

ปัญหาจากการยกเลิกเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้น ตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร¹

นพศักดิ์ ลิปลับ²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาจากการยกเลิกเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาถึงความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี และหลักการทั่วไปอย่างมีขอบเขตให้การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยเจ้าหน้าที่ของรัฐโดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บภาษีไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงหรือกล่าวได้อีกอย่างอย่างหนึ่ง ภาษี คือ เงินที่เคลื่อนย้ายจากประชาชนไปสู่รัฐ โดยประชาชนผู้เสียภาษีจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรงจากภาครัฐ ซึ่งภาษีจะถูกจัดเก็บจากการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น การหาเงินและมีเงินได้ การใช้จ่ายเพื่อบริโภค การมีหรือการถือครองทรัพย์สิน เป็นต้น จะเห็นได้ว่าแทบจะไม่มีกิจกรรมทางเศรษฐกิจใดที่รอดพ้นจากการถูกจัดเก็บภาษีเลย โดยภาษีอาจแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ ประเภทที่ 1 ภาษีทางตรง หรือประเภทที่ 2 ภาษีทางอ้อม ซึ่งภาษีทั้งสองประเภทดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของนโยบายการคลังที่ได้รับการยอมรับว่าเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนที่ร่ำรวยกว่าไปสู่คนที่ยากจนกว่าของสังคมในปัจจุบัน เพื่อให้เกิดการกระจายรายได้ที่มีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น หรือเพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชากรในสังคม โดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีเพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง ในขณะที่เดียวกันรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะเพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้ต่ำและสร้างฐานะความเป็นอยู่ให้แก่ประชากรในกลุ่มนี้ให้ดีขึ้น ด้วยเหตุที่ภาษีเป็นสิ่งที่มีความสำคัญต่อประเทศและเป็นธรรมเพื่อแก้ไขปัญหาค่าความเหลื่อมล้ำทางเศรษฐกิจในสังคม ปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราภาษีก้าวหน้า โดยอาศัยซื้อบุคคลในครอบครัวหรือบุคคลใกล้ชิดเป็นบุคคลร่วมในคณะบุคคลโดยสลับชื่อกันไปมาซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินถูกกระจายไปเป็นหลายหน่วยภาษีเพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นทำให้เสียภาษีน้อยลง

จากกรณีดังกล่าวจะแสดงให้เห็นว่าปัญหาที่สำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาก็คือ การหลบภาษี (Tax avoidance) และ การหลีกเลี่ยงภาษีหรือการหนีภาษี (Tax evasion) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บเอาจากรายได้หรือผลประโยชน์ของประชาชน โดยมีได้มีการให้ผลตอบแทนโดยตรงจากรัฐบาล ดังนั้นรัฐบาลในฐานะผู้ปกครองจึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เป็นธรรมที่สุด เพื่อให้

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการศึกษาอิสระ เรื่องปัญหาจากการยกเลิกเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร.ปวีศร เลิศธรรมเทวี และ คณะกรรมการสอบ คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.ปริดา ไชยนิมานนท์ และ รองศาสตราจารย์ พัฒนะ เรือนใจดี

