

ผลกระทบจากการแก้ไขการเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต่อประชาชน

Effects from Amendment of Revenue Codes about Non-Registered Ordinary Partnership and Group of Persons as Non-Legal Entity toward Public

สุนัย ทะคำสอน¹, ชัชวรินทร์ ลีโรจนวุฒิกุล²

Suwanai Thakumsorn¹, Charchawan Leerodanawutikun²

บทคัดย่อ

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เป็นฐานภาษีที่ให้บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปร่วมกันกระทำการกิจการร่วมกันเพื่อแบ่งผลกำไรหรือแบ่งเงิน และแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากการเป็นฐานภาษีในฐานะบุคคลธรรมดา อันเป็นวิธีการหลบหลีกภาษีที่ถูกต้องตามกฎหมาย ทำให้เสียภาษีได้น้อยลง กระทั่งมีการแก้ไขพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ซึ่งได้เปลี่ยนแปลงวิธีการคิดคำนวณภาษีใหม่ ซึ่งกำหนดให้บุคคลที่เข้าร่วมกันกระทำการกิจการร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เมื่อได้รับการแบ่งผลกำไรหรือแบ่งเงินแล้ว จะต้องนำเงินได้นั้นไปยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในฐานะฐานภาษีบุคคลธรรมดาอีกครั้งหนึ่ง ทำให้ต้องเสียภาษีมากขึ้น และหากบุคคลไม่ดำเนินการหรือดำเนินการไม่ถูกต้องจะถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงอันเป็นการกระทำผิดกฎหมายมีความผิดต้องได้รับโทษทางอาญา

คำสำคัญ : ห้างหุ้นส่วนสามัญ, คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล, การหลบหลีกภาษี

Abstract

Non-registered ordinary partnership and group of persons as non-legal entity are tax bases which require two or more persons who do business together aim to share profit or split turn over and separately file for tax revenue apart from the individual income tax revenue. In doing so, it is considered as legally tax avoidance. It also means less tax payment. Until there was an amendment of Revenue Code (no. 39) B.E.2557, which changed tax calculation methods. It requires persons doing business together as Non-registered ordinary partnership and group of persons as non-legal entity, after receiving shares of profits or split money made, to include that

¹ อาจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม E-mail :thakumsorn88@hotmail.com

² อาจารย์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม

¹ Lecturer, Faculty of Law, RajabhatMahasarakham University.

² Lecturer, Faculty of Law, RajabhatMahasarakham University.

amount received in filing for revenue as tax base for individual income again. This resulted in more tax. In addition, if an individual does not comply with the law or incorrectly proceed to tax filing will be considered as tax avoidance which is guilty of criminal offense and must be punished.

Keywords : non-registered ordinary partnership, group of persons as non-legal entity, tax avoidance

บทนำ

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่บัญญัติบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนที่เป็นเงินได้บุคคลธรรมดา และเงินได้นิติบุคคล ซึ่งในเงินได้บุคคลธรรมดาได้แบ่งฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาออกเป็น 4 ประเภทคือ บุคคลธรรมดา ผู้ที่ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลซึ่งเมื่อฐานภาษีมีเงินได้พึงประเมินถึงเกณฑ์ที่กำหนดก็ต้องยื่นแบบแสดงรายการแสดงรายรับรายจ่ายและเสียภาษีให้แก่รัฐ

ในส่วนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นฐานภาษีที่เปิดโอกาสให้บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป สามารถร่วมกันกระทำการกิจการร่วมกัน เช่น บุคคลสองคนร่วมกันลงทุนทำธุรกิจเพื่อหวังนำกำไรมาแบ่งกัน ก็จะทำให้เกิดเป็นฐานภาษีประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญอีกฐานหนึ่ง แยกต่างหากจากฐานภาษีบุคคลธรรมดา เมื่อได้ดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญแล้ว ต่อมาได้แบ่งกำไรหรือแบ่งเงินให้กับบุคคลที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญ ก็ไม่ต้องนำเงินได้ที่ได้รับมานั้นไปยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีอีกครั้งในฐานะฐานภาษีบุคคลธรรมดาแต่อย่างใด ทำให้บุคคลดังกล่าวเสียภาษีเงินได้น้อยลง

จนกระทั่งมีการแก้ไขพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ซึ่งได้ยกเลิกการยกเว้นเงินได้พึงประเมินที่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้แบ่ง

