

ปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่ขัดต่อหลักนิติรัฐ:
กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญ
และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ฉวีวรรณ บุญญานันท์¹
รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์²

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีวัตถุประสงค์ในการศึกษาทฤษฎีและหลักการที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับหลักนิติรัฐ หลักความเสมอภาค หลักเกณฑ์การตรากฎ หลักการคลังมหาชน และหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี รวมทั้งศึกษากฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลของต่างประเทศและของประเทศไทย ตลอดจนวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากกฎหมายในประเทศไทย ซึ่งเกี่ยวข้องกับปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่ขัดต่อหลักนิติรัฐ กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เพื่อศึกษาแนวทางแก้ไขปัญหานั้นที่เหมาะสม และสามารถแก้ไขปัญหอันเกิดจากกฎหมายของประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่า เกิดปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่ขัดต่อหลักนิติรัฐ กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ดังนี้ 1) ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีที่เกิดจากความซ้ำซ้อนในกระบวนการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล 2) ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการกำหนดสิทธิในการลดหย่อนภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ซ้ำซ้อนและขัดต่อหลักความเสมอภาค และ 3) ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการนำหนังสือเวียนมาบังคับให้เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จากปัญหาที่กล่าวมาข้างต้น ทำให้การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเกิดความซ้ำซ้อน ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษี การให้สิทธิลดหย่อนภาษีเกิดความซ้ำซ้อนและไม่เสมอภาคกัน จึงส่งผลทำให้เพิ่มความเหลื่อมล้ำด้านรายได้และเกิดความไม่เป็นธรรมแก่ประชาชน ตลอดจนไม่เป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐเท่าที่ควร และท้ายที่สุดหนังสือเวียนที่เกี่ยวกับการบังคับจัดเก็บภาษีมีรูปแบบที่ไม่ถูกต้อง

¹ นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

² ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

และมีเนื้อหาไม่ชัดเจนแน่นอน ซึ่งจะกระทบสิทธิในการประกอบการและกระทบสิทธิในการใช้ทรัพย์สินของประชาชน

ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นควรให้นำแนวคิด ทฤษฎี ของกฎหมายมหาชน ได้แก่ หลักนิติรัฐ หลักความเสมอภาค หลักการตรากฎ หลักการคลังมหาชนและหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักการตามกฎหมายของญี่ปุ่น สาธารณรัฐฝรั่งเศส สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี สหรัฐอเมริกา สหราชอาณาจักร และแคนาดา มาปรับใช้ในประเทศไทย เพื่อให้สามารถแก้ไขปัญหาที่เกิดขึ้นได้อย่างเหมาะสมและมีประสิทธิภาพ โดยประเทศไทยควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง ซึ่งจะส่งผลดีทำให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่ซ้ำซ้อน และยกเลิกประมวลรัษฎากรมาตรา 47 (6) ที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล อันจะส่งผลดีทำให้การลดหย่อนภาษีไม่ซ้ำซ้อนและมีความเสมอภาค และแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มบทบัญญัติให้อธิบดีมีอำนาจในการออกกฎ และให้นำหลักเกณฑ์ตามหนังสือเวียนไปออกเป็นกฎ ซึ่งจะส่งผลดีทำให้กฎหมายมีความชัดเจน ประชาชนสามารถทราบหลักเกณฑ์ได้ล่วงหน้า และท้ายที่สุดการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรก็จะสามารถบรรลุวัตถุประสงค์ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพเกิดประโยชน์สูงสุดแก่ประชาชนและรัฐ

1. บทนำ

จากการศึกษาผู้วิจัยพบปัญหาทางกฎหมายจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่ขัดต่อหลักนิติรัฐ กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งในปัจจุบันมีการตรากฎหมายให้ยกเลิกการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับเงินส่วนแบ่งกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วน ในประเด็นดังต่อไปนี้

1.1 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีที่เกิดจากความซ้ำซ้อนในกระบวนการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เนื่องด้วยในอดีตการจัดเก็บภาษีเงินได้ที่เกิดจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล จัดเก็บจากหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และยกเว้นการจัดเก็บภาษีเงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ในปัจจุบันมีการแก้ไขกฎหมายให้จัดเก็บภาษีเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าว ทำให้เงินได้แหล่งเดียวกันต้องเสียภาษีที่ซ้ำซ้อนถึงสองครั้ง ส่งผลทำให้สร้างภาระเกินความจำเป็นกับประชาชน อันเป็นการกระทบสิทธิของประชาชน และก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้และส่งผลต่อความไม่เป็นธรรมของประชาชน

1.2 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการกำหนดสิทธิในการลดหย่อนภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ซ้ำซ้อนและขัดต่อหลักความเสมอภาค เนื่องจากค่าลดหย่อนส่วนบุคคลกรณีบุคคลธรรมดา และห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีความไม่เหมาะสม จึงทำให้เกิดปัญหา ดังนี้

