

ข้อคิดเห็นบางประการสำหรับการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคนละบุคคล  
SOME OPINIONS FOR THE AMENDMENT OF THE LAW RELATED TO  
TAX IMPOSITION OF A NON-JURISTIC BODY OF PERSON

รัชดาพร สัจวร

Ratchadaporn Sangvorn

คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยกรุงเทพ

ratchadaporn.s@bu.ac.th

**บทคัดย่อ**

ปัญหาการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งคนละบุคคลหลายคณะเพื่อกระจายฐานภาษีถือเป็นปัญหาสำคัญปัญหาหนึ่งที่กรมสรรพากรและกระทรวงการคลังเห็นว่ามีความจำเป็นเร่งด่วนที่ต้องหามาตรการมาแก้ไข ปัญหา การแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคนละบุคคลเป็นอีกมาตรการหนึ่งที่หน่วยงานที่เกี่ยวข้องนำเสนอต่อคณะรัฐมนตรีและคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบหลักการของการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวแล้ว อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีข้อเสนอแนะบางประการที่เห็นว่าอาจเป็นประโยชน์ต่อการแก้ไขกฎหมายภาษีดังกล่าว จึงขอนำเสนอความเห็นของผู้เขียนลงในบทความฉบับนี้ โดยมีความคิดเห็นหลักใน 3 เรื่องคือ ประเด็นเกี่ยวกับคำนิยามของคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ ประเด็นการคำนวณภาษีระหว่างคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ และประเด็นการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษี โดยผู้เขียนหวังว่าความเห็นของผู้เขียนจะเป็นประโยชน์แก่ผู้เกี่ยวข้องทุกฝ่าย

**คำสำคัญ :** คนละบุคคล, ห้างหุ้นส่วนสามัญ, การหลีกเลี่ยงภาษี, อัตราภาษี

**Abstract**

The problem related to tax avoidance by sitting up many non-juristic body of persons in order to separate tax bases was an important problem which the Revenue Department and the Ministry of Finance opinioned that there was a necessary for resolving such problem. The amendment of law related to tax imposition of a non-juristic body of person was one measure which related departments proposed to the cabinet and the cabinet approved the principle of such amendment. The author, however, had some suggestions which might be useful for the amendment of law, and would like to propose such opinions in this article. There were three issues proposed; an issue related to the definition of a non-juristic body of person and an ordinary partnership; an issue related to a calculation of tax between a non-juristic body of person and an ordinary partnership; and the retroactive effect of the law. The author hope that the proposed opinions will benefit all related persons

**Keywords :** non-Juristic body of person, ordinary partnership, tax avoidance, tax rate

## บทนำ

ประมวลรัษฎากรแบ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ออกเป็น 2 ประเภทใหญ่ๆ ได้แก่ บุคคลธรรมดาและนิติบุคคล โดยในส่วนของบุคคลธรรมดานั้นมาตรา 56 และมาตรา 57 ทวิ มีการแบ่งประเภทผู้เสียภาษีอากรออกเป็น 4 ประเภทย่อยๆ กล่าวคือ

1. บุคคลธรรมดา
2. ผู้ถึงแก่ความตายในระหว่างปีภาษี
3. กองมรดกที่ยังมิได้แบ่ง
4. ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มิใช่นิติบุคคล (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. 2553: 3) [1]

ในบทความนี้ จะกล่าวถึงเฉพาะประเด็นเกี่ยวกับการเสียภาษีของคณะบุคคลเท่านั้นเนื่องจากปัญหาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษี การตีความกฎหมายภาษีและการจัดเก็บภาษีในรูปแบบบุคคลธรรมดาที่พบมากในปัจจุบันมักเป็นกรณีของคณะบุคคล ซึ่งแม้แต่ฝ่ายรัฐก็ยังคงมองเห็นปัญหาดังกล่าวจนได้มีการริเริ่มแนวคิดในการแก้ไขกฎหมายภาษีอากรเพื่อแก้ไขปัญหาการจัดเก็บภาษีคณะบุคคลเนื่องจากขณะนี้การหลีกเลี่ยงภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคลเพื่อเป็นหน่วยภาษีใหม่กำลังเป็นที่นิยมอย่างมากสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพอิสระต่างๆ เช่น วิศวกร แพทย์ ทนายความ เป็นต้น ทำให้กรมสรรพากรและกระทรวงการคลังซึ่งเป็นหน่วยงานที่รับผิดชอบโดยตรงในเรื่องการจัดเก็บภาษีจำเป็นต้องคิดหามาตรการต่างๆ มาเพื่อแก้ไขปัญหาดังกล่าว ซึ่งผู้เขียนจะได้กล่าวถึงรายละเอียดต่างๆ ที่เกี่ยวข้องในหัวข้อต่อไป

## หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ของคณะบุคคลในปัจจุบัน

### ความหมายของคำว่าคณะบุคคล

ประมวลรัษฎากรไม่ได้มีการนิยามคำว่า “คณะบุคคล” ไว้ว่าหมายถึงอะไร ระบุเพียงว่าคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีหากมีเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และกฎหมายอื่นๆ ก็ไม่ได้มีการให้ความหมายไว้ว่าคณะบุคคลคืออะไร อย่างไรก็ตาม เนื่องจากคณะบุคคลเป็นหน่วย

ภาษีหนึ่งในประมวลรัษฎากรและผู้มีเงินได้มีการจัดตั้งคณะบุคคลจำนวนมาก จึงมีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของคณะบุคคลไว้ดังนี้

