

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบ ของผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร¹

บุญเลิศ แจ่มนิม²

จากการศึกษาประมวลรัษฎากรของไทย ได้จัดแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ออกเป็นถึง 8 ประเภท ซึ่งบางประเภทสามารถนำมารวมเป็นประเภทเดียวกันได้ ผลคือทำให้เกิดปัญหาทางกฎหมายที่ตามมาคือการที่จะกำหนดว่าเงินได้บางลักษณะที่มีลักษณะใกล้เคียงกันอยู่ในเงินได้ประเภทใด ซึ่งต้องอาศัยการแปลความของนักกฎหมายด้านภาษีอากรที่เชี่ยวชาญเช่น กรณี เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน จะเป็นกรณีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) หรือเงินได้จากการรับทำงานให้ ตามมาตรา 40 (2) หรือกรณีเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) หรือ เงินได้จากการรับเหมาก่อสร้างตามมาตรา 40 (7) หรือจากการประกอบธุรกิจ ตามมาตรา 40 (8) กรณีที่เป็นสัญญาจ้างแรงงานโดยทั่วไปอาจไม่ค่อยมีปัญหา แต่บางกรณีการจ้างงานที่ต้องอาศัยความรู้ความสามารถพิเศษเช่น กรณีของประเภทเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับแพทย์ ซึ่งเงินได้ตามมาตรา 40 (1) คือเงินได้จากการจ้างแรงงาน หรือเป็นเงินได้ที่ถูกจ้างได้จากนายจ้าง เช่น เงินเดือน เงินค่าเช่าแวร เบี้ยเลี้ยงส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (2) คือเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ในกรณีนี้จะแตกต่างจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) ตรงที่จะไม่นายจ้างกับถูกจ้าง แต่จะมีผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้าง โดยผู้รับจ้างจะได้เงินจากผู้ว่าจ้างตามผลงานที่ทำสำเร็จ อาจจะเป็นในแง่ของปริมาณงานหรือเวลาก็ได้ เช่น เงินได้จากการเช่าแวรที่โรงพยาบาลอื่น ที่ไม่ใช่โรงพยาบาลที่ทำงานประจำอยู่ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (6) คือเงินได้จากวิชาชีพอิสระ ที่ถูกกำหนดไว้พิเศษ ประกอบไปด้วย วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม ซึ่งการประกอบวิชาชีพแพทย์อยู่ในกลุ่มการประกอบโรคศิลป์ เพราะฉะนั้น เงินได้ของแพทย์อาจจะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) ได้ แต่ต้องเป็นลักษณะที่แพทย์นั้นได้ใช้ความรู้ ความสามารถ ความเชี่ยวชาญ ทางวิชาชีพแพทย์ ในการปฏิบัติงาน และแพทย์เป็นผู้กำหนดค่ารักษาพยาบาล ตามความยากง่ายของการรักษาอย่างอิสระ ค่าตอบแทนที่ได้รับจึงไม่แน่นอน และถ้าแพทย์ไม่ทำการรักษาก็จะไม่ได้รับค่าตอบแทนเช่น

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบของผู้มีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษาคือผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.คนพร จิตต์จรูญเกียรติ และคณะกรรมการสอบคือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.มณฑิลา ภักดีคง และรองศาสตราจารย์ ดร.พันธ์เทพ วิฑิตอนันต์

² นักศึกษาปริญญาโทหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (วิทยาเขตบางนา) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

เงินได้ของแพทย์ที่ทำสัญญาหรือข้อตกลงพิเศษกับโรงพยาบาลเพื่อประกอบโรคศิลปะเป็นการส่วนตัว โดยรับตรวจและรักษาผู้ป่วย และมีข้อตกลงแบ่งเงินที่แพทย์ได้รับจากผู้ป่วยให้แก่โรงพยาบาล หรือเงินได้ของแพทย์ที่เปิดสถานพยาบาลเป็นของตนเอง เฉพาะที่ไม่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน หรือกรณีการจ้างทำของ จะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หรือมาตรา 40 (7) หรือมาตรา (8) ดังกรณี ที่มีการจ้างผลิตสินค้า เช่น ผลิตเสื้อผ้า ผลิตรองเท้า ถ้าโรงงานผลิตขายเป็นปกติธุระอยู่แล้ว สัญญานั้นอาจถือเป็นสัญญาซื้อขาย เงินที่โรงงานได้รับเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) แต่ถ้าสินค้าที่ผลิตนั้นไม่ใช่สินค้าที่โรงงานผลิตขายเป็นปกติธุระ แต่เป็นสินค้าที่ ผู้ว่าจ้างขอให้โรงงานผลิตตามแบบที่ผู้ว่าจ้างได้กำหนดไว้ สัญญานั้น ก็เป็นสัญญาจ้างทำของ หากهماทั้งค่าแรงและค่าของก็เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (7) เป็นต้น ในประเด็นปัญหานี้ ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้ปรับปรุงแก้ไขแก้ไขกฎหมายโดยจัดประเภทของเงินได้พึงประเมินใหม่โดยลดจำนวนประเภทเงินได้พึงประเมินลงเหลือ 4 ประเภท ได้แก่