1.2.1 ปัญหาการให้สิทธิในการลดหย่อนภาษีซ้ำซ้อนแก่ประชาชนที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เนื่องด้วยการลดหย่อนภาษีเป็นข้อยกเว้นที่รัฐต้องกำหนดให้มัน้อยที่สุดเพื่อให้การจัดเก็บภาษีทั่วถึงเป็นธรรมด้วยความเสมอภาค แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้รับการลดหย่อนภาษี และเมื่อแบ่งกำไรให้ผู้เป็นหุ้นส่วนไปเสียภาษีก็จะได้รับการลดหย่อนภาษีอีกครั้ง ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับการลดหย่อนภาษีถึงสองครั้ง จึงเป็นการลดหย่อนภาษีที่ซ้ำซ้อน ส่งผลเสียทำให้เกิดความไม่เท่าเทียมกับบุคคลอื่นที่ไม่มีรายได้ในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทำให้รายได้จากภาษีของรัฐขาดหายไปเพราะการให้สิทธิลดหย่อนภาษีมักเกินไปทำให้ประชาชนเสียภาษีน้อยลง

1.2.2 ปัญหาการให้สิทธิในการลดหย่อนภาษีที่ไม่เสมอภาคแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีจำนวนหุ้นส่วนหรือบุคคลมากกว่าสองคน กรณีจำนวนหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแตกต่างกัน มีผลต่อสิทธิลดหย่อนภาษีเนื่องจากกฎหมายให้สิทธิลดหย่อนภาษีแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามจำนวนหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลคนละสามหมื่นบาท แต่รวมกันต้องไม่เกินหกหมื่นบาท ส่งผลทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีจำนวนหุ้นส่วนมากกว่าสองคนไม่ได้รับความเสมอภาคอย่างเท่าเทียมกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีจำนวนหุ้นส่วนเพียงสองคน และกระทบสิทธิของประชาชน เพราะได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนน้อยกว่าที่ควรจะได้รับ ทั้งยังกระทบต่อรายได้และเศรษฐกิจของประเทศ

1.3 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการนำหนังสือเวียนมาบังคับให้เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เนื่องจากกรมสรรพากรออกคำสั่งในรูปแบบของหนังสือเวียนที่มีลักษณะเป็นกฎ โดยไม่มีบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรมาตราใดให้อำนาจไว้ จึงเป็นการออกกฎที่ไม่ถูกต้องไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย และเนื้อหาในหนังสือเวียนไม่ชัดเจนแน่นอนอาจทำให้ประชาชนไม่เข้าใจปฏิบัติไม่ถูกต้องทำให้ต้องรับผิดตามกฎหมายได้ โดยเนื้อหาหนังสือเวียนกำหนดนิยามคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” และยกตัวอย่างห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้เพียงไม่กี่ประเภท ทำให้เจ้าพนักงานต้องใช้ดุลพินิจอย่างมากในการพิจารณา หากใช้ดุลพินิจผิดพลาดก็จะส่งผลเสียกระทบต่อสิทธิในการประกอบการและการใช้ทรัพย์สินของประชาชน

2. หลักการและทฤษฎีทางกฎหมายมหาชนที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

2.1 หลักการคลังมหาชน

การคลัง หมายถึง การเงินของรัฐหรือเงินของประเทศหรือเงินสาธารณะรวมถึงการรับจ่ายเงินของรัฐ เพื่อประโยชน์ในทางสาธารณะ การคลังมหาชน จึงเป็นวิธีการที่มีความสัมพันธ์กันระหว่างการให้ได้มาซึ่งรายได้ของรัฐเพื่อให้เพียงพอกับรายจ่ายของประเทศ โดยรัฐจะนำรายได้มาเพื่อใช้ในการกิจการของรัฐในการให้บริการสาธารณะแก่ประชาชน (อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, 2557: 22-23) อย่างไรก็ดี เมื่อมนุษย์มาอยู่ร่วมกันเป็นสังคมก็ต้องมีผลประโยชน์ทางสังคมร่วมกันและก่อให้เกิดภาระหน้าที่ที่ต้องปฏิบัติต่อกันระหว่างสมาชิกในสังคมที่ต้องเสียผลประโยชน์ส่วนตัวบางส่วนเพื่อก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวม (อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, 2557: 27) ดังนั้น รัฐจึงต้องเข้ามากำกับดูแลโดยรัฐจะใช้นโยบายการคลัง นโยบายภาษี และนโยบายด้านรายจ่ายของรัฐในการบริหารจัดการระบบเศรษฐกิจระดับมหภาค (จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 4-5) โดยที่ภาษีอากรเป็นรายได้สาธารณะของรัฐที่เป็นเครื่องมือทางการคลัง

2.2 วัตถุประสงค์และหลักการจัดเก็บภาษีอากร

วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากรแบ่งเป็น 4 ประการ อันได้แก่ หารายได้เพื่อใช้จ่ายสาธารณะ เพื่อลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ เพื่อสร้างควมมีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และเพื่อสร้างควมเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีอากรบรรลุตามวัตถุประสงค์หลักและเป้าหมาย รัฐจึงมีความจำเป็นต้องกำหนดนโยบายและออกกฎหมายภาษีรวมทั้งดำเนินการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีให้เกิดเป็นระบบหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2555: 6) ด้วยหลักความเป็นธรรมเพื่อยับยั้งการหลบหลีกและหนีภาษี หลักความแน่นอนเพื่อให้ประชาชนทราบและไม่ได้รับความเสียหาย หลักความสะดวก หลักความประหยัดเพื่อมิให้ประชาชนได้รับความเดือดร้อน หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ หลักความสามารถใช้บังคับได้ในทางปฏิบัติ หลักความยืดหยุ่น หลักอำนาจรายได้เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีได้เพียงพอต่อรายจ่ายสาธารณะ

