ระบบการขนส่ง ระบบงบประมาณแผ่นดิน และการตระหนักรู้ในปัญหาสิ่งแวดล้อม มีความเกี่ยวข้องกันมากขึ้น แม้ว่ารัฐบาลจะมีวิธีการที่หลากหลายเพื่อช่วยเหลือการเดินทางสำหรับประชากร แต่วิธีการเหล่านั้นต่างมีผลกระทบต่อสังคมในหลายลักษณะ เช่น การสร้างระบบขนส่งที่มีประสิทธิภาพทำให้การเดินทางของประชาชนมีความสะดวกสบายขึ้น

และค่าครองชีพที่เกี่ยวข้องกับการเดินทางมีจำนวนที่ลดลง และมาตรการการช่วยเหลือด้านการเดินทางช่วยลดปัญหาการว่างงานได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย[72] ในทางกลับกันหากระบบขนส่งไม่มีประสิทธิภาพย่อมสร้างผลเชิงลบให้กับประชาชนทั้งในด้านการเลือกวิธีการเดินทาง ระยะเวลาการเดินทาง ค่าเดินทาง หรือกระทั่งการตัดสินใจทำงานของประชาชน เช่น หากการเดินทางระหว่างสถานที่ทำงานและบ้านมีความยากลำบากและต้องใช้ระยะเวลานาน ผู้เสียภาษีบางรายอาจจะมีความสามารถในการเปลี่ยนงานหรือการเพิ่มตัวเลือกวิธีการเดินทาง เช่น การเลือกใช้รถยนต์ส่วนตัวแทนระบบขนส่งสาธารณะ ในทางกลับกันสำหรับแรงงานอาจจะต้องทนใช้วิธีการเดินทางที่มีราคาถูกโดยแลกกับเวลาการใช้ชีวิตและสุขภาพของร่างกายเพราะตนไม่มีความสามารถในการเปลี่ยนงาน เป็นต้น การตระหนักถึงผลกระทบเหล่านี้จึงมีความสำคัญในการกำหนดนโยบายและกฎหมายเกี่ยวกับการช่วยเหลือด้านการเดินทาง

ข้อกังวลที่รัฐบาลมักหยิบยกประเด็นขึ้นเพื่อปรับปรุงมาตรการช่วยเหลือด้านการเดินทาง คือปัญหาสภาพแวดล้อมและการขยายเมืองที่ไม่เป็นมิตร เช่น ในประเทศสหรัฐอเมริกา ปัญหาการขยายเมืองที่ไม่เป็นมิตรกลายเป็นประเด็นสำคัญเพราะการขยายตัวของเมืองทำให้เกิดการรุกล้ำพื้นที่ทางการเกษตรและพื้นที่เปิดมากเกินไป สร้างการเดินทางที่ยาวนานขึ้น ตลอดจนปัญหาการจราจรซึ่งสร้างปัญหามลพิษเพิ่มขึ้นด้วย รัฐบาลมลรัฐต่าง ๆ เช่น นิวออร์ลีนส์ ออริกอน นิวเจอร์ซีย์ อาศัยวิธีการแก้ปัญหาด้วยการออกข้อบังคับห้ามขยายเมือง (Anti-Sprawl Ordinance) โดยเฉพาะอย่างยิ่งในมลรัฐพอร์ตแลนด์ มีการออกมาตรการชื่อว่า “ขอบเขตการขยายเมืองของเมืองพอร์ตแลนด์ (Portland’s Urban Growth Boundary)” ที่ห้ามการพัฒนาเมืองในพื้นที่นอกพื้นที่ที่กำหนดไว้[73] หรือในกรณีของประเทศเยอรมัน การกำหนดมาตรการความช่วยเหลือในปี 2544 กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายในการเดินทางในทุก ๆ วิธีการเดินทางเป็นจำนวนประมาณ 0.29 ยูโรต่อกิโลเมตร ทำให้เกิดการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเลือกวิธีการเดินทางในระยะทางที่มากขึ้น และเลือกใช้รถยนต์ส่วนตัวมากกว่าการใช้ระบบขนส่งสาธารณะ เพราะส่งผลให้ผู้เสียภาษีมีความรู้สึกว่าตนได้รับประโยชน์มากกว่าค่าใช้จ่ายที่เสียไปจากมาตรการทางภาษีหากตนเลือกวิธีการขับพาหนะส่วนบุคคลมาทำงาน[74] ด้วยปัญหาในลักษณะนี้จึงส่งผลให้รัฐบาลในแต่ละประเทศจะต้องพิจารณาจุด