คณะบุคคล หมายถึง คณะบุคคลที่ตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งกัน อาจจะเป็นการทำเพื่อการกุศล การศาสนา การศึกษา การกีฬา หรือเพื่อสาธารณประโยชน์อย่างอื่นก็ได้(ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. 2553: 71) [1]

คณะบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งปันกัน (ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. 2549: 62) [2]

คณะบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปมาร่วมกันทำกิจกรรมก่อให้เกิดเงินได้ โดยไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อการค้าหรือหากำไร (เพิ่มบุญ แก้วเขียว. 2552: 23-24) [3]

คณะบุคคล หมายถึง คณะบุคคลที่ไม่ได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคล ซึ่งไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้ แต่กิจการที่เข้าร่วมกันมีลักษณะเหมือนห้างหุ้นส่วนสามัญแตกต่างกันเพียงวัตถุประสงค์ (สมคิด บางโม. 2555: 44) [4]

จากการพิจารณาการให้ความหมายของคณะบุคคลของนักวิชาการดังกล่าวอาจสรุปได้ว่า คณะบุคคล หมายถึง บุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งปันกัน เนื่องจากหากบุคคลตั้งแต่ 2 คนดังกล่าวประสงค์ทำกิจการร่วมกันเพื่อแสวงหากำไร คณะบุคคลนั้นจะกลายเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญทันที

### ภาระภาษีของคณะบุคคล

มาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้คณะบุคคลเป็นหน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยหนึ่งที่มีหน้าที่ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินในชื่อของคณะบุคคล หากคณะบุคคลมีเงินได้พึงประเมินในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเกิน 30,000 บาท เสมือนเป็นบุคคลธรรมดาคนเดียว

ไม่มีการแบ่งแยก ดังนั้น คณะบุคคลจึงต้องเสียภาษีโดยใช้หลักเกณฑ์เดียวกับบุคคลธรรมดา โดยมีรายละเอียดดังนี้

### 1. ฐานภาษี

ฐานภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาซึ่งรวมทั้งคณะบุคคลนั้น ได้แก่ เงินได้สุทธิ ซึ่งเงินได้สุทธิมีที่มาจากเงินได้พึงประเมิน หักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนในรอบปีภาษี โดยเงินได้พึงประเมินที่จะนำมาคำนวณหาเงินได้สุทธิเพื่อคำนวณภาษีนั้นให้ใช้เกณฑ์เงินสด (Cash Basis) กล่าวคือคณะบุคคลต้องได้รับเงินจำนวนนั้นจริงจึงจะเสียภาษี หากเป็นเพียงสิทธิเรียกร้องที่จะได้รับเงินในอนาคตไม่ถือเป็นเงินได้ซึ่งต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี

ในส่วนของค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนที่ใช้ในการคำนวณหาเงินได้สุทธิเพื่อใช้เสียภาษีนั้น คณะบุคคลก็ใช้หลักการเดียวกันกับบุคคลธรรมดา กล่าวคือ การหักค่าใช้จ่าย จะหักได้เท่าใดก็ขึ้นอยู่กับประเภทเงินได้ที่คณะบุคคลได้รับ ยกตัวอย่างเช่น หากคณะบุคคลได้รับเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพอิสระโดยการประกอบโรคศิลปะตามมาตรา 40 (6) จะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 60 แต่หากคณะบุคคลดังกล่าวประกอบวิชาชีพประกอบโรคศิลปะโดยทำเป็นสถานพยาบาลประเภทรับผู้ป่วยไว้ค้างคืนตามมาตรา 40 (8) จะหักค่าใช้จ่ายได้ร้อยละ 75 เป็นต้น ส่วนการหักค่าลดหย่อนนั้น สมาชิกในคณะบุคคลแต่ละคนหักค่าลดหย่อนได้คนละ 30,000 บาท แต่เมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท ส่วนค่าลดหย่อนอื่นๆ ที่บุคคลธรรมดาสามารถหักได้ เช่น ค่าลดหย่อนบุตร ค่าลดหย่อนเบี้ยประกันชีวิต เป็นต้น คณะบุคคลไม่สามารถหักได้เนื่องจากโดยสภาพของคณะบุคคลไม่สามารถที่จะมีค่าลดหย่อนเหล่านั้นได้

### 2. รอบปีภาษีเงินได้

รอบปีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและคณะบุคคลนับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคมถึงวันที่ 31 ธันวาคมของทุกปี โดยผู้มีเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการประเมินภาษีภายในเดือนมกราคมถึงมีนาคมของปีถัดไป

### 3. อัตราภาษี

ภาษีเงินได้ของคณะบุคคลนั้น ใช้ทั้งอัตราก้าวหน้า(Progressive Rate) และอัตราคงที่(Flat Rate) โดยอัตราก้าวหน้า คือ อัตราภาษีที่เงินได้ยิ่งสูง ยิ่งต้องเสียภาษีในอัตราสูง ส่วนอัตราคงที่นั้น คืออัตราภาษีที่ไม่ว่าเงินได้จะสูงเพียงใดก็เสียภาษีในอัตราเดียว

อัตราภาษีก้าวหน้าซึ่งใช้กับบุคคลธรรมดาและคณะบุคคลจะเริ่มตั้งแต่ร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 37 โดยเงินได้ 150,000 บาทแรกจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีอัตราและการแบ่งชั้นภาษีปรากฏตามตารางที่ 1