ประเภทที่ 1 เงินได้จากการจ้างแรงงานโดยเอาบัญญัติอยู่ในมาตรา 40 (1) ทั้งหมด และรวมเอา เงินได้ตามมาตรา 40 (2) เฉพาะเงินได้ที่ไม่มีค่าใช้จ่าย หรือมีค่าใช้จ่ายน้อย ลักษณะใกล้เคียงกับเงินได้จากการจ้างแรงงาน เช่น เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใดๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงินทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำนั้นไม่ว่าหน้าที่ หรือตำแหน่งงานนั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว และเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เฉพาะเงินได้ที่มีค่าใช้จ่ายน้อยและมีลักษณะใกล้เคียงกับเงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้ประเภทที่ 1 ก็คือ การนำกลุ่มของเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนด้วยแรงกายหรือคุณสมบัติเฉพาะบุคคลเป็นสำคัญซึ่งมีค่าใช้จ่ายน้อย ออกจากการให้บริการที่ลงทุนด้วยเงินเป็นหลักซึ่งมีค่าใช้จ่ายมาก เพราะจะส่งผลในเรื่องของสัดส่วนการหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนที่สมควรให้หักได้ต่อไป ตามแนวทางนี้ จึงต้องแยกเงินได้ตามมาตรา 40 (1) บางส่วนมารวมอยู่ในเงินได้ประเภทนี้ด้วย เพราะมีค่าใช้จ่ายน้อย และเงินได้นั้นเกิดจากน้ำพักน้ำแรงของมนุษย์เป็นส่วนใหญ่

ประเภทที่ 2 เงินได้จากการลงทุนทางการเงินและทรัพย์สิน โดยรวมเอาเงินได้ตามมาตรา 40 (3) (4) และ (5) ในปัจจุบัน เข้าไว้ในประเภทเดียวกันทั้งหมด นอกจากนี้เฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40 (3) ซึ่งได้แก่ ค่าแห่งกู๊ดวิลล์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล สมควรจะต้องนิยามให้มีความกว้างขึ้นกว่าเดิม เนื่องจาก ปัจจุบันทรัพย์สินทางปัญญามีหลายประเภทมากขึ้น และคำว่า “สิทธิอย่างอื่น” น่าจะต้องแปล

ความไปในทางซึ่งเป็นสิทธิเช่นเดียวกันกับค่าแห่งภูติวิสต์ หรือ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ซึ่งอาจไม่รวมถึงสิทธิในทรัพย์สินทางปัญญาบางประเภท แต่ถ้าพิจารณาวัตถุประสงค์ของมาตรา 40 (3) แล้ว หมายถึง เงินได้จากทรัพย์สินทางปัญญาทั้งหมด เงินได้ประเภทที่ 2 ก็คือ เป็นกลุ่มเงินได้ที่เกิดจากการลงทุนด้วยทรัพย์สิน หรือเป็นเงินได้ที่เป็นดอกผลของทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นมาโดยไม่มีค่าใช้จ่ายหรือมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเล็กน้อย ด้วยเหตุนี้ เงินได้ประเภทนี้ จะเหมือนกับเงินได้ประเภทแรกที่ว่าค่าใช้จ่ายดำเนินการน้อย แต่จะแตกต่างกันตรงที่การลงทุน ที่เงินได้ประเภทแรกลงทุนด้วยร่างกาย แต่เงินได้ประเภทนี้ลงทุนด้วยทรัพย์สิน

ประเภทที่ 3 เงินได้จากธุรกิจและการให้บริการ ได้แก่ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง การรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ เงินได้จากวิชาชีพ หรือจากการอื่น โดยรวมเอาเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (6) (7) และ (8) ไว้ในประเภทเดียวกัน อย่างไรก็ตาม เงินได้ตามมาตรา 40 (2) ให้คิดเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากการรับทำงานให้หรือการให้บริการ ไม่รวมถึงเงินได้ที่เกิดจากตำแหน่งหน้าที่การงานตามที่บัญญัติไว้ในเงินได้ประเภทแรก กลุ่มเงินได้ประเภทที่ 3 คือเป็นเงินได้ประเภทที่มีค่าใช้จ่ายในการดำเนินการลงทุนในรูปของธุรกิจทั้งการค้าหรือการให้บริการแบบเต็มรูปแบบ มีการลงทุนทั้งทรัพย์สินและแรงงาน รวมทั้งมีค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานค่อนข้างมาก

ประเภทที่ 4 เงินได้อื่น ๆ นอกจากประเภทที่ 1 ถึง 3 เงินได้บางกรณีอาจมีปัญหว่าไม่สามารถจัดกลุ่มเข้าประเภทใดประเภทหนึ่งได้ จึงกำหนดประเภทนี้เอาไว้กว้าง ๆ จึงจัดกลุ่มไว้ในประเภท ที่ 4 ต่างหาก

