

ปัญหากฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้ของคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ

Legal Problems of Income Tax of Non-Juristic Body of Person and Partnership

ชานนท์ รักกุลชน และ สุรพล ศรีวิทยา
Chanont Rakkulchon and Surapol Sriwittaya
หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยรังสิต
Master of Law Program, Rangsit University

บทคัดย่อ

งานวิจัยนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาแนวคิดและเจตนารมณ์ของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญ และประมวลกฎหมายรัษฎากร ในส่วนที่เกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ซึ่งถูกกำหนดให้เป็นหน่วยภาษีและมีภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ตลอดจนความเหมือนและความแตกต่างของห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์และประมวลรัษฎากร เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร ต่อกฎดังกล่าว ความไม่ชัดเจนของคำจำกัดความของหน่วยภาษี คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลนั้น ก่อให้เกิดปัญหาทั้งการตีความ การใช้กฎหมาย การปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ การวางแผนภาษี การหลีกเลี่ยงภาษี และการหนีภาษีอีกด้วย จึงควรแก้ปัญหาดังกล่าวข้างต้น โดยการศึกษาเพื่อกำหนดคำจำกัดความ ที่ถูกต้องของคำว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ให้ชัดเจนถูกต้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย และมีแนวทางในการป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษีโดยไม่ชอบด้วยกฎหมาย ดังนี้ (1) ควรแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ในส่วนคำจำกัดความ คำว่า คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล ให้ชัดเจนและตรงกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย (2) ควรบังคับใช้กฎหมายกับผู้ที่กระทำความผิดเกี่ยวกับการทุจริตทางภาษีอย่างจริงจัง

คำสำคัญ: คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล , ห้างหุ้นส่วนสามัญ , ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

Abstract

This research studies the conceptual ideas and legal intent of the revenue particularly in the area which concerns a tax unit called an ordinary partnership and non-juristic body of person. Also, it studies the spirit of The Civil and Commercial Code in the role of the partnership, the spirit of The Tax Code in the part of an ordinary partnership, and the non-juristic body of person. An unclear definition of an ordinary partnership and non-juristic body of person causes the problem of interpretation of law practice for the authorities for tax planning, tax evasion and smuggling. This paper should solve this problem by determining the correct definition of an ordinary partnership and non-juristic body of person to prevent tax avoidance and tax evasion by analyzing (1) Should the Tax Code section 39 be amended in the definition of non-juristic body of person with a clear and direct word meaning with the spirit of the law? (2) Should enforce the law against offenders against tax fraud seriously.

Keywords: income tax, non-juristic body of person, partnership



บทนำ

การค้าขายของมนุษยชาติตั้งแต่ดั้งเดิมนั้น เริ่มจากการแลกเปลี่ยน จนกระทั่งมีการประดิษฐ์เงินตราขึ้นมาเพื่อเป็นสื่อกลางในการแลกเปลี่ยนแทนสิ่งของ (medium of exchange)

เป็นบ่อเกิดของรายได้ รัฐในฐานะที่มีอำนาจเหนือประชาชนจึงกำหนดมาตรการในการจัดเก็บภาษีขึ้น เพื่อจัดเก็บรายได้สำหรับเป็นต้นทุนในการบริหารจัดการภายในรัฐของตน ปรากฏให้เห็นตั้งแต่สมัยโบราณว่ามีการจัดเก็บภาษีเงินได้เพื่อนำมาเป็นรายได้ให้กับรัฐ อันถือเป็นค่าใช้จ่ายส่วนรวม ยกตัวอย่างเช่น หลักศิลาจารึกสมัยพ่อขุนรามคำแหง หลักที่ 1 ข้อความว่า “เมื่อชั่วพ่อขุนรามคำแหงเมืองสุโขทัยนี้ดี ในน้ำมีปลา ในนามีข้าว เจ้าเมืองบ่เอาจังกอบในไพร่ ลู่ทางเพื่อจูงวัวไปค้า ขี่ม้าไปขาย ใครจักใคร่ค้าช้างค้า ใครจักใคร่ค้าม้าค้า ใครจักใคร่ค้าทองคำ ไพร่ฟ้าหน้าใสลูกเจ้าลูกขุนผู้ใดแล ล้มตายหายกว่าเหย้าเรือนพ่อเชื้อเสื่อค้ำมัน ช้างขอลูกเมียเหย้าเข้า ไพร่ฟ้าเข้าไท ป่าหมากป่าพลูพ่อเชื่อมั่น ไว่แก่ลูกมันสิ้น” แสดงให้เห็นว่า ระบบการจัดเก็บภาษีอากรมีพัฒนาการมาเป็นเวลานานในประเทศไทยตั้งแต่สมัยอาณาจักรสุโขทัยแล้ว

กฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บรายได้สำหรับการบริหารรัฐกิจ อันมีเจตนารมณ์เพื่อประโยชน์สาธารณะ โดยเป็นการกำหนดหน้าที่ตามกฎหมาย แต่ก็ไม่สามารถหลีกเลี่ยงการกระทบกระเทือนและจำกัดสิทธิของประชาชนได้ ดังนั้นกฎหมายภาษีอากรจึงเป็นกฎหมายที่เป็นบทบัญญัติอันมีผลกระทบถึงสิทธิตามรัฐธรรมนูญของประชาชนในรัฐ และเป็นบทบัญญัติที่กำหนดหน้าที่ตามรัฐธรรมนูญ ดังจะเห็นได้จาก รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 นั้น ในส่วนที่ 5 ว่าด้วยสิทธิในทรัพย์สินของตามมาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง การจำกัดสิทธิเช่นนี้นี้อย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ” โดยหมวดที่ 4 ว่าด้วยหน้าที่ของชนชาวไทยตามมาตรา 73 บัญญัติว่า บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ จากบทบัญญัติดังกล่าวกฎหมายภาษีอากรจึงมีความสำคัญและมีผลกระทบต่อรัฐและเอกชนอย่างหลีกเลี่ยงไม่ได้ ประกอบกับเมื่อมีพัฒนาการของสังคมทำให้กฎหมายภาษีอากร

และระบบการจัดเก็บภาษีมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้น (Federation of Accounting Professions, 2015; Rodjan, 2013) นอกจากนี้ ในระหว่างผู้ประกอบการด้วยกันเองก็มีการรวมตัวกันเพื่อประโยชน์ในการต่อรอง การเข้าหุ้นกันเพื่อรวบรวมทุนให้ได้มากขึ้นอันก่อให้เกิดประโยชน์ในแง่ของอำนาจต่อรองทางเศรษฐกิจการค้าของตน ก่อให้เกิดรูปแบบการรวมตัวทางการค้าขึ้นต่างๆ กันหลายรูปแบบ โดยมีพัฒนาการของรูปแบบไปตามวัตถุประสงค์และประโยชน์ทางการค้าที่จะได้รับ ซึ่งเมื่อเวลาผ่านไปรูปแบบการรวมตัวทางการค้าย่อมมีความสลับซับซ้อนมากยิ่งขึ้นตามไปด้วย

ในการนี้ พัฒนาการทางกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ก่อให้เกิดการจัดตั้งรูปแบบองค์กรทางการค้าขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ต่างๆ กันไป ประกอบกับการพัฒนาการด้านวิชาการทางภาษีอากรมากยิ่งขึ้น ทำให้มีการนำเอาความรู้ความเชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากรมาใช้กับรูปแบบทางการค้าบางประเภท โดยการนำช่องว่างจากการจัดตั้งรูปแบบทางการค้าบางประเภทขึ้นเพื่อประโยชน์ในการเลี่ยงภาษีอากรหรือการหนีภาษีอากร แล้วแต่กรณี อันเป็นการบิดเบือนเจตนารมณ์ในการบัญญัติให้มีการจัดตั้งรูปแบบทางการค้าประเภทนั้น ๆ (Pakeerat, 2010)