ตารางที่ 1 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

เงินได้สุทธิ	เงินได้สุทธิสูงสุดของชั้น	อัตราภาษี (ร้อยละ)	ภาษีของแต่ละชั้น
0-100,000	100,000	5	ยกเว้น
100,001-150,000	50,000	10	ยกเว้น
150,001-500,000	350,000	10	35,000
500,001-1,000,000	500,000	20	100,000
1,000,001-4,000,000	3,000,000	30	900,000
มากกว่า 4,000,000	-	37	ตามจำนวนเงินได้

อย่างไรก็ดี สำหรับบุคคลธรรมดาและคณะบุคคลที่ได้รับเงินได้อื่นนอกจากเงินเดือน ค่าจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานอันเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องเสียภาษีในอัตราคงที่ร้อยละ 0.5 ของเงินได้พึงประเมิน ถ้าหากผู้มีเงินได้มีเงินได้ตั้งแต่ 60,000 บาทขึ้นไป กล่าวโดยสรุปคือ บุคคลธรรมดาและคณะบุคคลที่มีเงินได้อื่นนอกจากเงินได้ตามมาตรา 40 (1) เกินกว่า 60,000 บาท ต้องคำนวณภาษี 2 วิธีคือ คำนวณโดยใช้อัตราก้าวหน้าและอัตราคงที่ แล้วเปรียบเทียบกันว่าวิธีใดเสียภาษีมากกว่าก็ต้องเสียภาษีด้วยวิธีนั้น

## ปัญหาการจัดเก็บภาษีในรูปแบบคณะบุคคล

### ความไม่ชัดเจนเกี่ยวกับความหมายและสถานะตามกฎหมายของคำว่าคณะบุคคล

ผู้เขียนขอแยกประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความไม่ชัดเจนของความหมายของคำว่าคณะบุคคลออกเป็น 2 เรื่องใหญ่ๆ คือ

1. ปัญหาในทางทฤษฎี
2. ปัญหาในทางปฏิบัติ

โดยผู้เขียนขออธิบายรายละเอียดของปัญหาแต่ละประเด็นดังนี้

#### 1. ปัญหาในทางทฤษฎี

##### 1.1 ความไม่ชัดเจนในเรื่องความหมายของคำว่าคณะบุคคล

ดังที่ได้กล่าวในหัวข้อความหมายของคณะบุคคลว่า ไม่มีกฎหมายฉบับใดให้คำนิยามหรือความหมายของคำว่าคณะบุคคลไว้อย่างชัดเจนว่า คณะบุคคลมีความหมายว่าอย่างไรนอกจากมีการระบุในประมวลรัษฎากรว่าคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่ต้องเสียภาษีเท่านั้น ดังนั้น ในปัจจุบันจึงไม่มีความหมายหรือคำนิยามในทางกฎหมายที่ชัดเจนว่าคณะบุคคลคืออะไร ซึ่งเมื่อเปรียบเทียบกับคำว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญ อันเป็นรูปแบบการประกอบการที่คล้ายคลึงกันมากกลับมีการให้ความหมายไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อย่างชัดเจน ดังนั้น ปัญหาที่เกิดขึ้นคือ ผู้ที่เกี่ยวข้องกับคณะบุคคลทั้งหลาย เช่น ผู้มีเงินได้ สมาชิกในคณะบุคคล หรือแม้แต่เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเองก็ยังไม่สามารถอธิบายได้อย่างชัดเจนว่าแท้จริงแล้ว คณะบุคคลคืออะไร เนื่องจากในทางทฤษฎีก็ไม่มีกฎหมายออกมาระบุความหมายที่ชัดเจนมีเพียงวิชาการบางท่านที่ได้ให้ความหมายไว้ ซึ่งอาจสรุปได้ว่า คณะบุคคล หมายถึงบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใดกิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยต้องไม่มีวัตถุประสงค์ที่จะหากำไรมาแบ่งปันกัน ส่วนความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 1012 ประกอบมาตรา 1025 หมายถึงบุคคลตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการใด

กิจการหนึ่งหรือหลายกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรมาแบ่งปันกัน ซึ่งหากพิจารณาจากการให้คำนิยามดังกล่าว ข้อแตกต่างที่สำคัญระหว่างคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญคือ คณะบุคคลต้องไม่แสวงหากำไรเพื่อมาแบ่งปันกัน แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญต้องมีวัตถุประสงค์ในการหากำไรมาเพื่อแบ่งปันกัน

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนยังมีความเห็นว่าการให้คำนิยามของนักวิชาการก็ยังคงมีความแตกต่างกันไปบ้างในรายละเอียดตามความคิดเห็นของนักวิชาการแต่ละท่าน ซึ่งผู้เขียนเห็นว่าความหมายของคณะบุคคล ควรจะมีการระบุให้ชัดเจนในกฎหมายฉบับใดฉบับหนึ่งมากกว่าที่จะให้นักวิชาการหลายท่านมาให้คำนิยามคำๆ เดียวให้ความหมายแตกต่างกันออกไป เนื่องจากคำแต่ละคำในความหมายของกฎหมายควรที่จะมีความหมายเพียงความหมายเดียวเท่านั้นเพื่อไม่ให้เกิดความสับสน

##### 1.2 การไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายรองรับสถานะทางกฎหมาย รวมทั้งสิทธิและหน้าที่ของคณะบุคคลอย่างชัดเจน