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ประชาชนได้มีส่วนร่วมในการรับผิดชอบในภาระสาธารณะนั้น การกำหนดรูปแบบของภาษีจึงเป็นวิธีการสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้ผลประโยชน์มหาชนอันมีลักษณะเป็นนามธรรมเป็นรูปธรรมได้ โดยการมีส่วนร่วมของประชาชนในผลประโยชน์ของชาติในรูปแบบของการชำระภาษีอากร การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีอากรต้องทำอย่างมีหลักเกณฑ์ ผู้บัญญัติกฎหมายไม่สามารถกำหนดรูปแบบของภาษีอากรได้ตามอำเภอใจ ทั้งนี้เนื่องจากมีข้อจำกัดทางด้านนโยบายภาษีที่ต้องให้ความสำคัญซึ่งวางแนวทางให้ฝ่ายนิติบัญญัติต้องเปิดประเภทภาษีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรและระบบภาษีที่มีอยู่เดิม นอกจากนี้แล้ว ระบบภาษียังต้องสอดคล้องและนำไปใช้ในโครงสร้างทางสังคมได้อีกด้วย อย่างไรก็ตามแม้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 จะสามารถช่วยป้องกันและขจัดปัญหาในการหลีกเลี่ยงภาษีดังกล่าวก็ตาม แต่เมื่อพิจารณาบทบัญญัติจะพบปัญหาที่เกิดขึ้นจากการมีผลบังคับใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาประการแรก คือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสำหรับเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลและส่วนแบ่งกำไรที่เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับ เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีหน้าเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลนั้นมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท โดยให้ผู้จัดการหรือผู้อำนวยการของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลนั้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนหนึ่ง ซึ่งเป็นหน่วยภาษีใหม่แตกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล โดยแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินสำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีในนามตนเองอีก โดยการคำนวณภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลนั้นมีหลักเกณฑ์เช่นเดียวกับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั่ว ๆ ไป กล่าวคือ นำเงินได้พึงประเมินมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ซึ่งเงินได้พึงประเมินที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลพึงมีได้แก่ เงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(2)-(8) ส่วนค่าใช้จ่ายนั้นขึ้นอยู่กับเงินได้พึงประเมินแล้วแต่ประเภท ทั้งนี้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ ถึง มาตรา 46 หรือพูดอีกในหนึ่งก็คือสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ตามประเภทเงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลได้รับมา เนื่องจากการประกอบกิจการนั่นเอง และค่าลดหย่อนนั้น ประมวลรัษฎากร มาตรา 47 (6) กำหนดให้หักได้ 30,000 บาท สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท เมื่อได้เงินสุทธิแล้วก็นำไปคำนวณอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามอัตราก้าวหน้า อย่างไรก็ตามที่ผ่านมามีผู้เสียภาษีบางกลุ่มอาศัยข้อได้เปรียบจากช่องว่างของกฎหมายที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลเป็นอีกหน่วยภาษีหนึ่ง พยายามลดภาระภาษีของตนโดยการ

จัดตั้งหน่วยภาษีใหม่ในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล โดยพฤติกรรมของบุคคล กลุ่มดังกล่าวจะมีได้มีการร่วมประกอบกิจการ หรือ ดำเนินกิจการร่วมกันจริง แต่กระทำเพียงเพื่อให้ตนเสีย ภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีอันเป็นการทำให้รัฐขาดรายได้ เช่น การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ บุคคลที่มีโชติบุคคลบิดเบือนไปจากเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร โดยอาศัยชื่อบุคคลในครอบครัว หรือบุคคลใกล้ชิดเป็นบุคคลร่วมในคณะบุคคลโดยสลับชื่อกันไปมาซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินถูก กระจายไปเป็นหลายหน่วยภาษี เพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นทำให้เสียภาษีน้อยลง ซึ่ง เมื่อได้ทำการศึกษาจากข้อมูลข้างต้นมาแล้วนั้น จะพบว่าประมวลรัษฎากรเดิมมีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี มากกว่า กล่าวคือ ไม่ว่าผู้เสียภาษีจำธุรกิจในรูปแบบใด ทั้งในนามบุคคลธรรมดาหรือในนามนิติบุคคลก็ ตามก็จะเสียภาษีสูงสุดไม่เกินอัตราร้อยละ 37 จึงเห็นได้ว่ากฎหมายเดิมหรืออัตราภาษีเดิมมีความเป็นธรรม อย่างมาก ด้วยเหตุที่กล่าวมาข้างต้นผู้ศึกษาจึงเห็นว่าพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ที่ได้ยกเลิก ประมวลรัษฎากรมาตรา 42(14) นั้น ไม่สามารถแก้ไขหรืออุดช่องโหว่ของปัญหา ได้ อีกทั้งยังมีผลในการสร้างภาระทางภาษีแก่ผู้เสียภาษีมากขึ้น พระราชบัญญัตินี้ดังกล่าวจึงลักษณะขัดต่อ หลักความเป็นธรรม หลักอำนาวยุติธรรม และไม่มีประสิทธิภาพตามวัตถุประสงค์ที่ตราออกมา