2.3 หลักนิติรัฐ

นิติรัฐ คือ รัฐที่ปกครองโดยกฎหมาย โดยยอมให้การรับรองคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของประชาชนไว้ในรัฐธรรมนูญ และบุคคลทุกคนย่อมมีความเสมอภาคกันภายใต้กฎหมาย (วรเจตน์ ภาคีรัตน์, 2555: 144) หลักนิติรัฐประกอบด้วยหลักการสำคัญที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ได้แก่ หลักการแบ่งแยกอำนาจ หลักประกันในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพ หลักความชอบด้วยกฎหมายของฝ่ายปกครอง หลักความชอบด้วยกฎหมายในทางเนื้อหา หลักความเป็นกฎหมายสูงสุดของรัฐธรรมนูญ และหลักกฎหมายที่ดี

หลักกฎหมายที่ดีภายใต้หลักนิติรัฐเป็นหลักการปกครองโดยกฎหมายเพื่อก่อให้เกิดความเป็นธรรม โดยเป็นธรรมต่อทั้งเอกชนแต่ละคนอันเป็นสมาชิกของรัฐ และเป็นธรรมต่อประโยชน์ส่วนรวมของประชาชน ซึ่งรัฐมีหน้าที่ดำเนินการเพื่อคุ้มครองทั้งประโยชน์เอกชนและประโยชน์มหาชน และในกรณีที่ประโยชน์ทั้งสองขัดกันก็ต้องคุ้มครองให้เกิดดุลยภาพที่เป็นธรรม โดยหลักกฎหมายที่ดีภายใต้หลักนิติรัฐนั้น จะต้องมึลักษณะ 5 ประการ ได้แก่ ประการแรก กฎหมายที่ดีต้องมีลักษณะทั่วไป ไม่มุ่งหมายให้ใช้บังคับแก่กรณีใดกรณีหนึ่งหรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ประการที่สอง กฎหมายที่ดีต้องมีความแน่นอนชัดเจน เพื่อจะได้เป็นหลักประกันแก่ความมั่นคงในนิติฐานะของบุคคลที่จะได้รับผลกระทบจากการใช้อำนาจของรัฐ ประการที่สาม กฎหมายที่ดีต้องไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลัง ถือว่าเป็นหลักสำคัญประการหนึ่งที่รัฐจะต้องเผยแพร่กฎหมายให้ประชาชนทราบก่อนล่วงหน้าโดยการประกาศในราชกิจจานุเบกษา ก่อนที่จะนำไปใช้บังคับแก่ประชาชน ประการที่สี่ กฎหมายที่ดีต้องไม่ขัดหรือแย้งต่อหลักแห่งความได้สัดส่วน รัฐจะต้องเคารพและปฏิบัติตามหลักการนี้ จะกระทำการอันใดที่ขัดหรือแย้งต่อหลักการนี้ไม่ได้ เป็นการจำกัดการใช้อำนาจรัฐไม่ให้กระทำตามอำเภอใจ ต้องกระทำเท่าที่จำเป็นหรือหลักมิให้กระทำเกินกว่าเหตุ ประการที่ห้า กฎหมายที่ดีต้องไม่กระทบกระเทือนต่อสารัตถะของสิทธิและเสรีภาพ เพื่อเป็นการให้หลักประกันในการคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพว่าฝ่ายนิติบัญญัติไม่อาจตรากฎหมายให้กระทบกระเทือนต่อแก่นหรือสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพได้

2.4 หลักความเสมอภาค

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการพื้นฐานสำคัญของระบอบประชาธิปไตย เพราะความเสมอภาคสามารถทำให้การใช้เสรีภาพของมนุษย์เป็นไปอย่างทั่วถึง ความเสมอภาคนั้นเป็นฐานของเสรีภาพและเป็นหลักประกันในการทำให้เสรีภาพของมนุษย์เกิดขึ้นอย่างแท้จริงนั่นเอง เพราะเป็นหลักที่ห้ามรัฐกระทำการใด ๆ ตามอำเภอใจ และใช้ตรวจสอบการกระทำทั้งหลายของรัฐในการออกกฎหมายของฝ่ายนิติบัญญัติ การกระทำของฝ่ายปกครอง หรือการพิจารณาคดีของศาล (เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์, 2556: 127-128) ซึ่งจะทำให้ประชาชนได้รับการปฏิบัติจากรัฐอย่างเท่าเทียมกัน โดยที่รัฐจะต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันและปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญแตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน หากมีการปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญแตกต่างกันก็ตีการปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกันก็ตี ย่อมขัดต่อหลักความเสมอภาค (วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, 2543: 94-95)

2.5 หลักการตรากฎ

กฎหมายถึง บรรทัดฐานต่าง ๆ ในทางกฎหมายที่ได้รับการบัญญัติขึ้นในลักษณะที่เป็นนามธรรมและใช้บังคับเป็นการทั่วไป โดยองค์กรของรัฐที่ใช้อำนาจในลักษณะที่เป็นอำนาจบริหาร เพื่อกำหนดกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการจัดการปกครองของรัฐ แต่ไม่รวมถึงการตราพระราชกำหนด กฎที่เป็นกฎหมายบริหารบัญญัติ เช่น พระราชกฤษฎีกา กฎกระทรวง ประกาศกระทรวง