ทั้งนี้ พัฒนาการทางกฎหมายดังกล่าวมีขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการทางสร้างความได้เปรียบทางการค้าให้กับกิจการของตน ทางออกหนึ่งในนั้นคือ การวางแผนภาษีแต่ในทางกลับกันก็มีบางกลุ่มใช้ช่องว่างของกฎหมายเพื่อเลี่ยงภาษีที่เลวร้ายที่สุดคือการกระทำที่ขัดต่อกฎหมายโดยการหนีภาษีไปเลยก็ตาม ในการจัดตั้งบุคคลสมมติหรือองค์กรทางการค้าขึ้นตามที่กฎหมายบัญญัติก็เป็นช่องทางหนึ่งที่สามารถนำไปใช้เพื่อวัตถุประสงค์ทั้งสามประการดังกล่าวข้างต้นได้ขึ้นอยู่กับผู้ประกอบการมีวัตถุประสงค์ในการจัดตั้งอย่างไรเป็นสำคัญ จากที่กล่าวมาข้างต้น การศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาย่อมเป็นประโยชน์ต่อการจัดเก็บรายได้ของภาครัฐเพื่อนำมาใช้สำหรับสาธารณประโยชน์ของสังคมอย่างมาก ทั้งยังเป็นปัญหาที่แม้กระทั่งกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานของรัฐที่มีหน้าที่โดยตรงในการจัดเก็บภาษีสรรพากรก็ยังมี ความ

คลุมเครือในการจำกัดความ การบังคับใช้ รวมทั้งแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีกรณีดังกล่าวอยู่ หากการศึกษาสามารถตอบคำถามได้ทั้งหมดแล้วย่อมเป็นประโยชน์ต่อระบบภาษีสรรพากรเป็นอย่างมากแน่นอน (The Revenue Department, 2015; Trachutham, 2011)

วัตถุประสงค์การวิจัย

1. เพื่อศึกษาประวัติพัฒนาการ แนวคิดทฤษฎีความเป็นมา วัตถุประสงค์ และการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อกรณีคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ
2. เพื่อศึกษาวิเคราะห์วัตถุประสงค์รวมทั้งความแตกต่างของการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กับคณะบุคคลตามประมวลรัษฎากร
3. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการตีความหมายในการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญต่อกรมสรรพากร
4. เพื่อศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการเลี่ยงภาษีสรรพากร การหนีภาษีสรรพากร และการบริหารภาษีสรรพากรโดยการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ

ขอบเขตของการวิจัย

1. ศึกษาปัญหาการบังคับใช้กฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาต่อกรณีคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ
2. ศึกษาปัญหาการจัดตั้ง วัตถุประสงค์ และความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
3. ศึกษาปัญหาการตีความของกรมสรรพากรในการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ
4. ศึกษาปัญหาการบริหารภาษี การเลี่ยงภาษี และการหนีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญ (Stock Exchange of Thailand, 2016)

วิธีดำเนินการวิจัย

การวิจัยครั้งนี้เป็นการวิจัยเชิงคุณภาพ (qualitative research) ซึ่งใช้วิธีการวิจัยเอกสาร (documentary research) โดยการเก็บรวบรวมข้อมูลและวิเคราะห์ข้อมูลจากเอกสารทางกฎหมายประกอบด้วย ตำราหนังสือกฎหมายรายงานวิจัยและวิทยานิพนธ์/สารนิพนธ์บทความวิชาการ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ประมวลกฎหมายรัษฎากร พระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากรและวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 กฎกระทรวง ประกาศกระทรวงพาณิชย์ ที่เกี่ยวข้อง ระเบียบและคำสั่งของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง

สรุปผลการวิจัย

ปัญหาของการที่ประมวลรัษฎากรในหมวดภาษีเงินได้ระบุความหมายของคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคล หรือแม้แต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ จะมีเพียงในประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 77/1 (3) ที่ได้บัญญัติความหมายของคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลไว้ว่า หมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีหุ้นนิติบุคคล และให้ความหมาย รวมถึงหน่วยงานหรือกิจการของเอกชนที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันมีหุ้นนิติบุคคล อีกทั้งในประมวลรัษฎากร มาตรา 91/1 จัดความหมายของคณะบุคคลไปใช้ในหมวดของภาษีธุรกิจเฉพาะด้วย ซึ่งทำให้เกิดความเห็นที่หลากหลายในความหมายหรือลักษณะของคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลไว้ในภาษีเงินได้ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลต่างก็เป็นหน่วยภาษีสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แต่ประมวลรัษฎากรมิได้นิยามของคำว่าห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีหุ้นนิติบุคคลไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น ห้างหุ้นส่วนสามัญจึงต้องใช้ความหมายตามมาตรา 1012 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนคณะบุคคลเป็นหน่วยภาษีที่กำหนดขึ้นตามประมวลรัษฎากรเพื่อความสะดวกและให้ครอบคลุมถึงการจัดเก็บเงินภาษีเงินได้บุคคลธรรมดากรณีบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงกันกระทำกิจกรรมร่วมกัน แต่ไม่มีวัตถุประสงค์จะ