กำไรหรือแบ่งเงินให้กับบุคคลที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องนำมารวมเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วย ประกอบกับกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ฉบับลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ได้ยกตัวอย่างการกระทำกิจการบางประการ ให้เป็นการกระทำที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่ต้องเป็นฐานภาษีแยกต่างหากจากฐานภาษีบุคคลธรรมดา ทำให้หลักเกณฑ์การเสียภาษีของฐานภาษีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเปลี่ยนแปลงไป

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา

ภาษีอากรคือเงินที่บุคคลถูกบังคับให้จ่ายแก่รัฐ (สมคิด บางโม, 2557, หน้า 1) ซึ่งรัฐจะนำไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นประโยชน์ส่วนร่วม โดยบุคคลผู้ถูกบังคับให้จ่ายเงินแก่รัฐจะไม่ได้รับประโยชน์ในทางตรง หน้าที่ของประชาชนชาวไทยที่ต้องเสียภาษีอากรให้แก่รัฐ ได้ถูกบัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 50 ที่บัญญัติไว้ว่า “บุคคลมีหน้าที่ต่อไปนี้ (9) เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ” กฎหมายที่บัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีมีจำนวนหลายฉบับ เช่น พระราชบัญญัติบำรุงท้องที่ พระราชบัญญัติภาษีป้าย พระราชบัญญัติศุลกากร ประมวลรัษฎากร เป็นต้น

หน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากร ได้แก่ กรมสรรพากร กรมสรรพสามิต กรมศุลกากร ส่วนท้องถิ่น และหน่วยงานของรัฐอื่นๆ ซึ่งภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนมีหลายประเภท แต่ที่จัดเก็บเป็นรายได้แผ่นดินที่เกี่ยวข้องกับประชาชนจำนวนมากคือ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคลภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ อันเป็นภาษีตามประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้มีการจัดเก็บจากเงินได้พึงประเมินจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษี

การจัดเก็บภาษีนั้น Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ได้อธิบายว่ารัฐจะต้องมีหลักการเกี่ยวกับจัดเก็บภาษีมาใช้เพื่อให้ประชาชนได้รับประโยชน์จากการดำเนินการจัดเก็บภาษีของรัฐ 4 ประการ (เพริศพิบูลย์ แก้วสถิต, 2536 : 75 - 78) ดังนี้

1) หลักความยุติธรรม (Equity) ระบบของภาษีที่ดีควรมีการกระจายภาระภาษีไปยังประชาชนอย่างเสมอภาคเท่าเทียมกัน

2) หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนรู้ว่าใครบ้างที่จะต้องมีหน้าที่เสียภาษีเวลาที่ต้องเสียภาษีจำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีวิธีการเสียภาษีเสียอย่างไร

3) หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีที่ดีทุกชนิดควรให้ความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีทั้งขั้นตอน วิธีการ เวลาและสถานที่ที่ต้องเสียภาษีคือจะต้องเก็บได้ง่ายและง่ายต่อประชาชนที่จะปฏิบัติตาม

4) หลักความประหยัด (Economy) ภาษีอากรที่ดีต้องพิจารณาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดโดยพิจารณาทั้งเจ้าหน้าที่ผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีและผู้มีหน้าที่เสียภาษีแต่สามารถจัดเก็บภาษีได้มาก

ฐานภาษี (Tax Base) คือ สิ่งที่จะต้องถูกนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีตามอัตราภาษีที่กฎหมายกำหนดไว้ (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2523, หน้า 10) หรือคือสิ่งที่รองรับอัตราภาษี (วิทย์ ต้นตยกุล,

2519 : 12) ซึ่งฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบ่งออกเป็น 4 ประเภทคือ

- 1) บุคคลธรรมดา
- 2) ผู้ที่ถึงแก่ความตาย
- 3) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง
- 4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่

นิติบุคคล

1) บุคคลธรรมดาหมายถึงบุคคลที่มีชีวิตโดยมีสภาพบุคคลเริ่มแต่เมื่อคลอดอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย แต่บุคคลที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐนั้นจะต้องเป็นบุคคลที่มีเงินได้หรือมีรายได้เป็นของตนเอง (ภมร ชันทรหัตถ์, 2546 : 158) ซึ่งบุคคลธรรมดานี้ยังแบ่งออกเป็น 4 กรณีด้วยกันคือ

1.1) บุคคลธรรมดา คือ ผู้ที่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 ที่บัญญัติว่า “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย” โดยไม่จำกัดว่าบุคคลนั้นจะเป็นใคร ถ้ามีเงินได้พึงประเมินอันอยู่ในเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีแล้วต้องอยู่ในบังคับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคแรก บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคนเว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปีตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง”

