

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล
ที่มีโชนิติบุคคล



นายสุเทพ ชาญณรงค์

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญานิติศาสตรมหาบัณฑิต

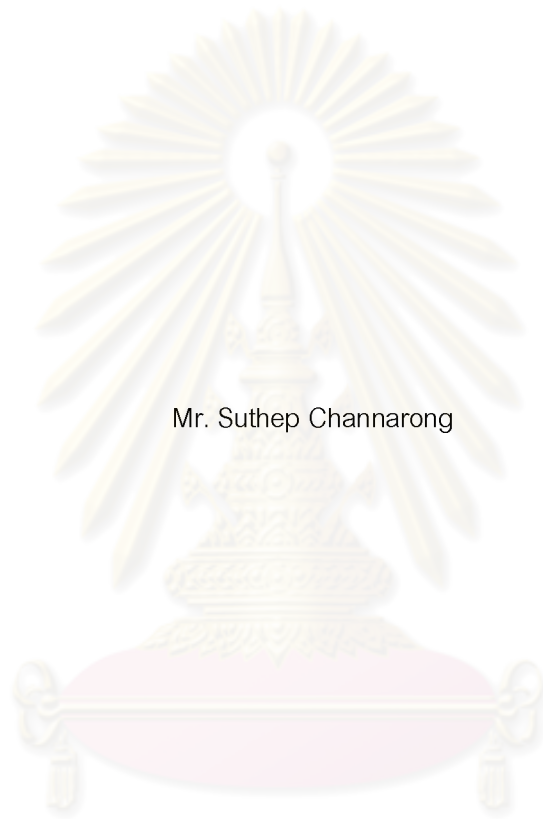
สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2552

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ANTI-TAX EVASION MEASURES RELATED WITH ESTABLISHMENT OF AN ORDINARY
PARTNERSHIP OR A NON-JURISTIC BODY OF PERSONS



Mr. Suthep Channarong

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2009

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็น
ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

โดย

นายสุเทพ ชาญณรงค์

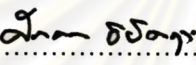
สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก


ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล

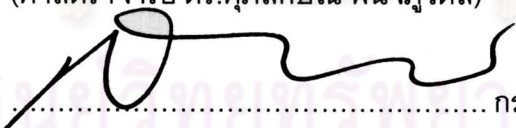
คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยนี้เป็นส่วนหนึ่ง
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาโทบัณฑิต



..... คณบดีคณะนิติศาสตร์
(รองศาสตราจารย์ ดร.ศักดิ์ ฐิตกุล)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์


..... ประธานกรรมการ
(ศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม)


..... อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก
(ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณีจิวดล)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์สมภพ ผ่องสว่าง)


..... กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย
(อาจารย์อรณี วรรณนิม)

สุเทพ ชาญณรงค์ : มาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร โดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล. (Anti-tax Evasion Measures related with Establishment of an Ordinary Partnership or a Non-Juristic Body of Persons) อ. ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ศาสตราจารย์.ดร.ศุภลักษณ์ พินิจวาท, 158 หน้า.

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษา แนวความคิดและเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตลอดจนความแตกต่างกันของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร สภาพปัญหาการบังคับใช้กฎหมายและมาตรการต่างๆ ในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรให้เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากการศึกษาพบว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล มักจะถูกผู้เสียภาษีบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อแสวงหาผลประโยชน์จากบทบัญญัติดังกล่าว โดยวิธีการกระจายเงินได้ของตนและของกลุ่มบุคคลไปยังหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล เพื่อให้มีการภาษีต่ำลงอันนำไปสู่การกระทำที่เป็นกรหลีกเลี่ยงภาษีอากรทำให้รัฐขาดรายได้ยิ่งไปกว่านั้น ในทางปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีอากรยังขาดมาตรการควบคุมและบางมาตรการยังไม่เหมาะสม จึงควรศึกษาเพื่อกำหนดขอบเขตความหมาย ลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลให้ชัดเจนและควรมีมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนี้

ก) ประมวลรัษฎากรควรให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไขการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล โดยควรแก้ไขเพิ่มเติม มาตรา 39 เป็น “อนึ่งการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ต้องเป็นการรวมกลุ่ม โดยมีเจตนาคำเนินกิจการร่วมกันทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด”

ข) ควรแยกหน่วยภาษีระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลเพื่อให้เสียภาษีเงินได้ต่างกัน โดยกำหนดคำนิยามของคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” ให้หมายถึงเฉพาะกิจการหรือการดำเนินงานที่ไม่ได้มุ่งค้าหรือหากำไรแต่เพื่อประโยชน์สาธารณะหรือเพื่อการกุศล โดยกำหนดเพิ่มไว้ในมาตรา 39

ค) ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 47(6) เป็น “ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ให้หักลดหย่อนสำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลซึ่งอยู่ในประเทศไทยได้คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท เว้นแต่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลได้ใช้สิทธิตาม (1)(ก) แล้วจะใช้สิทธิลดหย่อนอีกไม่ได้”

ง) ควรให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลแตกต่างกัน

จ) ควรยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราคงที่เฉพาะหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

ฉ) ควรบังคับใช้กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับความผิดทางอาญาอย่างจริงจัง

ช) ควรมีมาตรการส่งเสริมการเสียภาษีอากร

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ปีการศึกษา 2552

ลายมือชื่อนิติศ.....

ลายมือชื่ออาจารย์ที่ปริกษาวิทยานิพนธ์หลัก.....

4986306234 : MAJOR LAWS

KEYWORDS: AN ORDINARY PARTNERSHIP / A NON-JURISTIC BODY OF PERSONS / TAX PLANNING / TAX AVOIDANCE / TAX EVASION.

Suthep Channarong : ANTI-TAX EVASION MEASURES RELATED WITH ESTABLISHMENT OF AN ORDINARY PARTNERSHIP OR A NON-JURISTIC BODY OF PERSONS. THESIS ADVISOR: Prof. Supalack Pinitpuvadol, Ph.D. 158 pp.

This research study the conceptual ideas and legal intent of the revenue law particularly in the area concerns a tax unit called "an ordinary partnership or a non-juristic body of persons". Moreover, the study comparatively explores the relationship and differences between the ordinary partnership and a non-juristic body of persons under the provisions of the Revenue Code. At the letter part of this work focuses on several tax issues arise out of either tax unit. The views from both taxpayers and tax collectors are fully covered.

From the study, it shows that the ordinary partnership or a non-juristic body of persons has often been abused by taxpayers primarily with an aim to manipulate tax burden. Such a manipulation affair certainly has serious repercussion to the amount of tax collection and consequently distorts the tax system as a whole as not only because it goes against the intent of tax law - abusing the tax unit to minimize tax burden, but also because it is obviously tax evasion. Although the Revenue Code has several anti-abusive measures to deal with such cases, they are in fact insufficient and inefficient. Accordingly, this research proposes that the Revenue Department shall redefine the term and characteristic of the ordinary partnership and a non-juristic body of persons so as to close any possible loopholes which is. Therefore, the study proposes the following anti-abusive measures.

1) The Revenue Code should grant to the Director General the power to regulate the terms and characteristics of an ordinary partnership or a non-juristic body of persons by way of amendment Article 39, An establishment of an ordinary partnership or a non-juristic body of persons shall comply with the intention of corporate and follow the terms, procedures and conditions provided by the Director General"

2) The Revenue Code should clearly separate an ordinary partnership or a non-juristic body of persons and should provide about tax liability differently.

3) An amendment should be made to section 47(6) that "a Thai residency who is an individual person partner in the ordinary partnership or an individual person in the group of persons shall be entitled to tax allowance of 30,000 baht and not more than 60,000 baht , unless such individual has already enjoyed the right under (1)(a). In this case, he shall no longer be entitled to this allowance

4) An ordinary partnership or a non-juristic body of persons shall be provided with tax identification number different from that of a non-juristic body of persons.

5) Non-juristic body of persons exclusively exempted from tax or shall be liable to a flat tax rate.

6) The competent authority shall apply the laws and enforcing them rigorously those with criminal charges.

7) The law shall provide with ware tax incentive.

Field of Study : LAWS

Student's Signature

Academic Year : 2009

Advisor's Signature

Suthep Channarong.
Supalack Pinitpuvadol

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ ผู้เขียนได้รับความช่วยเหลือ ความร่วมมือ และความอนุเคราะห์จากบุคคลหลายท่าน จึงขอถือโอกาสขอบพระคุณทุกท่าน ณ ที่นี้

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณภูวดล ที่ให้ความเมตตาเข้ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ และให้ความรู้ ให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์ยิ่งต่อผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์พร้อมทั้งสละเวลาให้คำปรึกษาที่ดีแก่ผู้เขียนทุกครั้งและผู้เขียนขอเข้าพบและยังคงคอยให้กำลังใจผู้เขียนในการทำวิทยานิพนธ์ตลอดมา รวมทั้งศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ที่ให้ความเมตตาเข้ารับเป็นประธานคณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ อาจารย์สมภาพ ฝ่องสว่าง และอาจารย์อรณี คอระนิม ที่ได้สละเวลารับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นที่มีคุณค่าในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้

ขอขอบคุณ พี่ ๆ เพื่อน ๆ และน้อง ๆ สำนักกฎหมาย และ สำนักสืบสวนและคดีกรรมสรรพากร ตลอดทั้งเพื่อน ๆ นิสิตชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย สาขากฎหมายมหาชน รหัส 49 ทุกท่าน ที่ให้ความช่วยเหลือ ให้กำลังใจและเฝ้าถามถึงความคืบหน้าของวิทยานิพนธ์ตลอดมา

ขอขอบพระคุณคุณพ่อ คุณแม่และญาติพี่น้อง ที่ให้ความรัก ความเมตตาและให้การสนับสนุนผู้เขียนในทุก ๆ ด้าน โดยเฉพาะการให้การสนับสนุนทางการศึกษาที่ดีแก่ผู้เขียนทำให้ผู้เขียนเรียนสำเร็จ มีหน้าที่การงานที่ดีและขอขอบคุณ คุณพจนา ชาญณรงค์ ที่คอยรับฟังให้กำลังใจ จนทำให้วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เสร็จสมบูรณ์

ท้ายนี้ หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีประโยชน์แก่ผู้หนึ่งผู้ใดอยู่บ้าง ผู้เขียนขออุทิศเพื่อแทนคุณบิดา มารดาและบูรพคณาจารย์ของผู้เขียนที่ประสิทธิประสาทวิชาความรู้ให้แก่ผู้เขียนตั้งแต่อดีตจนถึงปัจจุบัน

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ.....	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง	ฎ
บทที่	
1 บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและสภาพปัญหา	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	7
1.3 ขอบเขตของการศึกษา.....	8
1.4 สมมติฐาน.....	8
1.5 วิธีการศึกษา.....	9
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	9
2 แนวคิดและหลักการพื้นฐานในการกำหนดลักษณะผู้มีเงินได้.....	10
2.1 แนวคิดและหลักการพื้นฐานในการกำหนดลักษณะผู้มีเงินได้.....	10
2.1.1 หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคทางภาษีอากร(Equity).....	12
2.1.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์.....	13
2.1.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์.....	13
2.1.2 เหตุผลการสร้างความเป็นธรรมในการกำหนดส่วนแบ่งสาธารณะ (รายได้ประเภทภาษี).....	18
2.2 หลักการบริหารภาษีที่ดี.....	20
2.2.1 หลักความยุติธรรม.....	20
2.2.2 หลักความแน่นอน.....	21
2.2.3 หลักความสะดวก.....	21
2.2.4 หลักความประหยัด.....	22
2.3 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร.....	24
2.3.1 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา.....	26

บทที่	หน้า
2.3.1.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล.....	29
2.3.1.2 หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล.....	29
ก) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี.....	30
ข) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง.....	31
ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล.....	32
(1) การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล.....	32
(2) รูปแบบของคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล.....	32
2.4 วิเคราะห์แนวความคิดหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการกำหนดลักษณะบุคคล ธรรมดาผู้มีเงินได้.....	36
2.5 สภาพปัญหาที่เกิดจากจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคล ที่มีโชนิติบุคคล ที่นำไปสู่ การวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือข้อโกงภาษีอากร.....	37
2.6 ความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล.....	38
2.6.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญ.....	38
2.6.2 คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล.....	38
2.7 วิเคราะห์ การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลที่นำ ไปสู่การวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือข้อโกงภาษีอากร.....	44
3 ขอบเขตความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการหนีภาษีอากร ตามกฎหมายต่างประเทศและตามประมวลรัษฎากร.....	46
3.1 ขอบเขตความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร.....	46
3.1.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning).....	46
3.1.2 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance).....	46
3.1.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (Tax Evasion).....	47
3.2 ขอบเขตความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร ในความหมายของประมวลรัษฎากร.....	49

บทที่	หน้า
3.2.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning).....	49
3.2.2 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance).....	57
3.2.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (Tax Evasion).....	59
3.3 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีในต่างประเทศ.....	65
3.4 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีในประเทศไทย.....	66
3.5 วิเคราะห์ขอบเขตความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือการหนีภาษีอากร หรือข้อโกงภาษีอากร ตามกฎหมายต่างประเทศและประมวลรัษฎากร.....	69
4 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็น ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล.....	73
4.1 เหตุผลในการจัดตั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ที่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร.....	73
4.2 ลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล.....	79
4.2.1 ลักษณะของห้างหุ้นส่วน.....	79
4.2.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล.....	82
4.2.3 หลักในการวินิจฉัยการเป็นหุ้นส่วน.....	86
4.2.4 ลักษณะของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล.....	90
4.3 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล.....	92
5 มาตรการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้ง เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล.....	97
5.1 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไข ในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร.....	97
5.2 การตรวจสอบและไต่สวนผู้เสียภาษีอากร.....	99
5.3 การดำเนินคดีอาญาแก่ผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากร.....	101
6 บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	106
6.1 บทสรุป.....	106
6.2 ข้อเสนอแนะ.....	114
รายการอ้างอิง.....	117

ภาคผนวก ก ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พหุศักราช 2496.....	124
ภาคผนวก ข กรณีตัวอย่าง เครือข่ายข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ที่ผิดปกติ ซึ่งจ่ายโดย บริษัท กระจายรายได้ จำกัด.....	127
ภาคผนวก ค จำนวนรายและจำนวนปีภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ และ คณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล.....	129
ภาคผนวก ง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และ ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัว ในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ.2545.....	131
ภาคผนวก จ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และ ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัว ในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ประกาศ ณ วันที่ 6 มีนาคม พ.ศ.2549.....	137
ภาคผนวก ฉ ตัวอย่าง กลุ่มบุคคลที่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นการเลี่ยงภาษี.....	141
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์.....	158

สารบัญตาราง

ตารางที่		หน้า
1	เปรียบเทียบความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคล ที่มีโชตินิติบุคคล.....	43
2	เปรียบเทียบความหมายการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศอังกฤษ.....	48
3	ตารางแสดงการเลือกรูปแบบในการประกอบกิจการและภาวะภาษีอากร.....	113



ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีเป็นการแบ่งสรรภาระสาธารณะระหว่างประชาชนและจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ดังความเห็นของ ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล¹

“การแบ่งสรรภาระสาธารณะระหว่างปัจเจกชนจำเป็นต้องให้ความสำคัญกับความเป็นมนุษย์เป็นอันดับแรก เพราะภาษีเกี่ยวข้องกับทุกคนในลักษณะที่กระทบต่อทรัพย์สินของผู้เสียภาษี การจัดเก็บภาษีทำให้รายได้บุคคลลดลง เนื่องจากต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าภาษีให้แก่รัฐและเพราะความเป็นมนุษย์นั่นเองที่ทำให้เกิดรายได้ จึงต้องได้รับความตกลงยินยอมจากผู้เสียภาษีในการแบ่งสรรภาระสาธารณะนั้นด้วย ไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบของความตกลงยินยอมโดยตรงหรือโดยอ้อมก็ตาม ภาษีจึงมีลักษณะเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะที่ประชาชนต้องรับผิดชอบตามสัดส่วน และอยู่ในรูปแบบของเงินตรา โดยรัฐเป็นผู้ใช้อำนาจบังคับจัดเก็บ จำนวนภาษีที่ประชาชนผู้เสียภาษีต้องรับภาระนั้นจะเป็นไปตามสัดส่วนของความสามารถในการชำระภาษีของแต่ละบุคคลและวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีก็เพื่อนำเงินตราดังกล่าวไปใช้ในการสาธารณะ”

ภาษีในทางเศรษฐศาสตร์ คือ “วิธีการอย่างหนึ่งในการย้ายทุนจากภาคเอกชน (นั่นคือทรัพย์สินของประชาชนหรือธุรกิจห้างร้านต่าง ๆ) ไปสู่ภาคสาธารณะ² (คือรัฐบาล) หรือ *Taxation is one method of transferring resources from the private to the public sector.* การจัดเก็บภาษีอากร (Tax Imposition) จึงเป็นวิธีการที่ทุกประเทศทั่วโลกนำมาดำเนินการเพื่อหารายได้สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ (Government Expenditure) ที่เกี่ยวกับการทำนุบำรุงและพัฒนาประเทศ เช่น ค่าซ่อมถนนหนทาง ค่ารักษาพยาบาลและการศึกษา ค่าเงินเดือนข้าราชการหรือค่าใช้จ่ายประจำปีที่เป็นงบประมาณของกองทัพ เป็นต้น ในทางกฎหมาย คำว่า “ภาษี” จะต้องมีคุณลักษณะประกอบกันสามประการ คือ

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, *คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2547), หน้า 21-25.

² พนิต ธีรภาพวงศ์, *ภาษีบริษัทข้ามชาติ*, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2552), หน้า 16 -

(1) ภาษีจะต้องเป็นการจัดเก็บที่มีลักษณะบังคับตามกฎหมาย (A Compulsory Levy) โดยในการจัดเก็บภาษีนี้ ในทางทฤษฎีอาจไม่ใช่เป็นการเก็บในรูปแบบเงินอย่างเดียวก็ได้ แต่อาจเป็นในรูปแบบสินค้า (Goods) หรือในรูปแบบของการใช้แรงงานแบบให้เปล่า (Free Labor) ก็ได้ และ

(2) การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องทำโดยหน่วยงานภาครัฐบาล (Imposed by an Organ of Government) และ

(3) การจัดเก็บดังกล่าว จะต้องเป็นการจ่ายภาษีออกไปให้รัฐบาลโดยไม่ได้อะไรกลับมาในทางตรง (For which nothing is received directly in return)”

นอกจากนี้ยังมีความหมายของภาษีอากรในลักษณะที่ว่า “ภาษี คือ เงินที่ราษฎรถูกบังคับให้แก้รัฐ เพื่อรัฐจะได้นำไปใช้จ่ายในกิจการของรัฐโดยราษฎรที่ถูกบังคับให้บริจาค่นั้นจะไม่ได้รับประโยชน์ตอบแทนจากรัฐโดยตรงเป็นส่วนตัว และเครื่องมือที่รัฐใช้บังคับให้ราษฎรต้องให้เงินแก้รัฐก็คือ กฎหมายซึ่งอาจจะเป็นประมวลรัษฎากร ของกรมสรรพากร พระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากรของกรมศุลกากร หรือพระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิตของกรมสรรพสามิต”

จากความเห็นดังกล่าวข้างต้นสามารถวิเคราะห์ได้ว่า ภาษีอากร คือ เงินที่รัฐบังคับจัดเก็บจากประชาชนมีลักษณะเป็นรายได้ของรัฐแล้วนำไปบริหารจัดการเพื่อเป็นรายจ่ายสาธารณะในการให้บริการแก่ประชาชนโดยมิได้เป็นการตอบแทนโดยตรงและรัฐจะใช้กฎหมายเป็นเครื่องมือให้ราษฎรหรือประชาชนต้องจ่ายเงินให้แก่รัฐและนอกจากนั้นรัฐยังได้กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชนอีกทางหนึ่งด้วย ดังที่บัญญัติไว้ในมาตรา 73 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 ว่า “บุคคลมีหน้าที่...เสียภาษีอากร ...ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

ประมวลรัษฎากร ในฐานะเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ให้อำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี และกำหนดหน้าที่ให้ประชาชนเสียภาษีจึงได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีโดยเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้อย่างหลากหลาย ได้แก่

- (1) บุคคลธรรมดาคนเดียว
- (2) บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยรวมกันเข้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ
- (3) บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยรวมกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล
- (4) บุคคลธรรมดาที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ และ

³ ปรีดี บุญยัง, “ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร,” สรรพากรศาสตร์ 36,9 (กันยายน 2532) : 35-43.

(5) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การกำหนดหน่วยภาษีที่หลากหลายดังกล่าวก็เพื่อความสะดวกและแน่นอนในการจัดเก็บภาษี โดยเฉพาะ⁴ หน่วยภาษีในชื่อว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล” เพื่อให้การรวมกลุ่มของบุคคลหลายๆ คนที่มาร่วมเข้ากันประกอบกิจการในลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันจะเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนสร้างรายได้เพิ่มมากขึ้น แต่หากการรวมกลุ่มของบุคคลหลายๆ คนไม่เข้าลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญแล้วก็จะเกิดปัญหาในการบังคับจัดเก็บภาษีอากรประมวลรัษฎากรจึงจำเป็นต้องกำหนดให้คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลที่ไม่เข้าลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นหน่วยภาษีด้วยเพราะว่าในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐต้องคำนึงถึงความสะดวกและความชัดเจนแน่นอนและมีให้เกิดช่องว่างของกฎหมายที่จะทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและเสมอภาคในการบริหารการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนผู้เสียภาษีอากร

ปัจจุบันประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) คือ ร้อยละ 5 - 37 ทำให้ผู้มีเงินได้พึงประเมินจำนวนมากต้องรับภาระเสียภาษีอากรเป็นจำนวนมากตามอัตราก้าวหน้าไปด้วย ผู้เสียภาษีอากรจึงพยายามใช้วิธีการวางแผนภาษีอากรเพื่อจัดรูปแบบและดำเนินการทางธุรกิจภายใต้กรอบที่ประมวลรัษฎากรกำหนด โดยการจัดตั้งหน่วยภาษีที่เรียกว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล” เพื่อ

1. กระจายเงินได้ไปยังหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ทำให้ได้รับสิทธิเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราร้อยละต่ำลง และ
2. เพื่อให้ได้รับยกเว้นที่จะไม่ต้องนำส่วนแบ่งผลกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอีก⁵

แต่อย่างไรก็ดี ปัจจุบันมีกลุ่มบุคคลอาศัยการเป็นหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจัดตั้งเป็น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลขึ้นหลายคณะหรือหลายห้างหุ้นส่วนสามัญโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อไม่ต้องการนำรายได้จากกิจการที่ดำเนินการขึ้นใหม่มารวมกับเงินได้หลักของตนเองเป็นการกระจายฐานเงินได้ของตนเพื่อให้เสีย

⁴ ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่10)พุทธศักราช 2496.

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้...(14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งของกำไรจากกองทุนรวม”

ภาษีอากรในอัตราต่ำ ในบางรายมีวิธีการโดยนำชื่อบุคคลใกล้ชิดมาร่วมจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล โดยที่ความเป็นจริงไม่มีการร่วมประกอบกิจการกันจริงเข้าลักษณะเป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือข้อโกงภาษีอากร

วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือข้อโกงภาษีอากร โดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีหลายลักษณะ เช่น

(1) มีการจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนหกคณะ⁶ โดยมีนาย จ.เป็นผู้จัดการทั้งหกคณะ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเข้าทำสัญญารับจ้างเหมาก่อสร้าง กับ บริษัท อ จำกัดในการ ก่อสร้างอาคารพาณิชย์มีมูลค่าเป็นเงิน 9,500,000.- บาท โดยทำสัญญาฉบับเดียวกันและมีผู้ว่าจ้างรายเดียวกัน ซึ่งเป็นกรณีที่คณะบุคคลทั้งหกคณะมีเจตนาร่วมกันในการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจึงเข้าลักษณะประกอบกิจการร่วมกันเป็นคณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลแม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตามเอกสารแนบท้ายสัญญาจ้างก่อสร้างจะมีการระบายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดแต่ละคณะบุคคลแต่สัญญาจ้างก่อสร้างเป็นสัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลทั้งหกคณะโดยมิได้กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื้องานได้อย่างชัดเจนประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างก่อสร้างระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงานที่ทำเสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่งแยกแต่อย่างใดคณะบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลเพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลเพียงหน่วยเดียว ตามมาตรา 56 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรและการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000.- บาท ต่อปี คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

(2) มีการจัดตั้งคณะบุคคลขึ้นหลายคณะเพื่อเลี่ยงรายจ่ายค่าดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของกรรมการหรือผู้ถือหุ้นบริษัทคนใดคนหนึ่งเป็นการจ่ายเงินปันผลแทนเพื่อให้ผู้ถือหุ้นสามารถขอเครดิตและได้คืนเงินภาษีอากรเพราะถ้าจ่ายในรูปของดอกเบี้ยจะต้องนำมาถือเป็นเงินได้ครั้งเดียว

(3) มีการแยกหน่วยภาษีออกไปในรูปของคณะบุคคลหลาย ๆ คณะ โดยอาศัยชื่อบุคคลในครอบครัวหรือบุคคลที่คุ้นเคยเป็นบุคคลร่วมในคณะบุคคลโดยสลับชื่อกันไปมา⁷ ซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินถูกกระจายไปเป็นหลายหน่วยภาษีเพื่อให้สามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นทำให้เสียภาษีน้อยลง

⁶ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706/10581”, 19 ตุลาคม 2550.

⁷ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702(กม.13)/1080”, 20 พฤษภาคม 2552.

จากลักษณะดังกล่าวสะท้อนให้เห็นปัญหาที่สำคัญที่สุดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็คือ การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) และการหนีภาษีหรือการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการบังคับจัดเก็บรายได้หรือผลประโยชน์จากประชาชนโดยมิได้มีการให้ผลตอบแทนโดยตรงจากรัฐบาลและเป็นรายจ่ายของประชาชน

รัฐในฐานะผู้ปกครองจึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เป็นธรรมที่สุด⁸ เพื่อให้ประชาชนได้มีส่วนร่วมกันรับผิดชอบในภาระสาธาณณะนั้น การกำหนดรูปแบบของภาษีจึงเป็นวิธีการสำคัญอย่างหนึ่งที่ทำให้ผลประโยชน์มหาชนอันมีลักษณะเป็นนามธรรมสามารถเป็นรูปธรรมได้ โดยการมีส่วนร่วมของประชาชนในผลประโยชน์ของชาติในรูปแบบของการชำระภาษี การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับภาษีต้องกระทำอย่างมีหลักเกณฑ์ ผู้บัญญัติกฎหมายไม่สามารถกำหนดรูปแบบภาษีตามอำเภอใจทั้งนี้เนื่องจากมีข้อจำกัดทางด้านนโยบายภาษีที่ต้องให้ความสำคัญได้แก่ หลักการบริหารภาษีที่ดีของ Adam SMITH และข้อจำกัดเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างภาษีกับโครงสร้างทางสังคม ข้อจำกัดนี้เป็นกรอบความคิดทางสังคมวิทยาของภาษี (Cadre sociologique la fiscalité) ซึ่งวางแนวทางให้ฝ่ายนิติบัญญัติต้องเลือกประเภทภาษีที่เหมาะสมและสอดคล้องกับหลักการบริหารภาษีอากรและระบบภาษีที่มีอยู่เดิมนอกจากนี้แล้ว ระบบภาษียังต้องสอดคล้องและสามารถนำไปใช้ในโครงสร้างสังคมได้อีกด้วย

อย่างไรก็ตามมนุษย์มีความเห็นแก่ตัว⁹ ในทางภาษีอากรผู้อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีอากรจึงพยายามให้ตนเองเสียภาษีในอัตราต่ำโดยกระทำการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรจึงเป็นปรากฏการณ์ที่เกิดขึ้นในทุกประเทศ¹⁰ และไม่ใช่เป็นปรากฏการณ์ที่เพิ่งเกิดใหม่หรือมีอยู่แต่เฉพาะในประเทศไทยเท่านั้น พฤติกรรมการหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้เคยปรากฏให้เห็นนับแต่ครั้งโบราณกาลมาแล้ว เช่น ในประเทศอังกฤษเมื่อร้อยกว่าปีที่แล้ว รัฐบาลอังกฤษได้กำหนดจัดเก็บภาษีอากรจากหน้าต่างจากเจ้าของบ้านแต่ละหลัง โดยค่านิยมในสมัยนั้นถือว่ามีหน้าต่างมากเจ้าของบ้านจะต้องเป็นคนมีฐานะดีจึงต้องเสียภาษีอากรมาก โดยเก็บภาษีอากรตามจำนวนหน้าต่างที่มีในบ้านหลังนั้น ประชาชนก็จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการเอาอิฐมาก่อปิดหน้าต่างเสียทั้งหมด เหล่านี้เป็นต้น

⁸ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 143-144.

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 149.

¹⁰ ปรีดี บุญยัง, "ปัญหาการบริหารงานป้องกันกรหลีกเลี่ยงภาษีอากร", *สรรพากรศาสตร์*, 36,9 : 35-

จะเห็นได้ว่าพฤติกรรมกรรมการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรมิใช่จะเกิดขึ้นเฉพาะในประเทศที่ด้อยหรือกำลังพัฒนาเท่านั้น หากแต่ยังเกิดขึ้นในประเทศที่พัฒนาแล้วด้วยเช่นกัน แต่จะเกิดขึ้นมากหรือน้อยก็ขึ้นอยู่กับสภาพแวดล้อมที่แตกต่างกัน แต่โดยข้อเท็จจริงก็ต้องยอมรับกันอยู่บ้างว่าประเทศที่พัฒนาแล้วพฤติกรรมในการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอาจมีน้อยกว่าในประเทศที่ด้อยหรือกำลังพัฒนา ทั้งนี้อาจจะเนื่องจากการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี มีเครื่องมือและอุปกรณ์และกำลังคน ในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีอากรอย่างเพียงพอและอย่างมีประสิทธิภาพ และนอกจากความพร้อมในทุกด้านดังกล่าวแล้วประชาชนก็ยังรู้จักหน้าที่และมีความสำนึกในการเสียภาษีอากรให้แก่รัฐเป็นอย่างดีในอีกทางหนึ่งด้วย เป็นต้น

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอาจกล่าวได้ว่าอาจมาจากตัวบทกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรเอง ดังที่กล่าวว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรมาจากตัวบทกฎหมายก็เนื่องจากว่ากฎหมายมีช่องโหว่หรือมีฉันทันบทบัญญัติของกฎหมายไม่สามารถตามทันกับธุรกิจที่เกิดขึ้นใหม่ ๆ และมีการพัฒนาอย่างต่อเนื่องทำให้กฎหมายเกิดความล้าหลัง นอกจากการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะเกิดจากตัวบทกฎหมายดังกล่าวแล้ว การหลีกเลี่ยงภาษีอากรอาจเกิดขึ้นจากพฤติกรรมของผู้เสียภาษีอากรเองอีกทางหนึ่งด้วย ทุกคนต้องการลดภาระภาษีอากรของตนโดยเฉพาะการที่ปฏิบัติตามกฎหมายและเสียภาษีให้น้อยที่สุด

อีกสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ผู้เสียภาษีอากรเลือกที่จะจัดตั้งหน่วยภาษีในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลก็เนื่องมาจากประมวลรัษฎากรยังมิได้มีคำนิยามที่ชัดเจนของ“ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” ในหมวดของภาษีเงินได้ไว้แต่อย่างใด ผลที่ตามมาพบว่า มีการตีความและแปลความหมายของคำดังกล่าวหลายรูปแบบในลักษณะที่เอื้อประโยชน์ให้แก่ตนเองโดยเฉพาะประโยชน์ในเรื่องของการกระจายรายได้เพื่อให้เงินได้สุทธิในการเสียภาษีตามฐานภาษีที่ตนจะต้องเสียลดน้อยลง เช่น นาย ก. นาย ข. และนาย ค. ประกอบวิชาชีพทางการแพทย์ สาธารณสุข ณ โรงพยาบาลแห่งหนึ่ง มีเงินได้เป็นค่าจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร และนอกจากนี้ยังมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ คือ การประกอบโรคศิลปะ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากรอีกด้วย หากบุคคลดังกล่าวมิได้มีการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล นาย ก. นาย ข. และนาย ค. จะต้องนำเงินได้ตามมาตรา 40(1) และ (6) แห่งประมวลรัษฎากร มารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากรตามแบบ ภ.ง.ด.90 ทั้ง 2 จำนวน ในทางกลับกัน หากนาย ก. นาย ข. และนาย ค. รวมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล นาย ก. นาย ข. และนาย ค. คณะบุคคลนี้สามารถนำเงินได้ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวลรัษฎากร มาเป็นเงินได้ของคณะบุคคลเพื่อเสียภาษีอากรแยกจากเงินได้ตามมาตรา 40(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการแยกเงินได้ดังกล่าวออกจากกันเพื่อคำนวณภาษีนั้นย่อมส่งผลให้จำนวนเงินได้สุทธิที่นำมาเป็นฐานภาษีของนาย ก. นาย ข. และ นาย ค. ลด

น้อยลง อันจะทำให้ภาษีที่จะต้องเสียลดน้อยลงด้วยซึ่งการกระทำของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ก ข ค ถือว่าเป็นการวางแผนภาษี แต่ปัจจุบันพบว่ามักกลุ่มบุคคลบางกลุ่มมิได้มีการร่วมกันจริงในการประกอบกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้แต่ได้ขอจัดตั้งหน่วยภาษีคณะบุคคลขึ้นมาเพื่อกระจายฐานเงินได้หรือหลีกเลี่ยงภาษี

จากสภาพปัญหาดังกล่าวข้างต้นในการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่พบว่า การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เป็นหน่วยภาษี ได้อย่างไม่จำกัด ทำให้ผู้เสียภาษีแสวงหาผลประโยชน์จากบทบัญญัติดังกล่าวโดยการกระจายเงินได้ส่วนของตนและของกลุ่มบุคคลไปในทางที่ไม่สุจริตด้วยการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เพื่อให้ภาระภาษีของบุคคลต่ำลงอันนำไปสู่การกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือหนีภาษี ซึ่งพฤติการณ์ดังกล่าวเนื่องมาจากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดหลักเกณฑ์คำนิยามหรือความหมายของหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ต่างกับหน่วยภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งประมวลรัษฎากรได้ให้คำนิยามหรือความหมายไว้ตามมาตรา 39 คือ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งตามกฎหมายของต่างประเทศและให้หมายรวมถึง...” ทำให้เกิดความชัดเจนเกี่ยวกับบุคคลผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่สำหรับหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่ต้องเสียภาษีเงินได้ด้วยเหตุที่ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายหรือคำจำกัดความไว้ ยังผลให้เกิดปัญหาทั้งกับผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่บริหารการจัดเก็บภาษีอากรและกระบวนการระงับข้อพิพาท

ผู้เขียนเห็นว่า ควรทำการศึกษาเพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายและวิธีการดำเนินงาน ตลอดจนถึงแนวคิดและเหตุผลจากการที่กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งเป็นหน่วยภาษีเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวให้เสียภาษีอากรถูกต้องตามความเป็นจริงและศึกษาถึงมาตรการวิธีป้องกันการจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือหนีภาษีอากร ซึ่งกฎหมายในปัจจุบันหรือวิธีการดำเนินการของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจในการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่เพียงพอและไม่เหมาะสมจึงควรหาแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายและวิธีดำเนินงาน ต่อไป

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

เนื่องด้วยปัจจุบันการเสียภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีอากรและให้ผู้อำนวยความสะดวกหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยกทั้งนี้บุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวน

เงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก ซึ่งเป็นกรณีที่สามารรถแบ่งแยกได้ตามกฎหมาย แต่หากเป็นกรณีที่กลุ่มบุคคลดังกล่าวมิได้มีการร่วมจัดตั้งกันจริงและมีวัตถุประสงค์ปิดเป็น เจตนารมณ์ของกฎหมายก็ควรที่รัฐจะหามาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการจัดตั้งห้าง หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือข้อ โกง ภาษีและเพื่อให้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรที่ใช้บังคับในการจัดเก็บภาษีอากรมีสภาพใช้ บังคับได้อย่างมีประสิทธิภาพและในขณะเดียวกันก็สามารถเอื้ออำนวยให้การจัดเก็บภาษีอากร เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายให้มากที่สุด

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

ในการศึกษาวิจัยเพื่อเรียบเรียงเป็นวิทยานิพนธ์นี้มุ่งศึกษาและวิเคราะห์เฉพาะกรณี ของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลกับภาระภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาที่จัดเก็บตามประมวลรัษฎากรและศึกษาถึงการใช้อนุมาตรการทางกฎหมายในการป้องกัน การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร ตลอดจน แนวทางในการปรับปรุงกฎหมาย คำสั่งกรมสรรพากร ระเบียบกรมสรรพากรให้เหมาะสมแก่รัฐ และผู้เสียภาษี การวิจัยโดยทั่วไปจะเป็นการวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดย การศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร คำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบ ข้อหารือกรมสรรพากร คำอธิบายกฎหมายภาษีอากรทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ โดยวิธีการเขียนจะพรรณนาและวิเคราะห์ (Descriptive and analytical method) รวมทั้ง เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหลบหนีภาษีด้วยวิธีการจัดตั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

1.4 สมมติฐาน

การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินได้และผู้มีเงินได้ไว้หลายประเภทหรือหลายรูปแบบ เพื่อทำให้สะดวกแก่การจัดเก็บภาษี และก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี แต่ในทางปฏิบัติ พบว่ามีกลุ่มบุคคลพยายามบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายและหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้ง เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลทำให้รัฐขาดรายได้ ยิ่งไปกว่านั้น มาตรการ การป้องกันในเรื่องดังกล่าวยังไม่เพียงพอ และยังไม่เหมาะสม จึงควรทำการศึกษาเพื่อหาแนวทาง ในการปรับปรุงกฎหมายและวิธีการดำเนินงาน

1.5 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะใช้วิธีวิเคราะห์โดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) โดยทำการศึกษาค้นคว้าจากบทบัญญัติในกฎหมายต่างๆ ได้แก่ประมวลรัษฎากร คำสั่ง และแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร คำพิพากษาของศาล ตำรากฎหมาย และบทความทางวิชาการต่างๆ รวมทั้งศึกษาเปรียบเทียบรูปแบบและวิธีการของต่างประเทศที่สำคัญและข้อมูลที่เผยแพร่ทางสื่ออินเทอร์เน็ต (Internet)

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. เพิ่มประสิทธิภาพในการบังคับใช้กฎหมายในการจัดเก็บภาษีอากร
2. แก้ไขปัญหาและอุปสรรคในการปฏิบัติงาน ในชั้นเจ้าพนักงานในการปฏิบัติหน้าที่ตามกฎหมาย
3. ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคจากการบังคับใช้ประมวลรัษฎากรและแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรเพื่อหาแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมาย คำสั่ง กรมสรรพากรและระเบียบปฏิบัติของกรมสรรพากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เพื่อให้เกิดความสะดวกและเป็นธรรม สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงและเสริมสร้างความสมัครใจแก่ผู้เสียภาษีอากร
4. ป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

แนวความคิดและหลักการพื้นฐานในการกำหนดลักษณะผู้มีเงินได้

2.1 แนวความคิดและหลักการพื้นฐานในการกำหนดลักษณะผู้มีเงินได้

เนื่องจาก ภาษีอากร คือ การแบ่งสรรภาวะสาธารณะระหว่างประชาชนในรัฐ ดังนั้น ภาษีอากร จึงเกี่ยวข้องกับทุกคนในลักษณะกระทบต่อทรัพย์สินของประชาชน¹ แนวคิดในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนในยุคเริ่มต้น² เกิดจากการสงส่วยอากรของผู้แพ้อสงคราม ผู้ชนะสงครามมักจะใช้อำนาจบังคับให้ผู้แพ้จัดสงส่วยอากรเป็นการตอบแทนเพื่อให้ได้รับความคุ้มครองจากผู้ปกครองรัฐ ลักษณะเช่นนี้เกิดขึ้นมาตั้งแต่ยุคจักรวรรดิโรมัน ภาษีอากรจึงมีสภาพบังคับจัดเก็บจากประชาชน โดยรัฐใช้อำนาจที่เหนือบุคคล เมื่อสังคมมีการพัฒนาการมากขึ้น การจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชนจึงเปลี่ยนรูปแบบ³ ไปสู่การชำระภาษีด้วยเงินตราหรือนำผลผลิตไปแลกเปลี่ยนเงินตรามามอบให้แก่รัฐเพื่อให้รัฐตอบแทนประชาชนโดยให้การคุ้มครองรักษาความสงบในชีวิตและทรัพย์สิน ต่อมาการจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้พัฒนามาสู่นโยบายที่วางแนวคิดที่ว่าภาษีเป็นหน้าที่ทางสังคม⁴ ที่ประชาชนในรัฐจะต้องร่วมกันรับผิดชอบ โดยมีใช่เป็นการตอบแทนผลประโยชน์ระหว่างประชาชนกับรัฐอีกต่อไป ดังความเห็นของ Léon BOURGOIS ที่ว่า “ประชาชนต่างเป็นผู้ที่ได้รับผลประโยชน์จากการให้บริการของรัฐ จึงเป็นการสมควรที่จะต้องแบ่งสรรภาวะค่าบริการนั้นระหว่างกันตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการจ่ายของแต่ละบุคคล ไม่ใช่ตามสัดส่วนแห่งผลประโยชน์ที่ได้รับ”⁵

แนวความคิดดังกล่าวได้รับการบัญญัติเป็นกฎหมายกำหนดให้รัฐมีอำนาจจัดเก็บภาษีและกำหนดให้ประชาชนมีหน้าที่เสียภาษีดังปรากฏในรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทยหลายฉบับ เช่น รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 73⁶

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน , 2547), หน้า 25.

² เรื่องเดียวกัน, หน้า 26.

³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 28.

⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้า 31.

⁵ Léon BOURGOIS อ้างใน ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, เรื่องเดียวกัน, หน้า 32.

⁶ มาตรา 73 แห่งรัฐธรรมนูญ พุทธศักราช 2550 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ช่วยเหลือราชการ รับการศึกษาอบรมพิทักษ์ปกป้อง

บทบัญญัตินี้สะท้อนให้เห็นแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรเป็นหน้าที่ของบุคคลที่มีต่อรัฐ ดังนั้นประชาชนจึงมีหน้าที่เสียภาษี ซึ่งนำไปสู่การกำหนดทฤษฎีทั่วไปที่ว่าด้วยภาษีอากรที่กำหนดบุคคลผู้เสียภาษีอากร

แนวทางการชำระภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรจะต้องอยู่บนพื้นฐานความเท่าเทียมกันหรืออีกนัยหนึ่งก็คือก่อให้เกิดความเสมอภาคหรือความเป็นธรรมระหว่างประชาชนด้วยกัน จึงสามารถแบ่งประเภทความเสมอภาคทางภาษีอากรออกเป็น 2 ลักษณะดังนี้⁷

(1) หลักความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ (Egalité mathématique) คือ หลักความเสมอภาคตามสัดส่วนของจำนวนตัวเลขรายได้ของผู้เสียภาษี เช่น ผู้มีเงินได้ จำนวน 10,000 บาท ชำระภาษี 1,000 บาท ส่วนผู้มีเงินได้ 100,000 บาท ต้องชำระภาษี 10,000 บาท เท่ากับว่าผู้เสียทุกคนมีรายได้จำนวนเท่ากันพึงต้องเสียภาษีด้วยจำนวนเงินที่เท่ากันหรือในอัตราภาษีเดียวกัน (Taux uniforme) เทียบได้กับการจัดเก็บภาษีรายหัว (Impôts de capitation) หรือ ภาษีอัตราคงที่ (Impôts proportionnels)

(2) หลักความเสมอภาคในข้อเท็จจริงหรือส่วนบุคคล (Egalité personnelle) คือ การเก็บภาษีตามสัดส่วนของความสามารถในทางการเสียสละเงิน (Capacité contributive) ของผู้เสียภาษี หรือการกระจายความมั่งมีหรือความร่ำรวย (Rédistribution des richesses)

เนื่องจากทฤษฎีว่าด้วยความเสมอภาคในเชิงคณิตศาสตร์ที่กำหนดสัดส่วนของภาษีตามจำนวนตัวเลขที่แสดงถึงความอยู่ดีกินดีทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีไม่เป็นที่ยอมรับ จึงทำให้ทฤษฎีความเสมอภาคในเชิงข้อเท็จจริงเกิดขึ้นมาแทน ในศตวรรษที่ 20 นักการคลังต่างเห็นพ้องต้องกันว่า บุคคลสองคนที่มีสถานะแตกต่างกัน (คนโสดและผู้มีภรรยาครบครัน) มีรายได้เท่ากันไม่ควรเสียภาษีในจำนวนเท่าเทียมกัน เพราะผู้มีภรรยาครบครันต้องแบ่งสรรรายได้ส่วนหนึ่งเป็นค่าเลี้ยงดูสมาชิกในครอบครัว ความสามารถในการเสียภาษีอากรจึงต้องขึ้นอยู่กับจำนวนสมาชิกในครอบครัว

ในระบบกฎหมายภาษีอากรไทยเมื่อพิจารณาด้านเทคนิควิธีการทางภาษีอากรได้มีบทบัญญัติกฎหมายภาษีที่สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคทางภาษีอากร เช่น มาตรา 56-58 ประมวลรัษฎากร ที่กำหนดหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีอากร คือ บุคคลใดก็ตามไม่ว่าจะเป็นคนไทยหรือคนต่างชาติ มีเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษี

และสืบสานศิลปวัฒนธรรมของชาติและภูมิปัญญาท้องถิ่นและอนุรักษ์ทรัพยากรธรรมชาติและสิ่งแวดล้อม ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

⁷ ศุภลักษณ์ พิณจิวอดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 106 -

เงินได้ ตกอยู่ในข่ายต้องชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งสิ้น ถึงแม้ว่าเป็นผู้ที่กฎหมายจำกัดความสามารถก็ให้บุคคลที่กฎหมายกำหนดเป็นผู้ทำหน้าที่แทน

2.1.1 หลักความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคทางภาษีอากร (Equity)

หลักความเป็นธรรมทางภาษีอากร มีแนวคิดที่ว่า “ประชาชนของรัฐจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่เขาเหล่านั้นอาศัยอยู่ภายใต้ความคุ้มครองตามสัดส่วนของรายได้ที่มีอยู่ การจัดเก็บภาษีอย่างเป็นธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่แสดงถึงความสามารถทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี รวมทั้งหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถเป็นหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับโดยทั่วกัน (Economic well-being) ซึ่งโดยส่วนใหญ่แล้วนั้น ความสามารถในการรับภาระทางภาษีอากรวัดจากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure)”⁸

“ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีนับว่าเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีที่ดีแยกเป็นความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางทฤษฎีและความเป็นธรรมหรือความเสมอภาคในทางปฏิบัติ”⁹

“ภาษีอากรที่ดีต้องมีความเป็นธรรม เพราะถ้าไม่เป็นธรรม การหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีจะมีมาก นอกจากนี้อาจทำให้เกิดความขัดแย้งในสังคมถึงขั้นปฏิวัติได้”¹⁰

เงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีที่สุด เนื่องจากมันสะท้อนถึงระดับอำนาจที่จะได้ทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจมาครอบครองสำหรับอุปโภคบริโภคและเพื่อการอื่น ๆ เมื่อนำมาใช้เป็นฐานภาษีในการเรียกเก็บภาษีเงินได้ ก็ต้องมีหลักการเพื่อแนวทางปฏิบัติในการกำหนดระดับภาษีที่ต้องเสียของบุคคลต่างๆ ในสังคม ในทางทฤษฎีมีการแบ่งหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีออกเป็น 2 หลักคือ หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principles)¹¹ ขณะที่นักวิชาการบางท่านใช้คำว่า Principle of Relative Equity¹²

⁸ เรื่องเดียวกัน, หน้า 61.

⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, พิมพ์ครั้งที่ 8 (แก้ไขเพิ่มเติม), (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2538), หน้า 148-152.

¹⁰ ดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 2 (แก้ไขเพิ่มเติม), (กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training Center, 2550), หน้า 3.

¹¹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 149-152.

¹² มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7 (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2547), หน้า 47.