แบ่งปันผลกำไร (Channarong, 2008)

ปัญหาของความไม่ชัดเจนในความหมายและสถานะของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล ไว้เป็น 2 ประเด็น ดังนี้ ปัญหาทางทฤษฎี ได้แก่ ความไม่ชัดเจนในเรื่องของการให้ความหมายของคำ เนื่องจากไม่มีกฎหมายใดที่ได้ให้คำนิยามหรือความหมายของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลไว้ การไม่มีบทบัญญัติของกฎหมายรองรับสถานะทางกฎหมาย รวมถึงสิทธิและหน้าที่ของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลอย่างชัดเจน การจัดเก็บภาษีของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล คือการไม่มีการรองรับสถานะของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลว่าควรมีสถานะเช่นไรตามกฎหมาย อีกทั้งปัญหาในทางปฏิบัติ คือ ในส่วนของผู้มีเงินได้จะไม่เข้าใจความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ทำให้ผู้มีเงินได้จึงไปยื่นขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีผิดประเภท โดยในกิจการที่จัดตั้งขึ้นเพื่อหากำไรบางกิจการก็อาจจะมีการขอเลขประจำตัวผู้เสียภาษีในนามคณะบุคคล ซึ่งหากไม่ถูกต้อง นอกจากจะทำให้เกิดความสับสนในส่วนของความแตกต่างระหว่างคณะบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญแล้ว หากเจ้าหน้าที่ไม่มีความเข้าใจในความแตกต่างของหน่วยภาษีทั้งสองจะทำให้เกิดความหละหลวมได้ในบางกรณี

การจัดตั้งห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากร ได้มีกำหนดให้ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลเป็นหน่วยภาษีและเสียภาษีอากรต่างจากผู้เป็นหุ้นส่วนหรือผู้ร่วมเป็นคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลและเสียภาษีในอัตราก้าวหน้าเพื่อเป็นการส่งเสริมให้มีการดำเนินกิจการร่วมกันในรูปแบบของคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญ อีกทั้งผู้ที่หุ้นส่วนมีสิทธิ์ที่จะไม่ต้องนำเงินได้พึงประเมินจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมารวมกับเงินได้ของตนเพื่อเสียภาษีอากรอีก ส่วนผลกำไรที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลก็ได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำมาเสียภาษีอากร จะเห็นได้ว่า เจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรต้องการที่จะสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรและยังเน้นการอำนวยความสะดวกเป็นไปตามหลักการบริหารภาษีอากรที่ดี มาตรการการแก้ไข

ปัญหาการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลจากกระทรวงการคลังและกรมสรรพากร และเสนอแก้ไขกฎหมายในพระราชบัญญัติประมวลรัษฎากรที่มีสาระสำคัญดังนี้

1. การกำหนดความหมายของคำว่า คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลให้มีความชัดเจน โดยในร่างพระราชบัญญัติการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร ฉบับดังกล่าว ได้ให้ความหมายของ คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลว่า หมายถึง บุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน โดยไม่มีวัตถุประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น และได้ให้ความหมายของห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล ว่าหมายถึง ห้างหุ้นส่วนสามัญที่จัดขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่จัดขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและให้ความรวมถึงห้างหุ้นส่วนสามัญที่อธิบดีกำหนด โดยอนุมัติผ่านรัฐมนตรีและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