1.2) กรณีเป็นผู้เยาว์ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ในส่วนของผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ คนเสมือนไร้ความสามารถ หากมีเงินได้ตามเกณฑ์มาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากรก็ต้องเสียภาษีเช่นเดียวกัน แต่ผู้มีหน้าที่ยื่นแบบรายการเสียภาษีและเป็นตัวแทนในการชำระภาษีให้ คือ ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์แล้วแต่กรณีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57

บัญญัติว่า “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรค 1 เป็นผู้เยาว์ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ หรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศให้เป็นหน้าที่ของผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติ ตามมาตรา 56 วรรค 1 และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี”

1.3) ผู้ที่อยู่ในต่างประเทศในส่วนของผู้อยู่ในต่างประเทศ หากผู้มีเงินได้พึงประเมินที่เกิดขึ้นในประเทศไทย แม้จะมีเงินได้จะอยู่ต่างประเทศก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษี เช่น ไปศึกษาต่อระดับปริญญาโทที่ประเทศญี่ปุ่นแต่มีรายได้จากบ้านที่ให้เช่าเดือนละ 30,000 บาทในประเทศไทย ก็ต้องมีหน้าที่เสียภาษีให้ประเทศไทย ตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 บัญญัติว่า “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรค 1 เป็นผู้อยู่ในต่างประเทศให้เป็นหน้าที่ผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินเป็นผู้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน หากผู้อยู่ในต่างประเทศมีเงินได้พึงประเมินนั้นแล้วแต่กรณี ต้องปฏิบัติตามมาตรา 56 วรรค 1 และเป็นตัวแทนในการชำระภาษี”

1.4) กรณีหญิงมีสามีคือหญิงที่จดทะเบียนสมรสกับชาย ซึ่งเดิมก่อนปี พ.ศ. 2555 กรณีนี้ประมวลรัษฎากรให้สิทธิหญิงซึ่งเป็นภริยาจะใช้สิทธิแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้เมื่อภริยามีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ประเภทจำพวกเงินเดือน โดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามี ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ แต่ปัจจุบันศาลรัฐธรรมนูญได้มีคำวินิจฉัยศาลรัฐธรรมนูญที่ 17/2555 ว่ามาตรา 57 เบญจขัดต่อรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2549 มาตรา 30 เพราะการบัญญัติให้แต่เฉพาะภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) สามารถแยกยื่นรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีโดยมีให้ถือว่าเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตรึงถือว่าเป็นการไม่ส่งเสริมความเสมอภาคของชายและหญิงและยังเป็นการเลือกปฏิบัติโดยไม่เป็น

ธรรมต่อบุคคลเพราะเหตุแห่งความแตกต่างในเรื่องสถานะของบุคคลภายหลังจากการสมรสตามที่ได้บัญญัติไว้ในรัฐธรรมนูญ

2) ผู้ที่ถึงแก่ความตายคือ บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้แต่ได้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีหากผู้มีเงินได้พึงประเมินก่อนตายตามเกณฑ์ก็ยังมีภาระที่ต้องเสียภาษีตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ บัญญัติว่า “ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 56 วรรค 1 ถึง แก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตาม มาตรา 56 วรรค 1 หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล หรือผู้พิทักษ์ได้ปฏิบัติตาม มาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ของผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครอง ทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี ปฏิบัติแทนและโดยเฉพาะในการยื่นรายการ เงินได้พึงประเมินของผู้ตายนั้น ให้รวมเงินได้พึงประเมินของผู้ตาย และของกองมรดกที่ได้รับตลอดปีภาษีที่ผู้นั้นถึงแก่ความตายเป็น ยอดเงินได้พึงประเมินที่จะต้องยื่นทั้งสิ้น” ดังนั้นแล้วแม้จะตายไป สันสภาพบุคคลก็มีภาระต้องเสียภาษีโดยผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินที่มีหน้าที่ปฏิบัติแทน (สวัญ ทะคำสอน, 2556 : 25)