2.1.1.1 หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

ตามหลักนี้ได้แก่การวัดความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนในรูปตัวเงิน คือผู้เสียภาษีควรจะต้องเสียเป็นจำนวนเงินเท่ากัน หลักนี้จึงก่อให้เกิดข้อบกพร่องหลายประการ

ประการแรกคือ มิได้คำนึงถึงความสามารถในการชำระภาษีที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีแต่ละคนซึ่งกำหนดโดยปัจจัยรายได้และทรัพย์สิน

ประการที่สอง มีผลทำให้หนี้ภาษีที่มีมูลค่าสูงกว่าเงินได้ของผู้เสียภาษีบางคน เพราะการวัดหนี้ภาษีที่ต้องเสียโดยเท่าเทียมกัน คือ ผู้เสียภาษีที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจไม่มีเงินจะเสียภาษี

ประการที่สาม ทำให้ภาระภาษีของผู้มีเงินได้ต่ำจะสูงกว่าภาระภาษีของผู้มีเงินได้สูง เมื่อพิจารณาตามหลักข้างต้นแล้ว จะเห็นได้ว่าการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ นอกจากจะทำให้ภาระภาษีของบุคคลไม่สอดคล้องกับรายได้หรือทรัพย์สินของตนแล้ว ยังอาจทำให้ผู้เสียภาษีบางรายที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ อาจจะไม่มียกเว้นภาษีที่จะเสียภาษีก็ได้ จากข้อบกพร่องเหล่านี้เอง หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ จึงเสื่อมความนิยมไปในที่สุด และก่อให้เกิดหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ขึ้นมาแทน

2.1.1.2 หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Modified Equity Principles)

ตามหลักนี้จะพิจารณาเปรียบเทียบระหว่างจำนวนภาษีที่ได้เสียไปกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือที่เรียกว่าหลักประโยชน์ (Benefit Principle) และเปรียบเทียบระหว่างจำนวนภาษีที่ได้เสียไปกับความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย หรือที่เรียกว่า หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to Pay Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์แยกออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ

ก) หลักประโยชน์ (Benefit Principle) มีแนวคิดที่ว่า ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใดๆ ของรัฐจะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ ถ้าหากใช้หลักประโยชน์คนจนจะต้องเสียภาษีมาก เช่น การบริการสาธารณะ คนจนได้รับประโยชน์มากกว่าคนร่ำรวย

ข้อดีของหลักประโยชน์ที่ได้รับ

- 1) ภาษีที่จัดเก็บได้มีส่วนสัมพันธ์กับการใช้จ่ายของรัฐบาลทำให้ไม่มีปัญหาเรื่องงบประมาณขาดดุล
- 2) เป็นการสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี เพราะผู้เสียภาษีจะได้รับประโยชน์ตอบแทนจากการได้รับบริการ แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่ใช้บริการก็ไม่ต้องเสียภาษี เช่น การเก็บค่าผ่านทาง

3) การเก็บภาษีตามลักษณะผลประโยชน์ต่างตอบแทนเท่ากับว่ารัฐบาลผลิตสินค้าและบริการให้ประชาชนเป็นผู้ใช้ประโยชน์จากสินค้าและบริการนั้น การจัดการดังกล่าวจะทำให้การจัดสรรทรัพยากรได้ประโยชน์สูงสุดและมีประสิทธิภาพสูงสุด

4) รัฐบาลอาจเลือกเก็บภาษีตามต้นทุนสินค้า หรือบริการก็ได้ถ้าเก็บตามมูลค่าจะช่วยให้รัฐมีรายได้มากขึ้น

ข้อเสียของหลักประโยชน์ที่จะได้รับ

1) การใช้หลักประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีได้นั้น ต้องมีเงื่อนไขประการหนึ่ง คือ สามารถวัดประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐได้ แต่สินค้าสาธารณะ (Public Goods) บางอย่างไม่อาจวัดมูลค่าประโยชน์จากผู้เสียภาษีอากร เช่น การป้องกันประเทศและการให้บริการรักษาความสงบภายในประเทศ หลักประโยชน์จึงใช้ไม่ได้กับกรณีดังกล่าว

2) ผู้รับบริการจะสามารถวัดผลประโยชน์จากการรับบริการได้ แต่ก็มีปัญหาในการใช้หลักผลประโยชน์ตอบแทน เนื่องจากผู้รับบริการไม่มีความสามารถที่จะเสียภาษีอากร เนื่องจากไม่มีเงินเสีย แต่สังคมเห็นว่า รัฐควรจะให้บริการแก่ผู้ประชาชน เช่น กรณีคนไข้อุบัติเหตุที่ต้องการรับการรักษาอย่างทันด่วนที่ แต่คนไข้ดังกล่าวเป็นคนไข้ที่ยากจนไม่มีความสามารถในการเสียค่าบริการรักษาได้ ดังนั้น หลักประโยชน์ที่ได้รับหากถือปฏิบัติอย่างเคร่งครัดแล้วคนไข้อนาถาที่ไม่มีเงินจ่ายค่าบริการย่อมจะไม่ได้รับการบริการ ซึ่งจะขัดกับหลักมนุษยธรรมที่รัฐควรมีหน้าที่ให้บริการรักษาแก่ประชาชนในสังคมโดยเท่าเทียมกัน โดยเลือกปฏิบัติตามฐานะ ดังนั้น หลักประโยชน์ที่ได้รับในการจัดเก็บรักษาจึงควรเลือกใช้เป็นรายการนี้ กับผู้เสียภาษีย่อยที่สามารถจ่ายค่าตอบแทนได้

ข) หลักความสามารถ (Ability to Pay Principle)

การกระจายภาระภาษีไปยังประชาชน โดยยึดถือหลักความสามารถในการเสียภาษีอากรของสมาชิกแต่ละคนในสังคมเป็นเกณฑ์ ว่าใครมีความสามารถมากก็เสียภาษีอากรมาก ใครมีความสามารถน้อยก็ให้เสียภาษีอากรน้อยโดยเห็นว่า บุคคลในสังคมมีฐานะในทางเศรษฐกิจไม่เท่ากันอันทำให้ไม่สามารถเสียภาษีอากรได้เท่ากันทุกคนและแม้ว่าบุคคลในสังคมจะได้รับประโยชน์จากสังคมเท่ากันก็อาจมีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันเนื่องจากมีสถานะแตกต่างกัน

Adam SMITH ได้ให้การสนับสนุนหลักความสามารถโดยได้กล่าวไว้ว่า¹³

“พลเมืองของทุกรัฐควรบริจาคเพื่อบำรุงรัฐบาลในส่วนสัดส่วนที่ใกล้เคียงที่สุดกับความสามารถของแต่ละคนหรือนัยหนึ่งตามสัดส่วนแห่งรายได้ (Revenue) ที่เขาแต่ละคนมีขึ้นภายใต้ความคุ้มครองของรัฐ การจัดเก็บภาษีจะมีลักษณะเป็นการเสมอภาคหรือไม่ ย่อมแล้วแต่ว่าได้ยึดหลักนี้หรือไม่”

หลักนี้อาจมีปัญหาในทางปฏิบัติเพราะ คำว่า “รายได้” ที่คาดหมายว่าคงหมายถึงรายได้รวม (Total Revenue) ในกรณีที่รัฐจัดเก็บภาษีอากรหลายประเภทและจัดการกระจายภาระภาษีให้ได้สัดส่วนกับความสามารถของแต่ละคนย่อมไม่สามารถทำได้ ถ้าจะใช้หลักนี้ ในการกระจายภาระภาษีจะทำได้ก็เฉพาะกรณีที่รัฐใช้ระบบภาษีเดียวจากรายได้ ซึ่งกรณีเช่นนั้นนอกจากจะยุ่งยากเกี่ยวกับลักษณะของรายได้นั่นเองแล้ว ยังทำให้รัฐจัดเก็บเงินเข้าคลังได้น้อยไม่พอรายจ่ายอีกด้วย เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถผู้มีรายได้สูงต้องถูกเก็บภาษีมากอาจทำให้เกิดความท้อถอยในการทำงานเพื่อหารายได้ ครั้นรัฐจะเก็บภาษีจากรายได้ต่ำรายได้ของรัฐจะลดลงไปอีก ด้วยเหตุนี้รัฐเกือบทุกรัฐเพื่อให้ได้มาซึ่งรายได้พอเพียงกับค่าใช้จ่ายจึงจำเป็นต้องเสียสละไม่ใช้หลักนี้ในการกระจายภาระภาษี การที่รัฐเกือบทุกรัฐจัดเก็บภาษีเมื่อพิจารณาจากรวมทุกประเภทหรือรวมทั้งระบบแล้วมักปรากฏว่ามีลักษณะถอยหลัง (Regressive) คือ พวกรายได้ขั้นต่ำถูกเก็บภาษีในส่วนสัดส่วนสูงกว่าพวกรายได้สูงเสมอ สาระสำคัญเกี่ยวกับหลักความสามารถในการเสียภาษีจะหมายถึง ทรัพย์สิน (Property) หรือรายได้อันตกเป็นสิทธิแก่บุคคล

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถสะท้อนให้เห็นได้จากการจัดเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้า ซึ่ง อัตราภาษีก้าวหน้าก็คือ อัตราภาษีที่เรียกเก็บจะเพิ่มสูงขึ้นเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้น ได้มีการนำมาใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของไทย โดยกำหนดอัตราภาษีก้าวหน้า ไว้ดังนี้*

ช่วงเงินได้สุทธิ (บาท)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 100,000	5
100,001 – 500,000	10
500,001 – 1,000,000	20

¹³ สุกตฤ อภิชิตบุตร, “หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม,” สรรพการศาสน์ 5, 9 (กันยายน 2501) : 30-41.

* บัญชีอัตราภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

1,000,001 – 4,000,000	30
4,000,001 ขึ้นไป	37

ดังนั้น จะเห็นได้ว่า เมื่อมีเงินได้สุทธิสูงขึ้น ส่วนของเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นนั้น จะต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงขึ้นตามไปด้วย

การจัดเก็บภาษีตามอัตราก้าวหน้านี้ แม้จะมีความยุ่งยากทางการคำนวณภาษีอยู่บ้าง เพราะมีอยู่หลายอัตราแต่จะมีส่วนทำให้โครงสร้างภาษีอากรมีลักษณะยืดหยุ่นทางด้านรายได้ของรัฐบาลมาก กล่าวคือ เมื่อฐานภาษีเปลี่ยนแปลงไป รายได้ภาษีอากรของรัฐบาลจะเปลี่ยนแปลงไปในสัดส่วนที่สูงกว่าการเปลี่ยนแปลงของฐานภาษี

ในขณะเดียวกัน ถ้าหากใช้โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้ากับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว จะทำให้รายได้หลังเสียภาษีของบุคคลต่าง ๆ มีลักษณะที่ใกล้เคียงกันมากขึ้น เมื่อเปรียบเทียบกับรายได้ของบุคคลเหล่านั้น ก่อนเสียภาษี ดังนั้น โครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า จึงมีผลในการกระจายรายได้ให้เป็นธรรมได้ดีกว่าโครงสร้างอัตราภาษีแบบอื่น ๆ

ข้อดีของอัตราก้าวหน้า

1) อัตราก้าวหน้าสามารถกระจายภาระภาษีอากรไปยังประชาชน โดย ยุติธรรมตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability to pay) บุคคลที่มีรายได้จำนวนมากย่อม มีความสามารถในการเสียภาษีอากรมากกว่าบุคคลซึ่งมีรายได้น้อย ความสามารถดังกล่าวนี้เมื่อจำนวนรายได้เพิ่มขึ้นย่อมเพิ่มตามไปด้วยการเพิ่มขึ้นแห่งจำนวนรายได้ ดังนั้น อัตราก้าวหน้า จึงต้องสูงขึ้นเมื่อจำนวนรายได้เพิ่มขึ้น และอัตราก้าวหน้าจะตั้งสูงขึ้น

2) อัตราก้าวหน้าเป็นเครื่องมือดีเยี่ยมสำหรับจำกัดความไม่เสมอภาคแห่งเศรษฐกิจ ในเศรษฐกิจระบบทุนนิยม (Capitalism) ซึ่งยึดมั่นในหลักที่จะให้บุคคลมีสิทธิในทรัพย์สินจะใช้สอยอย่างไรก็ได้โดยเต็มที่ที่จะให้การประกอบอาชีพและการใช้จ่ายในทางโภคยกรรมของบุคคลเป็นไปโดยเสรี ย่อมก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำต่ำสูงในทางเศรษฐกิจ อย่างมาก อัตราก้าวหน้าเป็นเครื่องมือที่ดีเยี่ยมสำหรับทำให้คนมั่งมีจนลงไปบ้าง

คนที่มีความสามารถในการจ่ายเงินหรือคนรวย (People with greater taxable capacity) จึงควรต้องจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนมากและในสัดส่วนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถน้อยในการจ่ายเงินหรือคนจน (People with less taxable capacity) และเพื่อให้บรรลุความต้องการนี้ องค์ประกอบต่างๆ ของกฎหมายสาระบัญญัติเกี่ยวกับภาษีเงินได้แบบก้าวหน้าต้องประยุกต์ใช้หลัก

ความสามารถในการจ่าย (the ability-to-pay principle) และแนวคิดเกี่ยวกับโครงสร้างแบบก้าวหน้า (the concept of a progressive structure) ในการจัดเก็บภาษี ภาษีเงินได้ที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้า (a progressive income tax) สามารถส่งเสริมการกระจายรายได้ในแนวดิ่ง ด้วย การทำให้ความเหลื่อมล้ำด้านรายได้ระหว่างประชาชนลดลง ทั้งนี้ เป็นเพราะภาษีเงินได้ที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าต้องการสัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษี (the proportion of income paid in tax) หรืออัตราภาษีเฉลี่ย (the average tax rate) เพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้นผลที่ตามมาก็คือ ภาษีเงินได้ที่มีโครงสร้างอัตราภาษีแบบก้าวหน้าสามารถดึงสัดส่วนของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีจากคนรวยได้มากกว่าคนจนหรือทำให้คนรวยจ่ายภาษีในสัดส่วนที่สูงกว่าคนจน

ข้อเสียของอัตราภาษีก้าวหน้า

- 1) อัตราภาษีก้าวหน้า ย่อมขัดขวางต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรอย่างประหยัด คือ อัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูงก่อให้เกิดแรงจูงใจในการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษี
- 2) เพิ่มความซับซ้อนในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรและเพิ่มค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร ซึ่งส่งผลให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายสูงรวมทั้งก่อให้เกิดปัญหาแก่ผู้เสียภาษีที่จะปฏิบัติตามระบบภาษีเงินได้ที่มีอัตราส่วนเพิ่มหลายอัตรา
- 3) เป็นอุปสรรคที่จะจูงใจให้ทำงานที่ได้รับค่าจ้างเพิ่มมากขึ้น (the disincentive to work) เพราะอัตราภาษีส่วนที่เพิ่มสูงขึ้นจะลดเงินได้จากการทำงานหรือลดแรงจูงใจในการทำงาน¹⁴

หลักความเป็นธรรมในการเสียภาษีตามหลักความสามารถ ก็แยกเป็นหลักการย่อย 2 หลักกล่าวคือความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมตามแนวดิ่ง (Vertical Equity)

- 1) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) หมายถึงการเสียภาษีที่คนที่มีฐานะเท่าเทียมกันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกันจะได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น คนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีอากรเท่าเทียมกัน จะต้องเสียภาษีอากรเท่ากัน
- 2) หลักความเป็นธรรมในแนวดิ่ง (Vertical Equity) หมายถึงการเสียภาษีในระดับที่คนที่มีฐานะไม่เท่าเทียมกันควรได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกัน ดังนั้นคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกันควรจะเสียภาษีอากรต่างกัน โดยที่จำนวนภาษีอากรที่เสียต่างกันั้น จะต้องเป็นความแตกต่างที่เหมาะสม ซึ่งหลักนี้แม้จะเป็นหลักที่ดีแต่อาจเกิดปัญหา

¹⁴ จีรศักดิ์ รอดจันทร์, "บทวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียวและข้อเสนอระบบ 2 ตารางภาษี (ตอน 1)", *สรรพากรศาสตร์* 54, 7 (กรกฎาคม 2550) : 74-75.

ในทางปฏิบัติ เพราะเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์ว่าคนที่มีกำลังความสามารถในการชำระภาษีต่างกัน ควรจะเสียภาษีอากรต่างกันเท่าใดจึงจะเป็นธรรม¹⁵

การพิจารณาหลักเกณฑ์ที่จะใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถของผู้เสียภาษีจึงเป็นเรื่องสำคัญและมีความเห็นแตกต่างกันหลายฝ่าย โดยเฉพาะอย่างยิ่งในประเด็นที่ว่า การจัดเก็บภาษีตามส่วนแห่งความสามารถควรมีความหมายประการใด ระหว่างการชำระภาษีเท่าเทียมกันเฉพาะตามส่วนของจำนวนรายได้ หรือการชำระภาษีเท่าเทียมกันตามส่วนของจำนวนรายได้บวกด้วยสถานะบุคคลของแต่ละคน(หลักความเสมอภาคทางภาษี) ซึ่งหากเป็นความหมายแรก ย่อมหมายถึง ตามส่วนแห่งตัวเลขที่เป็นรายได้ และหากเป็นความหมายที่สอง ย่อมหมายถึงตามส่วนแห่งสถานะบุคคล ดังนั้น การพิจารณาหลักความยุติธรรมจึงต้องควบคู่กับหลักความเสมอภาคด้วย¹⁶ กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องเก็บภาษีตามความสามารถของบุคคล ซึ่งอาจวัดได้จากทรัพย์สินรายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย บุคคลที่มีความสามารถเท่ากันก็ควรจะต้องเสียภาษีเท่ากัน ถ้าหากบุคคลมีความสามารถมากกว่าผู้อื่นก็ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าผู้อื่นด้วย ซึ่งในหลักนี้ยอมรับกันว่าเป็นธรรม

หลักที่กล่าวทั้ง 2 ประการนี้ หมายความว่า ทุกคนต้องเสียภาษีตามสัดส่วนแห่งประโยชน์ที่ตนจะได้รับบริการจากรัฐ หรือตามสัดส่วนแห่งความสามารถในการเสียภาษีของตน หลักการจัดเก็บภาษีที่ได้รับความนิยมมากที่สุดและถือว่าเป็นธรรมที่สุดนั้นคือ หลักความสามารถ เพราะสามารถให้ความยุติธรรมทั้งแนวนอน(Horizontal Equity) และความยุติธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีเท่ากัน ควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรเท่าเทียมกัน และผู้ที่อยู่ในสภาวะการณ์ที่แตกต่างกันควรได้รับการปฏิบัติทางภาษีอากรแตกต่างกัน

2.1.2 เหตุผลการสร้างความเป็นธรรมในการกำหนดส่วนแบ่งสาธารณะ (รายได้ประเภทภาษี)

ภาษีอากรเป็นการศึกษาค้นคว้าถึงวิธีการแบ่งสรรภาระสาธารณะระหว่างประชาชน รัฐในฐานะผู้ปกครองจึงจำเป็นต้องหาวิธีการที่เป็นธรรมที่สุด เพื่อให้ประชาชนได้มีส่วนร่วมกันรับผิดชอบในภาระสาธารณะ การกำหนดรูปแบบของภาษีจึงเป็นวิธีการสำคัญอย่างหนึ่งที่

¹⁵ ไกรยุทธ ธีรตยา คีรินทร์, ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย, (กรุงเทพมหานคร : สำนักงานพิมพ์ดวงกมล , 2521), หน้า 7-8.

¹⁶ ศุภลักษณ์ พิณจิววดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 61.

ทำให้ผลประโยชน์มหาชนอันมีลักษณะเป็นนามธรรมสามารถเป็นรูปธรรมได้ โดยการมีส่วนร่วมของประชาชน¹⁷

การจัดเก็บภาษีอากรของภาครัฐก่อให้เกิดภาระกับประชาชน คำว่าภาระภาษี (Incidence or Burden of Taxation) หมายถึง ส่วนของรายได้แท้จริงที่ลดลงอันเนื่องมาจากการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล เนื่องจากผู้มีหน้าที่เสียภาษีตามกฎหมาย อาจมิใช่ผู้แบกรับภาระภาษีไว้ท้ายที่สุดก็ได้ ภาระภาษีจึงควรแยกเป็นสองนัย คือ ภาระภาษีตามกฎหมาย และภาระภาษีที่แท้จริง¹⁸

ภาระภาษีตามกฎหมาย (Statutory Incidence) หรือภาระภาษีอย่างเป็นทางการ (Formal Incidence) ภาระภาษีตามกฎหมายหมายถึง ภาระของผู้ที่ต้องเสียภาษีอากรตามกฎหมายกำหนด คือ รัฐบาลเก็บภาษีจากใครก็ถือว่าผู้เสียภาษีอากรนั้นเป็นผู้ที่ได้รับภาระภาษีตามกฎหมาย แต่ในทางที่เป็นจริงผู้เสียภาษีอากรนั้นอาจจะมีมิใช่เป็นผู้รับภาระของภาษีที่แท้จริงก็ได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรนั้นสามารถที่จะผลักภาระของภาษีที่เขาเสียทั้งหมดหรือบางส่วนไปให้แก่ผู้อื่น หากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถผลักภาระไปให้ใครเลยผู้เสียภาษีอากรก็ต้องเป็นผู้รับภาระภาษีเอง

ภาระภาษีที่แท้จริงหรือภาระภาษีในทางเศรษฐกิจ (Economic Incidence) ขณะที่นักวิชาการบางท่านเรียกว่าภาระภาษีที่แท้จริง (Effective Incidence) ภาระภาษีที่แท้จริงหมายถึง ภาระของภาษีที่ตกต้องอยู่กับบุคคลในขั้นสุดท้าย คือ ผู้ที่ไม่สามารถผลักภาระนั้นไปให้ผู้อื่นอีก ภาระภาษีที่จะต้องแบกรับนั้นจะเป็นภาระในทางเศรษฐกิจ ซึ่งจะมีผลไปลดเงินได้หรือผลประโยชน์ต่างๆ ที่ผู้เสียภาษีเคยมีอยู่ก่อนนั้น จึงกล่าวได้ว่าไม่ว่ารัฐบาลจะเก็บภาษีจากบริษัท ห้างร้าน หรือบุคคลใดก็ตาม ในที่สุดแล้วภาระภาษีจะต้องตกแก่ประชาชน ซึ่งจะมีผลไปลดผลประโยชน์ในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอากร¹⁹

การผลักภาระภาษี (Tax Shifting) หมายถึง การที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรตามกฎหมายกำหนดถ่ายเทหรือแบ่งภาระภาษีบางส่วนหรือทั้งหมดไปให้บุคคลอื่น การผลักภาระภาษีมี 2 วิธี²⁰

¹⁷ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 143.

¹⁸ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7, หน้า 58.

¹⁹ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสวีธรรม, การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย, หน้า 161-162.

²⁰ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7, หน้า 58-

ก) การผลักภาระภาษีไปข้างหน้า (Forward Shifting) ผู้ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้ผู้บริโภคสินค้านั้นได้โดยการขึ้นราคาสินค้า

ข) การผลักภาระภาษีไปข้างหลัง (Backward Shifting) ผู้ซึ่งกฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีที่เรียกเก็บจากสินค้าอาจผลักภาระภาษีไปให้เจ้าของปัจจัยการผลิตที่ใช้ในการผลิตสินค้านั้นได้โดยการลดค่าจ้างแรงงานหรือลดราคาปัจจัยการผลิต

2.2 หลักการบริหารภาษีที่ดี

การที่รัฐได้ออกกฎหมายกำหนดให้มีหน่วยภาษีหลายประเภทก็อาจเป็นการยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีจึงได้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรให้มีหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็เพื่อความเป็นธรรมและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนผู้เสียภาษีรวมถึงเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีจัดเก็บภาษีอากรนั้นจำเป็นอย่างยิ่งที่รัฐจะต้องพิจารณาว่าควรจะเก็บภาษีอากรอย่างไร และจะให้ประชาชนรับภาระภาษีอากรแค่ไหนเพียงไร ภาษีอากรใดจะเหมาะสมแก่ภาวะทางเศรษฐกิจ สังคมและการเมือง ซึ่งเป็นการยากที่จะกำหนดหลักเกณฑ์หรือวางสูตรว่าภาษีอากรอะไรดีที่สุด ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับภาวะทางการเมือง เศรษฐกิจ และ สังคม

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อเป้าหมายทางเศรษฐกิจหลาย ๆ ด้าน ภาษีอากรที่ดีจึงต้องมีความสอดคล้องกับเป้าหมายด้วย Adam SMITH นักเศรษฐศาสตร์ชาวสกอตแลนด์ ได้วางหลักเกณฑ์ที่เป็นสัจธรรม (Axiom) เกี่ยวกับการบริหารภาษีอากรที่ดีไว้สี่ประการ ชื่อหนังสือ "THE WEALTH OF NATION" (ศ.ศ.1776) เป็นเวลาประมาณสองร้อยกว่าปีมาแล้วว่า ภาษีที่ดีจะต้องมีลักษณะสำคัญที่จะตอบสนองการบริหารภาษีอากรได้อย่างสมบูรณ์ใน 4 ประการสำคัญ ดังนี้²¹

2.2.1 หลักความยุติธรรม (Equity) ประชาชนทุกคนที่อยู่ในประเทศ หรือ รัฐเดียวกันไม่ว่าจะแตกต่างกันในเชื้อชาติ ศาสนา ชั้นวรรณะ ความยากดีมีเงิน หรือตำแหน่งหน้าที่การงานก็ตาม ควรจะต้องเสีย ภาษีอากรเพื่อบำรุงประเทศชาติตามกำลังความสามารถของตนโดยทัดเทียมกัน คนมีความสามารถมากควรเสียภาษีอากรมาก คนมีความสามารถน้อยควรเสียภาษีน้อยตาม

²¹ พริ้ม มั่นกลาง, ปรีดี บุญยัง, โกเมนทร์ สืบวิเศษ, คำบรรยาย วิชาภาษีอากร ว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (กรุงเทพฯ :), หน้า 4-7 และ ศุภลักษณ์ พิณจวบดล, คำอธิบาย ทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 64.

ส่วน รัฐควรเก็บภาษีจากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีในฐานะที่เท่าเทียมกัน ไม่ควรให้อภิสิทธิ์แก่บุคคลใดบุคคลหนึ่ง และต้องให้ความเป็นธรรมในการแบ่งภาระแก่ประชาชนตามหลักความสามารถของแต่ละคน ซึ่งการกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็เพื่อความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมีมาตรการอยู่ 2 ประการที่พอจะถือเป็นหลักในการพิจารณาว่ามาตรการใดที่จะเป็นเครื่องวัดความสามารถของบุคคลระหว่างคนรวยกับคนจนจะให้เสียภาษีอากรอย่างไรถึงจะยุติธรรมคือ

1. ประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากรัฐ
2. ความสามารถของผู้เสียภาษี

ตัวอย่าง กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์จากรัฐ เช่น ผู้มีรถยนต์ใช้ยอมได้รับประโยชน์จากการใช้รถในถนน ผู้นั้นควรต้องเสียภาษีรถยนต์ คนที่มีทรัพย์สินหรือมีรายได้ที่มีลักษณะประจำยอมมีความสามารถในการเสียภาษีอากรมากกว่าผู้ที่ไม่มีทรัพย์สินหรือมีรายได้ไม่แน่นอน คนที่มีการจับจ่ายใช้สอยมากยอมแสดงถึงความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจดีกว่าคนที่ไม่จะมีจะจ่าย ดังนั้นคนที่มีรายได้สูงก็ควรจะต้องเสียภาษีมากกว่าคนที่มีรายได้ต่ำ ตามหลักอรรถประโยชน์สุดท้าย (Marginal Utility)

2.2.2 หลักความแน่นอน (Certainty) ภาษีอากรที่ดีนั้นรัฐควรจะต้องกำหนด หลักเกณฑ์เวลาสถานที่ วิธีการและ จำนวนเงินที่จะต้องชำระให้ชัดเจนแน่นอน ไม่คลุมเครือ เพื่อให้ผู้เสียภาษีมีโอกาสปรับปรุงวิธีการดำเนินธุรกิจของตน ในการจัดเตรียมค่าภาษีอากรที่จะต้องชำระให้ถูกต้องตามกำหนดเวลา

2.2.3 หลักความสะดวก (Convenience) ภาษีอากรที่ดีควรจะให้ประชาชนต้องได้รับความสะดวกในการชำระภาษีอากรไม่ว่าจะเป็นวิธีการที่ง่ายไม่ยุ่งยากซับซ้อน มีบรรยากาศเหมาะสมชวนให้อยากเสียภาษี เวลา สถานที่ ที่จะรับชำระเพื่อเป็นเครื่องจูงใจให้ประชาชนมีความเต็มใจในการเสียภาษีอากร ความจริงผู้เสียภาษีอากรส่วนใหญ่จะไม่สะดวกในการเสียภาษีเลย ฉะนั้นภาษีอากรที่ดีนั้นจะต้องมีลักษณะที่ลดความไม่สะดวกของผู้เสียภาษีอากรให้มากที่สุดเท่าที่จะมากได้ ทั้งนี้ในเรื่องหลักความสะดวกนี้ให้หมายความรวมถึงความสะดวกของเจ้าหน้าที่ผู้รับชำระภาษีอากรด้วย

ตัวอย่าง การที่กลุ่มบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปรวมกันประกอบกิจการเพื่อหวังผลกำไร โดยนำรายได้จากการดำเนินกิจการร่วมกันเพื่อบริจาคแก่สาธารณกุศลหรือเพื่อประโยชน์แก่

สาธารณะ โดยที่การรวมกลุ่มกันดังกล่าวอาจเป็นการรวมกลุ่มกันเพื่อกระทำกิจการใดกิจการหนึ่งในช่วงเวลาจำกัดหรือเป็นการชั่วคราวหรือเป็นการรวมกลุ่มกันเพื่อทำงานวิจัยเพื่อประโยชน์ในทางการศึกษาและการรวมกลุ่มกันดังกล่าวยังไม่จำเป็นที่จะจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีในรูปแบบของบริษัทหรือนิติบุคคลเพราะการจัดตั้งบริษัทหรือนิติบุคคลนั้นจะเป็นภาระแก่ผู้เสียมากกว่าการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังนั้นการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล จึงถือว่าเป็นความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ผู้รับชำระภาษีอากรด้วย

2.2.4 หลักความประหยัด (Economy) ค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีนั้นควรเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีให้น้อยที่สุดแต่ควรเก็บภาษีได้มาก Groves ได้ให้ทัศนะในเรื่องนี้ว่า “Not to kill the lays the Golden egg.” ภาษีใดที่มีหลักเกณฑ์วิธีการซับซ้อนยุ่งยากหรือซับซ้อนทำให้เสียค่าใช้จ่ายสูงไม่คุ้มกับจำนวนภาษีที่เก็บได้ หรือผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีมากก็ไม่ควรจัดเก็บภาษีประเภทนั้น

นอกจากหลักการที่กล่าวไว้ข้างต้น ในปัจจุบันยังมีความเห็นว่าหลักการภาษีที่ดีนั้นจะต้องประกอบด้วยหลักเกณฑ์เพิ่มเติมดังต่อไปนี้

ก) หลักการทำได้ (Productivity) หมายถึง ถ้าหากรัฐบาลมีภาระจะต้องใช้เงินเมื่อใด ถ้าภาษีอากรใดสามารถทำได้ได้ดี ก็น่าจะได้รับเลือกพิจารณาจัดเก็บภาษีนั้นก่อน ยิ่งรัฐบาลจำเป็นต้องใช้จ่ายเงินเพิ่มขึ้นตลอดมา ความสำคัญของหลักอำนาจรายได้ยิ่งมีมากขึ้น

ข) หลักความยืดหยุ่น (Flexibility) หมายถึง ภาษีอากรที่ดีควรจะใช้เป็นเครื่องมือสำคัญในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจได้ด้วย กล่าวคือ เป็นภาษีที่มีฐานภาษียืดหยุ่น สามารถเก็บภาษีได้มากขึ้นในยามเศรษฐกิจรุ่งเรืองหรือสามารถลดรายได้ทางภาษีอากรลงในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ และควรเป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะเศรษฐกิจเพื่อมิให้กระทบต่อภาวะการณ์ครองชีพของประชาชน เมื่อสภาวะเศรษฐกิจเปลี่ยนไป

ค) หลักการเป็นไปได้ในทางปฏิบัติ (Enforceability) หมายถึง การจัดเก็บภาษีจะต้องสามารถทำการบริหารจัดการได้อย่างได้ผลในทางปฏิบัติซึ่งต้องมีความเกี่ยวข้องกับรูปแบบโครงสร้างการบริหารของแต่ละรัฐเป็นสำคัญ เช่น ไม่อาจนำรูปแบบภาษีการใช้จ่ายมาใช้ในรัฐที่ขาดระบบการจดบันทึกและการตรวจสอบการเก็บภาษีที่มีมาตรฐานพอ

ง) หลักการยอมรับ (Acceptability) หมายถึง ภาษีอากรที่ทุกคนยอมรับเพราะมีระบบการจัดเก็บภาษีอากรอย่างยุติธรรม ซึ่งการยอมรับของประชาชนย่อมขึ้นอยู่กับความเชื่อถือและศรัทธาของประชาชนที่มีต่อรัฐด้วย หากรัฐสามารถแสดงให้เห็นถึงประโยชน์หรือผลตอบแทนที่ผู้

เสียภาษีจะได้รับโดยรวมในอนาคต ย่อมทำให้ประชาชนผู้เสียภาษียอมรับการเสียภาษีและผู้เสียภาษีเกิดความเต็มใจ เพื่อป้องกันมิให้การหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การที่รัฐจะสามารถเก็บภาษีอากรได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยนั้น นอกจากจะต้องดำเนินการตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีตามแนวความคิด (Concept) ดังกล่าวแล้ว รัฐยังต้องมีกลไกการจัดเก็บที่มีประสิทธิภาพ อันได้แก่ การวางนโยบายภาษีในระดับรัฐบาลที่เหมาะสม มีกฎหมายภาษีอากรที่สมบูรณ์และต้องเสริมสร้างองค์การบริหารภาษีอากรให้มีขีดความสามารถในการจัดเก็บภาษีสูงพอที่จะตอบสนองนโยบายการเงินและการคลังของรัฐบาลได้ ขณะเดียวกันจะต้องพยายามอุดรอยรั่วไหลที่อาจมีขึ้นในระดับต่าง ๆ เพื่อให้รัฐได้รับค่าภาษีอากรครบถ้วนเพียงพอที่จะนำไปเสริมสร้างความเจริญเติบโต และยกระดับตัวเร่งในการพัฒนาประเทศ อันได้แก่การสร้างงาน (Work Effort) การออม (Saving) และการลงทุน (Investment) ให้สูงขึ้นเป็นสำคัญ

การที่จะให้ประชาชนยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐด้วยความสมัครใจมากยิ่งขึ้นนั้น รัฐจะต้องสร้างความเชื่อมั่นของประชาชนที่มีต่อระบบภาษีอากรของรัฐบาลเอง การที่ประชาชนจะเชื่อมั่นหรือมีทัศนคติที่ดีต่อการเสียภาษีอากรนั้น ศาสตราจารย์ เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม²² ได้ชี้ให้เห็นว่า ย่อมขึ้นอยู่กับพฤติกรรมและการกระทำที่สำคัญของรัฐบาลและสังคมสี่ประการ คือ

1. การใช้จ่ายเงินของรัฐบาล เพื่อที่จะให้ประชาชนมีความเชื่อมั่นและร่วมมือกับรัฐบาลนั้น รัฐบาลจะต้องให้ประชาชนเห็นว่ารัฐบาลเป็นของประชาชนทั่วไป ไม่ใช่ตัวแทนของประชาชนกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งเท่านั้น การแสดงออกของรัฐบาลนั้นจะดูได้จากการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลว่าได้ดำเนินการไปเพื่อผลประโยชน์ของใคร ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากการดำเนินงานของรัฐบาลอย่างทั่วถึงหรือไม่ ถ้าหากการใช้จ่ายเงินของรัฐบาลมีท่าทีว่าจะส่อไปในทางที่จะเป็นการใช้จ่ายที่จะอำนวยประโยชน์ให้แก่ข้าราชการ ผู้บริหารประเทศและพ่อค้า นักธุรกิจบางกลุ่มแล้ว ก็ยิ่งจะทำให้ความร่วมมือของประชาชนต่อการเสียภาษีอากรเป็นไปได้ยากยิ่งขึ้น

2. ประสิทธิภาพการดำเนินการของรัฐบาล เพื่อที่จะเป็นเครื่องยืนยันว่ารัฐบาลได้นำเงินภาษีอากรของราษฎรไปใช้ในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์แก่สังคมส่วนรวมอย่างแท้จริงนั้น รัฐบาลจะต้องสามารถแสดงให้เห็นว่าเงินภาษีอากรทุกบาททุกสตางค์นั้นได้ถูกใช้ไปอย่างมีประสิทธิภาพมากที่สุด ซึ่งวัดได้จากประสิทธิภาพการทำงานและการบริหารงานของรัฐตราบไต่ก็ตามที่การบริหารงานของทางราชการยังหย่อนประสิทธิภาพและมีการฉ้อราษฎร์บังหลวง

²² เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, “ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี,” สรรพการสาส์น 22, 3 (พฤษภาคม-มิถุนายน 2518) : 15-34.

แล้วจะทำให้ประชาชนขาดความเชื่อมั่นในรัฐบาลและระบบภาษีอากรของรัฐบาล อันจะทำให้ความยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐโดยสมัครใจน้อยลงด้วย

3. ความยุติธรรมในการเสียภาษีของสังคม ปัจจัยที่สำคัญอีกอย่างหนึ่งที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีและยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐโดยสมัครใจนั้นคือ การทำให้ประชาชนมีความรู้สึกว่าได้เสียภาษีอย่างยุติธรรม ถ้าหากว่าประชาชนทุกคนรู้สึกว่าตนได้รับภาระภาษีของสังคมอย่างยุติธรรมโดยต่างต้องเสียภาษีเหมือนกันตามฐานะแล้ว ก็จะทำให้ประชาชนทุกคนยินยอมที่จะเสียภาษีให้แก่รัฐบาลด้วยความสมัครใจมากยิ่งขึ้น แต่ในกรณีตรงกันข้ามถ้าหากประชาชนมีความรู้สึกว่าตนต้องเสียภาษีมากกว่าคนอื่นอย่างไม่เป็นธรรมแล้วจะทำให้ความสมัครใจที่จะเสียภาษีลดลงอย่างมากมายหรืออาจจะไม่มีเหลืออยู่และทุกคนต่างก็จะพยายามหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากร

4. ทัศนคติของสังคมที่มีต่อการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีอากร นอกจากปัจจัยต่าง ๆ ที่กล่าวมาข้างต้น อันจะเป็นสิ่งชักนำให้ประชาชนมีความรู้สึกรับผิดชอบต่อสังคมแล้ว ทัศนคติของคนในสังคมที่มีต่อการเสียภาษีหรือต่อการหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีก็เป็นปัจจัยสำคัญอีกประการหนึ่งที่จะช่วยทำให้คนยอมเสียภาษีมากขึ้นก็คือ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจะต้องมีบทลงโทษผู้หลบหนีภาษีอากรอย่างรุนแรง เพื่อที่จะทำให้ผู้ที่เสียภาษีที่ซื่อสัตย์ทุจริตไม่เสียเปรียบผู้ที่ทุจริตในการหลบหนีภาษีอากร นอกจากบทบัญญัติตามที่กฎหมายแล้ว ความรู้สึกของประชาชนที่มีต่อการหลบหนีภาษีอากรก็เป็นสิ่งสำคัญที่รัฐควรจะทำให้ประชาชนมีความรู้สึกถึงหน้าที่ของการเสียภาษีและมีความสมัครใจในการเสียภาษีของสังคมอยู่ในระดับสูง รวมทั้งการแสดงความจริงแก่ผู้กระทำความผิดหลบหนีภาษีด้วย เพื่อให้เป็นที่ไม่ยอมรับในสังคม

2.3 แนวคิดในการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

สืบเนื่องมาจากการประกาศใช้กฎหมายภาษีอากรในส่วนการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตั้งแต่ปี พ.ศ.2475 กฎหมาย 2 ฉบับที่ทำกรจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาคือ พระราชบัญญัติภาษีเงินเดือน พ.ศ. 2475 ซึ่งเป็นการจัดเก็บจากค่าแรงงานเพียงอย่างเดียว และมีผลบังคับใช้เพียงปีเดียว หลังจากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 ตอนปลายปีโดยมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2476 อันเป็นการยกเลิกภาษี

เงินเดือนฉบับเดิม ซึ่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ดังกล่าวได้เพิ่มบทบัญญัติในการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีกว้างกว่าเดิมโดยเพิ่มเงินได้อีก 4 ประเภท นอกจากเงินเดือนรวมเป็น 5 ประเภท คือ

1. ค่าจ้างแรงงาน ประกอบด้วย เงินเดือน เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ
2. ดอกเบี้ยต่าง ๆ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม จำนำ จำนองและเงินปันผลต่าง ๆ
3. เงินปี เช่น เงินปีจากพระบรมวงศานุวงศ์ เงินที่ได้รับจากทรัสต์
4. เงินที่ได้จากวิชาชีพอิสระ
5. เงินที่ได้จากการให้เช่าสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งการให้เช่าแพด้วย

จากนั้นต่อมาได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรปี พ.ศ. 2481 โดยเริ่มบังคับใช้เมื่อวันที่ 1 เมษายน พ.ศ. 2482 และเป็นกรยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 แต่อย่างไรก็ตามรากฐานและโครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ยังคงมาจาก พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ. 2475 โดยบุคคลที่อยู่ในประเทศสยามทุกคนรวมทั้งผู้ที่ไม่อยู่ในประเทศสยามหากมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 จากประเทศสยามก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่รัฐ

นับตั้งแต่ประมวลรัษฎากรเริ่มใช้บังคับตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 ซึ่งในขณะนั้น บทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้เก็บภาษีจากบุคคลแต่ละคนที่มีเงินได้แม้ว่าจะรวมตัวกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนก็ต้องแยกกันเสียภาษีเป็นรายคนตามสัดส่วนผลกำไรที่ได้รับและถัดมาในปี พ.ศ. 2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ. 2483 ได้มีการขยายความในมาตรา 57 ทวิ ให้จัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้แทน

ในปี พ.ศ. 2496 กฎหมายได้มีการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรตามมาตรา 56 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 กำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลในนามหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งทั้ง ๆ ที่ไม่มีสถานะบุคคลในเชิงกฎหมาย ขณะที่แต่เดิมก่อนที่จะมีการแก้ไขกฎหมายในปี พ.ศ. 2496 ดังกล่าว หากมีการรวมกลุ่มในรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคลกฎหมายจะกำหนดให้มีการจัดเก็บภาษีจากบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนตามส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับจากห้างหุ้นส่วน นอกจากนี้ในปีเดียวกันได้มีการเพิ่มความในวรรค 2 ของมาตรา 57 ทวิ ขึ้นใหม่โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ซึ่งเป็นการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่ง ทั้ง ๆ ที่กองมรดกไม่ได้มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายแต่ประมวลรัษฎากรกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีอีกหน่วยหนึ่ง รวมทั้งในปีเดียวกันนี้ก็ได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมบทบัญญัติมาตรา 75 ขึ้นมา

ใหม่กล่าวคือมาตรา 75 ได้บัญญัติให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 ของทุนทั้งหมดหรือมีบุคคลในครอบครัวถือหุ้นหรือเป็นหุ้นส่วนเกินกว่าร้อยละ 50 ซึ่งทั้งสองกรณีนี้ กฎหมายกำหนดให้เสียภาษีเป็นหน่วยหนึ่งโดยไม่มีการแยกเก็บเป็นรายบุคคล อีกทั้งกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแทน แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 75 นี้ได้ถูกยกเลิกโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 26) พ.ศ.2525

ต่อมากรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีผู้ถือหุ้นเกินกว่าร้อยละ 50 หรือมีบุคคลในครอบครัวถือหุ้นรวมกันเกินกว่า 50% ก็ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีกต่อไป แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลแทนเช่นเดียวกันกับกรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นทั่วไป

จากความเป็นมาในการกำหนดหน่วยภาษีตามประมวลรัษฎากรทำให้สรุปได้ว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บจาก

1. บุคคลธรรมดาคนเดียว
2. บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยรวมกันเข้าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน
3. บุคคลธรรมดาหลายคนที่ยรวมกันเข้าเป็นคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล
4. บุคคลธรรมดาที่ถึงแก่ความตายก่อนถึงกำหนดเวลายื่นรายการเงินได้และ
5. กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร จะไม่คำนึงว่าหน่วยงานภาษีดังกล่าวจะมีสถานะเชิงบุคคลตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือไม่ หากแต่จะพิจารณาถึงหน่วยภาษีที่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นแม้ว่าจะไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายก็ตาม การกำหนดหน่วยภาษีนับจากที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรตั้งแต่ปี พ.ศ.2482 เป็นต้นมา จึงเป็นเพียงเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีและขยายหน่วยภาษีโดยอาศัย หลักความแน่นอน (Certainty) ตามหลักการภาษีอากรในการกำหนดตัว ผู้มีหน้าที่ชำระภาษีให้แก่วัสดุเป็นข้อพิจารณา

2.3.1 หน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การกำหนดหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยทั่วไปแยกได้ 2 ประเภท

1) หน่วยบุคคล คือถือว่าแต่ละบุคคลเป็นหน่วยในการเสียภาษี ฉะนั้นบุคคลใดมีรายได้บุคคลนั้นต้องรับผิดชอบเสียภาษีเงินได้ที่ตนได้รับ

2) หน่วยครอบครัว ถือว่าครอบครัวซึ่งประกอบไปด้วยหลายบุคคลเป็นหนึ่งหน่วยภาษี รายได้ของบุคคลในครอบครัวต้องนำมารวมกันเพื่อเสียภาษีประมวลรัษฎากรไทยมีลักษณะพิเศษที่ไม่ได้ยึดหน่วยบุคคลหรือหน่วยครอบครัวอย่างชัดเจน ในส่วนที่กำหนดให้เงินได้ของภริยาเป็นของสามี (ยกเว้นเงินได้จากแรงงานซึ่งภริยาแยกเสียภาษีได้ต่างหาก) นับเป็นการยึดหลักหน่วย

ครอบครัว แต่อย่างไรก็ดีก็มิได้มีการกำหนดให้เงินได้ของบุตรเป็นของบิดาแต่อย่างใด (ยกเว้นกรณีเงินได้ประเภทเงินปันผล)²³

สำหรับแนวคิดในการใช้หน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเป็นการกำหนดโดยอิงประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กล่าวคือ กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินของภริยาถือเป็นเงินได้พึงประเมินของสามี ถ้าหากสามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี และการเป็นสามีภริยาดังกล่าวจะต้องเป็นคู่สมรสที่ถูกต้องตามกฎหมายเท่านั้น (มาตรา 1457 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) แต่การที่กฎหมายกำหนดเช่นนี้อาจมีผลทำให้สามีภริยาต้องเสียภาษีมากขึ้นกว่าเดิมจากที่ตนเองเป็นโสด ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้า (Progressive Rate) ซึ่งจะมีอัตราภาษีสูงขึ้นตามสัดส่วนเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ การยึดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีในกรณีที่มีการสมรสมีเหตุผลมาจากการที่กฎหมายต้องการให้จำนวนเงินภาษีที่ได้รับมีมากขึ้นหรืออย่างน้อยก็เท่ากับการเสียภาษีในนามของหน่วยบุคคลแต่ละคน ประมวลกฎหมายไทยจึงได้กำหนดหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีของคู่สมรสตามมาตรา 57 ตี และมาตรา 57 เบญจ ดังนี้

(1) ในกรณีที่สามีภริยามีได้อยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี ตัวอย่างเช่น กรณีที่ชายและหญิงจดทะเบียนสมรสกันในระหว่างปีภาษีหรือจดทะเบียนหย่าขาดจากกันในระหว่างปีภาษีหรือตายจากกันระหว่างปีภาษี กรณีดังกล่าวไม่เข้าหลักเกณฑ์ในมาตรา 57 ตี แห่งประมวลกฎหมาย ดังนั้น เงินได้พึงประเมินในส่วนของสามีให้ถือเป็นเงินได้ของสามี ส่วนเงินได้ของภริยาก็นำให้ถือเป็นเงินของภริยาเอง โดยแต่ละบุคคลมีหน้าที่เสียภาษีจากเงินได้ที่ตนเองได้รับ ทั้งนี้ ภริยาไม่ต้องนำเงินได้ของตนไปรวมคำนวณกับเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี

(2) ในกรณีที่สามีภริยามีความเป็นสามีภริยากันตลอดปีภาษี บทบัญญัติในประมวลกฎหมายให้ถือว่าเงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่ในการยื่นรายการและเสียภาษีจากเงินได้ดังกล่าว โดยประมวลกฎหมายมีแนวคิดในการจัดเก็บภาษีโดยอิงกับประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่กำหนดให้สามีและภริยาที่มีเงินได้ในระหว่างการสมรสซึ่งให้ถือเป็นสินสมรสตามกฎหมาย กฎหมายจึงได้บัญญัติให้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ของสามีและภริยาโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน ขณะเดียวกันในทางปฏิบัติ หากสามีไม่มีเงินได้แต่ภริยาเป็นผู้มีเงินได้ฝ่ายเดียวและความเป็นสามีภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี กรมสรรพากรได้วาง

²³ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากรหน่วยที่ 9-15 พิมพ์ครั้งที่ 6, (กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, 2542), หน้า 52.