ประเด็นปัญหาประการสอง การจัดประเภทเงินได้พึงประเมินของส่วนแบ่งกำไรของห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นภาษีเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้เก็บจากบุคคล ผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นฐานภาษี ด้วยเหตุนี้การทำความเข้าใจความหมายของเงินได้พึงประเมินจึงมี ความสำคัญ เนื่องจากจะส่งผลกระทบต่อภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องชำระ เมื่อได้ศึกษาจะพบว่า ประเภทของ เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 จะเห็นได้ว่ามาตรา 40(4)(ข) กำหนดให้ “เงิน บัณฑิต เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบัน การเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิช ยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมาย ดังกล่าว” เป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 4 โดยมาตรานี้ดังกล่าวได้บัญญัติรวมไปถึงเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล ไว้เป็นเงินประเภทเดียวกันด้วย กล่าวคือ มาตรา 40(4)(ข) เป็นกรณีของเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่หาก เป็นเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(12) เนื่องจากไม่เข้าลักษณะของเงินได้ประเภทใดเลยตามที่ระบุไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (1) – (7) อันทำให้ส่งผลกระทบต่อประเด็นทางภาษีแตกต่างกัน แต่สำหรับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคลซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายมีหน้าที่หัก

ภาษี ณ ที่จ่าย ดังนั้น หากมีส่วนแบ่งกำไร ผู้จ่ายจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จะเห็นว่ากรณีที่ประมวล รัษฎากรจัดแบ่งประเภทเงินได้สำหรับเงินปันผลหรือส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล กับเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้แตกต่าง กัน ทั้งที่เป็นเงินได้ที่มีลักษณะเดียวกัน เพียงแต่แตกต่างกันแต่เพียงตัวผู้จ่ายเงินจึงขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีใน เรื่องของความเป็นธรรม อันทำให้สิ่งที่มีสาระสำคัญเหมือนกันเกิดผลในทางภาษีแตกต่างกัน ดังนั้นจึงควรมี มาตรการหรือแนวทางในแก้ไขปัญหาดังกล่าว โดยกำหนดให้เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร ตามมาตรา 40(4)(ข) พิจารณารวมถึงกรณีของเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลด้วย

ประเด็นปัญหาประการสาม คือ ปัญหาในการจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเปรียบเทียบกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ปัจจุบันเมื่อมีการประกาศใช้ พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 เป็นผลให้ยกเลิก มาตรา 42(14) แห่ง ประมวลรัษฎากร ส่งผลให้เงินส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับมาจากห้าง หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เมื่อ บุคคลดังกล่าวได้รับเงินส่วนแบ่งกำไรไป ก็จะถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินจำต้องนำมาคำนวณ รวมเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของตนเอง จึงเป็นการเก็บภาษีซ้ำซ้อน อันเข้าลักษณะภาษี ซ้อนเชิงเศรษฐกิจที่มีผู้เสียภาษียากกว่าหนึ่งรายต้องเสียภาษียากกว่าหนึ่งครั้งขึ้นไปจากเงินได้ก้อนเดียวกัน จะเห็นได้ว่าทั้งบุคคลที่ได้รับเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และ บุคคลที่ ได้รับเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล นั้นต่างก็เกิดจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนทั้งคู่แต่ ประมวลรัษฎากร ไม่มีบัญญัติแนวทางการแก้ไขในปัญหาความซ้ำซ้อนทางภาษีของบุคคลที่ได้รับเงินได้จากห้างหุ้นส่วน สามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้ในประมวลรัษฎากร จึงมีลักษณะของความไม่เป็นธรรม ไม่เท่า เทียม อีกทั้งอาจเป็นการบังคับให้เลือกในการประกอบอาชีพ ซึ่งขัดต่อหลักเสรีภาพในการเลือกประกอบ อาชีพตามรัฐธรรมนูญ ซึ่งปัญหาดังกล่าวเป็นผลมาจากการยกเลิกมาตรา 42(14) จากผลของพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ดังนั้นจึงควรมีบทบัญญัติในการแก้ไขปัญหาคความ ซ้ำซ้อนทางภาษีดังกล่าวมาบัญญัติไว้เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว

ประเด็นปัญหาประการสี่ คือ ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินบุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินบุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะ บุคคลที่มีใช้นิติบุคคลประเทศสหรัฐอเมริกา ปัจจุบันเมื่อมีการประกาศใช้พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 เป็นผลให้ยกเลิก มาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้เงิน ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับมาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ มีใช้นิติบุคคล โดยที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ในทางตรงกันข้ามตามหลักเกณฑ์ ของบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code : IRC) Chapter 79

Section 7701 (a) (2) ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับห้างหุ้นส่วน มีลักษณะเป็นการจัดตั้งในรูปแบบอย่างง่ายสำหรับกิจการที่ประกอบขึ้นจากห้างหุ้นส่วนซึ่งเป็นเจ้าของกิจการรายเดียวตั้งแต่สองคนขึ้นไป ซึ่งเป็นลักษณะของความสัมพันธ์ที่มีอยู่ระหว่างบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่เข้าร่วมกันเพื่อกำหนดการประกอบการค้าหรือธุรกิจ โดยร่วมกันดำเนินกิจการตามที่กำหนดไว้ในข้อตกลงจัดตั้งห้างหุ้นส่วน ซึ่งสามารถตกลงได้ในรูปแบบลายลักษณ์อักษร โดยลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญในประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีลักษณะเป็นหน่วยภาษีทางผ่าน เนื่องจากห้างหุ้นส่วนไม่มีภาระภาษีของตนเอง หากแต่ กำไร ส่วนลด เครดิต หรือรายการเงินได้อื่นทางภาษี จะถูกเก็บในนามของผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน ทั้งนี้ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา(IRC) มาตรา 701 โดยผู้เป็นหุ้นส่วนจะต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปแสดงแบบแสดงรายการ (Form 1040) จะเห็นได้ว่าห้างหุ้นส่วนของสหรัฐอเมริกาดังกล่าว ย่อมไม่มีทางที่จะก่อให้เกิดภาวะความซ้ำซ้อนทางภาษีเชิงเศรษฐกิจ ควรว่าควรมีการปรับให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลในประเทศไทยมีลักษณะเป็นหน่วยภาษีทางผ่านรูปแบบเดียวกับสหรัฐอเมริกาเพื่ออุดช่องว่างในประเด็นความซ้ำซ้อนทางภาษีต่อไป

จากการศึกษาค้นคว้าจากข้อเท็จจริงและปัญหาจากการยกเลิกเงินได้บุคคลธรรมดาที่ได้รับการยกเว้นตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ศึกษาพบว่ามิข้อเสนอแนะ

จากข้อมูลหลักการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าเป็นบทที่ถูกลำเอียงกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเกือบทั่วโลกเพราะมีความยืดหยุ่นในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งยังสอดคล้องกับรายได้ของผู้เสียภาษี และจำนวนผู้เสียภาษีซึ่งสามารถสะท้อนให้เห็นถึงอัตราภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษีอย่างถูกต้อง แต่ในขณะที่หลักการเป็นธรรมกับกรณีที่มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลกลับไม่สามารถสะท้อนให้เห็นถึงอัตราภาษีที่แท้จริงที่ควรจะต้องเสียของผู้เสียภาษีได้ ประกอบกับพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ที่ออกมาเพื่อปรับปรุงการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลอันเนื่องมาจากที่ผ่านมามีผู้เสียภาษีอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย อันเป็นผลมาจากความคลุมเครือในนิยามของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ได้บัญญัติไว้โดยเฉพาะ เมื่อพิจารณาบทบัญญัติของพระราชบัญญัติฉบับนี้แล้ว จะเห็นได้ว่ายังมีข้อบกพร่องอยู่หลายประการ และส่งผลกระทบต่อผู้เสียภาษีที่มีได้มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษี อีกทั้งยังขัดต่อหลักภาษีอากรที่ดีทำให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีซ้ำซ้อน อันเป็นการเพิ่มภาระทางภาษีให้แก่ผู้เสียภาษี อาจกล่าวได้ว่าแก้ไขปัญหานี้ไม่บรรลุผล อีกทั้งยังสร้างปัญหาแก่ผู้เสียภาษีเพิ่ม อีกทั้งถ้าเปรียบเทียบกับกฎหมายสหรัฐอเมริกาที่จะเห็นว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลของไทยยังมีช่องโหว่ของกฎหมาย และปัญหาก็ยังไม่ได้รับการแก้ไข ยังจะเพิ่มประเด็นความซ้ำซ้อนเข้ามาให้แก่ผู้เสียภาษีเป็นภาระทางภาษีเพิ่ม ดังนี้