ระเบียบอธิบดี ฯลฯ หรือเรียกว่า กฎหมายลำดับรอง และกฎหมายองค์การบัญญัติ เช่น เทศบัญญัติ ข้อบัญญัติกรุงเทพมหานคร ข้อบังคับสภานายความ เป็นต้น กฎเป็นกฎหมายที่บัญญัติโดยอาศัยอำนาจทางบริหารประเภทที่เป็นอำนาจปกครองโดยบรรดาองค์กรฝ่ายปกครอง (วรเจตน์ ภาคีรัตน์, 2554: 269) ทั้งนี้ การออกกฎหมายลำดับรองของฝ่ายปกครองนั้นเนื่องจากภาระของรัฐสภาที่มีเป็นจำนวนมาก ปัญหาทางเทคนิคเฉพาะด้านสูงเกินกว่านักกฎหมายทั่วไปจะเข้าใจได้ ความยืดหยุ่นของกฎหมายที่ไม่อาจผันแปรได้ตามสภาพการณ์ที่เปลี่ยนแปลงไปในสังคม การดำเนินการในภาวะรีบด่วน ซึ่งการออกกฎหมายไม่อาจทันการได้ (ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์, 2540: 122-124)

3. กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลของต่างประเทศและประเทศไทย

3.1 กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลของต่างประเทศ

3.1.1 ญี่ปุ่น

ญี่ปุ่นไม่มีกฎหมายเฉพาะเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วน และกฎหมายภาษีมิได้กำหนดนิยามห้างหุ้นส่วนไว้ องค์การในญี่ปุ่นที่คล้ายกับห้างหุ้นส่วนมากที่สุด ได้แก่ นินิ คูมิเออิ (Nini Kumiai หรือ N.K.) และโทคุเมอิ คูมิเออิ (Nimi Kumiai หรือ N.K.) ซึ่งเงินได้จากองค์กรดังกล่าวจะส่งผ่านไปยังหุ้นส่วนแบบโปร่งใส หุ้นส่วนจะนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยมีสิทธิหักลดหย่อนได้ตามกฎหมาย แต่ห้างหุ้นส่วนไม่มีสิทธิหักลดหย่อน นอกจากนี้รัฐธรรมนูญญี่ปุ่นกำหนดว่าการจัดเก็บภาษีจะกระทำได้โดยกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติเท่านั้น คำสั่งหรือคำชี้แจงที่ไม่ได้ผ่านฝ่ายนิติบัญญัติไม่มีผลทางกฎหมายที่จะบังคับจัดเก็บภาษี ซึ่งเนื้อหาในคำสั่งหรือคำชี้แจงมีการตีความกฎหมายที่อาศัยการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่ทำให้ขาดความชัดเจนและหลายมาตรฐาน จึงมีการเสนอว่าคำสั่งหรือคำชี้แจงที่อาจกระทบสิทธิประชาชนควรเผยแพร่ให้สาธารณชนทราบ เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการบังคับใช้และความเสมอภาค

3.1.2 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ในอดีต การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนมิได้กำหนดให้รายได้ของห้างหุ้นส่วนผ่านไปยังหุ้นส่วนทั้งหมดดังเช่นระบบส่งผ่าน (Pass-Through) หรือหลักความโปร่งใส (Transparency) ของสหรัฐอเมริกาและสหราชอาณาจักร แต่ในปัจจุบันมีการแก้ไขกฎหมายให้ห้างหุ้นส่วนเสียภาษีแบบโปร่งใส (Transparent) หรือส่งผ่าน (Pass-Through) แทน แต่ก็ยังมีข้อจำกัดเพราะหน่วยภาษีแบบโปร่งใส (Transparent Entity) มีแค่ประเภทเดียว คือ การรวมกันของกลุ่มบุคคลที่มีกรรมสิทธิ์รวมในทรัพย์สินภายในครัวเรือน สาธารณรัฐฝรั่งเศสไม่นิยมร่างกฎหมายเกี่ยวกับกระบวนการทางปกครองและการใช้อำนาจของพนักงานเจ้าหน้าที่ แต่มีการใช้กฎระเบียบโดยนำคำพิพากษาศาลมาเป็นบรรทัดฐาน แต่ประเทศสมาชิกในสหภาพยุโรปมีการใช้อำนาจปกครอง

ของฝ่ายบริหารในลักษณะการนำกระบวนการทางปกครองหรือแนวปฏิบัติมากำหนดเป็นกฎหมาย และเผยแพร่สู่สาธารณะเพื่อเป็นการลดการใช้ดุลพินิจและการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าหน้าที่โดยมิชอบ