2. การกำหนดอัตราภาษีของคณะบุคคลให้คงที่ที่ร้อยละ 20 ในส่วนของอัตราภาษีคงที่ที่ร้อยละ 20 นั้น ก่อนข้างมีความเหมาะสมเนื่องจากการปรับฐานอัตราภาษีให้สูงขึ้นกว่าเดิม ซึ่งฐานต่ำสุดอยู่ที่ร้อยละ 5 น่าจะช่วยแก้ไขปัญหาการวางแผนภาษีโดยการจัดตั้งคณะบุคคลได้พอสมควร นอกจากนี้ การปรับอัตราภาษีให้อยู่ที่ร้อยละ 20 ก็จะเท่ากับอัตราภาษีนิติบุคคลในปัจจุบันด้วย ทำให้ผู้มีเงินได้มีแนวโน้มที่จะไม่เปลี่ยนแปลงประเภทองค์กรธุรกิจไปจัดตั้งนิติบุคคลมากเกินไปเพราะใช้อัตราภาษีเดียวกัน

3. การกำหนดให้กฎหมายที่จะแก้ไขใหม่มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง โดยกำหนดให้มีผลสำหรับเงินได้พึงประเมินในปีภาษี 2556 ซึ่งยื่นรายการในปี 2557 ในส่วนนี้ได้แสดงความเห็นไว้ว่า โดยปกติแล้ว กฎหมายย่อมมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ระบุในกฎหมายซึ่งส่วนมากจะมีผลบังคับใช้นับแต่วันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษา หรือวันถัดจากวันที่ประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป การที่กฎหมายจะมีผลบังคับใช้ย้อนหลังจะต้องเป็นเพียงข้อยกเว้นเท่านั้น และจะยกเว้นได้ภายใต้เงื่อนไข 2 ประการ คือ จะต้องระบุอย่างชัดเจนในกฎหมายว่าให้มีผลบังคับใช้ย้อนหลัง และกฎหมายที่มีผลบังคับใช้ย้อนหลังนั้นต้องไม่แย้งหรือขัดต่อรัฐธรรมนูญด้วย (Rochanawanich, Sanesai, & Thongpracom, 2016)

การอภิปรายผล

การวิจัยนี้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการอุดช่องว่างของกฎหมายว่าด้วยห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลรวมทั้งกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีสรรพากรจากห้างหุ้นส่วนสามัญและคณะบุคคลซึ่งมีการนำไปใช้ประโยชน์ในทางที่ผิด กล่าวคือ มีการนำไปจัดตั้งเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีและหนีภาษี นั่นเอง ดังนั้น การศึกษาวิจัยนี้จึงคาดว่าจะได้รับประโยชน์ในการเป็นแนวทางป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีได้ในระดับหนึ่ง

ข้อเสนอแนะ

1. ควรศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญให้ครอบคลุมทุกประเด็น
2. ควรศึกษาปัญหาเกี่ยวกับการจัดตั้งคณะบุคคลและห้างหุ้นส่วนสามัญของต่างประเทศ
3. ควรแก้ไขประมวลรัษฎากร โดยการนิยามคำว่า “คณะบุคคลที่มีโชันติบุคคล” ให้ชัดเจนและถูกต้องตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย



References

- Channarong S. (2008). *Anti-tax evasion measures related with establishment of an ordinary partnership or a non-jurictic body of persons*. Master of Law Thesis, Chulalongkorn University. (in Thai)
- Federation of Accounting Professions. (2015) *How to fix the problem of the collecting tax from ordinary partnership and non-juristic body of person*. Bangkok: Author. (in Thai)
- Pakeerat, V. (2010). The usage and the interpretation of public law. *Juranithi Journal*, 7(3) 53-84.
- Rochanawanich, P., Sanesai, C., & Thongpracom, S. (2016). *Revenue tax: The revenue code*. Bangkok: Samcharoenphanich. (in Thai)
- Rodjan, J. (2013). *The revenue tax: Review*. Bangkok: Chulalongkorn University. (in Thai)
- Stock Exchange of Thailand. (2016). *Tax planning*. Retrieved from https://www.set.or.th/education/th/start/start_start_3_7 (in Thai)
- The Revenue Department . (2015). *Tax guide of ordinary partnership and non-juristic body of person*. Bangkok: Author. (in Thai)
- Trachutham, C. (2011). *Tax lecher* (8th ed.). Bangkok: The Thai Bar. (in Thai)
- Wichainkul, P. (2013). *The problem of the revenue tax of the non-juristic body of person*. Bangkok: Sukhothai Thammathirat University. (in Thai)

