

**ปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ : ศึกษาเฉพาะ
กรณีการจัดเก็บภาษีอากรของเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม
จากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย**

มนัสนันท์ สังข์ไทย*

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์**

บทคัดย่อ

ปัจจุบันผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีความสำคัญไม่ต่างจากวิชาชีพอื่น ๆ เนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายนอกจากจะดำเนินงานในสายงานยุติธรรมแล้ว ยังเข้ามาเกี่ยวข้องกับในธุรกิจตั้งแต่เริ่มต้นดำเนินธุรกิจ กล่าวคือ ตั้งแต่เริ่มจดทะเบียนบริษัท หรือ การวางแผนโครงสร้างธุรกิจ จนกระทั่งธุรกิจปิดกิจการลง นักกฎหมายจะเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการวางแผนปรับโครงสร้างทางการเงินและเร่งรัดเก็บหนี้ หรือต่อสู้คดีความแทนเจ้าของธุรกิจ นั้น ซึ่งผู้ที่ประกอบวิชาชีพกฎหมายภาคเอกชนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ประเภทงานของนักกฎหมายเกี่ยวกับ วงการศาล ได้แก่ ทนาย และประเภทนอกวงการศาล ได้แก่ ที่ปรึกษากฎหมาย (จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2542)

การเรียกค่าตอบแทนการทำงานของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจะมีทั้งที่ได้จากเงินได้จากการจ้างแรงงาน และเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างทำของ แล้วแต่ข้อตกลงการทำงานที่ตกลงกับผู้ว่าจ้างเป็นสำคัญ

เมื่อมีเงินได้จากการประกอบอาชีพผู้มีเงินได้ย่อมมีหน้าที่นำเงินได้ไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ดังนี้

(1) เงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดให้มี 8 มีประเภท นั้น เงินได้ที่เข้าลักษณะของการได้รับเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย 3 ประเภท คือ เงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

* นักศึกษาหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ ปรีดี พนมยงค์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

** ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์

(2) ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการให้บริการทางวิชาชีพมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เฉพาะค่าว่าความ ตามมาตรา 80 (1) (ณ)

จากการศึกษา การจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจน เนื่องจากการแบ่งประเภทและลักษณะการได้มาของเงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ยังไม่แน่นอนชัดเจน โดยเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่าเทียมกัน ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถอาศัยช่องโหว่ของการแบ่งประเภทเงินได้ที่ไม่แน่นอนชัดเจน บิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือหลบหลีกภาษีให้ตนได้รับเสียภาษีได้น้อยลง และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความ ซึ่งส่งผลให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มไม่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี อีกทั้ง เงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีแหล่งที่มาของเงินได้หลายช่องทางยากที่จะตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้ เป็นเหตุให้ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายใช้ช่องทางดังกล่าวหนีภาษีอากร โดยการไม่แจ้งการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นรัฐบาลจึงควรปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 40 เรื่องการแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายให้มีความชัดเจน และแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 44 เรื่องการหักค่าใช้จ่ายให้สอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี อีกทั้งแก้ไขมาตรา 81 (1) (ณ) เรื่องการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อลดช่องโหว่ของกฎหมาย ลดการหลบหลีกและลดการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

1. บทนำ

เมื่อทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการทำงาน จึงมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับให้แก่รัฐ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

1) การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็เพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐ และลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของประชาชน โดยจัดเก็บจากเงินได้ทั้งหมดตามที่รัฐมีอำนาจจัดเก็บ เนื่องจากเงินได้เป็นแหล่งที่ใช้วัดความสามารถในการจัดเก็บภาษีได้ดีที่สุด ตามหลักความสามารถ (Ability - to - Pay) กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ส่วนผู้ที่มีรายได้น้อยก็ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการหารายได้ของตน (สรยุทธ์ วุฒยาภรณ์, 2548)

การจัดเก็บภาษีเงินได้จะมาจากเงินได้ที่ได้มาจากการใช้น้ำพิกน้ำแรง เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่ได้จากทั้ง 2 รวมกัน ซึ่งจากการเงินได้ดังกล่าวประมวลรัษฎากร