3.1.3 สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนี

สหพันธ์สาธารณรัฐเยอรมนีมีห้างหุ้นส่วนที่คล้ายห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ของประเทศไทย ได้แก่ ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน ตั้งขึ้นโดยทำสัญญาระหว่างบุคคล 2 บุคคล ขึ้นไป เพื่อแบ่งกำไรหรือขาดทุน โดยไม่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล แต่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ในอัตราก้าวหน้า แต่ก็มีกลไกการขจัดความซ้ำซ้อนไม่ให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งในชั้น ของห้างหุ้นส่วนและหุ้นส่วนที่ได้รับแบ่งกำไร โดยห้างหุ้นส่วนมีสิทธิเลือกเสียในอัตรามาจากรายได้ ต่อมาเมื่อมีการแบ่งเงินได้ให้กับหุ้นส่วน เงินได้นั้นต้องเสียภาษีในอัตรามา โดยที่การ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้าขั้นสูงสุดมีอัตราที่สูงกว่าอัตรามาจ่าย สำหรับการ หักค่าลดหย่อนบุคคลธรรมดาสามารถหักค่าลดหย่อนได้ แต่ไม่ปรากฏว่าห้างหุ้นส่วนสามารถ หักลดหย่อนส่วนบุคคลได้ ส่วนกรณีการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่นั้นกำหนดให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจ ใช้ดุลพินิจตามวัตถุประสงค์ที่ได้รับมอบอำนาจและเป็นไปตามข้อจำกัดของกฎหมายเท่านั้น

3.1.4 สหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกาคำหนดนิยามห้างหุ้นส่วน หมายความว่ารวมถึง ชินดิเคท กลุ่มคน คณะบุคคล การร่วมทุน หรือองค์กรที่มีได้เป็นนิติบุคคล ที่ดำเนินธุรกิจหรือประกอบกิจการ ดำเนินการทางการเงิน หรือการร่วมทุน ซึ่งมีใช้นิติบุคคลที่เป็นบริษัท ทรัสต์ หรือกองมรดก แต่ไม่ นิยามคณะบุคคล แต่ก็พออนุมานได้ว่าคณะบุคคลต้องเสียภาษีแบบห้างหุ้นส่วน โดยห้างหุ้นส่วน มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพื่อแสดงรายได้ ค่าลดหย่อน กำไรและขาดทุน แต่ไม่ต้องเสีย ภาษี เพราะกำไรหรือขาดทุนจะผ่านไปยังหุ้นส่วน ทำให้การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนเกิดขึ้นครั้ง เดียว คือในชั้นของผู้เป็นหุ้นส่วน สำหรับค่าลดหย่อนส่วนบุคคล ห้างหุ้นส่วนไม่มีสิทธินำมาใช้ได้ ส่วนการใช้ดุลพินิจนั้นกฎหมายให้อำนาจเลขาธิการสรรพากรใช้ดุลพินิจว่าองค์กรเป็นห้างหุ้นส่วน หรือไม่ ส่วนการใช้ดุลพินิจของเจ้าหน้าที่จะหลีกเลี่ยงการใช้ด้วยการออกระเบียบชัดเจน โดยเผยแพร่ร่างระเบียบให้ประชาชนวิจารณ์ เมื่อประชาชนเห็นชอบแล้วจะเผยแพร่ในคำวินิจฉัย กระทรวงการคลัง (Treasury Decision) ชั่วคราว และเผยแพร่ในราชกิจจานุเบกษา (Federal Register) อย่างถาวร

3.1.5 สหราชอาณาจักร

กฎหมายสหราชอาณาจักรได้กำหนดนิยามหุ้นส่วน หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ดำเนินธุรกิจร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์หากำไร อาจเป็นบุคคลธรรมดา บริษัท หรือทรัสต์ โดยห้าง หุ้นส่วนไม่มีสถานะทางกฎหมายเป็นนิติบุคคลเหมือนกับบริษัท การมีอยู่ของห้างหุ้นส่วน ไม่สามารถแยกออกจากหุ้นส่วนได้ มีผลให้ห้างหุ้นส่วนเป็นหน่วยภาษีที่โปร่งใสถูกส่งผ่านไปอยู่ ในชั้นของหุ้นส่วน โดยห้างหุ้นส่วนมีหน้าที่คำนวณรายได้ ค่าใช้จ่ายในการประกอบการ แต่ค่าลดหย่อนไม่มีบทบัญญัติอนุญาตให้ห้างหุ้นส่วนหักได้ และหุ้นส่วนต้องนำกำไรที่ได้รับจาก

ห้างหุ้นส่วนมาเสียภาษีในนามของตน สำหรับการใช้จ่ายเงินจัดเก็บภาษีนั้นกรมการสรรพากรสหราชอาณาจักรอาจใช้ดุลพินิจจัดเก็บภาษีและบริหารจัดการระบบภาษีได้ตามกฎหมาย แต่กรมการฯ อาจใช้ดุลพินิจอันจำกัดภายใต้ความรับผิดชอบของตน เมื่อมีการใช้จ่ายเงินกรมการฯ ต้องกระทำด้วยความมั่นใจว่าจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรเพื่อประโยชน์สูงสุดของหน่วยงานจัดเก็บภาษี