---

[72] Matthias Wrede, “A Distortive Wage Tax and a Countervailing Commuting Subsidy”, in **Journal of Public Economic Theory**, p.297.

[73] Jan K Brueckner, “Transport Subsidies, System Choice, and Urban Sprawl”, in **Regional Science and Urban Economics**, 35, 6 (2005), p.716.

[74] Stephen Potter et al., “Tax Treatment of Employer Commuting Support: An International Review”, in **Transport Reviews**, p.225-226.

ประสงค์ในการกำหนดมาตรการช่วยเหลือด้านการเดินทางและกำหนดแนวทางที่คำนึงถึงผลกระทบต่าง ๆ ต่อสังคมด้วย

4.2 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับสถานะของค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

เนื่องจากการปรับใช้มาตรการช่วยเหลือทางภาษีจะต้องพิจารณาว่าลักษณะของรายจ่ายดังกล่าวสมควรจะพิจารณาไว้ในสถานะใด การยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นเงินได้ การอนุญาตให้หักค่าใช้จ่าย หรือการหักค่าลดหย่อน เช่น ค่าเบี้ยเลี้ยงที่นายจ้างออกให้เพื่อการทำงานตามมาตรา 42 (1) เป็นจำนวนเงินที่ลูกจ้างได้รับและจ่ายไปจริงเพราะตนมีหน้าที่ต้องเดินทางเพื่อประโยชน์ของนายจ้างมิใช่เพื่อประโยชน์ของตนเอง ไม่ควรถือเอาค่าเบี้ยเลี้ยงดังกล่าวเป็นเงินได้ รัฐจึงต้องกำหนดให้เงินดังกล่าวได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ดังที่ได้บัญญัติไว้ในมาตรา 42 (1) เป็นต้น เมื่อพิจารณาเหตุผลที่เกี่ยวข้อง ผู้เขียนมีความเห็นว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานที่ได้จ่ายไป เป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์เพื่อให้เกิดเงินได้ เพราะเป็นค่าใช้จ่ายที่ได้จ่ายไปเพื่อการเดินทางไปทำงาน ประกอบกับผู้มีเงินได้ไม่อาจเลือกที่พักอาศัยได้โดยใจสมัคร ซึ่งประมวลรัษฎากรของประเทศฟินแลนด์มีความเห็นพ้องกับแนวคิดนี้ ดังนั้นเครื่องมือทางภาษีที่ใช้เพื่อบรรเทาภาระค่าเดินทางให้สามารถหักออกจากจำนวนเงินได้จึงควรเป็นการหักค่าใช้จ่ายทางภาษี ซึ่งมีเหตุผลเช่นเดียวกับการอนุญาตให้ผู้เสียภาษีที่เป็นนิติบุคคลสามารถหักค่าเดินทางเป็นรายจ่ายของธุรกิจในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลได้ ดังนั้น ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานจึงเป็นค่าใช้จ่ายที่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจและต้องใช้วิธีการหักค่าใช้จ่ายเพื่อบรรเทาภาระภาษี อนึ่ง ยังมีแนวคิดเกี่ยวกับค่าเดินทางที่ปรากฏขึ้นมาในช่วงสถานการณ์ COVID-19 ที่เปลี่ยนพฤติกรรมของการทำงานไปหลายทิศทาง ประการหนึ่งคือการใช้วิธีการทำงานจากบ้าน (Work From Home) ทำให้เกิดแนวคิดที่ว่า การเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานอาจจะต้องเปลี่ยนหลักเกณฑ์จากเดิมเพราะการเดินทางดังกล่าวอาจกลายเป็นเรื่องที่ไม่จำเป็นและผู้มีเงินได้ไม่มีความจำเป็นในทางส่วนตัวที่จะต้องจ่ายค่าเดินทางอีกต่อไปทำให้ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานดังกล่าวจะมีจุดประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น ทำให้เห็นว่าค่าเดินทางลักษณะดังกล่าวควรได้รับการยอมรับให้หักเป็นค่าใช้จ่ายได้[75]