3) กองมรดกที่ยังมิได้แบ่งหมายถึงทรัพย์สินทุกชนิดของผู้ตายตลอดทั้งสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบต่างๆ ผู้มีเงินได้ที่ถึงแก่ความตายไปแล้วแต่ทายาทยังมิได้นำทรัพย์สินอันเป็นมรดกนั้นไปแบ่งปันกันไม่ว่าด้วยเหตุใดๆ ในช่วงระยะเวลาหนึ่งเวลาใด (โกเมนทร์ สืบวิเศษ, 2544:24) ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 57 ทวิ วรรคสอง บัญญัติว่า “สำหรับในปีต่อไป ถ้ากองมรดกของผู้ตายยังมีได้แบ่ง และมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตามมาตรา 56 (1) ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณี มีหน้าที่จะต้องปฏิบัติตามบทบัญญัติในส่วนนี้ในชื่อ กองมรดกของผู้ตาย” ฉะนั้นแล้ว ทายาทจึงควรต้องรีบแบ่งมรดก เพื่อให้ทายาทแต่ละคนเป็นฐานภาษีบุคคลธรรมดาประเภทที่ 1 ซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินมียอดกระจาย เสียภาษีน้อยลงได้

4) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญตามความหมายในประมวลแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1025 ซึ่งบัญญัติว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือ ห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด” กล่าวคือผู้เป็นหุ้นส่วนสามัญทุกคนต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกอย่างลูกหนี้ร่วมในหนี้สินของห้างหุ้นส่วนไม่ว่าจะโดยสัญญาหรือละเมิดที่เข้าไปในกิจการของห้าง และผู้เป็นหุ้นส่วนสามัญทุกคนต้องรับผิดชอบในหนี้สินของห้างโดยไม่จำกัดจำนวน (ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ, 2556 : 280)

ส่วนคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล คือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกันแต่อย่างใด (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2523 :1) ซึ่งต่างกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปกระทำการตกลงร่วมทุนเข้ากันเพื่อทำการกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดโดยมีวัตถุประสงค์เอาเงินรายได้หรือผลกำไรมาแบ่งปันกัน

ซึ่งประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสองบัญญัติว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้น ที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลา และตามแบบเช่นเดียว กับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้น จากยอดเงินได้พึงประเมิน ทั้งสิ้น เสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยกทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคล บุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้ สำหรับจำนวนเงินได้ พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษี ค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่

ค้างชำระนั้นด้วย” ดังนั้นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล จึงเป็นฐานภาษีอีกฐานหนึ่งที่เกิดขึ้นมาจากการที่บุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปรวมลงเงินเพื่อทำการกิจการแสวงหากำไรหรือแสวงหาเงินแยกต่างหากออกจากฐานภาษีประเภทบุคคลธรรมดา

กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

กฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการการจัดเก็บภาษีเงินได้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล คือประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นกฎหมายที่มีลำดับศักดิ์เทียบเท่าพระราชบัญญัติ ประมวลกฎหมายรัษฎากรเป็นกฎหมายที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมมากจำนวนมากครั้ง กล่าวคือ ประมวลกฎหมายรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษีจัดเก็บภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม อากรแสตมป์ ภาษีป้าย อากรมหรสพ และภาษีบำรุงท้องที่ นับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พุทธศักราช 2482 เป็นต้นมา มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยตราเป็นพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรจำนวน 45 ครั้ง มีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยตราเป็นพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร 17 ครั้ง และมีการแก้ไขเพิ่มเติมโดยประกาศของคณะปฏิวัติ 10 ครั้ง โดยครั้งล่าสุดคือพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 45) พ.ศ. 2560 รวมแล้วประมวลรัษฎากรถูกแก้ไขเพิ่มเติมจนถึงปัจจุบันถึง 72 ฉบับ เรียกได้ว่าแก้ไขมาแล้ว 72 ครั้ง ปัจจุบันเพื่อให้เป็นการกระจายอำนาจในการจัดเก็บภาษี และเป็นการกระจายรายได้ให้ราชการส่วนท้องถิ่นคงเหลือให้มีอำนาจจัดเก็บภาษีเพียง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีสรรพสามิต ภาษีมูลค่าเพิ่ม และอากรแสตมป์ เท่านั้น ส่วนภาษีประเภทอื่นได้แยกให้หน่วยงาน

อื่นจัดเก็บจึงได้ตราเป็นพระราชบัญญัติอื่น เช่น พระราชบัญญัติภาษีป้าย และพระราชบัญญัติบำรุงท้องที่ เป็นต้น

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ดังนั้นแล้ววิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมินเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้น การยื่นรายการ และการเสียภาษีอากรจึงต้องดำเนินการเช่นเดียวกับฐานภาษีประเภทบุคคลธรรมดาด้วย ซึ่งกฎหมายฉบับที่ก่อให้เกิดผลกระทบในการเปลี่ยนหลักเกณฑ์การเสียภาษีของฐานภาษีเงินได้ประเภทห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล คือ

พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 มีผลใช้บังคับเมื่อวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 ซึ่งได้ยกเลิกการยกเว้นเงินได้พึงประเมินที่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้แบ่งกำไรหรือแบ่งเงินให้กับบุคคลที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลต้องนำมารวมเพื่อยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีด้วย ประกอบกับกรมสรรพากร ได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ฉบับลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ซึ่งได้ยกตัวอย่าง การกระทำกิจการที่มีลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากร และประชาชน

ผลกระทบจากการการแก้ไขการเสียภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลถือว่าเป็นฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา 1 ใน 4 ประเภท ซึ่งประมวลรัษฎากรได้บัญญัติวิธี

การเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมินเงินได้พึงประเมินที่ได้รับการยกเว้น การยื่นรายการและการเสียภาษีอากรเช่นเดียวกับฐานภาษีประเภทบุคคลธรรมดา การเสียภาษีของบุคคลธรรมดา ตัวอย่างเช่น นายช่างทำงานให้บริษัทเอ จำกัด รับเงินเดือนรวมรายได้ทั้งปีเป็นจำนวนเงินห้าแสนบาท ก็ยื่นแบบแสดงรายการแบบแสดงเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เสียภาษีประจำปีจำนวนแปดพันบาท เป็นต้น

การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ คือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปกระทำการตกลงร่วมกันด้วยประสงค์ทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดเพื่อจะนำกำไรมาแบ่งปันกันเอง ตัวอย่างเช่น นายแดงกับนายดำลงหุ้นคนละสามแสนบาทรวมเป็นเงินทุนหกแสนบาท เพื่อนำเงินไปซื้อเสื้อผ้ามือสองมาขายที่ตลาดนัดแบบนี้เรียกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญแล้ว และเมื่อขายเสร็จได้กำไรจากการลงทุนสองแสนบาท ก็ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เสียภาษีประจำปีในนามห้างหุ้นส่วน นายแดงและนายดำเป็นจำนวนเงินหมื่นบาท คงเหลือกำไรสุทธิหลักจากเสียภาษีอากรแล้วหนึ่งแสนเก้าพันบาท ก็นำมาเงินกำไรสุทธินั้นมาแบ่งกันคนละเก้าหมื่นห้าพันบาท เป็นต้น และหากนายแดงทำงานรับจ้างมีรายได้จากการรับจ้างอีก นายแดงก็ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีคนละหน่วยภาษีหรือฐานภาษีโดยหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เสียภาษีประจำปีในนามนายแดงต่างหาก หรือสรุปได้ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญนายแดงและนายดำคือฐานภาษีหนึ่งฐาน ส่วนนายแดงที่มีรายได้ต่างหากอีกก็เป็นฐานภาษีอีกหนึ่งฐาน ที่แยกในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษี

การเสียภาษีของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล คือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปกระทำการตกลงร่วมกันด้วยประสงค์ทำกิจการอย่างหนึ่งอย่างใดโดยไม่มีวัตถุประสงค์เอาเงินรายได้หรือผลกำไรมาแบ่งปันกัน ตัวอย่างเช่น นายเขียวและนายเหลือง ได้จัดงานแสดงดนตรีเพื่อระดมทุนช่วยเหลือบ้านพักคนชรา เมื่อจัดงานเสร็จได้เงินจากการขายบัตรและเงิน

บริจาคหนึ่งล้านบาท ก็ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีโดยหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน เสียภาษีประจำปีในนามคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เงินที่เหลือจึงเป็นยอดเงินสุทธินำไปมอบให้บ้านพักคนชราได้

ดังนั้นแล้ว การเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล จึงเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เมื่อหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลได้แบ่งเงินให้กับบุคคลที่เข้าทุนกันหรือร่วมกันทำกิจกรรม จึงไม่ต้องนำเงินที่ได้รับการแบ่งมายื่นแบบแสดงภาษีอีกรอบแต่อย่างใด เพราะมาตรา 42 (14) ได้ยกเว้นให้ไม่ต้องนำเงินที่แบ่งนั้นรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ในนามบุคคลธรรมดาอีก ตามที่บัญญัติไว้ว่า “เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม” สรุปได้ว่าเสียภาษีเพียงครั้งเดียว