3.1.6 แคนาดา

กฎหมายมิได้กำหนดนิยามห้างหุ้นส่วน แต่สรรพากรแคนาดาใช้ “เอกสารเผยแพร่เกี่ยวกับภาษีเงินได้” ระบุนิยามและเผยแพร่การตีความกฎหมาย ถึงแม้ว่าเอกสารดังกล่าวจะไม่มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่การเผยแพร่มีกลไกให้ประชาชนเข้าถึงเอกสารได้ง่ายโดยเผยแพร่บนเว็บไซต์ของสรรพากร และเปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงความคิดเห็น โดยตีความว่า ห้างหุ้นส่วนหมายถึง ความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่ประกอบกิจการหรือทำการค้าร่วมกันโดยมีวัตถุประสงค์แบ่งกำไร ซึ่งอาจเกิดจากความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลธรรมดา นิติบุคคล ทรัสต์ หรือห้างหุ้นส่วนด้วยกัน โดยอาจมีสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือไม่ก็ได้ โดยห้างหุ้นส่วนไม่ถือเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากหุ้นส่วนและไม่ต้องเสียภาษีในชั้นของห้างหุ้นส่วน รายได้และผลขาดทุนจะผ่านไปยังหุ้นส่วน กรณีการหักค่าลดหย่อนนั้นไม่ปรากฏว่าห้างหุ้นส่วนสามารถหักได้

3.2 กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลของประเทศไทย

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 บัญญัตินิยามห้างหุ้นส่วนว่า “อันสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งกำไรอันพึงจะได้แก่กิจการที่ทำนั้น” ห้างหุ้นส่วนถ้าไม่จดทะเบียนต่อกระทรวงพาณิชย์ก็เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคล ส่วนคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรกำหนดนิยามว่า หมายถึง “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปซึ่งได้ตกลงกระทำการร่วมกันอันมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ” แม้ว่าคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่มีสถานภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่ประมวลรัษฎากรก็กำหนดให้คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นหน่วยภาษี ส่วนการหักค่าลดหย่อนนั้นตามบทบัญญัติมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร หักลดหย่อนได้ตามจำนวนหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล คนละ 30,000 บาท แต่เมื่อรวมค่าลดหย่อนแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท และให้หักค่าลดหย่อนได้เฉพาะผู้ที่อยู่ในประเทศไทยในปีภาษีหนึ่งครบ 180 วัน

ในอดีตประมวลรัษฎากรยกเว้นเงินได้ที่เงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เนื่องจากเงินได้ได้เสียภาษีในหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไปแล้ว ดังนั้น กำไรที่นำมาแบ่งกันจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้อีก แต่ปัจจุบันมีพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ทำให้เงินได้ประเภทเงินส่วนแบ่งกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ที่ผู้เป็นหุ้นส่วน

ได้รับจากจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้อีกต่อไป ทำให้เงินได้ดังกล่าวต้องเสียภาษีถึง 2 ครั้ง นอกจากนี้ ยังมีหนังสือเวียนหรือแนวปฏิบัติที่เกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลไว้ด้วย

4. วิเคราะห์ปัญหาทางกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรกรณีการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

4.1 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีที่เกิดจากความซ้ำซ้อนในกระบวนการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากการศึกษา พบว่า ก่อนตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พุทธศักราช 2557 ให้ยกเลิกการยกเว้นจัดเก็บภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น รัฐเก็บภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจากเงินได้สุทธิ เมื่อแบ่งเงินได้สุทธิดังกล่าวให้หุ้นส่วน เงินส่วนแบ่งนั้นรัฐได้ยกเว้นการเสียภาษีตามบทบัญญัติมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อแก้ไขกฎหมายโดยให้ยกเลิกการยกเว้นจัดเก็บภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว ทำให้เงินได้แหล่งเดียวกันเสียภาษีซ้ำซ้อนถึงสองครั้ง

ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้บุคคลที่มีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเสียภาษีถึงสองครั้ง ส่งผลเสียทำให้สร้างภาระกับประชาชนเกินความจำเป็น เป็นการตรากฎหมายที่ขัดต่อทฤษฎีหลักกฎหมายที่ดี ทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพิ่มความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ของประชาชนที่ขัดต่อหลักการคลังมหาชน และวิธีการจัดเก็บภาษีมิใช่เป็นการสร้างภาระให้กับประชาชนน้อยที่สุด จึงขัดต่อทฤษฎีหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และอาจนำมาซึ่งความวุ่นวายขัดแย้งในสังคมจนอาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีในที่สุด

4.2 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการกำหนดสิทธิในการลดหย่อนภาษีตามประมวลรัษฎากรที่ซ้ำซ้อนและขัดต่อหลักความเสมอภาค

4.2.1 ปัญหาเกี่ยวกับการให้สิทธิลดหย่อนภาษีซ้ำซ้อนแก่ประชาชนที่ประกอบการในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากการศึกษา พบว่า บทบัญญัติมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหักค่าลดหย่อนตามจำนวนหุ้นส่วนคนละสามหมื่นบาทแต่รวมกันแล้วไม่เกินหกหมื่นบาท ส่วนบุคคลธรรมดาได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนสามหมื่นบาทตามบทบัญญัติมาตรา 47 (1) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล บุคคลธรรมดา หักค่าลดหย่อนอย่างไม่เท่าเทียมกัน เมื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนไปแล้ว ต่อมาเมื่อแบ่งกำไรให้แก่หุ้นส่วนแต่ละคน หุ้นส่วนต้องนำเงินส่วนแบ่งกำไรไปเสียภาษีในนามตนเอง ทำให้ได้ใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนอีกครั้งเมื่อได้ยื่นเสียภาษีจากเงินส่วนแบ่งกำไรในนามของหุ้นส่วน เท่ากับว่าบุคคลนั้นได้ใช้สิทธิหักค่าลดหย่อนถึงสองครั้งเป็นเงินหกหมื่นบาท