นอกจากกฎหมายจะไม่ได้มีการให้ความหมายหรือนิยามของคณะบุคคลไว้แล้ว ในปัจจุบันกฎหมายก็ยังไม่ได้มีการรองรับสถานะของคณะบุคคลอย่างชัดเจนว่า คณะบุคคลมีสถานะเช่นไรตามกฎหมาย นอกจากนี้ สิทธิหน้าที่ ความรับผิดชอบระหว่างบุคคลต่างๆ ที่เข้าร่วมกันจัดตั้งคณะบุคคลก็ไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้เช่นกัน

อย่างไรก็ดี ในปัจจุบัน นักกฎหมายใช้วิธีการเทียบเคียงกฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญมาปรับใช้กับคณะบุคคล เนื่องจากหากพิจารณาจากรูปแบบการจัดตั้งของคณะบุคคลแล้วก็อาจจัดได้ว่าเป็นห้างหุ้นส่วนสามัญประเภทหนึ่ง ต่างกันเพียงวัตถุประสงค์หากำไรกับไม่หากำไรเท่านั้น ดังนั้น สถานะทางกฎหมาย สิทธิ หน้าที่ ความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลนั้นจึงน่าจะต้องเหมือนกันทุกประการ เพียงแต่มีการให้คำนิยามของคณะบุคคลให้แตกต่างจากห้างหุ้นส่วนสามัญไปเพียงเล็กน้อยเท่านั้น เมื่อเป็นเช่นนี้ ภาระภาษีของคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญจึงเหมือนกัน ไม่มีความได้เปรียบเสียเปรียบกันแต่อย่างใด อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่าแม้

ภาระภาษี สถานะทางกฎหมาย สิทธิ หน้าที่ ความรับผิดชอบของห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลนั้นจะเหมือนกัน แต่ในเมื่อมีการแยกความหมายของทั้งสองคำให้แตกต่างกันแล้ว ก็ควรที่จะมีการกำหนดบทบัญญัติเฉพาะของคณะบุคคลให้ชัดเจนเลยว่ามีสถานะทางกฎหมายอย่างไร บุคคลที่เข้าเกี่ยวข้องกับคณะบุคคลมีสิทธิ หน้าที่ ความรับผิดชอบต่อกันอย่างไร เนื่องจากการใช้กฎหมายเกี่ยวกับห้างหุ้นส่วนสามัญมาปรับใช้กับความรับผิดชอบกรณีคณะบุคคลนั้น ก็เป็นเพียงการปรับใช้กฎหมายที่ใกล้เคียงอย่างยิ่งเท่านั้น เพราะบทบัญญัติดังกล่าวแท้จริงเป็นของห้างหุ้นส่วนสามัญ ไม่ใช่คณะบุคคล ปัจจุบันการบังคับใช้กฎหมายในเรื่องต่างๆ ของคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญจึงยังคงเกิดความสับสนอยู่มาก

## 2. ปัญหาในทางปฏิบัติ

สืบเนื่องจากการที่คณะบุคคลไม่มีกฎหมายบัญญัติค่านิยม สถานะทางกฎหมายรวมทั้งสิทธิ หน้าที่ และความรับผิดชอบของบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องไว้อย่างชัดเจนจึงก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติตามมา กล่าวคือ ในส่วนของผู้มีเงินได้ก็ไม่เข้าใจความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญว่ามีความแตกต่างกันอย่างไร ในการยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร ผู้มีเงินได้จึงมีการยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรผิดประเภทอยู่บ่อยครั้ง โดยในกิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อหากำไรบางกิจการก็มักขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในนามคณะบุคคล ซึ่งหากพิจารณาจากค่านิยมหรือความหมายที่ได้กล่าวไว้ในตอนต้นจะเห็นว่าเป็นการไม่ถูกต้อง เพราะหากเป็นกิจการที่แสวงหากำไร ต้องขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในนามห้างหุ้นส่วนสามัญ

นอกจากความสับสนที่เกิดขึ้นกับผู้มีเงินได้เกี่ยวกับความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญแล้ว ผู้เขียนเห็นว่าเจ้าหน้าที่ผู้รับคำขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรบางส่วนก็อาจจะมีความไม่เข้าใจความแตกต่างของหน่วยภาษีทั้งสองหรือหากเข้าใจก็อาจมีความหยาบหลวมอยู่บ้างในบางกรณีเนื่องจากข้อเท็จจริงที่เห็นได้ชัดเจนในปัจจุบันคือ มีบุคคลบางกลุ่ม โดยเฉพาะกลุ่มผู้ประกอบการวิชาชีพต่างๆ เช่น แพทย์ ผู้

ประกอบโรคศิลปะสาขาต่างๆ ทนายความ เป็นต้น รวมทั้ง ดารานักแสดงบางส่วน มีการขอและได้รับเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามคณะบุคคลซึ่งไม่ถูกต้องเนื่องจากบุคคลเหล่านั้นล้วนประกอบกิจการเพื่อหากำไรทั้งสิ้น สิ่งเหล่านี้แสดงให้เห็นว่าเจ้าหน้าที่ผู้รับคำขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรบางส่วนยังมีความไม่เข้าใจความแตกต่างของหน่วยภาษีทั้งสองหรือหากเข้าใจก็ยังมีความหยาบหลวมในการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรให้กับบุคคลเหล่านี้ในนามคณะบุคคล ทำให้ในปัจจุบันค่านิยมของคณะบุคคลที่ว่าเป็นการประกอบกิจการโดยไม่แสวงหากำไรนั้นขัดแย้งกับทางปฏิบัติ เนื่องจากบุคคลบางกลุ่มแม้แสวงหากำไรก็ยังสามารถขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามคณะบุคคลได้ หากเป็นเช่นนั้น ก็ไม่มีความจำเป็นต้องแยกหน่วยภาษีออกเป็นคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญให้เกิดความสับสน ดังนั้น ปัญหานี้จึงเป็นอีกปัญหาหนึ่งที่ต้องมีการแก้ไขเพื่อไม่ให้เกิดความสับสนกับบุคคลต่างๆ ที่เกี่ยวข้อง ซึ่งผู้เขียนจะเสนอแนะแนวทางแก้ไขในหัวข้อต่อไป

## การกระจายฐานภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคล

เนื่องจากมาตรา 56 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรกำหนดให้คณะบุคคลคณะหนึ่งถือเป็นหน่วยภาษีหนึ่งหน่วย เงินได้ของคณะบุคคลที่จะนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีให้แยกต่างหากจากเงินได้บุคคลธรรมดาของสมาชิกในคณะบุคคล นอกจากนี้ หากคณะบุคคลมีส่วนแบ่งจากการประกอบการคืนให้แก่สมาชิกในคณะบุคคลเงินได้นั้นก็ได้รับยกเว้นตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากรไม่ต้องนำไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสมาชิกรายนั้นๆ อีกด้วย

ด้วยเหตุดังกล่าวข้างต้น ทำให้บุคคลธรรมดาหลายรายใช้ข้อได้เปรียบของการจัดเก็บภาษีในรูปแบบคณะบุคคลในการวางแผนภาษี กล่าวคือ บุคคลธรรมดาหนึ่งคนมีการจัดตั้งคณะบุคคลร่วมกับผู้อื่นเพื่อประกอบกิจการอันมีลักษณะเดียวกันหลายคณะบุคคลด้วยกัน โดยมีความประสงค์ที่จะกระจายฐานภาษีไปยังคณะบุคคลหลายคณะเพื่อให้ฐานภาษีต่ำและเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลง ยกตัวอย่างเช่น นาย ก เป็นทนายความซึ่งปกติจะ

มีเงินได้ปีละ 2,000,000 บาท ดังนี้ หากนาย ก นำเงินได้ทั้งหมดมารวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นาย ก จะต้องเสียภาษีในอัตราสูงที่สุดถึงร้อยละ 30 ที่เดียว แต่หากนาย ก และเพื่อนตั้งคณะบุคคลขึ้นมาจำนวน 5 คณะเพื่อมาเป็นผู้รับเงินได้ของนาย ก โดยแบ่งให้คณะบุคคลละ 400,000 บาท คณะบุคคลแต่ละคณะของนาย ก จะเสียภาษีในอัตราสูงสุดแค่ร้อยละ 10 เท่านั้น ดังนั้น นาย ก จะเสียภาษีน้อยลงอย่างมาก นอกจากนี้ เมื่อคณะบุคคลแบ่งเงินได้จากการประกอบการกลับมาให้นาย ก นาย ก ก็ไม่ต้องนำเงินได้นั้นไปรวมคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก ซึ่งทำให้นาย ก สามารถหลีกเลี่ยงภาษีได้จำนวนมาก ดังนั้น วิธีการจัดตั้งคณะบุคคลหลายคณะเพื่อกระจายฐานภาษีจึงเป็นที่นิยมอย่างมาก โดยในช่วงที่ผ่านมากรมสรรพากร ก็พยายามที่จะตรวจสอบการเสียภาษีของคณะบุคคลอย่างเข้มข้นมากขึ้นเพื่อป้องกันการวางแผนภาษีด้วยวิธีการนี้ และในปัจจุบันกรมสรรพากรได้ระงับการออกเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามคณะบุคคลเป็นการชั่วคราวเพื่อรอแนวทางการแก้ไขปัญหาคัดเจน แต่เนื่องจากกรมสรรพากรเองก็ยังไม่ได้กำหนดกฎระเบียบหรือแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนว่าบุคคลหนึ่งคนจะสามารถจัดตั้งคณะบุคคลได้กี่คณะและจะมีแนวทางใดในการพิจารณาว่าการจัดตั้งคณะบุคคลใดถือได้ว่าทำเพื่อวางแผนภาษีและแบบใดไม่ถือว่างแผนภาษี ปัญหาในทางปฏิบัติจึงยังคงเป็นที่สับสนอยู่มาก โดยเฉพาะแนวทางปฏิบัติหรือแนวทางการพิจารณาประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่สรรพากรแต่ละพื้นที่ซึ่งมีแนวทางที่แตกต่างกันอันเนื่องมาจากยังไม่มีการ ระเบียบที่ชัดเจนจากส่วนกลางนั่นเอง

### แนวทางการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคณะบุคคลในปัจจุบัน

ด้วยเหตุที่การจัดเก็บภาษีในรูปแบบคณะบุคคลยังมีปัญหาและช่องว่างในการจัดเก็บภาษีเงินได้ให้ผู้มีเงินได้จำนวนหนึ่งมีการวางแผนภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว อีกส่วนหนึ่งก็มีเสียงวิพากษ์วิจารณ์จากผู้มีเงินได้บางกลุ่มที่ต้องการจัดตั้งคณะบุคคลให้ถูกต้องโดยไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีร้องขอให้ภาครัฐออกมาตรการหรือ