จากการศึกษาปัญหากรณีค่าลดหย่อนบิดามารดา ตามประมวลรัษฎากรปัจจุบันมาตรา 47 (1) (ญ) ค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของผู้มีเงินได้ รวมทั้งบิดามารดาของสามีภรรยาของผู้มี เงินได้ คนละสามหมื่นบาท โดยบุคคลดังกล่าวจะต้องมีอายุ หกสิบปีขึ้นไป มีรายได้ไม่เพียงพอแก่การเลี้ยงชีพ และอยู่ในความอุปการะเลี้ยงดูของผู้มีเงินได้ ทั้งนี้ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีประกาศกำหนด ซึ่งกรณีผู้มีเงินได้หลายคนอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาคนเดียวกัน ให้บุตรผู้มีเงินได้คนใดคนหนึ่งเพียงคนเดียวที่มีหลักฐานรับรองการอุปการะเลี้ยงดูจากบิดามารดาดังกล่าวเป็นผู้มีสิทธิหักลดหย่อนค่าอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาดังกล่าวนั้นในแต่ละปีภาษี ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้แก้ไขกฎหมายโดย

1. กำหนดให้ผู้มีเงินได้ซึ่งอุปการะเลี้ยงดูบิดามารดาของตนหรือบิดามารดาของสามีหรือภริยาของตนสามารถนำค่าอุปการะเลี้ยงดูดังกล่าวมาหักลดหย่อนในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยให้สิทธิแก่บุตรทุกคนเท่าเทียมการใช้สิทธิดังกล่าว ตามความเป็นจริง

2. กำหนดให้บิดามารดา ผู้มีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีได้สิทธิโดยให้บุตรที่อุปการะเลี้ยงดู ใช้สิทธิในการหักค่าลดหย่อนได้ด้วย นอกจากนี้ การหักค่าลดหย่อน ควรแบ่งออกเป็นค่าลดหย่อนที่จำเป็นแก่การดำรงชีพขั้นพื้นฐาน เช่น ส่วนตัว คู่สมรส บุตร การศึกษานบุตร บิดามารดา และผู้พิการในครอบครัว โดยควรให้มีการปรับปรุงตามภาวะค่าครองชีพที่เปลี่ยนแปลงทุก 5 ปีและค่าลดหย่อนอื่น ๆ อันเป็นเครื่องมือในการกำหนดนโยบายของรัฐควรกำหนดในรูปของการยกเว้นจากเงินได้สุทธิ ซึ่งจะได้ประโยชน์กับผู้เสียภาษีและง่ายกับการปฏิบัติ

จากการศึกษาปัญหาการขอลิ้นภาษีอากร บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรปัจจุบันตามมาตรา 27 ตรี และมาตรา 63 กำหนดให้ที่ผู้เสียภาษีได้เสียภาษีเกินไปกว่าที่ต้องเสีย หรือเสียไปโดยไม่มีหน้าที่ต้องเสีย ทั้งจากการชำระเอง หรือถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ มีสิทธิขอลิ้นภาษีได้โดยประมวลรัษฎากรกำหนดมาตรการในการขอลิ้นภาษีอากร ภาษีเงินได้ตามมาตรา 63 และ 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และในส่วนของภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะได้ กำหนดไว้ต่างหาก จากปัญหา ที่เกิดขึ้นดังกล่าวข้างต้น ผู้ศึกษาจึงขอเสนอให้

1. ปรับปรุงบัญญัติกฎหมายง่ายต่อการทำความเข้าใจ โดยรวบรวมจัดเป็นหมวดหมู่เรื่องการขอลิ้นภาษีอากรและการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร โดยรวบรวมทั้งหมดมาไว้ที่เดียวกัน ซึ่งจะเป็นประโยชน์แก่ทุกฝ่ายที่เกี่ยวข้อง

2. ยกเลิกบทบัญญัติมาตรา 63 โดยใช้คงไว้มาตรา 27 ตรี เพียงมาตราเดียว และกำหนดเพิ่มเติมในมาตรา 27 ตรี ให้ครอบคลุมการขอลิ้นภาษีให้ครบทุกกรณีด้วย

จากการศึกษาปัญหาเรื่องความรับผิดชอบทางแพ่งตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร กรณีเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ตามมาตรา 27 ทวิ ที่กำหนดให้เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และ มาตรา 26 และ เงินเพิ่มตามมาตรา 27 ให้ถือเป็นเงินภาษี โดยเบี้ยปรับอาจลดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีนั้น ซึ่งผู้ศึกษาแล้วเห็นว่ามีความซ้ำซ้อนกันและเป็นภาระหนักแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป ในประเด็นนี้ผู้ศึกษาขอเสนอให้ปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้เงินเพิ่มสามารถลดหรือลดลงได้เช่นเดียวกับเบี้ยปรับ