ดังนั้น การให้สิทธิลดหย่อนแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และให้สิทธิลดหย่อนแก่บุคคล จึงขัดต่อหลักความเสมอภาคและหลักการคลังมหาชนด้านอำนาจ รายได้ ส่งผลเสียทำให้ประชาชนที่มีเงินได้จากเงินส่วนแบ่งกำไรได้รับสิทธิหักค่าลดหย่อนมากกว่า ที่ควรจะได้รับและทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยเกินควร และขัดต่อหลักการคลังมหาชนในด้านการ ลดความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ เนื่องจากบุคคลที่ไม่มีเงินได้จากเงินส่วนแบ่งกำไรไม่ได้รับความ เสมอภาคอย่างเท่าเทียมกับบุคคลที่มีเงินได้จากเงินส่วนแบ่งกำไร จึงเกิดความไม่เป็นธรรม ต่อสังคม

4.2.2 ปัญหาเกี่ยวกับการให้สิทธิลดหย่อนภาษีที่ไม่เสมอภาคแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีหุ้นส่วนหรือบุคคลมากกว่าสองคน

จากการศึกษา พบว่า บทบัญญัติมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลได้ตาม จำนวนของหุ้นส่วนที่มีอยู่ในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล โดยจำนวนเงินที่หัก ลดหย่อนนั้นหักได้คนละสามหมื่นบาท บทบัญญัติดังกล่าวจำกัดการหักลดหย่อน เพราะเมื่อหัก ค่าลดหย่อนตามจำนวนหุ้นส่วนหรือบุคคลที่มีสิทธิหักได้แล้วรวมกันจะต้องไม่เกินหกหมื่นบาท เท่ากับว่าหักค่าลดหย่อนได้เพียง 2 คน หากมีจำนวนของหุ้นส่วนเกินกว่า 2 คน ก็ไม่สามารถใช้ สิทธิหักค่าลดหย่อนได้ตามจำนวนหุ้นส่วนที่มีอยู่จริง ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่มีใช้นิติบุคคลที่มีจำนวนหุ้นส่วนเกินกว่า 2 คน ไม่ได้รับการคุ้มครองสิทธิในการเสียภาษีอย่าง เท่าเทียมกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มีจำนวนหุ้นส่วน 2 คน

ดังนั้น การให้สิทธิหักค่าลดหย่อนภาษีแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลตามจำนวนของหุ้นส่วนคนละสามหมื่นบาทแต่รวมกันแล้วต้องไม่เกินหกหมื่นบาท ทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลรายใดที่มีจำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนมากกว่าสอง คน ได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนเพียงสองคนเท่านั้น จึงขัดต่อหลักความเสมอภาค ส่งผลเสีย ทำให้เกิดความไม่เสมอภาคไม่เป็นธรรมกับห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่มี จำนวนผู้เป็นหุ้นส่วนมากกว่าสองคน และเพิ่มความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้จึงขัดต่อทฤษฎี หลักการคลังมหาชนในด้านการลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้

4.3 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการนำหนังสือเวียนมาบังคับให้ เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

จากการศึกษา พบว่า การออกหนังสือเวียน “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558” มิได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร อธิบดีกรมสรรพากรออกหนังสือเวียนให้เจ้า พนักงานยึดถือปฏิบัติ เพื่อตรวจและแนะนำประชาชนให้ถูกต้อง โดยเนื้อหาของหนังสือเวียน ขาดหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน เพียงกำหนดนิยามห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล และยกตัวอย่างการประกอบกิจการไม่กี่ประเภท และให้อำนาจเจ้าพนักงานแจ้งห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเปลี่ยนชื่อหน่วยภาษีให้ถูกต้อง นอกจากนี้ กรมสรรพากรออก

หนังสือชี้แจงต่อประธานสมาคมธนาคารไทย เพื่อให้เข้าใจหนังสือเวียนดังกล่าว และเพื่อให้สมาคมธนาคารไทยชี้แจงต่อสมาชิกของสมาคมและลูกค้าของธนาคาร

ดังนั้น หนังสือเวียนหรือหนังสือชี้แจงที่มีเนื้อหาไม่ชัดเจน ซึ่งมีผลต่อการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานอย่างมากทำให้กระทบสิทธิประชาชน และไม่มีสถานะเป็นกฎหมายแต่ใช้บังคับกับประชาชน ส่งผลให้ประชาชนไม่ทราบหลักเกณฑ์ล่วงหน้าชัดเจนอาจต้องรับผิดชอบตามกฎหมายได้ จึงขัดต่อหลักนิติรัฐตามหลักความแน่นอนของกฎหมาย และออกโดยมิได้อาศัยอำนาจตามกฎหมายจึงขัดต่อหลักการตรากฎ

5. ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรที่ขัดต่อหลักนิติรัฐ กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะในประเด็นต่าง ๆ ที่สอดคล้องกับหลักการ แนวคิดทฤษฎีทางกฎหมาย และกฎหมายต่างประเทศมาปรับใช้เป็นแนวทางแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