1.ปัญหา ปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนสำหรับเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลและส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับ

เห็นควรให้ยกเลิกความในมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร จากเดิมที่ว่า

“ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

โดยให้ใช้ความต่อไปนี้แทน

“ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม(1) ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในนามตนเองที่ได้ในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วรวมกับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นภายในกำหนดเวลาตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน ในกรณีเช่นนี้ให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นเพียงหน่วยภาษีเพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ในการแบ่งสรรไปยังผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลเท่านั้น ทั้งนี้ ในการพิจารณาการมีถิ่นที่อยู่ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลให้พิจารณาจากตัวผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล”

ทั้งนี้ก็เพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นไปตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เป็นหุ้นส่วน และทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม อีกทั้งยังช่วยแก้ไขปัญหาค่าความซ้ำซ้อนทางภาษีอีกด้วย กล่าวคือ เงินได้ที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลได้รับจากการประกอบกิจการจะถูกจัดเก็บในรูปของส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลได้รับเพียงครั้งเดียวเท่านั้น จึงไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนทางภาษี

2. ปัญหาการจัดประเภทเงินคงพึงประเมินของส่วนแบ่งกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

เห็นควรให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 40(4)(ข) จากเดิมความว่า

“เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

โดยเพิ่มเติมข้อความในมตราดังกล่าวดังนี้

“เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว”

ทั้งนี้เนื่องจากเงินได้ส่วนแบ่งกำไร ไม่ว่าจะเป็นกำไรที่ได้รับมาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ตาม ต่างก็เป็นเงินได้ประเภทเดียวกันและมีลักษณะอย่างเดียวกัน ดังนั้น เมื่อเป็นเงินได้ประเภทเดียวกันและมีสาระสำคัญไม่แตกต่างกันจึงควรให้ผลทางภาษีเช่นเดียวกัน เพื่อจะได้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเป็นธรรม

3. ปัญหาปัญหาในการจัดความซ้ำซ้อนทางภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเปรียบเทียบกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

เห็นควรให้แก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ วรรคแรก จากเดิมความว่า

“ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด”

โดยเพิ่มเติมข้อความในมาตราดังกล่าวดังนี้

“ให้ผู้มีเงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ซึ่งได้รับจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้รับเครดิตในการคำนวณภาษี โดยให้นำอัตราภาษีเงินได้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียหารด้วยผลต่างของหนึ่งร้อยลบด้วยอัตราภาษีเงินได้ดังกล่าวนั้น ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับ ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเครดิตในการคำนวณภาษี ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้จ่ายเงินได้ประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้หลายอัตรา ผู้จ่ายเงินได้ต้องระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ชัดเจนว่าเงินได้ที่จ่ายนั้นจำนวนใดได้มาจากกิจการที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในอัตราใด”

ทั้งนี้เนื่องด้วยทั้งบุคคลที่ได้รับเงินได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ บุคคลผู้ได้รับเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ต่างมีลักษณะของซ้ำซ้อนเชิงเศรษฐกิจกล่าวคือ

เป็นกรณีที่ผู้เสียหายมากกว่าหนึ่งราย ต้องเสียมากกว่าหนึ่งครั้งขึ้นไปจากเงินได้ก้อนเดียวกัน ย่อมสามารถขจัดความซ้ำซ้อนโดยวิธีเดียวกันได้