นอกจากนี้ การพิจารณาว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายที่มีลักษณะส่วนตัวเนื่องจากการพักอาศัยอยู่ ณ ที่ใดย่อมเป็นไปตามวัตถุประสงค์และเจตนาส่วนตัวของผู้เสียภาษีเอง ผู้เขียนมีข้อโต้แย้งว่า แม้ผู้มีเงินได้มีความประสงค์จะอาศัยอยู่ใกล้ที่ทำงาน แต่การเลือก

[75] See, Hayes R Holderness, “Changing Lanes: Tax Relief for Commuters”, in **Va. Tax Rev.**, p.452-473.

ที่พักอาศัยของผู้มีเงินได้ไม่ได้เกิดจากความสมัครใจเสมอไป[76] และผู้มีเงินได้ต้องพิจารณาปัจจัยต่าง ๆ เช่น รายได้ ความจำเป็นในพักอาศัย หรือบริบทของสังคมประกอบการตัดสินใจด้วย นอกจากนี้ การให้เหตุผลว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดจากความสมัครใจของผู้เสียภาษีจึงไม่อาจหักค่าใช้จ่ายได้ ข้อต่อสู้ดังกล่าวไม่มีความแตกต่างจากความสมัครใจในการเลือกรูปแบบธุรกิจหรือการเจรจาสัญญาที่เกิดขึ้นด้วยเจตนาของผู้มีเงินได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายทางภาษีได้ การให้เหตุผลว่าเป็นความสมัครใจของผู้มีเงินได้และไม่อาจนำมาหักค่าใช้จ่ายได้จึงไม่สมเหตุสมผล อย่างไรก็ดี หากรัฐไม่อาจยอมรับค่าเดินทางดังกล่าวได้ รัฐควรกำหนดว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายต้องห้ามที่กฎหมายกำหนดห้ามหักเป็นค่าใช้จ่ายซึ่งยังคงสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคกับรายจ่ายในระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลและแนวคิดว่าด้วยการหักค่าใช้จ่าย

4.3 แนวทางการปรับใช้มาตรการทางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกี่ยวกับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

การกำหนดมาตรการให้ความช่วยเหลือทางภาษี นอกจากต้องพิจารณาเกี่ยวกับเหตุผลและความชอบด้วยกฎหมายซึ่งเป็นปลายทางของการกำหนดนโยบายแล้ว การบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่ดีมีความจำเป็นต้องพิจารณาหลักความสามารถในการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีที่บุคคลที่มีภาระมากต้องได้รับการหักค่าใช้จ่ายในจำนวนมากขึ้นด้วย การกำหนดมาตรการช่วยเหลือทางภาษีด้านการเดินทางจึงต้องพิจารณาความสามารถของบุคคลประกอบด้วย เช่น การกำหนดให้อนุญาตหักค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นค่าใช้จ่ายตามจริง กระนั้น การพิจารณาว่าเงินจำนวนใดเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อการเดินทางจริงในทางปฏิบัติ อาจจะมีความยุ่งยากเนื่องจากการทำงานของผู้มีเงินได้แต่ละคนไม่ได้อยู่ในวันที่และเวลาเดียวกัน เช่น นาย ก. อาจเดินทางเพื่อการทำงานในวันจันทร์ถึงศุกร์ แต่นาย ข. อาจเดินทางออกไปทำงานในวันเสาร์ เป็นต้น ทำให้การพิสูจน์ว่าเป็นค่าใช้จ่ายจริงอาจต้องใช้งบประมาณในการบริหารภาษีที่มาก ไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในหลักภาษีอากรที่ดีและหลักความประหยัดในหลักการที่ดีเกี่ยวกับการใช้จ่ายสาธารณะ ปัญหาดังกล่าวอาจแก้ไขด้วยการกำหนดการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาสำหรับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน

วิธีการที่น่าสนใจของประเทศฟินแลนด์คือ การกำหนดอัตราที่สามารถหักได้ตามระยะทางที่สั้นที่สุด กำหนดอัตราจากจำนวนค่าเดินทางโดยระบบขนส่งสาธารณะที่ต่ำที่สุด กำหนดเพดานการหัก การกำหนดระยะทางดังกล่าวทำให้ผู้เสียภาษีต้องพิจารณาระยะทางที่สั้นที่สุดในการ

[76] Reuven Avi-Yonah, Nicola Sartori, and Omri Marian, **Global Perspectives on Income Taxation Law**, p.48.

เดินทางตลอดจนเลือกการใช้บริการขนส่งสาธารณะก่อน ซึ่งอาจจะส่งผลกระทบข้างเคียงในการลดปัญหาการจราจรและปัญหามลพิษจากการใช้รถยนต์ส่วนบุคคลได้อีกด้วย เนื่องจากแรงจูงใจการหักค่าลดหย่อนเต็มจำนวน กระนั้นบริบทประเทศไทยอาจมีความแตกต่างจากประเทศฟินแลนด์ในหลายลักษณะ อาทิ ระบบการขนส่งสาธารณะที่ไม่ครอบคลุม หรือค่าเดินทางด้วยระบบขนส่งสาธารณะต่ำที่สุดอาจไม่ใช่วิธีการที่เหมาะสม เช่น ใช้ระยะเวลามาก ทำให้รัฐบาลจะต้องพิจารณาบริบทของประเทศไทยในลักษณะเช่นว่านี้ประกอบด้วย เช่น หากปรากฏว่าการเดินทางโดยรถยนต์ส่วนตัวสามารถประหยัดเวลาได้มากกว่าสองชั่วโมงต่อวัน หรือหากปรากฏว่าอัตราค่าเดินทางขั้นต่ำมีจำนวนต่ำกว่าอัตราค่าเดินทางที่บุคคลทั่วไปใช้ในการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงาน รัฐอาจกำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าลดหย่อนได้ในอีกอัตราหนึ่ง เป็นต้น

4.4 ข้อพิจารณาเกี่ยวกับการใช้บทบัญญัติว่าด้วยการหักค่าใช้จ่าย

เนื่องจากบทบัญญัติในปัจจุบันเกี่ยวกับการหักค่าใช้จ่ายของผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรมีการแบ่งหลักเกณฑ์ตามประเภทของเงินได้ จึงปรากฏปัญหาว่าหากอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานต้องแก้ไขบทบัญญัติอย่างไร ประการแรก การแก้ไขบทบัญญัติเดิมคือ มาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 48 เช่น เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) อาจถูกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 50 แต่ไม่เกิน 100,000 บาท หากประสงค์ให้ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเพิ่มขึ้น รัฐต้องกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักรายจ่ายแบบเหมาในอัตราร้อยละที่สูงขึ้น หรือกำหนดให้สามารถพิสูจน์ได้ตามอัตราที่ได้จ่ายไปจริง แต่การแก้ไขบทบัญญัติเดิมดังกล่าวจะมีผลกระทบไปยังการตีความรายจ่ายที่ไม่ได้จ่ายไปเพื่อกิจการโดยเฉพาะตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งมักจะเป็นบทบัญญัติที่ใช้บังคับโดยอนุโลมสำหรับการหักค่าใช้จ่ายตามจริง เพราะต้องพิจารณาว่าค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นรายจ่ายที่จ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะหรือไม่[77] ประการที่สอง เนื่องจากบทบัญญัติมาตรา 42 ทวิ มิได้กำหนดให้อำนาจในการตราพระราชกฤษฎีกากำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับจำนวนและวิธีการหักค่าใช้จ่ายสำหรับเงินได้ประเภทที่ 1 และ 2 ดังนั้น การตรากฎหมายในอีกบทบัญญัติหนึ่งแยกต่างหากและกำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการแยกต่างหากจากบทบัญญัติเดิม อาจทำให้เกิดความคล่องตัวและสามารถปรับอัตราให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้รวดเร็วและมีประสิทธิภาพมากขึ้น เป็นต้น กระนั้น รัฐจะต้องพิจารณาประเภทและลักษณะของรายจ่ายค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานให้สามารถหักค่าใช้จ่ายอย่างใดอย่างหนึ่งได้เพียงลักษณะเดียวด้วย เพื่อป้องกันความสับสนในการเลือกการหักค่าใช้จ่ายทั้งสองบทบัญญัติ