ซึ่งการกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) อันเป็นการกระทำที่ถูกกฎหมายแต่เป็นการใช้ช่องโหว่ (Loop hole) กฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติหรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการ เปิดช่องให้กระทำการไม่ซื่อสัตย์สุจริตหรือพยายามซื่อสัตย์แต่เพียงเล็กน้อย หรือเรียกว่าเป็นการวางแผนภาษี (อรรถพร พจนานุกรม, 2548 : 3) ในขณะที่วิธีการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี หรือยื่นรายการไม่ครบถ้วนเรียกว่าการหลีกเลี่ยงหรือการหนีภาษี (Tax Evasion) เพื่อไม่เสียภาษีหรือพยายามซื่อสัตย์เพียงเล็กน้อยเป็นวิธีการที่ผิดกฎหมาย (วิโรจน์ เลหาพันธ์, 2523 : 11) ซึ่งจะต้องได้รับโทษทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่ง และมีโทษทางอาญาต้องจำคุกตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

วิธีการหลบหลีกภาษีอากรนี้บุคคลหลายกลุ่มได้นำไปใช้เป็นประโยชน์ในการเสียภาษีให้ลดลง ตัวอย่างเช่น ยอดเงินได้สืบลำดับบาท ในปีภาษี 2560 นักแสดงอาชีพได้นำวิธีนี้ไปใช้ คือ นัก

แสดง ก. กับนักแสดง ข. โดยปกติเมื่อมีรายได้ นักแสดง ก. มีรายได้ทั้งปีสืบลำดับบาทต้องเสียภาษีสามลำดับบาท นักแสดง ข. มีรายได้ทั้งปีห้าลำดับบาทต้องเสียภาษีหนึ่งลำดับบาท คือต่างกันห้าเงินได้มาคำนวณเพื่อเสียภาษีในฐานะฐานภาษีของแต่ละคนไป รวมแล้วนักแสดง ก. และนักแสดง ข. ในปีภาษี 2560 เงินได้สืบลำดับบาทต้องเสียภาษีรวมสี่ลำดับบาท

แต่หากนักแสดง ก. และนักแสดง ข. ใช้วิธีการตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ใช้ชื่อว่าคณะบุคคล ค. มีวัตถุประสงค์เพื่อรับงานแสดงเป็นหมู่หรือคณะที่ต้องจ้างนักแสดง ก. และนักแสดง ข. แสดงเป็นหมู่คณะหรือแข่งขันเป็นทีมในเกมโชว์จะทำให้เกิดฐานภาษีอีกหน่วยหนึ่งขึ้นมาคือ นักแสดง ก. คือหนึ่งฐานภาษีมีเงินได้ห้าลำดับบาทต้องเสียภาษีหนึ่งลำดับบาท นักแสดง ข. คืออีกหนึ่งฐานภาษีมีเงินได้ห้าลำดับบาทต้องเสียภาษีหนึ่งลำดับบาท และคณะบุคคล ค. ที่มีนักแสดง ก. และนักแสดง ข. ได้ตกลงเข้ากันเป็นคณะบุคคล ค. ก็กลายเป็นอีกฐานภาษีหนึ่งแยกต่างหากแล้วแบ่งรับงานมาในนามของคณะบุคคล ค. มีรายได้ห้าลำดับบาทต้องเสียภาษีหนึ่งลำดับบาท รวมแล้วในปีภาษี 2560 เงินได้สืบลำดับบาทหากนักแสดง ก. และนักแสดง ข. ได้เข้ากันเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เป็นคณะบุคคล ค. ด้วย ทำให้แตกหน่วยภาษีหรือฐานภาษีเป็นสามฐานภาษี จะเสียภาษีเพียงสามลำดับบาททำให้เสียภาษีน้อยลงถึงหนึ่งลำดับบาท

ทั้งนี้เพราะเงินได้ของนักแสดงอันเกิดจากการแสดงหรือแข่งขันที่ได้รับทั้งสิ้น ไม่ว่าจะได้รับในนามของหมู่หรือคณะ หรือทีม หรือได้รับแยกเป็นรายบุคคลให้นำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล โดยให้ผู้จัดการคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและชำระภาษี ในชื่อของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าว

จนเมื่อในปี พ.ศ. 2557 ได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยได้ตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557

ที่ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติม 2 ประเด็น คือ

ประเด็นที่ 1 เพิ่มบทนิยามคำว่า คณะบุคคล ที่มีโชตินิติบุคคล ไว้ในมาตรา 39 ให้หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกระทำการร่วมกัน อันมิใช่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ

ประเด็นที่ 2 ยกเลิกการยกเว้นเงินได้พึง ประเมินที่ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ได้รับ การยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี เงินได้ในมาตรา 42

ผลของการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ในสองประเด็นดังกล่าว ทำให้เมื่อห้างหุ้นส่วน สามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลได้แบ่งผล กำไรหรือเงินให้แก่บุคคลที่ได้เข้าร่วมทำกิจการร่วม กัน บุคคลดังกล่าวจะต้องนำเงินได้ที่ได้รับแบ่งนั้น ไปรวมกับเงินได้พึงประเมินอื่นของตน และยื่นแบบ แสดงรายการและเสียภาษีอีกครั้ง จึงทำให้บุคคลที่ ได้รับเงินได้จากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่มีโชตินิติบุคคลมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในจำนวนเงิน นั้นถึงสองรอบ

ประกอบกับกรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรม สรรพากรที่ ป.149/2558 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโช ตินิติบุคคล ฉบับลงวันที่ 20 มกราคม พ.ศ. 2558 ข้อ 1 ได้ยกตัวอย่างการกระทำกิจการดังต่อไปนี้ คือ การกระทำตามความหมายของคำว่า ห้างหุ้นส่วน สามัญหมายความว่า “บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์ จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ตาม มาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พยานี้อย่างเช่น

(1) การเข้าร่วมกันเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร เช่น บัญชีเงินฝากนาง ก. และนางสาว ข. เป็นต้น

(2) การเข้าร่วมกันซื้อหุ้น เช่น นาย ก. และ นาย ข. เข้าร่วมกันเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อซื้อหุ้น

(3) การเข้าถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน เช่น นาย ก. นาง ข. และนาย ค. ซื้อที่ดินร่วมกัน

(4) การเข้าร่วมกันของแพทย์เพื่อทำกิจการ รักษาคนไข้ เช่น แพทย์ ก. ร่วมกับแพทย์ ข. หรือ แพทย์ ก. ร่วมกับพยาบาล ค. เป็นต้น

(5) การเข้าร่วมกันของนักแสดงหรือพิธีกร ในการรับงานแสดงหรือรับงานพิธีกร เช่นนักแสดง เอ ร่วมกับนักแสดง บี เป็นต้น”

นอกจากนี้ได้ยกตัวอย่างการกระทำตาม ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หมายความว่า บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลง กระทำการร่วมกันอันมิใช่ห้างหุ้นส่วนสามัญ ตาม มาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ตัวอย่างเช่น

(1) คณะกรรมการนักศึกษาจัดหาทุนเพื่อ กระทำกิจกรรมในกลุ่มของตน

(2) คณะกรรมการจัดหาทุนเพื่อสร้างและ ปรับปรุงโบราณสถาน

(3) ชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้าง โรงพยาบาล เป็นต้น”

จากการที่คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 ได้ยกตัวอย่างว่าการกระทำที่เป็นห้างหุ้นส่วน สามัญ ที่มีผลกระทบต่อประชาชนอย่างมากคือ การ เข้าร่วมกันเปิดบัญชีเงินฝากธนาคาร และการเข้า ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน ซึ่งเป็นธุรกรรมที่หลาย กรณีมิได้กระทำไปในทางธุรกิจ แต่อยู่ในข่ายของ นิยามคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ อย่างเช่น สามีและ ภรรยา ร่วมกันเปิดบัญชีเพื่อเป็นเงินออมในวัย เกษียณ หรือหัวหน้าห้องเรียนกับรองหัวหน้า ห้องเรียน ร่วมกันเปิดบัญชีเงินเพื่อฝากเงินที่ นักศึกษาทุกคนในห้องเรียนจ่ายเป็นเงินกองกลาง ในการทำกิจกรรมของนักศึกษา แม้กระทั่งการเข้า ถือกรรมสิทธิ์ในที่ดินร่วมกัน ที่พี่น้องได้ซื้อที่ดินแล้ว ระบุชื่อในโฉนดที่ดินให้มีชื่อพี่น้องเป็นเจ้าของ กรรมสิทธิ์ร่วมกัน ซึ่งเป็นธุรกรรมที่ประชาชนทั่วไป กระทำเป็นปกติ