แบ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน 8 ประเภท ซึ่งเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากทนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย 3 ประเภท คือ เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6)

โดยเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายตามที่ กฤษฎีกากำหนดไว้ คือ ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นสมควร

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือที่เรียกโดยย่อว่า VAT คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในความเป็นจริงภาษีถูกผลักไปให้แก่ประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคสินค้าหรือบริการ การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายให้แก่รัฐเนื่องจากเป็นฐานภาษีฐานกว้างที่ทำให้รัฐสามารถหารายได้ได้มาก แต่ก็มีภาระยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับสินค้าหรือบริการบางประเภทเพื่อลดภาระให้กับผู้มีรายได้น้อยเพื่อให้มีเงินเหลือสำหรับใช้ในการดำรงชีพ เป็นต้น (สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532)

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายในฐานะที่เป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพ จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 แต่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าทนายความ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ณ)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายเช่นเดียวกัน ดังนั้น การจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าวจึงต้องมีความเป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน เพื่อให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพ แต่ปรากฏว่าการจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายยังมีความไม่ชัดเจนแน่นอนในการแบ่งประเภทเงินได้ ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิก่อนนำไปคำนวณภาษี เนื่องจากกฎหมายทำให้เงินได้แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เท่ากัน ดังนั้น ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจึงใช้ช่องโหว่ดังกล่าวในการหลบหลีกภาษี ทำให้การจัดเก็บภาษีของรัฐไม่มีประสิทธิภาพ และการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มยังไม่มีความเป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันอีกทั้งเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ได้มาจากแหล่งเงินได้หลายประเภท จึงยากที่จะตรวจสอบเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย จึงทำให้ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายหนีภาษี โดยการไม่แจ้งเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้น เพื่อให้การจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่รัฐมีประสิทธิภาพ สร้างรายได้ให้กับรัฐตามที่ควรจะเป็น รัฐจะต้องปรับปรุงแก้ไขกฎหมายการจัดเก็บภาษีอากรของทนายความและที่ปรึกษา

2. หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี มีดังนี้

2.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัม สมิธ (Adam Smith) ที่กำหนดว่าการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีจะต้องเป็นไปตามหลักมีความเป็นธรรม หลักความสะดวกในการเสียภาษี หลักความประหยัด และหลักความแน่นอนชัดเจนในการเสียภาษี

2.2 หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากร

1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากควรจ่ายภาษีมากกว่าคนที่มีรายได้น้อย (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 29)

2.3 หลักความแน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ใคร ในจำนวนเท่าใด และต้องมีเส้นแบ่งของการกระทำที่เป็นการหลบหลีกและการหนีภาษีให้ชัดเจน (สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, 2548)

2.4 หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น จะต้องมีการใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีควรต้องต่ำที่สุด อีกทั้งการจัดเก็บภาษีจะต้องบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 34)

2.5 หลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ

การจัดเก็บภาษีต้องไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในทางกิจกรรมทางเศรษฐกิจ (จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2555 : 40)

3. ภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษา กฎหมาย

3.1 ภาระภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทย

1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรแบ่งเป็นเงินได้พึงประเมิน 8 ประเภท ซึ่งเงินได้ที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย 3 ประเภท คือ

(1) เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ได้รับการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเงินเดือน ค่าจ้าง หรือสิทธิประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) กล่าวคือ เป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการรับทำงานให้

(3) เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) กล่าวคือ เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ วิชาชีพกฎหมาย ตามที่กฎหมายกำหนดไว้

โดยเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) ประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ประมวลรัษฎากรให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นสมควร

2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม

กฎหมายกำหนดให้หนายความและที่ปรึกษากฎหมายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางวิชาชีพ โดยต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 เว้นแต่เงินได้ที่ได้รับการว่าความได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ฅ)