หลักเกณฑ์เกี่ยวกับเรื่องดังกล่าวเพื่อให้เกิดความชัดเจนและเข้าใจตรงกันระหว่างเจ้าหน้าที่และผู้มีเงินได้ กระทรวงการคลังและกรมสรรพากรจึงมีการเสนอมาตรการต่างๆ เพื่อแก้ไขปัญหาค่าวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคลและได้เสนอแก้ไขกฎหมายที่เกี่ยวข้องต่อคณะรัฐมนตรี โดยคณะรัฐมนตรีมีมติเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม 2555 เห็นชอบหลักการในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ... ซึ่งเกี่ยวข้องกับคณะบุคคลดังนี้

#### 1. การกำหนดนิยามหรือความหมายของคำว่า “คณะบุคคล” ให้มีความชัดเจน

โดยร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ... ซึ่งผ่านการเห็นชอบจากคณะรัฐมนตรีกำหนดคำนิยามของคำว่าคณะบุคคลไว้ว่า

“คณะบุคคลที่มีโชตินิติบุคคล” ให้ความหมายว่าบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกันโดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้ แต่กิจการที่ทำนั้น...”

นอกจากนี้ ยังได้ให้คำนิยามของคำว่า “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” เพื่อให้เห็นความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลรัษฎากร ดังนี้

“ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชตินิติบุคคล” ให้ความหมายว่า ห้างหุ้นส่วนสามัญที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้ความหมายรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติรัฐมนตรี และประกาศในราชกิจจานุเบกษา...”

#### 2. กำหนดอัตรากำหนดภาษีของคณะบุคคลให้เป็นอัตรากำหนดที่ร้อยละ 20

นอกจากการกำหนดคำนิยามของคำว่า “คณะบุคคล” และ “ห้างหุ้นส่วนสามัญ” ลงในร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ...แล้ว ยังมีการกำหนดอัตรากำหนดสำหรับคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญใหม่ด้วย กล่าวคือ คณะบุคคลให้เสียภาษีคงที่ในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญให้เสียภาษีจาก

เงินได้สุทธิในอัตราร้อยละ 20 ซึ่งจะเห็นได้ว่าการคำนวณภาษีของหน่วยภาษีทั้งสองนี้มีความแตกต่างกัน โดยผู้เขียนจะขอกว่าในรายละเอียดในส่วนของความคิดเห็นสำหรับการแก้ไขกฎหมายในส่วนถัดไป

### 3. กำหนดให้กฎหมายที่จะแก้ไขใหม่นี้มีผลใช้บังคับย้อนหลัง

โดยกำหนดให้มีผลสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2556 ซึ่งจะต้องยื่นรายการในปี 2557

### ความคิดเห็นบางประการสำหรับการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคนละบุคคล

จากการพิจารณาหลักการในการแก้ไขร่างพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ ..) พ.ศ... ซึ่งคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบเมื่อวันที่ 18 ธันวาคม 2555 ผู้เขียนเห็นด้วยกับหลักการดังกล่าว เนื่องจากหากภาครัฐยังไม่มีความชัดเจนในการแก้ไขปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีด้วยการจัดตั้งคนละบุคคลแล้ว ก็จะไม่เกิดความไม่เป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้รายอื่นๆ ที่ยินยอมเสียภาษีอย่างถูกต้องโดยไม่มีภาระหลบเลี่ยง อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนมีความเห็นบางประการสำหรับการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีคนละบุคคลซึ่งต้องการนำเสนอต่อบุคคลที่เกี่ยวข้องบางประเด็นดังนี้

#### 1. ประเด็นเกี่ยวกับคำนิยามของคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ

ในส่วนของคำนิยามของคำว่าคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งคณะรัฐมนตรีได้มีมติเห็นชอบนั้น ผู้เขียนเห็นด้วยและยังเห็นว่าหากการกำหนดคำนิยามของคนละบุคคลให้มีความหมายไปในแนวทางเดียวกับความหมายเดิมที่เป็นที่รู้จักและใช้เป็นการทั่วไปอยู่แล้วนั้น จะช่วยให้การบังคับใช้ตามกฎหมายใหม่ไม่สะดุดหยุดลงหรือมีความขัดแย้งกับกฎหมายเดิมอันจะช่วยให้เกิดความสะดวกต่อผู้มีเงินได้และเจ้าหน้าที่ที่เกี่ยวข้อง

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่านอกจากการให้นิยามที่ชัดเจนของคำว่า “คนละบุคคล” ในกฎหมายจะช่วยแก้ไขปัญหาความสับสนระหว่างคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญแล้ว ปัญหาที่เกิดขึ้นในปัจจุบันส่วนหนึ่งมาจากแบบคำขอมิเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากร

ประเภทคนละบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ (แบบ ล.ป. 10.2) ไม่ได้กำหนดให้ผู้ยื่นคำขอระบุวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการว่าประสงค์จะประกอบกิจการเพื่อหากำไรหรือไม่ ประกอบกับเจ้าหน้าที่บางท่านอาจไม่ได้สอบถามรายละเอียดส่วนนี้กับผู้ยื่นคำขอ แต่พิจารณาเอาจากข้อมูลเฉพาะที่ระบุในแบบคำขอเท่านั้น ทำให้ในปัจจุบันมีผู้ยื่นคำขอเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามคนละบุคคลทั้งที่ประกอบกิจการเพื่อแสวงหากำไรเป็นจำนวนมาก ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่าควรต้องมีการแก้ไขแบบ ล.ป. 10.2 โดยต้องให้ผู้ยื่นคำขอระบุด้วยว่าประสงค์จะแสวงหากำไรในการประกอบกิจการหรือไม่ เพื่อให้การออกเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรถูกต้องตามประเภทที่กฎหมายกำหนด นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่ากรมสรรพากรน่าจะออกแนวทางการปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบข้อมูลการยื่นคำขอดังกล่าวให้ชัดเจนว่าเจ้าหน้าที่ต้องสอบถามเรื่องใดบ้าง และกรณีใดจึงจะออกเลขและบัตรประจำตัวผู้เสียภาษีอากรในนามคนละบุคคลกรณีใดจะออกในนามห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อให้เจ้าหน้าที่ทุกพื้นที่ปฏิบัติเหมือนกันซึ่งจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมกับผู้ที่มีเงินได้ทุกราย