ส่วนที่ได้ยกตัวอย่างว่าคณะกรรมการ นักศึกษาจัดหาทุนเพื่อกระทำการกิจกรรมในกลุ่มของ

ตนและชมรมแม่บ้านจัดกิจกรรมหาทุนเพื่อสร้างโรงพยาบาล เป็นการกระทำของคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทำให้การดำเนินการของนักเรียนนักศึกษา หรือประชาชนทั่วไปที่ได้เข้าร่วมกันระดมทุนเพื่อบริจาคให้กับบุคคลหรือองค์กรใด ต้องตกอยู่ภายใต้การยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเนื่องด้วยตามข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 ได้กำหนดให้ “ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร โดยต้องคำนวณภาษีตามมาตรา 48 แห่งประมวลรัษฎากรและหากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแบ่งส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ให้แก่หุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลในปีภาษีใด ให้หุ้นส่วนหรือบุคคลนั้นต้องนำส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากรมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่น ๆ ที่ได้รับ โดยไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรอีกต่อไป ทั้งนี้สำหรับส่วนแบ่งของกำไรหรือส่วนแบ่งเงินได้ที่ได้รับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2558 เป็นต้นไป”

และตามข้อ 4 ของคำสั่งก็กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล มีหน้าที่ต้องจัดทำรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายเพื่อแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินรายรับหรือรายจ่ายที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลได้รับมาหรือจ่ายไปจริง และยอดเงินคงเหลือของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ณ วันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี ทำให้มีประชาชนมีภาระต้องจัดทำรายงานแสดงรายรับรายจ่ายและเงินคงเหลือ และหากประชาชนไม่แนบบรรายงานแสดงรายได้และรายจ่ายพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อสิ้นปีภาษี ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย

และถ้าหากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีภาษีค้างชำระบุคคลในห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลทุกคนต้องร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วยตามแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6226 / 2549

บทสรุป

การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 39) พ.ศ. 2557 ส่งผลให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลเมื่อมีการแบ่งกำไรหรือแบ่งเงินได้ให้แก่บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคล บุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลจะต้องนำเงินได้นั้นมารวมคำนวณเสียภาษีเงินได้กับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นๆ อีกครั้ง เสมือนเงินได้จากการแบ่งกำไรหรือแบ่งเงินได้ต้องเสียภาษีสองรอบ ทำให้จำนวนเงินที่ต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมากขึ้น ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.149/2558 ที่ได้ประกาศใช้และยกตัวอย่างการกระทำที่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ทำให้การกระทำหลายอย่างที่ประชาชนทั่วไป แต่เดิมเคยปฏิบัติเป็นปกติ เช่น การเปิดบัญชีธนาคารร่วมกัน การมีชื่อร่วมกันในกรรมสิทธิ์ที่ดิน เป็นต้น ต้องเป็นการกระทำที่เป็นลักษณะห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลที่ต้องจัดทำรายงานแสดงรายรับรายจ่ายและเงินคงเหลือทุกสิ้นปี และมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเป็นอีกฐานภาษีหนึ่งแยกออกจากการเสียภาษีในนามบุคคลธรรมดา

ดังนั้นเมื่อกฎหมายได้บัญญัติเปลี่ยนแปลงหลักเกณฑ์ไปจากเดิม ประชาชนคนไทยซึ่งมีหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญที่ต้องเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่เปลี่ยนแปลงไปให้ถูกต้อง เพื่อมิให้ถูกลงโทษ เพราะการอ้างว่าไม่รู้กฎหมายย่อมใช้ไม่ได้

เอกสารอ้างอิง

- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2544). คำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร. บริษัทปิ่นเกล้าการพิมพ์ จำกัด.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2523). คำอธิบายประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. พิษณุโลก. โรงพิมพ์ตระกูลไทย.
- ทวีเกียรติ มีนะกนิษฐ. (2556). กฎหมายเบื้องต้นทางธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 15. กรุงเทพมหานคร. สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เพริศพิบูลย์ แก้วสถิต. (2536). ทฤษฎีภาษีอุดมภาพ, สรรพากรสาส์น 40 (เมษายน 2536) : 75 - 78
- ภมร ชันธหัตถ์. (2546) กฎหมายธุรกิจ. กรุงเทพมหานคร. ห้างหุ้นส่วนจำกัด ทิพย์วิสุทธิ.
- วิทย์ ตันตยกุล. (2519). กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร. สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- วิโรจน์ เลหาพันธ์. (2523). การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย. (เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์). วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร.
- สมคิด บางโม. (2557). การภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร. บริษัทพิมพ์ดีการพิมพ์ จำกัด.
- สุนัย ทะคำสอน. (2556). กฎหมายภาษีอากร. มหาสารคาม. โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยราชภัฏมหาสารคาม.
- อรรณพ พจนานุรัตน์. (2548). เอกสารประกอบคำบรรยายกระบวนวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง. กรุงเทพมหานคร. มหาวิทยาลัยรามคำแหง.