3.2 ภาวะภาษีของหนายความและที่ปรึกษาในประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีโดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน โดยแบ่งประเภทเงินได้ของหนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee) และเงินได้จากการจ้างตนเอง (Self - Employed) โดยเงินได้จากทั้งสองแหล่งนี้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงานสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ส่วนผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเองจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้นมาสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้¹

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของหนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษกฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20²

3.3 ภาวะภาษีของหนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี แต่การกำหนดอัตรารายของประเทศไทยอเมริกาเป็นการกำหนดตามสถานะของผู้เสียภาษีโดยกำหนดอัตรารายส่วนเพิ่มของแต่ละสถานะให้มีความแตกต่างกัน โดยแบ่งประเภทเงินได้ของหนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากค่าจ้าง

¹ Income Tax (Earning and Pensions) Act 2003.

² Value Added Tax 1994.

เงินเดือน และเงินได้จากธุรกิจ โดยการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ทั้ง 2 ประเภทกฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการจ่ายตามรายการที่จ่ายจริง กับการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดเก็บภาษีแห่งชาติจะไม่มี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะให้อำนาจของแต่ละมลรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเอง โดยงานวิจัยนี้ ยกตัวอย่างการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของมลรัฐเดลาแวร์ และมลรัฐโอเรกอน ซึ่งทั้ง 2 มลรัฐ ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม⁴

3.4 ภาวะภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยรวมเงินได้ของสมาชิกในครอบครัว ที่ได้รับมาแต่ละประเภทมาหักลดค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน แล้วนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี โดยใช้ระบบส่วนหารครอบครัว (The Family Quotient System) สาธารณรัฐฝรั่งเศสแบ่งเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระโดยให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง⁵

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20⁶

3.5 ภาวะภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้มีรายได้สูงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งประเทศญี่ปุ่นแบ่งเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน และเงินได้จากการจ้างตนเอง (ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ) โดยเงินได้จากการจ้างแรงงานกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา ส่วนเงินได้จากการจ้างตนเอง (ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ) กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามสมควร⁷

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่น กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 8⁸

³ Tax Topic Index. Retrieved November 27, 2014, From <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>.

⁴ Sale Taxes in The United States. Retrieved January 30, 2015, From http://en.wikipedia.org/wiki/sales_taxes_in_the_United_States.

⁵ ประมวลกฎหมายฝรั่งเศส.

⁶ French Tax Summary 2015. Retrieved January 30, 2015, From <http://www.franceaccountants.com/tax.html>.

⁷ Worldwide Personal Tax Guide.

⁸ Consumption Tax. Retrieve December 28, 2014, From http://en.wikipedia.org/wiki/Consumtion_tax.

4. บทสรุป

ผู้วิจัยเห็นว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม หนายความ และที่ปรึกษากฎหมายมีปัญหาและวิธีแก้ปัญหา ดังนี้

4.1 การแบ่งประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ที่ ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

การแบ่งประเภทเงินได้บุคคลธรรมดา ระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินได้ทั้ง 2 ประเภทมีลักษณะของเงินได้ที่ได้มาจากการการ จ้างทำของโดยมุ่งหวังผลสำเร็จเหมือนกัน แต่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีเส้นแบ่งในการ ตีความหมายของประเภทเงินได้ดังกล่าวให้ชัดเจน ว่า แท้จริงแล้วควรใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่ง ประเภทเงินได้ กล่าวคือ

ก. หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

ข. หลักเกณฑ์เรื่องรูปแบบของการได้รับเงินได้ เช่น การได้รับเป็นจำนวนแน่นอน หรือจำนวนไม่แน่นอน

ค. หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ความรู้ความสามารถในทางวิชาชีพในการก่อให้เกิดเงินได้ พึ่งประเมิน

ปัญหาในเรื่องความแน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้ดังกล่าว ส่งผลต่อ ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ไม่เท่ากัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงใช้ช่องโหว่ดังกล่าวหลบหลีกภาษี หรือบิดเบือนกิจกรรมทาง เศรษฐกิจทำให้ตนเองเสียภาษีได้น้อยลง รัฐจึงจัดเก็บภาษีไม่ได้ตามที่ควรจะเป็น

จากการแบ่งประเภทเงินได้พึ่งประเมินที่ไม่แน่นอนชัดเจนส่งผลให้การจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมายไม่เป็นไปตามหลักมีประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ

การแบ่งประเภทเงินได้ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่าย จึงทำให้ผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรม ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงในขณะที่รายได้เท่ากัน เช่น นายดำทนายความ เป็นลูกจ้างของ สำนักงานกฎหมายตามสัญญาจ้างแรงงาน มีเงินได้รวมทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ที่ได้รับถือเป็น เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท นายดำจึงมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะ เหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาท ต้องเสียภาษี 18,500 บาท

หากนายดำเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยแทนที่จะทำงานประจำ กับสำนักงาน แต่เปลี่ยนเป็นรับเป็นงานค้มาทำเองที่บ้านแทน มีเงินได้รวมทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) หักค่าใช้จ่ายได้ ในอัตราร้อยละ 30 หรือหักได้ตามจำเป็นหรือสมควร หากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นายดำ

จะมีเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 350,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วคงเหลือเงินได้สุทธิ 320,000 บาท ต้องเสียภาษี 9,500 บาท

จากตัวอย่างหากนายดำปรับเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็ทำให้นายดำเสียภาษีน้อยลงกว่าเดิม 9,000 บาท ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ซึ่งขัดต่อหลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

ปัญหาดังกล่าวข้างต้นนั้น รัฐจะต้องแก้ไขการแบ่งประเภทเงินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร โดยบัญญัติให้ชัดเจนว่า ให้ใช้หลักเกณฑ์ของต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้เป็นหลักในการแบ่งประเภทเงินได้

4.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

การหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (6) ซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการเหมาจ่ายและหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรนั้น ไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งของการจัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการสันนิษฐานว่าเกิดค่าใช้จ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ตามอัตราที่กำหนดไว้ แต่ในทางปฏิบัติผู้เสียภาษีอาจได้รับประโยชน์จากอัตราเหมาหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่เกิดขึ้นจริง เนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดเพดานขั้นสูงไว้ ดังนั้น ผู้เสียภาษีที่ได้รับเงินได้ประเภทเดียวซึ่งมีความสามารถในการจ่ายภาษีมากกว่าอาจได้รับการเสียภาษีเท่ากับผู้มีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าก็ได้

ปัญหาดังกล่าวรัฐจะต้องแก้ไขโดยการกำหนดให้เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) สามารถหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรเท่านั้น ควรยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา

4.3 ปัญหาความไม่แน่นอนชัดเจนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ได้รับเงินจากการให้บริการทางกฎหมายซึ่งเป็นการให้บริการทางวิชาชีพในอัตราร้อยละ 10 แต่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ณ) ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะค่าว่าความ ที่ทนายความได้รับ โดยการยกเว้นเฉพาะค่าว่าความจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี คือ บุคคลผู้มีสถานการณ์แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อยที่มีความจำเป็นต้องใช้บริการทนายความว่าความแทน ให้เงินเหลือใช้ในการดำรงชีพ แต่การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวไม่ได้จำกัดเฉพาะผู้ใช้บริการที่มีรายได้น้อยเท่านั้น บุคคลที่มีความสามารถในการแบก

รับภาระภาษีก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาระภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวด้วย การยกเว้นภาษีดังกล่าวจึงเป็นการชดเชยต่อหลักความเป็นธรรมตั้ง

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ณ) กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วน ของค่าว่าความ ที่นายความได้รับ แต่ไม่ได้บัญญัติให้แน่นอนชัดเจกว่า ค่าว่าความ หมายถึงความ รวมถึงค่าว่าความที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับจากการว่าความด้วยหรือไม่ ส่งผลให้ เกิดความสับสนในการตีความหมายของค่าว่าความ ปราบกฏตามการตอบข้อหารือของกรม สรรพากร กรณีจึงชดเชยต่อหลักความแน่นอนว่าภาระภาษีควรตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence)