แนวปฏิบัติให้ภริยามีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีจากเงินได้ของตนโดยไม่ถือเป็นเงินได้ของสามี ในทางตรงกันข้าม หากสามีมีเงินได้ฝ่ายเดียว สามีก็มีหน้าที่ในการยื่นรายการเงินได้และเสียภาษีของตนเองตามปกติ

(3) ในกรณีที่สามีและภริยาอยู่ร่วมกันตลอดปีภาษี หากภริยาต้องการแยกยื่นรายการเงินได้ในส่วนของตน โดยไม่นำไปรวมคำนวณเพื่อยื่นเสียภาษีเงินได้พร้อมกับสามีก็สามารถทำได้ โดยกฎหมายได้กำหนดเงื่อนไขไว้ 2 ประการคือ

(3.1) การแยกยื่นรายการนั้น ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบภายในระยะเวลาที่กำหนดให้ยื่นรายการดังกล่าว

(3.2) การแยกยื่นรายการจะต้องไม่ทำให้ผลรวมของภาษีที่ต้องเสียเปลี่ยนแปลงไป โดยการคำนวณภาษีเงินได้จากเงินได้สุทธิของสามีภริยาในอัตราที่ต่อเนื่องกันและไม่ต้องเริ่มต้นเสียภาษีจากอัตราภาษีขั้นต่ำในเงินได้สุทธิของแต่ละฝ่ายหรือให้คำนวณภาษีเงินได้รวมกันทั้งหมดก่อนแล้วจึงแยกคำนวณภาษีของแต่ละฝ่ายตามส่วนเงินได้สุทธิของแต่ละคน

แต่อย่างไรก็ดี ในเงินได้บางประเภทกฎหมายอนุญาตให้ภริยาที่มีเงินได้พึงประเมินเนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40(1) สามารถแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษีของแต่ละคนโดยไม่ต้องนำหลักเกณฑ์การใช้หน่วยคู่สมรสมาใช้ ทั้งนี้ กฎหมายมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ภริยาออกทำงานนอกบ้านเพื่อหารายได้มาช่วยเหลือครอบครัว หากกฎหมายเก็บภาษีโดยใช้หน่วยคู่สมรสซึ่งต้องนำเงินได้ของภริยามารวมเป็นเงินได้ของสามีแล้ว การคำนวณภาษีจะทำให้ภริยาที่เสียภาษีมีจำนวนสูงกว่าการเสียภาษีเป็นรายบุคคลเสมือนว่ากฎหมายจะจัดเก็บภาษีกับคู่สมรสมากกว่าบุคคลธรรมดาแต่ละคนอันเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่มีคู่สมรส กล่าวคือ การรวมเงินได้ของคู่สมรสจะไปกระทบกระเทือนถึงลักษณะของช่วงเงินได้สุทธิเพื่อเสียภาษีอากรและอัตราภาษีที่กำหนดตามช่วงเงินได้สุทธิแต่ละชั้นเมื่อเปรียบเทียบกับกรณีของการแยกเงินได้ของสามีภริยาในการเสียภาษีที่เป็นการขยายช่วงเงินได้สุทธิที่กำหนดอัตราภาษีอากรให้กว้างออกไป ซึ่งกฎหมายมีเจตนารมณ์ในการกำหนดหน่วยครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเพื่อความเป็นธรรมระหว่างครอบครัวที่มีสามีภริยาช่วยกันทำงานเมื่อเปรียบเทียบกับครอบครัวที่มีสามีเป็นผู้มีเงินได้แต่เพียงผู้เดียว ดังนั้น กฎหมายจึงอนุญาตให้แยกเงินได้ (Income Splitting) เพื่อเสียภาษีเฉพาะกรณีตามมาตรา 40(1) เท่านั้น ส่วนการคำนวณภาษีสำหรับเงินได้ประเภทอื่น ๆ จะใช้หลักการรวมเงินได้ (Income Aggregation)

โดยสรุปแล้ว ในปัจจุบันประเทศไทยได้ใช้หลักการรวมเงินได้ในการจัดเก็บภาษีอากรคู่สมรส (Income Aggregation) เพียงหลักการเดียวในการคำนวณภาษี แต่มีข้อยกเว้นเฉพาะกรณีเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เท่านั้นที่คู่สมรสสามารถเลือกที่จะแยกยื่นรายการเพื่อเสียภาษีอากร

แยกต่างหาก ซึ่งเป็นการเสียภาษีในนามหน่วยบุคคลแทนหน่วยครอบครัว ทั้งนี้โดยปกติมักจะถือว่าสามีและภริยาเป็นหน่วยภาษีเดียวกัน นอกจากนี้ ในกรณีของบุตรที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะ หากมีเงินได้เกิดขึ้นบุตรผู้นั้นต้องรับผิดชอบเสียภาษีในฐานะที่เป็นหน่วยภาษีหรือหน่วยบุคคล หน่วยหนึ่งที่แยกต่างหากจากบิดามารดา เว้นแต่เงินได้ประเภทเงินปันผลหรือส่วนแบ่งกำไรที่กฎหมายกำหนดให้ถือว่าเป็นเงินได้ของบิดาอันเป็นข้อจำกัดประเภทของเงินได้เฉพาะที่ประมวล ราชการได้ระบุไว้เท่านั้นที่จะกำหนดให้ครอบครัวเป็นหน่วยภาษีเพื่อป้องกันการเลี่ยงการเสียภาษีของครอบครัวโดยการกระจายการถือหุ้นไปให้บุตรผู้เยาว์

2.3.1.1 หน่วยภาษีที่มีสถานะเชิงบุคคล²⁴

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นับตั้งแต่ที่ได้มีการประกาศใช้ประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ.2481 เป็นต้นมา การจัดเก็บภาษีจะเป็นการจัดเก็บจากบุคคลแต่ละคนที่มีเงินได้หรืออาจกล่าวได้ว่ากฎหมายใช้หลักหน่วยบุคคลในการจัดเก็บภาษีแม้ว่าจะรวมตัวกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญก็ตาม เนื่องจากรูปแบบดังกล่าวไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมาย การจัดเก็บภาษีจึงเป็นการจัดเก็บตามส่วนแบ่งกำไรที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับตามหลักหน่วยบุคคล นอกจากนี้ ในปีต่อ ๆ มา ก็ได้มีการขยายหน่วยภาษีเพิ่มเติมขึ้น โดยทำการจัดเก็บภาษีจากหน่วยที่ก่อให้เกิดเงินได้เพื่อสร้างความชัดเจนและแน่นอน (Certainty) ตามหลักการภาษีอากร

2.3.1.2 หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล²⁵

หน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคล หมายถึง หน่วยภาษีที่ไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ (มาตรา 15) โดยประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลแต่ก่อให้เกิดเงินได้ขึ้นมาเป็นผู้มีหน้าที่ในการเสียภาษีได้แก่ ผู้ที่ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

ความจำเป็นในการกำหนดบุคคลที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายขึ้นมาเป็นหน่วยภาษีมีเหตุผลเนื่องมาจาก หากรัฐทำการจัดเก็บภาษีโดยยึดหน่วยบุคคลและหน่วยครอบครัว แต่เพียงอย่างเดียวอาจจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในเชิงภาษีอากร เพราะผู้เสียภาษีอาจเลี่ยงภาระภาษีโดยจัดตั้งรูปแบบที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพียงเพื่อประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้ให้

²⁴ อรรถวรงค์ ผานิตพจนาน. “แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล”. (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), 21.

²⁵ เรื่องเดียวกัน, 24-30.

ไปตกอยู่กับหน่วยภาษีดังกล่าว ดังนั้น ประมวลรัษฎากรจึงได้มีการขยายฐานในการจัดเก็บภาษีให้รวมไปถึงหน่วยภาษีที่ไม่มีสถานะเชิงบุคคลเพื่อสร้างความชัดเจนในการกำหนดตัวผู้เสียภาษีตามหลักความแน่นอน (Certainty) ดังนี้คือ

ก) ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี

ตามหลักกฎหมายทั่วไปผู้ถึงแก่ความตายย่อมหมดสิทธิและหน้าที่ตามกฎหมายแต่ในทางภาษีอากรนั้นภาระภาษีต่าง ๆ ยังไม่หมด ทำให้ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี หากได้รับเงินได้จะต้องมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐด้วย แต่เดิมนั้นการจัดเก็บภาษีอากรตามพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 ได้กำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีเป็นการทั่วไป โดยกำหนดให้บุคคลที่อยู่ในประเทศสยามและผู้ที่อยู่ต่างประเทศสยามเป็นผู้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้เท่านั้น

ครั้นต่อมาในปี พ.ศ.2483 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2483 ได้มีการขยายหน่วยภาษีในมาตรา 56 เดิม อันเป็นการเพิ่มบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีจากผู้ตายก่อนถึงกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยกำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนเพื่อขจัดปัญหาในกรณีที่ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเงินได้แต่มีเงินได้ขึ้น ดังนั้น พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2483*

จึงได้ทำการกำหนดหน่วยภาษีเพิ่มเติมขึ้นเพื่อความแน่นอน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษีตามหลักการภาษีอากรที่ดี

ฉะนั้น หากบุคคลธรรมดาที่มีเงินได้ถึงเกณฑ์ที่ต้องเสียภาษีและถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี ประมวลรัษฎากรถือว่าผู้ถึงแก่ความตายนั้นยังคงมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ที่เกิดขึ้นจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งให้แก่ทายาทในระหว่างปีภาษีที่ถึงแก่ความตาย

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

* มาตรา 7 ให้เพิ่มความต่อไปนี้เป็นมาตรา 57 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถ้าผู้มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วถึงแก่ความตายเสียก่อนที่ผู้นั้นได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 56 หรือก่อนที่ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้พิทักษ์หรือผู้อนุบาลได้ปฏิบัติตามความในมาตรา 57 ให้เป็นหน้าที่ผู้จัดการมรดก แล้วแต่กรณีปฏิบัติแทน

ข) กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง

การเสียภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งนั้นเป็นการจัดเก็บภาษีต่อเนื่องจากการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดตัวผู้มีหน้าที่เสียภาษีในเงินได้ของผู้ตาย โดยแต่เดิมนับแต่ได้มีการประกาศใช้พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 จนถึงการประกาศใช้ประมวลรัษฎากร ปี พ.ศ. 2481 นั้นยังไม่มีกำหนดหน่วยภาษีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง จนกระทั่งในปี พ.ศ.2496 ได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 โดยทำการเพิ่มบทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิ ขึ้นมาใหม่ ซึ่งได้มีการขยายหน่วยภาษีเพิ่มเติมโดยกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีต่อเนื่องจากการจัดเก็บภาษีในกรณีของผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี ทั้งนี้โดยมีเหตุผลเนื่องมาจาก ถ้าหากกองมรดกที่ยังไม่ได้ถูกนำไปแบ่งให้แก่ทายาททันทีแต่ก่อให้เกิดเงินได้อย่างต่อเนื่องจากทรัพย์สินของผู้ตาย เช่น ทรัพย์สินที่ผู้ตายได้มีการนำออกให้เช่า หากผู้ตายเสียชีวิตลง ค่าเช่าดังกล่าวยังคงเป็นเงินได้ของผู้ตายและถ้ายังไม่มีแบ่งเงินได้ดังกล่าวให้แก่ทายาทก็จะเกิดปัญหาขึ้นว่าผู้ใดจะเป็นผู้ที่ทำหน้าที่ในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้แทนผู้ตาย เพราะแต่เดิม กฎหมายจะทำการจัดเก็บภาษีเงินได้ของกองมรดกก็ต่อเมื่อได้มีการแบ่งให้แก่ทายาทแล้วเท่านั้น ดังนั้น ในปี พ.ศ.2496 จึงได้มีการออกพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496 โดยเพิ่มบทบัญญัติในมาตรา 57 ทวิขึ้นมาใหม่และขยายฐานในการจัดเก็บภาษีจากกองมรดกของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งซึ่งจากบันทึกคำชี้แจงได้ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีโดยที่กฎหมายคำนึงถึงวิธีการจัดเก็บตามหลักความสะดวก (Convenience) เป็นข้อพิจารณาหลักดังนี้คือ

ในกรณีของกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง แต่เดิมกฎหมายได้กำหนดให้ทายาทของกองมรดกเสียภาษีก็ต่อเมื่อได้รับเงินได้จากกองมรดก แต่ตามกฎหมายใหม่ (นับแต่ปี พ.ศ.2496 เป็นต้นไป) ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีจะต้องนำเงินได้มาเสียภาษีในชื่อของกองมรดกของผู้ตาย โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้เสมือนผู้ตายยังมีชีวิตอยู่และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วทายาทของกองมรดกแต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีในเงินได้นั้นเป็นการส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อตัวผู้เสียภาษี

ด้วยเหตุนี้ แม้ว่ากองมรดกจะไม่ใช่นิติบุคคลธรรมดาและไม่มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากเป็นแต่เพียงกองทรัพย์สินของผู้ตายที่ยังไม่ได้แบ่งแต่ประมวลรัษฎากรกลับกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีหน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่เสียภาษีเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา การเสียภาษีของหน่วยภาษีของกองมรดกจึงเริ่มขึ้นในปีภาษีถัดจากปีที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตายและสิ้นสุดในปีภาษีก่อนที่มีการแบ่งให้แก่ทายาท การที่กฎหมายกำหนดให้ผู้ถึงแก่ความตายและกองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นเพื่อให้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นไปอย่างต่อเนื่อง

ค) ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล

(1) การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามประมวล
 รัษฎากร อาจเริ่มพิจารณาการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา
 1012 ประกอบกับมาตรา 1025 โดยประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้แบ่งแยกรูปแบบห้าง
 หุ้นส่วนออกเป็น 3 รูปแบบคือ ห้างหุ้นส่วนสามัญ ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วน
 จำกัด ทั้งนี้ ผู้เป็นหุ้นส่วนสามารถเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคลในทางกฎหมายโดยใช้
 วิธีการจดทะเบียน ผลของการจดทะเบียนจะทำให้ห้างหุ้นส่วนที่จดทะเบียนมีสถานะเป็นนิติบุคคล
 ตามกฎหมายและมีสิทธิหน้าที่และความรับผิดชอบแตกต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วน กล่าวคือ ผู้เป็น
 หุ้นส่วนสามารถจำกัดความรับผิดชอบของตนเองในห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนได้ สิทธิในทรัพย์สินหรือ
 หน้าที่ต่างๆ ตลอดจนความรับผิดชอบในหนี้ของห้างเป็นของห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยเฉพาะความรับ
 ผิดในหนี้ค่าภาษีอากรจะถูกกำหนดให้เสียภาษีในนามนิติบุคคล แต่ในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญ
 ที่ประกอบไปด้วยหุ้นส่วนที่ไม่จำกัดความรับผิดชอบสามารถเลือกรูปแบบความมีสถานะเชิงบุคคล
 ในทางกฎหมายด้วยวิธีการจดทะเบียนหรือไม่ก็ได้ ซึ่งถ้าหากเลือกจดทะเบียนก็จะมีสถานะเป็นนิติ
 บุคคลและจะต้องเสียภาษีแบบนิติบุคคล แต่ถ้าหากเลือกที่จะไม่จดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญ
 ดังกล่าวก็จะเป็นเพียงแค่การรวมกลุ่มของบุคคลเพื่อแสวงหากำไรร่วมกันเท่านั้น การเสียภาษีจึง
 จะต้องเสียภาษีแบบบุคคลธรรมดา

ดังนั้น การที่ประมวลรัษฎากรได้นำวิธีการจดทะเบียนมาเป็นตัวแบ่งแยกวิธีการเสีย
 ภาษีหรือกล่าวอีกนัยหนึ่งคือ การจดทะเบียนของห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นสิ่งที่สามารถสร้างสถานะ
 เชิงบุคคลในทางกฎหมายให้กับห้างหุ้นส่วนซึ่งพิจารณาได้ว่าประมวลรัษฎากรอ้างอิงแนวคิดใน
 เรื่องการสร้างสถานะบุคคลในเชิงกฎหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งมีบทบัญญัติ
 ว่าด้วยห้างหุ้นส่วนจดทะเบียนมาก่อนประมวลรัษฎากร ส่วนในกรณีของห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่
 มีการจดทะเบียนจึงไม่มีสถานะบุคคลทางกฎหมายและการจำกัดความรับผิดชอบของหุ้นส่วน
 ประมวลรัษฎากรจะถือว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนที่เป็นเพียงการรวมกลุ่มของบุคคล
 เพื่อแสวงหากำไรร่วมกัน ประมวลรัษฎากรจึงได้สร้างความเป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากผู้เป็น
 หุ้นส่วนที่เป็นบุคคลธรรมดาทำให้สามารถจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียน
 ได้ในฐานะเป็นหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลอันเป็นรูปแบบที่คล้ายคลึงกับรูปแบบ
 ห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่เป็นการจัดตั้งที่ไม่ครบองค์ประกอบของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญ
 กล่าวคือ เป็นแต่เพียงการรวมกลุ่มของบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน
 และเป็นรูปแบบที่ไม่สามารถพบค่านิยามได้ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ หากแต่

สามารถพบคำดังกล่าวได้ตามบทบัญญัติ ในประมวลรัษฎากรมาตรา 56 วรรคสอง อันเป็นการกำหนดหน่วยภาษีเงินได้เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดี ได้มีนักวิชาการบางท่าน โดยเฉพาะศาสตราจารย์ไพจิตร ไรจนวนิช²⁶ ได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่าหมายถึง การที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงแต่รูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลนั้นเป็นรูปแบบที่เกิดจากการรวมกลุ่มที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน”

เมื่อพิจารณาประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากรฉบับหนึ่งซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่า “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” ว่าหมายถึง การรวมกลุ่มของกลุ่มบุคคลที่ไม่มีสถานะเป็นนิติบุคคล ดังตัวอย่างเช่น “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียภาษีในนามของคณะบุคคล”²⁷ หรือ “การฝากเงินโดยใช้ชื่อผู้ฝากร่วมกันเพื่อประโยชน์ในการถอนเงินเป็นกรณีที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแบ่งปันผลกำไรอันพึงได้จากกระทำการร่วมกัน”²⁸

เมื่อพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่กำหนดวิธีการจัดเก็บภาษีเงินได้ของรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลจะเห็นได้ว่า การรวมกลุ่มของทั้งสองรูปแบบมีลักษณะที่คล้ายคลึงกันมากเพียงแต่รูปแบบหนึ่งมีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน ส่วนอีกรูปแบบหนึ่งเป็นรูปแบบที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไรระหว่างกัน การจัดเก็บภาษีของทั้งสองรูปแบบจึงถูกกำหนดไว้ในบทบัญญัติเดียวกันและใช้หลักเกณฑ์เดียวกันในการคำนวณภาษี ซึ่งถ้าหากกฎหมายทำการจัดเก็บภาษีจากรูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพียงรูปแบบเดียว และถ้ามีการจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลขึ้นมาโดยไม่ครบองค์ประกอบที่จะถือเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญกล่าวคือ มีการรวมกลุ่มกันประกอบธุรกิจโดยไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ประมวลรัษฎากรก็จะไม่สามารถที่จะเก็บภาษีในส่วนนี้ได้เพราะรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นรูปแบบที่ไม่อาจพบคำนิยามได้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลรัษฎากรจึงต้องมีบทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล เช่นเดียวกับกับรูปของแบบห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อความสะดวกในการเสียภาษี

²⁶ ไพจิตร ไรจนวนิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพานิชย์, 2549), หน้า 1-004.

²⁷ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/6737” 21 เมษายน 2536.

²⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/7229” 18 เมษายน 2534.

อนึ่ง การจัดตั้งรูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลมักจะพบได้ในกรณีของการฝากเงินโดยใช้ชื่อร่วมกันของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปหรือการฝากตัวสัญญาใช้เงิน เป็นต้น เพราะกรณีดังกล่าวผู้เสียหายไม่มีเจตนาในการแสวงหากำไรหากแต่ต้องการใช้ความเป็นหน่วยภาษีของคณะบุคคลในการกระจายฐานเงินได้เพื่อที่เสียหายแยกต่างหากออกมาเป็น อีกหนึ่งหน่วยภาษี

อย่างไรก็ตาม แม้ว่ารูปแบบทั้งสองจะคล้ายคลึงกันมากแต่จะเห็นได้ว่ารูปแบบห้างหุ้นส่วนสามัญก่อนข้างมีลักษณะที่ชัดเจนในการพิจารณาถึงการจัดตั้งโดยมีบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์รองรับ ขณะที่รูปแบบคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลไม่สามารถพบคำนิยามในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้จึงก่อให้เกิดประเด็นในการพิจารณาว่าการจัดตั้งรูปแบบดังกล่าวควรที่จะมีสัญญาตกลงร่วมกันดังเช่นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือไม่ ซึ่งกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเคยมีคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือฉบับหนึ่งว่า “การยกหอพักให้บุตร 2 คน เงินได้จากการให้เช่าหอพักต้องเสียหายเงินได้ในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล”²⁹

จากคำวินิจฉัยดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ก่อนหน้าที่บิดามารดาจะยกหอพักให้บุตรนั้น บิดามารดาได้มีการนำหอพักดังกล่าวให้ผู้อื่นเช่าอยู่ก่อนแล้ว หากแต่ภายหลังบิดามารดาได้โอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินดังกล่าวให้บุตรของตนเอง โดยมีความผูกพันในทางกฎหมายที่บิดามารดาได้ทำกับผู้เช่าอยู่ก่อนหน้านั้น ซึ่งสิทธิหน้าที่ดังกล่าวสามารถที่จะโอนให้แก่กันได้ตามกฎหมาย³⁰

กรณีดังกล่าวจึงเป็นเรื่องของกรรมสิทธิ์รวมที่ไม่ต้องอาศัยความตกลงระหว่างกัน ภายหลังจากการที่บุตรรับโอนสิทธินั้นมาจากบิดามารดา³¹ และโดยผลของหนังสือตอบข้อหารือข้างต้น แม้ว่าจะไม่มีการตกลงกันระหว่างบุตรก็ตามกรมสรรพากรยังคงถือว่า การนำหอพักออกให้เช่าเป็นการจัดตั้งในนามคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลซึ่งจะต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสำหรับค่าเช่าในนามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล แต่เมื่อพิจารณาถึงเจตนาในการนำหอพักออกให้เช่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นกรณีของบิดามารดานำทรัพย์สินออกให้เช่าหรือแม้ภายหลังจะยกให้บุตรและมีการนำทรัพย์สินนั้นออกให้เช่าต่อก็ตาม กรณีดังกล่าวเป็นเรื่องการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญมากกว่าที่จะพิจารณาเป็นรูปแบบของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล อย่างไรก็ตาม เนื่องจากการจัดเก็บภาษีทั้งสองรูปแบบมีผลในทางภาวะภาษีอากรที่ไม่แตกต่างกัน กรณีดังกล่าวจึงไม่มีประเด็นพิจารณาในทางภาษีอากรแต่ประการใด หากเพียงแต่พิจารณาถึงเจตนารมณ์และความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีประกอบกับการจัดเก็บภาษีของรูปแบบคณะ

²⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/6737” 21 เมษายน 2536.

³⁰ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 569.

³¹ กรองเกียรติ คมสัน, “คณะบุคคลที่มีนิติบุคคล,” สรรพากรสาส์น 39, 3 (มีนาคม 2535) : 65-69.

บุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นการมุ่งที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินเป็นสำคัญมากกว่าที่จะมุ่งถึงการกระทำในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

อนึ่ง การที่จะพิจารณาถึงความมุ่งหมายในการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าโดยแท้จริงแล้ว กฎหมายมีเจตนารมณ์ในการมุ่งที่จะจัดเก็บภาษีที่ตัวผู้มีเงินได้พึงประเมินหรือมุ่งจัดเก็บภาษีจากการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งกรณีดังกล่าวประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 ที่แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ได้ให้คำนิยามของคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลว่าหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน มูลนิธิ ที่ไม่ใช่นิติบุคคลและให้หมายความรวมถึง หน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปที่ไม่ใช่นิติบุคคลอันเป็นการมุ่งถึงการกระทำที่มีการตกลงกัน แต่เนื่องจากมาตรา 77/1 ดังกล่าวเป็นบทบัญญัติในหมวด 4 ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งอยู่คนละหมวดกับภาษีเงินได้ที่อยู่ในหมวด 3 ที่ไม่อาจนำมาใช้หรือเทียบเคียงกันได้ อีกทั้งบทบัญญัติการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นเป็นการจัดเก็บที่มุ่งถึงการกระทำและการให้บริการมากกว่า โดยฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือการให้บริการอันแสดงให้เห็นว่า บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมุ่งถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมินที่มีการตกลงกันมากกว่าที่จะมุ่งถึงตัวบุคคลที่ก่อให้เกิดเงินได้

นอกจากนี้ จากเจตนารมณ์ภายใต้บทบัญญัติของกฎหมายจะเห็นได้ว่า การจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลตามมาตรา 56 วรรคสอง บุคคลในคณะบุคคลนั้นไม่จำเป็นที่จะต้องมีการตกลงหรือมีสัญญาระหว่างกันเหมือนกับการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญทั้งนี้พิจารณาจากแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรฉบับหนึ่งที่วินิจฉัยว่า³² “คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล” อาจเกิดขึ้นได้ทั้งด้วยการตกลงหรือโดยผลของกฎหมาย ซึ่งการตกลงระหว่างกันเป็นเพียงข้อเท็จจริงที่สามารถชี้ให้เห็นได้ว่าการรวมตัวกันเพื่อจัดตั้งคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเท่านั้น ดังนั้น การที่คณะบุคคลแต่ละคนจะตกลงร่วมกันเพื่อจัดตั้งเป็นคณะบุคคลอีกคณะหนึ่งก็เป็นสิทธิเฉพาะตัวของแต่ละบุคคลที่สามารถกระทำได้โดยไม่ต้องห้ามตามกฎหมาย

จากคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าว มีข้อสังเกตว่า การที่คณะบุคคลแต่ละคนสามารถรวมกลุ่มกันเพื่อตั้งเป็นคณะบุคคลใหม่ได้นั้นแสดงให้เห็นว่า กรมสรรพากรยอมรับแนวความคิดในการแตกหน่วยภาษีโดยใช้รูปแบบของคณะบุคคลเพื่อกระจายฐานเงินได้ต่อ ๆ ไปโดยไม่ถือว่าการกระทำดังกล่าวขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ทั้งนี้ เพราะเหตุว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ปฏิบัติตามกฎหมายอันเป็นวิธีหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) เพื่อเสียภาษีให้น้อยลง

³² กรมสรรพากร “หนังสือที่ กค0706/7021” 22 สิงหาคม 2548.

ผู้เขียน จะได้กล่าวถึงความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือข้อโกงภาษีอากรในบทที่ 3 ต่อไปจากแนวคำตัดสินของศาลฎีกาที่วางแนวบรรทัดฐานไว้ในคำพิพากษาฎีกาที่ 5598/2536 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2528 ว่า "ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถใช่วิธีการกระทำตามกฎหมายเพื่อให้ตนเองเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยที่ข้อสัญญาต่างๆ ที่ตกลงกันไม่ได้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน การกระทำดังกล่าวถือว่าเป็นรูปแบบหนึ่งในการวางแผนภาษี (Tax Planning) ที่จะทำให้ข้อสัญญาเกิดความสะดวกและให้ได้รับผลประโยชน์ในรูปแบบของกำไรและภาษีมากที่สุดเพราะการที่ประชาชนจะต้องเสียภาษีให้แก่รัฐจะต้องอยู่ภายใต้บทบัญญัติที่กฎหมายที่กำหนดไว้ชัดเจนเท่านั้น"

จึงเห็นได้ว่า ทั้งทางด้านกรมสรรพากรและศาลฎีกาต่างยอมรับความคิดเห็นในกรณีที่ผู้เสียภาษีสามารถกระทำตามกฎหมายที่มีอยู่เพื่อก่อให้เกิดทั้งในด้านผลกำไรและภาระภาษีและถือว่าการณื่อดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่ผิดต่อบทบัญญัติของกฎหมาย ดังนั้น หากผู้เสียภาษีสามารถกระจายฐานเงินได้โดยตั้งเป็นหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลใหม่เพื่อเสียภาษีในจำนวนที่ต่ำกว่าการนำเงินได้จากหลาย ๆ แหล่งไปรวมกันเพื่อคำนวณภาษีในอัตราก้าวหน้า กรณีดังกล่าวก็สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อบทบัญญัติของกฎหมายที่มีอยู่

2.4 วิเคราะห์ แนวความคิดหลักการพื้นฐานที่ใช้ในการกำหนดลักษณะบุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้

โดยที่ประมวลรัษฎากรได้กำหนดผู้มีเงินได้ที่เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีหรือหน่วยภาษีและประเภทเงินได้ไว้หลายประเภท โดยกำหนดให้หน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีภาระภาษีในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเหมือนกัน โดยที่รัฐและฝ่ายบริหารที่มีหน้าในการจัดเก็บภาษีอากรจะให้เหตุผลว่าเพื่อความสะดวกและเพื่อความ เป็นธรรม และเป็นการยอมรับการทำความกรรมหลากหลายในการประกอบอาชีพเพื่อหารายได้ อันจะเป็นการส่งเสริมให้ประชาชนขยันในการประกอบอาชีพอันจะส่งผลดีต่อเศรษฐกิจและรายได้ของ รัฐ

หากพิจารณาประกอบกับการจัดเก็บภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรโดยใช้อัตราภาษีก้าวหน้าแล้วจะเห็นว่าผู้มีเงินได้มากแสดงว่าบุคคลผู้นั้นมีความสามารถในการแสวงหารายได้มากแต่สุดท้ายเงินที่หามาได้ต้องนำไปเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าก็อาจทำให้เงินที่หามาได้นั้นต้องเป็นค่าภาษีเกือบทั้งหมด ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีที่ดีต้องพิจารณาทั้งความสะดวกความชัดเจนแน่นอน ความประหยัดและความเป็นธรรม เพื่อให้เกิดประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมากที่สุด

การที่ประมวลรัฐฎากรได้เปิดโอกาสให้หน่วยภาษีพิเศษนอกเหนือจากบุคคลธรรมดา ในการดำเนินธุรกิจและได้รับเงินได้พึงประเมินนั้นแยกออกไปต่างหากจากผู้เงินได้ที่มีเงินได้หลายประเภทหรือธุรกิจหลายชนิดซึ่งจะช่วยกระจายเงินได้ออกไปโดยได้สิทธิในเรื่องของการหักค่าลดหย่อน หรือในเรื่องของผลกำไรที่เกิดจากหน่วยภาษีดังกล่าว จึงทำให้ลดภาระภาษีที่ต้องเสียในอัตราก้าวหน้า จึงถือว่าเป็นการส่งเสริมให้คนที่ประสงค์จะร่วมกันประกอบกิจการเพื่อหารายได้โดยอาศัยการร่วมลงทุนกัน เช่น เงิน ทรัพย์สิน หรือแรงงาน เป็นผลโดยตรงต่อการสร้างงานและเป็นผลดีต่อเศรษฐกิจของชาติ ส่วนกรณีที่มีการจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพื่อวัตถุประสงค์เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร รัฐหรือผู้มีหน้าที่จัดเก็บภาษีต้องมีมาตรการในการควบคุมหรือมาตรการในการลงโทษเพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่ประชาชนผู้เสียภาษีที่สุจริต

2.5 สภาพปัญหาที่เกิดจากการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่นำไปสู่ การวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือฉ้อโกงภาษีอากร

จากตามนัยในคำพิพากษาศาลฎีกาประกอบกับแนวคำวินิจฉัยในหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและประมวลรัฐฎากรในหมวดภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีได้บัญญัติคำจำกัดความ หรือให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไว้จึงทำให้เกิดปัญหาทั้งทางด้านผู้เสียภาษี ตลอดจนเจ้าหน้าที่หรือฝ่ายบริหารที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี และกระบวนการระงับข้อพิพาทในการที่จะทำความเข้าใจความหมายหรือการตีความของหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลว่าการประกอบกิจการใดเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและที่สำคัญหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลรับภาระภาษีเท่ากันไม่แตกต่างกัน จึงทำให้ผู้เสียภาษีพยายามจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหลายคณะโดยใช้วิธีการนำชื่อหรือบุคคลในครอบครัวเดียวกันหรือบุคคลที่คุ้นเคยกันมาสลับชื่อกันและร่วมเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินของบุคคลคนเดียวถูกกระจายออกไปเป็นหลายหน่วยภาษีทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียเลยเพราะหน่วยภาษีที่ตั้งขึ้นใหม่หลายๆหน่วยสามารถหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนได้เพิ่มมากกว่าเป็นหน่วยภาษีเดียวอันนำไปสู่ปัญหาว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการวางแผนภาษีหรือเป็นหลีกเลี่ยงภาษีหรือฉ้อโกงภาษี จะเห็นได้ว่าหากมีการประกอบกิจการหรือดำเนินกิจการร่วมกันจริงโดยมีการร่วมลงทุนกันจริงและแบ่งปันกำไรหรือรายได้กันจริงก็ถือว่าเป็นการวางแผนภาษีหรือเป็นการบริหารจัดการทางภาษีย่อมสามารถกระทำได้โดยไม่ผิดกฎหมายแต่ถ้าหากไม่มีการร่วมกิจการกันจริงหรือมิได้ร่วมลงทุนกันจริงเพียงแต่ใช้ชื่อร่วมกัน

เพื่อการแตกหน่วยภาษีอันนำไปสู่การเสียภาษีที่น้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษีโดยเท่า นั้นการกระทำเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีหรือหนีภาษีหรือฉ้อโกงภาษีถือได้ว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ต้องรับโทษตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

2.6 ความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล

เนื่องจากความไม่ชัดเจนของขอบเขตความหมาย ลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลในประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นส่วนหนึ่งของปัญหาการบริหารจัดเก็บภาษีอากรและนำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีอากร ดังนั้น ควรศึกษาขอบเขตความหมาย ลักษณะที่แตกต่างกันของหน่วยภาษีดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการบังคับใช้กฎหมาย

2.6.1 ห้างหุ้นส่วนสามัญ จะต้องมึลักษณะทั่วไปดังที่กล่าวไว้ในมาตรา 1012³³ มาตรา 1025³⁴ และมาตรา 1026³⁵ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้ว การที่จะเป็นหุ้นส่วนกันนั้นต้องมีการลงหุ้นกันดังนี้ คือผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงหุ้นด้วยในห้างหุ้นส่วน สิ่งที่น่ามาลงหุ้นด้วยนั้น จะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่นหรือลงแรงงานก็ได้

จากบทบัญญัติของมาตรา1012 มาตรา 1025 และมาตรา1026 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์จึงพอให้คำจำกัดความหรือความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญได้ว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงนำหุ้นมาลงทุนกระทำกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้นและบุคคลผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดทุกคนรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนึ่งทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด³⁶

2.6.2 คณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ความหมายของคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ในทางทฤษฎีภาษีอากรจะพบว่าประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้มิได้ให้คำนิยามของคำว่า

³³ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1012 บัญญัติว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือบริษัทนั้นคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์แบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

³⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1025 บัญญัติว่า “อันว่าห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนึ่งทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด”

³⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา1026 บัญญัติว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงหุ้นด้วยกัน สิ่งที่น่ามาลงด้วยนั้น จะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่นหรือลงแรงงานก็ได้”

³⁶ โสภณ รัตนกร, คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท พิมพ์ครั้งที่ 11 (แก้ไขและเพิ่มเติม), (กรุงเทพมหานคร: นิติบรรณการ, 2551), หน้า 16-18.

คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญไว้โดยเฉพาะจะพบคำนี้ใน มาตรา 56วรรคสองของประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้ว่า “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อนการเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น จากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ต้องชำระด้วย”

นักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไว้ดังนี้ เช่น

ศาสตราจารย์ไพจิตร โรจนวานิช³⁷ ได้ให้ความหมายของ คำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลว่า คณะบุคคลคือบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญแต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น หากมีวัตถุประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำแล้วก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ (ไม่จดทะเบียน) คณะบุคคลดังกล่าวแม้ไม่มีสภาพเป็นบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็ตาม แต่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม³⁸ ได้ให้ความหมายของ คำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ว่า คณะบุคคลคือบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน เราต้องตีความอย่างนี้เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญมีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกันเมื่อบทบัญญัติเพิ่มคำว่า “คณะบุคคล” เข้ามาเราก็ต้องตีความว่าหมายถึงคณะบุคคลที่ไม่มีวัตถุประสงค์ในการหากำไรมาแบ่งกัน”

ปรีดี บุญยัง³⁹ ได้ให้ความหมายของ คำว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลว่า หมายถึงบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงร่วมทุนกันเพื่อกระทำการกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อนำเอาผลกำไรมา

³⁷ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพรเสนไสยและสาโรจ ทองประคำ, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, หน้า 1-004.

³⁸ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4,(กรุงเทพมหานคร:สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา,2550), หน้า 55.

³⁹ปรีดี บุญยัง, “ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร”, : 19-20.

แบ่งปันกันซึ่งตามกฎหมายที่เป็นอยู่ปัจจุบันก็เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลนั่นเองแต่เหตุผลที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไว้ด้วยเข้าใจว่าเป็นการกันไว้ว่าหากกิจการร่วมทุนของกลุ่มบุคคลใดไม่เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แล้วก็ยังคงมีหน้าที่จะต้องเสียภาษีในฐานะเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลด้วย ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากรนั้นเป็นกรณีที่คนคือมนุษย์ตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปเข้าร่วมกันทำการอย่างหนึ่งอย่างใด เพื่อให้ได้รายได้หรือเงินได้ส่วนจะนำกำไรหรือรายได้ไปใช้ทำอะไรก็ตามกลุ่มคนนั้นคือเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล สำหรับปัจจุบันนี้พอที่จะยกตัวอย่างให้เห็นถึงความแตกต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลกับคณะบุคคลได้อยู่บ้างเหมือนกันเช่น ก.ข.ค. ร่วมทุนเข้ากันเพื่อไปซื้อข้าวสารมาขายโดยตกลงกันว่ารายได้จากการจำหน่ายข้าวสารให้ส่งให้กับโรงพยาบาลสงฆ์ทั้งสิ้น ดังนี้กิจการของ ก.ข.ค. ดังกล่าวไม่เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลเพราะมิได้มีวัตถุประสงค์นำเอาผลกำไรมาแบ่งปันกันหากแต่เป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลอยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เช่นกัน”

สุวัฒน์ ไวยพัฒน์⁴⁰ เห็นว่า “ความหมายของคณะบุคคลนั้น มีกำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเพียงกฎหมายหมายเดียว เท่าที่ตรวจสอบดูยังไม่พบว่ามีความหมายอื่นที่กำหนดความหมายของคำว่า คณะบุคคลไว้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 77/1 (3) บัญญัติว่า “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหมายความว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่ไม่ใช่โชตินิติบุคคล และให้หมายรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่โชตินิติบุคคล” บทบัญญัติใน มาตรา 77/1 นั้นบัญญัติอยู่ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ตามมาตรา 91/1 ให้นำความหมายของคณะบุคคลไปใช้ในหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย แต่ในหมวดอื่นของประมวลรัษฎากรไม่มีหมวดใด กำหนดความหมายของคณะบุคคลไว้อีกเลย คงมีการกล่าวถึงบ้าง เช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในคำจำกัดความของ “กองทุนรวม หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งร่วมในกองทุนซึ่งจัดตั้งดำเนินการโดยบริษัท จัดการกิจการลงทุนตามโครงการในการประกอบกิจการจัดการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขาย อันกระทบถึงความปลอดภัยหรือผาสูกแห่งสาธารณชน” และในคำจำกัดของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล “(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น” ในส่วนหน้าที่ของคณะบุคคลนั้น

⁴⁰ สุวัฒน์ ไวยพัฒน์, “หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1347/2549”, 21 ปีศาลภาษีอากร กลาง.:92-93.

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 6 ว่า “ในกรณีทั้งปวงซึ่งคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และคณะนั้นมิใช่นิติบุคคลให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ” โดยมีหน้าที่ยื่นแบบแสดงเสียภาษีตามมาตรา 56 วรรคสอง และได้บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ของคณะบุคคลไว้ในมาตรา 47 (6) โดยกำหนดให้คณะบุคคลหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(1) (ก) (คนละ 30,000 บาท) “สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท” และได้บัญญัติถึงผลของกรณีที่คณะบุคคลได้เสียภาษีไว้แล้วตามมาตรา 42ว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี ้ให้ได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ (14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคล ซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวม” มีนักกฎหมายทางภาษีอากรบางท่านได้ให้ความหมายของคณะบุคคลว่าหมายถึงบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจกรรมร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญ แต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น หากมีวัตถุประสงค์ในการแบ่งผลกำไรกัน ก็จะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ บางท่านให้ความหมายว่า หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อทำการร่วมกันโดยไม่ได้ประสงค์จะหากำไร

ดังที่ได้กล่าวในตอนแรกว่า ความหมายของคณะบุคคลนั้นบัญญัติอยู่ในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งทั้งสองหมวดนั้น บุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีทั้งสองประเภทนั้น จะต้องเป็นผู้ประกอบการค้าขายเป็นหลัก โดยเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะต้องมีการประกอบการค้า โดยมีรายได้ตั้งแต่ปีละ 1,800,000 บาทขึ้นไป จึงจะมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นต้องได้ความว่าเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 91/2 ซึ่งเป็นผู้ผู้ประกอบการค้าโดยมุ่งค้าหรือหากำไรเป็นหลัก และตามมาตรา 42 (14) ก็บัญญัติว่า เงินส่วนแบ่งกำไรของคณะบุคคลที่แบ่งให้บุคคลในคณะบุคคล ไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีก ดังนั้น หากพิจารณาตามที่กล่าวมาข้างต้นทั้งหมดความหมายของคณะบุคคลนั้นคงไม่ได้หมายความถึงกิจการที่ไม่ได้มุ่งค้าหรือหากำไร หรือไม่ได้หมายความถึงกิจการที่ไม่ได้มีเจตนาแบ่งผลกำไรกัน อย่างที่นักกฎหมายหลายท่านเข้าใจ จึงเห็นว่า ความหมายของคำว่าคณะบุคคลน่าจะเหมือนกับ ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน”

จากความเห็นที่ต่างกันผู้เขียนเห็นว่าในการตีความกฎหมายโดยทั่วไปคงต้องพิจารณาหาเหตุผลตามตัวอักษรที่ปรากฏตามบทบัญญัติของกฎหมาย เพราะกฎหมายมีที่มาจากความเห็นที่ต่างกัน จึงเป็นการยากที่จะทำให้กระจ่างชัด โดยที่ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษจัดอยู่ในกลุ่มกฎหมายมหาชนมีลักษณะเป็นกฎหมายที่บังคับให้ประชาชนต้องปฏิบัติตามหากไม่ปฏิบัติตามก็มีความผิดต้องรับโทษซึ่งมีลักษณะบังคับทางแพ่งและโทษทางอาญาดังนั้นในการตีความกฎหมายภาษีอากรจึงมีลักษณะที่ต่างจากกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายใน

กลุ่มกฎหมายเอกชน ดังนั้น เมื่อประมวลรัฐฎากรบัญญัติคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้แต่มิได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายไว้ในการพิเคราะห์ความหมายจึงย่อมต้องนำกฎหมายอื่นที่บัญญัติเกี่ยวกับลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญมาพิจารณาซึ่งพบได้จากประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 1012 มีว่า "ห้างหุ้นส่วน...คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรกันอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น" ในการตีความของเจ้าหน้าที่ตามประมวลรัฐฎากรจึงต้องนำลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เป็นหลักในการบังคับใช้กฎหมาย ส่วนคำว่าคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลนั้นในประมวลรัฐฎากรจะบัญญัติไว้ในมาตรา 77/1 (3) บัญญัติว่า "คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หมายความว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุนหรือมูลนิธิที่ไม่ใช่ชื่อนิติบุคคล และให้หมายรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่ชื่อนิติบุคคล" บทบัญญัติดังกล่าวนี้บัญญัติอยู่ในหมวด 4 ที่ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่จัดเก็บจากผู้บริโภคดังนั้นภาษีในหมวดนี้เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานการบริโภคที่มุ่งถึงการกระทำคือการขายและการให้บริการที่ก่อให้เกิดรายรับมากกว่า โดยฐานภาษีที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการจัดเก็บภาษีจากการขายสินค้าหรือบริการอันแสดงให้เห็นว่า บทบัญญัติในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นมุ่งถึงการกระทำที่ก่อให้เกิดรายรับมากกว่าที่จะมุ่งถึงตัวบุคคลที่ก่อให้เกิด เงินได้อย่างเช่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บจากตัวผู้มีเงินได้หรือหน่วยภาษีที่มีเงินได้พึงประเมิน

ดังนั้นในการจะพิจารณาวินิจฉัยว่าการกระทำกิจการใดที่เข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจึงต้องนำหลักเกณฑ์ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้บังคับตลอดถึงคณะบุคคลด้วยว่าโดยหลักพื้นฐานต้องนำลักษณะของห้างหุ้นส่วนมาประกอบการพิจารณา เพราะหากคณะบุคคลไม่มีลักษณะพื้นฐานองค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนแล้วก็ไม่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นคณะบุคคล ส่วนการกระทำกิจการของคณะบุคคลนั้นจะมีลักษณะถึงขั้นที่จะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือไม่คงต้องพิจารณาว่าการกระทำกิจการนั้นมุ่งประสงค์ที่จะแสวงหากำไรหรือไม่ หากมุ่งประสงค์กำไรก็จะเข้าลักษณะเป็นการประกอบกิจการของห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่ง สามารถแยกความแตกต่างกันได้ ดังตารางเปรียบเทียบความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ตารางที่ 1

เปรียบเทียบความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญ	คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล บางครั้งไม่ครบองค์ประกอบของห้างหุ้นส่วนสามัญ
<ol style="list-style-type: none"> 1. การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญอย่างน้อยต้องมีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป 2. บุคคล 2 คนนั้นต้องมีการตกลงกัน คือ มีสัญญาตกลงกัน 3. มีการเข้ากันคือมีการลงทุนเข้ากัน 4. ต้องมีการกระทำการกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง 5. ต้องมีการเข้าร่วมกัน คือร่วมได้ร่วมเสียกัน 6. ต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรกัน 7. การประกอบกิจการบางอย่างต้องขออนุญาตต่อกระทรวงพาณิชย์ (*) 8. เมื่อห้างหุ้นส่วนเลิกกันแล้วก็ให้จัดการชำระบัญชี (มาตรา 1061 แห่ง ป.พ.พ.) 9. สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนต้องอยู่ในบังคับต้องปิดอาคารแสดมภ์จำนวน 100 บาท (เข้าลักษณะแห่งตราสารตามที่ระบุไว้ในท้ายหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร) 10. มีสภาพบุคคลตาม ปพพ. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. การจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลอย่างน้อยต้องมีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป 2. บุคคล 2 คนอาจมีการตกลงกันหรือโดยผลของกฎหมาย(ที่กค 0802/10855 ลงวันที่ 24 กรกฎาคม พ.ศ. 2532 3. มีการเข้ากันหรือลงทุนเข้ากัน 4. อาจมีการกระทำการกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง 5. อาจมีการเข้าร่วมกันคือร่วมได้ร่วมเสียกัน 6. วัตถุประสงค์ไม่มีการแบ่งกำไรกัน 7. การประกอบกิจการบางอย่างต้องขออนุญาตต่อกระทรวงพาณิชย์ 8. เมื่อคณะบุคคลเลิกกันไม่อยู่ในบังคับต้องจัดการชำระบัญชี 9. สัญญาจัดตั้งคณะบุคคลไม่อยู่ในบังคับต้องปิดอาคารแสดมภ์ (ไม่เข้าลักษณะแห่งตราสารตามที่ระบุไว้ในท้ายหมวด 6 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร) (**) 10. ไม่มีสภาพบุคคลตาม ปพพ.

(*) ประกาศกระทรวงพาณิชย์ เรื่อง ให้ผู้ประกอบการพาณิชย์จดทะเบียนพาณิชย์ (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2551. (**) แนววินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0702/92 ลงวันที่ 7 มกราคม 2552.

เมื่อพิจารณาจากตารางเปรียบเทียบฯ ดังกล่าวแล้วหากขาดหลักเกณฑ์หรือองค์ประกอบของการเป็นห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก็จะไม่มีลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วน ดังนั้นเมื่อเกิดมีคณะบุคคลเกิดขึ้นหากใช้หลักตีความโดยเคร่งครัด ก็จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในกรณีนี้ไม่ได้ โดยเหตุนี้ จึงได้มีการแก้ไขขยายฐานการเก็บภาษีให้รวมถึงคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลด้วย⁴¹

2.7 วิเคราะห์ การจัดห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่นำไปสู่การวางแผนภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือโกงภาษีอากร

การที่ประมวลรัษฎากรในหมวดของภาษีเงินได้มิได้ให้คำนิยามหรือความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไว้ จึงมีนักวิชาการได้ให้ความหมายของหน่วยภาษีในชื่อของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไว้ต่างกัน อาจเนื่องมาจากประมวลรัษฎากรในหมวดของภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 77/1(3) ได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายของ “คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุนหรือมูลนิธิที่ไม่โชตินิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไป อันมิโชตินิติบุคคล” ตามที่อาจารย์สุวัฒน์ฯ ได้ให้ความเห็นว่า “บทบัญญัติในมาตรา 77/1 นั้นได้บัญญัติอยู่ในหมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่ม นอกจากนี้ ตามมาตรา 91/1 ให้นำความหมายของคณะบุคคลไปใช้ในหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย แต่ในหมวดอื่นของประมวลรัษฎากรไม่มีหมวดใดกำหนดความหมายของคณะบุคคลไว้อีกเลยคงมีการกล่าวถึงบ้าง เช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในคำจำกัดความของ “กองทุนรวม หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งเข้าร่วมกันในกองทุน ซึ่งจัดตั้งและดำเนินการโดยบริษัทจัดการกิจการลงทุนตามโครงการในการประกอบกิจการลงทุน ตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขายอันกระทบถึงความปลอดภัยหรือมาสุกแห่งสาธารณชน” และในคำจำกัดความของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล “(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น” ในส่วนหน้าที่ของคณะบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 6 ว่า “ในกรณีทั้งปวงซึ่งคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และคณะบุคคลนั้นมีโชตินิติบุคคลให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ” โดยมีหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีตามมาตรา 56 วรรคสอง และได้บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ของคณะบุคคลไว้ในมาตรา 47(6) โดยกำหนดให้คณะบุคคลหักลดหย่อนได้ตาม

⁴¹ สนั่น เกตุทัต, “วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย,” สรรพากรสาส์น 30 (พฤศจิกายน – ธันวาคม) 2526 : 33-56.

มาตรา 47(1)(ก) (คนละ 30,000 บาท) “สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท” และได้บัญญัติถึงผลของกรณีที่คณะบุคคลได้เสียภาษีไว้แล้วตามมาตรา 42 ว่า “เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้... (14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวม” มีนักกฎหมายทางภาษีอากรให้ความหมายของคณะบุคคลว่าหมายถึงบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญแต่ไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำนั้นหากมีวัตถุประสงค์ในการแบ่งกำไรกันก็จะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ

ดังนั้น ความหมายของคณะบุคคลนั้นบัญญัติอยู่ในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งทั้งสองหมวดนั้นบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีทั้งสองประเภทนั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบการค้าเป็นหลักโดยเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะต้องมีการประกอบการค้าโดยมีรายได้ตั้งแต่ปีละ 1,800,000 บาทขึ้นไปจึงจะมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่มส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นต้องได้ความว่าเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 91/2 ซึ่งเป็นผู้ประกอบการค้าโดยมุ่งค้าหรือหากำไรเป็นหลักตามมาตรา 42(14) ก็บัญญัติว่าเงินส่วนแบ่งกำไรของคณะบุคคลที่แบ่งให้บุคคลในคณะบุคคลไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีก ดังนั้นหากพิจารณาตามที่กล่าวข้างต้นทั้งหมด ความหมายของคณะบุคคลนั้นคงไม่ได้หมายความว่าถึงกิจการที่ไม่ได้แบ่งผลกำไรอย่างที่นักกฎหมายหลายท่านเข้าใจ⁴²

จะเห็นได้ว่านักวิชาการหลายท่านยังมีความเห็นที่ต่างกันดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้น ฉะนั้นผู้เสียภาษีจึงอาจเข้าใจได้ว่าการแตกหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลออกไปหลาย ๆ หน่วยเพื่อต้องการวางแผนภาษีหรือประสงค์จะเสียภาษีให้น้อยลงหรืออาจไม่ต้องเสียภาษีเลยนั้นเป็นการใช้ช่องว่างของกฎหมายและเป็นการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรแล้ว ซึ่งเมื่อพิจารณาโดยหลักสุจริตแล้วการแตกหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลออกไปหลาย ๆ หน่วยเพื่อต้องการเลี่ยงภาษีอากรนั้นถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

⁴² สุวัฒน์ ไวยุพัฒน์, “หมายเหตุท้ายคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1374/2549,” :92-93.