---

[77] มาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร

5. บทสรุป

ในปัจจุบัน ค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นภาระทางเศรษฐกิจที่มีนัยสำคัญต่อประชาชน โดยเฉพาะในเขตเมืองหลวงอย่างกรุงเทพมหานคร ซึ่งมีค่าใช้จ่ายในการเดินทางสูงกว่าพื้นที่อื่น บทความนี้จึงเสนอแนวทางในการใช้มาตรการทางภาษีเงินได้เพื่อบรรเทาภาระดังกล่าว โดยได้นำตัวอย่างจากต่างประเทศมาประยุกต์ใช้ให้เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทยคือ การนำแนวทางจากประเทศฟินแลนด์ที่มีนโยบายช่วยเหลือทางภาษีมาใช้ในประเทศไทยจะสามารถช่วยลดภาระค่าใช้จ่ายในการเดินทางของประชาชนได้ นอกจากนี้ การพัฒนาระบบขนส่งสาธารณะที่มีประสิทธิภาพและครอบคลุมจะเป็นปัจจัยสำคัญที่ช่วยเสริมสร้างคุณภาพชีวิตของประชาชน ทั้งยังส่งเสริมการลดการใช้รถยนต์ส่วนบุคคล ซึ่งเป็นประโยชน์ต่อสิ่งแวดล้อมและลดปัญหาการจราจรติดขัด

การกำหนดมาตรการทางภาษีที่ดีจะต้องพิจารณาตามหลักภาษีอากรที่ดี ได้แก่ หลักความเสมอภาค หลักความแน่นอน หลักความสะดวก และหลักความมีประสิทธิภาพ ควบคู่กับการชั่งน้ำหนักประโยชน์สาธารณะและความชอบด้วยกฎหมายภาษี เพื่อให้มาตรการดังกล่าวเป็นที่ยอมรับและสามารถนำไปปฏิบัติได้อย่างมีประสิทธิผล ทั้งนี้ การตีความเรื่องค่าใช้จ่ายในการเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานควรมีความชัดเจนและครอบคลุม โดยเฉพาะในด้านการกำหนดขอบเขตและหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายทางภาษี เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและลดภาระทางการเงินของผู้เสียภาษีได้อย่างแท้จริง

ดังนั้น การนำมาตรการทางภาษีเพื่อช่วยลดภาระค่าเดินทางระหว่างบ้านและที่ทำงานเป็นแนวทางที่มีความเป็นไปได้และเหมาะสมสำหรับประเทศไทยในปัจจุบัน ทั้งนี้ เพื่อส่งเสริมคุณภาพชีวิตที่ดีขึ้นของประชาชน ลดภาระทางเศรษฐกิจ และเสริมสร้างระบบขนส่งสาธารณะที่ยั่งยืนและมีประสิทธิภาพในระยะยาว