#### 2. ประเด็นเกี่ยวกับความแตกต่างในการคำนวณภาษีของคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ

ดังที่ได้กล่าวในส่วนก่อนหน้านี้อีกว่ากฎหมายที่จะมีการแก้ไขใหม่จะมีการกำหนดอัตรากำไรเงินได้ของคนละบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญใหม่จากเดิมซึ่งใช้อัตรากำไรร้อยละ 5 – 37 เหมือนบุคคลธรรมดา แต่อัตรากำไรใหม่จะกำหนดให้คนละบุคคลเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 ของเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย ส่วนห้างหุ้นส่วนสามัญให้เสียภาษีอัตราร้อยละ 20 จากเงินได้สุทธิใน โดยในประเด็นการปรับเปลี่ยนอัตรากำไรนี้ ผู้เขียนมีความเห็นว่า ในส่วนของอัตรากำไรที่ร้อยละ 20 นั้นค่อนข้างมีความเหมาะสมเนื่องจากเป็นการปรับฐานอัตรากำไรให้สูงขึ้นกว่าเดิมซึ่งฐานต่ำสุดอยู่ที่ร้อยละ 5 ซึ่งน่าจะช่วยแก้ไขปัญหาการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งเป็นคนละบุคคลได้พอสมควร นอกจากนี้ การปรับให้อัตรากำไรอยู่ที่

ร้อยละ 20 ก็จะเท่ากับอัตราภาษีนิติบุคคลในปัจจุบันด้วย ทำให้ผู้มีเงินได้มีแนวโน้มที่จะไม่เปลี่ยนแปลงประเภทองค์กรธุรกิจไปจัดตั้งเป็นนิติบุคคลมากขึ้นไปเพราะใช้อัตราภาษีเดียวกัน

อย่างไรก็ดี แม้กฎหมายใหม่จะกำหนดให้คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญใช้อัตราภาษีเดียวกันคือร้อยละ 20 แต่ฐานในการคำนวณภาษีกลับต่างกัน กล่าวคือ คณะบุคคลคำนวณจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญกลับคำนวณจากเงินได้สุทธิ ซึ่งผลจากฐานการคำนวณภาษีที่ต่างกันจะทำให้คณะบุคคลซึ่งมีเงินได้พึงประเมินเท่ากับห้างหุ้นส่วนสามัญจะเสียภาษีมากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญ ยกตัวอย่างดังนี้

กรณีที่ 1 คณะบุคคล ก และ ข มีเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่ายเท่ากับ 1,000,000 บาท ต้องเสียภาษีร้อยละ 20 ดังนั้น คณะบุคคล ก และ ข จึงต้องเสียภาษี 200,000 บาท

กรณีที่ 2 ห้างหุ้นส่วนสามัญ ค และ ง มีเงินได้พึงประเมินก่อนหักค่าใช้จ่ายเท่ากับ 1,000,000 บาท มีค่าใช้จ่าย 60,000 บาท จึงมีเงินได้สุทธิ 940,000 บาท ต้องเสียภาษีร้อยละ 20 ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญ ค และ ง จึงต้องเสียภาษี 188,000 บาท น้อยกว่าคณะบุคคล 12,000 บาท

เมื่อพิจารณาตัวอย่างดังกล่าวจะเห็นว่าห้างหุ้นส่วนสามัญเสียภาษีน้อยกว่าคณะบุคคลทั้งที่มีเงินได้พึงประเมินเท่ากันเป็นหน่วยภาษีซึ่งไม่เป็นนิติบุคคลเหมือนกัน ต่างกันเพียงคณะบุคคลไม่แสวงหากำไร แต่ห้างหุ้นส่วนสามัญแสวงหากำไร จึงมีเลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากรต่างประเภทกัน ซึ่งหากพิจารณาในแง่การแสวงหากำไรและไม่แสวงหากำไร ผู้เขียนยังมีความไม่เห็นด้วยในเรื่องของฐานการคำนวณภาษีดังกล่าว กล่าวคือ เมื่อคณะบุคคลตั้งขึ้นโดยไม่แสวงหากำไรและส่วนมากเป็นงานการกุศลเหตุใดจึงเสียภาษีมากกว่าห้างหุ้นส่วนสามัญซึ่งจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร ซึ่งในส่วนนี้ หากผู้รับผิดชอบยืนยันที่จะใช้ฐานการคำนวณภาษีเช่นนี้คงต้องเตรียมหาคำตอบให้กับผู้มีเงินได้ว่ามีเหตุผลหรือความจำเป็นใดที่คณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญต้องมีฐาน