บทที่ 3

ขอบเขตความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร ตามกฎหมายต่างประเทศและตามประมวลรัษฎากร

3.1 ขอบเขตความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร

ภาษีอากรเป็นการจัดเก็บรายได้ของรัฐที่บังคับจัดเก็บจากประชาชน เมื่อเศรษฐกิจขยายตัวมากขึ้นค่าครองชีพสูงขึ้นทำให้ผู้เสียภาษีพยายามหาช่องทางที่จะทำให้ตนเสียภาษีน้อยลงหรือไม่ยอมเสียภาษีเลยซึ่งการกระทำดังกล่าวอาจเข้าลักษณะเป็นการวางแผนภาษีอากร หลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือหลบหนีภาษีอากรหรือข้อโกงภาษีอากร

3.1.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax planning)¹ หมายถึง “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย”

Tax Planning “เป็นการแสวงหาประโยชน์โดยชอบด้วยกฎหมายจากกฎหมายภาษีและโครงสร้างของรูปแบบขององค์กรธุรกิจนั้นเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนประโยชน์ทางภาษี”²

3.1.2 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

C.V. BROWN ได้กล่าวถึงทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากร (Tax Avoidance) ว่า Tax Avoidance³ หมายถึง “การกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย เพื่อลดจำนวนค่าภาษีที่จะต้องชำระให้

¹ Barry Larking, *IBFD international tax glossary*, 4th edition (Amsterdam :IBFD Publication BV,2001) ,p.351อ้างถึงในชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4*, หน้า 536-537.

²Cooffrey Lehmann Coleman, *Taxation Law in Australia*, (Butterworths 1989-1990 reprinted), 745 อ้างถึงใน เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), หน้า 28.

³ C.V BROWN, *Taxation and the Incentive to Work Great Britain: Oxford University Press, 1983*.p.131-133 อ้างถึงใน อรุณ กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 10.

น้อยลง” สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกาที่เรียกว่า The Internal Revenue Service (IRS) ได้ให้ความหมายของ Tax Avoidance ไว้ว่า “การหลบหลีกภาษีอากรไม่ใช่เป็นการเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญาผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลดภาษีหรือ หลบหลีกหรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย”

3.1.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

C.V. BROWN กล่าวถึง ทฤษฎีการหลีกเลี่ยงอากร (Tax Evasion) ว่า Tax Evasion⁵ หมายถึง “การกระทำโดยมิชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาษีที่ต้องชำระ ซึ่งทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ถือว่า เป็นการกระทำความผิดอาญา”

สรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (The Internal Revenue Service (IRS)) ให้ความหมายของ Tax Evasion⁶ ว่า “มีความหมายลักษณะตรงกันข้ามกับ Tax Avoidance กล่าวคือ เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยหลอกลวงอุบาย อำพราง ปกปิด บางทีพยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือกระทำสิ่งใด”

ศาลออสเตรเลีย⁷ ให้ความหมายของการหนีภาษี (Tax Evasion) ว่า “มีความหมายมากกว่าการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) และมากกว่าการปกปิดข้อมูลหรือการบิดเบือนข้อมูล และเป็นการกระทำที่น่าตำหนิซึ่งอาจเกิดจากการกระทำหรืองดเว้นกระทำโดยมีเจตนาปิดบังข้อมูล”

ผู้เขียนเห็นว่า การกระทำที่จะวินิจฉัยว่าเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือเป็นการหนีภาษี ตามทฤษฎีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและตามความหมายที่สรรพากรสหรัฐอเมริกา ตลอดจนศาลประเทศออสเตรเลียได้ให้ไว้ นั้นต้องเป็นการกระทำที่มีเจตนาที่จะหลอกลวง ปกปิดข้อมูลหรือกระทำด้วยวิธีปกปิดอำพราง เพื่อไม่ชำระภาษีหรือทำให้เสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะต้อง

⁴ Martin Kaplan, CPA.And naommi Weiss.What the IRS does t want you to know .(New York Villard Books,1994).p.67อ้างถึงในเฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม:ศึกษาระณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต”(วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538), หน้า 26.

⁵C.V BROWN,Taxation and the Incentive to Work Great Britain: Oxford University Press,1983.p.131-133 อ้างถึงใน อรุณ กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดชอบอาญาตามประมวลรัษฎากร: ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา”, หน้า 10.

⁶ Martin Kaplan, CPA.And naommi Weiss.What the IRS does t want you to know .(New York Villard Books,1994).p.67อ้างถึงใน เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, “ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม:ศึกษาระณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต, หน้า 27.

⁷ สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในศตวรรษที่ 21, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร : เรือนแก้วการพิมพ์, 2552), 180.

เสียและการกระทำนั้นเป็นกระทำที่ผิดกฎหมาย ในการแยกความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการหนีภาษีอากรของสหราชอาณาจักรดังตารางที่แสดงต่อไปนี้

สหราชอาณาจักร (United Kingdom) มีแนวความคิดเกี่ยวกับการหลบเลี่ยงภาษีอากร (Avoidance) และการหลบหนีภาษีอากร (Evasion) ดังนี้

ตารางที่ 2

เปรียบเทียบความหมายการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของสหราชอาณาจักร

Avoidance	Evasion
<p>1. ไม่ปรากฏคำจำกัดความในกฎหมายใดๆ แต่ ลักษณะเฉพาะซึ่งพิจารณาจากกฎหมายป้องกันการเลี่ยงภาษี (Anti-tax avoidance legislation) หรือ คำพิพากษาของศาล^๘ โดยหมายถึง ชุกรกรมใดๆ ที่ดำเนินการเพื่อเลี่ยงหรือลดภาระภาษี หรือหน่วงเหนี่ยวภาระภาษี (Defer Tax) ที่ดำเนินการอยู่ภายใต้กรอบบทบัญญัติของกฎหมาย</p> <p>2. กรณีการดำเนินการต่อความพยายามในการดำเนินการที่เรียกว่า Avoidance ไม่ปรากฏว่า มีการกำหนดโทษทางอาญาเพิ่มเติมจากการดำเนินการดังกล่าวเนื่องจาก ประเมินและจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม เช่น กรณีคำพิพากษาของ House of Lords ในคดี W.T. Ramsey V. Commissioners of Inland Revenue (1981)</p>	<p>1. ไม่ปรากฏคำจำกัดความในกฎหมายใดๆ แต่มีความหมายถึง ชุกรกรม หรือ การดำเนินการใดๆ ที่เกี่ยวข้องกับการปกปิดข้อเท็จจริงหรือเอกสารที่เป็นเท็จ</p> <p>2. กรณีการดำเนินการต่อความพยายามในการดำเนินการที่เรียกว่า Evasion ปรากฏว่า ได้มีการกำหนดโทษทางอาญา (Penalties) เพิ่มเติมจากการดำเนินการดังกล่าวนอกเหนือจากประเมินและจัดเก็บภาษีเพิ่มเติม</p> <p>3. การกำหนดโทษทางอาญาปรากฏครั้งแรกในระบบของ UK ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1960</p>

เมื่อพิจารณาเปรียบเทียบกับหลักการของประเทศไทยที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) อาจแตกต่างกันเพราะสหราชอาณาจักร ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี

^๘ กิตติศักดิ์ ปรกติ, ความเป็นมาและหลักการใช้นิติวิธี ในระบบซีวิลลอว์และคอมมอนลอว์, (กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2546), หน้า 69-70.

(Common Law) ความหมายดังกล่าวจึงมีที่มาจากคำพิพากษาของศาล (Precedent) ซึ่งถือว่าเป็นเหตุผลที่ได้จากการวิเคราะห์ข้อเท็จจริงเป็นกฎหมายที่ดีที่สุดสำหรับตัดสินข้อพิพาท

จากความเห็นดังกล่าว สามารถวิเคราะห์ได้ว่า การวางแผนภาษีอากร (Tax planning) เป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมายจากกฎหมายภาษีและโครงสร้างของรูปแบบขององค์กรธุรกิจนั้นเพื่อให้ได้รับผลตอบแทนประโยชน์ทางภาษี ส่วนการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) เป็นการกระทำที่ไม่ใช่เป็นการเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญาผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลดภาษีหรือ หลบหลีกหรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย แต่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) เป็นการกระทำที่ฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมาย โดยหลอกลวงอุบาย อำพราง ปกปิด บางทีพยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือกระทำสิ่งใด ซึ่งบางครั้งในการแปลความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) กับ คำว่าการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) ที่ใช้คำว่าหลีกเลี่ยงภาษีอากรในภาษาไทยอาจแตกต่างกัน เพราะการแปลโดยมิได้พิจารณาลักษณะที่แท้จริงของถ้อยคำดังกล่าว

3.2 ขอบเขตความหมาย การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือ การหนีภาษีอากร ในความหมายของประมวลรัษฎากร

เนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร หรือ การข้อยกภาษีอากรไว้ แต่อย่างไรก็ดีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของ การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร หรือการข้อยกภาษีอากร ไว้ดังนี้

3.2.1 การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม^๑ ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากร Tax Planning หรือ Tax Mitigation ไว้ว่าหมายถึง “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้การวางแผนภาษีอากรยังหมายถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย การวางแผนภาษีอากรถือเป็นส่วนหนึ่ง ในการประกอบธุรกิจ และถ้าจะเลิกประกอบธุรกิจก็ต้องมีการวางแผนภาษีอากรด้วย นอกจากนี้ในการทำนิติกรรมสัญญาหรือธุรกรรมหรือการงานใดก็ควรจะมีการวางแผนภาษีอากรเช่นเดียวกัน การวางแผนภาษีอากรจึงไม่จำกัดเฉพาะการประกอบธุรกิจ

^๑ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 536-539.

เท่านั้น แม้จะมีใช้การประกอบธุรกิจ เช่น การเป็นลูกจ้างหรือการใช้ชีวิตประจำวันก็อาจจะต้องวางแผนภาษีอากรด้วย”

ตัวอย่าง การวางแผนภาษีอากร ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 นายเอกเป็นคนโสด ทำงานบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับเงินเดือนรวมทั้งปี 500,000 บาท มีโครงการที่จะเปิดกิจการร้านซักรีด วางแผนว่าจะมีรายได้ปีละ 500,000 บาท

1. เงินเดือนรวมทั้งปี		500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท		60,000 บาท
3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย		440,000 บาท
4. รายได้จากร้านซักรีดทั้งปี		500,000 บาท
5. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 80%		400,000 บาท
6. คงเหลือรายได้ร้านซักรีดหลังจากหักค่าใช้จ่าย		100,000 บาท
7. รวมเงินเดือนและรายได้จากร้านซักรีดหลังหักค่าใช้จ่าย(3+6)		540,000 บาท
8. หักค่าลดหย่อน		30,000 บาท
9. เหลือเงินได้สุทธิ		510,000 บาท
10. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า		
100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร		
400,000 × 10%	=	40,000 บาท
10,000 × 20%	=	2,000 บาท
รวม	=	42,000 บาท
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ	=	500,000 × 0.5% = 2,500 บาท

(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552 ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

ภาษีตามอัตราก้าวหน้ามากกว่าภาษีขั้นต่ำ

ฉะนั้น นายเอกต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า 42,000 บาท

วิธีประหยัดภาษี ให้บุคคลที่ไว้วางใจได้เป็นหุ้นส่วนในร้านซักรีด

นายเอก

1. เงินเดือนรวมทั้งปี		500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท		60,000 บาท
3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย		440,000 บาท
4. หักค่าลดหย่อน		30,000 บาท

5. เหลือเงินได้สุทธิ	410,000 บาท
6. ต้องเสียภาษีเงินได้	
100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร	
$310,000 \times 10\% = 31,000$ บาท	
ห้างหุ้นส่วนนายเอกกับพี่ชายคือนายโท	
1. รายได้จากร้านซักรีด	500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 80%	400,000 บาท
3. เหลือรายได้ร้านซักรีดหลังหักค่าใช้จ่าย	100,000 บาท
4. หักค่าลดหย่อน	60,000 บาท
5. เหลือเงินได้สุทธิ	40,000 บาท
6. ภาษีเงินได้ตามอัตราภาษีก้าวหน้า	
40,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีอากร	
ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ $500,000 \times 0.5\% = 2,500$ บาท	
(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552	
ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)	
รวมภาษี 31,000 = 31,000 บาท	
ฉะนั้น ประหยัดภาษีได้ $42,000 - 31,000 = 11,000$ บาท	

การนำบุคคลที่ไว้วางใจได้มาเป็นหุ้นส่วนนั้น จะต้องมีการเข้าหุ้นกันจริง ๆ มิใช่ นำชื่อมาร่วมเฉย ๆ มิฉะนั้น จะเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษี (Tax Evasion) อันเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ซึ่งการเข้าหุ้นกันนั้นไม่จำเป็นต้องเข้าหุ้นกันคนละครึ่ง จะเข้าหุ้นกันเป็นสัดส่วนเท่าใดก็ได้ เมื่อตกลงเข้าหุ้นส่วนกันแล้วก็ทำสัญญาเข้าหุ้นส่วน หรือจะทำเป็นสัญญาจัดตั้งคณะบุคคลก็ได้ แล้วนำสัญญานี้ซึ่งติดอากรแสตมป์ 100 บาท แล้วไปขอบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีใบใหม่จากกรมสรรพากรแล้วใช้บัตรประจำตัวนั้นในการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีแยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล โดยถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยใหม่แยกต่างหากจากผู้เข้าร่วมเป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคล ก็จะทำให้เสียภาษีน้อยลงกว่าเดิม

ตัวอย่างที่ 2 นายตรีเป็นคนโสด ทำงานบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับเงินเดือนรวมทั้งปี 500,000 บาท มีโครงการที่จะให้เขานายของตนเอง คาดว่าจะมีรายได้ก่อนหักค่าใช้จ่ายปีละ 500,000 บาท

1. เงินเดือนรวมทั้งปี	500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท	60,000 บาท

3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย	440,000 บาท
4. ค่าเช่าที่นารวมทั้งปี	500,000 บาท
5. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 20%	100,000 บาท
6. เหลือเงินค่าเช่าที่นาหลังจากหักค่าใช้จ่าย	400,000 บาท
7. รวมเงินเดือนและค่าที่นาหลังหักค่าใช้จ่าย	840,000 บาท
8. หักค่าลดหย่อน	30,000 บาท
9. เหลือเงินได้สุทธิ	810,000 บาท

10. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร

$$400,000 \times 10\% = 40,000 \text{ บาท}$$

$$310,000 \times 20\% = 62,000 \text{ บาท}$$

$$\text{รวม} = 102,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ} = 500,000 \times 0.5\% = 2,500 \text{ บาท}$$

(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552

ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

ภาษีตามอัตราก้าวหน้ามากกว่าภาษีขั้นต่ำ

ดังนั้น นายตรีต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า 102,000 บาท

วิธีประหยัดภาษี จดทะเบียนสิทธิเก็บกินในที่นาให้แก่พี่ชายของนายตรี แล้วให้บุคคลดังกล่าวเป็นผู้ให้เช่าที่นา

นายตรี

1. เงินเดือนรวมทั้งปี	500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท	60,000 บาท
3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย	440,000 บาท
4. หักค่าลดหย่อน	30,000 บาท
5. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	410,000 บาท

6. ต้องเสียภาษีเงินได้

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร

$$310,000 \times 10\% = 31,000 \text{ บาท}$$

พี่ชายของนายตรี (ผู้ให้เช่า)

1. ค่าเช่ารวมทั้งปี	500,000 บาท
---------------------	-------------

- | | |
|-------------------------------------|-------------|
| 2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 20% | 100,000 บาท |
| 3. เหลือค่าเช่าหลังจากหักค่าใช้จ่าย | 400,000 บาท |
| 4. หักค่าลดหย่อน | 30,000 บาท |
| 5. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ | 370,000 บาท |
| 6. ต้องเสียภาษีเงินได้ | |

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร

$$270,000 \times 10\% = 27,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ } 500,000 \times 0.5\% = 2,500 \text{ บาท}$$

(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552

ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

ภาษีตามอัตราก้าวหน้ามากกว่าภาษีขั้นต่ำ

ดังนั้น ผู้ให้เช่าต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า 27,000 บาท

$$\text{รวมภาษี } 31,000 + 27,000 = 59,000 \text{ บาท}$$

$$\text{จะประหยัดภาษี } 102,000 - 59,000 = 43,000 \text{ บาท}$$

หมายเหตุ

สิทธิเก็บกินเป็นสิทธิที่ทำให้ผู้ทรงสิทธิมีสิทธิครอบครอง ใช้และถือเอาซึ่งประโยชน์แห่งอสังหาริมทรัพย์ ผู้ทรงสิทธิเก็บกินมีอำนาจจัดการทรัพย์สิน และผู้ทรงสิทธิเก็บกินในป่าไม้ เหมืองแร่ หรือที่ขุดหินมีสิทธิทำการแสวงหาประโยชน์จากป่าไม้เหมืองแร่หรือที่ขุดหินนั้น (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1417)

การได้มาซึ่งสิทธิเก็บกินต้องจดทะเบียนต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ การจดทะเบียนสิทธิเก็บกินจะกำหนดเวลาไว้หรือไม่ก็ได้ ถ้าไม่ได้กำหนดเวลาไว้ให้สันนิษฐานว่าสิทธิเก็บกินมีอยู่ตลอดชีวิตของผู้ทรงสิทธิเก็บกิน หากกำหนดเวลาไว้จะต้องไม่เกิน 30 ปี แต่ต่ออายุได้ไม่เกิน 30 ปี และถ้าผู้ทรงสิทธิเก็บกินตาย สิทธิเก็บกินย่อมสิ้นไป (ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1418)

การจดทะเบียนให้พี่ชายของผู้มีเงินได้หรือบุคคลที่มีสิทธิเก็บกินนั้น ต้องมีเจตนาให้สิทธิเก็บกินจริง ๆ มิฉะนั้น เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย ฉะนั้นตามตัวอย่าง ถ้าผู้รับเงินค่าเช่าที่แท้จริง คือ นายตรี การกระทำตามตัวอย่างก็เห็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การมีชื่อเป็นเจ้าของโฉนดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์ร่วมกับบุคคลอื่นแล้วร่วมกันนำที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์นั้นออกให้เช่า ค่าเช่าที่ได้รับจะต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล (มีโชนาค่าเช่าที่ได้รับแบ่งมาคำนวณเสียภาษีในนามของผู้มีชื่อแต่ละคน) และค่าเช่าที่เสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลไปแล้ว

เมื่อมีการแบ่งให้ผู้ซื้อแต่ละคนแล้ว ผู้ที่ซื้อแต่ละคนไม่ต้องนำค่าเช่านั้นมาคำนวณเสียภาษีในนามของตนอีก เพราะค่าเช่าที่ได้รับแบ่งนั้นได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 3 นายจัตวาคนโสดได้รับเงินเดือนรวมทั้งปี 500,000 บาท และมีชื่อเป็นเจ้าของที่ดินร่วมกับนายดำ นายจัตวาและนายดำได้ร่วมกันทำสัญญาให้บริษัทแห่งหนึ่งเช่าที่ดินดังกล่าวได้รับค่าเช่ารวมทั้งปี 500,000 บาท แบ่งกันคนละครึ่ง ดังนี้ การคำนวณ 2 วิธีที่จะกล่าวต่อไปนี้ วิธีใดถูกต้อง

วิธีที่ 1

1. เงินเดือนรวมทั้งปี	500,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท	60,000 บาท
3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย	440,000 บาท
4. ค่าเช่าที่ได้รับแบ่ง	250,000 บาท
5. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30%	75,000 บาท
6. เหลือค่าเช่าหลังจากหักค่าใช้จ่าย	175,000 บาท
7. รวมเงินเดือนและค่าเช่าหลังหักค่าใช้จ่าย	615,000 บาท
8. หักค่าลดหย่อน	30,000 บาท
9. เหลือเงินได้สุทธิ	585,000 บาท
10. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า	

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร

$$400,000 \times 10\% = 40,000 \text{ บาท}$$

$$85,000 \times 20\% = 17,000 \text{ บาท}$$

$$\text{รวม} = 57,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ} = 250,000 \times 0.5\% = 1,250 \text{ บาท}$$

(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552

ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

ภาษีตามอัตราก้าวหน้ามากกว่าภาษีขั้นต่ำ

$$\text{ดังนั้น นายจัตวาต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า} = 57,000 \text{ บาท}$$

วิธีที่ 2

นายจัตวา

1. เงินเดือนรวมทั้งปี	500,000 บาท
-----------------------	-------------

- | | |
|---|-------------|
| 2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 40% แต่ไม่เกิน 60,000 บาท | 60,000 บาท |
| 3. เหลือเงินเดือนหลังจากหักค่าใช้จ่าย | 440,000 บาท |
| 4. หักค่าลดหย่อน | 30,000 บาท |
| 5. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ | 410,000 บาท |
| 6. ต้องเสียภาษีเงินได้ | |

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษี

$$310,000 \times 10\% = 31,000 \text{ บาท}$$

ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล (นายจัตวาและนายดำ)

- | | |
|-------------------------------------|-------------|
| 1. ค่าเช่ารวมทั้งปี | 500,000 บาท |
| 2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 30% | 150,000 บาท |
| 3. เหลือค่าเช่าหลังจากหักค่าใช้จ่าย | 350,000 บาท |
| 4. หักค่าลดหย่อน | 60,000 บาท |
| 5. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ | 290,000 บาท |
| 6. ภาษีเงินได้ตามอัตราก้าวหน้า | |

100,000 บาทแรกได้รับยกเว้นภาษีอากร

$$190,000 \times 10\% = 19,000 \text{ บาท}$$

$$\text{ภาษีเงินได้ขั้นต่ำ } 500,000 \times 0.5\% = 2,500 \text{ บาท}$$

(หมายเหตุ การคำนวณภาษีวิธีที่ 2 ใช้กับเงินได้ที่ไม่ใช่เงินได้ประเภท 1 ตั้งแต่ปี 2552

ถ้าจำนวนภาษีไม่เกิน 5,000 บาท ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา)

ภาษีอัตราก้าวหน้ามากกว่าภาษีขั้นต่ำ

ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล (นายจัตวาและนายดำต้องเสียภาษีตามอัตราก้าวหน้า 19,000 บาท)

เมื่อเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล (นายแดงและนายดำ) จำนวน 19,000 บาทแล้ว จะเหลือค่าเช่าสุทธิ $500,000 - 19,000 = 481,000$ บาท แบ่งกันคนละครึ่งหนึ่ง ได้รับคนละ 240,500 บาท เงินส่วนแบ่งกำไรนี้ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร

การคำนวณภาษีตามวิธีที่ 2 ซึ่งเป็นวิธีที่ถูกต้องนั้น นายจัตวาจะได้รับเงินสุทธิ $500,000 - 31,000 + 240,500 = 709,500$ บาท แต่การคำนวณภาษีตามวิธีที่ 1 นายจัตวาจะได้รับสุทธิเพียง $500,000 + 250,000 - 57,000 = 693,000$ บาท น้อยกว่าวิธีที่ 2 เป็นจำนวนเงิน 16,500 บาท และอาจถูกประเมินภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มนอกจากเงินต้นภาษีด้วย

การมีชื่อเป็นเจ้าของโฉนดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อื่นร่วมกับผู้อื่นแล้วนำไปหาผลประโยชน์ เงินได้ที่ได้รับมาหากคำนวณและเสียภาษีตามวิธีที่ 2 นอกจากจะเป็นการคำนวณและเสียภาษีที่ถูกต้องแล้วยังช่วยทำให้เสียภาษีน้อยกว่าการคำนวณและเสียภาษีตามวิธีที่ 1 ด้วยการที่จะเสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลได้นั้น บุคคลอื่นที่มีชื่อร่วมในโฉนดที่ดินหรืออสังหาริมทรัพย์อื่น จะต้องไม่ใช่สามีหรือภริยาโดยชอบด้วยกฎหมาย เพราะสามีภริยานั้นถือเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) เดียวกัน เงินได้ของภริยาให้ถือเป็นเงินได้ของสามีและสามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (ประมวลรัษฎากร มาตรา 57 ตี) เว้นแต่เงินได้ประเภทเงินเดือนตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1) ภริยาจึงจะมีสิทธิแยกยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีต่างหากจากสามีได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 57 เบญจ

ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์¹⁰ ให้ความหมายว่าการวางแผนภาษี (Tax Planning) หมายถึง "วิธีการบริหารจัดการภาระภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะดำเนินการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องเป็นสิ่งสำคัญ หลังจากนั้น เมื่อได้ประเมินภาพรวมของภาระภาษีอากรของกิจการที่ถูกต้องได้อย่างชัดเจนแล้ว จึงพิจารณาถึงทางเลือกที่จะดำเนินการประหยัดภาษีอากรภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละชั้นตอน หรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้น ๆ ต่อไป

การวางแผนภาษี เริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป (หากมี) ดังนั้น ดำเนินการด้วยการวางแผนภาษี จึงมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax Management) ที่ชี้แนะแนวทางปฏิบัติของกฎหมายระเบียบ ข้อบังคับ ที่ยากต่อความเข้าใจและปฏิบัติตาม โดยมีตัวอย่างประกอบ ตลอดจนชี้แนะถึงการใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ อันพึงมีตามกฎหมาย"

ศาสตราจารย์ ดร.ศุภลักษณ์ พิณจิวดล¹¹ เห็นว่า "การวางแผนภาษีเป็นการจัดรูปแบบและดำเนินการทางธุรกิจภายใต้กรอบที่ประมวลรัษฎากรกำหนด เช่น การจัดตั้งหน่วยภาษีที่เรียกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล แต่ทั้งนี้ต้องอยู่ภายใต้หลักสุจริตจึงไม่น่าที่จะได้รับการพิจารณาว่าเป็นการจัดรูปแบบโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายแต่อย่างใด"

¹⁰ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ : International Business Taxation, พิมพ์ครั้งที่ 3, หน้า 74.

¹¹ ศุภลักษณ์ พิณจิวดล, ศาสตราจารย์ประจำคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, สัมภาษณ์, 14 มกราคม 2553.

ผู้เขียนเห็นว่า การวางแผนภาษี (Tax Planning) หมายถึงการบริหารจัดการแนวทางและวิธีปฏิบัติในการประกอบกิจการหรือดำเนินธุรกิจเพื่อให้เสียภาษีอย่างถูกต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรภายใต้หลักสุจริตและประหยัดต้นทุนในการดำเนินงาน

3.2.2 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม¹² เห็นว่า การหลบหลีกภาษีอากร Tax Avoidance หมายถึง “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อย โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร (Loophole) ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อวินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษี การปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมาย และโดยผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่จะพยายามเสียภาษีให้น้อยลงและเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย เช่นการที่ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่นทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย หรือการที่ผู้เสียภาษีในอัตราสูงอยู่แล้วร่วมกับบุคคลอื่นประกอบธุรกิจในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามตนเองโดยลำพังก็เป็นการหลบภาษีเช่นเดียวกันเพราะเป็นการกระทำเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราต่ำ”

ศาสตราจารย์บุญชนะ อัครถาวร¹³ เห็นว่า Tax Avoidance หมายถึง “การเลี่ยงภาษีโดยกฎหมาย”

ปรีดี บุญยัง¹⁴ ให้คำจำกัดความ Tax Avoidance ว่า “เป็นการไม่เสียภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย”

วิโรจน์ เลหาะพันธุ์¹⁵ ให้คำจำกัดความของ Tax Avoidance ว่า “เป็นการไม่ชำระภาษีอากรหรือพยายามชำระแต่น้อยโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ระเบียบปฏิบัติ หรือข้อ

¹² ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 539.

¹³ อรชุน กนกทิพย์พรชัย, ความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา, (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 10-11.

¹⁴ ปรีดี บุญยัง, ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชา เศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2533-2534) : 47.

วินิจฉัยของส่วนราชการที่มีหน้าที่รับผิดชอบในการจัดเก็บภาษีการปฏิบัติดังกล่าวนี้ถือว่าถูกต้องตามกฎหมายและคอกผลแห่งกฎหมาย ไม่ถือว่าเป็นเรื่องเสียหายในการที่พยายามเสียภาษีให้น้อยลงและเสียโดยถูกต้องตามกฎหมาย”

ดร.พนิต ธีรภาพวงศ์¹⁶ ให้ความหมายของการเลี่ยงภาษี Tax Avoidance ว่า “แม้จะมีลักษณะคล้ายคลึงกับการวางแผนภาษี แต่ความแตกต่างคือ ความหมายของการเลี่ยงภาษี จะเป็นภาพพจน์ด้านลบ เนื่องจาก การเลี่ยงภาษี จะมีลักษณะประการหนึ่งคือการวางแผนภาษีไม่มี นั่นคือการหาช่องว่างทางกฎหมายเพื่อดำเนินการด้วยการ “การบิดเบือน (Manipulation)” กล่าวอีกนัยว่า การเลี่ยงภาษี เริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนเรื่องความถูกต้อง จัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป ดังนี้ ที่ปรึกษาทางภาษีมักจะแนะนำให้ผู้ลูกค้าของตนเชื่อว่า ต้องดำเนินการจัดทำธุรกรรมลงใด ๆ (Manipulated Transactions) ประกอบการทำธุรกิจการค้าของตน ธุรกรรมเหล่านี้ถูกกำหนดหรือสร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์อื่นใดทางการพาณิชย์หรือธุรกิจใด ๆ นอกจากกระทำเพื่อรองรับวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษีภายใต้ช่องว่างทางกฎหมายภาษีเท่านั้น สิ่งที่ตามมา และพึงระวังให้ดี คือ ความเสี่ยงใด ๆ ของกิจการหรือธุรกรรมลงดังกล่าวก็ย่อมเพิ่มขึ้นเป็นเงาตามตัวไปด้วย ทั้งด้วยความไม่มีตัวตนจริงทางการพาณิชย์หรือธุรกิจนั่นเองที่สร้างเงื่อนไขแห่งความเปราะบางสภาพที่ง่ายต่อการตรวจสอบ ตัวอย่างเช่น กรณีการสร้างคณะบุคคล โดยเอาสมาชิกในเครือญาติมาร่วมในคณะบุคคล (แต่ผู้ดำเนินการจริงเป็นบุคคลเพียงคนเดียว) เพื่อกระจายหน่วยภาษีและหลบเลี่ยงอัตราภาษีที่สูง”

ซึ่งในลักษณะทำนองเช่นนี้ ศาลฎีกาได้เคยกล่าวไว้ใน

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 คดีระหว่างบริษัทกระจกไทยจำกัด โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย ว่า “โจทก์ย่อมมีเสรีภาพในการที่จะทำสัญญาซื้อขายกระจกกับบริษัท กระจกไทยอาซาฮี จำกัด ในรูปแบบเงื่อนไข และมีข้อตกลงในรายละเอียดต่าง ๆ อย่างไรก็ได้ ตราบเท่าที่สัญญานั้นไม่ต้องห้ามโดยกฎหมาย และไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนซึ่งโจทก์และบริษัท กระจกไทยอาซาฮี จำกัด ย่อมทำสัญญากันมีข้อตกลงในลักษณะที่ก่อให้เกิดความสะดวกในทางการค้า และได้รับผลประโยชน์มากที่สุด ทั้งในรูปของผลกำไรและภาษี”

ผู้เขียนเห็นว่า การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) หรือนักวิชาการบางท่านใช้คำว่า การหลีกเลี่ยงภาษีแต่ให้ความหมายไปในทางเดียวกันว่าเป็นการกระทำที่มีลักษณะคล้ายกับการ

¹⁵ วิโรจน์ เลานะพันธุ์, “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย”, เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2523) : 9-10.

¹⁶ พนิต ธีรภาพวงศ์, ภาษีบริษัทข้ามชาติ : International Business Taxation, หน้า 74-75.

วางแผนภาษีแต่อาจแตกต่างกันที่การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรเป็นอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมาย โดยกระทำเพื่อต้องการเสียภาษีให้น้อยลงซึ่งการกระทำในลักษณะนี้อาจจะไม่ใช่ที่ยอมรับของคนทั่วไปเพราะอาจถูกมองว่าเป็นการกระทำที่ไม่สุจริตและในความหมายนี้ก็ไม่ปรากฏในกฎหมายภาษีอากรของไทย

3.2.3 การหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dodging)

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม¹⁷ เห็นว่าหมายถึง “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือข้อหลอเพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากรเช่นเดียวกัน”

ศาสตราจารย์บุญชนะ อัดถาวร¹⁸ ให้ความหมายว่า Evasion หมายถึง “การหลีกเลี่ยงซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย”

ปรีดี บุญยัง¹⁹ ให้คำจำกัดความ Tax Evasion ว่า “เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยไม่เสียภาษีตามจำนวนที่ควรจะต้องเสียซึ่งการฝ่าฝืนดังกล่าวอาจเกิดขึ้นโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนาก็ได้ การหลีกเลี่ยงภาษีในลักษณะนี้มีความผิดตามกฎหมายซึ่งมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญา”

วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์²⁰ ให้คำจำกัดความของ Tax Evasion ว่า “เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการไม่เสียภาษีอากรตามจำนวนที่ควรจะต้องชำระตามกฎหมายที่ใช้บังคับอยู่ในขณะใดขณะหนึ่ง ทั้งนี้จะกระทำโดยมีเจตนาหรือไม่มีเจตนาหรือประมาทเลินเล่อก็ตามการปฏิบัติการดังกล่าว ถือเป็นความผิดอาจมีโทษทั้งทางแพ่งและโทษทางอาญา ตามประมวลรัษฎากร”

¹⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 537.

¹⁸ อรชุน กนกทิพย์พรชัย, “ความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารนิติศาสตร์ สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537), หน้า 10-11.

¹⁹ ปรีดี บุญยัง, “ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ,” เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2533-2534) : 47.

²⁰ วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์, “การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย,” เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2523) : 9-10.

ผู้เขียนเห็นว่า จากความเห็นทางวิชาการดังกล่าวที่ได้ให้คำจำกัดความหรือมีการแปลความหมายของศัพท์ทั้งสองคำ คือ Tax Avoidance กับ Tax Evasion แตกต่างกัน ผู้เขียนเห็นว่า ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรมาตรา 37 ใช้คำว่า “หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร” ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับ คำว่า Tax Evasion ที่หมายถึง การหลบหนีภาษีอากร ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากรที่ผิดกฎหมายเพราะไม่ชำระภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ การกระทำด้วยวิธีนี้เป็นสิ่งที่สังคมรังเกียจ จำเป็นต้องหาทางป้องกันและปราบปรามอย่างเด็ดขาด และถ้าหากมีการจับกุมได้ในขณะที่หนีภาษีอากรหรือในภายหลังแล้ว จะต้องถูกลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติลักษณะของการกระทำที่เป็นความผิดอาญาฐาน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากร ไว้ในมาตรา 37 ไว้ดังนี้

มาตรา 37 “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แฉ่งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้ หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยข้อโกงหรืออุบายหรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้”

ลักษณะของการกระทำเพื่อการหลบหนีภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37 ดังกล่าว อาจกระทำได้ดังตัวอย่างต่อไปนี้

ก. การแจ้งย้ายที่อยู่หรือภูมิลำเนาเพื่อหลบหนีการประเมินตรวจสอบ อาจทำให้การตรวจสอบสะดุดหยุดลงไม่อาจดำเนินต่อไปได้ เพราะเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินจำกัดเฉพาะในเขตท้องที่ที่ตนอยู่

ข. การทุจริตโดยขายตัวซ้ำ อันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร เห็นได้จากตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1875/2515 บริษัท โรงภาพยนตร์ จำเลย ที่ 1 โดยผู้จัดการโรงภาพยนตร์ จำเลยที่ 2 ยอมรู้เห็นในการที่พนักงานขายตัวใช้อุบาย เพื่อหลีกเลี่ยงการใช้อากรมหรสพ โดยขายตัวฉบับเดียวคิดราคาเป็นสองเท่า และอนุญาตให้ผู้ซื้อเข้าดูภาพยนตร์ได้ 2 คน โดยเสียอากรเท่าฉบับเดียว เป็นผลให้จำเลยได้เงินขายตัวส่วนที่เกินราคาเป็นประโยชน์แห่งตน ศาลฎีกาวินิจฉัยชี้ว่า เป็นการกระทำที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจึงลงโทษตามมาตรา 37 อันเป็นบทหนักที่สุด

ค. การหลบหนีภาษีอากร โดยการแยกส่วนนิติกรรมหรือทำนิติกรรมอำพราง ารายรับบางอย่างไม่ต้องเสียภาษีการคำนวณประมวลรัษฎากร เช่น การขนส่งภายในประเทศ หรือการซื้อ

มาขายไป ซึ่งสินค้าส่วนใหญ่ตามกฎหมายภาษีการค้าเดิม ซึ่งปัจจุบันได้ยกเลิกไปแล้ว ดังนั้นในกรณีที่ประกอบการค้าโดยมีรายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีอากรเกี่ยวกับเงินจึงมักมีการเลี่ยงภาษีอากร โดยการแยกส่วนนิติกรรมให้รายรับบางส่วนไม่ต้องเสียภาษีการค้าเห็นได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 262/2520 ห้างหุ้นส่วนจำกัด โรงเลื่อยจักรไทยพลูทองโพทอง โจทก์ กรมสรรพากร จำเลย มีสาระสำคัญสรุปได้ว่า ชื่อสัญญาจ้างตัดฟัน ชักลาก และบรรทุกไปรวมหมอนแยกค่าตัดฟันไม้ และค่าชักลากบรรทุกไม้ไปรวมหมอนต่างหากจากกัน ผู้รับจ้างมีหน้าที่ต้องรักษาไม้ไว้ให้ดี มิให้เสียหาย สูญหายจนกว่าจะได้ค่าจ้าง มิฉะนั้นจะถูกปรับ แสดงว่าเป็นสัญญาจ้างทำของ หาใช่สัญญาจ้างทำของต่อนหนึ่ง และสัญญาขนส่งอีกต่อนหนึ่งไม่

ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37(1)

1. โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ความผิดฐานนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้กระทำรู้อยู่แล้วว่าข้อความที่จะแจ้งเป็นเท็จ แต่ได้แจ้งต่อเจ้าพนักงานหรือผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีซึ่งข้อความดังกล่าว โดยมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร องค์ประกอบของการกระทำจึงมีเพียงเจตนาแจ้งข้อความเท็จเท่านั้น ส่วนเมื่อแจ้งแล้วจะเป็นความผิดหรือไม่ก็ต้องพิจารณาว่าข้อความที่แจ้งเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีหรือไม่ ถ้าเกี่ยวข้องก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าพฤติการณ์เป็นการกระทำโดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือไม่ แม้ว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้น แต่ถ้าพฤติการณ์เป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็ย่อมถือเป็นความผิด

ในส่วนความผิดฐานจงใจแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็จะมีลักษณะเดียวกับความผิดฐานรู้อยู่แล้วแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความแตกต่างอยู่ที่ว่าเป็นการ “รู้อยู่แล้วแจ้งข้อความเท็จ” หรือ “จงใจแจ้งข้อความเท็จ” เท่านั้น เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าการ “จงใจ” จะมีน้ำหนักในการกระทำมากกว่า “รู้อยู่แล้ว” เพราะจงใจหมายถึงตั้งใจที่จะแจ้งข้อความเท็จ ซึ่งต้องมีการไตร่ตรองหรือใคร่ครวญแล้วยังคงตั้งใจที่จะแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ดังนั้น ถ้าผู้กระทำเพียงแต่แจ้งข้อความเท็จต่อเจ้าพนักงานในทันทีที่มีการถาม ก็ยังไม่ถึงขั้นจงใจแจ้งข้อความเท็จ

2. รู้อยู่แล้วให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือจงใจให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร การให้ถ้อยคำเท็จในที่นี้หมายถึงการให้ถ้อยต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสรรพากรในกรณีที่ต่อมมีการให้ถ้อยคำ

3. รู้อยู่แล้วตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือจงใจตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร การตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จมีลักษณะเช่นเดียวกับการให้ถ้อยคำต่างกันตรงที่การให้ถ้อยคำอาจรวมถึงเรื่องอื่นๆ

นอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินถามก็ได้ ถ้ามีการให้ถ้อยคำเพิ่มเติมจากประเด็นที่ถามและเป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็จะมีผลมีความผิดฐานให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้เช่นเดียวกัน ส่วนการตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จนั้น หมายถึงการตอบในประเด็นที่ถามแต่ตอบด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

4. รู้อยู่แล้วนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือจงใจนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร การนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง หมายถึงการนำพยานหลักฐานใดๆ มาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสรรพากร ไม่ว่าจะเจตนาจะนำมาแสดงเองหรือต้องนำมาแสดงโดยคำสั่งเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน

ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37(2) โดยความเท็จ โดยข้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ความผิดตามมาตรานี้ที่สำคัญคือต้องมีการกระทำอันเป็นการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเป็นองค์ประกอบความผิดที่สำคัญด้วยกล่าวคือการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องเกิดขึ้นด้วย จึงแตกต่างจากความผิดตามมาตรา 37(1) คือการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเป็นเจตนาพิเศษของผู้กระทำดังที่กล่าวมาแล้ว การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37(2) หมายถึง การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้สำเร็จบรรลุผลตามเจตนาของผู้กระทำ ส่วนการพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หมายถึงผู้กระทำได้ลงมือกระทำแล้วแต่กระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผลเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรได้²¹

การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรที่จะเป็นความผิดตามมาตรา 37(2) จะต้องเป็นการกระทำโดยความเท็จ โดยข้อโกง โดยอุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน กล่าวคือมีการกระทำโดยใช้ความเท็จ ข้อโกง หรือใช้อุบาย หรือวิธีการอื่นทำนองเดียวกันต่อเจ้าพนักงานของกรมสรรพากรในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น ถ้าเป็นการใช้ความเท็จ ข้อโกง หรือใช้อุบาย หรือโดยวิธีการอื่นทำนองเดียวกันต่อบุคคลอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์จากบุคคลนั้น ก็ไม่ถือว่าเป็นการกระทำการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 37(2) เพราะเป็นกรณีที่ได้รับผลประโยชน์จากบุคคลอื่นมิใช่ประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรโดยตรง

²¹ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 80 “ผู้ใดลงมือกระทำความผิดแต่กระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ผู้นั้นพยายามกระทำความผิด”

องค์ประกอบความผิดตามมาตรา 37(2) แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้

1. การกระทำโดยความเท็จหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นการหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากรโดยใช้ความเท็จ คำว่า "ความเท็จ" ในที่นี้คงมีความหมายกว้างรวมการกระทำทุกอย่างที่เป็นเท็จ ไม่ว่าจะเป็นการแจ้งความเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงดังที่ได้กล่าวมาแล้วในองค์ประกอบความผิดตามมาตรา 37(1) แต่ส่วนที่ต่างกันคือ การแจ้งความเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง แม้ว่าจะยังไม่มีกรหลีกเลียงภาษีเกิดขึ้น แต่ได้กระทำโดยมีเจตนาหลีกเลียงการเสียภาษีอากรก็เป็นความผิดสำเร็จตามมาตรา 37(1) แล้วแต่ความผิดตามมาตรา 37(2) คือต้องมีการลงมือกระทำในการหลีกเลียงการเสียภาษีโดยใช้ความเท็จและสามารถหลีกเลียงได้สำเร็จ หรือแม้จะหลีกเลียงภาษีไม่สำเร็จแต่ก็ถึงขั้นเป็นการพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีแล้ว เช่น แจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าไม่มีเงินได้ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ปกปิดไว้

2. การกระทำโดยข้อโกงหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากร กรณีนี้เป็นกรกระทำในการหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากรโดยใช้วิธีข้อโกง "ข้อโกง" คือการกระทำโดยทุจริต หลอกลวงผู้อื่นด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง และโดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม²² เช่น การนำหลักฐานปลอมหรือเท็จมาใช้ในการขอคืนภาษีและได้รับคืนภาษีจากการกระทำดังกล่าว ย่อมถือว่าเป็นการหลีกเลียงการเสียภาษีอากรโดยการข้อโกง ตามมาตรา 37(2) แห่งประมวลรัษฎากร

3. โดยอุบายหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นการกระทำโดยใช้อุบาย หมายถึง ใช้วิธีอันแยบคาย เล่ห์กล เล่ห์เหลี่ยม²³ ต่อเจ้าพนักงานหรือกรมสรรพากร ในการหลีกเลียงหรือพยายามหลีกเลียงการเสียภาษีอากร เช่น พักบ่อนองไม่ได้ ประกอบกิจการในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล แต่ได้เปิดบัญชีกับธนาคารในนามพี่น้อง 3 คน คือ นาย ศ. นาย ร. นาย พ. เพื่อใช้จ่ายร่วมกันระหว่างพี่น้อง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบยอดเงินที่อยู่ในบัญชีเงินฝากธนาคาร ผู้ถูกตรวจสอบได้

²² ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 341 "ผู้ใดโดยทุจริต หลอกลวงผู้อื่นด้วยการแสดงข้อความ อันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งและโดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวง หรือบุคคลที่สามหรือ ทำให้ผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สามทำ ถอนหรือทำลายเอกสารสิทธิ ผู้นั้นกระทำความผิดฐานข้อโกง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือ ปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ"

²³ พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542.

นำหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อปกปิดเงินได้ของตนว่าเป็นบุคคลอื่นที่มาอาศัยโอนผ่านบัญชีของตน หรือเป็นการรับเงินไว้แทนบุคคลอื่น

4. โดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นการกำหนดไว้กว้างๆ เพื่อให้ครอบคลุมการกระทำอื่นใดที่แม้ว่าจะมิใช่ การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรือโดยอุบาย แต่ถือเป็นวิธีการอื่นทำนองเดียวกับการใช้ความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย ทำให้การกระทำนั้นเป็น ความผิดตามมาตรา 37(2) เช่นเดียวกัน²⁴

ตัวอย่าง²⁵ กรณีการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) เช่น ผู้อยู่ในประเทศไทย ไม่โอนเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปี เดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย

ตัวอย่าง²⁶ กรณีการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) โจทก์ อ้างว่าเงินที่โจทก์ได้รับมา จำนวน 60 ล้านบาทเป็นเงินที่ผู้กู้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้าง ดังกล่าว ต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สูงถึง 60 ล้านบาทแล้วไม่นำมายื่นแบบแสดงรายการ เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่วรัฐ

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันนี้ ได้มีตัวอย่างของคำพิพากษาศาลอาญาในความผิดตาม มาตรา 37 ซึ่งเป็นคำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขแดงที่ อ.1149/2550 ซึ่งพอจะเป็นตัวอย่าง ในการพิจารณาลักษณะความผิดตามมาตราดังกล่าวได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรนำเสนอไว้ดังนี้

"การกระทำของจำเลยทั้งสามที่ด้ร่วมกันกระทำโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็เนื่องมาจากจำเลยที่ 2 เจตนา จะยกหุ้นของจำเลยที่ 2 ใน บริษัท ข. จำกัดที่มีชื่อ น.ส.ดวง เป็นผู้ถือครองแทนให้แก่จำเลยที่ 1 แต่ ได้ทำเป็นการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ โดยจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระราคาแทนจำเลยที่ 1 และใน ที่สุดเงินค่าหุ้นจำนวนนั้นก็กลับเข้าบัญชีของจำเลยที่ 2 โดยมีจำเลยที่ 3 เป็นผู้ดำเนินการซื้อขายใน ตลาดหลักทรัพย์ แทนจำเลยที่ 1 ที่ 2 และ น.ส.ดวง โดยตลอดแม้การให้ผู้อื่นเป็นผู้ถือครองหุ้นแทน ในตลาดหลักทรัพย์จะกระทำได้และเจ้าของที่แท้จริงสามารถขายหุ้นนั้นได้เองก็ตาม แต่คดีนี้

²⁴ ประกาศ คงเอียด, "หลีกเลี่ยงภาษีไม่อาจหนีมาตรา 37", ใน 22 ปี ศาลภาษีอากรกลาง : (ม.ป.ท. : ศาลภาษีอากรกลาง, หน้า 29-32.

²⁵ กรมสรรพากร, "หนังสือที่ กค. 0802/1696", 1 พฤษภาคม 2530.

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544.

เห็นได้ชัดว่าพฤติการณ์การขายหุ้นตามฟ้องระหว่างจำเลยที่ 1 กับจำเลยที่ 2 ดังกล่าวมิได้ซื้อขายกันจริงแต่เป็นการกระทำโดยลวงเพื่ออำพรางการให้ตามเจตนาที่แท้จริง จึงเป็นการกระทำโดยความเท็จ เป็นอุบายเพื่อจะไม่มีภาระภาษีจากการซื้อขายซึ่งไม่ต้องการนำมูลค่าหุ้นที่ได้รับจากการให้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีกด้วย จึงเป็นการร่วมกันหลีกเลี่ยงภาษีอากร"

จากแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวการที่บุคคลบางกลุ่มได้พยายามแตกหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลโดยมิได้มีการร่วมกันประกอบกิจการในลักษณะเป็นการร่วมลงทุนกันอย่างแท้จริงเพียงนำชื่อบุคคลที่ใกล้ชิดมาร่วมในการจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีเพื่อต้องกระจายเงินได้ของตนเองไปสู่หน่วยภาษีที่จัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อไม่ต้องการรับภาระภาษีหรือทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ย่อมเข้าลักษณะที่เป็นการกระทำโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

3.3 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีในต่างประเทศ

ในต่างประเทศมีมาตรการในการปราบปรามการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีดังนี้²⁷

1) ใช้หลักพิจารณาถึงเจตนาของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of legal Form Doctrine) วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance Motive) หากธุรกรรมใดเกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษีอากร แม้จะไม่ผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้นและเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

2) ใช้หลักการพิจารณาในเนื้อหาของธุรกรรมต่างๆ สำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form Doctrine) นิติกรรมหรือสัญญาใดแม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีหรือทำให้เสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance) ได้

3) ใช้หลักพิจารณาวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรม (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) หากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Final Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดมิได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้า (Commercial Purpose) แต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี

²⁷ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, คู่มือการศึกษากฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 4, หน้า 566-578.

หรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานย่อมมีอำนาจปฏิเสธและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้ แม้นิติกรรมหรือสัญญานั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่างๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม

4) ใช้หลักพิจารณาผลสุดท้าย(Step Transaction Doctrine)แม้ธุรกรรมใดจะประกอบด้วยขั้นตอนหลายขั้นตอนที่ชอบด้วยกฎหมายแต่ถ้าขั้นตอนใดไม่มีผลทางเศรษฐกิจ ขั้นตอนนั้นก็ใช้บังคับไม่ได้และจะพิจารณาจากผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้เพื่อหาผลสุดท้ายของธุรกรรมนั้น

5) ใช้หลักการที่จะไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี(Sham Transaction Principle) หากมีการทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดโดยคู่กรณีไม่ได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

6) ในการบัญญัติกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ(Business Purpose) เป็นประการอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงประการเดียวแล้วนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษีที่ไม่บริสุทธิ์ ศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับประโยชน์ทางภาษีตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นได้ และเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินภาษีอากรที่มีการหลบหลีกนั้นได้ ในบางประเทศได้บัญญัติเป็นกฎหมาย เช่น ประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย

3.4 มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษีในประเทศไทย

เนื่องจากประเทศไทยไม่มีกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์บัญญัติไว้ โดยเฉพาะในการปฏิบัติงานของเจ้าพนักงานสรรพากรจำเป็นต้องใช้บทบัญญัติกฎหมายตามประมวลรัษฎากรบางมาตรา เช่น มาตรา 65 ทวิ (4)ที่บัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน ค่าตอบแทน ค่าบริการ

หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันทีโอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน” และมาตรา 65 ตี (15) ที่บัญญัติว่า “ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในสวนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร” เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจในการประเมินภาษีตามเหตุผลที่เห็นว่า ถูกต้องได้²⁸

การนำบทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางเพื่อต่อต้านการ หลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 บัญญัติไว้ว่า

“การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อ ต่อคู่บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริตและต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้

ถ้าการแสดงเจตนาหลงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำ บทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมที่ถูกอำพรางมาใช้บังคับ”

อย่างไรก็ดีประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เอกาทศ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร(ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจ กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตาม ประมวลรัษฎากรได้ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนด ทั้งนี้ โดยอนุวัติรัฐมนตรีในการ กำหนดหลักเกณฑ์ดังกล่าวให้ประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา ตามมาตรา 3 เอกาทศแห่งประมวล รัษฎากร กรมสรรพากรจึงออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายมี และใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้มีเงินได้ที่บุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มี หนีบุคคล ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ให้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและ บัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่มิได้มีเงินได้ พึ่งประเมิน²⁹

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1933/2533.

²⁹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้าง หุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตาม ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545.

ต่อกรมสรรพากรได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร โดยให้เหตุผลว่า เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตลอดจนเป็นการสนับสนุนให้ใช้เลขประจำตัวประชาชนเป็นเลขประจำตัวหลักแห่งชาติที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไม่มีเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ได้แก่ คนต่างด้าว ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง นั้น มีสิทธิยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ตามแบบคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ต ทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> ได้อีกทางหนึ่ง ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และ ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 6 มีนาคม พ.ศ.2549 นับเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่ให้อำนาจฝ่ายบริหารสามารถที่จะกำกับควบคุมผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมายและจะเป็นการสะดวกทั้งผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากร แต่ในทางปฏิบัติเจ้าหน้าที่ฝ่ายอนุมัติเลขประจำตัวผู้เสียภาษีไม่มีอำนาจในการไต่สวนผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรดังกล่าว จึงเป็นเพียงการอำนวยความสะดวกในการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเท่านั้น

การกำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีภาษีอากรที่มีโทษทางแพ่งเท่านั้นแต่โทษทางอาญา เช่น กรณีการหลีกเลี่ยงภาษีตามมาตรา 37 หรือมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลภาษีอากรกลางไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา ดังนั้น ในการพิจารณาดำเนินคดีทางศาลที่เกี่ยวกับโทษทางอาญา จึงต้องให้ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญามีอำนาจพิจารณาพิพากษาความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เช่น ศาลอาญา ศาลจังหวัด หรือศาลแขวง แล้วแต่กรณี

โดยที่ลักษณะของคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ ในการพิจารณาพิพากษาคดีเกี่ยวกับภาษีอากร ต้องอาศัยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญทางด้านภาษีอากรในการพิจารณาพิพากษาคดี ทั้งความรับผิดชอบในทางแพ่งและทางอาญาแต่ปัจจุบันในการพิจารณาพิพากษาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางอาญาตามประมวลรัษฎากร ไปอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมอื่นทำให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรมีประสิทธิภาพน้อยลง ดังนั้นสมควรกำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษสามารถพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับความผิดด้านภาษีอากรดังกล่าวได้ รวมทั้งมีวิธีพิจารณา

พิเศษที่เหมาะสมกับลักษณะของคดีภาษีอากร อันจะทำให้การดำเนินคดีมีความถูกต้องและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

3.5 บทวิเคราะห์ขอบเขตความหมายของการวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ การหนีภาษีอากร หรือ ข้อโกงภาษีอากร ตามกฎหมายต่างประเทศและประมวลรัษฎากร

ประเทศไทยเป็นประเทศที่กำลังพัฒนา และแม้ว่ารายได้จากภาษีอากรจะเป็นแหล่งรายได้ที่สำคัญที่สุดก็ตาม แต่ก็ยังไม่มีการศึกษาอย่างจริงจังว่ามีกรณีหลีกเลี่ยงและหลบหนีภาษีกันมากน้อยเพียงใด เป็นแต่มีการกล่าวโดยทั่วไปว่า การจัดเก็บภาษีอากรของไทยจะสามารถเก็บได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย ถ้ารัฐบาลสามารถปรับปรุงประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี และถ้าหากสามารถอุดรูรั่วไหลมิให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงหรือหลบหนีได้แล้ว ก็จะมีรายได้เพิ่มขึ้นพอเพียงกับรายจ่ายของประเทศ

เมื่อพิจารณาจากคำนิยามที่ว่า การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ไม่เป็นการละเมิดกฎหมายภาษีอากร ผู้เสียภาษีอาจกระทำหรือละเว้นการกระทำใด ๆ โดยจัดการตามรูปแบบตามกฎหมายหรือประมวลรัษฎากรกำหนดเพื่อบรรเทาภาระภาษี หรือเพื่อเป็นประโยชน์ในการลดจำนวนภาษีที่ควรเสียให้น้อยลงได้ อันมีลักษณะคล้ายกับความหมายของการวางแผนภาษี (Tax Planning) ซึ่งเป็นการชำระภาษีเป็นอย่างดีมีแบบแผนรัดกุมภายใต้ขอบเขตของกฎหมาย โดยผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมาย ที่มีความชำนาญพิเศษทางด้านกฎหมายภาษีอากรเป็นผู้ให้คำแนะนำปรึกษา โดยส่วนใหญ่ผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมาย มีหน้าที่ที่จะต้องไม่แนะนำและต้องขัดขวางมิให้ลูกค้าความทำผิดกฎหมายหรือหลีกเลี่ยงกฎหมาย

ตัวอย่าง กรณีการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย³⁰ มีข้อเท็จจริงสรุปได้ว่า ในการตรวจสอบสาขาในประเทศไทยของบริษัทจำกัดแห่งหนึ่งซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา เจ้าหน้าที่ตรวจสอบได้พบว่า บริษัทมีเงินทุนจดทะเบียนประมาณ 3 ล้านดอลลาร์สหรัฐ ไม่ได้นำเงินทุนเข้ามาในประเทศไทย แต่ได้ให้สาขาในประเทศไทยกู้เงินจากสถาบันการเงินในประเทศไทยใช้จ่ายในการดำเนินการแทน ซึ่งเจ้าหน้าที่มีความเห็นว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) เพราะทำให้บริษัทต้องรับภาระดอกเบี้ยเงินกู้ อันทำให้กำไรสุทธิของบริษัทลดลง เจ้าหน้าที่จึงได้คำนวณดอกเบี้ยจากเงินลงทุนดำเนินการที่มีได้นำเข้ามาในประเทศไทยในอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืม และถือเป็นรายได้ของบริษัทในการคำนวณกำไรสุทธิ แต่ในเรื่องดังกล่าว

³⁰ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค. 0802/1332,” 21 สิงหาคม 2530.

กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า" การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใช้เงินทุนตนเอง หรือจะกู้เงินจากผู้อื่นมาใช้ในการดำเนินงานนั้น เป็นเรื่องที่อยู่ในอำนาจพิจารณาของผู้บริหารของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยแท้ ซึ่งผู้บริหารดังกล่าวมีสิทธิที่จะเลือกวิธีใดวิธีหนึ่งได้ตามที่เห็นสมควร ฉะนั้นกรณีตามข้อเท็จจริงข้างต้น การที่บริษัทตัดสินใจไม่นำเงินทุนเข้ามาในประเทศไทย จึงเป็นเรื่องที่ย่อมกระทำได้และดอกเบี้ยที่สาขาของบริษัทฯ จ่ายให้กับสถาบันการเงิน จึงถือเป็นรายจ่ายของสาขาบริษัทฯ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่สามารถคำนวณดอกเบี้ยจากเงินทุนดำเนินการที่มีได้นำเข้ามาในประเทศไทยเพื่อถือเป็นรายรับหรือเงินได้ของสาขาบริษัทฯ ในประเทศไทยแต่อย่างใด"

คำว่า Avoidance และ Evasion คำศัพท์สองคำมีการแปลความหมายออกไปแตกต่างกัน ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ ความหมายของการหนีภาษี Tax Evasion หรือ Tax Dogging หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือฉ้อฉล เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การหนีภาษีอากรถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายมีโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง

ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร Tax Avoidance หรือ Tax Minimization หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน

ศาสตราจารย์บุญชนะ อัดถากร ให้ความหมายว่า Avoinance หมายถึง การเลี่ยงภาษีโดยถูกกฎหมายส่วนคำว่า Evasion หมายถึง การหลีกเลี่ยงซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากรของไทย ในมาตรา 37 ใช้คำว่า "หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร" ส่วนภาษาอังกฤษใช้คำว่า Evade จึงหมายถึงการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรที่กระทำผิดกฎหมายเช่นเดียวกับคำว่า Evasion

ประเทศไทยไม่มีกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรบัญญัติไว้โดยตรงจึงต้องอาศัยบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและกฎหมายอื่นๆ ประกอบ เช่น ประมวลกฎหมายอาญา ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นำมาบังคับใช้เพื่อลงโทษแก่ผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับการที่ไม่ยอมเสียภาษีหรือการกระทำที่ต้องการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือต้องการเสียภาษีให้น้อยที่เป็น การกระทำที่ผิดกฎหมาย

บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 35 มาตรา 35 ทวิ มาตรา 37 มาตรา 37 ทวิ เป็นต้น

บทบัญญัติตามประมวลกฎหมายอาญา เช่น บทบัญญัติที่ใช้แก่ความผิดทั่วไป มาตรา 59 มาตรา 80 มาตรา 81 มาตรา 82 มาตรา 83 และบทบัญญัติในภาคความผิด เช่น มาตรา 264 มาตรา 265 มาตรา 341 เป็นต้น

บทบัญญัติประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เช่น บทบัญญัตินิติกรรมและสัญญา ต่าง ๆ หรือ เอกเทศสัญญา

ผู้เขียนเห็นว่า หากการกระทำใดโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต้องการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีก็จะเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย (Tax Evasion) แต่ถ้าการกระทำใดที่อยู่ภายใต้กรอบที่ประมวลรัษฎากรกำหนดและกระทำโดยสุจริตก็ถือว่าเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย ถือว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

ส่วนมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศไทยดังที่กล่าวมาแล้วยังไม่เพียงพอและยังไม่เหมาะสมเนื่องจากประมวลรัษฎากรยังไม่มีบทบัญญัติในเรื่องการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไว้โดยเฉพาะและในการบังคับใช้กฎหมายในชั้นเจ้าพนักงานก็ยังมีปัญหาเช่น ในการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเจ้าพนักงานไม่สามารถกำหนดเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรแยกกันได้ระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเพราะกฎหมายมิได้ให้นิยามหรือความหมายไว้ตลอดจนภาระภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลก็ไม่ต่างกัน และในการอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรก็ได้กำหนดให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการได้สวนผู้เสียภาษีก่อนที่จะอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีก่อให้เกิดช่องทางที่ผู้เสียภาษีในหน่วยภาษีดังกล่าวจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลขึ้นเป็นจำนวนมากซึ่งในความเป็นจริงผู้ที่ซื้อในการจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีนั้นอาจมิได้ร่วมดำเนินกิจการร่วมกันอย่างแท้จริง อันเป็นการกระทำในลักษณะของการบิดเบือนเจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายก่อให้เกิดปัญหาดังที่กล่าวมา

ในการพิจารณาดำเนินคดีอาญากับผู้หลีกเลี่ยงภาษีอากรศาลภาษีอากรกลางไม่มีอำนาจพิจารณาพิพากษา ดังนั้น ในการพิจารณาดำเนินคดีทางศาลที่เกี่ยวกับโทษทางอาญาจึงต้องให้ศาลที่มีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีอาญามีอำนาจพิจารณาพิพากษาคความผิดทางอาญาที่เกี่ยวกับภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร เช่น ศาลอาญา ศาลจังหวัด หรือศาลแขวง แล้วแต่กรณี

โดยที่ลักษณะของคดีภาษีอากรเป็นคดีที่มีผลกระทบต่อเศรษฐกิจของประเทศ ประกอบกับปัจจุบันศาลภาษีอากรกลางมีอำนาจพิจารณาพิพากษาคดีแพ่งเกี่ยวกับภาษีอากรเท่านั้น ทำให้คดีอาญาตามกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรที่ต้องอาศัยผู้พิพากษาที่มีความรู้ความชำนาญทางด้านภาษีอากร ประกอบกับประมวลรัษฎากร ได้กำหนดเรื่องการลงโทษการหลีกเลี่ยงภาษีหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรแต่ขาดคำอธิบายหรือขอขบเขตของ "การหลีกเลี่ยง

ภาษี” จึงเกิดปัญหาความไม่ชัดเจนของคำว่า “การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากร การหลีกเลี่ยงภาษีอากร และการหนีภาษีอากร” โดยเฉพาะความหมายของ “การหลีกเลี่ยง” ตามนัยมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ดูเหมือนจะมีความหมายที่กว้างขวางรวมถึงข้อโกงภาษีอากร ดังนั้นในการพิจารณาความผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากรแม้ว่าผู้พิพากษาศาลอาญาจะเป็นผู้มีความรอบรู้และ มีความสามารถแต่การให้คดีอาญาที่เกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากร อยู่ภายใต้อำนาจของศาลอาญามีศาลภาษีอากรกลาง ย่อมเกิดข้อถกเถียงเกี่ยวกับความชำนาญเฉพาะด้าน คือศาลภาษีอากรกลางเป็นศาลชำนาญพิเศษที่มีความชำนาญเรื่องภาษีอากร โดยเฉพาะย่อมมีความถนัดในเรื่องภาษีอากรมากกว่าและในระหว่างการพิจารณาดำเนินคดีภาษีอากรหากผู้พิพากษาศาลภาษีอากรกลางได้พบข้อเท็จจริงที่แสดงให้เห็นถึงการหลีกเลี่ยงภาษีอากร การลงโทษฐานหลีกเลี่ยงภาษีอากรย่อมดำเนินการได้ยิ่งไปกว่านั้นการที่ฐานความผิดกรณีการหลีกเลี่ยงภาษีไม่อยู่ในเขตอำนาจศาลภาษีอากรกลางก็เป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้ข้อพิพาทในกรณีดังกล่าวไม่ค่อยปรากฏให้เห็น ดังนั้นเมื่อเป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปว่าคดีหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรเป็นคดีที่มีความยุ่งยากซับซ้อนและต้องใช้ความรู้เฉพาะด้านจึงควรให้คดีหลีกเลี่ยงภาษีอากรและคดีภาษีอากรอยู่ในอำนาจหน้าที่ของผู้พิพากษาที่มีความรู้เฉพาะด้านไม่ว่าจะเป็นการพิจารณาในศาลชั้นต้น ศาลอุทธรณ์ และศาลฎีกา เพื่อให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับการคุ้มครองสิทธิอย่างแท้จริง³¹

การที่คดีเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีอากรต้องไปอยู่ในอำนาจพิจารณาพิพากษาของศาลยุติธรรมอื่นทำให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรมีประสิทธิภาพน้อยลง ดังนั้นสมควรกำหนดให้ศาลภาษีอากรกลางซึ่งเป็นศาลชำนาญพิเศษสามารถพิจารณาพิพากษาคดีอาญาที่เกี่ยวกับความผิดด้านภาษีอากรดังกล่าวได้ รวมทั้งมีวิธีพิจารณาพิเศษที่เหมาะสมกับลักษณะของคดีภาษีอากร อันจะทำให้เป็นผลในการดำเนินคดีภาษีอากรมีความถูกต้องและเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น

ศูนย์วิจัยทรัพยากร จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

³¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, “โครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร เรื่องปัญหาและการระงับข้อพิพาททางภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร”, มูลนิธิเพื่อสนับสนุนการพัฒนาวិชาการนิติศาสตร์ ร่วมกับศูนย์วิจัยกฎหมายและการพัฒนาคณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย ภายใต้ความร่วมมือทางวิชาการ กรมสรรพากร, 2551, หน้า 33.

บทที่ 4

การหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

4.1 เหตุผลในการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเริ่มใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 โดยในครั้งนั้น มาตรา 56¹ ได้กำหนดให้เก็บภาษีอากรจากบุคคลทุกคนที่มีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด แม้จะเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถก็ตาม และในปีเดียวกันนั้นได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมวรรคสองของ มาตรา 56² โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นว่า ในกรณีที่คณะบุคคลซึ่งมีโชตินิติบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน นอกจากบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนต้องยื่นรายการดังกล่าวแล้ว ให้คณะบุคคลนั้นยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการที่เกี่ยวกับหุ้นส่วน จากนั้นต่อมาก็ได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดย พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)พ.ศ. 2496 อันจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่อไป

ในปี พ.ศ.2489 ได้มี พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ.2489 เพิ่มบทบัญญัติมาตรา 49 ทวิ ขึ้นใหม่ โดยในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล ซึ่งมีบุคคลในครอบครัว คือ สามีกับภรรยา, บิดากับบุตรผู้เยาว์, บิดามารดากับบุตรผู้เยาว์, หรือ มารดากับบุตรผู้เยาว์ มีหุ้นรวมกันอยู่ในห้างหุ้นส่วนนี้ทั้งหมด หรือมีรวมเกินกว่าร้อยละห้าสิบของหุ้นทั้งหมด กฎหมายให้ถือเงินได้ของห้างฯ เฉพาะส่วนของบุคคลในครอบครัวเป็นเงินได้ของบุคคลเดียว คือ เป็นของสามี หรือบิดาในสามกรณีแรกหรือเป็นของมารดาในกรณีสุดท้าย แต่แล้วมาตรา นี้ก็ถูกยกเลิกไปโดย พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)พ.ศ. 2496

¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติว่า “บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้ยังไม่บรรลุนิติภาวะ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ถ้ามีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเป็นจำนวน...ให้ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งภายในเดือนพฤษภาคมทุกปี”

² ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรคสอง บัญญัติว่า “ในกรณีที่คณะบุคคลซึ่งมีโชตินิติบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน นอกจากบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนต้องยื่นรายการดังกล่าวแล้ว ให้คณะบุคคลนั้นยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนด แสดงรายการที่เกี่ยวกับหุ้นส่วนและข้อความอื่นอันควรแก่เรื่องต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งภายในเดือนพฤษภาคมทุกปี ปีนั้น”

ในปี พ.ศ. 2496 ได้มี พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 แก้ไขเพิ่มเติมความใน วรรคสอง ของมาตรา 56³ ใหม่ให้เปลี่ยนเป็นให้เก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียน เสมือนเป็นบุคคลคนเดียวไม่มีการแบ่งแยกเก็บภาษีเงินได้เป็นรายตัวคนดังแต่ก่อน และ ยังขยายให้เก็บภาษีเงินได้จากคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลอีกด้วย โดยให้เก็บภาษีเสมือนกับคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลนั้นเป็นบุคคลคนเดียวเช่นกัน การที่เพิ่มวรรคสอง ของมาตรา 56 ขึ้นใหม่ก็เพื่อความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร โดยบันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าวได้ให้เหตุผลในการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บดังนี้⁴

“ด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บในเวลานี้มีหลายประเภทด้วยกัน เป็นภาระยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากร ส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูงจึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรเสียภาษีแต่น้อยประเภทและตามหลักความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีอากร”

นอกจากนี้ยังปรากฏเหตุผลในการเปลี่ยนแปลงการเก็บภาษีจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลดังนี้⁵

“(1) ภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

(ก).....

(ข).....

³ พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 มาตรา 27 ให้ยกเลิกความในวรรคท้ายของมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมครั้งสุดท้ายโดย พระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494 และให้ใช้ความต่อไปนี้แทน “ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล มีเงินได้พึงประเมิน ให้ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล ที่ได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ ให้ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการรับผิดชอบในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

⁴ บันทึกคำชี้แจงร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ.2496อ้างใน อรรถรณ ฆานิตพจมาน, “แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคล” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท สาขา นิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540), หน้า 175.

⁵ เรื่องเดียวกัน. หน้า 176.

(ค).....

(ง) ในกรณีผู้เสียหายเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามกฎหมาย เดิมให้แยกเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน มาให้เสียหายในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนให้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลนั้นที่อยู่ในประเทศไทยและเมื่อได้เสียหายเช่นนี้แล้วผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น แต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้นั้นเป็นส่วนตัวซ้ำอีกนับว่าเป็นการสะดวกแก่ผู้เสียหาย”

จึงเห็นได้ว่ามีการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล โดยถือว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่ในประมวลรัษฎากร และกำหนดให้ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีอีก⁶ การกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องเสียภาษีเงินได้จากบุคคลธรรมดา นับเป็นสิ่งที่ดีประการหนึ่งในการที่จะส่งเสริมให้บุคคลมาร่วมกันเพื่อการสร้างงานก่อให้เกิดรายได้ ส่งผลให้รัฐเก็บรายได้มากขึ้นและสะดวกทั้งผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารจัดการเก็บภาษีอากร และยังเป็นการบริหารระภาษีอากรในระบบอัตราภาษีก้าวหน้า ซึ่งได้สร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย

อย่างไรก็ดี หากจะพิจารณาถึงผลกระทบต่อผู้เสียหายแล้วจะเห็นว่าในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก่อนที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ.2496 ที่กำหนดให้คณะบุคคลต้องนำรายได้แบ่งแยกไปเสียภาษีในนามของผู้ที่เข้าร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลแต่ละคนโดยที่ในขณะนั้นการคำนวณภาษี⁷ ให้คำนวณจากเงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่า

⁶ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42(14).

⁷ ประมวลรัษฎากรมาตรา 48 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าภาระ ค่าใช้จ่าย และลดหย่อนออกตามความในมาตรา 42 ถึงมาตรา 47 แล้วเหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในชั้นต่างๆ โดยอัตราดังนี้

- (1) จำนวนเงินได้สุทธิตั้งแต่ 1,200 บาทลงมาให้เสีย 1 ใน 8 แห่งอัตรากาสิโนปกติ
- (2) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 1,200 บาทขึ้นไปถึง 2,400 บาทให้เสีย 1 ใน 4 แห่งอัตรากาสิโนปกติ สำหรับจำนวนเงินนั้น
- (3) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 2,400 บาทขึ้นไปถึง 3,600 บาทให้เสีย 1 ใน 2 แห่งอัตรากาสิโนปกติ สำหรับจำนวนเงินนั้น
- (4) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 3,600 บาทขึ้นไปถึง 6,000 บาทให้เสีย 5 ใน 8 แห่งอัตรากาสิโนปกติ สำหรับจำนวนเงินนั้น
- (5) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 6,000 บาทขึ้นไปให้เสียในอัตรากาสิโนปกติสำหรับจำนวนเงินนั้น

ภาวะ ค่าใช้จ่ายและลดหย่อน ออกแล้วเหลือเท่าใด เป็นเงินได้สุทธิที่ต้องเสียภาษีอากรตามจำนวน
 ชั้นของเงินได้สุทธิในอัตราภาษีที่กำหนด^๘ จึงเห็นได้ว่าผู้เสียภาษีอากรที่ร่วมกันเป็นคณะบุคคล
 ที่มีโชตินิติบุคคลต้องนำเงินได้มาเสียภาษีในนามของตนเองทำให้รับภาระภาษีในอัตราภาษีปกติ
 และอัตราภาษีเสริมในขณะนั้น เห็นว่าไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหาร
 จัดเก็บภาษีอากรและเป็นช่องว่างในการอำพรางรายได้ของผู้มีเงินได้ไปยังบุคคลอื่น

เมื่อพิจารณาถึงการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐหลังจากที่มีการแก้ไขประมวลรัษฎากร
 และได้กำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีและเสียภาษี
 อากรต่างหากจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและเสียภาษีอากร
 ตามอัตราก้าวหน้า อันเป็นการส่งเสริมให้มีการดำเนินกิจการร่วมกันในรูปแบบของคณะบุคคลที่
 มีโชตินิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ อีกทั้งผู้ที่เป็นหุ้นส่วนมีสิทธิที่ไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจาก
 ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมารวมกับเงินได้ของตนเพื่อเสียภาษีอากรอีก
 ส่วนผลกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็ได้รับยกเว้นไม่ต้อง

- (6) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 12,000 บาทขึ้นไปให้เสียภาษีเสริมอีกตาม อัตราภาษีเสริม สำหรับจำนวนเงินนั้น
 อัตราภาษีปกติ และภาษีเสริมให้เป็นไปตามที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวดนี้
 ถ้าภาษีเงินได้ที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินแล้วมีจำนวนต่ำกว่า 10 สตางค์ เป็นอันไม่ต้องเรียกเก็บ”

^๘ บัญชีอัตราภาษีเงินได้

- (1) อัตราภาษีปกติ ร้อยละ 8
 (2) อัตราภาษีเสริมเป็นดังนี้
 (ก) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 12,000 บาทแต่ไม่เกิน 15,000 บาท ร้อยละ 4 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า
 12,000 บาท
 (ข) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 15,000 บาทแต่ไม่เกิน 20,000 บาท ร้อยละ 6 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า
 15,000 บาท
 (ค) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 20,000 บาทแต่ไม่เกิน 30,000 บาท ร้อยละ 7 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า
 20,000 บาท
 (ง) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 30,000 บาทแต่ไม่เกิน 50,000 บาท ร้อยละ 9 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า
 30,000 บาท
 (จ) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 50,000 บาทแต่ไม่เกิน 100,000 บาท ร้อยละ 12 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า
 50,000 บาท
 (ฉ) จำนวนเงินได้สุทธิเกินกว่า 100,000 บาท ร้อยละ 15 แห่งจำนวนเงินที่เกินกว่า 100,000 บาท

นำมาเสียภาษีอากร เห็นว่าเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรประสงค์ที่จะสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรและยังมุ่งถึงการอำนวยความสะดวกเป็นไปตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี

ตัวอย่าง เช่น กรณีสามีภริยาหากภริยามีอาชีพแพทย์ การที่ภริยาเปิดคลินิกเพื่อรับรักษาผู้ป่วย ถือว่าภริยามีเงินได้พึงประเมินประเภทวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ภริยาต้องนำเงินได้พึงประเมินดังกล่าวของตนไปรวมกับเงินได้พึงประเมินของสามีเพื่อเสียภาษีอากร ตามมาตรา 57ตรี แห่งประมวลรัษฎากร แต่เมื่อประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ภริยาก็มีสิตินิติที่จะวางแผนภาษีอากร ด้วยวิธีการร่วมกับบุคคลอื่น⁹ เพื่อดำเนินกิจการคลินิกในลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญไม่จดทะเบียนได้ ก็นับว่าเป็นธรรม สะดวก ประหยัดค่าใช้จ่ายแก่ผู้เสียภาษีอากร และยังเป็นการบรรเทาภาระภาษีอากร จึงเห็นได้ว่ารัฐได้นำหลักการบริหารภาษีอากรที่ดีมาใช้ในการบัญญัติประมวลรัษฎากรเพื่อใช้เป็นเครื่องมือในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากร

ในกรณีที่มีบุคคลหลายๆ คนมาร่วมกิจการกันแต่ไม่มีลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 ที่บัญญัติไว้ว่า **“อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไป ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”** ซึ่งบทบัญญัตินี้มีองค์ประกอบอยู่ 6 ประการคือ

- (1) การที่จะมาจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนนั้นอย่างน้อยต้องมีบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไป
- (2) บุคคล 2 คนนั้นต้องมีการตกลงกัน คือมีสัญญาตกลงกัน
- (3) มีการเข้ากันคือมีการลงทุนเข้ากัน
- (4) ต้องมีการกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่ง
- (5) ต้องมีการร่วมกัน คือร่วมได้ร่วมเสียด้วยกัน
- (6) ต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรกัน

กรณีดังกล่าวที่ว่านั้นคือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งดำเนินกิจการร่วมกันอาจไม่มีลักษณะครบองค์ประกอบทั้ง 6 ประการดังกล่าว

ตัวอย่าง เช่น มีบุคคล 3 คนมาตกลงเข้ากันกระทำการอย่างใดอย่างหนึ่งร่วมกัน แต่ว่าวัตถุประสงค์ไม่มีการแบ่งกำไรกัน โดยระบุวัตถุประสงค์ว่าถ้ากิจการมีกำไรให้เอาไปบำรุงมูลนิธิต่างๆ เป็นต้น ซึ่งถ้าเป็นเช่นนี้ก็ขาดหลักการเป็นห้างหุ้นส่วนตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เพราะฉะนั้น จึงไม่เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ เมื่อเกิดมีคณะบุคคลที่มีโช

⁹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/15697,” 20 พฤศจิกายน 2529.

นิติบุคคลที่กล่าวนี้เกิดขึ้นก็จะเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไม่ได้ด้วยเหตุนี้จึงได้มีการแก้ไขขยายหน่วยภาษีให้รวมถึงคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและให้เก็บจากคณะบุคคลนั้นเสมือนคนๆ เดียว¹⁰

จากบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่นๆ ภายในเดือนมีนาคมทุกๆ ปี ตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้ง ถ้าบุคคลนั้น...

ในกรณีห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีล่วงมาแล้วเกินจำนวนตาม (1) ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นที่ได้รับระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้วภายในกำหนดเวลาและตามแบบเช่นเดียวกับวรรคก่อน การเสียภาษีในกรณีเช่นนี้ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการรับผิดชอบเสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นจากยอดเงินได้พึงประเมินทั้งสิ้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวที่ไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนไม่จำเป็นต้องยื่นรายการเงินได้สำหรับจำนวนเงินได้พึงประเมินดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีก แต่ถ้าห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้นมีภาษีค้างชำระ ให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลทุกคนร่วมรับผิดชอบในเงินภาษีที่ค้างชำระนั้นด้วย”

จะเห็นได้ว่า การจัดเก็บภาษีอากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามบทบัญญัติของกฎหมายในปี พ.ศ.2481-2496 จะเป็นการจัดเก็บภาษีที่ระดับผู้เป็นหุ้นส่วนตามเงินได้พึงประเมินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับ แต่อย่างไรก็ตามนับตั้งแต่ปี พ.ศ.2496 เป็นต้นมา ประมวลรัษฎากรได้มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญเกี่ยวกับวิธีการจัดเก็บภาษีอากรมาจัดเก็บจากเงินได้ของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ในกรณีที่ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีเงินได้พึงประเมินให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการยื่นรายการเงินได้พึงประเมินในนามห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลนั้นเสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ทั้งนี้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแต่ละคนไม่ต้องยื่นรายการเงินได้ดังกล่าวเพื่อเสียภาษีอีกอันเป็นการยกเว้นความซ้ำซ้อนทางภาษี ซึ่งนับว่าเป็นการอำนวยความสะดวก (Convenience) ให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรยิ่งขึ้น

โดยผลจากการเปลี่ยนแปลงวิธีการจัดเก็บภาษีอากรทำให้ห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลถูกจัดเก็บภาษีโดยถือว่าเป็นหน่วยภาษีใหม่ตามประมวลรัษฎากร

¹⁰ สนั่น เกตุทัต, “วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย,” : 3 – 56.

โดยที่ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีอากรอีก

4.2 ลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคล (Ordinary Partnership of Non-juristic Body of Persons)

บทบัญญัติตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลมีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้เสมือนบุคคลธรรมดาคนเดียว โดยไม่มีการแบ่งแยก แต่ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายหรือลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชินิติบุคคลไว้จึงต้องนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาพิจารณา ดังนี้

4.2.1 ลักษณะของห้างหุ้นส่วน หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น¹¹

มาตรา 1012 ให้คำจำกัดความทั่วไปของห้างหุ้นส่วนและบริษัทว่า “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งสองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น”

บทบัญญัติของมาตรา 1012 อาจแยกพิจารณาได้ 3 ข้อ ดังนี้

- (1) สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากัน
- (2) เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน
- (3) ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น

1. สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากัน

มาตรา 1012 เป็นบทบัญญัติทั่วไปของห้างหุ้นส่วนและบริษัทเท่านั้น ห้างหุ้นส่วนอาจมีผู้เข้าหุ้นกันเพียง 2 คนก็ได้ แต่สำหรับบริษัทนั้น มาตรา 1097,1237(4) บัญญัติไว้โดยเฉพาะลงไปอีกว่าต้องมีผู้ถือหุ้นอย่างน้อย 3 คน

2. เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน

การที่ห้างหุ้นส่วนและบริษัทต้องมีการกระทำการกิจการร่วมกันนี้เป็นลักษณะพิเศษประการหนึ่งที่ทำให้ห้างหุ้นส่วนและบริษัทเป็นเอกเทศสัญญาผิดแผกแตกต่างกับสัญญาอื่น

การกระทำการกิจการร่วมกันอาจพิจารณาได้เป็น 3 ประการ คือ

- (ก) กระทำการอันเดียวกัน
- (ข) ไม่กระทำการแข่งขันกัน
- (ค) ดำเนินการร่วมกัน

¹¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012.

(ก) การกระทำกิจการอันเดียวกัน การที่บุคคลเข้าหุ้นกันทำการค้าไม่ว่าจะในรูปแบบห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ผู้เข้าหุ้นต่างมีความมุ่งหมายหรือวัตถุประสงค์เป็นอันเดียวกันหรือในแนวเดียวกัน กล่าวคือ ถ้ามีความมุ่งหมายจะค้าอะไรก็ค้าด้วยกัน จะซื้อจะขายอะไรก็เป็นฝ่ายที่ซื้อหรือฝ่ายที่ขายด้วยกัน ส่วนสัญญาอื่น ๆ นั้นความประสงค์ของคู่สัญญาอาจต่างกันหรือตรงกันข้ามกัน ตัวอย่างเช่น สัญญาซื้อขาย ฝ่ายที่เป็นผู้ขายมีความประสงค์จะได้ราคาของจากผู้ซื้อ ฝ่ายผู้ซื้อต้องการของหรือสินค้าจากผู้ขาย ในสัญญาเช่าทรัพย์สิน ผู้ให้เช่าต้องการค่าเช่า แต่ผู้เช่าต้องการได้ทรัพย์สินที่เช่ามาใช้สอย เป็นต้น

(ข) ไม่กระทำการแข่งขันกัน เนื่องจากห้างหุ้นส่วนก็ดี บริษัทก็ดี ตั้งขึ้นเพื่อกำไรมาแบ่งปันกันในระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้น มีการร่วมทุนร่วมแรงร่วมกำไรขาดทุนกัน การที่บุคคลจะเข้าเป็นหุ้นส่วนกันก็มักจะเป็นเรื่องความไว้นือเชื่อใจกัน ผู้เป็นหุ้นส่วนมีอำนาจเข้าไปจัดการงานของห้างหุ้นส่วน หรืออย่างน้อยก็มีสิทธิติดตามการทำงานของห้างหุ้นส่วนมีสิทธิตรวจสอบและคัดค้านเสมอ บัญชี และเอกสารใด ๆ ของห้างหุ้นส่วนได้ นับว่าผู้เป็นหุ้นส่วนอาจรู้ความลับในทางการค้าของห้างหุ้นส่วนและอาจนำความรู้ที่ได้จากกิจการของห้างหุ้นส่วนไปหาประโยชน์ส่วนตัวทำให้เป็นที่เสียหายแก่ห้างหุ้นส่วนหรือหุ้นส่วนคนอื่นได้ สำหรับบริษัทนั้นกรรมการของบริษัทซึ่งเป็นผู้บริหารงานของบริษัทแทนผู้ถือหุ้นทั้งปวง ก็อยู่ในฐานะที่รู้ความลับในทางการค้าและอาจหาผลประโยชน์ใส่ตัวให้เป็นที่เสียหายแก่บริษัทและผู้ถือหุ้นได้ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1038, 1066 และ 1168 จึงห้ามมิให้ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือกรรมการประกอบกิจการซึ่งมีสภาพดูจะเดียวกันและเป็นการแข่งขันกับกิจการของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท โดยไม่ได้รับความยินยอมจากหุ้นส่วนอื่นหรือที่ประชุมใหญ่ของผู้ถือหุ้นบริษัท

(ค) ดำเนินการร่วมกัน การดำเนินการร่วมกันนั้นมิได้หมายความว่าผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนหรือผู้ถือหุ้นทุกคนต้องเข้าไปดำเนินงานของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทด้วยตนเอง เพียงแต่ว่ามีสิทธิเข้าไปจัดการงานหรือควบคุมการจัดงานของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ถือหุ้นอาจไม่ใช้สิทธินั้น หรืออาจมอบหมายให้ผู้อื่นใช้สิทธินั้นแทนตนก็ได้ และขอบเขตของสิทธินี้ก็แตกต่างกัน แล้วแต่ว่าจะเป็นหุ้นส่วนประเภทใดหรือเป็นบริษัท

มาตรา 1033 บัญญัติว่า "ถ้าผู้เป็นหุ้นส่วนมิได้ตกลงกันไว้ในกระบวนจัดการห้างหุ้นส่วนไซ้ร้ ท่านว่าผู้เป็นหุ้นส่วนยอมจัดการห้างหุ้นส่วนนั้นได้ทุกคน แต่ผู้เป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งคนใดจะเข้าทำสัญญาอันใดซึ่งเป็นผู้เป็นหุ้นส่วนอีกคนหนึ่งทักท้วงนั้นไม่ได้"

ในกรณีเช่นนี้ ท่านให้ถือว่าผู้เป็นหุ้นส่วนยอมเป็นหุ้นส่วนผู้จัดการทุกคน"

มาตรา 1037 บัญญัติว่า "ถึงแม้ว่าผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหลายได้ตกลงให้ผู้เป็นหุ้นส่วนคนเดียวหรือหลายคนเป็นผู้จัดการห้างหุ้นส่วนก็ดี ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนนอกจากผู้จัดการย่อมมีสิทธิ

ที่จะไต่ถามถึงการทำงานของห้างหุ้นส่วนที่จัดอยู่นั้นได้ทุกเมื่อ และมีสิทธิที่จะตรวจและคัดสำเนาสมุด บัญชี และเอกสารใด ๆ ของห้างหุ้นส่วนได้ด้วย"

กรณีของห้างหุ้นส่วนนั้น เพียงแต่บุคคลฝ่ายหนึ่งจ่ายเงินหรือผลประโยชน์ตอบแทนที่อีกฝ่ายหนึ่งช่วยเหลือในกิจการค้า ถ้าไม่ได้มีการดำเนินการกิจการร่วมกันก็ไม่อาจถือว่าเป็นหุ้นส่วนกันได้ ตัวอย่างเช่น ในคดีเรื่องหนึ่งโจทก์ซื้อสินค้าจากบริษัทไปขาย จำเลยซึ่งเป็นผู้ช่วยผู้จัดการบริษัทได้ช่วยให้โจทก์ได้รับส่วนลดจากการขายสินค้ามากขึ้น และมีของแถมให้โจทก์นำไปแจกแก่ลูกค้า ทั้งไม่ให้พนักงานของบริษัทขายสินค้าชนิดเดียวกันในท้องที่ที่โจทก์ขายอยู่ ทำให้โจทก์มีกำไรมากขึ้น และโจทก์ได้จ่ายเงินกำไรร้อยละห้าให้จำเลยก็ตาม เพียงเท่านี้ไม่พอถือว่าเป็นหุ้นส่วนกับโจทก์ อันจะทำให้จำเลยต้องร่วมรับผิดชอบกับโจทก์สำหรับหนี้สินค้าที่โจทก์ซื้อจากบริษัท¹² ทำนองเดียวกัน จำเลยที่ 1 ทำสัญญาจะขายที่ดินให้จำเลยที่ 2 และที่ 3 เพื่อนำไปปลูกตึกแถวขาย แม้ในสัญญาจะซื้อขายที่ดินจะกำหนดว่าจำเลยที่ 1 จะได้รับส่วนแบ่งกำไรจากการขายตึกแถวร้อยละหกสิบก็ตาม แต่ไม่ปรากฏว่าจำเลยที่ 1 ได้ร่วมกันประกอบกิจการปลูกสร้างตึกด้วย จำเลยที่ 1 ก็หาเป็นหุ้นส่วนกับจำเลยที่ 2 และที่ 3 อันจะต้องรับผิดชอบต่อโจทก์ตามสัญญาจะซื้อขายตึกที่โจทก์ทำกับจำเลยที่ 2 และที่ 3 ไม่¹³

3. ประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะได้แก่กิจการที่ทำนั้น

ลักษณะอีกประการหนึ่งที่ทำให้ห้างหุ้นส่วนและบริษัทแตกต่างจากสัญญาอื่น ๆ ก็คือ ห้างหุ้นส่วนและบริษัทเป็นสัญญาซึ่งเกิดขึ้นเพราะคู่สัญญาต่างประสงค์จะแสวงหาผลกำไรจากกิจการที่ทำมาแบ่งปันกัน เพราะฉะนั้นประการแรกกิจการที่จะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทได้นั้น ย่อมต้องเป็นกิจการค้าหรือกิจการอื่นซึ่งมีทางหาผลกำไร กิจการซึ่งไม่ประสงค์จะหากำไรอาจจัดตั้งเป็นหุ้นส่วนหรือบริษัทได้ไม่ เป็นต้นว่า กิจการเพื่อส่งเสริมศิลปวัฒนธรรม ขนบธรรมเนียม ประเพณี วรรณคดี กิจการเพื่อส่งเสริมความรักชาติ สันติภาพ หรือการสังคมสงเคราะห์การช่วยเหลือซึ่งเป็นการให้เปล่าในรูปแบบต่าง ๆ เหล่านี้ หากอาจจัดตั้งขึ้นในรูปของห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทได้ไม่ แต่อาจก่อตั้งขึ้นในรูปของสโมสร สมาคม มูลนิธิ หรือองค์การนิติบุคคลอื่น ประการที่สองข้อตกลงหรือสัญญาที่เป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทได้นั้น ต้องเป็นข้อตกลงหรือสัญญาที่ประสงค์จะแบ่งผลกำไรกัน ข้อตกลงหรือสัญญาแบ่งรายได้แม้จะเป็นรายได้ที่เกิดจากธุรกิจการค้า อาจไม่ใช่ห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท แต่อาจเป็นสัญญาจ้างทำของ หรือจ้างแรงงาน โดยจ่ายค่าจ้างเป็นส่วนแบ่งของรายได้ หรือเป็นกิจการร่วมค้าก็ได้

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 862/2532.

¹³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2062/2532.

การกระทำกิจการร่วมกันโดยที่มีได้ประสงค์จะแบ่งกำไรยอมไม่เป็นห้างหุ้นส่วน
สามัญ

4.2.2 ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชติบุคคล คือ ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนตาม
ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์¹⁴

ห้างหุ้นส่วนสามัญนอกจากจะต้องมีลักษณะทั่วไปดังที่กล่าวไว้ในมาตรา 1012
และ 1025 แล้ว การที่จะเป็นหุ้นส่วนกันนั้นต้องมีการลงหุ้นกันดังที่ มาตรา 1026 บัญญัติไว้ด้วยว่า
“ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงหุ้นด้วยในห้างหุ้นส่วน

สิ่งที่นำมาลงหุ้นด้วยนั้น จะเป็นเงินหรือทรัพย์สินสิ่งอื่นหรือลงแรงงานก็ได้”

ห้างหุ้นส่วนสามัญคือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงนำหุ้นมาลงทุน
กระทำกิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และบุคคลผู้เป็น
หุ้นส่วนทั้งหมดทุกคนรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด

คำจำกัดความนี้อาจแยกพิจารณาออกได้เป็น 4 หัวข้อ คือ

1. สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงนำหุ้นมาลงทุนร่วมกัน
2. เพื่อกระทำกิจการร่วมกัน
3. ด้วยประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะพึงได้กิจการที่ทำนั้น
4. หุ้นส่วนทั้งหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างหุ้นส่วนโดยไม่มี

จำกัด

1. สัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงนำหุ้นมาลงทุนร่วมกัน

(ก) บุคคลที่ตกลงกันไม่จำกัดว่าต้องมีกี่คน

ห้างหุ้นส่วนเป็นสัญญาชนิดหนึ่งจึงต้องมีบุคคลอย่างน้อย 2 คน มาทำความ
ตกลงแต่กฎหมายก็ได้จำกัดว่าอย่างมากที่สุดจะมีกี่คนไม่ได้ ฉะนั้น ตามประมวลกฎหมายแพ่ง
และพาณิชย์ ห้างหุ้นส่วนจะมีผู้ลงหุ้นเพียง 2 คน หรือมีจำนวนที่ร้อยคนก็ได้แล้วแต่ขนาดของธุรกิจ
แต่ทางปฏิบัติหุ้นส่วนมักจะมีไม่มากนัก และธุรกิจของห้างหุ้นส่วนสามัญมักจะเป็นธุรกิจเล็ก ๆ
ชั่วคราว

การเข้าหุ้นกันทำการค้าในรูปของห้างหุ้นส่วนนั้นมักจะกระทำกันในบรรดาผู้ที่
ใกล้ชิดไว้วางใจกันภายในวงจำกัด แม้กฎหมายจะไม่ได้กำหนดจำนวนขึ้นสูงไว้ แต่โดยความเป็น
จริงแล้ว การเข้าหุ้นส่วนกันเป็นจำนวนมาก ๆ ย่อมไม่สะดวกแก่การควบคุมและการดำเนินงาน
ของห้างหุ้นส่วน ธุรกิจการค้าที่มีผู้ถือหุ้นมาก ๆ จึงมักจะจัดในรูปบริษัทจำกัด

¹⁴ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1025.

(ข) ผู้เข้าหุ้นทุกคนต้องลงทุนร่วมกัน

การเป็นหุ้นส่วนกันนั้นต้องมีการลุ่มหัวจมท้ายกัน คือ ร่วมกำไรร่วมขาดทุนกัน เพราะฉะนั้น บุคคลที่จะเป็นหุ้นส่วนได้นั้นจะต้องมีการลงทุนด้วย หุ้นที่ลงทุนจะมีส่วนมากน้อยเพียงใดก็ได้แล้วแต่จะตกลงกัน ผู้ที่มีได้ลงทุนแม้จะมีส่วนเป็นเจ้าของในทรัพย์สินที่มีผู้อื่นนำไปลงทุน หากกลายเป็นหุ้นส่วนไปด้วยไม่ได้ ดังเช่นในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1495/2498 ภรรยาเอาสินสมรสไปลงทุนในห้างหุ้นส่วน แม้สามีจะเป็นเจ้าของร่วมในสินสมรสนั้น สามีก็หากกลายเป็นหุ้นส่วนไปด้วยไม่ได้สามีจึงไม่ต้องรับผิดชอบในหนี้ของห้างหุ้นส่วนนั้น แต่ก็มีได้หมายความว่าบุคคลจะเป็นหุ้นส่วนโดยผู้อื่นลงทุนให้ไม่ได้ ตัวอย่างเช่น บิดาลงชื่อบุตรเป็นหุ้นส่วนในกิจการค้าของตนโดยบิดาลงหุ้นหรือแบ่งหุ้นของตนให้ เป็นต้น

(ค) หุ้นอาจเป็นทรัพย์สินอื่นหรือแรงงานก็ได้

การเอาเงินมาลงทุนเท่ากับเป็นการโอนกรรมสิทธิ์ในเงินนั้นให้แก่ห้างหุ้นส่วน หรือถ้าจะกล่าวโดยเคร่งครัดเป็นการให้เงินนั้นเป็นของผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนร่วมกัน เพราะห้างหุ้นส่วนไม่มีตัวตนตามกฎหมาย เป็นเพียงชื่อเรียกหุ้นส่วนทุกคนรวม ๆ กัน เท่านั้น แต่การเอาทรัพย์สินอื่นมาลงทุนนั้นอาจเป็นการเอาทรัพย์สินมาให้เป็นกรรมสิทธิ์ของห้างหุ้นส่วน หรือเพียงแต่เอามาให้ใช้ในกิจการของห้างหุ้นส่วนก็ได้

แรงงานที่เอามาลงทุนนั้น มิได้หมายความว่าเฉพาะร่างกายเท่านั้น แต่หมายรวมถึงแรงสมอง ความรู้ ความคิด ตลอดจนการจัดการด้วย ดังจะเห็นได้ว่าตัวบทภาษาอังกฤษในฉบับร่างของมาตรา 1026 นี้ คำว่าแรงงานหมายถึง Service ซึ่งเป็นคำที่กว้างกว่าร่างกาย

(ง) บุคคลที่ลงทุนอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้

กฎหมายมิได้กำหนดว่าบุคคลที่จะเข้าหุ้นเป็นห้างหุ้นส่วนจะต้องเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น เพราะฉะนั้นบุคคลธรรมดาอาจเข้าหุ้นกับนิติบุคคล เช่น บริษัท ตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนกันขึ้นก็ได้ สมัยหนึ่งเคยเห็นกันว่าบริษัทไม่อาจเข้าเป็นหุ้นส่วนได้เพราะเป็นการนอกเหนือวัตถุประสงค์ของบริษัท และเป็นการยัดอำนาจการบริหารงานของกรรมการบริษัทไปให้ห้างหุ้นส่วน ปัจจุบันถือกันว่า บริษัทกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่จดทะเบียน หรือกับห้างหุ้นส่วนจำกัด อาจเข้าหุ้นกันตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนขึ้นมาก็ได้¹⁵ แต่สำหรับบริษัทมหาชนจะเป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือเป็นหุ้นส่วนไม่จำกัดความรับผิดในห้างหุ้นส่วนจำกัดไม่ได้

¹⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3848/2531.