อีกทั้งเมื่อมีการแก้ไขในส่วนของส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้รวมอยู่มาตรา 42 (4)(ข) ย่อมถือว่าเป็นได้ประเภทเดียวกันกับเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และเมื่อมีสาระสำคัญไม่แตกต่างกันจึงควรให้ผลทางภาษีเช่นเดียวกัน เพื่อจะได้สอดคล้องกับหลักภาษีอากรที่ดีในเรื่องของความเป็นธรรม

ดังนั้นองค์การอนามัยโลกจึงริบรณรงค์สร้างความตระหนักให้สาธารณชนทราบถึงอันตรายของการบริโภคอาหารโซเดียมสูง จึงควรส่งเสริมให้ประชากรบริโภคโซเดียมไม่เกิน 2,000 มิลลิกรัม เพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ในประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำไปใช้ในวัตถุประสงค์เฉพาะ จำเป็นต้องมีการปรับปรุงการจัดเก็บภาษีให้มีการควบคุมการบริโภคอาหารที่มีโซเดียมเกินกำหนด การใช้กลไกทางการตลาดกระตุ้น กรณีศึกษาวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าว ประเทศไทยยังไม่มีการบังคับใช้แต่อย่างใด เพื่อให้สอดคล้องกับนโยบายรัฐบาลในปัญหาสุขภาพของประชาชน เพื่อนำมาพิจารณาปรับใช้กับการแก้ไขปัญหาดังกล่าวได้อย่างเหมาะสมทั้งในเรื่องของขอบเขต รูปแบบ และอัตราภาษี ในการลดปริมาณเกลือและโซเดียมในอาหาร และเพื่อเป็นเสริมสร้างให้ประชาชนไทยมีสุขภาพที่ดี รวมถึงช่วยลดงบประมาณ ค่าใช้จ่ายในการรักษาของรัฐได้

3. ปัญหาปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินบุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีเงินบุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลประเทศสหรัฐอเมริกา

เห็นควรแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในส่วนบทนำของคำว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จากเดิมคำว่า

“ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ ”

โดยเพิ่มเติมข้อความในมาตราดังกล่าวดังนี้

“ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ ซึ่งคณะบุคคลนี้เป็นหน่วยภาษีในการแบ่งแยกส่วนแบ่งกำไรแก่บุคคลในคณะบุคคลโดยไม่มีภาระทางภาษี”

ด้วยข้อความดังกล่าวจะทำให้คณะบุคคลดังกล่าวไม่มีภาระทางภาษีจะเป็นในรูปแบบเดียวกับกฎหมายสหรัฐอเมริกาที่ห้างหุ้นส่วนสามัญไม่มีภาระทางภาษี ย่อมไม่ก่อให้เกิดความซ้ำซ้อนทางภาษี อีกทั้งยังป้องกันบุคคลที่จะอาศัยการจัดตั้งคณะบุคคลในการกระจายฐานภาษีด้วย

ข้อเสนอแนะดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อแก้ไขปัญหอันเกิดจากการยกเลิกมาตรา 42(14) อีกทั้งเพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลดังที่กล่าวไว้

ข้างต้น ซึ่งผู้เขียนมีความเห็นว่าน่าจะมีประโยชน์ในการศึกษาต่อบุคคลอื่นหรือบุคคลทั่ว ๆ ไป ไม่มากนัก

เอกสารอ้างอิง

ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม. คำสอนวิชากฎหมายอากร. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ พลสยาม
พริ้นติ้ง (ประเทศไทย), 2559.

ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. ความรู้ทั่วไปกฎหมายอากรตามประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 7
กรุงเทพมหานคร: บริษัท กรุงสยาม พับลิชชิ่ง จำกัด, 2564.

สมคิด บางโม. การภาษีอากรธุรกิจ Business Taxation. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ซีเอ็ดยูเคชั่น, 2563.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. พิมพ์
ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร : บริษัท พรีเมียร์โพร จำกัด, 2554.

26 U.S. Code 7701 – Definitions, Available URL: <http://www.law.carnell.edu/uscode/text/26/7701>,
สืบค้นเมื่อวันที่ 19 กันยายน 2566.

IRS Tax Forms, Tax forms for individuals, Form number 1040, Available URL:

<http://www.bankrate.com/finance/taxes/tax-forms.aspx>, สืบค้นเมื่อวันที่ 25 กันยายน 2566.