การคำนวณภาษีที่ต่างกัน โดยเฉพาะประเด็นที่ว่าเหตุใดหน่วยภาษีซึ่งไม่แสวงหากำไรจึงต้องเสียภาษีมากกว่าหน่วยภาษีที่แสวงหากำไร เพื่อให้เกิดความกระจ่างและเป็นธรรมแก่ทุกฝ่าย

### 3. ประเด็นเกี่ยวกับการมีผลย้อนหลังของกฎหมายที่แก้ไข

โดยปกติแล้วกฎหมายย่อมมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ระบุไว้ในกฎหมายซึ่งกฎหมายโดยมากก็จะกำหนดให้มีผลใช้บังคับนับแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาหรือวันถัดจากวันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป การที่กฎหมายจะมีผลบังคับย้อนหลังจะต้องเป็นเพียงข้อยกเว้นเท่านั้นและจะยกเว้นได้ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการ กล่าวคือ 1) จะต้องระบุอย่างชัดเจนในกฎหมายว่าให้มีผลบังคับย้อนหลัง และ 2) กฎหมายที่มีผลบังคับย้อนหลังนั้นต้องไม่แย้งหรือขัดต่อรัฐธรรมนูญด้วย (ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2553: 55) [1] ในกรณีที่กฎหมายไม่ได้กำหนดวันใช้บังคับก็ต้องเป็นไปตามหลักที่ว่า “กฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง”

สำหรับการมีผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรแบ่งออกเป็น 2 ประเภทใหญ่คือ

1. ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการกระทำความผิดอาญา

ในกรณีนี้ ย่อมเป็นไปตามหลักที่ว่า “ไม่มีความผิดและไม่มีโทษโดยไม่มีกฎหมาย” ตามมาตรา 39 แห่งรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แต่หากเป็นการย้อนหลังในทางที่เป็นคุณย่อมมีผลย้อนหลังได้ตามประมวลกฎหมายอาญามาตรา 2 วรรคท้ายและมาตรา 3

2. ผลย้อนหลังของกฎหมายภาษีอากรเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี

ตามมาตรา 29 รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 แม้จะมีการตรากฎหมายเพื่อจัดเก็บภาษีอากรได้ แต่ต้องกระทำเท่าที่จำเป็นและจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิเสรีภาพมิได้ ฉะนั้นอาจกล่าวได้ว่าการบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรให้มีผลบังคับย้อนหลังในทางเป็นโทษแก่ผู้เสีย



ภาษีจะกระทำมิได้ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1889/2524 แต่หากบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีให้มีผลย้อนหลังในทางที่เป็นคุณนั้น สามารถกระทำได้แต่จะต้องระบุไว้โดยชัดแจ้งในกฎหมาย มิฉะนั้น แม้กฎหมายจะเป็นคุณก็ไม่มีผลย้อนหลังแต่อย่างใด(ดูลักษ์ณ ตราชูธรรม, 2549: 54) [2] ดังคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2074-2075/2548 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 274/2549

จากหลักกฎหมายดังกล่าว เมื่อพิจารณาข้อเท็จจริงเกี่ยวกับการแก้ไขกฎหมายภาษีคณะบุคคลเป็นอัตราร้อยละ 20 จากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายจ่าย โดยให้มีผลใช้บังคับย้อนหลังสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2556 ซึ่งเริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ขณะนี้ (เดือนพฤษภาคม 2556) กฎหมายก็ยังไม่ผ่านการพิจารณาจากรัฐสภาและยังไม่ได้ประกาศใช้ หากต่อมามีการแก้ไขกฎหมายจึงน่าจะถือได้ว่าเป็นการกำหนดให้กฎหมายมีผลบังคับย้อนหลังและยังย้อนหลังในทางที่เป็นโทษอีกด้วย เนื่องจากเดิมคณะบุคคลเสียภาษีในอัตรา 5 - 37 ซึ่งมีอัตราเริ่มต้นต่ำกว่าร้อยละ 20 นอกจากนี้ เดิมคณะบุคคลคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน แต่กฎหมายที่จะแก้ไขนี้ กำหนดให้คำนวณจากเงินได้พึงประเมินก่อนหักรายรับทำให้มีฐานภาษีสูงกว่าวิธีการคำนวณภาษีแบบเดิม

ดังนั้น หากพิจารณาจากหลักกฎหมายเรื่องการมีผลย้อนหลังของกฎหมายข้างต้น กฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรไม่น่าจะมีผลย้อนหลังเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษีได้ ในประเด็นนี้ หน่วยงานที่เกี่ยวข้องน่าจะต้องมีการศึกษาให้ละเอียดและทบทวนอีกครั้งหนึ่ง เพราะหากประกาศใช้กฎหมายลักษณะนี้ออกมาอาจมีปัญหาในทางปฏิบัติเป็นอย่างมากและอาจนำไปสู่การยื่นเรื่องต่อศาลเพื่อพิจารณาตีความการมีผลใช้บังคับของกฎหมายอันจะทำให้เกิดความยุ่งยากตามมา

### เอกสารอ้างอิง

- [1] ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 7. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- [2] ดูลักษ์ณ ตราชูธรรม. (2549). หลักกฎหมายภาษีอากร. กรุงเทพฯ: สถาบัน T. Training Center.
- [3] เพิ่มบุญ แก้วเขียว. (2552). การไล่สายทางกฎหมายภาษีสรรพากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพฯ: วิทพัฒนา.
- [4] สมคิด บางโม. (2555). ภาษีอากรธุรกิจ. พิมพ์ครั้งที่ 17. กรุงเทพฯ: วิทพัฒนา