2. สัญญาเพื่อกระทำกิจการร่วมกัน

คำว่า "กิจการ" นี้ ตัวทซึ่งเดิม เป็นภาษาอังกฤษใช้คำว่า Undertaking ไม่ได้ใช้คำว่า Business อยู่ในกฎหมายอังกฤษ เพราะฉะนั้น คำว่า "กิจการ" ตามมาตรา 1012 นี้ น่าจะหมายถึงกิจการทั่วไป ไม่หมายเฉพาะเจาะจงอยู่เฉพาะ "กิจการค้า" ตามกฎหมายอังกฤษ นั้นคำว่า "กิจการค้า" (Business) จำกัดอยู่เฉพาะกิจการซึ่งยอมรับกันโดยทั่วไปในหมู่พ่อค้าว่าเป็นการค้าเท่านั้น เช่น การขายสินค้า ขายฝีมือหรือบริการ เป็นต้น การมีบ้านให้เช่าไม่ถือว่าเป็น "กิจการค้า" การมีกรรมสิทธิ์รวมกันไม่เป็นกิจการค้า เว้นแต่จะได้มีการร่วมกันหาผลประโยชน์อะไรเกี่ยวกับทรัพย์สินที่มีกรรมสิทธิ์ร่วมกันนั้นด้วย การเป็นสมาชิกของสมาคมซึ่งตั้งขึ้นเพื่อถือหุ้นในตลาดหลักทรัพย์เพื่อประโยชน์ร่วมกันของสมาชิกก็ไม่ใช่กิจการค้า แต่ถ้าสมาคมนั้นทำการลงทุนถือหุ้นไว้เพื่อเก็งกำไร มีการซื้อและขายหุ้นเพื่อเอากำไรมาแบ่งกันเป็นกิจการค้าได้

ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แม้กิจการอะไรก็อาจตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนได้ แต่กิจการนั้นก็ต้องเป็นกิจการที่อาจมุ่งหากำไรได้ ข้อสำคัญจึงน่าจะอยู่ที่วัตถุประสงค์ของกิจการนั้นยังประเภทของกิจการ เช่น การรวมกันซื้อที่ดินมาขายเอากำไรก็เป็นห้างหุ้นส่วนได้¹⁶

หลักประการสำคัญที่ทำให้กิจการใดเป็นห้างหุ้นส่วนประการหนึ่งก็คือว่า ได้มีการทำกิจการร่วมกัน ถ้าไม่มีการทำกิจการร่วมกัน แม้จะมีการแบ่งปันผลกำไรกิจการนั้นก็อาจจะไม่เป็นห้างหุ้นส่วนก็ได้ เช่น กู้เงินเขาไปค้าข้าวเปลือก ตกลงให้ดอกเบี๋ยและจะแบ่งกำไรที่เกิดจากการค้าข้าวให้แก่หลานผู้ให้กู้ด้วย ดังนี้ข้อตกลงนั้นมีใช่ห้างหุ้นส่วน¹⁷

3. สัญญาด้วยประสงค์จะแบ่งกำไรอันจะได้แก่จากกิจการที่ทำนั้น

ห้างหุ้นส่วนเป็นกิจการซึ่งประสงค์จะหากำไร มีใช้การกุศลหรือกิจการเพื่อสาธารณประโยชน์ เพราะฉะนั้น กิจการใดซึ่งไม่ประสงค์จะแบ่งกำไรกันกิจการนั้นก็ไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน องค์การที่ดำเนินการโดยไม่มุ่งหากำไร มูลนิธิหรือสมาคมย่อมไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน การที่บุคคลหลายคนรวมกันเป็นชมรมหรือตั้งเป็นสโมสร ดำเนินกิจการเพื่อประโยชน์ของสมาชิกโดยมิได้หวังกำไร แม้จะแสวงหารายได้ก็เพียงเพื่อให้คุ้มกับรายจ่ายของชมรมหรือสโมสรก็ย่อมไม่ใช่ห้างหุ้นส่วน แต่ถ้าชมรมหรือสื่อนั้นดำเนินการเพื่อหากำไรแบ่งแก่สมาชิกของตน และสมาชิกต่างมีสิทธิในการจัดการงานด้วย แม้จะไม่ได้ใช้ชื่อว่าเป็นห้างหุ้นส่วนก็อาจมีสถานะตามกฎหมายเป็นห้างหุ้นส่วนขึ้นมาก็ได้

¹⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 969/2484.

¹⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 522/2473.

(ก) เพื่อประโยชน์จะแบ่งผลกำไร มิใช่แบ่งทรัพย์สิน

กิจการงานซึ่งมีการได้ทรัพย์สินร่วมกันหรือมีการแบ่งทรัพย์สินกัน ถ้ามิใช่เป็นการแบ่งกำไร กิจการนั้นอาจจะไม่ใช่ว่าหุ้นส่วนก็ได้ เป็นต้นว่าการเป็นเจ้าของกรรมสิทธิ์รวมหาเป็นหุ้นส่วนไม่¹⁸ การที่ขายหญิงอยู่กินกันฉันสามีภรรยา ซึ่งทั้งสองฝ่ายต่างมีส่วนแบ่งในทรัพย์สินที่ทำมาหาได้ร่วมกัน แต่ก็หาเป็นหุ้นส่วนกันไม่¹⁹ หรือกรณีที่พี่น้องกันทำมาค้าขายอยู่ในร้านเดียวกัน แม้จะเป็นเจ้าของร้านหรือกิจการค้าร่วมกัน เพียงเท่านั้นก็หาเป็นหุ้นส่วนกันไม่²⁰

(ข) เพื่อประสงค์จะแบ่งกำไร มิใช่แบ่งรายได้

กิจการที่มีการแบ่งรายได้กันมิใช่แบ่งกำไรนั้น อาจจะไม่เป็นหุ้นส่วนก็ได้ ตัวอย่างเช่น ก.เขียนหนังสือตกลงกับ ข.ผู้จัดพิมพ์หนังสือจำหน่ายว่า ก.จะเขียนหนังสือให้ ข.พิมพ์ขายโดยให้ลิขสิทธิ์ในหนังสือตกได้แก่ ข.ต่างคนต่างออกรายจ่ายของตนเอง เมื่อ ข.ขายหนังสือได้เป็นจำนวนเงินเท่าใดจะต้องแบ่งให้ ก.ครึ่งหนึ่ง โดยไม่มีการหักรายจ่าย ดังนี้ข้อตกลงดังกล่าวอาจเป็นเพียงสัญญาซื้อขายลิขสิทธิ์ โดยจ่ายค่าลิขสิทธิ์ด้วยรายได้จากการขายหนังสือหาใช่สัญญาหุ้นส่วนไม่

(ค) เพื่อประสงค์จะแบ่งกำไรจากกิจการที่ทำ

ผู้เป็นหุ้นส่วนในกิจการใดก็ย่อมได้รับแบ่งผลกำไรจากกิจการนั้น การที่บุคคลคนหนึ่งได้รับส่วนแบ่งกำไรจากกิจการหนึ่ง เป็นการตอบแทนในการที่ตนได้ร่วมในกิจการอีกแห่งหนึ่งหาทำให้ผู้นั้นเป็นหุ้นส่วนของกิจการเหล่านั้นได้

4. สัญญาซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทั้งหมดทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของห้างโดยไม่มีจำกัด

เมื่อกิจการใดมีลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วน ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนซึ่งมิใช่หุ้นส่วนจำพวกจำกัดความรับผิด ก็ต้องรับผิดชอบในหนี้สินทั้งปวงของห้างโดยไม่มีจำกัด การที่ผู้เป็นหุ้นส่วนต้องรับผิดชอบเช่นนั้น เป็นผลของการเข้าเป็นหุ้นส่วนมากกว่าเป็นองค์ประกอบที่จะชี้ว่ากิจการใดเป็นห้างหุ้นส่วนหรือไม่ แต่ที่ มาตรา 1025 บัญญัติว่า "อันห้างหุ้นส่วนสามัญนั้น คือห้างหุ้นส่วนประเภทซึ่งผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบร่วมกันเพื่อหนี้ทั้งปวงของหุ้นส่วนโดยไม่มีจำกัด" นั้น

¹⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 969/2484,314/2510.

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 303/2488,1173/2496,1739/2500,444/2507.

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 832/2492.

ก็เป็นการแยกให้เห็นว่าห้างหุ้นส่วนสามัญแตกต่างกับห้างหุ้นส่วนจำกัดอย่างไร มาตรา 1050 ก็ได้บัญญัติถึงความรับผิดของผู้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญว่า

“การใด ๆ อันผู้เป็นหุ้นส่วนคนหนึ่งได้จัดทำไปในทางที่เป็นธรรมดา การค้าขายของห้างหุ้นส่วนนั้น ท่านว่าผู้เป็นหุ้นส่วนหมดทุกคนย่อมมีความผูกพันในการนั้น ๆ ด้วย และจะต้องรับผิดชอบกันโดยไม่จำกัดจำนวนในการชำระหนี้อันได้ก่อให้เกิดขึ้นเพราะจัดการไปเช่นนั้น”

ในคดีเรื่องหนึ่ง หุ้นส่วนคนหนึ่งตายลง เจ้าพนักงานประเมินภาษีแจ้งประเมินภาษีอากรค้างของห้างหุ้นส่วน ให้หุ้นส่วนที่ยังมีชีวิตอยู่เป็นผู้ชำระ หุ้นส่วนไม่ยอมชำระ ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า ผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนสามัญทุกคนต้องร่วมรับผิดในหนี้ค่าภาษีของห้างโดยไม่จำกัดจำนวนตามมาตรา 1025 เมื่อหุ้นส่วนคนหนึ่งตายทายาทผู้รับมรดกของหุ้นส่วนที่ตาย จึงต้องร่วมกับหุ้นส่วนที่ยังคงมีชีวิตอยู่ รับผิดในหนี้ค่าภาษีนั้น²¹

4.2.3 หลักในการวินิจฉัยการเป็นหุ้นส่วน

การที่บุคคลมีทรัพย์สินร่วมกัน หรือตกลงทำกิจการบางอย่างร่วมกัน หรือมีการแบ่งผลประโยชน์จากกิจการบางอย่างกันนั้น มักจะมีปัญหาเกิดขึ้นเสมอว่า บุคคลเหล่านั้นเป็นหุ้นส่วนกันตามกฎหมายหรือไม่ คนทั่วไปอาจเข้าใจและเรียกพยานบุคคลเหล่านั้นเป็นหุ้นส่วนตามความหมายที่ชาวบ้านเข้าใจในกัน แต่บุคคลเหล่านั้นอาจมิใช่หุ้นส่วนกันก็ได้ ในแง่ของกฎหมายมีความสำคัญเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องแยกให้ออกว่าบุคคลใดเป็นหุ้นส่วนกันหรือไม่ เพราะกฎหมายบัญญัติว่า เมื่อเป็นหุ้นส่วนกันตามกฎหมายแล้ว ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกในการกระทำของผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่น ผู้เป็นหุ้นส่วนมีสิทธิได้ส่วนแบ่งในผลกำไรและต้องร่วมเฉลี่ยในการขาดทุน บุคคลที่ร่วมกิจการกันโดยมิได้เป็นหุ้นส่วนอาจจะไม่มีสิทธิและความรับผิดเช่นอำนาจฟ้องคดีแทนห้างหุ้นส่วนของผู้เป็นหุ้นส่วนก็แตกต่างไปจากการฟ้องคดีของบุคคลทั่วไป การเลิกห้างหุ้นส่วนกฎหมายก็บัญญัติไว้เป็นพิเศษแตกต่างไปจากการเลิกสัญญาทั่วไป การเรียกร้องให้แบ่งทรัพย์สินระหว่างผู้เป็นหุ้นส่วนก็มีบทบัญญัติของกฎหมายผิดแผกไปจากการแบ่งทรัพย์สินของกิจการอื่น แต่อย่างไรก็ดี บุคคลที่ไม่เป็นหุ้นส่วนอาจต้องรับผิดชอบต่อบุคคลภายนอกเสมือนหนึ่งว่าตนเป็นหุ้นส่วนก็ได้ ซึ่งเป็นกรณีที่กฎหมายปิดปากมิให้ผู้นั้นเถียงว่าตนมิใช่หุ้นส่วนเป็นการยากที่จะวินิจฉัยว่าเป็นหุ้นส่วนกันหรือไม่ ข้อสำคัญน่าจะต้องให้ความสำคัญถึงข้อตกลงหรือสัญญาและเจตนาของคู่สัญญาตลอดจนการปฏิบัติต่อกันระหว่างคู่กรณีด้วย ถ้าปรากฏว่ากิจการที่บุคคลเข้าร่วมกันนั้นไม่อาจเป็นห้างหุ้นส่วนได้ เป็นต้นว่าไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร หรือไม่

²¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 507/2532.

ลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนดังกล่าวข้างต้นเสียแล้ว ผู้ที่เข้าร่วมในกิจการนั้นก็หาเป็นหุ้นส่วนไม่ แม้กิจการใดจะเป็นห้างหุ้นส่วนอยู่แล้ว การที่บุคคลใดบุคคลหนึ่งเข้าไปร่วมในกิจการนั้น ถ้าไม่ได้เข้าร่วมในฐานะที่เป็นหุ้นส่วนก็หากกลายเป็นหุ้นส่วนไปด้วยไม่ และแม้สัญญาร่วมกิจการกันไม่ได้ระบุว่าคู่กรณีบางฝ่ายเป็นหุ้นส่วนด้วยก็ตาม แต่ถ้าตามความเป็นจริง ผู้นั้นอยู่ในฐานะหุ้นส่วนแล้ว ก็ต้องถือว่าผู้นั้นเป็นหุ้นส่วนมีสิทธิหน้าที่เช่นเดียวกับผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นด้วย การที่จะวินิจฉัยว่าบุคคลใดเป็นหุ้นส่วนหรือไม่นั้นประกอบด้วยหลัก 2 ประการ คือ

(ก) ต้องมีการทำกิจการร่วมกัน และ

(ข) มีสิทธิที่จะได้รับส่วนกำไรอันเกิดจากกิจการที่ทำนั้น

บุคคลซึ่งร่วมในกิจการอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่ไม่มีสิทธิที่จะเข้าร่วมทำกิจการหรือมีสิทธิร่วมทำกิจการแต่ไม่มีสิทธิได้รับส่วนแบ่งในผลกำไร หรือมีสิทธิได้รับผลกำไรแต่อย่างเดียว ไม่มีสิทธิไม่มีส่วนในการจัดการงานของกิจการนั้นด้วย ก็หาเป็นหุ้นส่วนในกิจการนั้นไม่ เหตุที่เป็นดังนี้พอเทียบได้กับกรณีที่บุคคลทำกิจการค้าคนเดียวกับบุคคลนั้นมีสิทธิในกิจการนั้นทุกอย่าง เขาจะจัดการกิจการนั้นอย่างไรก็ได้ หากกิจการมีกำไรเขาก็ได้รับกำไรแต่ผู้เดียว หากขาดทุนเขาก็ขาดทุนแต่ผู้เดียว และเขาผู้เดียวต้องรับผิดชอบหนี้สินซึ่งเกิดจากกิจการนั้นโดยสิ้นเชิง หากบุคคลผู้นั้นร่วมกิจการค้ากับบุคคลอีกคนหนึ่งเป็นหุ้นส่วนกัน ก็เหมือนกับเอาบุคคล 2 คนมารวมกัน ให้บุคคล 2 คนนั้นเป็นเจ้าของกิจการค้าร่วมกัน มีการเอาทุนมารวมกัน มีการจัดการร่วมกัน มีสิทธิและความรับผิดชอบร่วมกัน หากมีกำไรก็กำไรด้วยกัน หากขาดทุนก็ขาดทุนด้วยกัน ทรัพย์สินทั้งหมดของบุคคลทั้ง 2 ก็อยู่ในฐานะที่จะถูกเจ้าหนี้ของห้างหุ้นส่วนยึดมาชำระหนี้ได้ โดยสิ้นเชิงด้วยกัน เข้าหลักที่ว่าต้องมีการร่วมหัวจมท้ายด้วยกันนั่นเอง

หลักในการวินิจฉัยว่ากิจการใดเป็นห้างหุ้นส่วนหรือไม่ นั้นความสำคัญอยู่ที่ข้อแรก เพราะหลักการพื้นฐานของห้างหุ้นส่วนอยู่ที่ว่า บุคคลหลายคนร่วมกันทำกิจการเพื่อหากำไรมาแบ่งกัน มีการทำงานร่วมกัน ทำงานแทนกัน เกิดความสัมพันธ์ทำนองตัวการตัวแทนขึ้นมา ดังจะเห็นได้ว่าต้องนำบทบัญญัติเรื่องตัวแทนมาใช้กับห้างหุ้นส่วนด้วยส่วนการแบ่งกำไรนั้นเป็นเพียงผลของการดำเนินงานร่วมกันและแทนกันนั่นเอง การแบ่งผลกำไรแม้จะเป็นข้อบ่งชี้กิจการอาจเป็นห้างหุ้นส่วนได้

1. ต้องมีการทำกิจการร่วมกัน

ที่กล่าวมาผู้เป็นหุ้นส่วนต้องเป็นผู้ได้ร่วมทำกิจการด้วยนั้น แยกพิจารณาได้เป็น

3 ประการคือ

(ก) ต้องร่วมลงทุนในกิจการนั้นด้วย ดังที่ มาตรา 1026 บัญญัติว่า “ผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคน ต้องมีสิ่งหนึ่งสิ่งใดมาลงทุนด้วยในห้างหุ้นส่วน...”

(ข) มีสิทธิมีส่วนในการดำเนินงานแต่มิได้หมายความว่าผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนต้องเข้าไปจัดการงานของห้างหุ้นส่วนเองเสมอไป ผู้เป็นหุ้นส่วนบางคนอาจมอบหมายให้ผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นจัดการงานของห้างแทนตนก็ได้ อย่างไรก็ตาม ถ้ามิได้ตกลงกันเป็นอย่างอื่นผู้เป็นหุ้นส่วนย่อมจัดการงานของห้างหุ้นส่วนได้ทุกคน²² แม้จะได้ตกลงกันให้ผู้เป็นหุ้นส่วนบางคนเป็นผู้จัดการ ผู้เป็นหุ้นส่วนคนอื่นก็ยังมีสิทธิควบคุมการดำเนินงานโดยการไต่ถามการงานของห้างหุ้นส่วน มีสิทธิตรวจและคัดสำเนาสมุด บัญชีและเอกสารใด ๆ ของห้างหุ้นส่วนได้ ตามมาตรา 1037 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ผู้ที่เอาเงินไปลงทุนทำกิจการค้าโดยหวังผลตอบแทนจากกำไรของกิจการค้า โดยมีการตกลงกันโดยชัดแจ้งหรือบรรยายว่าเจ้าของเงินไม่อาจเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับกิจการค้านั้น ได้แต่คอยรับส่วนแบ่งในผลกำไร เช่นนี้ เจ้าของเงินผู้นั้นหาเป็นหุ้นส่วนในกิจการค้านั้นไม่ เช่น ในคดีเรื่องหนึ่ง โจทก์เป็นผู้เช่าตึกแล้วให้จำเลยใช้เป็นร้านตัดผม โดยจำเลยแบ่งกำไรให้โจทก์ 3 ใน 10 ส่วน ศาลฎีกาวินิจฉัยว่าโจทก์จำเลยมิได้เป็นหุ้นส่วนกัน เหตุผลประการหนึ่งที่ศาลฎีกาชี้ว่าโจทก์จำเลยมิได้เป็นหุ้นส่วนกันก็คือข้อเท็จจริงในคดีไม่ได้ความว่าโจทก์จำเลยดำเนินกิจการร่วมกัน²³

(ค) ต้องร่วมกิจการอย่างหุ้นส่วน มิใช่ร่วมในฐานะอื่น การที่บุคคลหลายคนมีรายได้หรือผลประโยชน์ในกิจการบางอย่างร่วมกัน เช่นเป็นเจ้าของทรัพย์สินร่วมกัน หรือมีสิทธิในทรัพย์สินบางอย่างร่วมกัน หรือเป็นผู้เช่าทรัพย์สินร่วมกัน แม้บุคคลเหล่านั้นจะได้รับส่วนแบ่งรายได้หรือผลประโยชน์อื่นใดจากทรัพย์สินหรือสิทธินั้น ก็ไม่จำเป็นว่าจะก่อให้เกิดห้างหุ้นส่วน หรือทำให้บุคคลเหล่านั้นกลายเป็นหุ้นส่วน เว้นแต่จะมีการดำเนินกิจการเกี่ยวกับทรัพย์สินหรือสิทธินั้นร่วมกัน เพื่อหากำไรมาแบ่งกัน

กรณีที่ผู้เป็นหุ้นส่วนตาย แม้ทายาทของผู้เป็นหุ้นส่วนที่ตายจะได้เข้าไปจัดการงานของห้างหุ้นส่วน แต่ถ้าเป็นหุ้นส่วนคนอื่นยังมิได้ตกลงให้ทายาทเข้าเป็นหุ้นส่วนแทนผู้ตายแล้ว ทายาทนั้นก็หากกลายเป็นหุ้นส่วนไม่²⁴

กรณีที่ชายหญิงอยู่กินกันฉันสามีภรรยา แม้ชายหญิงจะมีส่วนร่วมในการจัดการงานแต่ก็หาได้ร่วมกันอย่างห้างหุ้นส่วนไม่ กรณีเช่นนี้ชายหญิงก็เพียงแต่มีสิทธิในทรัพย์สินที่ทำมาหาได้ร่วมกัน เป็นเจ้าของร่วมเท่านั้น หาได้เป็นหุ้นส่วนกันไม่²⁵ หากชายไปกู้เงินมาซื้อบ้านและ

²² ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1033.

²³ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1314/2495.

²⁴ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 173/2513.

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 303/2488, 227/2501, 444/2507, 108/2519.

ทรัพย์สินอื่นในระหว่างอยู่กับหญิง แม้หญิงจะต้องร่วมรับผิดชอบในหนี้สินนั้นด้วย²⁶ ก็หาใช่รับผิดชอบในฐานะเป็นหุ้นส่วนกันไม่

แม้ว่าการที่บุคคลมีสิทธิได้รับส่วนแบ่งกำไรจากกิจการค้าอย่างใดอย่างหนึ่งอาจเป็นข้อสันนิษฐานในเบื้องต้นได้ว่า ผู้นั้นเป็นหุ้นส่วนในกิจการค้านั้น แต่ก็ไม่ใช่เป็นการเด็ดขาด ถ้าบุคคลผู้นั้นไม่มีความสัมพันธ์กับผู้ดำเนินกิจการค้านั้นในฐานะหุ้นส่วน เป็นต้นว่าไม่ได้ร่วมลงทุนด้วย ไม่ได้ร่วมดำเนินงานในฐานะหุ้นส่วน หรือไม่มีสิทธิมีส่วนในการดำเนินงานหรือควบคุม

2. มีสิทธิที่จะได้รับส่วนกำไรอันเกิดจากกิจการที่ทำนั้น

กิจการที่ไม่ประสงค์จะหากำไรไม่เป็นห้างหุ้นส่วนเสียแต่แรกแล้ว ฉะนั้นผู้ที่ได้ร่วมในกิจการนั้น จึงหาเป็นหุ้นส่วนไม่ การที่บุคคลตกลงซื้อทรัพย์สินร่วมกัน โดยมีได้ประสงค์เพื่อจะหากำไรแบ่งกัน แม้ต่อมาจะได้มีการขายทรัพย์สินนั้นแล้วแบ่งผลประโยชน์หรือกำไรกัน การร่วมกันของบุคคลเหล่านั้นก็หาเป็นหุ้นส่วนไม่ เช่น ก. กับ ข. ร่วมกันซื้อที่ดินเพื่อจะเอาไปปลูกบ้านอยู่อาศัยต่างคนต่างออกค่าที่ดินกันคนละครึ่ง ดั่งนี้การตกลงซื้อที่ดินร่วมกันของ ก. และ ข. ไม่เป็นการเข้าหุ้นส่วนกัน แม้ต่อมา ก. และ ข. จะเปลี่ยนใจขายที่ดินนั้นไป ได้กำไรแบ่งกันคนละครึ่งก็หาทำให้ ก. กับ ข. กลายเป็นหุ้นส่วนไม่

ถ้ากิจการนั้นเป็นการแสวงหากำไรหรือห้างหุ้นส่วนตามกฎหมายแล้วแม้จะไม่ได้ตกลงกันเรื่องกำไรขาดทุน หุ้นส่วนทุกคนก็ควรมีส่วนในกำไรและขาดทุนตามส่วนที่ตนลงทุนนั้นเอง²⁷ บุคคลที่ทำกิจการร่วมกันอันจะถือว่าเป็นหุ้นส่วนกันนั้น จะต้องเป็นการทำกิจการโดยมุ่งจะแบ่งกำไรกัน มิใช่เพื่อจะได้ค่าตอบแทนในรูปแบบอื่น เช่น ค่าจ้าง ดอกเบี้ย ค่าสินค้าหรือค่าบริการ ซึ่งจะทำให้ผู้ร่วมกิจการนั้นมีฐานะเป็นเพียงลูกจ้าง ผู้ให้เงินกู้ ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการ มิใช่หุ้นส่วน แม้ค่าตอบแทนนั้นจ่ายจากผลกำไร หรือตามส่วนของผลกำไรก็ตาม

กรณีที่ผู้ร่วมกิจการได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือน โดยจ่ายจากกำไรของกิจการนั้น มักจะมีปัญหาเกิดขึ้นว่าผู้ร่วมกิจการนั้นเป็นหุ้นส่วนหรือเป็นเพียงลูกจ้าง หุ้นส่วนกับลูกจ้างมีฐานะตรงกันข้ามกัน บุคคลอาจมีฐานะอย่างใดอย่างหนึ่ง แต่จะเป็นห้างหุ้นส่วนและลูกจ้างของกิจการในฐานะเดียวกันไม่ได้ หุ้นส่วนอาจเป็นนายจ้างในนามของห้างได้ แต่ไม่อาจเป็นลูกจ้างของห้างหุ้น หรืออีกนัยหนึ่ง หุ้นส่วนไม่อาจจ้างตนเองได้

แม้ไม่มีบทบัญญัติหรือคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่า หุ้นส่วนต้องมีส่วนร่วมในกิจการร่วมกัน กำไรจะต้องเป็นกำไรสุทธิ กำไรที่ย่อมหมายถึงรายได้ที่เกินรายจ่ายอยู่นั้นเอง แต่อย่างไรก็ดี ถ้าได้มีการตกลงทำกิจการนั้นไม่เป็นห้างหุ้นส่วน ดังที่ได้กล่าวตอนต้นแล้วว่า เมื่อมี

²⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2122/2514.

²⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1044.

สิทธิได้รับส่วนแบ่งกำไรแล้ว วิธีการที่จะแบ่งกำไรกันอย่างไร แบ่งจากเงินส่วนไหน เป็นอีกเรื่องหนึ่ง แม้แต่จะไม่แบ่งกำไรกันตามส่วนแห่งการการลงทุน หรือมีข้อตกลงให้บางคนไม่ต้องขาดทุนด้วยก็ ยังได้²⁸

ตัวอย่าง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล

1. กรณีที่ จ. และ ล. ตกลงกันว่าให้ จ. นำที่ดินของ ล. ไปแบ่งขาย เมื่อหักค่า ที่ดินและค่าใช้จ่ายที่ จ. ออกไปแล้ว ให้แบ่งส่วนที่เหลือแก่ จ. 2 ส่วนแก่ ล. 1 ส่วน²⁹

2. กรณี การร่วมกันซื้อที่ดินมาขายเอากำไร ก็เป็นห้างหุ้นส่วนได้³⁰

3. นายดำและนายแดงเข้าหุ้นกันเปิดร้านถ่ายรูป กำไรแบ่งกันคนละครึ่ง ดังนี้ เงินได้จากกิจการร้านถ่ายรูปต้องเสียภาษีในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญนายดำและนายแดง มิใช่ เสียในนามของนายดำหรือนายแดงแยกต่างหากจากกัน

4.2.4 ลักษณะของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

เมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายหรือลักษณะของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ไว้และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็มิได้ให้ความหมายไว้จึงต้องนำกฎหมายดังกล่าวมา เทียบเคียง ประกอบกับนักวิชาการและแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรได้ให้ความหมายไว้ว่า คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการ ร่วมกันเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล แต่มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอัน จะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น เพราะหากมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น ก็จะเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลความต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญที่มี โชตินิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็อยู่ที่ประเด็นนี้เอง³¹

ตัวอย่าง การรวมกลุ่มที่มีลักษณะเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

1. บุคคลหลายคนร่วมกันจัดสร้างวัดถมุงคลเพื่อให้ข้าราชการ ภาคเอกชน ประชาชนทั่วไป เข้าบูชา โดยนารายได้ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่ายในการก่อสร้างรูปจำลององค์พระ โพธิสัตว์ กวนอิม นอกจากนี้รายได้ส่วนหนึ่งจะนำไปจัดตั้งกองทุนการกุศลต่อไป³²

²⁸ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2570/2520.

²⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1767/2529.

³⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 177/ 2472, ที่ 314/2510.

³¹ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช, เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร หน่วยที่ 1-7, หน้า 138.

³² กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/5359,” 3 เมษายน 2539.

2. นาย ก. และนาย ข. เป็นพี่น้องกัน ได้รับมรดกจากมารดาจึงนำเงินมรดกที่ได้รับไปฝากธนาคารโดยใช้ชื่อบัญชีร่วมกัน ดอกเบี้ยที่ได้รับจากธนาคารจึงถือเป็นเงินได้ของคณะบุคคล³³

3. สมาคมฯ ได้จัดงานแสดงคอนเสิร์ตการกุศล “อัครราชา ราชนิ ศรีสยาม” เถลิงพระเกียรติพระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช สยามินทราธิราช และสมเด็จพระนางเจ้าสิริกิติ์ พระบรมราชินีนาถ เพื่อจัดหารายได้ส่วนหนึ่งทูลเกล้าฯ รายได้จากการจัดคอนเสิร์ตการกุศลดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร คณะผู้จัดงานมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ในนามของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล³⁴

4. ส่วนราชการแห่งหนึ่งได้จัดทำโครงการสวัสดิการเพื่อที่อยู่อาศัยโดยดำเนินการจัดสรรที่ดินและปลูกสร้างบ้านขายให้แก่ราชการและลูกจ้างในราคาถูก มีคณะกรรมการที่ได้รับแต่งตั้งจากหัวหน้าส่วนราชการนั้นเป็นผู้ดำเนินการเงินได้จากการทำโครงการนี้จะต้องเสียภาษีในนามของคณะกรรมการ ซึ่งเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล³⁵

5. กรณีสามีภริยาร่วมกันฝากเงินกับธนาคารหรือแยกกันฝาก หากความเป็นสามีภริยามีได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ดอกเบี้ยที่ได้รับถือเป็นเงินได้ของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแต่ถ้าความเป็นสามีภริยามีอยู่ตลอดปีภาษี ดอกเบี้ยที่ได้รับถือเป็นเงินได้ของสามีตามมาตรา 57 ตี แห่งประมวลรัษฎากร

6. นาย ก. นางสาว ร. และนาย ต. ตกกลางร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลชื่อว่าสำนักกฎหมาย ก และบุตร เพื่อให้คำปรึกษาปัญหากฎหมาย³⁶

7. กรณีบุคคลหลายคนร่วมกันรับจ้างเหมาศึกษาวิจัยกฎหมายให้แก่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา เงินค่าตอบแทนที่ได้รับซึ่งถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในนามของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล และสำนักงาน

³³ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/7229,” 18 เมษายน 2534, “หนังสือที่ กค 0811(กม)/1460,” 4 พฤศจิกายน 2540.

³⁴ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702/2368,” 25 มีนาคม 2552.

³⁵ ดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, หลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 59-61.

³⁶ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706/7327,” 30 กรกฎาคม 2546.

คณะกรรมการกฤษฎีกา มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินค่าตอบแทนที่จ่ายตามมาตรา 50(4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁷

ผู้เขียนเห็นว่า การที่บุคคลมารวมกลุ่มกันตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปโดยตกลงร่วมกันเพื่อกระทำการกิจการอย่างใดอย่างหนึ่งเพื่อหารายได้ แต่มิได้หวังผลกำไรหรือมิได้นำผลกำไรมาแบ่งปันกัน แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อนำรายได้หรือผลกำไรที่ได้จากการกระทำกิจการนั้นไปบริจาคเพื่อการสาธารณกุศลหรือเพื่อประโยชน์สาธารณะ ซึ่งจะมีลักษณะแตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล เพราะหากประมวลรัษฎากรมิได้กำหนดให้ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่มีภาระหน้าที่ในการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็จะทำให้เกิดช่องว่างในการบริหารการจัดเก็บภาษีและอาจจะเป็นช่องทางให้ผู้เสียภาษีใช้การจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพื่อต้องการจะหลีกเลี่ยงภาษีก็ได้ อีกทั้งจะเป็นการบริหารการจัดเก็บภาษีที่ขัดต่อหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี การที่กำหนดให้คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีจึงเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีและผู้บริหารจัดเก็บภาษี

4.3 วิธีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่โชตินิติบุคคล

วิธีการของบุคคลหรือกลุ่มบุคคลที่จัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ด้วยวิธีการนำชื่อของผู้อื่นมาร่วมจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าวโดยในความเป็นจริงมิได้มีการร่วมกันประกอบกิจการกันจริงหรือมิได้มีการร่วมหุ้นกันจริง อันนำไปสู่การกระทำที่เป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร ซึ่งในประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) และประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ก็ใช้หลักการที่จะไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) หากมีการทำนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เพียงทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้ ดังนั้นวิธีการดังกล่าวจึงสามารถแยกอธิบายได้ตามลักษณะของการกระทำผิดเป็นกลุ่มๆ ได้ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 มีกลุ่มบุคคลได้ร่วมกันจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล แล้วเข้าไปถือหุ้นในบริษัทโดยใช้วิธีการสลับชื่อกันเพื่อมิให้ชื่อบุคคลในแต่ละคณะบุคคล

³⁷ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0802/พ. 16193,” 25 สิงหาคม 2536.

ที่มีโชตินิติบุคคลนั้นซ้ำกันโดยนำชื่อบุคคลในครอบครัวเดียวกันและบุคคลที่เป็นญาติกันหรือ
 คู่กันเคยกัน นำชื่อมารวมกันแล้วไปขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรกับกรมสรรพากรเพื่อ
 ดำเนินการยื่นรายการภาษีและขอคืนเงินภาษีที่บริษัทได้จ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นและหักภาษี ณ
 ที่จ่ายไว้โดยคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจะใช้วิธีการขอคืนเงินทางอินเทอร์เน็ตต่อกรมสรรพากร³⁸
 คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าวมีบุคคลธรรมดาจำนวน 11 คนร่วมกันจัดตั้งเป็นคณะบุคคล
 ที่มีโชตินิติบุคคลมากถึง 447 คณะ³⁹

จากพฤติการณ์ดังกล่าวเห็นว่าการจัดตั้งหน่วยภาษีด้วยการนำชื่อบุคคลผู้ใกล้ชิด
 มารวมกันจัดตั้ง หากข้อเท็จจริงไม่มีการร่วมกิจการหรือร่วมลงทุนกันประกอบกิจการตาม
 เจตนารมณ์ของกฎหมายจะทำให้พิจารณาได้ว่าเป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี
 อากร

ตัวอย่างที่ 2 มีกลุ่มบุคคลได้จัดตั้งห้างหุ้นส่วนจำกัด เอ ประกอบกิจการ จำหน่าย
 อุปกรณ์สื่อสาร โทรคมนาคมและให้บริการ โดยมีการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล
 จำนวน 30 คณะ โดยแบ่งเป็น 3 กลุ่ม มีบุคคลผู้เป็นแกนนำจำนวน 3 คน

กลุ่มที่ 1 นาย เอก เป็นแกนนำ

กลุ่มที่ 2 นาย โท เป็นแกนนำ

กลุ่มที่ 3 นายตรี เป็นแกนนำ

ผู้เป็นแกนนำจัดตั้ง ได้ร่วมกับบุคคลอื่นอีก 12 คน จัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติ
 บุคคล รวม 30 คณะ เพื่อประโยชน์ในการจ่ายเงินและค่านวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากเมื่อห้าง
 หุ้นส่วนจำกัด เอ ขายบัตรเติมเงินโทรศัพท์ประเภทเงินสดให้กับผู้ซื้อซึ่งในการขายบัตรเงินสดนั้นจะ
 มีส่วนลดจากราคาขายบัตรเงินสด ซึ่งต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่เนื่องจากผู้ซื้อไม่ยอมให้ชื่อในการ
 หักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้ทำบัญชีของห้างฯ จึงได้สร้างหลักฐานเพื่อจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล
 ขึ้นมาจำนวน 30 คณะแล้วสร้างหลักฐานว่ามีการจ่ายเงินให้แก่คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล
 ดังกล่าวเป็นผู้รับเงินจากห้างฯ แล้วห้างฯก็จะแสดงว่าเป็นรายจ่ายของห้างฯ ต่อมาเมื่อถึง

³⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706(กม.04)/3705” 27 ธันวาคม 2550.

³⁹ โปรดดูภาคผนวก ข ตัวอย่างกลุ่มคณะบุคคลที่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษี,
 หน้า 141.

กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการผู้ทำบัญชีของห้างฯ ก็จะดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ตในนามของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพื่อขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งกรมสรรพากรได้ตรวจพบความผิดปกติเนื่องจากพบว่าภูมิลำเนาของผู้ขอคืนภาษีอากรเป็นที่เดียวกัน จึงได้ทำการสืบสวนและไต่สวนพบว่าผู้ทำบัญชีของห้างฯ ได้นำสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ที่มีชื่อร่วมจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าว แล้วไปดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเพื่อดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการ ซึ่งจากการไต่สวนบุคคลผู้มีชื่อร่วมจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ทุกคนให้ถ้อยคำว่าไม่เคยรู้ถึงการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าว

จากข้อเท็จจริงจะเห็นได้ว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าวมิได้มีการร่วมกิจการกันจริงและเป็นการสร้างหลักฐานอันเป็นเท็จเพื่อประโยชน์ในการขอเงินภาษี ผู้ที่เป็นตัวการในการกระทำความผิดดังกล่าวต้องรับผิดชอบหลักเสียภาษีอากร

ตัวอย่างที่ 3 มีกลุ่มบุคคลได้ร่วมกันจัดตั้งบริษัทชื่อว่า บริษัท บี จำกัด ประกอบกิจการให้เช่า อพาร์ทเมนต์ โดยที่ในการดำเนินการก่อสร้างได้ว่าจ้างให้นาย ป. เป็นผู้รับจ้างก่อสร้างและดำเนินการทางด้านภาษีให้แก่บริษัทฯ ปรากฏว่า นาย ป. ได้ดำเนินการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นมาจำนวน 52 คณะ เพื่อรับเงินค่าจ้างจากบริษัทฯ และบริษัทฯ จะหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ต่อมา นาย ป. ได้ไปดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร จากนั้นได้ดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าว เพื่อขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักไว้ จากการสืบสวนของกรมสรรพากร พบว่าบุคคลที่ร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลไม่ทราบเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าวและไม่เคยไปรับทำงานให้กับบริษัทฯ

เมื่อพิจารณาจากพฤติการณ์ของนาย ป. และบริษัทฯ ที่นำชื่อบุคคลอื่นที่มีชื่อเห็นเป็นใจด้วยมาจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เพื่อแสดงต่อกรมสรรพากรว่ามีรายได้จากการรับจ้างก่อสร้างโดยที่มิได้มีการรับทำงานจริงเพียงเพื่อประสงค์จะขอเงินภาษี จึงเห็นว่าการกระทำของนาย ป. และบริษัทฯ ที่กระทำโดยจงใจนำพยานหลักฐานอันเป็นเท็จมาแสดงเพื่อขอเงินภาษีและหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ตัวอย่างที่ 4 มีกลุ่มบุคคลร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นมา จำนวนหกคณะ⁴⁰ โดยมีนาย จ. เป็นผู้จัดการ ทั้งหกคณะ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเข้าทำสัญญารับจ้างเหมาก่อสร้าง กับ บริษัท อ. จำกัด ก่อสร้างอาคารพาณิชย์ มูลค่าเป็นเงิน 9,500,000.- บาท โดยทำสัญญาฉบับเดียวกันและมีผู้ว่าจ้างรายเดียวกันซึ่งเป็นกรณีที่คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะมีเจตนาร่วมกันในการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจึงเข้าลักษณะประกอบกิจการร่วมกันเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล แม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตามเอกสารแนบทำสัญญาจ้างก่อสร้างจะมีการระบุรายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดแต่ละคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแต่สัญญาจ้างเหมาก่อสร้างเป็นสัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะมิได้กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื้องานได้อย่างชัดเจน ประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างก็ระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงานที่ทำเสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่งแยกแต่อย่างใด คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล ตามมาตรา 56 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรและเนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000.- บาท ต่อปี คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย

การกระทำของผู้เสียภาษีกลุ่มนี้มีพฤติการณ์ในการแสดงเจตนากระทำนิติกรรมหรือสัญญาโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือธุรกรรมนั้นแต่ทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เห็นว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าว มีเจตนาข้อโกงและหลีกเลี่ยงภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างที่ 5 มีการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลขึ้นหลายคณะ⁴¹ เพื่อหลีกเลี่ยงรายจ่ายค่าดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของกรมการหรือผู้ถือหุ้นบริษัทคนใดคนหนึ่งด้วยวิธีการจ่ายเงินปันผลแทนเพื่อให้ผู้ถือหุ้นสามารถ ขอเครดิตและสามารถขอคืนเงินภาษีที่ถูหัก ณ ที่จ่ายไว้ได้

⁴⁰ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0706/10581,” 19 ตุลาคม 2550.

⁴¹ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค 0702(กม.13)/1080,” 20 พฤษภาคม 2552.

เพราะถ้าจ่ายในรูปของดอกเบี้ยจะต้องนำมาถือเป็นเงินได้ครั้งเดียว โดยนอกจากจะหลีกเลี่ยงด้วยวิธีการเปลี่ยนแปลงประเภทของการจ่ายค่าตอบแทนแล้วยังแยกฐานภาษีออกไปในรูปของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหลายๆ คณะ โดยอาศัยชื่อบุคคลในครอบครัวหรือบุคคลที่คุ้นเคยเป็นผู้ร่วมในคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ด้วยวิธีการสลับชื่อกันไปมา ซึ่งจะทำให้เงินได้พึงประเมินถูกกระจายไปเป็นหลายหน่วยภาษี ทำให้เสียภาษีน้อยลง เนื่องจากสามารถหักค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นกว่าการเป็นหน่วยภาษีเดียวในระบบอัตราภาษีก้าวหน้า

เมื่อพิจารณาถึงพฤติการณ์ของคณะบุคคลดังกล่าวมิได้มีการประกอบกิจการร่วมกันหรือดำเนินกิจการร่วมกันจริง จึงเป็นการไม่ปฏิบัติตามกรอบของกฎหมายที่ต้องการให้ผู้ร่วมจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล จึงเป็นการกระทำที่มีเจตนาเพียงเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ตัวอย่างที่ 6 นายแพทย์ พ. ได้เปิดคลินิกเพื่อรักษาผู้ป่วย แล้วจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ด้วยวิธีการนำชื่อผู้อื่นมาร่วมจัดตั้งเป็นจำนวน 47 คณะ โดยแต่ละคณะจะมีสถานประกอบการตั้งอยู่ในแต่ละจังหวัด มีลักษณะเป็นสาขา จากการสืบสวนของกรมสรรพากร พบว่ามีการนำเงินรายได้ของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่ตั้งอยู่แต่ละแห่งดังกล่าวโอนเข้าบัญชีธนาคารในนามของนายแพทย์ พ. เพียงผู้เดียว และจากการให้ถ้อยคำของผู้ที่มีชื่อร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลนั้นปรากฏว่า ผู้ที่ร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจะได้รับเงินค่าตอบแทนเป็นจำนวนร้อยละสิบของรายได้จากคลินิกที่ตนเองทำงานอยู่

จากข้อเท็จจริงดังกล่าวอาจพิจารณาได้ว่าการที่คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแต่ละแห่งได้จ่ายส่วนแบ่งรายได้ให้แก่ผู้ที่มีชื่อร่วมเป็นคณะบุคคลมีลักษณะของการจ่ายค่าจ้างอันเป็นค่าตอบแทนจากการรับทำงานให้จึงมิใช่เป็นการประกอบกิจการร่วมกันในลักษณะของห้างหุ้นส่วน จึงมีพฤติการณ์ที่นำไปสู่การหลีกเลี่ยงภาษีอากรแต่ในขณะเดียวกันหากผู้เสียภาษีอากรรายนี้สำคัญผิดในข้อกฎหมายกระทำไปเพราะไม่รู้ข้อเท็จจริงอันเป็นองค์ประกอบของความผิดจะถือว่าผู้กระทำประสงค์จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรมิได้

มาตรการในการป้องกันการหลีกเลียงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ
คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

5.1 การกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขในการให้เลขประจำตัวผู้เสีย
ภาษีอากร

ผู้เสียภาษีหรือประชาชนโดยทั่วไปยังมีความเข้าใจในเรื่องหน่วยภาษีของห้างหุ้นส่วน
สามัญ และคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลแตกต่างกันออกไปทั้งในเนื้อหาและรูปแบบในการจัดตั้ง
หน่วยภาษีดังกล่าว แม้แต่นักวิชาการก็ยังมีความเห็นในเรื่องของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะ
บุคคลที่มีใช้นิติบุคคลตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 56 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรแตกต่างกัน

ปัจจุบัน ตามบทบัญญัติประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เอกาเทศ ได้กำหนดให้อธิบดี
กรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้ มีและใช้เลข
ประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรได้ตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่อธิบดีกำหนดทั้งนี้
โดยอนุมติรัฐมนตรี การกำหนดดังกล่าวให้ประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา

กรมสรรพากรจึงออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากร¹ เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษี
เงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ
ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร โดย
กำหนดให้ผู้มีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ
หรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ให้ยื่นคำร้องขอมี
เลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหกสิบวันนับแต่
วันที่มีเงินได้พึงประเมิน

จากประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว ทำให้หน่วยภาษีในชื่อ ห้างหุ้นส่วนสามัญ
หรือ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ถูกกำหนดให้ใช้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเป็นเลขเดียวกัน จึง
ทำให้เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีรวมถึงเจ้าพนักงานประเมินภาษี ไม่
เห็นถึงความแตกต่างของหน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญและ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งหาก
มองในเนื้อหาแล้วห้างหุ้นส่วนสามัญ และ คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลมีความแตกต่างกัน เมื่อเป็น

¹ ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตาม
ประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ.2545.

เช่นนี้จึงทำให้เกิดปัญหาว่าเมื่อผู้เสียภาษีได้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในชื่อ ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เจ้าหน้าที่ผู้ปฏิบัติงานในการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรจะอนุมัติให้เลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร โดยเจ้าหน้าที่เพียงตรวจเอกสารตามที่ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรกำหนด เช่น²

1) หลักฐานหรือสัญญาการจัดตั้ง ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล

2) สำเนาทะเบียนบ้านของที่ตั้งสถานประกอบการ

3) สำเนาทะเบียนบ้านของผู้มีอำนาจจัดการ

4) บัตรประจำตัวประชาชนของผู้ร่วมจัดตั้ง เป็นต้น

จึงเห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่มิได้ทำการไต่สวนว่าการจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล นั้นมีการร่วมลงทุนกันจริงหรือไม่ หรือผู้ร่วมจัดตั้งมีเจตนาที่จะร่วมลงทุนจริงหรือไม่ มีการแบ่งผลประโยชน์หรือกำไรกันอย่างไร

ต่อมากรมสรรพากรก็ได้เปิดช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ตามแบบคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> ได้อีกทางหนึ่ง โดยไม่ต้องการแนบเอกสารประกอบเพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษี

จากการที่เปิดช่องทางให้ผู้เสียภาษีอากรสามารถขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> ได้อีกทางหนึ่ง ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถแตกหน่วยภาษีโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือ คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล เป็นจำนวนมาก โดยเฉพาะในชื่อของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพราะเห็นว่าจะสามารถจัดตั้งได้โดยไม่จำกัดจำนวนด้วยวิธีการสลับชื่อกันไปมา และไม่สามารถตรวจสอบว่าเป็นการจัดตั้งขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ใด ส่งผลให้มีคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเกิดขึ้นถึง ประมาณ 20,000 รายต่อปี³ อาจเป็นเพราะมีกลุ่มนักกฎหมายแนะนำผู้เสียภาษีอากรให้จัดตั้งขึ้นโดยเห็นว่าเป็นการใช้ช่องว่างทางกฎหมายเพื่อการวางแผนภาษีอากรและเป็นการบริหารเงินเพื่อออม ทำให้บางคนมีชื่อร่วมในการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลสูงถึง 400 คณะ ซึ่งก็เป็นเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหลายคนๆที่จัดตั้งขึ้นมาเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีอากร

² ระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรและการออกบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร พ.ศ. 2548.

³ สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ กรมสรรพากร , 24 ธันวาคม 2552.