ปัญหาดังกล่าวจะต้องแก้ไขโดยการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนว่าค่าว่าความ ให้หมายความรวมถึงค่าว่าความ ของนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย และให้กำหนด หลักเกณฑ์การยกเว้นค่าว่าความให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง โดยแก้ไขมาตรา 81 (1) (ณ) ให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความที่ผู้ใช้บริการมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5 ล้านบาท หากเกิน 5 ล้านบาท ไม่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

4.4 ปัญหาการหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

การที่กฎหมายแบ่งเงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น หลายประเภท แต่เส้นแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไม่มีความแน่ชัดเจนน ส่งผลต่อการหัก ค่าใช้จ่าย เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน ผู้เสียภาษีจึงใช้ ช่องโหว่ของความไม่แน่นอนชัดเจนนดังกล่าวหลบหลีกภาษีเพื่อให้ตนเสียภาษีได้น้อยลง กล่าวคือ แท้จริงได้รับเงินได้จากการให้คำปรึกษากฎหมายตามมาตรา 40 (2) แต่กลับอาศัยช่องโหว่ของ กฎหมายหลบหลีกภาษีโดยเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรม เป็นให้ตนได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เพื่อประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า

การที่เงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายได้มาจากบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล โดยเงินได้ที่ได้รับจากนิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าจ้างหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ก่อนจ่ายค่าตอบแทนการว่าจ้างแล้ว แต่เงินได้จากบุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนด หลักเกณฑ์ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ประกอบกับการตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้ที่ นายความและที่ปรึกษากฎหมายได้รับจากบุคคลธรรมดาเป็นไปได้ยาก จึงทำให้ทนายความและ ที่ปรึกษากฎหมายจำนวนมากหนีภาษี โดยการไม่แจ้งการเสียภาษีจากเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้ รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

ปัญหาดังกล่าว รัฐจะต้องแก้ไขโดยการบัญญัติกฎหมายให้ชัดเจนแน่นอนและเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีที่ความสามารถในการเสียภาษีเช่นเดียวกัน เพื่อให้ผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะ จ่ายภาษีและลดการหลบหลีกภาษีลงได้

ส่วนการหนีภาษีของทนายความและที่ปรึกษาภาษีนั้น เห็นว่า ควรที่จะกำหนด หลักเกณฑ์ในการเรียกค่าตอบแทนทางวิชาชีพของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายให้ชัดเจน เช่นเดียวกับพระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2532 หรืออาจขอความร่วมมือจากศาล

ให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรไปประจำอยู่ที่ศาลเพื่อจัดเก็บข้อมูลทางคดี ของทนายความแต่ละคนว่ามีเงินได้จากการว่าความกี่เรื่องต่อปี เพื่อประเมินเงินได้ที่ทนายความได้รับ และควรที่จะเพิ่มอัตราโทษสำหรับผู้หนีภาษีให้หนักกว่าที่กฎหมายบัญญัติไว้ในปัจจุบัน

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

หนังสือ

- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2532). *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ.*
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2554). *ทฤษฎีภาษีเงินได้. วารสารสถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากร ฉบับปฐมฤกษ์ พ.ศ. 2554.*

ภาษาต่างประเทศ

Books

ประมวลกฎหมายฝรั่งเศส

- Consumption Tax Retrieved December 28, 2014,
from http://en.wikipedia.org/wiki/Consumption_tax
- French Tax Summary 2015. Retrieved January 30, 2015,
From <http://www.franceeaccountants.com/tax.html>.
- Income Tax (Earning and Pensions) Act 2003.
- Value Added Tax 1994.
- Sale Taxes in The United States. Retrieved January 30, 2015,
From http://en.wikipedia.org/wiki/sales_taxes_in_the_United_States.
- Tax Topic Index. Retrieved November 27, 2014,
From <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>.
- Worldwide Personal Tax Guide.