5.1 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีที่เกิดจากความซ้ำซ้อนในกระบวนการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวกับกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้พึงประเมิน ดังนี้

“มาตรา 56 ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น

(1) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท

(2) ไม่มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวเกิน 50,000 บาท

(3) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 60,000 บาท หรือ

(4) มีสามีหรือภริยา และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเฉพาะตาม มาตรา 40 (1) ประเภทเดียวกันเกิน 100,000 บาท

การยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินตามวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล แต่ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการมีหน้าที่คำนวณรายได้ รายจ่ายและแบ่งเงินกำไรให้แก่ผู้เป็นหุ้นส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือแบ่งเงินได้สุทธิให้แก่บุคคลซึ่งเข้าร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือบุคคลอื่น ตามแบบที่อธิบดีกำหนด”

5.2 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการกำหนดสิทธิในการลดหย่อนภาษี ตามประมวลรัษฎากรที่ซ้ำซ้อนและขัดต่อหลักความเสมอภาค

ผู้วิจัยขอเสนอให้ยกเลิก บทบัญญัติมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งให้สิทธิลดหย่อนภาษีแก่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคในการเสียภาษี ทำให้สิทธิที่ได้รับจากการบรรเทาภาระภาษีมีความซ้ำซ้อนเกิดความไม่เป็นธรรมกับบุคคลอื่นที่มีได้รับสิทธิในการหักค่าลดหย่อนตามกฎหมายดังกล่าว และขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษี หากมีการยกเลิกบทบัญญัติดังกล่าวจะส่งผลดีทำให้เกิดความเสมอภาคต่อประชาชนและรัฐมีรายได้จากภาษีมากขึ้น แต่อย่างไรก็ดี หากมีการแก้ไขเพิ่มเติม บทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ตามที่ผู้วิจัยได้เสนอแนะข้างต้น จะทำให้ไม่มีผู้มีหน้าที่เสียภาษีในรูปแบบดังกล่าวอีกต่อไป ซึ่งจะส่งผลทำให้ปัญหาความไม่เท่าเทียมกันหรือการให้สิทธิลดหย่อนภาษีที่ซ้ำซ้อนในกฎหมายปัจจุบัน ตามบทบัญญัติมาตรา 47 (6) แห่งประมวลรัษฎากร อันเป็นบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นอันถูกยกเลิกไปด้วย

5.3 ปัญหาทางกฎหมายและทางทฤษฎีเกี่ยวกับการนำหนังสือเวียนมาบังคับให้เจ้าพนักงานปฏิบัติหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ผู้วิจัยขอเสนอให้มีการนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดในหนังสือเวียนไปตราเป็นกฎหมาย เนื่องจากหนังสือเวียนมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพย์สินและการประกอบการ เมื่อหนังสือเวียนมีใช้กฎหมายหรือกฎก็จะไม่สามารถบังคับใช้กับประชาชนได้ การที่รัฐออกกฎเกณฑ์ใดที่กระทบต่อสิทธิเสรีภาพของประชาชนจะต้องตราเป็นกฎหมายที่ชัดเจนแน่นอนเพื่อประชาชนจะคาดหมายได้ว่าต้องปฏิบัติอย่างไร เพื่อให้สอดคล้องกับหลักความแน่นอนของกฎหมาย ทั้งนี้ การตรากฎที่กระทบสิทธิเสรีภาพประชาชนควรผ่านความเห็นชอบจากประชาชนโดยอาจจัดเอกสารเผยแพร่เปิดโอกาสให้ประชาชนแสดงความคิดเห็นก่อนตรากฎ แต่อย่างไรก็ดีประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้อธิบดีมีอำนาจในการออกกฎ ดังนั้น จึงควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากรเพิ่มบทบัญญัติให้อธิบดีมีอำนาจออกกฎเสียก่อน เพื่อที่อธิบดีจะได้มีอำนาจกำหนดหลักเกณฑ์เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

บรรณานุกรม

- เกรียงไกร เจริญธนาวัฒน์. (2556). **หลักพื้นฐานกฎหมายมหาชน**. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). **ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์**. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชัยวัฒน์ วงศ์วัฒนศานต์. (2540). กฎหมายวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง. กรุงเทพฯ: จีระวิชาการ
พิมพ์.

บรรเจิด สิงคะเนติ. (2555). หลักพื้นฐานเกี่ยวกับสิทธิและเสรีภาพ และศักดิ์ศรีความเป็น
มนุษย์. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2554). กฎหมายปกครอง ภาคทั่วไป. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติราษฎร์.

วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2555). คำสอนว่าด้วยรัฐและหลักกฎหมายมหาชน. กรุงเทพฯ:
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

วรพจน์ วิศรุตพิชญ์. (2543). สิทธิและเสรีภาพตามรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย
พุทธศักราช 2540. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป. (2557). กฎหมายการคลัง. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัย
ธรรมศาสตร์.

Business and Taxation Guide to Germany, Praxity Global Alliance of Independent Firms,
2011.

Business and Taxation Guide to Japan, Praxity Global Alliance of Independent Firms 2013.

Instruction for Form 1065: U.S. Return of Partnership Income 2014. Internal Revenue
Services.

Internal Revenue Code 1986.