ด้วยเหตุผลดังกล่าวจึงควรกำหนดมาตรการในการที่จะอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร โดย กำหนดหลักเกณฑ์ในประกาศอธิบดีกรมสรรพากรให้อำนาจเจ้าหน้าที่ที่จะทำการไต่สวนบุคคลที่จะร่วมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีสาระดังนี้

1. ข้อมูลของผู้มีอำนาจจัดการ ได้แก่ อายุ อาชีพ รายได้ วุฒิกการศึกษา
2. ข้อมูลของผู้ร่วมจัดตั้ง ได้แก่ ทุนที่นำมาลงทุน (เช่น จำนวนเงินสด รายการจำนวนเงินในบัญชีเงินฝาก ทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์ หรือ แรงงาน)
3. วัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลและการแบ่งสัดส่วนผลประโยชน์หรือผลกำไร
4. การร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องมีเจตนาสุจริตและต้องเข้าร่วมกันประกอบกิจการกันจริง
5. การมาให้ถ้อยคำต่อเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจะมอบอำนาจให้ผู้อื่นมาให้ถ้อยคำแทนไม่ได้
6. แจ้งโทษในกรณีที่มีการแจ้งความเท็จ การให้ถ้อยคำเท็จหรือแสดงพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ ว่าเป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้เขียนเห็นว่า การให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการไต่สวนผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ก่อนที่จะพิจารณาอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเพื่อใช้ในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ย่อมเป็นการป้องกันกลุ่มบุคคลที่พยายามบิดเบือนเจตนารมณ์ของกฎหมายด้วยวิธีการจัดตั้งหน่วยภาษีชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ได้ทางหนึ่ง อีกทั้งจะเป็นการอธิบายถึงแนวคิดและเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ได้กำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ทำให้ผู้เสียภาษีอากรจะได้มีความเข้าใจมากยิ่งขึ้น

5.2 การตรวจสอบและไต่สวนผู้เสียภาษีอากร

เมื่อผู้เสียภาษีอากรได้จัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล และได้ดำเนินการขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรต่อกรมสรรพากร เมื่อผู้เสียภาษี

อากรได้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรไปแล้ว ต่อจากนั้น เพื่อให้การดำเนินการของห้างหุ้นส่วน
สามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายและวัตถุประสงค์ใน
การจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าว กรมสรรพากรต้องกำหนดมาตรการในการตรวจสอบและไต่สวนผู้
เสียภาษีอากร ว่าได้ดำเนินกิจการตามที่ได้แจ้งไว้ต่อเจ้าหน้าที่หรือไม่ประการใด

เพื่อให้การตรวจสอบภาษีอากรและการไต่สวนผู้เสียภาษีอากรและพยานบุคคลต่างๆ
ได้สมบูรณ์ และสามารถตรวจสอบได้รวดเร็วและอยู่ในมาตรฐานเดียวกัน

โดยหลักเกณฑ์ในการตรวจสอบและไต่สวนต้องมีสาระดังนี้

1. ไต่สวนผู้จัดการและผู้ร่วมจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่
มีชื่อนิติบุคคล เกี่ยวกับ ชื่อ สกุล อายุ เลขประจำตัวประชาชน

2. ไต่สวนและตรวจสอบข้อมูลของผู้ร่วมจัดตั้ง ได้แก่ ทุนที่นำมาลงทุน (เช่น
จำนวนเงินสด รายการจำนวนเงินในบัญชีเงินฝาก ทรัพย์สินทั้งสังหาริมทรัพย์และอสังหาริมทรัพย์
หรือ แรงงาน) ว่าเงินหรือทรัพย์สินที่นำมาลงทุนนั้นนำไปใช้จ่ายอะไรบ้าง เกี่ยวข้องกับกิจการ
หรือไม่ ปัจจุบันคงเหลือเท่าไร

3. ไต่สวนและตรวจสอบว่าได้ดำเนินกิจการเป็นไปตามวัตถุประสงค์ที่ตั้งไว้
หรือไม่อย่างไร ช่วยทำธุรกรรมอะไรบ้าง มีการแบ่งสัดส่วนผลประโยชน์หรือผลกำไรกันบ้างหรือไม่
อย่างไร

4. ไต่สวนและตรวจสอบว่าได้มีการร่วมกันดำเนินกิจการของห้างหุ้นส่วน
สามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลกันจริงหรือไม่อย่างไร มีเจตนาสุจริตหรือไม่

5. ไต่สวนและตรวจสอบว่ามีเงินได้ที่แท้จริงเป็นใคร ผู้จ่ายเงินได้เป็นใคร

6. หากพบการกระทำผิดก็ให้ดำเนินการประเมินภาษีอากร พร้อมเบี้ยปรับ
และเงินเพิ่มและหากเห็นว่าเป็นการกระทำที่เป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการ
เสียภาษีอากร ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรก็ให้ส่งดำเนินคดีอาญาทันที

ผู้เขียนเห็นว่า การใช้มาตรการในการตรวจสอบและไต่สวนผู้เสียภาษีอากร
ในกรณีดังกล่าวจะเป็นการกำกับดูแลผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติอยู่ในกรอบของกฎหมายเป็นไปตาม
เจตนารมณ์ของกฎหมายและจะทำให้การบังคับใช้กฎหมายมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น

5.3 การดำเนินคดีอาญาแก่ผู้เสียหายอากร

เมื่อปรากฏว่าบุคคลที่ร่วมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีพฤติการณ์ที่เป็นการกระทำที่เป็นความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรก็ควรนำมาตรการในการดำเนินคดีอาญามาใช้บังคับเพื่อส่งให้ดำเนินคดีอาญาทันที

ในการกระทำที่เป็นองค์ประกอบความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37(1) มีดังนี้⁴

1. โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จหรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ความผิดฐานนี้เกิดขึ้นเมื่อผู้กระทำรู้อยู่แล้วว่าข้อความที่จะแจ้งเป็นเท็จ แต่ได้แจ้งต่อเจ้าพนักงานหรือผู้มีหน้าที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีซึ่งข้อความดังกล่าว โดยมีเจตนาพิเศษเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร องค์ประกอบของการกระทำจึงมีเพียงเจตนาแจ้งข้อความเท็จเท่านั้น ส่วนเมื่อแจ้งแล้วจะเป็นความผิดหรือไม่ก็ต้องพิจารณาว่าข้อความที่แจ้งเกี่ยวข้องกับการเสียภาษีหรือไม่ ถ้าเกี่ยวข้องก็ต้องพิจารณาต่อไปว่าพฤติการณ์เป็นการกระทำโดยมีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรหรือไม่ แม้ว่าการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรยังไม่เกิดขึ้น แต่ถ้าพฤติการณ์เป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็ย่อมถือเป็นความผิด

ในส่วนความผิดฐานจงใจแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็จะมีลักษณะเดียวกับความผิดฐานรู้อยู่แล้วแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความแตกต่างอยู่ที่ว่าเป็นการ “รู้อยู่แล้วแจ้งข้อความเท็จ” หรือ “จงใจแจ้งข้อความเท็จ” เท่านั้น เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นได้ว่าการ “จงใจ” จะมีน้ำหนักในการกระทำมากกว่า “รู้อยู่แล้ว” เพราะจงใจหมายถึงตั้งใจที่จะแจ้งข้อความเท็จ ซึ่งต้องมีการไตร่ตรองหรือใคร่ครวญแล้วยังคงตั้งใจที่จะแจ้งข้อความเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษี ดังนั้น ถ้าผู้กระทำเพียงแต่แจ้งข้อความเท็จต่อเจ้าพนักงานในทันทีที่มีการถาม ก็ยังไม่ถึงขั้นจงใจแจ้งข้อความเท็จ

⁴ ประภาศ คงเอียด, “หลีกเลี่ยงภาษีไม่อาจหนีมาตรา 37”, ใน 22 ปี ศาลภาษีอากรกลาง : (ม.ป.ท. : ศาลภาษีอากรกลาง, หน้า 29-32.

2. รู้อยู่แล้วให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมหรือจงใจให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม การให้ถ้อยคำเท็จในที่นี้หมายถึงการให้ถ้อยคำต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสรรพากรในกรณีที่ต้องมีการให้ถ้อยคำ

3. รู้อยู่แล้วตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมหรือจงใจตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม การตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จมีลักษณะเช่นเดียวกับการให้ถ้อยคำต่างกันตรงที่การให้ถ้อยคำอาจรวมถึงเรื่องอื่น ๆ นอกเหนือจากประเด็นที่เจ้าพนักงานประเมินถามก็ได้ ถ้ามีการให้ถ้อยคำเพิ่มเติมจากประเด็นที่ถามและเป็นการกระทำเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมก็จะมีคามผิดฐานให้ถ้อยคำเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมได้เช่นเดียวกัน ส่วนการตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จนั้นหมายถึงการตอบในประเด็นที่ถามแต่ตอบด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม

4. รู้แล้วนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมหรือจงใจนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม การนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงหมายถึงการนำพยานหลักฐานใดๆ มาแสดงต่อเจ้าพนักงานประเมินหรือเจ้าพนักงานสรรพากร ไม่ว่าจะเจตนาจะนำมาแสดงเองหรือต้องนำมาแสดงโดยคำสั่งเรียกของเจ้าพนักงานประเมิน

ความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37(2) โดยความเท็จ โดยข้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม

ความผิดตามมาตรานี้ที่สำคัญคือต้องมีการกระทำอันเป็นการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมเป็นองค์ประกอบความผิดที่สำคัญด้วยกล่าวคือการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรม ต้องเกิดขึ้นด้วย จึงแตกต่างจากความผิดตามมาตรา 37(1) คือการหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมเป็นเจตนาพิเศษของผู้กระทำตั้งที่กล่าวมาแล้ว การหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมอันเป็นความผิดตามมาตรา 37(2) หมายถึง การหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมได้สำเร็จบรรลุผลตามเจตนาของผู้กระทำ ส่วนการพยายามหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมหมายถึงผู้กระทำได้ลงมือกระทำแล้วแต่กระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผลเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมได้⁵

การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียหายอาชญากรรมที่จะเป็นความผิดตามมาตรา 37(2) จะต้องเป็นการกระทำโดยความเท็จ โดยข้อโกง โดยอุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน กล่าวคือมีการกระทำโดยใช้ความเท็จ ข้อโกงหรือใช้อุบาย หรือวิธีการอื่นทำนองเดียวกันต่อเจ้า

⁵ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา 80 “ผู้ใดลงมือกระทำความผิดแต่กระทำไปไม่ตลอด หรือกระทำไปตลอดแล้วแต่การกระทำนั้นไม่บรรลุผล ผู้นั้นพยายามกระทำความผิด”

พนักงานของกรมสรรพากรในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรนั้น ถ้าเป็นการใช้ความเท็จ ข้อโกง หรือใช้อุบาย หรือโดยวิธีอื่นทำนองเดียวกันต่อบุคคลอื่นเพื่อให้ได้มาซึ่งเงิน ทรัพย์สิน หรือผลประโยชน์จากบุคคลนั้น ก็ไม่ถือว่าเป็นการกระทำการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามมาตรา ๓๗(๒) เพราะเป็นกรณีที่ได้รับผลประโยชน์จากบุคคลอื่นมิใช่ประโยชน์ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจากกรมสรรพากรโดยตรง

การกระทำที่เป็นองค์ประกอบความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗(๒) มีดังนี้

1. การกระทำโดยความเท็จหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยใช้ความเท็จ คำว่า “ความเท็จ” ในที่นี้คงมีความหมายกว้างรวมการกระทำทุกอย่างที่เป็นเท็จ ไม่ว่าจะเป็นการแจ้งความเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงดังที่ได้กล่าวมาแล้วในองค์ประกอบความผิดตามมาตรา ๓๗(๑) แต่ส่วนที่ต่างกันคือ การแจ้งความเท็จ ให้ถ้อยคำเท็จ ตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง แม้ว่าจะยังไม่มีกรหลีกเลี่ยงภาษีเกิดขึ้น แต่ได้กระทำโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็เป็นความผิดสำเร็จตามมาตรา ๓๗(๑) แล้วแต่ความผิดตามมาตรา ๓๗(๒) คือต้องมีการลงมือกระทำในการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยใช้ความเท็จและสามารถหลีกเลี่ยงได้สำเร็จ หรือแม้จะหลีกเลี่ยงภาษีไม่สำเร็จแต่ก็ถึงขั้นเป็นการพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีแล้ว เช่น แจ้งความเท็จต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าไม่มีเงินได้ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับเงินได้ที่ปกปิดไว้

2. การกระทำโดยข้อโกงหรือหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร กรณีนี้เป็นการกระทำการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยใช้วิธีข้อโกง “ข้อโกง” คือการกระทำโดยทุจริต หลอกลวงผู้อื่นด้วยการแสดงข้อความอันเป็นเท็จ หรือปกปิดความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้ง และโดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สาม^๖ เช่น การนำหลักฐานปลอมหรือเท็จมาใช้ในการขอคืนภาษีและได้รับคืนภาษีจากการกระทำดังกล่าว ย่อมถือว่าเป็นการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรโดยการข้อโกง ตามมาตรา ๓๗(๒) แห่งประมวลรัษฎากร

^๖ ประมวลกฎหมายอาญา มาตรา ๓๔๑ “ผู้ใดโดยทุจริต หลอกลวงผู้อื่นด้วยการแสดงข้อความ อันเป็นเท็จ หรือปกปิดข้อความจริงซึ่งควรบอกให้แจ้งและโดยการหลอกลวงดังว่านั้นได้ไปซึ่งทรัพย์สินจากผู้ถูกหลอกลวง หรือบุคคลที่สามหรือ ทำให้ผู้ถูกหลอกลวงหรือบุคคลที่สามทำ ถอนหรือทำลายเอกสารสิทธิ ผู้นั้นกระทำความผิดฐานข้อโกง ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสามปี หรือ ปรับไม่เกินหกพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ”

3. โดยอุบายหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นกรกระทำโดยใช้อุบาย หมายถึง ใช้วิธีอันแยบคาย เล่ห์กล เล่ห์เหลี่ยม⁷ ต่อเจ้าพนักงานหรือกรมสรรพากร ในการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เช่น พี่กับน้องไม่ได้ประกอบกิจการในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล แต่ได้เปิดบัญชีกับธนาคารในนามพี่น้อง 3 คน คือ นาย ศ. นาย ร. นาย พ. เพื่อใช้จ่ายร่วมกันระหว่างพี่น้อง เมื่อเจ้าพนักงานประเมินทำการตรวจสอบยอดเงินที่อยู่ในบัญชีเงินฝากธนาคาร ผู้ถูกตรวจสอบได้นำหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อปกปิดเงินได้ของตนว่าเป็นบุคคลอื่นที่มาอาศัยโอนผ่านบัญชีของตนหรือเป็นการรับเงินไว้แทนบุคคลอื่น

4. โดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ความผิดฐานนี้เป็นกรกำหนดไว้กว้างๆ เพื่อให้ครอบคลุมกรกระทำอื่นใดที่แม้ว่าจะมิใช่การหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรือโดยอุบาย แต่ถือเป็นวิธีการอื่นทำนองเดียวกับกรใช้ความเท็จ ฉ้อโกง หรืออุบาย ทำให้กรกระทำนั้นเป็นความผิดตามมาตรา 37(2) เช่นเดียวกัน

ตัวอย่าง⁸ กรณีกการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Avoidance) เช่น ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกันกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย

ตัวอย่าง⁹ กรณีกการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) โจทก์ อ้างว่าเงินที่โจทก์ได้รับมาจำนวน 60 ล้านบาทเป็นเงินที่ผู้ก้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้ออ้างดังกล่าว ต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) สูงถึง 60 ล้านบาทแล้วไม่นำมาขึ้นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ

อย่างไรก็ดี ปัจจุบันนี้ ได้มีตัวอย่างของคำพิพากษาศาลอาญาในความผิดตามมาตรา 37 ซึ่งเป็นคำพิพากษาศาลชั้นต้น คดีหมายเลขแดงที่ อ.1149/2550 ซึ่งพอจะเป็นตัวอย่างในการพิจารณาลักษณะความผิดตามมาตราดังกล่าวได้ ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าควรนำเสนอไว้ดังนี้

“กรกระทำของจำเลยทั้งสามที่ได้ร่วมกันกระทำด้วยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกันหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ก็เนื่องมาจากจำเลยที่ 2 เจตนาจะยกหุ้นของจำเลยที่ 2 ใน บริษัท ข. จำกัดที่มีชื่อ น.ส.ดวง เป็นผู้ถือครองแทนให้แก่จำเลยที่ 1 แต่

⁷ พจนานุกรม ฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ.2542.

⁸ กรมสรรพากร, “หนังสือที่ กค. 0802/1696”, 1 พฤษภาคม 2530.

⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544.

ได้ดำเนินการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ โดยจำเลยที่ 2 เป็นผู้ชำระราคาแทนจำเลยที่ 1 และในที่สุดเงินค่าหุ้นจำนวนนั้นก็กลับเข้าบัญชีของจำเลยที่ 2 โดยมีจำเลยที่ 3 เป็นผู้ดำเนินการซื้อขายในตลาดหลักทรัพย์ แทนจำเลยที่ 1 ที่ 2 และ น.ส.ดวง โดยตลอดแม้การให้ผู้อื่นเป็นผู้ถือครองหุ้นแทนในตลาดหลักทรัพย์จะกระทำได้และเจ้าของที่แท้จริงสามารถขายหุ้นนั้นได้เองก็ตาม แต่คดีนี้เห็นได้ชัดว่าพฤติการณ์การขายหุ้นตามฟ้องระหว่างจำเลยที่ 1 กับจำเลยที่ 2 ดังกล่าวมิได้ซื้อขายกันจริงแต่เป็นการกระทำโดยฉ้อโกงเพื่ออำพรางการให้ตามเจตนาที่แท้จริง จึงเป็นการกระทำโดยความเท็จ เป็นอุบายเพื่อจะไม่มีภาระภาษีจากการซื้อขายซึ่งไม่ต้องการนำมูลค่าหุ้นที่ได้รับจากการให้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีกด้วย จึงเป็นการร่วมกันหลีกเลี่ยงภาษีอากร”

จากแนวคำพิพากษาของศาลดังกล่าวการที่บุคคลบางกลุ่มได้พยายามแตกหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชนิตบุคคลโดยมิได้มีการร่วมกันประกอบกิจการในลักษณะเป็นการร่วมลงทุนกันอย่างแท้จริงเพียงนำชื่อบุคคลที่ใกล้ชิดมาร่วมในการจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีเพื่อต้องการจ่ายเงินได้ของตนเองไปสู่หน่วยภาษีที่จัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อไม่ต้องการรับภาระภาษีหรือทำให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริง ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ย่อมเข้าลักษณะที่เป็นการกระทำโดยความเท็จ โดยฉ้อโกง หรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

ผู้เขียนเห็นว่า การนำมาตรการในทางอาญามาบังคับใช้กับผู้ที่กระทำความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะทำให้ผู้เสียภาษีอากรที่คิดฉ้อโกงภาษีหรือหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร เกิดความเกรงกลัวและไม่กล้าที่จะกระทำความผิดและสร้างความเป็นธรรมให้แก่ผู้เสียภาษีอากรที่สุจริต

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

ภาษีอากรเป็นส่วนแบ่งภาระสาธารณะและการจัดเก็บภาษีอากรเป็นการจำกัดสิทธิในทรัพย์สินของประชาชน ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีกฎหมายกำหนดให้ประชาชนชำระภาษีอากร เงินภาษีอากรที่ได้รับชำระจากประชาชนจะถูกนำมาเป็นรายได้ของรัฐในการจัดทำงบประมาณแผ่นดินเพื่อใช้ในการบริหารจัดการประเทศเพื่อสนองต่อความต้องการของประชาชนทุกคน ดังนั้น ประชาชนจึงจะต้องร่วมกันรับผิดชอบในการชำระภาษีอากร โดยเฉพาะอย่างยิ่งการจัดเก็บภาษีอากรฐานเงินได้ซึ่งจัดเก็บจากบุคคลที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีอากรเมื่อมีเงินได้ตามจำนวนที่กฎหมายกำหนด เช่น บุคคลธรรมดา อันได้แก่ บุคคลทั่วไป ผู้ถึงแก่ความตายระหว่างปีภาษี กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล บุคคลดังกล่าวตามประมวลรัษฎากรถือว่ามีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นับตั้งแต่ได้ยกเลิกพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ พ.ศ.2475 ก็ได้มีพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พ.ศ.2481 เริ่มบังคับใช้วันที่ 1 เมษายน พ.ศ.2482 ซึ่งในขณะนั้นบทบัญญัติมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้เก็บจากบุคคลแต่ละคนที่มีเงินได้พึงประเมิน และในปีเดียวกันนั้นได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมวรรคสองของ มาตรา 56 โดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2482 เป็นว่าในกรณีที่คณะบุคคลซึ่งมีโชตินิติบุคคลประกอบกิจการเป็นหุ้นส่วนได้รับเงินได้พึงประเมิน นอกจากบุคคลซึ่งเป็นหุ้นส่วนนั้นต้องยื่นรายการดังกล่าวแล้ว ให้คณะบุคคลนั้นยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงรายการที่เกี่ยวข้องกับหุ้นส่วน แม้ว่าจะมีการรวมตัวกันเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลก็ตามก็ต้องนำรายได้ไปแบ่งแยกเสียภาษีอากรในอัตราภาษีปกติและอัตราภาษีเสริมตามแบบที่อธิบดีกำหนดเป็นรายบุคคลตามสัดส่วนของเงินได้พึงประเมินที่ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนได้รับนับว่าไม่สะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ฝ่ายจัดเก็บภาษีอากรและยังเป็นช่องว่างในการอำพรางเงินได้ไปสู่บุคคลอื่นที่มีได้ร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล จากนั้นต่อมาก็ได้ถูกแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10)พ.ศ. 2496 เป็นให้จัดเก็บภาษีอากรในหน่วยภาษีชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ซึ่งเหตุผลในการแก้ไขก็เนื่องจากด้วยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่จัดเก็บอยู่ในเวลานั้นมีหลายประเภทด้วยกัน

¹ ศุภลักษณ์ พิณจิววดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 3

รัฐเห็นว่าเป็นการยุ่งยากแก่ตัวผู้เสียภาษี โดยภาษีอากรบางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัย และสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรส่วนภาษีอากรบางประเภทมีอัตราการจัดเก็บค่อนข้างสูง จึงสมควรที่จะแก้ไขเพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บประเภทใหม่แทนเพื่อให้ราษฎรเสียภาษีอากรแต่น้อยประเภทไม่ซ้ำซ้อนและเป็นธรรมในการเสียภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากร จึงเห็นได้ว่าการเปลี่ยนแปลงสาระสำคัญเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลเป็นหน่วยภาษีใหม่ในประมวลรัษฎากรและกำหนดให้ส่วนแบ่งกำไรที่ผู้เป็นหุ้นส่วนได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลจะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำผลกำไรที่ได้รับมาเสียภาษีอากรอีก

การแก้ไขประมวลรัษฎากรดังกล่าวทำให้ประชาชนแต่ละคนสามารถรวมกลุ่มกันจัดตั้งเป็นหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลขึ้นใหม่ได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าประมวลรัษฎากรและกรมสรรพากรได้ยอมรับแนวคิดในการขยายหน่วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยใช้รูปแบบของหน่วยภาษีดังกล่าวได้โดยไม่ขัดต่อกฎหมายและการที่ผู้เสียภาษีอากรนำหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาเป็นแนวทางปฏิบัติในการบริหารจัดการทางภาษีอากรย่อมถือว่าเป็นการกระทำวิธีหนึ่งเพื่อวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) เพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยลงเพราะเมื่อจัดตั้งหน่วยภาษีแยกกันออกไปและแบ่งเงินได้ออกไปยังแต่ละหน่วยทำให้แต่ละหน่วยมีเงินได้ไม่สูงมาก ก็เพราะว่าภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเสียภาษีในอัตราก้าวหน้า การที่หน่วยภาษีแต่ละหน่วยมีเงินได้เพียงประเพณีไม่มากก็จะเสียภาษีอากรน้อยลง และประกอบกับห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลสามารถหักค่าลดหย่อนสำหรับผู้มีเงินได้จำนวน 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท ตามมาตรา 47(6) แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ในระดับสูงหรือมีเงินได้หลายประเภทในบุคคลคนเดียว เช่น แพทย์ นักบริหาร นักกฎหมาย นักบัญชี นักการเงินการธนาคาร วิศวกร สถาปนิก บุคคลเหล่านี้ก็จะอาศัยบทบัญญัติดังกล่าวเป็นช่องทางในการลดภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของตนเอง โดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญและหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล นอกจากนี้บริษัทหรือนิติบุคคลต่างๆ ที่มีภาระภาษีอากรมาก ก็จะหาทางลดภาระภาษีอากร โดยวิธีเพิ่มรายจ่าย เช่น ค่านายหน้า ค่าที่ปรึกษา ค่าจ้างทำของ โดยการจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคลขึ้นมาเพื่อรับค่าจ้างหรือค่าใช้จ่ายนั้น ทำให้บริษัทหรือนิติบุคคล สามารถลดจำนวนภาษีอากรที่พึงชำระลงได้

การที่หน่วยภาษีห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไมใช่ชนิดบุคคลหรือคณะบุคคลที่ไมใช่ชนิดบุคคลสามารถนำมาใช้ในวางแผนภาษีอากรแล้วทำให้ภาระภาษีอากรน้อยลง ทำให้ผู้เสียภาษีอากรจำนวนมากพยายามจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไมใช่ชนิดบุคคลหรือคณะบุคคล

ที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยที่มีได้เข้าใจลักษณะหรือความหมายที่แท้จริงของการจัดตั้งหน่วยภาษีประเภทนี้ ซึ่งเกิดจากการที่ประมวลรัษฎากรในหมวดที่ว่าด้วยภาษีเงินได้มิได้ให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้ อีกทั้งกฎหมายที่บัญญัติถึงลักษณะของห้างหุ้นส่วนสามัญคือ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็มิได้บัญญัติเกี่ยวกับเรื่องคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้เช่นกัน จึงมีความเห็นทางวิชาการแตกต่างกันเป็น 2 แนวทาง กล่าวคือ

แนวทางที่หนึ่ง เห็นว่าคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลต้องไม่มีวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร เนื่องจากเมื่อประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายหรือลักษณะของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ก็มิได้ให้ความหมายไว้จึงต้องนำกฎหมายดังกล่าวมาเทียบเคียง ประกอบกับนักวิชาการและแนวตอบข้อหารือของกรมสรรพากรได้ให้ความหมายไว้ว่า คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล แต่มิได้มีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้จากกิจการที่ทำนั้น เพราะหากมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้จากกิจการที่ทำนั้นแล้วก็จะเข้าลักษณะเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล ความต่างระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลก็อยู่ที่ประเด็นนี้เอง

แนวทางที่สอง เห็นว่าคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลสามารถแสวงหากำไรได้เพราะเนื่องมาจากประมวลรัษฎากรในหมวดของภาษีมูลค่าเพิ่ม มาตรา 77/1(3) ได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายของ "คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล หมายความว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุนหรือมูลนิธิที่ไม่ใช่ชื่อนิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมิใช่ชื่อนิติบุคคล" นอกจากนี้ ตามมาตรา 91/1 แห่งประมวลรัษฎากร ให้นำความหมายของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไปใช้ในหมวดภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย แต่ในหมวดอื่นของประมวลรัษฎากรไม่มีหมวดใดกำหนดความหมายของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้อีกเลยคงมีการกล่าวถึงบ้าง เช่น ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในคำจำกัดความของ "กองทุนรวม หมายความว่า คณะบุคคลซึ่งเข้าร่วมกันในกองทุนซึ่งจัดตั้งและดำเนินการโดยบริษัท จัดการกิจการลงทุนตามโครงการในการประกอบกิจการลงทุนตามกฎหมายว่าด้วยการควบคุมกิจการค้าขายอันกระทบถึงความปลอดภัยหรือผาสูกแห่งสาธารณชน" และในคำจำกัดความของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล "(2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่กิจการที่ดำเนินการร่วมกันเป็นทางค้าหรือหากำไรระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น" ในส่วนหน้าที่ของคณะบุคคลนั้น ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติไว้ในมาตรา 6 ว่า "ในกรณีทั้งปวงซึ่งคณะบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และคณะบุคคลนั้นมีชื่อนิติบุคคลให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการคณะบุคคลนั้นเป็นผู้รับผิดชอบ" โดยที่หน้าที่ยื่นแบบเสียภาษี

ตามมาตรา 56 วรรคสอง และได้บัญญัติเกี่ยวกับสิทธิประโยชน์ของคณะบุคคลไว้ในมาตรา 47(6) โดยกำหนดให้คณะบุคคลหักลดหย่อนได้ตามมาตรา 47(1)(ก) (คนละ 30,000 บาท) "สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลแต่ละคนซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยแต่รวมกันไม่เกิน 60,000 บาท" และได้บัญญัติถึงผลของกรณีที่คณะบุคคลได้เสียภาษีไว้แล้วตามมาตรา 42 ว่า "เงินได้พึงประเมินประเภทต่อไปนี้จะได้รับยกเว้นไม่ต้องรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้... (14) เงินส่วนแบ่งของกำไรจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลซึ่งต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้แต่ไม่รวมถึงเงินส่วนแบ่งกำไรจากกองทุนรวม" ความหมายของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล นั้นบัญญัติอยู่ในหมวดภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจเฉพาะซึ่งทั้งสองหมวดนั้นบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีทั้งสองประเภทนั้นจะต้องเป็นผู้ประกอบการค้าเป็นหลักโดยเฉพาะภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วจะต้องมีการประกอบการค้าโดยมีรายได้ตั้งแต่ปีละ 1,800,000 บาทขึ้นไปจึงจะมีหน้าที่เกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม ส่วนภาษีธุรกิจเฉพาะนั้นต้องได้ความว่าเป็นผู้ประกอบการตามมาตรา 91/2 ซึ่งเป็นผู้ประกอบการค้าโดยมุ่งค้าหรือหากำไรเป็นหลักและตามมาตรา 42(14) แห่งประมวลรัษฎากร ก็บัญญัติว่าเงินส่วนแบ่งกำไรจากคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่แบ่งให้บุคคลในคณะบุคคลไม่ต้องนำไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้อีก หากพิจารณาตามที่กล่าวข้างต้นทั้งหมดความหมายของคณะบุคคลนั้นคงไม่ได้หมายความถึงกิจการที่ไม่ได้แบ่งผลกำไรเท่านั้น

จากแนวความเห็นที่แตกต่างกันดังกล่าวแสดงให้เห็นได้ว่า ขอบความหมาย ลักษณะของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรยังไม่มี ความชัดเจน จึงทำให้ผู้เสียภาษีอากรจำนวนไม่น้อยที่ไม่เข้าใจลักษณะและวัตถุประสงค์ที่แท้จริงของการจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจึงเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ผู้เขียนเห็นว่า ลักษณะของคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีความแตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียน เพราะห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่จดทะเบียนมีลักษณะเป็นการรวมกลุ่มของบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปมารวมกลุ่มกันกระทำการหรือดำเนินกิจการร่วมกันเพื่อวัตถุประสงค์ในการแสวงหากำไร ดังนั้นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจึงไม่ควรมีความหมายเช่นเดียวกับห้างหุ้นส่วนสามัญเพราะหากมีความหมายหรือลักษณะเช่นเดียวกันก็ไม่จำเป็นต้องกำหนดหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลอีก ดังนั้นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลในหมวดภาษีเงินได้จึงหมายถึงการที่บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงที่จะดำเนินกิจการร่วมกันในการที่ก่อให้เกิดรายได้หรือเงินได้พึงประเมิน โดยมีได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร

จากลักษณะและความหมายที่ไม่ชัดเจนดังกล่าวทำให้ในทางปฏิบัติมีปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายและการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย ส่งผลทำให้รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้ตามที่ควรจะเป็น เนื่องจากมีกลุ่มบุคคลพยายามบิดเบือน

เจตนาของกฎหมายและหลักเสียงภาษีอากรโดยการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคลหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล โดยใช้วิธีการหลักเสียงภาษีอากร ดังตัวอย่างต่อไปนี้

วิธีการที่หนึ่ง มีกลุ่มบุคคลได้จัดตั้งห้างหุ้นส่วนขึ้นมาชื่อว่า ห้างหุ้นส่วนจำกัด เอ ประกอบกิจการ จำหน่ายอุปกรณ์สื่อสาร โทรคมนาคมและให้บริการ โดยมีการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลจำนวน 30คน โดยแบ่งเป็น 3 กลุ่ม มีบุคคลผู้เป็นแกนนำจำนวน 3 คน

กลุ่มที่ 1 นาย เอก เป็นแกนนำ

กลุ่มที่ 2 นาย โท เป็นแกนนำ

กลุ่มที่ 3 นายตรี เป็นแกนนำ

ผู้เป็นแกนนำทั้ง 3 คนได้ร่วมกับบุคคลอื่นอีก 12 คน จัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล รวม 30 คณะ เพื่อประโยชน์ในการจ่ายเงินและคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากเมื่อห้างหุ้นส่วนจำกัด เอ ขายบัตรเติมเงินโทรศัพท์ประเภทเงินสดให้กับผู้ซื้อซึ่งในการขายบัตรเงินสดนั้นจะมีส่วนลดจากราคาขายบัตรเงินสด ซึ่งต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่เนื่องจากผู้ซื้อไม่ยอมให้ชื่อในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้ทำบัญชีของห้างฯ จึงได้สร้างหลักฐานเพื่อจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลขึ้นมาจำนวน 30 คณะแล้วสร้างหลักฐานว่ามีการจ่ายเงินให้แก่คณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลดังกล่าวเป็นผู้รับเงินจากห้างฯ แล้วแสดงว่าเป็นรายจ่ายของห้างฯ ต่อมาเมื่อถึงกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการผู้ทำบัญชีของห้างฯ ก็จะดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการทางอินเทอร์เน็ตในนามของคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลเพื่อขอคืนเงินภาษีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ซึ่งกรมสรรพากรได้ตรวจพบความผิดปกติเนื่องจากพบว่าภูมิลำเนาของผู้ขอคืนภาษีเป็นที่เดียวกัน จึงได้ทำการสืบสวนและไต่สวนพบว่าผู้ทำบัญชีของห้างฯ ได้นำสำเนาบัตรประจำตัวประชาชนของผู้ที่ชื่อร่วมจัดตั้งเป็นคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล แล้วไปดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเพื่อดำเนินการยื่นแบบแสดงรายการและจากการไต่สวนบุคคลผู้มีชื่อร่วมจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล ทุกคนให้ถ้อยคำที่ไม่เคยรู้ถึงการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลดังกล่าว จึงเห็นได้ว่าคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคลดังกล่าวมิได้มีการร่วมกิจการกันจริง ผู้ที่เป็นตัวการในการกระทำดังกล่าวต้องรับโทษฐานหลักเสียงภาษีอากร

วิธีการที่สอง มีกลุ่มบุคคลร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลที่มีใช่นิติบุคคล จำนวนหกคณะ โดยมีนาย จ เป็นผู้จัดการทั้งหกคณะ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเข้าทำสัญญารับจ้างเหมาก่อสร้าง

กับ บริษัท อ จำกัด ก่อสร้างอาคารพาณิชย์ มูลค่าเป็นเงิน 9,500,000.- บาท โดยทำสัญญาฉบับเดียวกันและมีผู้ว่าจ้างรายเดียวกันซึ่งเป็นกรณีที่คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะมีเจตนา ร่วมกันในการก่อสร้างอาคารดังกล่าวจึงเข้าลักษณะประกอบกิจการร่วมกันเป็นคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล แม้ว่าในรายละเอียดการเบิกเงินตามเอกสารแนบทำสัญญาจ้างก่อสร้างจะมีการระบุรายละเอียดงานและจำนวนเงินงวดแต่ละคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลแต่สัญญาจ้างเหมาก่อสร้างเป็นสัญญาที่ตกลงจ้างคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะมิได้กำหนดว่าจ้างเป็นรายคณะบุคคลและการดำเนินการก่อสร้างก็ไม่อาจแบ่งแยกเนื่องงานได้อย่างชัดเจน ประกอบกับข้อสัญญาในสัญญาจ้างเหมาก่อสร้างก็ระบุการจ่ายค่าจ้างเป็นรายงวดของงานที่ทำเสร็จให้แก่ผู้รับจ้างคิดเป็นมูลค่ารวมมิได้แบ่งแยกแต่อย่างใด คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีเงินได้ในนามคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลเพียงคณะเดียวหรือในนามห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล ตามมาตรา 56 วรรคสองแห่งประมวลรัษฎากรและเนื่องจากการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวเป็นการให้บริการที่มีมูลค่าของฐานภาษีเกินกว่า 1,800,000.- บาท ต่อปี คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคลดังกล่าวจึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มอีกด้วย จึงเห็นว่าคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลทั้งหกคณะดังกล่าว มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรอันเป็นความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

เนื่องจากมาตรการในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศไทยยังไม่มีกฎหมายต่อต้านหรือป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร บัญญัติไว้โดยเฉพาะเจ้าหน้าที่จึงต้องนำบทบัญญัติในกฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 ในเรื่องการแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะมาใช้บังคับในการป้องกันการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรอีกทั้งประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เอกาเทศ ยังได้กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรและผู้มีหน้าที่จ่ายเงินได้มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรและยังได้กำหนดให้ใช้ช่องทางการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรทางระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตได้อีกทางหนึ่ง โดยผู้เสียภาษีที่ประสงค์จะจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลสามารถยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีตามแบบคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร <http://www.rd.go.th> หรือจะไปยื่นคำร้องต่อสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ในเขตท้องที่ที่ผู้ยื่นคำร้องมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่และในกรณีที่อยู่และสำนักงานประจำของผู้ยื่นคำร้องมิได้อยู่ในท้องที่จังหวัดเดียวกันผู้

ประสงค์จะขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ในเขตท้องที่ที่สำนักงานประจำตัวอยู่ก็ได้ โดยที่เจ้าพนักงานไม่ได้ทำการไต่สวนการรวมกลุ่มของบุคคลที่รวมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล จึงเห็นว่าการที่กฎหมายกำหนดให้อธิบดีกรมสรรพากร มีอำนาจในการที่จะอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ย่อมสามารถควบคุมการจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้วิธีหนึ่ง แต่ในเนื้อหาของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรในเรื่องนี้มีข้อกำหนดให้เจ้าหน้าที่มีอำนาจและหน้าที่ในการไต่สวนผู้เสียภาษีก่อนที่จะอนุมัติให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรทำให้เจ้าหน้าที่ไม่สามารถควบคุมการจัดตั้งหน่วยภาษีดังกล่าวในกรณีที่ผู้ร่วมกิจการไม่ได้มีเจตนาจะร่วมกันจริงเพียงนำชื่อมารวมกันเพื่อให้ครบตามรูปแบบในการจัดตั้งหน่วยภาษีเท่านั้นโดยที่ในความเป็นจริงมิได้มีการร่วมกิจการหรือแบ่งรายได้กันจริงเข้าลักษณะของการกระทำเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือหนีภาษีอากร(Tax Evasion)คือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายหรือมีลักษณะเป็นการแสดงเจตนาหลบหรือโดยข้อโกงเพื่ออำพรางรายได้ที่แท้จริงอันเป็นความผิดที่ต้องรับโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาในส่วนของความผิดทางอาญาก็จะถูกพิจารณาลงโทษตามมาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ส่วนข้อดี ของการกำหนดให้มีหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีหนึ่งหรือถือเป็นเสมือนบุคคลธรรมดาคนเดียวโดยไม่มีการแบ่งแยก ก็เพื่อให้ครอบคลุมและทั่วถึงในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บรรเทาภาระภาษีอากร ก่อให้เกิดความเป็นธรรม สะดวกและประหยัดแก่ผู้เสียภาษีอากร และการที่กำหนดให้หน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานับเป็นสิ่งที่ดีในการที่จะส่งเสริมให้บุคคลทั้งหลายมาร่วมกันสร้างงานก่อให้เกิดรายได้แก่ประชาชนส่งผลให้เศรษฐกิจเจริญเติบโตทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้น การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้ระบบอัตราภาษีก้าวหน้าเมื่อกฎหมายได้นำหลักความสะดวก(Convenience)มาใช้เป็นข้อพิจารณาหลักทำให้หน่วยภาษีดังกล่าวถูกนำไปใช้ประโยชน์ในการกระจายฐานเงินได้พึงประเมินออกไป โดยสามารถเริ่มต้นเสียภาษีอากรในอัตราที่ต่ำทำให้มีภาระภาษีน้อยลงกว่าการที่จะนำเงินได้ที่ได้จากหลายๆ แหล่งมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าซึ่งการกระจายฐานเงินได้ดังกล่าวถือว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร(Tax Planning) ทั้งนี้หน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล สามารถจัดตั้งได้ง่ายเพียงมีบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปมาร่วมกันโดยมีเจตนาที่จะดำเนินกิจการร่วมกันเพื่อหารายได้ในกิจการเพื่อการสาธารณกุศลหรือ การศึกษาวิจัยทางวิชาการเพื่อประโยชน์ในทางการศึกษาที่มีได้กระทำเพื่อมุ่งในทางการค้าหากำไร โดยไปดำเนินการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีจากกรมสรรพากร และไม่ต้อง

จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล เมื่อจัดตั้งเสร็จและได้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรแล้วก็ถือว่าเป็นหน่วย
ภาษีได้ สามารถเปรียบเทียบลักษณะที่แตกต่างกันของหน่วยภาษีแต่ละประเภท ในเรื่องของการ
บริหารจัดการและภาระภาษีอากร ดังตารางที่ 3 ต่อไปนี้

ตารางที่ 3

แสดงการเลือกรูปแบบในการประกอบกิจการและภาระภาษี

	เจ้าของคนเดียว (บุคคลธรรมดา)	ห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่ ไม่ใช่นิติบุคคล	บริษัทจำกัด
1.เงินลงทุน	มีเงินทุนจำนวนจำกัด	ระดมทุนได้มากขึ้น	ระดมทุนได้ง่ายและมาก
2. การบริหารงาน	มีอำนาจเต็มที่	ต้องปรึกษากับ หุ้นส่วน	บริหารโดยคณะกรรมการ ของบริษัท
3.ความรับผิดชอบ หนี้สิน	เต็มจำนวน	เต็มจำนวน	เฉพาะมูลค่าหุ้นที่ยังชำระ ไม่ครบตามจำนวนหุ้นที่ ถือ
4.ผลกำไร/ขาดทุน	ไม่ต้องแบ่งใคร	เฉลี่ยให้ผู้เป็นหุ้นส่วน	จ่ายเป็นเงินปันผลตาม จำนวนหุ้นที่ถือ
5.ภาษีเงินได้	ตามอัตราก้าวหน้า	ตามอัตราก้าวหน้า แต่หุ้นส่วนได้รับ ยกเว้นไม่ต้องนำ ส่วนแบ่งรายได้ไป เสียภาษีอีก	อัตรา 30% ของกำไรสุทธิ SME อัตรา 15% - 30% กรณีขาดทุนไม่ต้องเสีย ภาษี
6.หักค่าลดหย่อน	หักค่าลดหย่อน ส่วนตัวได้ 30,000 บาท	หักค่าลดหย่อนได้ 60,000 บาท	-

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากสภาพปัญหาและหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับการจัดเก็บภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญ และคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลที่หลายฝ่ายเห็นว่าประมวลรัษฎากรมิได้ให้คำจำกัดความของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาไว้ นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการหลายฝ่ายมีความเห็นต่างกัน ไม่ว่าจะเป็นเรื่องความหมายของคำว่า "คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล" หรือภาระภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ทำให้มีผู้เสนอให้ยกเลิกหน่วยภาษีดังกล่าว

ดังนั้น เพื่อแก้ปัญหาในเรื่องนี้ผู้เขียนขอเสนอแนะ ดังนี้

ควรให้คงหน่วยภาษีในชื่อห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมีโชตินิติบุคคลไว้เช่นเดิมและขอเสนอมาตรการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรในกรณีดังกล่าว ดังนี้ คือต้องกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไข ในการจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลมีโชตินิติบุคคล

โดยสรุปได้ ดังนี้

ก) ควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 39 เป็น "อนึ่งการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ต้องเป็นการรวมกลุ่มโดยมีเจตนาดำเนินกิจการร่วมกันทั้งนี้ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด" โดยมีแนวทางของหลักเกณฑ์ คือ โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากรต้องให้อำนาจเจ้าหน้าที่ที่จะทำการไต่สวนบุคคลที่จะร่วมกันจัดตั้งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลมีสาระ ดังนี้

1. ข้อมูลของผู้มีอำนาจจัดการ ได้แก่ อายุ อาชีพ รายได้ วุฒิการศึกษา
2. ข้อมูลของผู้ร่วมจัดตั้ง ได้แก่ ทุนที่นำมาลงทุน (เช่นเงินสด รายการในบัญชีเงินฝาก ทรัพย์สิน หรือ แรงงาน)
3. วัตถุประสงค์ของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลและการแบ่งสัดส่วนผลประโยชน์หรือผลกำไร
4. ในการร่วมกันจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล ต้องมีเจตนาสุจริตและต้องเข้าร่วมกันประกอบกิจการกันจริง
5. ในการมาให้ถ้อยคำต่อเจ้าหน้าที่เกี่ยวกับจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคลจะมอบอำนาจให้ผู้อื่นมาให้ถ้อยคำแทนไม่ได้

6. แจ้งโทษของการแจ้งความเท็จ การให้ถ้อยคำเท็จหรือแสดงพยานหลักฐานอันเป็นเท็จ มีความผิดฐานหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร

ข) ควรแยกหน่วยภาษีระหว่างห้างหุ้นส่วนสามัญกับคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล เพื่อให้เสียภาษีเงินได้แตกต่างกันโดย กำหนดค่านิยามของคำว่า "คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล" ให้หมายถึงเฉพาะกิจการหรือการดำเนินกิจกรรมที่ไม่ได้มุ่งในทางการค้าหากำไร แต่เพื่อประโยชน์สาธารณะหรือเพื่อการกุศล โดยกำหนดเพิ่มไว้ในมาตรา 39

ค) ควรแก้ไขหลักเกณฑ์การหักค่าลดหย่อนของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่หน่วยภาษีอื่นที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยควรแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 47(6) เป็น "ในกรณีผู้มีเงินได้เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ให้หักลดหย่อน สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลซึ่งอยู่ในประเทศไทย ได้คนละ 30,000 บาท แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท เว้นแต่ผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลได้ใช้สิทธิตาม (1) (ก) แล้วจะใช้สิทธิหักลดหย่อนอีกไม่ได้"

ง) ควรให้เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลแตกต่างกันมิใช่เป็นเลขเดียวกันดังที่ปัจจุบันปฏิบัติอยู่

จ) ควรยกเว้นภาษีหรือเก็บภาษีในอัตราคงที่เฉพาะหน่วยภาษีในชื่อคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ฉ) ควรบังคับใช้กฎหมายในส่วนที่เกี่ยวกับความผิดทางอาญาอย่างจริงจัง

ช) ควรมีมาตรการส่งเสริมการเสียภาษีอากร ดังนี้

1. การตรากฎหมายภาษีอากรและกฎหมายที่เกี่ยวข้องโดยให้ครอบคลุมเนื้อหาสาระที่สำคัญกับกฎหมายภาษีอากร ควรมีเป้าหมายในทางที่ทำให้กฎหมายภาษีอากรอ่านเข้าใจง่าย และตีความได้ถูกต้องโดยสามัญชนทั่วไป การเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติแห่งกฎหมายควรกระทำเท่าที่มีความจำเป็นที่สุด

2. รัฐบาลจะต้องพยายามเร่งรัดการพัฒนาเศรษฐกิจให้ก้าวหน้า ทั้งนี้เพื่อให้รายได้และมาตรฐานการครองชีพของประชาชนส่วนใหญ่ได้สูงขึ้น รัฐบาลจะต้องพยายามรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจให้ก้าวหน้าอย่างมั่นคง

3. หน่วยงานที่มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีอากรจำเป็นจะต้องปรับปรุงการจัดองค์กรและการบริหารงานให้มีประสิทธิภาพสูง

4. สร้างความเข้าใจแก่ประชาชนถึงประโยชน์และสิ่งที่เกิดขึ้นจากการนำรายได้ภาษีไปใช้ หากประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรยินยอมเสียภาษีอากรอย่างครบถ้วน เจ้าหน้าที่ที่ไม่จำเป็นต้องเสียเวลากับการตรวจสอบภาษีนอกจากนี้รัฐบาลยังประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากร

การใช้วิธีการและมาตรการดังที่ผู้เขียนได้นำเสนอก็คจะสามารถแก้ปัญหาในการจัดตั้งหน่วยภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิตบุคคล เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร อันจะส่งผลกระทบต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐได้ตามเป้าหมายและยังช่วยลดค่าใช้จ่ายในการปราบปรามและ การตรวจสอบภาษีอากร และเป็นการสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีที่สุจริต อีกทั้งยังสร้างความสมัครใจแก่ผู้เสียภาษีอากรอีกด้วย อันจะทำให้ได้ภาษีอากรครบถ้วน และเป็นการแก้ไขการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร สิ่งสำคัญในการจะแก้ไขปัญหาให้สำเร็จได้ย่อมขึ้นอยู่กับการปฏิบัติของ “คน” คือประชาชนเป็นสำคัญ หากประชาชนของประเทศมีความสำนึกในหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากร มีวินัยในตนเอง การจัดเก็บภาษีอากรก็มีแนวโน้มไปในทางครบถ้วนตามเป้าหมาย หากประชาชนของประเทศขาดซึ่งความสำนึกในหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีอากรและไม่มีความมีวินัยในตนเอง การหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรก็จะมามาก ดังนั้น การแก้ไขการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรจะกระทำให้สำเร็จลุล่วงไปได้ก็โดยประชาชนของประเทศนั้นช่วยกัน นอกจากนั้นภาษีอากรที่จัดเก็บได้ครบถ้วนตามเป้าหมายยังก่อให้เกิดการแบ่งสรรรายได้อย่างเป็นธรรมอีกด้วย ซึ่งเป็นหลักสำคัญของการปกครองในระบอบประชาธิปไตย

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

รายการอ้างอิง

ภาษาไทย

กิตติศักดิ์ ปรกิติ. ความเป็นมาและหลักการใช้นิติวิธี ในระบบซีวิลลอว์และคอมมอนลอว์, กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2546.

กรองเกียรติ คมสัน. คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล. สรรพากรสาส์น. 39 (มีนาคม 2535): 65 – 69.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย. พิมพ์ครั้งที่ 8 แก้ไขเพิ่มเติม กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2546.

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. ทำไมคนไทยจึงไม่ยอมเสียภาษี. สรรพากรสาส์น. 22 (พฤษภาคม – มิถุนายน 2518): 15 – 34.

ไกรยุทธ ธีรตยาคีนันท์. ทฤษฎีภาษีและภาษีเงินได้ของไทย. กรุงเทพมหานคร: ดวงกมล, 2521.

โกเมนทร์ สืบวิเศษ. วิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมแนวปฏิบัติของกรมสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์ชวนพิมพ์, 2548.

จตุมงคล โสณกุล. ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรของประเทศไทย, สรรพากรสาส์น. 20 (กันยายน 2516): 141 – 144.

จิรศักดิ์ รอดจันทร์. บทวิเคราะห์เปรียบเทียบภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ภาษีเงินได้แบบอัตราเดียว และข้อเสนอรระบบ 2 ตารางภาษี (ตอน 1). สรรพากรสาส์น. 54 (กรกฎาคม 2550) : 73 – 85.

จุฑาทอง จารุมิตินท. ความเป็นธรรมและความยินยอมเสียภาษีเงินได้ในระบบภาษีแบบประเมินตนเอง. สรรพากรสาส์น. 53 (มีนาคม 2549): 53 - 59.

เจริญ ธฤติमानนท์. ทำไมคนจึงหลีกเลี่ยงภาษีและจะแก้ไขกันอย่างไร. สรรพากรศาสตร์. 23 (กันยายน – ตุลาคม 2519): 63 – 72.

เจริญ ธฤติमानนท์. การสร้างความสมัครใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี. สรรพากรศาสตร์. 31 (กันยายน – ตุลาคม 2527): 73 – 82.

เจริญ ธฤติमानนท์. ความสมัครใจในการเสียภาษีอากร. สรรพากรศาสตร์. 38 (กันยายน 2534): 89 – 95.

เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ปัญหาการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม: ศึกษากรณีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีในระบบการเครดิต, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2538.

เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรศาสตร์. 44 (พฤศจิกายน 2540): 161 – 169.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. คู่มือการศึกษาวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 4 กรุงเทพมหานคร: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การวางแผนภาษี. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร. สถาบัน T. Treining Center, 2551.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร. ดุลพินิจ 35 (กรกฎาคม – สิงหาคม 2531): 28 – 50.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. การตีความกฎหมายภาษีอากร. ดุลพินิจ. 51 (กันยายน - ธันวาคม 2547): 45 – 64.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี. สรรพากรศาสตร์. 52(มกราคม 2548): 49 – 79.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. คำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุเรื่อง
คณะบุคคลมีเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) ได้หรือไม่? ข้อมูล
เชิงบริหารและข่าวสารภาษีอากร. 169 (กรกฎาคม 2551): 6 - 10.

ชุมพร เสนไสย. เงินได้ของแพทย์กับการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สรรพากรสาส์น. 44
(พฤษภาคม 2540): 61 - 68.

ดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. หลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 2 กรุงเทพมหานคร: สถาบัน T.Training
Center, 2550.

บรรหาร มั่นทุกุล. การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร. สรรพากรสาส์น. 30
(กันยายน - ตุลาคม 2526): 29 - 50.

ประกาศ คงเอียด. หลีกเลี่ยงภาษี ไม่อาจหนีมาตรา 37. 22 ปี ศาลภาษีอากรกลาง : 25 - 34.

ปรีดี บุญยัง. ปัญหาการบริหารงานป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากร. สรรพากรสาส์น. 36 (กันยายน
2532):35-43.

ปรีดี บุญยัง. ภาษีมูลค่าเพิ่มกับความมั่นคงทางเศรษฐกิจ ใน เอกสารวิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชา
เศรษฐกิจ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2533-2534): 47.

พนิต ธีรภาพวงศ์. ภาษีบริษัทข้ามชาติ : Inter national Business Taxation. พิมพ์ครั้งที่ 3
กรุงเทพมหานคร: วิทยุชน, 2552.

พริ้ม มั่นกลาง, ปรีดี บุญยัง และโกเมนทร์ สืบวิเศษ. คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา กรุงเทพมหานคร : อักษรสาส์น, 2520.

พล ธีรคุปต์. การหลีกเลี่ยงและข้อจำกัดตามกฎหมาย. สรรพากรสาส์น. 37 (กุมภาพันธ์ 2533) :
47 - 56.

ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวล
รัษฎากร. กรุงเทพมหานคร : สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ), 2549.

มงคล ขนาดนิต. คณะบุคคล..อีกหน่วยภาษีที่ไม่ควรมองข้าม. สรรพากรสาส์น. 53 (มีนาคม 2549) :
16 – 34.

รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์. คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้. สรรพากรสาส์น 31 (กันยายน –
ตุลาคม 2527) : 93 – 129.

วิทย์ ตันตยกุล. ทฤษฎีการเลี้ยงภาษีอากร. สรรพากรสาส์น. 19 (กันยายน 2515): 1 – 14.

วิทย์ ตันตยกุล และเจริญ ธฤติमानนท์. กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (ภาคประมวลรัษฎากร). ม.ป.ท.,
ม.ป.ป.

วิโรจน์ เลาะห์พันธุ์. การหลีกเลี่ยงและการหลบหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศไทย, เอกสาร
วิจัยส่วนบุคคลในลักษณะวิชาเศรษฐศาสตร์ วิทยาลัยป้องกันราชอาณาจักร (2523)

วีระศักดิ์ เครือเทพ. การบริหารภาษีอากรและรายได้ของรัฐ : หลักการและแนวปฏิบัติสำหรับ
นักรัฐประศาสนศาสตร์. พิมพ์ครั้งแรก กรุงเทพมหานคร : โครงการผลิตตำรา และเอกสาร
การสอนคณะรัฐศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2548.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร
: วิญญูชน, 2547.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. คำอธิบายภาษีท้องถิ่น. พิมพ์ครั้งที่ 3 กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2550.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. ระบบภาษีอากรไทย (พ.ศ. 1763 – 2481). สรรพากรสาส์น. 43 (กุมภาพันธ์
2539) : 23 – 38.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. "ปัญหาข้อพิพาททางภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร".

สรรพากรศาสตร์. 56 (ตุลาคม 2552) : 61 – 84.

สนั่น เกตุทัต. เหตุใดประเทศไทยจึงไม่เก็บภาษีอากรแต่อย่างเดียว. สรรพากรศาสตร์. 1 (เล่มที่ 1 – 6

พ.ศ. 2497) : 57 – 87.

สนั่น เกตุทัต. วิวัฒนาการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทย. สรรพากรศาสตร์. 30 (พฤศจิกายน –

ธันวาคม 2526) : 33 – 56.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร. 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง : 33 – 58.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 1). 22 ปี ศาลภาษีอากรกลาง : 4 – 24.

สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร. ตุลพาห. 52 (กันยายน – ธันวาคม

2548) : 31 – 75.

สมชาย ศรีสันติสุข. ภาวะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สรรพากรศาสตร์. 19 (มกราคม 2515) : 19 – 26.

สมภาพ ผ่องสว่าง. การหลีกเลี่ยงภาษีมูลค่าเพิ่มศึกษาเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับใบกำกับภาษี.

สรรพากรศาสตร์. 43 (กุมภาพันธ์ 2539) : 113 – 129.

สมภาพ ผ่องสว่าง. การทุจริตภาษีมูลค่าเพิ่มพ่อค้าโก่งภาษีหรืออาชญากร. สรรพากรศาสตร์. 45

(กันยายน 2541) : 147 – 156.

สุเกต อภิชาติบุตร. หลักความเป็นธรรมแห่งสังคม. สรรพากรศาสตร์. 5 (กันยายน 2501) : 30 – 41.

สุโขทัยธรรมมาธิราช มหาวิทยาลัย. เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร (หน่วยที่

9 – 15). สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. , 2542.

สุโขทัยธรรมมาธิราช, มหาวิทยาลัย. เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 (หน่วยที่ 1 – 7).
สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. 2552.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. การวางแผนภาษีอากร. กรุงเทพมหานคร : สุขุมและบุตร, 2541.

สุเทพ พงษ์พิทักษ์. มูมภาษี, เดลินิวส์ (20 กรกฎาคม 2552) : 6.

สุเมธ ศิริคุณโชติ และคณะ. บทบาทของศาลภาษีอากรในการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน
ศตวรรษที่ 21, พิมพ์ครั้งที่ 1, กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2552.

สุวัฒน์ ไวยพัฒน์. ข้อสังเกตเกี่ยวกับการดำเนินคดีภาษีอากร. 19 ปีศาลภาษีอากรกลาง : 29 – 32.

โสภณ รัตนการ. คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ว่าด้วยหุ้นส่วนและบริษัท. พิมพ์ครั้งที่ 11
กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์นิติบรรณการ, 2552.

อรชุน กนกทิพย์พรชัย. ความรับผิดทางอาญาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษาเฉพาะกรณีภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดา, วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2537.

อรพิน ผลสุวรรณ. ข้อพิพาทและการดำเนินคดีภาษีในประเทศฝรั่งเศส. สรรพากรสาส์น. 38
(สิงหาคม 2534) : 83 – 90.

อรพิน ผลสุวรรณ. รายงานการวิจัย เรื่อง หลักกฎหมายทั่วไปทางภาษีหลักความเสมอภาคในระบบ
กฎหมายภาษีอากรของไทย. มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ คณะนิติศาสตร์. สิงหาคม 2550.

อรวรรณ พานิต พจมาน. แนวทางในการกำหนดมาตรการทางกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้
บุคคลธรรมดาของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใ้ตนิติบุคคล, วิทยานิพนธ์ปริญญา
มหาบัณฑิต, สาขานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2540.

อวยพร ดันละมัย. ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา. สรรพากรศาสตร์. (กันยายน – ตุลาคม 2523) : 80 – 89.

อรัญ ธรรมโน. ระบบภาษีอากรที่ดี. สรรพากรศาสตร์. 20 (กันยายน 2516) : 117 – 120.

อุกฤษ มงคลนาวิน. ทฤษฎีพื้นฐานการภาษีอากร. สรรพากรศาสตร์. 20 (กันยายน 2516) : 108 – 113.

ภาษาอังกฤษ

Barry Larking, IBFD international tax glossary, 4th edition Amsterdam :IBFD Publication BV,2001

JAMES, S Chris Nober,. The Economics of Tanation 2000/2001.

Martin Kapian. CPA And naommi Weiss. What the IRS doesn't want you to know (New York Villard). 1994.

Tax Avoidance, Tax Evarion. 2nd Edition International Bar Association in co-operation with Sweet & Marewell Ltd London 1987.

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ก

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

มาตรา ๒ พระราชกฤษฎีกานี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันถัดจากวัน
ประกาศในราชกิจจานุเบกษา และให้ใช้สำหรับกรจัดเก็บภาษี
บำรุงท้องที่ ประจำปี ๒๕๕๕

มาตรา ๓ ที่ดินแม่ตมใดๆ ทั้งนอกเขตเทศบาลและในเขต
เทศบาลที่ประกอบยกสิทธิรวมในปี ๒๕๕๕ ให้ลดภาษีบำรุงท้องที่
ครึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ระบอบเก็บตามอัตราในบัญชีอัตรา
ภาษีบำรุงท้องที่ที่ประกอบยกสิทธิรวมว่าด้วยภาษีบำรุงท้องที่

มาตรา ๔ ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังรักษาการตาม
พระราชกฤษฎีกานี้

รัฐมนตรีของพระบรมราชโองการ
จอมพล ป. พิบูลสงคราม
นายกรัฐมนตรี

ร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติม

ประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ๑๐)

พ.ศ. ๒๕๕๖

โดยเหตุที่ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรที่มีบัญญัติจัดเก็บอยู่ใน
เวลานี้มีหลายประเภทด้วยกัน เป็นภาระของภาคและผู้เสียภาษีอากร
บางประเภทยังไม่เหมาะสมแก่กาลสมัยและเหตุอันมีผู้เสียภาษี
อากร บางประเภทที่มีอัตราจัดเก็บค่อนข้างสูง สมควรที่จะแก้ไข
เพิ่มเติมเสียใหม่ โดยยกเลิกภาษีอากรบางประเภทมาจัดเก็บ
ประเภทใหม่ขึ้นแทน เพื่อให้ราษฎรได้เสียภาษี ง่ายขึ้นประเภท
และตนหนักสามารถของเสียภาษีอากร ฉะนั้นรัฐมนตรี
ได้เสนอร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับ
ที่ ๑๐) พ.ศ. ๒๕๕๖ คือสภาพแทนราษฎร และสภาผู้แทนราษฎร
ได้พิจารณาอนุมัติให้ใช้เป็นกฎหมายได้แล้วเมื่อวันที่ ๒๒ มกราคม
๒๕๕๖ ซึ่งคงจะประกาศในราชกิจจานุเบกษาในเร็ววัน

ตามร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ นอกจากจะมีภาระแก้ไขการ
ปฏิบัตินี้จัดเก็บภาษีเพื่อให้เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรและให้วิญญู
ยั้งจนแล้ว ยังมีภาษีอากรที่ยกเลิกและแก้ไขเพิ่มเติมใหม่ดังนี้ คือ

๑. ประเภทที่ยกเลิก ได้แก่

(ก) ภาษีโรงค้า (เฉพาะประเภทร้านค้า และโรงอุตสาหกรรม)
ยกเลิกตั้งแต่ปีภาษี พ.ศ. ๒๕๕๖ เป็นต้นไป

และการประกันภัย

- (ค) ภาษีการซื้อข้าว
- (ง) ภาษีการซื้อน้ำตาล
- (จ) ภาษีโรงแรมภักดีคาร

ภาษิตาม (ข) (ค) (ง) และ (จ) ยกเลิกเมื่อพ้น ๔๕ วันนับแต่วันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

๒. ประเภทที่แก้ไขเพิ่มเติม ได้แก่

- (ก) ภาษีเงินได้
- (ข) ภาษีป้าย
- (ค) อากรแสดมปี

๓. ประเภทที่มีบัญญัติขึ้นใหม่ ได้แก่

- (ก) ภาษีการค้า
- (ข) ภาษีการซื้อโภคภัณฑ์

ประเภทที่แก้ไขเพิ่มเติมและบัญญัติขึ้นใหม่แทนประเภทที่ยกเลิกดังกล่าวข้างต้นมีสาระสำคัญ ซึ่งยกเลิกเป็นลำดับไปดังต่อไปนี้

๑. ภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา

(ก) ประเภทเงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามกฎหมายเดิมนั้นให้เสียเฉพาะประเภทที่ระบุไว้ ถ้ามีได้ระบุไว้ก็ต้องเสีย ตามกฎหมายใหม่ได้แก้ไขให้เงินได้ทุกประเภทต้องเสียภาษี ประเภทใดจะไม่เก็บภาษีก็ระบุยกเว้นไว้ในกฎหมาย ซึ่งนับว่าเป็นการเสียภาษีโดยเสมอภาคยิ่งขึ้น

ได้เพิ่มขึ้นจาก ๒,๐๐๐ บาทตามกฎหมายเดิม เป็น ๓,๐๐๐ บาทตามกฎหมายใหม่ เพื่อช่วยเหลือให้ผู้เสียภาษีเสียภาษีน้อยลง

(ค) เงินได้บางประเภทได้ กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายให้มากขึ้นกว่าที่กำหนดไว้ในกฎหมายเดิม เช่น ค่าจ้างแรงงานให้หักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ ๒๐ แต่ไม่เกิน ๒๐,๐๐๐ บาท แทนไม่เกิน ๑๐,๐๐๐ บาท ตามกฎหมายเดิม เงินได้จากการให้เช่า วิชาชีพอิสระ และการรับเหมา ก็ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่จ่ายจริง แทนให้หักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละซึ่งในบางกรณีอาจต่ำกว่าที่จ่ายจริง

(ง) ในกรณีผู้เสียภาษีเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีวิชนิตบุคคลตามกฎหมาย เดิมให้แยกเก็บจากผู้ที่เป็นหุ้นส่วนแต่ละคน แต่ตามกฎหมายใหม่ให้เสียภาษีในชื่อของห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลนั้น โดยในการคำนวณภาษีให้หักลดหย่อนให้สำหรับผู้เป็นหุ้นส่วนทุกคนในห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลนั้นที่อยู่ในประเทศไทยคนละ ๓,๐๐๐ บาท และเมื่อได้เสียภาษีเช่นนี้แล้วผู้เป็นหุ้นส่วนหรือบุคคลในคณะบุคคลนั้น แต่ละคนก็ไม่ต้องเสียภาษีจากเงินได้นั้นเป็นส่วนตัวซ้ำอีก ซึ่งนับว่าเป็นการสะดวกต่อผู้เสียภาษี

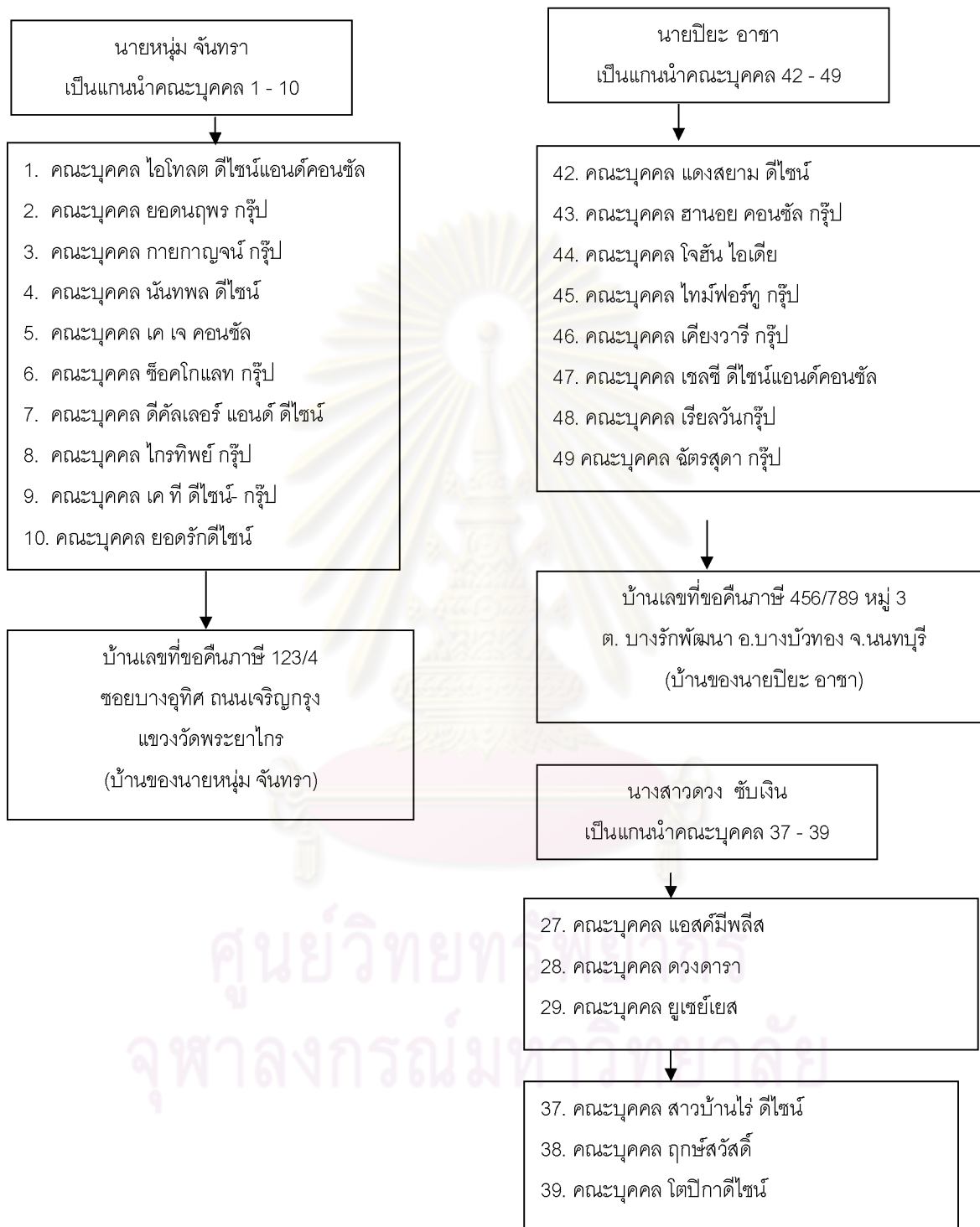
(จ) ในกรณีของมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ตามกฎหมายเดิมทายาทของกองมรดกเสียภาษีเมื่อได้รับเงินได้ของกองมรดกนั้น แต่ตามกฎหมายใหม่ได้กำหนดให้ผู้จัดการมรดก หรือทายาท หรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดก แล้วแต่กรณี ปฏิบัติการเสียภาษีในชื่อของมรดกของผู้ตาย โดยยอมให้กองมรดกนั้นหักค่าใช้จ่ายและลดหย่อนได้



ภาคผนวก ข

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

กรณีตัวอย่าง เครือข่ายข้อมูลภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ผิดปกติ ซึ่งจ่ายโดย บริษัท กระจาย รายได้ จำกัด



* กรมสรรพากร, บันทึกข้อความ ที่ กค 0723/ว3756 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2551 เรื่อง คู่มือการสืบสวนและ
ไต่สวนผู้มีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีผลกระทบต่อกรทำกับดูแลผู้มีเงินได้และผู้จ่ายเงินได้



ภาคผนวก ค

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จำนวนรายและจำนวนปีภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล

ปีภาษี	จำนวนราย	ภาษีที่คำนวณจากเงินได้สุทธิ
2544	40,992	804,271,551.79
2545	46,047	932,603,181.90
2546	52,301	1,253,585,372.81
2547	61,350	1,438,641,531.74
2548	73,035	1,902,729,544.98
2549	87,545	3,009,192,997.83
2550	97,928	2,541,509,445.96
2551	109,639	2,734,265,905.08

หมายเหตุ : จัดทำข้อมูล ณ วันที่ 24 ธ.ค. 2552 สำนักเทคโนโลยีสารสนเทศ กรมสรรพากร



ภาคผนวก ง

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน
นิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลข
ประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร

อาศัยอำนาจตามความในมาตรา 3 เอกเทศ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดย
พระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 อธิบดีกรมสรรพากร โดย
อนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังกำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัท
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลและผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวใน
การปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิก

- (1) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคล
ธรรมดามีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ลงวันที่ 22
สิงหาคม พ.ศ. 2539
- (2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมี
และใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) ลงวันที่ 22 สิงหาคม พ.ศ.
2539
- (3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ
ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 3) ลงวันที่ 22
สิงหาคม พ.ศ. 2539

ข้อ 2 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย
ดังต่อไปนี้ มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร

- (1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้มีเงินได้ที่เป็นบุคคลธรรมดา ห้าง
หุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ผู้ที่ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ให้ยื่นคำ
ร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนด ภายในหกสิบวัน

นับแต่วันที่มีเงินได้พึงประเมิน

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามวรรคหนึ่ง มิให้รวมถึงคน ต่างด้าวซึ่งเดินทางเข้ามาและอยู่ในประเทศไทยครั้งละไม่เกิน 14 วัน และรวมกันแล้วไม่เกินเก้าสิบวันในปีภาษีหนึ่ง ๆ

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นผู้เยาว์ ผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ หรือเสมือนไร้ความสามารถหรือเป็นผู้อยู่ในต่างประเทศ ให้ผู้แทนโดยชอบธรรม ผู้อนุบาล ผู้พิทักษ์ หรือผู้จัดการกิจการอันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน แล้วแต่กรณี มีหน้าที่ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวตามวรรคหนึ่งแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือ คณะบุคคลที่มีโชติบุคคล ผู้ที่ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง ให้ผู้อำนวยการหรือผู้จัดการห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชติบุคคล หรือผู้จัดการมรดกหรือทายาทหรือผู้ครอบครองทรัพย์สินมรดกแล้วแต่กรณีมีหน้าที่ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวตามวรรคหนึ่งแทนผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือวันที่เริ่มประกอบกิจการในประเทศไทยแล้วแต่กรณี

(3) ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ปฏิบัติดังนี้

(ก) บุคคลธรรมดา คณะบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีและใช้เลขประจำตัวตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรที่กำหนดไว้แล้ว ให้ใช้เลขประจำตัวนั้นในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร กรณีเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย

(ข) ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร แต่ไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรหรือมีหน้าที่เสียภาษีอากรแต่ได้รับยกเว้นการเสียภาษีอากรบางกรณี ให้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนดก่อนวันที่จ่ายเงินได้

(ค) กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือ

องค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ให้ยกเว้นไม่ต้องยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร แต่กรมสรรพากรจะเป็นผู้กำหนดเลขประจำตัวและแจ้งให้ส่วนราชการดังกล่าวทราบและถือปฏิบัติต่อไป

ข้อ 3 การยื่นคำร้องตามข้อ 2 ให้ปฏิบัติดังนี้

(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ยื่นคำร้องต่อสรรพากรพื้นที่ หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่ผู้ยื่นคำร้องมีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่

ในกรณีที่อยู่และสำนักงานประจำของผู้ยื่นคำร้องมิได้อยู่ในท้องที่จังหวัดเดียวกัน ผู้ยื่นคำร้องจะยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ดังกล่าวในวาระหนึ่งในเขตท้องที่ที่สำนักงานประจำตั้งอยู่ก็ได้

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ยื่นคำร้องต่อสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่สำนักงานใหญ่ตั้งอยู่ เว้นแต่กรณีผู้เสียภาษีอากรที่อยู่ในความรับผิดชอบของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ให้ยื่นคำร้องต่อผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ณ สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่

(3) ผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ยื่นคำร้องต่อสรรพากรพื้นที่หรือสรรพากรพื้นที่สาขา ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่ผู้จ่ายเงินได้มีภูมิลำเนาหรือถิ่นที่อยู่หรือมีสำนักงานตั้งอยู่

ข้อ 4 ให้หน่วยงานที่รับคำร้องดังกล่าวข้างต้น เป็นหน่วยออกเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร หรือผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย

ข้อ 5 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือผู้จ่ายเงินได้ ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายรายหนึ่งมีเลขประจำตัวหนึ่งหมายเลข หากปรากฏว่ารายใดมีเลขประจำตัวเกินหนึ่งหมายเลขให้แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ ณ สถานที่ดังกล่าวในข้อ 3 แล้วแต่กรณีภายในหกสิบวันนับแต่วันที่มิเลขดังกล่าวเกินกว่าหนึ่งหมายเลข เพื่อกำหนดให้มีเพียงหมายเลข

เดียวเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร อธิบดีกรมสรรพากรอาจกำหนดให้บริษัทหรือห้าง
หุ้นส่วนนิติบุคคลมีเลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรเกินกว่าหนึ่งหมายเลขก็ได้

ข้อ 6 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแจ้ง
เลขประจำตัวและแสดงบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของตนในการปฏิบัติการตามประมวล
รัษฎากร ให้ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแจ้งเลขประจำตัวของผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้
ในแบบแสดงรายการนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายทุกกรณี

ข้อ 7 กรณีบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้จ่ายเงินได้
ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายชำรุดเสียหายจนใช้การไม่ได้ หรือสูญหาย หรือมีการแก้ไขชื่อ นามสกุล
ชื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือเปลี่ยนที่อยู่ หรือย้ายที่ตั้งสำนักงานหรือสำนักงานใหญ่ ให้
ผู้นั้นแจ้งต่อเจ้าหน้าที่ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ดังกล่าวในข้อ 3 แล้วแต่กรณี ภายใน หก
สิบวันนับแต่วันที่กรณีดังกล่าวเกิดขึ้น พร้อมทั้งแนบบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเดิม (ถ้ามี) คืนไป
ด้วย เพื่อขอให้ออกบัตรนั้นใหม่

กรณีการเปลี่ยนที่อยู่ของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี
ณ ที่จ่าย ให้ผู้นั้นแจ้งการเปลี่ยนที่อยู่ต่อเจ้าหน้าที่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือสำนักงาน
สรรพากรพื้นที่สาขาแห่งใดแห่งหนึ่งในเขตกรุงเทพมหานคร หรือสำนักงานสรรพากรพื้นที่หรือ
สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขาในเขตท้องที่ที่ผู้ยื่นคำร้องได้ย้ายไปอยู่ใหม่ภายในหกสิบวันนับแต่
วันที่กรณีดังกล่าวเกิดขึ้น พร้อมทั้งแนบบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรเดิม (ถ้ามี) คืนไปด้วยเพื่อขอ
บัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรใหม่

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหรือผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ขอคืนบัตร
ประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ให้ยื่นคำร้องต่อเจ้าหน้าที่ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ สถานที่ ดังกล่าว
ในข้อ 3 เพื่อส่งคืนบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

ข้อ 8 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือ
ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 2 แจ้งต่อเจ้าหน้าที่ตามแบบที่อธิบดีกำหนด ณ
สถานที่ดังกล่าวในข้อ 3 แล้วแต่กรณี ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่มีกรณีดังต่อไปนี้เกิดขึ้น พร้อมทั้ง
แนบบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรคืนไปด้วย

(1) กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ซึ่งเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชนิดบุคคล หรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง เลิกหรือโอนกิจการทั้งหมด หรือพ้นสภาพการเป็นกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งแล้ว

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เลิกกันหรือควบเข้ากันกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่น

กรณีควบเข้ากันตามวรรคหนึ่ง ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ หรือผู้จ่ายเงินได้ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่อันได้ควบเข้ากันนั้น ยื่นคำร้องขอมีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรตามข้อ 2 ภายในหกสิบวันนับแต่วันควบเข้ากัน พร้อมกับการแจ้งการควบเข้ากันนั้น

ข้อ 9 หลักเกณฑ์ วิธีการ ตามประกาศนี้ อธิบดีกรมสรรพากรจะกำหนดเป็นอย่างอื่นก็ได้

ข้อ 10 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล

(นายศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล)

อธิบดีกรมสรรพากร

ศูนย์วิทยพัชร์
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก จ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร

ด้วยในการยื่นรายการภาษีเพื่อชำระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล และภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย อธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร โดยให้ยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อสรรพากรพื้นที่สรรพากรพื้นที่สาขาหรือผู้อำนวยการสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ณ สำนักงานสรรพากรพื้นที่ สำนักงานสรรพากรพื้นที่สาขา หรือสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ แล้วแต่กรณี ตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากรและเป็นการอำนวยความสะดวกแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตลอดจนเป็นการสนับสนุนให้ใช้เลขประจำตัวประชาชนเป็นเลขประจำตัวหลักแห่งชาติที่ใช้ประโยชน์ร่วมกัน อธิบดีกรมสรรพากรอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เอกาเทศ แห่งประมวลรัษฎากร และข้อ 9 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากรดังกล่าว กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีอากร และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากรตามหลักเกณฑ์และวิธีการดังนี้

ข้อ 1 ให้ยกเลิก

(1) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 15 กันยายน พ.ศ. 2546

(2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 30 มิถุนายน พ.ศ. 2547

(3) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์และวิธีการให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 30 กรกฎาคม พ.ศ. 2547

ข้อ 2 ให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีและใช้เลขประจำตัวประชาชน ตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ใช้เลขประจำตัวประชาชนในการยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และยื่นรายการภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 58 และมาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร โดยไม่ต้องยื่นคำร้องขอมีเลข ประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด

สำหรับผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ไม่มีเลขประจำตัวประชาชนตามกฎหมายว่าด้วยการทะเบียนราษฎร ได้แก่ คนต่างด้าว ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้ นิติบุคคลกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งรวมถึงบุคคลธรรมดาที่ประสงค์จะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการ จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ และผู้ประกอบการที่จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม หรือภาษีธุรกิจเฉพาะอยู่ก่อนวันที่ 1 ตุลาคม พ.ศ. 2546 ยังคงต้องมีและใช้เลขประจำตัวในการ ปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรตามข้อ 2 ของประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล และผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มีและใช้เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 11 ตุลาคม พ.ศ. 2545 โดยให้คนต่างด้าว ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล กองมรดกที่ยังมิได้ แบ่ง นั้น มีสิทธิยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบคำร้องขอมี เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของ กรมสรรพากร www.rd.go.th ได้อีกทางหนึ่ง

กรณีผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีและใช้เลขประจำตัวประชาชนในการ ยื่นรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 56 และมาตรา 56 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และ ประสงค์จะจดทะเบียนเป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะตาม วรรคสอง ยื่นคำร้องขอจดทะเบียนผ่านระบบเครือข่ายอินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของ กรมสรรพากร www.rd.go.th ไม่ต้องยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวอีก โดยกรมสรรพากรจะออกเลข ประจำตัวเพื่อใช้ในการปฏิบัติเกี่ยวกับการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะในขณะขอจด ทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะแล้วแต่กรณี

ข้อ 3 ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่ไม่รวมถึงกิจการร่วมค้าที่มีผู้ร่วมค้าไม่มี เลขประจำตัวในการปฏิบัติการตามประมวลรัษฎากร มีสิทธิยื่นคำร้องขอมีเลขประจำตัวและบัตร

ประจำตัวผู้เสียภาษีอากรตามแบบคำร้องขอมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ผ่านระบบเครือข่าย
อินเทอร์เน็ตทางเว็บไซต์ (Web Site) ของกรมสรรพากร www.rd.go.th ได้อีกทางหนึ่ง

ข้อ 4 ประกาศนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 20 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2549 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 6 มีนาคม พ.ศ. 2549

ศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์

(นายศิริโรตม์ สวัสดิ์พาณิชย์)

อธิบดีกรมสรรพากร



ศูนย์วิทยพัชการ
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



ภาคผนวก ฉ

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตัวอย่าง กลุ่มคณะบุคคลที่ได้รับการพิจารณาว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.1	200024xxxx	นางมา	นาย ธ.		
จ.2	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ธ	
จ.3	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นางมุก	
จ.4	200024xxxx	นางมา	น.ส. น.	นาย ธ	
จ.5	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ฑ	
จ.6	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย จ	
จ.7	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ปี	
จ.8	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นางมุก	
จ.9	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ธ	
จ.10	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ฑ	
จ.11	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย จ	
จ.12	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นายปี่	
จ.13	200024xxxx	นางมา	น.ส. ฑ	นางมุก	
จ.14	200024xxxx	นางมา	น.ส. ฑ	นาย ธ	
จ.15	200024xxxx	นางมา	น.ส. ฑ	นาย ฑ	
จ.16	200024xxxx	นางมา	น.ส. ฑ	นาย จ	
จ.17	200024xxxx	นางมา	น.ส. ฑ	นายปี่	
จ.18	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นางมุก	
จ.19	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ธ	
จ.20	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ฑ	
จ.21	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย จ	
จ.22	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นายปี่	
จ.23	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ธ	
จ.24	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ฑ	
จ.25	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย จ	
จ.26	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นายปี่	
จ.27	200024xxxx	นางมา	นาย ธ	นาย ฑ	

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.28	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย จ	
จ.29	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย ปี	
จ.30	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย จ	
จ.31	200024xxxx	นางมา	นาย ท	นาย ปี	
จ.32	200024xxxx	นางมา	นาย ท	นาย ปี	
จ.33	200024xxxx	นางมา	นาย จ	น.ส.น	นางมุก
จ.34	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.น	นาย ฐ
จ.35	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.น	นาย ท
จ.36	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.น	นาย จ
จ.37	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.น	นาย ปี
จ.38	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.พ	นางมุก
จ.39	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.พ	นาย ฐ
จ.40	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.พ	นาย ท
จ.41	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.พ	นาย จ
จ.42	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.พ	นาย ปี
จ.43	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.ช	นางมุก
จ.44	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.ช	นาย ฐ
จ.45	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.ช	นาย ท
จ.46	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.ช	นาย จ
จ.47	200024xxxx	นางมา	นาย ว	น.ส.ช	นาย ปี
จ.48	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ป	นางมุก
จ.49	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ
จ.50	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ป	นาย ท
จ.51	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ป	นาย จ
จ.52	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ป	นาย ปี
จ.53	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นางมุก	นาย ฐ
จ.54	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นางมุก	นาย ท
จ.55	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นางมุก	นาย จ
จ.56	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นางมุก	นาย ปี

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.57	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ฐ	นาย ท
จ.58	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ฐ	นาย จ
จ.59	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ฐ	นายปี
จ.60	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ท	นาย จ
จ.61	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย ท	นายปี
จ.62	200024xxxx	นางมา	นาย ว	นาย จ	นายปี
จ.63	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.พ	นางมุก
จ.64	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.พ	นาย ฐ
จ.65	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.พ	นาย ท
จ.66	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.พ	นาย จ
จ.67	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.พ	นายปี
จ.68	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.ท	นางมุก
จ.69	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.ท	นาย ฐ
จ.70	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.ท	นาย ท
จ.71	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.ท	นาย จ
จ.72	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	น.ส.ท	นายปี
จ.73	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ป	นางมุก
จ.74	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ป	นาย ฐ
จ.75	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ป	นาย ท
จ.76	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ป	นาย จ
จ.77	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ป	นาย ปี
จ.78	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นางมุก	นาย ฐ
จ.79	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นางมุก	นาย ท
จ.80	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นางมุก	นาย จ
จ.81	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นางมุก	นาย ปี
จ.82	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ฐ	นาย ท
จ.83	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ฐ	นาย จ
จ.84	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ฐ	นายปี
จ.85	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ท	นาย จ

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.86	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย ท	นาย ปี
จ.87	200024xxxx	นางมา	น.ส. น	นาย จ	นาย ปี
จ.88	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	น.ส.ช	นางมุก
จ.89	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย ฐ
จ.90	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย ท
จ.91	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย จ
จ.92	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย ปี
จ.93	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ป	นางมุก
จ.94	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ป	นาย ฐ
จ.95	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ป	นาย ท
จ.96	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ป	นาย จ
จ.97	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ป	นาย ปี
จ.98	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นางมุก	นาย ฐ
จ.99	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นางมุก	นาย ท
จ.100	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นางมุก	นาย จ
จ.101	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นางมุก	นาย ปี
จ.102	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย ท
จ.103	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย จ
จ.104	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย ปี
จ.105	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ท	นาย จ
จ.106	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย ท	นาย ปี
จ.107	200024xxxx	นางมา	น.ส. พ	นาย จ	นาย ปี
จ.108	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ป	นางมุก
จ.109	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ป	นาย ฐ
จ.110	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ป	นาย ท
จ.111	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ป	นาย จ
จ.112	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ป	นาย ปี
จ.113	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นางมุก	นาย ฐ
จ.114	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นางมุก	นาย ท

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.115	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นางมุก	นาย จ
จ.116	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นางมุก	นายปี
จ.117	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ฐ	นาย ท
จ.118	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ฐ	นาย จ
จ.119	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ฐ	นายปี
จ.120	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ท	นาย จ
จ.121	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย ท	นายปี
จ.122	200024xxxx	นางมา	น.ส. ช	นาย จ	นายปี
จ.123	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นางมุก	นาย ฐ
จ.124	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นางมุก	นาย ท
จ.125	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นางมุก	นาย จ
จ.126	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นางมุก	นายปี
จ.127	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ฐ	นาย ท
จ.128	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ฐ	นาย จ
จ.129	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ฐ	นายปี
จ.130	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ท	นาย จ
จ.131	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย ท	นายปี
จ.132	200024xxxx	นางมา	นาย ป	นาย จ	นายปี
จ.133	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ฐ	นาย ท
จ.134	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ฐ	นาย จ
จ.135	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ฐ	นายปี
จ.136	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ท	นาย จ
จ.137	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย ท	นายปี
จ.138	200024xxxx	นางมา	นาง ม	นาย จ	นายปี
จ.139	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.140	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย ท	นายปี
จ.141	200024xxxx	นางมา	นาย ฐ	นาย จ	นายปี
จ.142	200024xxxx	นางมา	นาย ท	นาย จ	นายปี

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.143	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ		
จ.144	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นางมุก	
จ.145	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ฐ	
จ.146	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ฑ	
จ.147	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย จ	
จ.149	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	
จ.150	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฐ	
จ.151	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฑ	
จ.152	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย จ	
จ.154	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	
จ.155	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นางมุก	
จ.156	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ	
จ.157	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฑ	
จ.158	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย จ	
จ.159	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นายปี	
จ.160	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ	
จ.161	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฑ	
จ.162	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย จ	
จ.163	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นายปี	
จ.164	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ฑ	
จ.165	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย จ	
จ.166	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นายปี	
จ.167	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นาย จ	
จ.168	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นาย ปี	
จ.169	200024xxxx	นาย ว	นาย ฑ	นายปี	
จ.170	200024xxxx	นาย ว	นาย ฑ	น.ส.พ	นางมุก
จ.171	200024xxxx	นาย ว	นาย จ	น.ส.พ	นาย ฐ

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.172	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.พ	นาย ท
จ.173	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.พ	นาย จ
จ.174	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.พ	นายปี
จ.175	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.ช	นางมุก
จ.176	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.ช	นาย ฐ
จ.177	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.ช	นาย ท
จ.178	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.ช	นาย จ
จ.179	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	น.ส.ช	นายปี
จ.180	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ป	นางมุก
จ.181	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ป	นาย ฐ
จ.182	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ป	นาย ท
จ.183	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ป	นาย จ
จ.184	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ป	นายปี
จ.185	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นางมุก	นาย ฐ
จ.186	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นางมุก	นาย ท
จ.187	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นางมุก	นาย จ
จ.188	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นางมุก	นายปี
จ.189	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ฐ	นาย ท
จ.190	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ฐ	นาย จ
จ.191	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ฐ	นายปี
จ.192	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ท	นาย จ
จ.193	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย ท	นายปี
จ.194	200024xxxx	นาย ว	น.ส. น	นาย จ	นายปี
จ.195	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	น.ส.ช	นางมุก
จ.196	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย ฐ
จ.197	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย ท
จ.198	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	น.ส.ช	นาย จ
จ.199	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	น.ส.ช	นายปี
จ.200	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นางมุก

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.201	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นาย ฐ
จ.202	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นาย ฑ
จ.203	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นาย จ
จ.204	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นาย ปี
จ.205	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	นาย ฐ
จ.206	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	นาย ฑ
จ.207	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	นาย จ
จ.208	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นางมุก	นาย ปี
จ.209	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย ฑ
จ.210	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย จ
จ.211	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฐ	นาย ปี
จ.212	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฑ	นาย จ
จ.213	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ฑ	นาย ปี
จ.214	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย จ	นาย ปี
จ.215	200024xxxx	นาย ว	น.ส. พ	นาย ป	นางมุก
จ.216	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ป	นาย ฐ
จ.217	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ป	นาย ฑ
จ.218	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ป	นาย จ
จ.219	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ป	นาย ปี
จ.220	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นางมุก	นาย ฐ
จ.221	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นางมุก	นาย ฑ
จ.222	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นางมุก	นาย จ
จ.223	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นางมุก	นาย ปี
จ.224	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ฐ	นาย ฑ
จ.225	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ฐ	นาย จ
จ.226	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ฐ	นาย ปี
จ.227	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ฑ	นาย จ
จ.228	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย ฑ	นาย ปี
จ.229	200024xxxx	นาย ว	น.ส. ฑ	นาย จ	นาย ปี

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสีย ภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.230	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นางมุก	นาย ฐ
จ.231	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นางมุก	นาย ท
จ.232	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นางมุก	นาย จ
จ.233	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นางมุก	นายปี
จ.234	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ	นาย ท
จ.235	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ	นาย จ
จ.236	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ฐ	นายปี
จ.237	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ท	นาย จ
จ.238	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย ท	นายปี
จ.239	200024xxxx	นาย ว	นาย ป	นาย จ	นายปี
จ.240	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ฐ	นาย ท
จ.241	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ฐ	นาย จ
จ.242	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ฐ	นายปี
จ.243	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ท	นาย จ
จ.244	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย ท	นายปี
จ.245	200024xxxx	นาย ว	นางมุก	นาย จ	นายปี
จ.246	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.247	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นาย ท	นายปี
จ.248	200024xxxx	นาย ว	นาย ฐ	นาย จ	นายปี
จ.249	200024xxxx	นาย ว	นาย ท	นาย จ	นายปี
จ.250	200024xxxx	น.ส.น	นาย ฐ		
จ.251	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ฐ	
จ.252	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ฐ	
จ.253	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นางมุก	
จ.254	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ฐ	
จ.255	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ท	
จ.256	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย จ	
จ.257	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นายปี	
จ.258	200024xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ฐ	

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสีย ภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.259	200024xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ท	
จ.260	200024xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย จ	
จ.261	200024xxxx	น.ส.น	นางมุก	นายปี	
จ.262	200024xxxx	น.ส.น	นาย ฐ	นาย ท	
จ.263	200024xxxx	น.ส.น	นาย ฐ	นาย จ	
จ.264	200024xxxx	น.ส.น	นาย ฐ	นายปี	
จ.265	200024xxxx	น.ส.น	นาย ท	นาย จ	
จ.266	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นายปี	
จ.267	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก
จ.268	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ฐ
จ.269	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ท
จ.270	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย จ
จ.271	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	น.ส.ช	นายปี
จ.272	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก
จ.273	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ป	นาย ฐ
จ.274	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ป	นาย ท
จ.275	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ป	นาย จ
จ.276	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ป	นายปี
จ.277	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นางมุก	นาย ฐ
จ.278	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นางมุก	นาย ท
จ.279	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นางมุก	นาย จ
จ.280	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นางมุก	นายปี
จ.281	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท
จ.282	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย จ
จ.283	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ฐ	นายปี
จ.284	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ท	นาย จ
จ.285	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย ท	นายปี
จ.286	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.พ	นาย จ	นายปี
จ.287	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสีย ภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.288	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ
จ.289	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ป	นาย ท
จ.290	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ป	นาย จ
จ.291	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ป	นายปี
จ.292	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ
จ.293	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นางมุก	นาย ท
จ.294	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นางมุก	นาย จ
จ.295	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นางมุก	นายปี
จ.296	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย ท
จ.297	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย จ
จ.298	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ฐ	นายปี
จ.299	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ท	นาย จ
จ.300	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย ท	นายปี
จ.301	200024xxxx	น.ส.น	น.ส.ช	นาย จ	นายปี
จ.302	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นางมุก	นาย ฐ
จ.303	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นางมุก	นาย ท
จ.304	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นางมุก	นาย จ
จ.305	200024xxxx	น.ส.น	นาย ป	นางมุก	นายปี
จ.306	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ฐ	นาย ท
จ.307	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ฐ	นาย จ
จ.308	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ฐ	นายปี
จ.309	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ท	นาย จ
จ.310	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย ท	นายปี
จ.311	200023xxxx	น.ส.น	นาย ป	นาย จ	นายปี
จ.312	200023xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ฐ	นาย ท
จ.313	200023xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ฐ	นาย จ
จ.314	200023xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ฐ	นายปี
จ.315	200023xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ท	นาย จ
จ.316	200023xxxx	น.ส.น	นางมุก	นาย ท	นายปี

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสีย ภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.317	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย จ	นายปี
จ.318	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.319	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท	นายปี
จ.320	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย จ	นายปี
จ.321	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ท	นาย จ	นายปี
จ.322	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ		
จ.323	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก	
จ.324	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ฐ	
จ.325	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ท	
จ.326	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย จ	
จ.328	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก	
จ.329	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ฐ	
จ.330	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ท	
จ.331	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย จ	
จ.332	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นายปี	
จ.333	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ฐ	
จ.334	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ท	
จ.335	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย จ	
จ.336	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นายปี	
จ.337	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท	
จ.338	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย จ	
จ.339	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นายปี	
จ.340	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ท	นาย จ	
จ.341	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ท	นายปี	
จ.342	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก
จ.343	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ
จ.344	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ป	นาย ท
จ.345	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ป	นาย จ

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสีย ภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.346	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ป	นายปี
จ.347	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ
จ.348	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก	นาย ท
จ.349	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก	นาย จ
จ.350	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นางมุก	นายปี
จ.351	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย ท
จ.352	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย จ
จ.353	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ฐ	นายปี
จ.354	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ท	นาย จ
จ.355	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย ท	นายปี
จ.356	200023xxxx	น.ส.พ	น.ส.ช	นาย จ	นายปี
จ.357	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก	นาย ฐ
จ.358	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก	นาย ท
จ.359	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก	นาย จ
จ.360	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นางมุก	นายปี
จ.361	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ฐ	นาย ท
จ.362	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ฐ	นาย จ
จ.363	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ฐ	นายปี
จ.364	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ท	นาย จ
จ.365	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย ท	นายปี
จ.366	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ป	นาย จ	นายปี
จ.367	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ฐ	นาย ท
จ.368	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ฐ	นาย จ
จ.369	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ฐ	นายปี
จ.370	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ท	นาย จ
จ.371	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย ท	นายปี
จ.372	200023xxxx	น.ส.พ	นางมุก	นาย จ	นายปี
จ.373	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.374	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย ท	นายปี

ชื่อคณะบุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.375	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ฐ	นาย จ	นายปี
จ.376	200023xxxx	น.ส.พ	นาย ท	นาย จ	นายปี
จ.377	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ		
จ.378	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก	
จ.379	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ	
จ.380	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ท	
จ.381	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย จ	
จ.382	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นายปี	
จ.383	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ	
จ.384	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ท	
จ.385	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย จ	
จ.386	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นายปี	
จ.387	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย ท	
จ.388	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย จ	
จ.389	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นายปี	
จ.390	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ท	นาย จ	
จ.391	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ท	นายปี	
จ.392	200023xxxx	น.ส.ช	นาย จ	นายปี	
จ.393	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก	นาย ฐ
จ.394	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก	นาย ท
จ.395	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก	นาย จ
จ.396	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นางมุก	นายปี
จ.397	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ	นาย ท
จ.398	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ	นาย จ
จ.399	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ฐ	นายปี
จ.400	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ท	นาย จ
จ.401	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย ท	นายปี
จ.402	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ป	นาย จ	นายปี
จ.403	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ	นาย ท

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.404	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ	นาย จ
จ.405	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ฐ	นายปี
จ.406	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ท	นาย จ
จ.407	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย ท	นายปี
จ.408	200023xxxx	น.ส.ช	นางมุก	นาย จ	นายปี
จ.409	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.410	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย ท	นายปี
จ.411	200023xxxx	น.ส.ช	นาย ฐ	นาย จ	นายปี
จ.412	200023xxxx	นาย ป.	นาย ท	นาย จ	นายปี
จ.413	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ		
จ.414	200023xxxx	นาย ป.	นาย ท		
จ.415	200023xxxx	นาย ป.	นาย จ		
จ.416	200023xxxx	นาย ป.	นายปี		
จ.417	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ฐ	
จ.418	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ท	
จ.419	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย จ	
จ.420	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นายปี	
จ.421	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นาย ท	
จ.422	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นาย จ	
จ.423	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นายปี	
จ.424	200023xxxx	นาย ป.	นาย ท	นาย จ	
จ.425	200023xxxx	นาย ป.	นาย ท	นายปี	
จ.426	200023xxxx	นาย ป.	นาย จ	นายปี	
จ.427	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ฐ	นาย ท
จ.428	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ฐ	นาย จ
จ.429	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ฐ	นายปี
จ.430	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ท	นาย จ
จ.431	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย ท	นายปี
จ.432	200023xxxx	นาย ป.	นางมุก	นาย จ	นายปี

ชื่อคณะ บุคคล	เลขประจำตัวผู้เสียภาษี	ผู้ร่วมทุน			
จ.433	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.434	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นาย ท	นาย ปี
จ.435	200023xxxx	นาย ป.	นาย ฐ	นาย จ	นาย ปี
จ.436	200023xxxx	นาย ป.	นาย ท	นาย จ	นาย ปี
จ.437	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ		
จ.438	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย ท	
จ.439	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย จ	
จ.440	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย ปี	
จ.441	200023xxxx	นาง ม.	นาย ท	นาย จ	
จ.442	200023xxxx	นาง ม.	นาย ท	นาย ปี	
จ.443	200023xxxx	นาง ม.	นาย จ	นาย ปี	
จ.444	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย ท	นาย จ
จ.445	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย ท	นาย ปี
จ.446	200023xxxx	นาง ม.	นาย ฐ	นาย จ	นาย ปี
จ.447	200023xxxx	นาง ม.	นาย ท	นาย จ	นาย ปี

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

นายสุเทพ ชาญณรงค์ เกิดเมื่อวันที่ 25 ตุลาคม พ.ศ.2503 ที่จังหวัดพิจิตร สำเร็จการศึกษานิติศาสตรบัณฑิต คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง และ เนติบัณฑิตไทย สมัยที่ 55 ปัจจุบันรับราชการ ตำแหน่ง นิติกรชำนาญการพิเศษ สำนักกฎหมาย กรมสรรพากร



ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย