

ปัญหาในการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ : ศึกษาเฉพาะ
กรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม
จากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

มนัสนันท์ สังข์ไทย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

พ.ศ. 2558

**Problems on Tax Treatment of Liberal Professionals : A Case Study on
Income Tax and Value Added Tax from Legal Professionals**

Manadsanan Sunghai

**A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Degree of Master of Laws
Department of Law
Pridi Banomyong of Law, Dhurakij Pundit University**

2015

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการจัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ : ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
ผู้เขียน	มนัสนันท์ สังข์ไทย
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2558

บทคัดย่อ

ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย โดยเฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมายเมื่อมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพ ย่อมมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 เพียง 3 ประเภท คือ เงินได้จากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) เงินได้จากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) และมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางวิชาชีพ แต่กฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้เฉพาะค่าว่าความตามมาตรา 80 (1) (ฉ)

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่าการจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายขัดต่อหลักความแน่นอนของเงิน เนื่องจากการแบ่งประเภทของเงินจากการจ้างทำของตามมาตรา 40 (2) และเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ยังไม่แน่นอนชัดเจน โดยเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่าเทียมกัน ทำให้ผู้เสียภาษีช่องโหว่ของการแบ่งประเภทเงินได้ที่ไม่แน่นอนชัดเจน บิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือหลบหลีกภาษีให้ตนได้รับเสียภาษีได้น้อยลง และการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยกเว้นการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะค่าว่าความจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง อีกทั้ง เงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีแหล่งที่มาของเงินได้หลายช่องทางยากที่จะตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้ เป็นเหตุให้ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายใช้ช่องโหว่ดังกล่าวหนีภาษีอากร โดยการไม่แจ้งการเสียภาษี

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้ปรับปรุงแก้ไขประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ในเรื่องการแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายให้มีความชัดเจน และให้แก้ไขการหักค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) ให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ได้อย่างเดียวให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา เพื่อลดการหลบหลีกภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย และแก้ไขการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มระหว่างทนายความ

และที่ปรึกษากฎหมายให้สอดคล้องต่อหลักความแน่นอนชัดเจนและเป็นธรรมในแนวตั้ง โดยให้แก้ไขมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าความนั้น ให้หมายความรวมถึงค่าความที่ได้รับในนามนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลด้วย และให้ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะค่าความที่ทุนทรัพย์ในการดำเนินคดีไม่เกิน 5 ล้านบาท หากทุนทรัพย์ ในดำเนินคดีเกินกว่า 5 ล้านบาท ไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าความนั้น ส่วนมาตรการควบคุม การหนีภาษีของของนายความและที่ปรึกษากฎหมายลดน้อยลง รัฐควรจะกำหนดอัตราโทษ สำหรับผู้เสียภาษีให้หนักขึ้นกว่าที่ใช้ในปัจจุบัน



Thesis Title	Problems on Tax Treatment of Liberal Professionals : Case Study on Income Tax and Value Added Tax from Legal Professionals
Author	Manadsanan Sungthai
Thesis Advisor	Associate Professor Jirasak Rodjun (PhD)
Department	Law
Academic Year	2015

ABSTRACT

Once their incomes are obtained, legal Professionals - particularly lawyers and legal consultants - shall have the duty to bring their received income for an assessment and a payment of personal income tax and the Valued Added Tax (VAT). The Thai Revenue Code stipulates that only three categories of income shall be assessable income according to section 40, including income derived from employment according to section 40 (1), income derived from the production of goods to order according to section 40 (2), and income derived from independent professions according to section 40 (6). Apart from that, legal professionals have the duty to pay for the VAT, assessed by income derived professional services. However, in accordance with section 81 (1) (i), the VAT shall be exempt on the provision of legal services – the litigation fee only.

According to the study, it was found that the collection of the tax from lawyers and legal consultants contradicts the principle of legal certainty. This is because the separation of income derived from the production of goods to order according to section 40 (2) and income derived from the provision of independent professional services according to section 40 (6) is still unclear. In other words, the expenses can be deducted at a different rate for different categories of assessable income, according to the laws. This unfortunately enables taxpayers to use these differences as legal loopholes, thus distorting their economic activities, or avoiding to pay the full amount of the payable taxes. Moreover, the fact that the Thai Revenue Code provides that the VAT is exempt for the litigation fee only, contradicts the principle of vertical equity. Furthermore, income of lawyers and legal consultants may come from various sources and it is therefore difficult to trace the sources of such income. The lawyers and legal consultants, consequently, can use these loopholes to evade tax by failing to declare their payable taxes.

The amendment of section 40 of the Thai Revenue Code on clarifying the distinction between assessable income of lawyers and legal consultants is therefore recommended. Also, an amendment can be made as to the deduction of expenses of independent professionals according to section 40 (6) so that a lump sum deduction of expenses is abolished and expenses may only be deducted at an appropriate rate as necessary so as to deter a tax evasion by lawyers and legal consultants. Apart from that, the provisions on the collection of the VAT from lawyers and legal consultants should be amended by amending section 81 (1) (i) of the Thai Revenue Code, so that the provision conforms to the principles of legal certainty and vertical equity. The provision should explicitly state that the exemption of the VAT on litigation fee shall include litigation fee received from a juristic person or a registered partnership, and that the VAT shall be exempt for litigation fee of cases in which its capital does not exceed 5 million Baht. Any cases in which capital exceeds 5 million Baht shall not be exempt from the VAT. Regarding the measures preventing the tax evasion by lawyers and legal consultants, it is suggested that the government imposes a heavier punishment on tax evaders than the sentences currently provided.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงได้ด้วยความสามารถเป็นอย่างยิ่งของรองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ที่กรุณาเสียสละเวลาอันมีค่ายิ่งรับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้ข้าพเจ้า โดยท่านได้ให้ความรู้ คำแนะนำในการค้นคว้า ตรวจสอบข้อบกพร่องและแก้ไขงานวิจัยฉบับนี้ ทั้งสอนให้ข้าพเจ้าได้เรียนรู้ถึงวิธีการสร้างสรรคงานในทางวิชาการและทำให้ข้าพเจ้ามีความสนใจในการทำงานทางวิชาการเพิ่มมากขึ้น จึงขอกราบขอบพระคุณท่านในความเมตตากรุณาที่มีให้แก่ข้าพเจ้าเสมอมา

ในการนี้ ข้าพเจ้าขอกราบขอบพระคุณศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่กรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และ รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี และรองศาสตราจารย์ ภาณีณี กิจพ่อคำ ที่ได้ให้ความกรุณาในการรับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ของข้าพเจ้า และได้ให้ข้อชี้แนะ ข้อห่วงใย ตลอดถึงการให้แนวความคิดในแง่มุมต่าง ๆ อันเป็นผลให้ข้าพเจ้าได้นำกลับไปคิด ไตร่ตรองและทบทวนงานวิจัยชิ้นนี้สำเร็จด้วยดี

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ บิดา มารดา ของข้าพเจ้าที่ให้โอกาสข้าพเจ้าในการศึกษาคณะนิติศาสตร์ เป็นกำลังใจข้าพเจ้าในยามที่รู้สึกท้อแท้หรือเหน็ดเหนื่อยจากการเรียน และยังคงคอยสนับสนุนข้าพเจ้าในทุก ๆ เรื่อง

นอกจากนี้ข้าพเจ้าขอขอบคุณเพื่อนรุ่นพี่รหัส 53 และเพื่อนร่วมรุ่น รหัส 54 ของหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต สาขากฎหมายเอกชนและกฎหมายธุรกิจ ที่ให้คำปรึกษาและคอยให้กำลังใจผู้วิจัยตลอดมา จนงานวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วง

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีคุณค่าและเป็นประโยชน์แก่วงการการศึกษาในสาขาวิชานิติศาสตร์อยู่บ้าง ข้าพเจ้าขออุทิศแด่ บิดา มารดา ครูบาอาจารย์ทุกท่านที่ได้กรุณาประสาทวิชาให้แก่ข้าพเจ้า รวมถึงมหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตฯ แต่หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีข้อบกพร่องหรือผิดพลาดประการใด ข้าพเจ้าขอน้อมรับไว้แก่ตนแต่เพียงผู้เดียว

มนัสนันท์ สังข์ไทย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
บทที่	
1. บทนำ	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
2. แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย	8
2.1 ความนำ.....	8
2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการจัดเก็บภาษี	9
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	20
2.4 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม	29
2.5 หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องการหลบหลีกภาษีและการหนีภาษี.....	34
2.6 ความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย และ หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายตาม กฎหมายไทย.....	38
3. หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบ วิชาชีพกฎหมาย.....	70
3.1 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทย	70
3.2 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้ ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System)	91

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
3.3 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)	106
3.4 เปรียบเทียบหลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ	114
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหากฎหมายอากรที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย	120
4.1 ปัญหาการแบ่งประเภทเงินได้นुकคลดรรมาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ.....	120
4.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย.....	135
4.3 ปัญหาความไม่แน่นอนชัดเจนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากนายความและที่ปรึกษากฎหมาย.....	141
4.4 ปัญหาการหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย	147
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	153
5.1 บทสรุป.....	153
5.2 ข้อเสนอแนะ	161
บรรณานุกรม.....	165
ภาคผนวก	170
ก แบบสอบถาม.....	170
ข ผลสรุปแบบสำรวจ	172
ค พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528.....	176
ประวัติผู้เขียน	197

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายมีความสำคัญไม่ต่างจากวิชาชีพอื่น ๆ เนื่องจากผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายนอกจากจะดำเนินงานในสายงานยุติธรรมแล้ว ยังเข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกิจตั้งแต่เริ่มต้นดำเนินธุรกิจ กล่าวคือ ตั้งแต่เริ่มจดทะเบียนบริษัท หรือ การวางแผน โครงสร้างธุรกิจ จนกระทั่งธุรกิจปิดกิจการลง นักกฎหมายจะเป็นผู้มีส่วนเกี่ยวข้องในการวางแผนปรับโครงสร้างทางการเงินและเร่งรัดเก็บหนี้ หรือต่อสู้อุบัติการณ์ความแทนเจ้าของธุรกิจ นั้น¹

ศาสตราจารย์จิติ ดิงศภัทย์² ได้ให้นิยามว่า “ผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมาย หรือที่เรียกในความหมายรวม ๆ กันว่า “นักกฎหมาย (Lawyer)” หมายถึง ผู้ที่ใช้ความรู้ทางกฎหมายเป็นวิชาการประกอบการงานที่ตนปฏิบัติในสาขาต่าง ๆ เป็นคำรวมความถึง ผู้ประกอบการงานทางกฎหมายทุกประเภท ไม่เฉพาะแต่ผู้ที่ทำงานเกี่ยวกับศาล”³ ซึ่งผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมายต้องทำการศึกษากฎหมายอย่างลึกซึ้งและมีการฝึกอบรมเป็นพิเศษเพื่อให้เกิดความชำนาญ โดยผู้ที่ได้รับการอบรมสามารถนำความรู้เหล่านั้นไปใช้ได้อย่างถูกต้องแม่นยำ

ผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมายที่สำคัญ แบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ³

- (1) ผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมายทางภาครัฐ เช่น ผู้พิพากษา อัยการ นิติกร เป็นต้น
- (2) ผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมายภาคเอกชน เช่น ทนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย เป็นต้น โดยทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีลักษณะงานที่เหมือนกัน เพียงแต่ทนายความจะดำเนินคดีในศาลแทนคู่ความหรืออาจจะให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายควบคู่ไปด้วยก็ได้ ส่วนที่ปรึกษากฎหมายไม่ได้ดำเนินคดีในศาลแทนคู่ความ แต่ให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายธุรกิจหรือทางด้านกฎหมายที่ตนมีความรู้ความชำนาญเท่านั้น

¹ จาก “ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี,” โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2542, *สรรพากรศาสตร์*, 8(4), น. 83.

² จาก *หลักวิชาชีพกฎหมาย : ทั่วไป*, โดย จิติ ดิงศภัทย์ (อ้างถึงใน *รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพกฎหมาย* (น. 106), โดย แสง บุญเฉลิมวิภาส, 2550, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.)

³ *ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี* (น. 83 - 84). เล่มเดิม.

เมื่อผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายมีเงินได้จากการประกอบอาชีพ ย่อมมีหน้าที่นำเงินได้ที่ได้รับไปเสียภาษีอากร ซึ่งปัจจุบันประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรแบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ 1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล 2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม 3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ และ 4) อากรแสตมป์⁴ เมื่อพิจารณาจากลักษณะการจัดเก็บภาษีอากรนี้ สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ ภาษีทางตรง และภาษีทางอ้อม

“ภาษีทางตรง” คือ ภาษีที่รัฐจัดเก็บโดยตรงจากบุคคลที่กฎหมายประสงค์จะให้เป็นผู้จ่ายหรือรับภาระภาษี เช่น ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ภาษีเงินได้นิติบุคคล⁵

“ภาษีทางอ้อม” คือ ภาษีที่ผู้แบกรับภาระเป็นบุคคลอื่นที่ไม่ใช่นิติบุคคลผู้ถูกจัดเก็บภาษี หรือผู้มีหน้าที่เสียภาษี เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีสรรพสามิต อากรแสตมป์⁶

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายมีหน้าที่ในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาล ดังนี้

1. หน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จากเงินได้พึงประเมิน โดยผู้มีเงินได้จากวิชาชีพกฎหมายอาจมีภาระเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ถึง 3 ประเภท ตามลักษณะที่มาของเงินได้ดังนี้

(1) เงินได้ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง เงินได้จากการจ้างแรงงาน เช่น เงินเดือน

(2) เงินได้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง เงินได้จากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ (2) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเหมาได้เพียงอย่างเดียว โดยหักค่าใช้จ่ายได้เป็นการเหมาร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท⁷

(3) เงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระวิชากฎหมาย

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) นี้กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ หักตามความจำเป็นและสมควร หรือหักเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30⁸

⁴ จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2552 (น. 4 - 5), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2552, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

⁵ แหล่งเดิม.

⁶ แหล่งเดิม.

⁷ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ 42 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 44 บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา”

2. หน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม หมายถึง ภาษีที่เก็บจากมูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นในแต่ละขั้นตอนการผลิตและการจำหน่ายสินค้าและบริการ ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน ประเทศไทยมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มอัตราเดียว คือ อัตราภาษีร้อยละ 10 (ไม่นับรวมอัตราร้อยละ 0 เพราะอัตราภาษีร้อยละ 0 ไม่ใช่อัตราภาษีสำหรับการเก็บภาษีแต่เป็นกลไกการคืนภาษีแก่ผู้ส่งออก)⁹

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลก็ได้ ซึ่งบุคคลธรรมดาให้หมายความรวมถึง กองมรดก คณะบุคคล และห้างหุ้นส่วนสามัญ โดยหลักการแล้วจะแยกผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มออกเป็นสองประเภท คือ¹⁰

(1) ผู้ประกอบการ คือ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพไม่ว่าจะกระทำเพื่อหาประโยชน์หรือหากำไรหรือไม่

(2) ผู้นำเข้า คือ ผู้นำสินค้าเข้าไม่ว่าจะเป็นผู้นำเข้า และไม่ว่าการนั้นจะเป็นการนำเข้ามาใช้ เพื่อการบริโภคของบุคคลธรรมดาหรือเป็นการนำเข้ามาของธุรกิจ ก็ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มทุกกรณี เว้นแต่จะเป็นการนำเข้ามาของบุคคลซึ่งได้รับยกเว้นภาษี

ที่ปรึกษากฎหมายและทนายความในฐานะผู้ประกอบการให้บริการในทางวิชาชีพเพื่อแสวงหาประโยชน์หรือกำไรจากการให้บริการนั้น จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยกฎหมายกำหนดให้ที่ปรึกษากฎหมายต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10¹¹ แต่ทนายความซึ่งให้บริการด้านกรอว่าความ ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ)¹²

พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 6 (2) บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ...เงินได้จากวิชาชีพอิสระนอกจาก (1) ให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 30”

⁹ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 91 - 95), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.

¹⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น.105 - 106). เล่มเดิม.

¹¹ ประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 92/2557 วันที่ 17 กรกฎาคม 2557 เรื่อง การลดภาษีมูลค่าเพิ่ม ข้อ 2 “ให้ลดอัตรากำหนดภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 80 แห่งประมวลรัษฎากร และให้คงเก็บอัตราดังนี้

(1) ร้อยละ 6.3 สำหรับการขายสินค้า การให้บริการ หรือการนำเข้าทุกกรณี ซึ่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเกิดขึ้นตั้งแต่วันที่ 1 ตุลาคม 2557 ถึงวันที่ 30 กันยายน 2558”

ทั้งนี้ ในส่วนของการลดภาษีมูลค่าเพิ่มเหลืออัตราร้อยละ 6.3 นั้น ยังไม่รวมการเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มองค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) อีกร้อยละ 0.7 ซึ่งเมื่อรวมในส่วนขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น (อปท.) อัตราภาษีมูลค่าเพิ่มก็จะเท่ากับอัตราร้อยละ 7

¹² ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ฉ).

จากการที่ประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายออกเป็นหลายประเภทและการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายโดยเฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีปัญหาในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ

ปัญหาในการที่ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย แบ่งเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีออกเป็นหลายประเภท ซึ่งยังมีช่องโหว่ในทางกฎหมาย ว่าเงินได้จากการประกอบวิชาชีพทางกฎหมายที่สำคัญ ได้แก่ เงินได้จากการว่าความและเงินได้จากการให้บริการที่ปรึกษากฎหมาย เป็นเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีประเภทใด ระหว่างเงินได้พึงประเมินจากการรับทำงานให้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) หรือ เป็นเงินได้จากการจากการประกอบวิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) โดยเงินได้ทั้ง 2 ประเภทจะมีการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีก่อนการหักภาษีไม่เท่ากัน ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจึงใช้ความชำนาญทางด้านกฎหมายหลบหลีกหรือหนีการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา โดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าว นำเงินได้ที่ได้รับการทำงานมาแจ้งประเมินการเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรผิดประเภทของเงินได้ที่ได้รับจริง เพื่อให้เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาน้อยกว่าจำนวนที่ควรจะต้องเสีย และเนื่องจากผู้ประกอบวิชาชีพทนายความมีจำนวนมาก ประกอบกับการทำงานมีลักษณะเป็นเอกเทศ ซึ่งข้อตกลงการจ้างว่าความก็มีทั้งทำสัญญาเป็นหนังสือและไม่ได้ทำเป็นหนังสือ อีกทั้งผู้ว่าจ้างก็มีทั้งบุคคลธรรมดาและนิติบุคคล จึงยากที่จะตรวจสอบเงินได้ที่แท้จริงของทนายความ ทำให้ทนายความจำนวนมากไม่นำเงินได้ที่ได้รับการทำงานมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา¹³ ส่งผลให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีในส่วนนี้ ซึ่งขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้การที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะเงินได้จาก “ค่าว่าความ” ของทนายความ แต่ที่ปรึกษากฎหมายยังคงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว จึงเกิดความไม่เป็นธรรม ระหว่างทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งเป็นผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายเหมือนกัน และมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตาม มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกัน ประกอบกับกฎหมายยังบัญญัติไม่ชัดเจนว่าค่าว่าความที่ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว นั้น หมายความว่ารวมถึงค่าว่าความที่นิติบุคคลได้รับหรือไม่

¹³ ปัญหาการไม่นำเงินได้จากการว่าความของทนายมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ผู้วิจัยได้ทราบปัญหาดังกล่าวจากเพื่อนที่ประกอบวิชาชีพทนาย ที่ส่วนมากไม่นำเงินได้จากการว่าความมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ผู้วิจัยจึงมีความสนใจในการศึกษาทฤษฎีความแน่นอนชัดเจน ความเป็นธรรมในการเสียภาษี และความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เพื่อนำมาแก้ไขปัญหาค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีของประชาชนผู้มีหน้าที่เสียภาษีและลดปัญหาการหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษีโดยผิดกฎหมาย อันจะก่อให้เกิดประโยชน์สูงสุดต่อรัฐในการจัดเก็บภาษี

1.2 วัตถุประสงค์ของการวิจัย

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
2. เพื่อศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายที่ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของประเทศไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขประมวลรัษฎากรที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

1.3 สมมติฐานของการวิจัย

ประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากผู้ประกอบวิชาชีพตามกฎหมาย แบ่งเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษีออกเป็นหลายประเภท ซึ่งเงินได้แต่ละประเภทมีการหักค่าใช้จ่ายแตกต่างกันไป การแบ่งประเภทดังกล่าวนั้นยังคงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเนื่องจากเส้นแบ่งในการตีความหมายของเงินได้แต่ละประเภทยังไม่ชัดเจนแน่นอน ส่งผลให้ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายใช้ช่องโหว่ดังกล่าวหลบหลีกภาษีอากร โดยการบิดเบือนรูปแบบธุรกรรมของตนให้เป็นไปตามประเภทของเงินได้ที่สามารถหักค่าใช้จ่ายสูง ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจึงใช้ช่องโหว่ดังกล่าวในการหลบหลีกภาษีอากร อีกทั้งการที่ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีจำนวนมากและการทำงานมีลักษณะเป็นเอกเทศ จึงยากที่จะตรวจสอบเงินได้ที่แท้จริง ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายใช้ช่องโหว่ดังกล่าวหนีภาษี โดยการไม่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นอกจากนี้ การที่ประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าความทำให้มีปัญหาว่า ค่าความดังกล่าวหมายความรวมถึงนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

หรือไม่ และการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าความยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง เนื่องจากผู้มีรายได้น้อยและผู้มีรายได้มากต่างได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าว ดังนั้น ผู้วิจัยเห็นควรให้มีการแก้ไขประมวลรัษฎากรในบทบัญญัติมาตรา 81 (1) (ฉ) ให้มีความชัดเจนและมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี และเห็นควรให้แก้ไขประมวลรัษฎากร มาตรา 40 ให้แบ่งประเภทเงินได้ให้ชัดเจนแน่นอน อีกทั้งเห็นควรให้แก้ไขการหักค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายตามมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากรให้สอดคล้องต่อหลักความ มีประสิทธิภาพ และหลักความมีประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ เพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมายและเพื่อ ป้องกันการหลบหลีกภาษี และหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

1.4 ขอบเขตการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งที่จะศึกษาถึงแนวคิด และทฤษฎี ของหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และศึกษาการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทยให้มีความชัดเจน เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในการเสียภาษีระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย หรือระหว่างรัฐ ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย และให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความแน่นอน เพื่อให้เกิด ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี โดยศึกษาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายตามกฎหมายไทย และกฎหมาย Common Law ของประเทศอังกฤษ และประเทศสหรัฐอเมริกา และกฎหมาย Civil Law ของสาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น

1.5 วิธีการดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์นี้ได้ทำการศึกษาวิจัยและใช้วิธีการในลักษณะวิจัยเชิงเอกสาร (Documentary Research) และในเชิงเก็บข้อมูลจากการออกแบบสอบถาม โดยค้นคว้าจากเอกสาร ทั้งภาษาไทยและภาษาต่างประเทศในรูปแบบของตำรากฎหมาย บทความทางสาขานิติศาสตร์ ตัวบทกฎหมาย รวมทั้งคำพิพากษาของศาลและวิทยานิพนธ์ที่เกี่ยวข้อง รวมทั้งการออกแบบ สอบถาม ซึ่งเอกสารทั้งหมดนี้ รวมทั้งข้อมูลที่ได้รับจากการออกแบบสอบถามได้นำมาประมวล เป็นข้อมูลและวิเคราะห์หาข้อสรุป ข้อเสนอแนะแนวทางที่ควรดำเนินการต่อไปในอนาคต

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี และหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายและภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากรจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
2. ทำให้ทราบถึงบทบัญญัติของกฎหมาย หลักเกณฑ์ วิธีการ และแนวทางการปฏิบัติของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของไทยเปรียบเทียบกับต่างประเทศ เพื่อแก้ไขความไม่แน่นอนชัดเจนและความไม่เป็นธรรมของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
3. ทำให้ทราบสาเหตุของปัญหาและการป้องกันการหลบหลีกเลี่ยงภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย
4. ทำให้ทราบสาเหตุของปัญหาและป้องกันการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย โดยเฉพาะนายความ

บทที่ 2

แนวความคิด วิวัฒนาการ ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวข้องกับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

2.1 ความนำ

ในปัจจุบันหน้าที่การบริหารประเทศของรัฐบาลไม่ได้มีบทบาทจำกัดอยู่แต่ในการปกป้องประเทศและรักษาความยุติธรรมเท่านั้น¹ แต่รัฐบาลต้องเข้าไปมีบทบาททางด้านเศรษฐกิจ เนื่องจากการบริหารประเทศของรัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่าย และภาษีอากรถือเป็นรายได้หลักของรัฐบาล² ซึ่งการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาลนอกจากจะมีวัตถุประสงค์ในการหารายได้เพื่อให้พอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแล้ว เช่น ค่าใช้จ่ายในการรักษาความสงบภายในประเทศ ค่าใช้จ่ายในการป้องกันประเทศหรืออื่น ๆ ภาษียังมีวัตถุประสงค์เพื่อจัดสรรรายได้ของประชาชน ส่งเสริมความเจริญเติบโตทางธุรกิจการค้า รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ และช่วยควบคุมการบริโภคของประชาชน³ อีกด้วย

ริชาร์ด เอ. มัสเกรฟ (Richard A. Musgrave) นักเศรษฐศาสตร์ได้ให้ความเห็นว่ารัฐบาลจะทำหน้าที่ในทางเศรษฐกิจที่สำคัญดังต่อไปนี้⁴

1. หน้าที่ในการจัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคม (Allocation Function) รัฐบาลจะต้องทำหน้าที่จัดสรรการใช้ทรัพยากรของสังคมเพื่อผลิตสินค้าหรือบริการสาธารณะ สินค้าเอกชนและบริการอื่น ๆ ในลักษณะที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด

¹ จาก ฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 1), โดย วิทย์ ตันตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษาแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

² จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร (น. 1), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2553, กรุงเทพฯ: โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์.

³ จาก คำบรรยายวิชาการภาษีอากร (น. 4 - 5), โดย ขจร สาธุพันธุ์, 2513, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

⁴ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 7 - 8), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

2. หน้าที่ในการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม (Distribution Function) เพื่อที่จะให้ประชาชนได้รับสินค้าและบริการต่าง ๆ ที่ผลิตขึ้นในสังคมกันอย่างทั่วถึง รัฐบาลจึงต้องทำหน้าที่จัดระบบการกระจายรายได้และความมั่งคั่งของสังคม เพื่อให้ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์อย่างทั่วถึงและสามารถอยู่ร่วมกันได้อย่างสงบสุข

3. หน้าที่ในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization Function) เพื่อให้การกระจายรายได้ของสังคมเป็นไปอย่างยุติธรรม และเพื่อให้การจัดสรรทรัพยากรได้เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ รัฐบาลจึงมีหน้าที่ทำให้เศรษฐกิจของสังคมเป็นไปด้วยความราบรื่น หรืออย่างมีเสถียรภาพ กล่าวคือ รัฐบาลจะต้องทำให้การจ้างงานของคนในสังคมมีอัตราที่สูงขึ้น อีกทั้งทำให้ราคาของสินค้าและบริการมีเสถียรภาพ และทำให้เศรษฐกิจของประเทศมีความเติบโตในระดับที่น่าพอใจเนื่องจากในสังคมมีความแตกต่างในปัจเจกชนอยู่หลายประการ เช่น สิ่งที่ติดตัวมาแต่กำเนิด โอกาสในการหารายได้ ความมุ่งมั่นในการทำงาน การออมเงิน และลักษณะเฉพาะของแต่ละคน ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ ดังนั้น การออกกฎหมายและดำเนินการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐจึงต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมและความมีประสิทธิภาพของการจัดเก็บภาษีเป็นการสำคัญ กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีต้องมีความเป็นธรรมระหว่างคนจนกับคนรวย และคนที่ประกอบอาชีพเดียวกันหรือลักษณะงานที่มีความใกล้เคียงกัน ก็ควรได้รับการจัดเก็บภาษีที่เท่าเทียมกัน หากกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีมีความเป็นธรรมแล้ว ย่อมส่งผลต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ ทำให้ปัญหาในการหลบหลีกหรือหนีภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษีน้อยลงหรือหมดไปได้ ซึ่งในบทนี้จะกล่าวถึงแนวความคิด วิวัฒนาการ ทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษีเงินได้ และภาษีมูลค่าเพิ่ม และหลักการหักค่าใช้จ่ายในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากร

2.2 แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการจัดเก็บภาษี

ภาษีอากร หมายถึง สิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมโดยส่วนรวม โดยมีได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี⁵ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีจึงเข้าไปเกี่ยวข้องกับบุคคลทุกคนในสังคมโดยไม่คำนึงถึงฐานะหรือวัยใดก็ตาม เพราะทุกคนต้องมีส่วนร่วมในการแบกภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐนั่นเอง เนื่องจากการจัดเก็บภาษี เป็นวิธีการ

⁵ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 12 - 13), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก, 2555, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

⁶ จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณีย์ สบายรูป, 2537, วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 22(1), น. 86.

ในการแบ่งปันส่วนความรับผิดชอบในภาระของรัฐให้แก่ประชาชน⁷ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าประชาชนทุกคนจะต้องมีส่วนแบ่งในการรับผิดชอบในภาระของรัฐเท่าเทียมกันทุกคน แต่จะแบ่งส่วนความรับผิดชอบตามความสามารถในการจ่ายภาษีของแต่ละคน โดยมีหลักในการพิจารณาดังต่อไปนี้

2.2.1 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษี

ในระยะแรก ๆ ของการจัดเก็บภาษีมียุทธประสงค์เดียว คือ เพื่อประโยชน์ในการหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการต่าง ๆ ที่รัฐจะต้องเป็นผู้จัดให้ในลักษณะเป็นการจัดสรรทรัพยากรระหว่างรัฐกับภาคเอกชน (Allocation of Resources)⁸ แต่ต่อมาความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนกับคนรวยมีมาก รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้โดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนที่ร่ำรวยกว่าไปยังคนที่ยากจนกว่าของสังคม นโยบายการคลังของรัฐบาล จึงประกอบด้วยนโยบายทางด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาล (Taxation and Public Expenditure Policies) ซึ่งเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากที่สุด โดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีเพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง ในขณะที่เดียวกันรัฐบาลสามารถใช้นโยบายรายจ่ายสาธารณะเพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้น้อย และสร้างฐานะความเป็นอยู่ของพวกเขาให้ดีขึ้น⁹

ดังนั้น รัฐจึงมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อนำมาใช้จ่ายเป็นรายจ่ายสาธารณะในกิจการต่าง ๆ นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐยังเป็นไปเพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์อื่น ๆ อีก ดังต่อไปนี้

1) เพื่อกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคมากยิ่งขึ้น (Equity of Income Redistribution) ดังที่กล่าวไปแล้วว่า การกระจายรายได้ครั้งแรกโดยกลไกทางเศรษฐกิจก่อให้เกิดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนและคนรวย รัฐบาลจึงมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำดังกล่าวโดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่ ซึ่งเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพมากที่สุดของรัฐบาลสำหรับการกระจายรายได้ครั้งใหม่ คือ นโยบายทางการคลัง ที่ประกอบไปด้วยนโยบายรายจ่ายสาธารณะ และนโยบายด้านภาษี ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจึงเป็นกลไกหนึ่งในการกระจายรายได้ครั้งใหม่ เช่น การใช้อัตราก้าวหน้าสำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพื่อให้ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีรายได้น้อย

⁷ ภาษีคืออะไร (น. 85). เล่มเดิม.

⁸ จาก ความรู้ทั่วไปทางการคลัง (น. 75), โดย อรรถ ธรรมโน, 2548, กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.

⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 5). เล่มเดิม.

2) ภาษีอากรเพื่อการควบคุม (Regulatory Taxation) เนื่องจากภาษีเงินได้มีลักษณะบังคับซึ่งบุคคลทุกคนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีแก่รัฐอย่างหลีกเลี่ยงมิได้ ดังนี้ ภาษีอากรจึงมีส่วนในการจำกัดการอุปโภคบริโภคของบุคคลไปโดยปริยาย เพราะเมื่อรายได้ส่วนหนึ่งต้องถูกกันเอาไว้เพื่อการเสียภาษีอากร รายได้ส่วนที่เหลือสำหรับการจับจ่ายใช้สอยในการอุปโภคบริโภคย่อมลดลงอย่างแน่นอน ดังนั้น ลักษณะบังคับของภาษีจึงทำหน้าที่ควบคุมไปในตัว จะเห็นได้ว่าเมื่อรัฐบาลต้องการจะควบคุมหรือลดปริมาณการอุปโภคบริโภคสินค้าใด มักจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการจัดเก็บภาษีจากสินค้าชนิดนั้น หรืออาจใช้นโยบายทางภาษีเพื่อควบคุมสินค้านำเข้าในการคุ้มครองอุตสาหกรรมภายในด้วย¹⁰

3) เพื่อธำรงไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ (Stabilization of The Economy)¹¹
การธำรงไว้ซึ่งเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของรัฐนั้นเป็นภารกิจหลักของรัฐบาล ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญ เช่น ในภาวะเศรษฐกิจซบเซาอันเนื่องมาจากปัญหาเงินฝืด (Deflation) ภาครัฐสามารถปรับลดภาษีซึ่งช่วยให้ประชาชนมีอำนาจซื้อเพิ่มขึ้น เพื่อกระตุ้นให้คนจับจ่ายใช้สอย การหมุนเวียนของเงินเพิ่มขึ้น ระบบเศรษฐกิจก็เจริญเติบโตขึ้น ในทางตรงเมื่อเศรษฐกิจอยู่ในสภาพเฟื่องฟู ภาวะเงินเฟ้อ (Inflation) ก็เกิดขึ้น รัฐบาลสามารถใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือโดยการเพิ่มอัตราภาษีอากรให้สูงขึ้นเพื่อลดอำนาจซื้อของประชาชน อันเป็นผลให้เศรษฐกิจกลับคืนสู่ภาวะปกติที่สุด¹²

4) เป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อันได้แก่ การดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานในอัตราสูง และให้ระดับราคาสินค้ามีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ (Autonomic Stabilizers) เช่น ในกรณีที่เศรษฐกิจอยู่ในภาวะถดถอยส่งผลให้ประชากรมีรายได้น้อย บริษัทต่าง ๆ มีกำไรจากการประกอบธุรกิจลดลง ภาษีที่รัฐจัดเก็บก็น้อยลงตามไปด้วย เมื่อภาษีที่รัฐจัดเก็บน้อยลงจะส่งผลกระตุ้นให้เกิดความต้องการมวลรวม (Aggregate Demand) เพิ่มขึ้นซึ่งหมายถึงประชาชน

¹⁰ จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 8), โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹¹ จาก Public Economic (เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8 - 15) (น. 7), โดย สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

¹² เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 10). เล่มเดิม.

หรือบริษัทมีเงินได้หลังจากหักภาษีเพิ่มขึ้น ซึ่งจะนำไปใช้ในการจับจ่ายใช้สอยหรือจ้างแรงงานเพิ่มขึ้น ซึ่งจะส่งผลให้เศรษฐกิจฟื้นจากภาวะถดถอย¹³

5) การส่งเสริมเศรษฐกิจอย่างต่อเนื่อง (Economic Growth) มาตรการทางภาษีเป็นเครื่องมือสำคัญในการกระตุ้นเศรษฐกิจมีการขยายตัวในอัตราที่เหมาะสม เช่น มาตรการลดอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม ก็เป็นสิ่งที่กระตุ้นการบริโภคภายในอันเป็นผลให้มีการขยายตัวทางเศรษฐกิจ หรือกระตุ้นให้เกิดการลงทุนที่ก่อให้เกิดผลตอบแทนสูง เช่น การให้ประโยชน์ทางภาษีแก่อุตสาหกรรมบางประเภท เป็นต้น¹⁴

2.2.2 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากรอาจกระทำได้หลายวิธี โดยงานวิจัยนี้จะขอล่าวถึงการจำแนกภาษีอากรตามการผลักภาระภาษีของไทยที่แบ่งเป็น 2 ประเภท ดังนี้¹⁵

1) ภาษีทางตรง (Direct Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลที่รับภาระภาษี (Burden of Tax or Tax Incidence) โดยตรง โดยผู้เสียภาษีไม่อาจผลักภาระต่อไปยังผู้อื่นได้ เช่น ภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น ภาษีทางตรงถูกมองว่าเป็นธรรมเนื่องจากภาระภาษีจะมากขึ้นหรือน้อยลงตามฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

2) ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) คือ ภาษีที่เก็บจากบุคคลซึ่งสามารถผลักภาระภาษีต่อไปยังบุคคลอื่นซึ่งถือเป็นผู้รับภาระภาษีที่แท้จริง เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นต้น ซึ่งผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคโดยวิธีเพิ่มราคาสินค้า

2.2.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

การประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่ใช้บังคับอยู่นั้นมีความเหมาะสมหรือความบกพร่องหรือไม่ จะประเมินจากหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หากการจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีจะส่งผลให้การจัดเก็บภาษีนั้นมีประสิทธิภาพ โดยหลักการจัดเก็บภาษีอากรมีหลายประการ แต่จะขอล่าวถึงหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีที่สำคัญ 6 ประการ ดังต่อไปนี้

¹³ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 43). เล่มเดิม.

¹⁴ Public Economic (เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8 – 15) (น. 8). เล่มเดิม.

¹⁵ แหล่งเดิม.

2.2.3.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ อัดัม สมิท (Adam Smith)

ใน ค.ศ. 1776 อัดัม สมิท (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี 4 ประการ (Four Canons of Taxation) ดังนี้¹⁶

1) หลักความเป็นธรรมและความเสมอภาค (Equity)

พลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามสัดส่วนความสามารถของพวกเขาแต่ละคน นั่นก็คือ ตามสัดส่วนของรายได้ ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ¹⁷

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

ภาษีที่ดีจะต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไร และเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร ในอัตราเท่าไรภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจน ไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ¹⁸

3) หลักความสะดวกในการเสียภาษี (Convenience)

ภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษี ด้วยเหตุนี้ วัตถุประสงค์ของภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่าย หลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจได้ นอกจากนั้นแบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติ รวมถึงพนักงานเจ้าหน้าที่ก็ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย¹⁹

4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy)

ภาษีทุก ๆ ชนิดควรที่จะออกแบบมีวิธีการจัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของรัฐ²⁰

2.2.3.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำ หรือถูกเลือกปฏิบัติ ซึ่งหลักการของความยุติธรรมนั้นจะต้องมีทั้งในส่วนของวัตถุประสงค์หมาย และในส่วนของการกระบวนการและวิธีการจัดเก็บ

¹⁶ From *The Wealth of Nation* (p.888 - 889), by Adam Smith (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7 - 8). เล่มเดิม).

¹⁷ แหล่งเดิม.

¹⁸ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร) (น. 178). เล่มเดิม.

¹⁹ แหล่งเดิม.

²⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7 - 8). เล่มเดิม.

หลักความเป็นธรรมสามารถแยกได้เป็น หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ก) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่า ภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้นควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีทุกคนจึงควรต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กันจึงจะเป็นธรรม²¹ แต่การเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีข้อบกพร่องหลายประการ²² ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์จึงเป็นเพียงแนวคิดทางทฤษฎีเท่านั้น เพราะการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้จะนำไปใช้ในทางปฏิบัติได้ ก็ต่อเมื่อฐานะทางเศรษฐกิจของบุคคลในสังคมมีความเท่าเทียมกัน ซึ่งเป็นไปไม่ได้ในโลกแห่งความจริง

ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์เกิดขึ้นมาแทนที่หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ โดยหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จัดเก็บภาษีภายใต้คำนิยามว่า “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและต่างกัน” ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้อาศัยเกณฑ์การพิจารณาจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียเปรียบเมื่อเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีแต่ละรายเป็นสำคัญ ดังนั้น หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็นสองหลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay Principle)²³

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักผลประโยชน์ (The Benefit Principle) ตามหลักผลประโยชน์ ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีเกิดขึ้นได้เมื่อปัจเจกชนหรือกลุ่มบุคคลเสียภาษีตามผลประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐ หลักการนี้ถือว่า ภาษี คือ การจ่ายเงินสำหรับสินค้าและบริการที่รัฐจัดหาให้ผ่านทางค่าใช้จ่ายสาธารณะของรัฐบาล ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์จากรัฐในลักษณะเดียวกันต้องจ่ายภาษีในจำนวนเท่ากัน ประชาชนที่ได้รับผลประโยชน์มากกว่าจะถูกจัดเก็บภาษีมากกว่าผู้ได้รับผลประโยชน์จากรัฐน้อยกว่า²⁴

²¹ จาก เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 124 - 125), โดย ศุภรัตน์ วัฒนกุล, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

²² จาก *ทฤษฎีการภาษีอากร* (น. 42 - 43), โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, 2516, กรุงเทพฯ: กัดไทย.

²³ เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 125). เล่มเดิม.

²⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 21 - 22). เล่มเดิม.

ความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay Principle) ตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยไม่คำนึงถึงการใช้จ่ายของรัฐบาล โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีที่น้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้²⁵ เช่น ผู้มีเงินได้ที่มีคู่สมรสน่าจะมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน เนื่องจากผู้ที่มีคู่สมรสย่อมมีรายจ่ายในการครองชีพสูงกว่าคนโสด ผู้ที่มีคู่สมรสจึงน่าจะมีเงินเหลือเพื่อนำไปจ่ายภาษีน้อยกว่าคนโสดเมื่อมีรายได้เท่ากัน²⁶ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการเสียภาษีจะช่วยแก้ปัญหาความเหลื่อมล้ำโดยการกระจายความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีได้²⁷

การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถในการจัดเก็บภาษีจะก่อให้เกิดความเป็นธรรมสองด้านด้วยกัน คือ ความเป็นธรรมในแนวนอน (Horizontal Equity) และความเป็นธรรมในแนวตั้ง (Vertical Equity)

(1) หลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน (Horizontal Equity) มีหลักว่า บุคคลผู้อยู่ในสถานการณ์เดียวกันควรถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน หรือคนที่มีรายได้เท่ากันควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่เท่ากัน²⁸ หลักความเป็นธรรมในแนวนอนเป็นหลักที่นำไปประยุกต์ใช้ในตัวบทกฎหมายเพื่อเป็นหลักแห่งความเท่าเทียมกันขั้นพื้นฐาน เช่น ถ้าเราใช้รายได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งภาษีเงินได้ (Income Tax) จะถูกรัฐบาลใช้เป็นเครื่องมือในการกระจายความเป็นธรรม โดยคนที่มีรายได้เท่ากันจะถูกจัดเก็บภาษีเท่ากัน²⁹

อย่างไรก็ดี เนื่องจากสถานะของบุคคลอาจแตกต่างกันไป เช่น คนโสด ผู้สมรสแล้ว ที่มีภาระต้องเลี้ยงดูครอบครัว ฯลฯ การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอนได้นั้น จึงจำเป็นต้องคำนึงถึงความแตกต่างของสถานะบุคคลควบคู่กันไปด้วย ดังนั้น กฎหมายภาษีเงินได้

²⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22 - 23). เล่มเดิม.

²⁶ แหล่งเดิม.

²⁷ ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 46). เล่มเดิม.

²⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 29). เล่มเดิม.

²⁹ ทฤษฎีภาษีอากร *The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

บุคคลธรรมดาของหลาย ๆ ประเทศจึงมีการยอมให้หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคลและค่าลดหย่อนตามสถานภาพของครอบครัวรวมอยู่ด้วย³⁰

(2) หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง (Vertical Equity) มีหลักว่า บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้มากควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย หรือ คนรวยจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนจน³¹

หลักความเป็นธรรมในแนวตั้งมีความแตกต่างกับหลักความเป็นธรรมในแนวนอนตรงที่ตามหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บุคคลแต่ละคนจะเสียภาษีแตกต่างกันตามความสามารถในการเสียภาษี เช่น นาย ก เป็นที่ปรึกษากฎหมาย มีเงินได้จากการจ้างแรงงานในการเป็นที่ปรึกษาประจำบริษัทตามมาตรา 40 (1) โดยมาตรา 40 (1) มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อย กฎหมายจึงให้หักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่า ส่วน นาย ข ที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายอิสระมีเงินได้ตามมาตรา 40 (6) ซึ่งมาตรา 40 (6) มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า มาตรา 40 (1) จะเห็นได้ว่า นาย ก เมื่อมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่า นาย ข จึงมีความสามารถที่จะจ่ายภาษีได้มากกว่า นาย ข³²

ในการนำเอาหลักความเป็นธรรมทั้ง 2 ประการไปประยุกต์ใช้ จะต้องมีการวัดความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลออกมาเป็นเชิงปริมาณและควรสะท้อนถึงสวัสดิการทั้งสิ้นที่บุคคลได้รับ คือ ควรวัดกำลังความสามารถในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensive) นั่นเอง แต่ในทางปฏิบัติเราไม่อาจวัดกำลังความสามารถในการเสียภาษีในความหมายอย่างกว้างได้³³ ดังนั้นในการจัดเก็บภาษีเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมในแนวนอน จึงอาจใช้ดัชนีในการวัดความสามารถในการเสียภาษี 3 ประการ คือ

2.1) รายได้

เป็นเครื่องวัดความสามารถในระยะเวลาหนึ่งของบุคคล เนื่องจากรายได้มีลักษณะประจำ³⁴ ดังนั้น รายได้จึงได้รับการยอมรับในการใช้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีอย่างกว้างขวาง

³⁰ เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Publi Conomic* (น. 126 - 127). เล่มเดิม.

³¹ จาก *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูงระดับชั้นปริญญาโท* วันที่ 7 มิถุนายน 2554, โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2554, กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

³² *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation* (น. 50). เล่มเดิม.

³³ แหล่งเดิม.

³⁴ เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 126). เล่มเดิม.

และรายได้ในที่นี้เป็นการนิยามฐานภาษีในความหมายอย่างกว้าง (Comprehensiveness of Base) กล่าวคือ รายได้ หมายถึง การเพิ่มขึ้นของความมั่งคั่งของบุคคลไม่ว่าจะอยู่ในรูปแบบใด ๆ

2.2) รายจ่าย

เป็นเครื่องวัดว่าบุคคลผู้ใช้จ่ายนั้น ใช้จ่ายของหรือบริการและทรัพยากรของชาติไปเพียงใด ผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปมากมีความเป็นอยู่ในทางเศรษฐกิจจากการใช้นั้นดีกว่าผู้ที่ใช้จ่ายของและบริการไปน้อย ในบางประเทศจึงมีการจัดเก็บภาษีอากรจำนวนค่าใช้จ่ายรวมในระหว่างปี โดยมีอัตราก้าวหน้าเช่นเดียวกับภาษีเงินได้³⁵

2.3) ทรัพย์สินที่บุคคลแต่ละคนมีอยู่

เป็นเครื่องวัดกำลังทางเศรษฐกิจของบุคคลในการแสวงหาประโยชน์จากทรัพย์สิน โดยให้เขา ใ้คู่ เพื่อขาย เพื่อใช้จ่าย ซึ่งบุคคลที่ไม่มีทรัพย์สินไม่อาจทำได้ ดังนั้น จึงมีภาษีอากรหลายประเภทที่เก็บจากทรัพย์สิน เช่น ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีสถยนต์ เป็นต้น

เมื่อเปรียบเทียบสิ่งชี้วัดความสามารถในการเสียภาษีทั้งหมด จะเห็นได้ว่ารายได้ เป็นเครื่องวัดความสามารถที่ดีที่สุด เพราะนอกจากจะได้เปรียบทรัพย์สินเพราะเป็นฐานภาษีที่ดี ที่จะไม่ถูกทำให้ฐานหดหายไปในตัวเองเช่นทรัพย์สินแล้ว ยังดีกว่ารายจ่าย เพราะการใช้จ่ายในสิ่ง ที่จำเป็น เช่น การบริโภคเพื่อการยังชีพและการรักษาพยาบาลในยามเจ็บป่วยไม่อาจเป็นเครื่องวัด ความสามารถที่ดีและในทางปฏิบัติการเก็บภาษีจากการใช้จ่ายก็เป็นเรื่องที่ยุ่งยากมาก³⁶

2.2.3.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

ก) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี ของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี ควรต้องต่ำที่สุด³⁷ เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมียุทธศาสตร์ต่อรายได้ของรัฐบาล ที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อ ความต้องการของรัฐบาล ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะ เป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี³⁸

³⁵ แหล่งเดิม.

³⁶ แหล่งเดิม.

³⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

³⁸ แหล่งเดิม.

ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี ถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ (Disposable Income)³⁹ และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี⁴⁰ ทำให้เกิดการหลบหลีกหรือหนีภาษี⁴¹

ข) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันนำมาซึ่งผลไม่พึงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁴²

เนื่องจากภาษีเข้าไปยุ่งเกี่ยวและบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี ผลที่ตามมา คือ ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษี หรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูง แทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง⁴³ การบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้ เรียกว่า “ภาระส่วนเกิน” (Excess Burden) หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ” (Dead Weight Loss)⁴⁴ ผลคือ รัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพ คือ ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุน เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน⁴⁵

³⁹ รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล – Personal Income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน” (อ้างถึงใน *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์* (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน, 2542.)

⁴⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

⁴¹ แหล่งเดิม.

⁴² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

⁴³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

⁴⁴ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

⁴⁵ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 39). เล่มเดิม.

ค) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ระบบภาษีควรจะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษีไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีหรือควรมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด วิธีการที่จะทำให้ระบบภาษีเป็นกลาง คือ การที่ต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

2.2.3.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องเป็นที่แจ้งชัดและมีความแน่นอน ซึ่งสามารถแบ่งเป็น 4 ประการ คือ

1) ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย ซึ่งการตีความกฎหมายภาษีจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมายเพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้องมิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว⁴⁶

2) ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้ นอกจากนั้นภาษีที่จัดเก็บควรจะมีแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษี อัตราภาษี ตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย⁴⁷

3) ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธ หรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษี หรือเลี่ยงภาษี⁴⁸

4) ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ⁴⁹

⁴⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52 - 53). เล่มเดิม.

⁴⁷ แหล่งเดิม.

⁴⁸ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น.46 - 47). เล่มเดิม.

⁴⁹ แหล่งเดิม.

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนย่อมจะเป็นช่องทางชักนำสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่ และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษียรายที่มีฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิจารณญาณที่แตกต่างกันตีความกฎหมายแตกต่างกัน เป็นต้น⁵⁰

2.2.3.5 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อย แต่เก็บภาษีได้มาก ในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั่นจะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้ แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย⁵¹

2.2.3.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่ายต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดา (Plain Language) ที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อน⁵²

2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.1 เหตุผลและวัตถุประสงค์ในการเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีวัตถุประสงค์หลักอยู่ 2 ประการ คือ เพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐ และเพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ของประชาชน โดยที่โครงสร้างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเป็นโครงสร้างภาษีแบบอัตราก้าวหน้า เพื่อให้สามารถใช้เป็นเครื่องมือในการสร้างความเป็นธรรม ลดความเหลื่อมล้ำระหว่างประชาชนที่มีระดับรายได้แตกต่างกันให้มีความทัดเทียมกันมากขึ้น⁵³

“เงินได้” หมายถึง เงินได้ทั้งหมดที่เป็นฐานของภาษีอากรซึ่งรัฐมีอำนาจจัดเก็บ ดังนั้นเงินได้ใด ๆ ที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้รัฐมีอำนาจจัดเก็บจึงไม่ถือเป็นเงินได้ในทางภาษีอากร⁵⁴

⁵⁰ เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 127). เล่มเดิม.

⁵¹ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (น. 178 - 179). เล่มเดิม.

⁵² ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (น. 44 - 45). เล่มเดิม.

⁵³ จาก ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ *Economic of The public sector* (น. 230 - 231), โดย วโรทัย โกศลพิศิษฐ์กุล, 2544, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

⁵⁴ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554 (น. 19). เล่มเดิม.

“เงินได้พึงประเมิน” หมายความว่า เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคำนวณได้เป็นเงินได้ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินได้หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ⁵⁵ ด้วย

เงินได้ประเภทต่าง ๆ จะถูกแบ่งออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ ตามที่มาของเงินได้ ได้แก่

1) เงินได้ที่ต้องทำมาหาได้ หรือ เงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income) เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรต้องใช้แรงงาน ความรู้ความชำนาญในการทำงาน เพื่อให้ได้มาซึ่งค่าจ้าง หรือผลตอบแทนการทำงานนั้น ๆ โดยเงินได้จากน้ำพักน้ำแรงนี้ ได้แก่ ค่าจ้าง เงินเดือน ผลประโยชน์ใด ๆ นอกเหนือจากเงินเดือนหรือค่าจ้างปกติ เงินบำนาญ ผลประโยชน์ที่ได้รับจากกองทุนประกันสังคม⁵⁶

2) เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) เป็นเงินได้ประเภทที่ผู้เสียภาษีอากรไม่ต้องใช้กำลังกายในการทำงานเพื่อให้ได้มา แต่เป็นเงินได้ในลักษณะที่เป็นผลตอบแทนจากการลงทุนในธุรกิจ หรือเป็นเงินได้ในลักษณะดอกผลทางนิตินัยที่งอกเงยมาจากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว เช่น ดอกเบี้ย เงินปันผลที่จ่ายจากบริษัท ค่าเช่าอสังหาริมทรัพย์ เป็นต้น⁵⁷

3) เงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน เป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจที่ต้องใช้ทั้งแรงงาน ความรู้ความสามารถและทรัพย์สินประกอบกัน เช่น เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ⁵⁸

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามประมวลรัษฎากรเป็นการจัดเก็บภาษีแบบแยกเงินได้แต่ละประเภท ซึ่งจากเงินได้ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังกล่าว มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงประเภทของเงินได้พึงประเมินเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในบทที่ 3 เรื่องภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายต่อไป

⁵⁵ ประมวลรัษฎากรมาตรา 39.

⁵⁶ จาก การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 25), โดย เอกรัฐ คงมี, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁵⁷ จาก บันทึกรายการวิจัยวิทยานิพนธ์กฎหมายอากรชั้นสูง: หลักสูตตรนิตินิตศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต, โดย พล ชีรคุปต์, 2554, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

⁵⁸ แหล่งเดิม.

ผู้มีเงินได้ที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แบ่งได้เป็น 4 ประเภท คือ บุคคลธรรมดา ผู้ถึงแก่ความตาย กองมรดกที่ยังไม่ได้แบ่ง และห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งในงานวิจัยนี้ผู้วิจัยจะขออธิบายเฉพาะบุคคลธรรมดาและห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ดังนี้

1) บุคคลธรรมดา

บุคคลธรรมดาในที่นี้หมายถึง บุคคลที่มีชีวิต มีสภาพบุคคลตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15⁵⁹ หากบุคคลธรรมดาดังกล่าวมีเงินได้ถึงเกณฑ์ขั้นต่ำที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ ก็มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เพราะฉะนั้น ผู้มีเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาดังกล่าวประมวลรัษฎากรจึงไม่ได้จำกัดอายุ ความสามารถ สัญชาติฯ ของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด⁶⁰

2) ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคล

ห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีชื่อนิติบุคคล หมายถึง การที่บุคคลธรรมดาตั้งแต่ 2 คนขึ้นไปได้ตกลงเข้าทุนกันไม่ว่าจะเป็นเงิน แร่งงาน หรือทรัพย์สิน ฯลฯ เพื่อกระทำการกิจการร่วมกัน โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น⁶¹ (หากมีการจดทะเบียนห้างหุ้นส่วนสามัญเป็นนิติบุคคลจะอยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล)

คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลมีลักษณะเหมือนกับห้างหุ้นส่วนสามัญ ต่างกันแต่เพียงในด้านวัตถุประสงค์ คือ คณะบุคคลที่มีชื่อนิติบุคคลและไม่จำเป็นต้องมีวัตถุประสงค์ที่จะแบ่งปันผลกำไรที่จะพึงได้แต่กิจการที่ทำร่วมกัน เช่น การจัดแสดงเพื่อหารายได้นำไปบริจาคให้แก่ผู้ทุกข์ยาก คณะผู้จัดการแสดงที่อยู่ในข่ายเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁶²

⁵⁹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 15 วรรค 1 “สภาพบุคคลย่อมเริ่มแต่เมื่อคลอดแล้วอยู่รอดเป็นทารกและสิ้นสุดลงเมื่อตาย.”

⁶⁰ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554 (น. 10). เล่มเดิม.

⁶¹ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1012 “อันว่าสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

⁶² ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554 (น. 10). เล่มเดิม.

ผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการในชื่อของห้างหุ้นส่วนสามัญ หรือคณะบุคคลที่มีชำนิตบุคคล ได้แก่ ผู้อำนวยการ หรือผู้จัดการ⁶³

“แหล่งเงินได้” หมายถึง แหล่งที่มาของเงินได้ซึ่งการที่รัฐจัดเก็บภาษีเงินได้จากบุคคล ในรัฐนั้นต้องมีความสัมพันธ์กับบุคคลนั้นเป็นประการใดประการหนึ่งตามหลักทั่วไป⁶⁴ ดังนี้

(1) ถิ่นที่อยู่ (Residence Rule) หมายความว่า ผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีเงินได้ให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีเงินได้จากประเทศใดหรือเป็นคนสัญชาติใดก็ตาม

(2) หลักแหล่งเงินได้ หมายความว่า ผู้มีเงินได้จากแหล่งในประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีสัญชาติหรือมีถิ่นที่อยู่ในประเทศหรือไม่ก็ตาม

(3) หลักสัญชาติ หมายความว่า ผู้ที่ถือสัญชาติของประเทศใดก็ต้องเสียภาษีให้กับประเทศนั้นไม่ว่าบุคคลนั้นจะมีถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและนอกประเทศ โดยมีหลักเกณฑ์ในการนำมาคำนวณเงินได้ ดังต่อไปนี้

ตามมาตรา 41 ประมวลรัษฎากรของไทย แหล่งที่มาของเงินได้แบ่งเป็นเงินได้จากแหล่งในประเทศและแหล่งนอกประเทศ⁶⁵ หากมีเงินได้ในปีภาษี คือ ระหว่างวันที่ 1 มกราคม ถึงวันที่ 31 ธันวาคม ทุกปี จะต้องนำเงินได้นั้นมาเสียภาษี

2.3.2 อัตราภาษีและวิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

2.3.2.1 อัตราภาษี

ในการคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประมวลรัษฎากรได้กำหนดไว้ในมาตรา 48 (1) ว่า เงินได้พึงประเมินเมื่อได้หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนตามมาตรา 42 ทวิ ถึงมาตรา 47 แล้ว เหลือเท่าใดเป็นเงินได้สุทธิ หลังจากนั้นให้นำเงินได้สุทธินำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีในอัตราที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา⁶⁶ ดังนี้

⁶³ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 วรรค 2.

⁶⁴ จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1 (น. 44), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541, กรุงเทพฯ: ที.เพรนนิง เซ็นเตอร์.

⁶⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 41.

⁶⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 78). เล่มเดิม.

ตารางที่ 2.1 บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้กับเงินได้สุทธิในปี 2556 ถึง 2558⁶⁷

ช่วงเงินได้สำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 150,000 บาท แต่ไม่เกิน 300,000 บาท	ร้อยละ 5
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 300,001 บาท แต่ไม่เกิน 500,000 บาท	ร้อยละ 10
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 500,001 บาท แต่ไม่เกิน 750,000 บาท	ร้อยละ 15

ตารางที่ 2.1 (ต่อ)

ช่วงเงินได้สำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่ม	อัตราภาษีส่วนเพิ่ม
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 750,001 บาท แต่ไม่เกิน 1,000,000 บาท	ร้อยละ 20
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 1,000,001 บาท แต่ไม่เกิน 2,000,000 บาท	ร้อยละ 25
เงินได้สุทธิส่วนที่เกิน 2,000,001 บาท แต่ไม่เกิน 4,000,000 บาท	ร้อยละ 30
มากกว่า 4,000,000 บาท	ร้อยละ 35

จากตารางอัตราภาษีข้างต้น จะเห็นได้ว่าอัตราการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา (Multiple Rate) ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว (One Tax - Rate Schedule) โดยอัตราภาษีขั้นต่ำจะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่ต่ำและอัตราภาษีที่สูงขึ้น จะใช้กับระดับเงินได้สุทธิที่สูงขึ้นอัตราภาษีเหล่านี้จะทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรืออัตราร้อยละของเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้สูงขึ้น

การจัดเก็บภาษีโดยใช้อัตราภาษีจำนวนหลายอัตราจากฐานภาษีเดียว (เงินได้พึงประเมิน) และทำให้อัตราภาษีเฉลี่ยหรือจำนวนสัดส่วนของเงินได้ที่ต้องจ่ายเป็นค่าภาษีเพิ่มสูงขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมินสูงขึ้นนี้ เรียกว่า “ภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า” (Progressive Income Tax)⁶⁸

⁶⁷ ประมวลรัษฎากร, บัญชีอัตราภาษีเงินได้แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534, พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 575) พ.ศ. 2556 และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตราร้อยละ (ฉบับที่ 576) พ.ศ. 2557.

การจัดเก็บภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรเป็นการจัดเก็บภาษีเงินได้แบบก้าวหน้า ที่ประกอบด้วยอัตราภาษีหลายอัตรา ภายใต้ตารางภาษีตารางเดียวหรือบัญชีเดียว

2.3.2.2 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

ประมวลรัษฎากรได้กำหนดวิธีการคำนวณภาษีของภาษีแต่ละประเภทไว้แตกต่างกัน เช่น จัดเก็บภาษีจากเงินได้สุทธิซึ่งเป็นเงินได้พึงประเมินที่หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน แล้วจัดเก็บภาษีจากกำไรสุทธิจัดเก็บภาษีจากรายรับหรือรายได้ก่อนหักรายจ่าย หรือกำหนดให้เสียอากรแสตมป์ในอัตราร้อยละของมูลค่าตราสารหรือสัญญา เป็นต้น

(1) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาครึ่งปี⁶⁹

วิธีที่ 1 การคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิ

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค. - มิ.ย. หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระครึ่งปีและสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

วิธีที่ 2 การคำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค. - มิ.ย. ตั้งแต่ 60,000 บาท ขึ้นไป นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้จะเป็นภาษีต้องชำระครึ่งปี และสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีที่ต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

(2) ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีภาษี⁷⁰

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) - (8)

วิธีที่ 1 คำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิ

นำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือน ม.ค. - ธ.ค. หักออกด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินได้สุทธิให้นำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะได้ภาษีที่ต้องชำระประจำปีสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระประจำปีภาษีได้

⁶⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 78 - 79). เล่มเดิม.

⁶⁹ กรมสรรพากร. (2555). *สรุปวิธีการคำนวณภาษี*. สืบค้น 8 กรกฎาคม 2555, จาก <http://www.rd.go.th/publish/38054.0.html>.

⁷⁰ แหล่งเดิม.

วิธีที่ 2 คำนวณภาษีจากเงินได้พึงประเมิน

เงินได้พึงประเมินที่ได้รับตั้งแต่เดือนมกราคมถึงธันวาคมตามมาตรา 40 (2) - (8) ตั้งแต่ 60,000 บาท ขึ้นไป ให้นำเงินได้พึงประเมินทั้งหมดไปคำนวณภาษีอัตราร้อยละ 0.50 ภาษีที่คำนวณได้ เป็นภาษีที่ต้องชำระทั้งปีและสามารถนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายและภาษีที่ชำระตามแบบ ภ.ง.ด. 94 มาหักออกจากภาษีที่ต้องชำระได้

เปรียบเทียบยอดภาษีที่ต้องชำระวิธีที่ 1 กับวิธีที่ 2 ให้ชำระยอดภาษีที่คำนวณได้มากกว่า

2.3.3 การหักค่าใช้จ่าย

ในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากรกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน (Assessable Income) ที่เกิดจากแหล่งเงินได้บางประเภท ก่อนที่จะหักค่าลดหย่อน เพื่อให้ได้มาซึ่งเงินได้สุทธิ (Net/Taxable Income) ที่จะนำไปคำนวณภาษี ตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้⁷¹

2.3.3.1 หลักการและแนวคิดในการหักค่าใช้จ่าย

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง ดังที่ จอห์น ทิลีย์ (John Tiley) ได้กล่าวไว้ว่า “ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยนักธุรกิจเพื่อให้ได้มาซึ่งเงินกำไร เช่น ค่าจ้างที่จ่ายให้ลูกจ้างในจำนวนที่เหมาะสม ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงถือเป็นส่วนหนึ่งของโครงสร้างที่สำคัญ”⁷²

การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้จากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี น่าจะมาจากเหตุผลที่ว่า การจัดเก็บภาษีเงินได้ต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Ability - to - Pay) ดังนั้น หากจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวม (Gross Income) โดยไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ออก จะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีเงินได้ที่นำมาคำนวณในการเสียภาษีจึงควรเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income) หลังหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้ออกแล้วเท่านั้น นอกจากนี้รัฐยังอาจใช้การหักค่าใช้จ่ายเป็นมาตรการกระตุ้นกิจกรรมทางเศรษฐกิจบางประเภท เช่น อนุญาตให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง (Accelerated Depreciation) เพื่อสนับสนุนการลงทุนในเครื่องจักรใหม่เพื่อเพิ่มผลผลิต หรือให้หักรายจ่ายสำหรับ

⁷¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 147). เล่มเดิม.

⁷² From Revenue Law (P. 26), by John Tiley, (2000) (อ้างถึงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 147). เล่มเดิม.)

การวิจัยและพัฒนา (Research and Development - R & D) ในอัตราพิเศษเพื่อสนับสนุนการวิจัยและพัฒนาผลิตภัณฑ์ เป็นต้น⁷³

การหักค่าใช้จ่ายมีที่มาและแนวความคิดที่ว่าระดับความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้นไม่ควรคิดจากระดับเงินได้ที่ได้รับ แต่ความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงนั้นคือ ระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่าง ๆ ในการดำรงชีวิตและภาระจากการประกอบอาชีพแล้ว ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับนัยที่แท้จริงของความสามารถในการเสียภาษีที่เมื่อเสียภาษีแล้วต้องไม่นำความทุกข์ยากทั้งทางกายภาพและจิตภาพมาสู่ผู้เสียภาษี⁷⁴ ดังนั้น เงินได้ที่ถูกหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนต่างๆ แล้ว จึงเป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริง

2.3.3.2 รูปแบบของการหักค่าใช้จ่าย

(1) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร (Ordinary and Necessary Expenses Deduction)

การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นและสมควรหรือการหักค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่เกิดขึ้นจริงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการ โดยผู้เสียภาษีต้องมีหลักฐานมาพิสูจน์ว่ามีรายจ่ายดังกล่าวเกิดขึ้น วิธีการนี้มีข้อเสีย คือ ผู้เสียภาษีต้องเก็บรักษาเอกสารหลักฐานเกี่ยวกับรายจ่ายตามระยะเวลาที่กฎหมายบัญญัติ ซึ่งก่อให้เกิดต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีสูง แต่มีข้อดี คือ ผู้เสียภาษีสามารถหักค่าใช้จ่ายเท่าจำนวนที่เกิดขึ้นจริงในประเทศที่พัฒนาแล้วมักนิยมใช้วิธีการนี้กับเงินได้ทุกประเภท ไม่ว่าผู้มีเงินได้จะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล⁷⁵

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Deduction) และการหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)⁷⁶

1) การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป (General Deduction) การหักค่าใช้จ่ายทั่วไป คือ การหักค่าใช้จ่ายที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กฎหมายบัญญัติโดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะเป็นค่าใช้จ่ายอะไร

⁷³ จาก “ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2),” โดย สราวุธ ภูฒยาภรณ์, 2554, วารสารสถาบันอบรมวิจัยและพัฒนากฎหมายอากร ฉบับปฐมฤกษ์, 2554, น. 19.

⁷⁴ From *The Individual Income Tax* (P. 29), by R.Goode. (1964) (อ้างถึงใน ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2) (น. 19). เล่มเดิม.)

⁷⁵ From *The Individual Income Tax* (P. 29), by R.Goode. (1964) (อ้างถึงใน ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2) (น. 20). เล่มเดิม.)

⁷⁶ แหล่งเดิม.

2) การหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ (Specific Deduction)

นอกจากผู้เสียภาษีมีสิทธิหักค่าใช้จ่ายทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษียังมีสิทธิที่จะหักค่าใช้จ่ายเฉพาะ หากผู้เสียภาษีมีรายจ่ายตามที่กฎหมายภาษีอากรบัญญัติและกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขของกฎหมายภาษีอากร เช่น รายจ่ายในการซ่อมแซมทรัพย์สิน ค่าเสื่อมราคา เป็นต้น

(2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

กฎหมายภาษีอากรจะกำหนดค่าใช้จ่ายที่จะนำไปหักออกจากเงินได้เป็นจำนวนที่แน่นอนโดยคิดเป็นร้อยละของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท โดยไม่คำนึงว่าค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงจะเป็นจำนวนเท่าใด⁷⁷ ซึ่งผู้มีเงินได้ไม่ต้องหาหลักฐานมาพิสูจน์จำนวนค่าใช้จ่าย การหักค่าใช้จ่ายโดยวิธีนี้เรียกว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

โดยการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้ จะมีความแตกต่างกันไปในเงินได้แต่ละประเภท เนื่องจากร้อยละของค่าใช้จ่ายที่กฎหมายภาษีอากรยอมให้หักเป็นการเหมาคำนวณมาจากการประมาณการว่าเงินได้พึงประเมินประเภทใดมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้เป็นจำนวนร้อยละเท่าใด เงินได้พึงประเมินประเภทที่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่า กฎหมายก็จะกำหนดอัตราร้อยละของค่าใช้จ่ายที่ให้หักเป็นการเหมาน้อยกว่าเงินได้พึงประเมินประเภทที่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า แต่สำหรับเงินได้บางประเภทกฎหมายไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา เนื่องจากไม่มีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

ข้อสังเกต การที่กฎหมายกำหนดอัตราร้อยละในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่เท่ากันในเงินได้ประเภทเดียวกัน นอกจากจะก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวนอน เนื่องจากไม่สะท้อนความสามารถในการจ่ายที่แท้จริงแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในแนวตั้งอีกด้วย ทั้งนี้ เพราะว่าการที่กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละที่เท่ากัน โดยไม่มีพีดานในการหักค่าใช้จ่าย ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะมีเงินได้ตกอยู่ในอัตราส่วนเพิ่มเท่าไร จะทำให้ผู้มีรายได้สูงได้รับประโยชน์ทางภาษีจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมามากกว่าผู้มีรายได้น้อยเพราะผู้มีรายได้สูงตกอยู่ในภาษีส่วนเพิ่มที่สูงกว่า⁷⁸

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการหักค่าใช้จ่ายออกจากเงินได้พึงประเมิน การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาทำให้ฐานภาษีแคบและลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีให้แก่ทั้งผู้มีรายได้สูงและมีรายได้น้อย การลดลงของเงินได้ที่ต้องเสียภาษีซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่สูง ทำให้เกิดการลดลงในภาระภาษีมากกว่าการลดลงของเงินได้ซึ่งตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มที่ต่ำ ผู้เสียภาษีที่มีรายได้สูงตกอยู่ในอัตราภาษีส่วนเพิ่มสูงกว่า

⁷⁷ การบริหารภาษีเงินได้ของผู้รู้ด้วยตนเอง *Quality Tax Planning* (น. 387). เล่มเดิม.

⁷⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 158). เล่มเดิม.

ผู้มีรายได้น้อย การลดลงในภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อยผ่านการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจึงมากกว่า การลดลงในภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย”⁷⁹

โดยผู้วิจัยจะกล่าวถึงการหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพ กฎหมายในบทที่ 3 เรื่องภาระภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายต่อไป

2.4 หลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

2.4.1 หลักเกณฑ์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือที่เรียกโดยย่อว่า VAT คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ผลิตหรือจำหน่าย หรือของการให้บริการในแต่ละลำดับของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการนั้น จากผู้ผลิต ผู้จำหน่าย หรือผู้ให้บริการ ตลอดจนถึงสุดท้ายจากผู้บริโภค⁸⁰ โดยมูลค่าที่เพิ่มขึ้นนี้เกิดจากการที่ผู้ประกอบการได้บวกค่าใช้จ่ายที่เป็นผลตอบแทนของปัจจัยการผลิตต่าง ๆ อันได้แก่ แรงงานที่ดิน เงินทุน และการจัดการ เข้าไปกับค่าใช้จ่ายในการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการกิจการ หรืออาจจะกล่าวได้อีกอย่างหนึ่งว่า เมื่อผู้ประกอบการซื้อวัตถุดิบมาเพื่อใช้ในการผลิตหรือให้บริการเป็นมูลค่าเท่าใด ก็จะนำเอาผลรวมของผลตอบแทนต่อปัจจัยการผลิต (เงินเดือนและค่าจ้าง + ค่าเช่า + ดอกเบี้ย + กำไร) บวกเข้าไปเพื่อกำหนดราคาขายของสินค้าหรือบริการนั้น ๆ⁸¹ หรือผู้วิจัยมีความคิดเห็นว่า มูลค่าที่เพิ่มขึ้นอาจกล่าวง่าย ๆ คือ มูลค่าส่วนที่เพิ่มขึ้นจากต้นทุนจากการซื้อวัตถุดิบมา ดังนั้น มูลค่าที่เพิ่มขึ้นก็จะเท่ากับต้นทุนเฉพาะในส่วนของผู้ประกอบการรายนั้น รวมด้วยกำไรที่ผู้ประกอบการรายนั้นต้องการ ดังนั้นผลต่างระหว่างยอดขายของผลผลิตกับยอดซื้อของวัตถุดิบ จึงสะท้อนให้เห็นถึงมูลค่าเพิ่มของกิจการนั้น ๆ เอง⁸²

ผู้ที่มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มอาจแบ่งได้ 3 ประเภท ดังนี้⁸³

1) ผู้ประกอบการ องค์กรประกอบของผู้ประกอบการมี ดังนี้ คือ (1) เป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล หรือนิติบุคคล และ (2) ขายสินค้าหรือให้บริการในทางธุรกิจหรือ

⁷⁹ แหล่งเดิม.

⁸⁰ จาก “ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax,” โดย ลาวัลย์ เขมะพันธ์มณี, 2533, *สรรพากรศาสตร์*, 37 (6), น. 38.

⁸¹ จาก *ภาษีการค้าผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม* (น. 127), โดย จงรัก ระรวยทรง, 2533, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม.

⁸² แหล่งเดิม.

⁸³ *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎกา 2552* (น. 228). แหล่งเดิม.

วิชาชีพ และ (3) ประกอบกิจการในราชอาณาจักร (ไม่ว่าจะได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มแล้วหรือไม่)

2) ผู้นำเข้า หมายถึง ผู้ประกอบการหรือบุคคลอื่นซึ่งนำสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรไม่ว่าเพื่อการใด ๆ และให้หมายความรวมถึงการนำสินค้าที่ต้องเสียอากรขาเข้าหรือที่ได้รับยกเว้นอากรขาเข้าตามกฎหมายว่าด้วยศุลกากรออกจากเขตปลอดอากรโดยมิใช่เพื่อส่งออกด้วย

3) ผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ

อย่างไรก็ตาม ในระบบโครงสร้างของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น แม้ผู้ประกอบการจะเป็นหน่วยภาษี ซึ่งเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในขั้นตอนการผลิต แต่ผู้ที่รับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงนั้น คือ ประชาชนผู้บริโภค ซึ่งกรณีเช่นนี้ถือเป็นเจตนารมณ์ของการเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ผู้ประกอบการทำหน้าที่เป็นเพียงตัวผ่านหรือตัวแทนรัฐ ในการเก็บภาษีการขายประเภทนี้เท่านั้น⁸⁴

2.4.2 ฐานภาษีมูลค่าเพิ่ม

ระบบของภาษีมูลค่าเพิ่มนั้นได้กำหนดฐานภาษีเอาไว้ในลักษณะที่กว้าง เพื่อให้สามารถครอบคลุมการซื้อขายสินค้า หรือบริการอันเป็นการครอบคลุมแทบจะทุกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่จำเป็นต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยพิจารณาตามความแตกต่างของสินค้าและบริการแต่ละชนิดที่ซื้อขายกัน ในขณะเดียวกันก็ได้กำหนดข้อยกเว้นที่จำเป็นสำหรับสินค้าหรือบริการบางชนิดไว้ ซึ่งอาจจะพอสรุปได้ดังนี้

(1) กิจกรรมที่ต้องเสียภาษี คือ การซื้อสินค้าซึ่งหมายถึงการโอนสิทธิที่จะขายหรือการจัดเก็บทรัพย์สินที่มีตัวตนได้อย่างเจ้าของ หมายความว่ารวมถึง กระแสไฟฟ้า ก๊าซ หรือพลังงาน และการให้บริการซึ่งหมายถึงกิจกรรมใด ๆ ที่มีใช้การซื้อขายสินค้า ทั้งนี้ การบริการนั้นหมายความว่ารวมถึงการยกให้ซึ่งทรัพย์สินซึ่งไม่มีตัวตน หน้าที่ที่จะละเว้นการกระทำ หรือหน้าที่ที่จะต้องทนรับ การกระทำ หรือสถานการณ์อย่างใดอย่างหนึ่ง และการให้บริการตามคำสั่งของทางราชการด้วย

(2) การเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่ว่าจะเป็นการซื้อขายสินค้า หรือการให้บริการก็ตามย่อมจะต้องคำนวณเก็บจากค่าตอบแทนทั้งหมดที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการได้รับจากผู้ซื้อหรือลูกค้าของตน ซึ่งรวมไปถึงต้นทุนเงินค้ำจุน (Subsidies) ภาษี ภาษีศุลกากร ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม และรวมไปถึงค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เช่น ค่าคอมมิชชั่น ค่าห่อของ ค่าขนส่ง และค่าประกันภัยที่ผู้ขายสินค้าหรือผู้ให้บริการเรียกเก็บจากผู้ซื้อหรือลูกค้า แต่ว่าเงินที่จะนำมาคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มนี้ไม่รวมถึงการลดราคาเนื่องจากการที่ลูกค้าชำระเงินก่อนกำหนด หรือเป็น

⁸⁴ จาก “ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ,” โดย ไกรยุทธ ธีรตยาสินันท์, 2533, สรรพากรศาสตร์, 37(6), น. 6.

เพราะเหตุอื่น ๆ ที่ได้ตกลงกับลูกค้าในเวลาทำสัญญา หรือจำนวนเงินที่ผู้ซื้อหรือลูกค้าจ่ายคืนให้สำหรับค่าใช้จ่ายที่ผู้ขาย หรือผู้ให้บริการจ่ายไปให้ก่อนในนามของผู้ซื้อหรือลูกค้า⁸⁵

2.4.3 อัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม

โครงสร้างของระบบภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนอัตราภาษีนั้น โดยหลักการในทางทฤษฎีแล้วสามารถกำหนดให้มีอัตราเดียวหรือหลายอัตราก็ได้ แล้วแต่แนวความคิดและวัตถุประสงค์ของแต่ละรัฐในการบังคับใช้⁸⁶ โดยประมวลรัษฎากรกำหนดให้กำหนดให้มีอัตราภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา กล่าวคือ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการขายสินค้า การให้บริการและการนำเข้านั้น กฎหมายกำหนดให้ใช้อัตราร้อยละ 10 ในการคำนวณภาษี ซึ่งอัตราร้อยละ 10 ได้ลดอัตราลงเหลือ อัตราร้อยละ 7 ตามประกาศคณะรักษาความสงบแห่งชาติ ฉบับที่ 92/2557 วันที่ 17 กรกฎาคม 2557 โดยการลดอัตราดังกล่าวมีผลใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 30 กันยายน 2558 เท่านั้น และตามประมวลรัษฎากร มาตรา 80/1 ที่กำหนดอัตราร้อยละ 0 เพื่อประโยชน์ในการส่งออกสินค้า และบริการที่มีความจำเป็นในการดำรงชีพ แต่ก็มีบริการหรือสินค้าบางอย่างที่ได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 81

2.4.4 ภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม

เนื่องจากภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีทางอ้อมอย่างหนึ่งการที่ผู้ผลิตหรือผู้ขายสินค้าสามารถผลักภาระภาษีไปให้แก่ผู้บริโภคหรือผู้ซื้ออย่างน้อยแค่ไหนนั้น ย่อมขึ้นอยู่กับลักษณะของสินค้าและความต้องการของสินค้านั้น ๆ เป็นสำคัญ โดยทั่วไปภาษีทางอ้อมจะจัดเก็บจากฐานการใช้จ่ายหรือการซื้อขายแลกเปลี่ยน และมักจะไม่ได้เก็บจากผู้บริโภคหรือผู้ซื้อสินค้าโดยตรง แต่จะจัดเก็บโดยผ่านทางผู้ประกอบการ ดังนั้น ผู้ที่แบกรับภาระภาษีที่แท้จริงซึ่งก็คือผู้บริโภคสินค้าหรือบริการ มักจะไม่ทราบถึงการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มของตนเอง⁸⁷ แต่ภาระภาษีมูลค่าเพิ่มก็มีการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีโดยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยผู้วิจยจะขอกว่าโดยละเอียดดังนี้

⁸⁵ จาก การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทมหาบัณฑิต) (น. 24 - 25.), โดย พดตวรรษ รินทร์ธราศรี, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

⁸⁶ กฎหมายภาษีอากร (น. 15). เล่มเดิม.

⁸⁷ ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ (น. 3 - 7). เล่มเดิม.

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “ตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) หมายถึง วิธีการทุกชนิดที่ทำให้เกิดการลดภาระภาษีเงินได้ หรือการลดลงในภาระภาษี ซึ่งถูกออกแบบมาเพื่อสร้างแรงจูงใจ”⁸⁸ ซึ่งวัตถุประสงค์ของตัวบรรเทาภาระภาษี คือ เพื่อส่งเสริมการจัดเก็บภาษีให้สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมและการกระจายรายได้ครั้งใหม่ และเพื่อสนับสนุนในการดำเนินการของบุคคลหรือธุรกิจใดโดยเฉพาะ ซึ่งตัวบรรเทาภาระภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท⁸⁹ ดังต่อไปนี้

1) ตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง (Structural Reliefs) คือ ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้และค่าลดหย่อนภาษีส่วนบุคคล ซึ่งมีจุดมุ่งหมายเพื่อลดเงินได้ที่ต้องเสียภาษีและความรับผิดชอบในการเสียภาษีโดยมีเจตนารมณ์ ดังนี้

(1) หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

(2) บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี ตัวอย่างเช่น ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ครั้งใหม่และการจัดเก็บภาษีอากร ลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ เป็นต้น

(3) ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

2) ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non – Structural Reliefs)

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี หรือค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษี (Tax Expenditure) โดยค่าใช้จ่ายที่ทำออกจากเงินภาษี เป็นนโยบายด้านรายจ่ายของรัฐบาล ที่มีใช้นำเงินออกจากคลังโดยตรง แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อลดภาระภาษีให้กับบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท ไม่ว่าจะเป็นการลดอัตราภาษี การลดหย่อนภาษี หรือการยกเว้นการจัดเก็บภาษี⁹⁰ แทนการจ่ายเป็นเงินสดเพื่อส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท⁹¹ ซึ่งมีผลทำให้รายได้ภาษีอากรของรัฐลดลง

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี มีจุดมุ่งหมายเพื่อส่งเสริมบุคคลหรือธุรกิจบางประเภท หมายรวมถึง การยกเว้นภาษีเงินได้ (Tax Exemptions) และการหักค่าใช้จ่ายบางอย่าง (ไม่ใช่ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้) ออกจากเงินได้พึงประเมินที่ต้องเสียภาษี หรือเรียกว่า การหักค่าลดหย่อนตามรายการ (Itemized Deductions) เป็นการบิดเบือนโครงสร้างในทางภาษี ซึ่งเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไป⁹²

⁸⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 113). เล่มเดิม.

⁸⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 114 - 116). เล่มเดิม.

⁹⁰ จาก “ขอบเขตของนโยบายการคลังภาคสาธารณะรัฐและนัยสำคัญของ Tax Expenditure,” โดย นิติชน ศิริสมรรถการ และจุฑาทอง จารุมิลินท, *สรรพากรศาสตร์*, 52(12), น. 77.

⁹¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 117). เล่มเดิม.

⁹² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 116). เล่มเดิม.

ตัวบรรเทาภาระภาษีที่ไม่ใช่โครงสร้างภาษี (Non - Structural Reliefs) ตามกฎหมาย ภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นวิธีการหนึ่งในการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่ม ทำให้สินค้า หรือบริการอยู่นอกระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงเป็นการลดภาระค่าใช้จ่ายทั้งต่อผู้ประกอบการในการ จัดเก็บข้อมูลเพื่อใช้ในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มและรัฐบาลในการจัดเก็บภาษี ระบบภาษีมีความ ยืดหยุ่นและมีส่วนช่วยในการกระจายรายได้ รวมทั้งยังเป็นการลดความถอยหลังของระบบ ภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่เนื่องจากวัตถุประสงค์หลักของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นการหารายได้ ให้รัฐบาลใช้จ่าย โดยมีหลักการสำคัญว่าให้การหารายได้นั้นมีความเป็นกลางมากที่สุด คือ มีผลต่อ การบิดเบือนทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด ดังนั้น การจะพิจารณายกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กิจการใดจะต้อง คำนึงถึง วัตถุประสงค์รอง และหลักการประกอบ (Supplementary Principle) เช่น วัตถุประสงค์ ในเรื่องการจัดให้มีบริการสวัสดิภาพของสังคม และหลักการเกี่ยวกับการลดภาระให้กับคนยากจน⁹³ นอกจากนี้ ดร. จงรัก ธรรมายทอง ได้ให้ความเห็นว่า “การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการ จำเป็นมีวัตถุประสงค์ คือ เพื่อสนับสนุนความเป็นอยู่ขั้นพื้นฐานของประชาชน”⁹⁴

การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในสินค้าหรือบริการที่มีความจำเป็นต่อการดำรงชีวิต มีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่อย่างไรก็ดี ผู้มีรายได้น้อย ก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน เนื่องจากสินค้าหรือบริการดังกล่าว มิได้จำกัดแต่ผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น⁹⁵

วัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม มีดังนี้⁹⁶

1) จุดมุ่งหมายทางด้านเศรษฐกิจ (Economic Objective) การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับผู้มีรายได้น้อยให้เพียงพอสำหรับการดำรงชีพ เพื่อเป็นการรักษาอำนาจซื้อของประชาชน และเสริมสร้างทรัพยากรมนุษย์ โดยยกเว้นให้กับสินค้าหรือบริการที่จำเป็นต่อการดำรงชีวิต

⁹³ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 87 - 88), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2532, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์กฎหมายธุรกิจ.

⁹⁴ จาก จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม (น. 59), โดย จงรัก ธรรมายทอง, 2533, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม.

⁹⁵ Alon A. Tait (อ้างถึงใน การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณีวิชาโรค (วิทยานิพนธ์ปริญญาโท) (น. 27). โดย วรินทร์ เชื้อบุญช่วย, 2555, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.)

⁹⁶ จาก คำอธิบายภาษีอากร (น. 44 - 45), โดย ขจร สาธุพันธุ์, 2513, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

2) จุดมุ่งหมายทางด้านสังคม (Social Objective) เพื่อมนุษยธรรม การส่งเสริมวัฒนธรรม การศาสนาและการกุศล ตลอดจนความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ

3) จุดมุ่งหมายทางด้านบริหาร (Administrative Objective) การประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม ลดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อน

กฎหมายได้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการประกอบกิจการประเภทต่าง ๆ หลายประเภท ซึ่งผู้วิจัยจะขอล่าวเฉพาะการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่เกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย เฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย โดยละเอียดต่อไปในบทที่ 3 ต่อไป

2.5 หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับเรื่องการหลบหลีกภาษีและการหนีภาษี

2.5.1 ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) ได้มีนักวิชาการภาษีและหน่วยงานของต่างประเทศได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายไว้ ดังนี้

หน่วยงานของสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกว่า “The Internal Revenue Servic (IRS)” ได้ให้ความหมายของ Tax Avoidance ไว้ว่า “การหลบหลีกภาษีไม่ใช่เป็นการเลี่ยงที่เป็นความผิดอาญา ผู้เสียภาษีทั้งหมดมีสิทธิที่จะลด หลบหลีก หรือทำให้เสียภาษีน้อยที่สุดโดยเจตนาที่ถูกต้องตามกฎหมาย”

โรเบิร์ต แมส (Robert Mass) ผู้เชี่ยวชาญกฎหมายภาษีอากรของประเทศอังกฤษ เห็นว่า “การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การทำธุรกรรมจริง (Real Transactions) เพื่อที่จะบรรเทาภาระภาษี ในขณะที่การหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การทำธุรกรรมที่ไม่เป็นความจริง (Artificial Transactions) เพื่อที่จะลดภาระภาษีโดยไม่ก่อให้เกิดผลทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Consequences) แต่อย่างไร ในการปฏิบัติย่อมเป็นการยากที่จะแยกความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรและเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีกับผู้เสียภาษีก็มักจะมีความเห็นไม่ลงรอยกัน เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีมักจะเห็นว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นนั้นเป็นการหลบหลีกภาษีอากร ในขณะที่ผู้เสียภาษีเห็นว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร เมื่อการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรต่างเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย (Legal) ความแตกต่างจึงน่าจะไม่ใช่เรื่องสำคัญ”

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความหมายของ “การหลบหลีกภาษีอากร” (Tax Avoidance) คือ “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีน้อยลง” การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguity) หรือจุดบกพร่อง

(Defection) ของกฎหมาย เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน การหลบหลีกภาษีอากรมีวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นลำดับรอง การหลบหลีกภาษีอากรจึงอาจมีการบิดเบือน หรืออำพรางความจริง การหลบหลีกภาษีอากรจึงมีภาพพจน์ทางด้านลบ โดยเฉพาะอย่างยิ่งการหลบหลีกภาษีอากรชนิดที่ไม่อาจยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) เช่น การตั้งราคาโอนระหว่างธุรกิจที่เกี่ยวข้องกัน (Transfer Pricing)

การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) นั้น เช่น มีการตรากฎหมายลดอัตราภาษีให้แก่กิจกรรมบางประเภท การที่ผู้เสียภาษีกระทำการกิจกรรมประเภทนั้นเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราที่ลดลงย่อมเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ นอกจากนี้การใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษี (Tax Incentives) และการใช้ระยะเวลาปลอดภาษี (Tax Holiday) ก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) เช่นเดียวกัน

อย่างไรก็ตาม แม้การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) จะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่ก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ (The Spirit of Law) อันถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) จึงมีความเสี่ยงจากการไม่ยอมรับของผู้จัดเก็บภาษีและศาลเป็นเหตุให้ถูกประเมินเรียกเก็บภาษีและเบี้ยปรับกับเงินเพิ่ม การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) จึงควรจะเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) หรือไม่ใช้การหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่บริสุทธิ์ (Non - Abusive Tax Avoidance)

รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความหมายของ ความหมายของ “การหลบหลีกภาษีอากร” (Tax Avoidance) โดยรองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้พบว่าการหลบหลีกภาษีอากรมีองค์ประกอบ ดังนี้

- (1) การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี
- (2) เป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมาย (Loopholes in Tax Laws) หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาษี (Tax Reliefs) ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี

การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) แบ่งได้เป็น 2 ประเภท กล่าวคือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) และการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

1. การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ “การลดภาระภาษีอากร หรือ การปลดเปลื้องภาระภาษี โดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ของกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีอากร ทั้งนี้ ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีอากรหรือ

ปลดเปลื้องภาระภาษีอากรดังกล่าวจะมีการทำธุรกรรมหรือกระทำใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (Tax Legislators) ที่เปิดให้มีช่องโหว่ หรือ กำหนดให้มีตัวบรรเทาภาษีเช่นว่านั้นในกฎหมาย”

ในกรณีดังกล่าวนี้ รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นเพิ่มเติมว่า “การหลบหลีกภาษีที่อากรยอมรับได้เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมาย (หรือฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายแม่บท (Taxing Act) หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Body) ที่ผู้ออกกฎหมายภาษีสำดับรอง (Delegated Legislation)”

2. การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือ “การลดภาระภาษีอากรหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีอากร โดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาษีเพื่อลดภาระภาษีอากร ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีอากรหรือปลดเปลื้องภาระภาษีอากรที่เป็นประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษีเพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิรนัย แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมาย คือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญและเป็นการกระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ”

เมื่อพิจารณาจากคำจำกัดความที่นักวิชาการทั้งไทยและต่างชาติได้ให้ไว้ สามารถสรุปคำจำกัดความของ “การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)” คือ การเลือกใช้สิทธิกระทำหรือละเว้นกระทำตามวิธีทางกฎหมาย เพื่อหลบหลีกภาษีทั้งหมด หรือเพื่อชำระจำนวนภาษีให้น้อยลง อันถือได้ว่าเป็นการกระทำโดยชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) ส่วนการกระทำหรือการละเว้นการกระทำตามวิธีทางกฎหมาย เพื่อหลบหลีกภาษีอากรทั้งหมดหรือเพื่อชำระภาษีให้น้อยลง ซึ่งอาศัยช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี อันถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

โดยผลการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) นั้น อาจส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้ไม่หลบหลีกภาษีอากรเพิ่มขึ้นเพราะบุคคลเหล่านี้จะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายที่มากขึ้นเพื่อที่จะต้องปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนดไว้เพื่อระงับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ อีกทั้งการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้หลบหลีกภาษีอากรที่เรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี” (Non - Compliance costs)

2.5.2 ความหมายของการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) ได้มีนักวิชาการภาษีและหน่วยงานของต่างประเทศได้ให้คำจำกัดความหรือความหมายไว้ดังนี้

หน่วยงานของสรรพากรของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่เรียกว่า “The Internal Revenue Service (IRS)” ได้ให้ความหมายของ Tax Evasion มีความหมายลักษณะตรงกันข้าม Tax Avoidance กล่าวคือ “เป็นการฝ่าฝืนบทบัญญัติของกฎหมายโดยการหลอกลวงอุบาย อำพราง ปกปิด บางที่พยายามมุ่งหมายหรือปิดบังเหตุการณ์หรือการกระทำสิ่งใด”⁹⁷

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความหมายของ “การหนีภาษีอากร” Tax Evasion หรือ Tax Dogging หมายถึง “การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือฉ้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง”⁹⁸ ซึ่งกล่าวได้ว่า การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) ถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย เป็นอาชญากรรมประเภทหนึ่ง⁹⁹ มีโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง เมื่อการหนีภาษีถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย การกระทำที่จะถือเป็นการหนีภาษีอากรจึงต้องเป็นการกระทำที่กฎหมายบัญญัติเป็นความผิดและกำหนดโทษไว้ ฉะนั้น การหนีภาษีอากรในประเทศหนึ่งจึงอาจจะไม่เป็นความผิดในอีกประเทศหนึ่ง ขึ้นอยู่กับว่าประเทศนั้นได้บัญญัติให้การกระทำนั้นเป็นความผิดฐานหนีภาษีหรือไม่¹⁰⁰

รองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความหมายของ “การหนีภาษีอากร” (Tax Evasion) คือ “การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต” กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือฉ้อโกงรัฐบาล โดยปกติการหนีภาษีอากรมักจะเกี่ยวข้องกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต¹⁰¹

⁹⁷ From *What The IRS doesn't want you to know* (P.67), by Martin Kaplan, CPA, and Naomi Weiss. (อ้างถึงใน “ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัชฎาการ,” (น. 162), โดย เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ, 2540, สรรพากรสาส์น.)

⁹⁸ แหล่งเดิม.

⁹⁹ แหล่งเดิม.

¹⁰⁰ แหล่งเดิม.

¹⁰¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

โดยรองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้แยกองค์ประกอบของการหนีภาษีอากร ออกเป็น 4 ประการ ดังนี้¹⁰²

(1) การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (An Illegal Way) เพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล

(2) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญา

(3) เป็นการกระทำที่มีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวง หรือนื้อโกงรัฐบาลโดยเจตนาทุจริต

(4) ผู้กระทำตระหนักรู้ดีว่าการหนีภาษีได้ถูกกระทำขึ้น โดยตัวเองหรือบุคคลอื่น และเขาได้เข้าไปมีส่วนร่วมรับรู้หรือเกี่ยวข้องในการกระทำ

เมื่อพิจารณาจากคำจำกัดความที่นักวิชาการทั้งไทยและต่างชาติได้ให้ไว้ สามารถสรุป คำจำกัดความของ “การหนีภาษีอากร (Tax Evasion)” คือ การกระทำหรือละเว้นการกระทำที่ฝ่าฝืน บทบัญญัติของกฎหมายเพื่อไม่ต้องเสียภาษีอากรหรือเสียภาษีให้น้อยลง โดยวิธีการหลอกลวง ใช้อุบายอันเป็นการนื้อโกง อันถือว่าเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

โดยผลของการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) นั้น อาจส่งผลทำให้ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติ ตามกฎหมายภาษีของผู้ที่ไม่หนีภาษีเพิ่มขึ้นเพราะบุคคลเหล่านี้จะต้องเสียเวลาและค่าใช้จ่ายที่มากขึ้น เพื่อที่จะต้องปฏิบัติตามระเบียบข้อบังคับที่กำหนดไว้เพื่อระงับการหนีภาษีอากร อีกทั้งการหนีภาษีอากร ยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ผู้ที่หนีภาษีอากรที่เรียกว่า “ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี” (Non - Compliance costs)¹⁰³

2.6 ความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระวิชาชีพกฎหมาย องค์กรควบคุม และลักษณะการเรียก ค่าตอบแทนของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

เมื่อเกิดความขัดแย้งหรือข้อพิพาทขึ้นในสังคม หรือรวมไปถึงปัญหาในทางธุรกิจไม่ว่า จะเป็นเรื่องการร่างนิติกรรมสัญญา การจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม หรือเรื่องอื่น ๆ ผู้ประกอบ วิชาชีพทางกฎหมายจะต้องเข้ามามีบทบาทสำคัญในการหาข้อยุติของปัญหาที่เกิดขึ้น เนื่องจาก ผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายเป็นผู้มีความรอบรู้ในตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ตลอดจนมีความ รอบรู้ในเรื่องราวต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น สังคม การเมือง เศรษฐกิจ เป็นต้น ด้วยคุณสมบัติดังกล่าว ทำให้ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายเป็นที่พึ่งของประชาชนโดยทั่วไป และสามารถอำนวยความสะดวก

¹⁰² จาก “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี,” โดย จรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, *สรรพากรศาสตร์*, 60(5), น. 98 – 99.

¹⁰³ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 38). เล่มเดิม.

ยุติธรรมให้บังเกิดในสังคม ดังนั้น ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้กล่าวถึงความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพ กฎหมาย บทบาท และหน้าที่ รวมไปถึงหลักการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

2.6.1 ความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพ

“วิชาชีพ” (Profession) มีรากศัพท์มาจากภาษาละตินว่า Pro + Fateri แปลว่า ขอมรับ หรือรับว่าเป็นของตน คำนี้ใช้ในทางศาสนาหมายความว่า เป็นการประกาศตนว่ามีศรัทธาในศาสนา หรือประกาศปฏิญาณอุทิศตน¹⁰⁴ วิชาชีพจึงเป็นคุณลักษณะของการทำงานที่ต้องอุทิศตนให้กับงานนั้น¹⁰⁵

ศาสตราจารย์ จิตติ ดิงศภัทย์ ได้ให้ความหมายของคำว่า “วิชาชีพ” ว่าหมายความว่า ผู้ประกอบการหาเลี้ยงชีพด้วยการใช้ความรู้ที่ต้องศึกษาอบรมทางความคิดเป็นพิเศษ¹⁰⁶ นักวิชาชีพต้องจงรักภักดีและรู้คุณค่าต่อวิชาชีพที่ตนปฏิบัติเพราะเป็นงานที่คนธรรมดาทำไม่ได้ เนื่องจากต้องศึกษาและอบรมความรู้เพื่อนำมาใช้ในการปฏิบัติงาน ซึ่งต้องใช้ระยะเวลาหลายปี และยังต้องมีการทดสอบความรู้ที่ได้ศึกษามาว่า ได้ผลดีเพียงพอที่จะนำไปใช้ประกอบวิชาชีพได้หรือไม่ และเมื่อทดสอบผ่านแล้วก็ต้องได้รับการรับรองโดยการออกใบรับรอง ปริญญาบัตร หรือประกาศนียบัตร เพื่อให้สาธารณชนได้เห็นคุณค่าของนักวิชาชีพที่ได้นำความรู้ตามที่ได้ฝึกอบรมมาใช้ในการประกอบวิชาชีพ

รอสโค พาวด์ (Roscoe Pound) ได้กล่าวว่า “Profession หมายความว่า กลุ่มบุคคลผู้ประกอบวิชาการเป็นอาชีพร่วมกันด้วยเจตนารมณ์เพื่อบริการประชาชน”¹⁰⁷

Oxford Advanced Dictionary ได้ให้คำแปล คำว่า วิชาชีพ (Profession) ว่า “อาชีพ โดยเฉพาะที่ต้องมีการศึกษาขั้นสูงและฝึกอบรมเป็นพิเศษ เช่น กฎหมาย สถาปัตยกรรม แพทย์ การศาสนา” หรือหมายความว่ารวมถึงกลุ่มบุคคลที่ประกอบวิชาชีพใดก็ได้โดยเฉพาะ¹⁰⁸

¹⁰⁴ จาก *หลักวิชานักกฎหมายในภาคพื้นยุโรป*, โดย ปรีดี เกษมทรัพย์, 2543 (อ้างถึงใน *รวมคำบรรยายหลักวิชานักกฎหมาย* (น. 115). เล่มเดิม.)

¹⁰⁵ แหล่งเดิม.

¹⁰⁶ จาก *หลักวิชานักกฎหมาย LEGAL PROFESSION (LA354)* (น. 11), โดย เศษ วุฒิสงห์ชัย, 2526, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹⁰⁷ จาก *หลักวิชานักกฎหมาย* (น. 15 - 16), โดย จิตติ ดิงศภัทย์, 2533, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹⁰⁸ แหล่งเดิม.

Webster Dictionary ได้ให้คำแปล คำว่า วิชาชีพว่า “อาชีพซึ่งต้องมีการฝึกอบรมขั้นสูง ในศิลปศาสตร์ (Liberal Art) หรือ วิทยาศาสตร์ (Science) ซึ่งโดยปกติเป็นงานทางความคิด (Mental) มากกว่ากำลังกาย (Manual) เช่น การสอน วิศวกรรม การเขียนบท โดยเฉพาะวิชาแพทย กฎหมาย การศาสนา ซึ่งเคยเรียกว่าวิชาชีพของผู้รู้ (The Learned Professions) หรือของผู้คงแก่เรียน”¹⁰⁹

เมื่อพิจารณาความหมายของคำว่า “วิชาชีพ” ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้นจะเห็นว่าเป็น การอธิบายถึงคุณลักษณะต่าง ๆ (Characteristics) ของวิชาชีพ ว่าจะต้องประกอบไปด้วยลักษณะ ตามที่ได้กล่าวมาจึงจะถือว่าเป็นวิชาชีพ ซึ่งจะขอสรุปคุณลักษณะของวิชาชีพได้ ดังนี้

- 1) ต้องอุทิศตนให้กับการประกอบวิชาชีพไปตลอดชีวิต
 - 2) ต้องศึกษาความรู้ทางวิชาการและฝึกอบรมทางวิชาชีพเป็นระยะเวลาานหลายปี ก่อนที่จะได้รับการอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพได้
 - 3) ต้องประพฤติตนให้อยู่ในกรอบของธรรมเนียมปฏิบัติ ในจรรยาบรรณ เกียรติยศ และศักดิ์ศรีของวิชาชีพ
 - 4) เป็นการประกอบวิชาชีพที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถในด้านความคิดเป็นพิเศษ มากกว่าการใช้แรงงาน
 - 5) เมื่อต้องมีการผ่านการฝึกอบรมความรู้ทางวิชาชีพและผ่านการทดสอบได้รับการ อนุญาตก่อน จึงไม่ใช่ทุกคนจะประกอบวิชาชีพได้
- นอกจากนี้ ยังมีลักษณะอื่นที่สำคัญอีก คือ
- 1) เมื่อเป็นวิชาชีพที่ไม่ใช่ทุกคนจะทำได้แล้ว จึงมีการผูกขาดของวิชาชีพ (Monopoly on Profession) ที่เฉพาะแต่กลุ่มบุคคลที่ได้รับอนุญาตเท่านั้นจึงประกอบอาชีพได้
 - 2) เป็นการให้บริการที่จำเป็นแก่สังคม
 - 3) มีความเป็นอิสระไม่ถูกควบคุมโดยองค์กรของรัฐ
 - 4) มีการควบคุมการประกอบวิชาชีพตนเอง ซึ่งจะต้องเป็นประโยชน์ต่อสังคม

2.6.2 ความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทย์ ได้อธิบายความหมายของวิชาชีพทางกฎหมายไว้ว่า “กลุ่มบุคคลผู้ประกอบวิชาการเป็นอาชีพร่วมกันด้วยเจตนารมณ์เพื่อบริการประชาชน” ซึ่งตรงกับ คำปฏิญาณเมื่อเข้ารับพระราชทานปริญญาบัตรของเนติบัณฑิตทุกรัฐันที่กล่าวต่อพระบาทสมเด็จพระเจ้าอยู่หัว มีความตอนหนึ่งว่า “จะใช้ความรู้ความสามารถกระทำตนเป็นผู้ช่วยเหลือและเป็น

¹⁰⁹ หลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 15 - 16). เล่มเดิม.

ที่พึงของประชาชนอย่างแท้จริง” โดยวิชาชีพกฎหมายมีคตินี้เป็นสาระสำคัญที่ขาดไม่ได้อยู่ 3 ประการ คือ เป็นองค์กร มีการศึกษาอบรมในวิชาการ และมีเจตนาเพื่อบริการประชาชน¹¹⁰

จอห์น เอส วิกมอร์ (John H. Wigmore) กล่าวว่า “เป็นวิชาชีพอย่างหนึ่งในลักษณะที่เป็นวิชาชีพต้องไม่คำนึงถึงมาตรการทางการค้าในอันที่จะประสบผลสำเร็จในอาชีพ ต้องมีหน้าที่รับใช้งานในด้านอำนาจความยุติธรรมของรัฐ และถือเป็นการอันต้องมีการฝึกฝนในทางวิชาการ เพราะฉะนั้น ก็ต้องมีคติและหลักธรรม (Traditions & Tenets) ของวิชาชีพซึ่งต้องรักษาและปฏิบัติ วิชากฎหมายนั้นมีลักษณะพิเศษจากวิชาชีพอื่น คือ เป็นการทำการแทนผู้อื่น จัดการทรัพย์สิน และบางทีก็ถึงกับกุมชะตาชีวิตของเขาเหล่านั้น โดยถือเป็นเจ้าของหน้าที่ของศาลส่วนหนึ่งด้วย”¹¹¹

จากคำอธิบายวิชาชีพกฎหมายดังกล่าว ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย แม้จะเป็นผู้หาเลี้ยงชีพ โดยใช้กฎหมายเป็นอาชีพ ก็ต้องไม่ถือเอาเป็นการค้าเป็นแนวทางที่ประสบผลสำเร็จในอาชีพ โดยพึงต้องระลึกอยู่เสมอว่าตนมีหน้าที่รับใช้งานด้านอำนาจความยุติธรรมของรัฐ การปฏิบัติงานก็เป็นการทำการแทนผู้อื่น¹¹²

การประกอบวิชาชีพกฎหมายในช่วงต้น จะเป็นลักษณะของการทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษา และดำเนินคดีแทนบุคคลอื่น โดยผู้ดำเนินการแทนนั้นจะต้องเป็นบุคคลที่ได้รับการยอมรับนับถือว่าเป็นผู้ที่มีความรู้ทางกฎหมายหรือแบบแผนประเพณี และปกติต้องเป็นผู้ทรงความรู้หรืออาวุโสกว่าผู้ต้องคดีความ บุคคลเหล่านี้มีชื่อเรียกว่า “ไซโครอส” (Synegoros)¹¹³ ต่อมาก็พัฒนาจากการให้คำปรึกษากฎหมาย เป็นวิชาชีพทนายความในสมัยกรีกและโรมัน¹¹⁴ โดยจะมีการแต่งตั้งตัวแทนซึ่งเป็นผู้รู้กฎหมายและหลักธรรมต่าง ๆ ให้เป็นผู้ทำคำแถลงเข้าเสนอต่อศาลหรือคู่ความนำไปใช้ในการต่อสู้คดีในศาล โดยคำแถลงอาจเป็นทั้งข้อเท็จจริงและข้อกฎหมาย ซึ่งคำแถลงส่งผลให้ได้รับประโยชน์ในผลดีในทางคดีเป็นอันมากจึงมีผู้นิยมมากขึ้น และเมื่อผู้รับคำแถลงได้รับเป็นเวลานาน ๆ ก็เกิดความชำนาญ กลายเป็นมีความรู้ความชำนาญทางด้านกฎหมาย จนกระทั่งในที่สุดก็กลายเป็นอาชีพทนายความ¹¹⁵ โดยแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

¹¹⁰ หลักวิชาชีพนักกฎหมาย *LEGAL PROFESSION (LA 354)* (น. 16 - 17). เล่มเดิม.

¹¹¹ แหล่งเดิม.

¹¹² แหล่งเดิม.

¹¹³ จาก *ทนายความพิสดารว่าด้วยความสำคัญของทนายความ* (น. 190), โดย สุจริต ถาวรสุข (อ้างถึงใน *ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน Contingent Fee* (น. 30), โดย เสรี สุวรรณภานนท์, กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร.)

¹¹⁴ จาก *คำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย* (น. 16), โดย จิรนิติ หะวานนท์, 2549, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹¹⁵ *ทนายความพิสดารว่าด้วยความสำคัญของทนายความ* (น. 190). เล่มเดิม.

(1) ตัวแทนชนิดที่เรียกว่า “คอกนิตอ” (Cognitor) ซึ่งเป็นตัวแทนชนิดที่แต่งตั้งต่อหน้า
คู่พิพาท

(2) ตัวแทนชนิดที่เรียกว่า “โพรคูเรเตอร์” (Procurator) ซึ่งเป็นตัวแทนชนิดแต่งตั้ง
ลับหลังคู่พิพาทและรับเหมาคดีไปทำ

นอกจากตัวแทนในการดำเนินคดีทั้งสองประเภทนี้แล้ว ยังมีบุคคลอีกประเภทหนึ่ง
ซึ่งทำหน้าที่รับแจ้งแถลงทางคดีแทนตัวความเพียงอย่างเดียวเท่านั้น ซึ่งมีชื่อเรียกว่า “โอเรเตอร์”
(Orator) อีกด้วย

ต่อมาในภายหลังการประกอบวิชาชีพทนายมากขึ้น ข้อจำกัดต่าง ๆ ไม่เพียงพอในการ
ควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความ ส่งผลให้ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายใช้ความสามารถของตน
ในด้านการเอาเปรียบผู้อื่น เป็นเหตุให้วิชาชีพกฎหมายเสื่อมลง จนกระทั่ง ศตวรรษที่ 5 วิชาชีพ
นักกฎหมายจึงฟื้นตัว และมีการออกกฎหมายควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายมากขึ้น
จำกัดทนายความในแต่ละหัวเมือง และแยกทนายความเป็น 3 ประเภท

1. โพรคูเรเตอร์ (Procurator) เป็นผู้แทนว่าคดีแก้ต่างคดีแทนคู่ความ
2. อโวกาเต (Advocate) หรือ โอเรเตอร์ (Orator) ทำหน้าที่แถลงการณ์อย่างเดียว
3. จูริสคอนเซลา (Jurisconsult) ทำหน้าที่ให้คำปรึกษากฎหมาย ร่างสัญญา ให้คำปรึกษา
เกี่ยวกับสิทธิและหน้าที่ของประชาชนตามกฎหมาย แต่งตำรากฎหมาย เน้นงานทางด้านวิชาการ
จนพัฒนาเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมายแพ่งของโรมันในระยะเวลาต่อมา¹¹⁶

2.6.3 ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของไทยและต่างประเทศ

2.6.3.1 วิชาชีพกฎหมายของต่างประเทศ

จากที่กล่าวมาในเบื้องต้น ทำให้เห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายเป็นผู้ที่มีความสำคัญ
ในสังคมเป็นอย่างมาก โดยผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจะทำงานทั้งในลักษณะของการเป็นที่ปรึกษา
กฎหมายและทนายความว่าต่างคดีแทน ดังนั้น ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย
ทั้งในระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) และ ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law)
เพื่อให้เห็นความสำคัญข้อแตกต่างของการทำงาน และองค์กรที่ใช้ควบคุมนักกฎหมายของ
ทั้ง 2 ระบบ รวมทั้งการเรียกค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติงาน ดังนี้

1. ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ของกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)
การประกอบวิชาชีพทางกฎหมายของระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law)
เป็นระบบที่ทำให้เกียรติซึ่งกันและกัน มีการถ่วงดุลอำนาจกันอย่างสมดุล จึงทำให้การประกอบวิชาชีพนี้

¹¹⁶ คำบรรยายหลักวิชานักกฎหมาย (น. 16 - 17). เล่มเดิม.

มีความสลับซับซ้อนพอสมควร¹¹⁷ โดยงานวิจัยนี้จะศึกษาจากประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) 2 ประเทศ คือ ประเทศอังกฤษ และประเทศอเมริกา

1) ประเทศอังกฤษ

1.1) ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษเป็นประเทศที่ไม่มีรัฐธรรมนูญเป็นลายลักษณ์อักษร มีระบบกฎหมายไม่เป็นลายลักษณ์อักษร หรือแบบจารีตประเพณีหรือที่เรียกว่า Common Law ยึดถือธรรมเนียมประเพณีวัฒนธรรมเก่าแก่เป็นแนวทางอนุรักษ์นิยม กฎหมายเกิดจากจารีตประเพณีท้องถิ่น และศาลได้สร้างหลักกฎหมายขึ้น เกิดเป็นแนวบรรทัดฐานคำพิพากษา ดังนั้น การปลูกฝังนักกฎหมายของประเทศอังกฤษ จึงเป็นแบบที่กระบวนการทางสังคมบ่มเพาะเพื่อสร้างนักกฎหมายให้เป็นนักกฎหมายที่อยู่ในกรอบแห่งจริยธรรมวิชาชีพ สามารถช่วยเหลือแก้ไขและสร้างสรรค์สิ่งต่าง ๆ ให้ดำเนินไปอย่างถูกต้องชอบธรรม¹¹⁸ โดยผู้ประกอบวิชาชีพนักกฎหมายของอังกฤษ ไม่ว่าจะเป็นลักษณะของการให้คำปรึกษากฎหมายหรือทนายความ ก็ต้องผ่านการอบรมทนายความจึงจะประกอบอาชีพได้ ดังนั้น จึงเรียกว่าทนายความ โดยจะแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ตามลักษณะงานตามงานที่ทำ คือ

1) โซริซิเตอร์ (Solicitor) เป็นทนายที่ปรึกษา ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายให้ประชาชน ร่างสัญญา ร่างพินัยกรรม ดำเนินการเกี่ยวกับนิติกรรมต่าง ๆ รวมทั้งจัดการเรื่องจดทะเบียนและหย่าร้าง และโซริซิเตอร์ (Solicitor) สามารถเข้าไปดำเนินคดีได้เฉพาะคดีเล็ก ๆ ในศาลต่างจังหวัด (Country Courts) จะเข้าไปว่าความในศาลสูง (Crown Courts) ไม่ได้ โซริซิเตอร์ (Solicitor) มีองค์กรวิชาชีพเฉพาะของตนเอง เรียกว่า “The Law Society”¹¹⁹

2) บาริสเตอร์ (Barrister) เป็นนักกฎหมายที่มีความรู้เฉพาะด้าน มีหน้าที่ว่าความ แก้ต่าง ให้แก่ลูกความในศาล เสนอพยานหลักฐานต่อศาล แลกงการด้วยวาจา และการอุทธรณ์ต่อศาลสูง ไม่ว่าจะเป็นคดีแพ่งหรือคดีอาญาก็เป็นเอกสิทธิ์ของ บาริสเตอร์ (Barrister) ในการว่าความ แต่ข้อมูลจากการเตรียมคดีนั้นจะมาจาก โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ซึ่งเป็นผู้ติดต่อลูกความโดยตรง เนื่องจาก บาริสเตอร์ (Barrister) ไม่พบกับลูกความ โดยตรงเพื่อไม่เกิดความเอนเอียงไปกับลูกความในคดีมีส่วนได้ส่วนเสียในคดี¹²⁰

¹¹⁷ จาก ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความพิภักดิ์ (น. 5), โดย ภูมินทร์ บุตรอินทร์, 2556, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹¹⁸ จาก คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 119), โดย ดิเรก วรรณสมคม, 2556, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

¹¹⁹ แหล่งเดิม.

¹²⁰ คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 122 - 123). เล่มเดิม.

1.2) องค์การการควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายของอังกฤษ

เมื่อนายความในประเทศอังกฤษมี 2 ประเภท องค์การที่ควบคุมทนายของอังกฤษ จึงแบ่งแยกได้ 2 ประเภท ด้วยกัน คือ¹²¹

(1) เนติบัณฑิต (Barrister) มีเนติบัณฑิตยสภาเป็นผู้ควบคุม

(2) ทนายความประเภท โซลิซิเตอร์ (Solicitor) มีคณะกรรมการควบคุมมรรยาท และวินัยเรียกว่า The Law Society ทำหน้าที่สอบสวนข้อกล่าวหาว่า โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ที่ประกอบวิชาชีพที่ประพฤติมิชอบและมีอำนาจถอนชื่อ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ผู้นั้นออกเสียจากทะเบียนหรือสั่งห้ามมิให้ประกอบวิชาชีพชั่วคราวระยะเวลาตามที่กำหนดไว้ได้ แต่ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ผู้ถูกถอนชื่อมีสิทธิที่จะอุทธรณ์คำสั่งของ The Law Society ต่อศาลสูง (The High Court) ได้ ซึ่งเป็นศาลพิจารณาคดีวินัยของ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ตามข้อบังคับของ The Solicitor & Practice Rules

สำหรับการควบคุมการปฏิบัติหน้าที่ของ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) มีสภาโซลิซิเตอร์ ควบคุมมรรยาทและความประพฤติไม่ยิ่งหย่อนไปกว่า บาริสเตอร์ (Barrister) ได้แก่การคิด ค่าธรรมเนียมจะเรียกสูงเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดไว้ไม่ได้ การที่จะต้องมีบัญชีการเงินแยกเป็น 2 บัญชี โดยบัญชีหนึ่งเป็นของสำนักงานรายได้ของตน อีกบัญชีหนึ่งเป็นเงินต่าง ๆ ที่ยึดถือไว้เพื่อลูกค้า หากเทียบกับ บาริสเตอร์ (Barrister) พบว่า ไม่สามารถเรียกเก็บหรือรักษาเงินของลูกค้าได้เลย¹²²

1.3) การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความในประเทศอังกฤษ¹²³

เมื่อ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) นำสำนวนมาหาหาเสมือนของ บาริสเตอร์ (Barrister) จะเป็น ผู้ตัดสินใจว่าจะรับคดีหรือไม่ และจะเป็นผู้กำหนดค่าธรรมเนียม โดยค่าธรรมเนียมดังกล่าวมิได้ เรียกเก็บจากลูกค้า แต่จะเรียกเก็บจาก โซลิซิเตอร์ (Solicitor) ผู้ส่งคดีมาให้

ตามกฎหมายของประเทศอังกฤษ ได้กำหนดห้ามมิให้ทนายความที่เรียกว่า โซลิซิเตอร์ (Solicitor) กับ บาริสเตอร์ (Barrister) ทำสัญญาผูกพันโดยเฉพาะว่าหากได้คดีมาจะต้องส่งคดีให้กับ บาริสเตอร์ (Barrister) คนนั้นคนนี้โดยเฉพาะ บาริสเตอร์ (Barrister) ไม่มีอำนาจเรียกค่าจ้างว่าความ จากประชาชนผู้มีอรรถคดีโดยตรง ทั้งนี้เพื่อป้องกันมิให้ บาริสเตอร์ (Barrister) เข้ามามีส่วนได้เสีย หรือผลประโยชน์ในทางคดี ทั้งนี้เพื่อผดุงความเป็นธรรมในอันที่จะนำความจริงมาเสนอศาล ซึ่งจะทำให้ประชาชนในสังคมได้รับความเป็นธรรมจากผู้ใช้กฎหมายทุกฝ่าย

¹²¹ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน *Contingent Fee* (น. 117 - 118). เล่มเดิม.

¹²² คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย. (น. 125). เล่มเดิม.

¹²³ คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย. (น. 118 - 119). เล่มเดิม.

ประเทศอังกฤษมีการกำหนดค่าทนายความแบบ CFA (Conditional Fee Agreement) กล่าวคือ สัญญาจ้างว่าความที่กำหนดให้ค่าทนายความหรือค่าใช้จ่ายถึงกำหนดชำระทั้งหมดหรือบางส่วน โดยให้เป็นไปตามเงื่อนไขต่าง ๆ ที่ตกลงกันเมื่อมีเหตุการณ์ต่าง ๆ เกิดขึ้น ซึ่ง CFA สามารถใช้ได้ ในคดีแพ่งเกือบทุกประเภท ยกเว้นคดีเกี่ยวกับครอบครัวหรือคดีเกี่ยวกับเด็กและเยาวชน และในคดีอาญา¹²⁴ เช่น กำหนดค่าทนายความตามปกติไว้ 20,000 บาท และเงินเพิ่มอีก 5,000 บาท หากชนะคดี แต่ประเทศอังกฤษ จะไม่เรียกเงินค่าทนายความที่เรียกเก็บจากผลคดี CTF (Contingent Fee) เนื่องจากประเทศอังกฤษถือว่าทนายความเป็นอาชีพที่มีเกียรติ ไม่ใช่อาชีพที่แสวงหาผลกำไรหรือประโยชน์จากลูกค้า และถือว่าการกระทำได้กล่าวเป็นการยุยงให้คนเป็นความกัน ซึ่งเป็นความผิดอาญาอย่างหนึ่ง

ในปัจจุบันประเทศอังกฤษได้เปลี่ยนแนวความคิด เพราะเห็นว่าเป็นการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย (Legal Aid and Advice) เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานที่ประชาชนทุกคนพึงจะมี และได้รับ โอกาสรักษาสิทธิของตนในศาลยุติธรรม และไม่เป็นความผิดอาญาอีกต่อไป การช่วยเหลือประชาชนนั้น ในประเทศอังกฤษเห็นว่าการเปิดโอกาสให้ทนายความกับลูกค้าตกลงกันเรียกค่าทนายความแบบจ่ายตามสัดส่วนของผลคดีที่ไม่แน่นอน (Contingent Fee) จะเป็นโอกาสให้ประชาชนจ่ายค่าทนายความได้โดยนำเอาประโยชน์ที่ได้ในคดีมาจ่ายค่าทนายความนั่นเอง¹²⁵

2) ประเทศสหรัฐอเมริกา

2.1) ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของสหรัฐอเมริกา

สหรัฐอเมริกา คือ ประเทศที่ประกาศอิสรภาพมาจากอังกฤษ แม้จะได้รับอิทธิพลในระบบกฎหมายแบบ Common Law มาจากอังกฤษ แต่ไม่ได้เอาระบบการปกครองแบบอังกฤษมาใช้ สหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ให้ความสำคัญกับสิทธิเสรีภาพของปัจเจกชน ดังนั้น การพิจารณาพิพากษาของศาลสูงอาจกลับหลักคำวินิจฉัยที่ศาลพิพากษาไว้ก่อนหน้าแล้วได้เสมอ หากเห็นว่าไม่สอดคล้องกับสภาพสังคมกับเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ส่งผลให้การศึกษากฎหมายของนักกฎหมายสหรัฐอเมริกาแตกต่างจากอังกฤษ โดยเน้นการปฏิบัติค้นคว้าตอบปัญหาด้วยตนเอง ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพทนายความของสหรัฐจึงไม่ได้แบ่งเป็น 2 ประเภทแบบ บาริสเตอร์ (Barrister) กับ โซลิซิเตอร์ (Solicitor) เหมือนประเทศอังกฤษ ซึ่งผู้ที่จะประกอบอาชีพที่ปรึกษากฎหมาย หรือทนายความได้จะต้องสอบผ่านเนติบัณฑิตสภาก่อน¹²⁶

¹²⁴ ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด (น. 12). เล่มเดิม.

¹²⁵ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน Contingent Fee (น. 119). เล่มเดิม.

¹²⁶ แหล่งเดิม.

2.2) องค์กรที่ควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา¹²⁷

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของสหรัฐอเมริกาคงตั้งอยู่ภายใต้การควบคุมขององค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพทางอรรถคดี ที่เรียกว่า Bar Association หรือเนติบัณฑิตยสภา ซึ่งในแต่ละรัฐก็จะมีเนติบัณฑิตของแต่ละรัฐเฉพาะด้วย และทุกแห่งเป็นอิสระต่อกัน โดยมีกฎและระเบียบเป็นของตนเอง รวมทั้งกำกับดูแลมารยาททนายความในรัฐนั้น¹²⁸

เนติบัณฑิตของสหรัฐมีข้อบังคับของผู้ประกอบการวิชาชีพทางกฎหมายต้องเป็นสมาชิก เรียกว่า Intergrated Bar ซึ่งตั้งขึ้น โดยกฎหมาย หรือคำสั่งศาล กับ Voluntary Bar ในสหรัฐอเมริกา เนติบัณฑิตยสภาได้รวมตัวเป็นองค์กรที่เรียกว่า The American Bar Association (ABA) โดยมีประมวลฉบับธรรมเนียมวิชาชีพทนายความ โดยเฉพาะเรียกว่า “The Code of Professional Responsibility”

ABA เป็นผู้กำหนด Code Profession Responsibility ซึ่งเป็นกฎหมายที่วางหลักควบคุมความประพฤติของผู้ประกอบการวิชาชีพด้านกฎหมาย ประกอบด้วย

1) Canons ซึ่งเป็นบททั่วไปที่บัญญัติเกี่ยวกับความประพฤติของทนายความที่พึงประพฤติตนต่อประชาชน

2) The Ethical Considerations เป็นบทบัญญัติทั่วไป ในเรื่องศีลธรรมจรรยาบรรณ เพื่อเป็นแนวทางให้ทนายความยึดถือ

3) The Disciplinary Rules เป็นบทบัญญัติมาตรฐานขั้นต่ำด้วยนิสัยของทนายความ หากประพฤติฝ่าฝืนมาตรฐานขั้นต่ำด้วยนิสัยของทนายความ หากประพฤติฝ่าฝืนมาตรฐานขั้นต่ำนี้แล้ว ถือว่าผิดวินัยของวิชาชีพต้องได้รับการลงโทษ

2.3) การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความในประเทศสหรัฐอเมริกา

การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความในสหรัฐอเมริกานั้น มีอยู่ 2 วิธี ที่นิยมมากที่สุด คือ¹²⁹

ก) ค่าทนายความแบบอัตราเดิยตายตัว (The Flat Fee หรือ Fixed Fee) ค่าทนายความแบบอัตราเดิยตายตัวนั้นทนายความจะเรียกเก็บจากลูกค้าความ โดยคิดคำนวณค่าทนายความแน่นอน ค่าทนายความจะไม่เปลี่ยนแปลงไปตามผลคดีที่ลูกค้าความจะได้รับ

¹²⁷ คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 132 - 133). เล่มเดิม.

¹²⁸ แหล่งเดิม.

¹²⁹ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน Contingent Fee (น. 108 - 114). เล่มเดิม.

ข) ค่าทนายความแบบจ่ายตามสัดส่วนของเงินที่ลูกความได้รับตามผลคดี (The Contingent Fee) โดยทนายความจะเรียกค่าจ้างว่าความตามสัดส่วน (Percentage) เช่น 1 ใน 3 ของจำนวนที่ได้จากการตกลงยอมความกันในคดี หรือการฟ้องร้องคดีหากแพ้ลูกความต้องไม่จ่ายอะไร ยกเว้นค่าใช้จ่ายบางอย่างซึ่งทนายความได้ตกลงจ่ายสำหรับลูกความ

เหตุผลพื้นฐานสำหรับการตกลงใช้การเรียกค่าทนายความแบบไม่แน่นอน ตามสัดส่วนในผลของคดี (Contingent Fee) คือ เพื่อช่วยเหลือผู้ที่ไม่มีเงินที่จะไปว่าจ้างทนายความ เนื่องจากอเมริกาไม่มีการให้ความช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย¹³⁰ ประกอบกับภายใต้สถานการณ์บางอย่างลูกความต้องการที่จะจ่ายค่าทนายความแบบไม่แน่นอนตามสัดส่วนในผลของคดี (Contingent Fee) เพราะเขาอาจไม่ต้องจ่ายค่าทนายความเลยถ้าเขาแพ้คดี ทนายความเองก็ต้องการเช่นนั้น เพราะจะได้ค่าทนายความจำนวนมากเมื่อคดีนั้นประสบผลสำเร็จ แต่ลูกความอาจปฏิเสธค่าทนายความตามสัดส่วนของผลคดี (Contingent Fee) ได้ ถ้ารู้สึกว่าการที่เขาชนะแน่ โดยตกลงจ้างทนายความแบบอัตราเดิยตายตัว (Flat Fee) แทน

การเรียกค่าทนายความในสหรัฐอเมริกาตามกฎหมายข้อบังคับศาลวอชิงตัน ว่าด้วยข้อบังคับมรรยาทในทางวิชาชีพ (Rules of Professional Conduct) ข้อบังคับที่ 1.5 กำหนดว่าค่าทนายความจะต้องสมเหตุสมผล โดยพิจารณาถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

- 1) เวลาและแรงงานที่ต้องใช้ ความแปลกใหม่ และซับซ้อนของปัญหาที่เกี่ยวข้อง ตลอดจนความชำนาญเฉพาะที่ต้องมีในการปฏิบัติงานให้บริการทางกฎหมาย
- 2) ความชัดเจนว่าการรับงานในการทำงานให้ทนายความไม่สามารถรับงานอื่น ๆ ได้
- 3) มาตรฐานค่าทนายความในชุมชน กล่าวคือ พิจารณาในขณะนั้นว่าทนายความโดยทั่วไปควรเป็นเท่าใด
- 4) ปริมาณงานที่เกี่ยวข้องในการให้บริการทางกฎหมายและผลที่ได้รับว่ามีมากน้อยเพียงใด
- 5) ข้อจำกัดในเรื่องเวลาซึ่งถูกกำหนดโดยลูกความหรือโดยสถานการณ์
- 6) ลักษณะทั่วไปและระยะเวลาของความสัมพันธ์ในทางวิชาชีพกับลูกความ
- 7) ประสบการณ์ ชื่อเสียง และความสามารถของทนายความ

การตกลงค่าทนายความที่ไม่แน่นอน (Contingent Fee) จะต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร และต้องระบุวิธีการหรือรูปแบบรวมถึงเปอร์เซ็นต์ ซึ่งทนายความจะได้รับในกรณีที่มีการตกลงประนีประนอมหรือมีคำพิพากษา ทนายความจะต้องมีหนังสือเป็นรายการให้กับลูกความ ชี้แจงเหตุผลของคดีและแสดงถึงจำนวนเงินที่ลูกความได้รับและวิธีการกำหนดเรื่องค่าเสียหายทนายความ

¹³⁰ ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด (น. 11). เล่มเดิม.

ต้องไม่คิดค่าใช้จ่ายหรือเรียกค่าทนายความแบบตามสัดส่วนของผลคดี (Contingent Fee) ในคดีความสัมพันธ์ในครอบครัว การหย่าร้าง การสมรส หรือขึ้นอยู่กับจำนวนเงินค่าอุปการะเลี้ยงดู หรือการว่าความให้จำเลยในคดีอาญา และเรื่องข้อตกลงหรือสัญญาอันจะผิดศีลธรรมถ้าทนายความยอมรับทำคดีโดยจะจ่าย ค่าใช้จ่ายในคดีของตน หรือสัญญาจะชดใช้ค่าเสียหายให้แก่ลูกความ สำหรับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ของคดีที่ไม่ประสบความสำเร็จ

นอกจากนี้ การกำหนดค่าทนายความต้องคำนึงถึงผลประโยชน์ทั้งของทนายความและของลูกความ ทนายความไม่ควรจะคิดค่าทนายความเกินความเหมาะสม ค่าใช้จ่าย หรือค่าทนายความที่สูงเกินไปของการให้บริการทางกฎหมายจะทำให้บุคคลทั่วไปที่ไม่ใช่ทนายความไม่สามารถใช้ระบบกฎหมายที่ปกป้องสิทธิและแก้ปัญหาข้อพิพาทของเขาได้ การคิดค่าทนายความที่สูงเกินไปจะทำลายความสัมพันธ์ในทางวิชาชีพระหว่างทนายความและลูกความ และจากการศึกษาข้อมูลเชิงสถิติในสหรัฐอเมริกาพบว่าในคดีทั่วไปจะกำหนดค่าทนายความไว้ในอัตราร้อยละ 33.3 ของทุนทรัพย์ที่ชนะคดี แต่ในคดีเกี่ยวกับหลักทรัพย์นั้นเฉลี่ยอยู่ที่ประมาณในอัตราร้อยละ 22¹³¹

2. ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law)

1) ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

1.1) ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ฝรั่งเศสเป็นประเทศที่ใช้ระบบการพิจารณาในศาลเป็นระบบไต่สวน (Inquisitorial System) ส่งผลให้การค้นหาข้อเท็จจริงในคดีศาลมีบทบาทมากกว่าทนายความ เนื่องจากศาลในประเทศฝรั่งเศสจะเป็นผู้ทำหน้าที่ซักถามพยานเอง โดยมีทนายความที่ว่าคดี คือ อโวเคท (Avocats) และทนายที่ทำหน้าที่ปรึกษากฎหมายอย่างเดียว คือ อโว (Avoués)¹³²

ต่อมาภายหลังทนายทั้ง 2 ประเภทได้ถูกยกเลิกให้เหลือ ทนายความประเภทเดียว คือ อโวเคท (Avocats) ที่ทำหน้าที่ทั้งเป็นที่ปรึกษากฎหมายและทนายความผู้ว่าคดี โดยจะต้องสำเร็จการศึกษาด้านกฎหมาย และสอบความรู้แล้วจดทะเบียนต่อเนติบัณฑิตยสภาแห่งท้องถิ่น โดยมีเนติบัณฑิตยสภาแห่งชาติ (The National Council of the Bars) ควบคุมอีกชั้นหนึ่ง

¹³¹ From *Attorneys Fee in Class Action Settlement : An Empirical Study*, *Journal of Empirical Legal Studies*, Volume1, Issue 1 by Eisenberg, Theodore and Miller, Geoffrey P (P. 27 - 78) (อ้างอิงใน ความรู้เบื้องต้น การให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด (น. 11). เล่มเดิม).

¹³² ปัญหาการอ้างว่าความที่ไม่แน่นอน *Contingent Fee* (น. 139 - 140). เล่มเดิม.

นอกจากทนายความที่ทำหน้าที่ปรึกษากฎหมายแล้ว ยังมีวิชาชีพ โนตารีส์ (Notaries) ซึ่งมีจะทำหน้าที่เกี่ยวกับการให้คำปรึกษาในส่วนของการทำสัญญา และสิทธิ หน้าที่ที่เกิดจากการทำสัญญา ความเสี่ยงที่จะเกิดขึ้นเกี่ยวกับการทำสัญญานั้น การจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ หรือเรื่อง ที่เกี่ยวกับความสัมพันธ์ในครอบครัวและมรดกเป็นการเฉพาะ ซึ่งมีความแตกต่างกับโนตารี พับบลิก (Notary Public) ในประเทศอังกฤษหรือสหรัฐอเมริกา

1.2) องค์กรที่ควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

ผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศสจะถูกควบคุม โดยเนติบัณฑิตยสภาแห่งชาติ (The National Council of the Bars)

ส่วน โนตารีส์ (Notaries) ก็จะมีองค์กรควบคุมแยกต่างหากเป็นการเฉพาะ

1.3) การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความในสาธารณรัฐฝรั่งเศส¹³³

ในประเทศฝรั่งเศสเป็นประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) คล้ายคลึงกับ ประเทศเยอรมัน จำนวนผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีความหลากหลาย ซึ่งทำงานเกี่ยวกับกฎหมายแต่ละด้าน โดยมีลักษณะงานในทางกฎหมายที่แตกต่างกัน ผู้ประกอบ อาชีพทนายความในประเทศฝรั่งเศส อโวกาท (Avocats) จะเป็นผู้ติดต่อกับลูกความ ซึ่งหมายความ รวมถึงให้สามารถทำสัญญาจ้างว่าความกับลูกความได้ ส่วนทนายความประเภท อโว (Avoués) ทำหน้าที่ว่าความและทำหน้าที่สำคัญในกระบวนการยุติธรรมของฝรั่งเศส จะไม่มีความสัมพันธ์ ตามสัญญาจ้างว่าความกับลูกความ ซึ่งเท่ากับว่าทนายความดังกล่าวถูกปิดกั้นมิให้มีการตกลงจ้างว่า ความกับลูกความได้เลย แต่ทนายความประเภท อโวกาท (Avocats) ที่สามารถทำสัญญาจ้างว่าความ กับลูกความได้นั้น กฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสก็ได้บัญญัติห้ามมิให้ทนายความ ดังกล่าวตกลง ค่าทนายความบนความสำเร็จของคดีหรือตามสัดส่วนของผลคดี (Contingent Fee) เพราะการตกลง เช่นนั้นต้องห้ามตามกฎหมาย

2) ประเทศญี่ปุ่น

2.1) ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นเป็นประเทศที่มีนักกฎหมายน้อยมากเมื่อเทียบกับประชากรในประเทศ เนื่องมาจากประเทศญี่ปุ่นไม่ค่อยมีข้อพิพาทด้านกฎหมายและการสอบเนติบัณฑิตของประเทศ ญี่ปุ่นยากมาก ซึ่งนักกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นแบ่งได้เป็น 3 ประเภท คือ ผู้พิพากษา อัยการ และทนายความ โดยนักกฎหมายทั้ง 3 ประเภท จะต้องสอบผ่านเนติบัณฑิตยสภาแล้ว และต้อง ศึกษากฎหมาย Legal Training and Research Institute เป็นเวลา 2 ปี จึงสามารถประกอบวิชาชีพได้¹³⁴

¹³³ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน Contingent Fee (น. 130 – 131). เล่มเดิม.

¹³⁴ คำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 23 - 25). เล่มเดิม.

ดังนั้น ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพทนายความในญี่ปุ่น จะต้องสอบผ่านเนติบัณฑิตแห่งชาติ นอกจากนี้ อาจารย์ผู้สอนกฎหมายในมหาวิทยาลัยมาไม่น้อยกว่า 5 ปี รวมทั้งอัยการและผู้พิพากษา ซึ่งเกษียณอายุราชการหรือลาออกจากราชการแล้ว ก็ได้รับอนุญาตให้ว่าความได้ ผู้ที่ประกอบวิชาชีพทนาย จะต้องขึ้นทะเบียนที่ “นิชิเบนเรน” (Nichibenren) หรือที่เรียกว่า “สหพันธ์เนติบัณฑิตยสมาคมแห่งประเทศไทยญี่ปุ่น” (The Japan Federation of Bar Association) จึงจะสามารถว่าความได้หากบุคคลอื่นนอกจากที่กล่าวมานี้ว่าความ หรือให้คำปรึกษากฎหมายที่มีค่าตอบแทน ก็จะเป็นการฝ่าฝืนต่อพระราชบัญญัติทนายความเช่นเดียวกับ มาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528¹³⁵

2.2) องค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายของญี่ปุ่น

“นิชิเบนเรน” (Nichibenren) หรือที่เรียกว่า “สหพันธ์เนติบัณฑิตยสมาคมแห่งประเทศไทยญี่ปุ่น” (The Japan Federation of Bar Association) เป็นองค์กรเอกชนอิสระไม่ขึ้นต่อทางการ และถือเป็นหนึ่งในสามของอำนาจตุลาการญี่ปุ่นที่มีความสำคัญมาก โดยนิชิเบนเรน ก่อตั้งขึ้นเมื่อวันที่ 1 กันยายน 2549 โดยพระราชบัญญัติทนายความ (Lawyer Law) มีสำนักงานใหญ่อยู่ในกรุงโตเกียว การบริหารงานเป็นอิสระครอบคลุมเนติบัณฑิตยสมาคมท้องถิ่น¹³⁶

2.3) การเรียกค่าว่าความในประเทศญี่ปุ่น

ค่าว่าความของประเทศญี่ปุ่นถูกกำหนดโดยเนติบัณฑิตยสภาของญี่ปุ่น เพื่อให้เกิดการแข่งขันที่เป็นธรรมระหว่างทนายด้วยกัน โดยค่าทนายความจะพิจารณาจากความยากง่ายของคดี และข้อตกลงของผู้ว่าจ้างกับทนายความ เพื่อให้มีความเหมาะสม แต่ต่อมาได้ถูกยกเลิกในเดือนเมษายน ค.ศ. 2003 เนื่องจากการกำหนดค่าทนายความของเนติบัณฑิตยสภา เป็นการที่ขัดต่อกฎหมายการต่อต้านการผูกขาด¹³⁷ แต่ปัจจุบันก็ยังมีทนายที่ใช้หลักเกณฑ์ดังกล่าวในการเรียกค่าจ้างในการว่าความ¹³⁸ และการเรียกค่าว่าความก็พิจารณาจากความยากง่ายของคดี¹³⁹ นอกจากนี้ การเรียกค่าทนายของญี่ปุ่นก็ให้ทนายความสามารถกำหนดค่าทนายความตามผลแห่งคดี

¹³⁵ จาก การว่าความและการจัดทำเอกสารทางกฎหมาย (น. 11), โดย สุรชัย สุวรรณปรีชา, 2556, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

¹³⁶ การว่าความและการจัดทำเอกสารทางกฎหมาย (น. 23 - 24). เล่มเดิม.

¹³⁷ Japan Federation of Bar Associations. (2556). *Fee Provision in Practicing Attorney Law to be Deleted*. สืบค้น 10 มกราคม 2556, จาก <http://www.nichibenren.or.jp/en/meetings/year/2002/200204191.html>.

¹³⁸ From *Costand Fee Allocationin Civil Procedure*.by Mathias Reimann (2010).

¹³⁹ สำนักงานกฎหมายมาซาฮิ ฮอนด้า (Masayuki Honda Law Office). (2556). *อัตราค่าว่าความ*. สืบค้น 10 มกราคม 2556, จาก <http://en.honda-law.net/category/1865879.html>.

(Contingent Fee) ได้¹⁴⁰ การเรียกค่าปรึกษากฎหมายของญี่ปุ่นจะคิดเป็นรายชั่วโมงและรายเดือน และการให้บริการทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของญี่ปุ่นจะคิดค่าภาษีมูลค่าเพิ่มด้วย เช่น คดีฟ้องหย่า ในครั้งแรก จะคิด 300,000 เยน และคิดค่าภาษีมูลค่าเพิ่มต่างหาก¹⁴¹

2.6.3.2 วิชาชีพกฎหมายในประเทศไทย

1. ประวัติและวิวัฒนาการของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของประเทศไทย

ผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย หรือที่เรียกกันว่า “นักกฎหมาย” เป็นผู้ที่มีความรู้ทางกฎหมาย และใช้ความรู้ทางกฎหมายเป็นวิชาการประกอบการงานที่ตนปฏิบัติในสาขาต่างๆ ไม่เฉพาะแต่ผู้ที่ทำงานเกี่ยวกับศาล หรือที่ปฏิบัติงานในส่วนราชการเท่านั้น ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายในภาคเอกชนก็มีความสำคัญในสังคมเช่นกัน ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายภาคเอกชนจะแบ่งเป็นทนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย โดยผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของภาคเอกชนเมื่อพิจารณาจากลักษณะงานที่ทำแล้วสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท¹⁴² ดังนี้

(1) ประเภทการงานของนักกฎหมายเกี่ยวกับวงการศาล ได้แก่ ทนายความ¹⁴³ ซึ่งจะเป็นผู้ดำเนินคดีในศาลแทนคู่ความ ด้วยการรับว่าต่างแก่ต่างในคดีแทนตัวความ¹⁴⁴ โดยทนายความของไทยในปัจจุบันจะต้องเป็นผู้ผ่านการฝึกอบรมมรรยาททนายความ หลักปฏิบัติเบื้องต้นในการว่าความและการประกอบวิชาชีพทางกฎหมาย ตามข้อบังคับสภาทนายความว่าด้วยการฝึกอบรมวิชาชีพว่าความ¹⁴⁵

วิชาชีพทนายความถือเป็นวิชาชีพที่มีเกียรติ และถือเป็นส่วนสำคัญในกระบวนการยุติธรรม เป็นที่พึ่งของประชาชน เป็นผู้ใช้กฎหมายที่อยู่เคียงข้างใกล้ชิดกับประชาชน และช่วยเหลือขจัดปัญหาให้แก่ประชาชนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกฎหมาย ดังนั้น ทนายความจึงต้องเป็นผู้ปฏิบัติหน้าที่ด้วยการยึดหลักคุณธรรม พร้อมกันนั้น จะต้องเป็นผู้ที่มีความรับผิดชอบสูง และมีจรรยาบรรณที่ดีงาม เพื่อนำไปสู่ความเชื่อถือศรัทธาและไว้วางใจจากประชาชนในสังคม¹⁴⁶

¹⁴⁰ ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด (น. 11). เล่มเดิม.

¹⁴¹ สำนักงานกฎหมายมาซาฮุคิ ฮอนด้า (Masayuki Honda Law Office). (2556). *อัตราค่าว่าความ*. สืบค้น 10 มกราคม 2556, จาก <http://en.honda-law.net/category/1865879.html>.

¹⁴² *หลักวิชาชีพนักกฎหมาย* (น. 14 - 15). เล่มเดิม.

¹⁴³ แหล่งเดิม.

¹⁴⁴ *ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี* (น. 84). เล่มเดิม.

¹⁴⁵ พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ทนายความ หมายความว่า ผู้ที่สภาทนายความได้รับการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความ”

¹⁴⁶ จาก “ประวัติความเป็นมาสภาทนายความและวันทนายความ,” (น. 32), *วารสารทนายความคิด*, 2552, 17 (115).

ตามมาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 ได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ทนายความ” ไว้ว่า “ผู้ที่สภาทนายความได้รับการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความได้” ดังนั้น ผู้ที่จะประกอบวิชาชีพทนายความได้ จะต้องไปขอจดทะเบียนจากสภาทนายความ และสภาทนายความได้ออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความได้¹⁴⁷ เมื่อได้รับใบอนุญาตให้เป็นทนายความ ได้รับการจดทะเบียนและได้รับใบอนุญาตแล้ว บุคคลดังกล่าวจะมีสิทธิทำการเป็นทนายความว่าความในศาลหรือแต่งฟ้อง ทำคำให้การ ฟ้องอุทธรณ์ แยกอุทธรณ์ ฟ้องฎีกา แยกฎีกา ทำคำร้อง หรือคำแถลงอันเกี่ยวแก่การพิจารณาในศาลให้แก่บุคคลอื่นได้¹⁴⁸

ผู้ที่ขอจดทะเบียนจากสภาทนายความได้จะต้องมีคุณสมบัติตามที่มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 กำหนดไว้ กล่าวคือ

- 1) มีสัญชาติไทย
- 2) อายุต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ในวันยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาต
- 3) สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหรืออนุปริญญาทางนิติศาสตร์ หรือ ประกาศนียบัตรในวิชานิติศาสตร์ ซึ่งเทียบได้ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรี หรือ อนุปริญญาจากสถาบันการศึกษาซึ่งสภาทนายความเห็นว่าสถาบันการศึกษานั้น มีมาตรฐานการศึกษาที่ผู้ได้รับปริญญาตรี หรือ อนุปริญญาตรี หรือประกาศนียบัตร ควรเป็นทนายความได้ และเป็นสมาชิกแห่งเนติบัณฑิตยสภา
- 4) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสีย หรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี และไม่เป็นผู้ได้กระทำการใดซึ่งแสดงให้เห็นว่าไม่น่าไว้วางใจในความซื่อสัตย์สุจริต
- 5) ไม่อยู่ระหว่างต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก
- 6) ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่คณะกรรมการเห็นว่า จะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- 7) ไม่เป็นบุคคลผู้ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้ล้มละลาย
- 8) ไม่เป็นโรคติดต่อซึ่งเป็นที่ยกเว้นแก่สังคม
- 9) ไม่เป็นผู้มีกายพิการหรือจิตบกพร่อง อันเป็นเหตุให้เป็นผู้หย่อนสมรรถภาพในการประกอบอาชีพทนายความ

¹⁴⁷ ที่ปรึกษาากฎหมายกับภาระภาษี (น. 84). เล่มเดิม.

¹⁴⁸ พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 33 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ผู้ซึ่งไม่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตหรือผู้ซึ่งขาดจากการเป็นทนายความหรือต้องห้ามทำการเป็นทนายความว่าความในศาล หรือแต่งฟ้อง คำให้การ ฟ้องอุทธรณ์ แยกอุทธรณ์ ฟ้องฎีกา แยกฎีกา คำร้อง หรือคำแถลงอันเกี่ยวแก่การพิจารณาคดีในศาลให้แก่บุคคลอื่น...”

10) ไม่เป็นข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่น ซึ่งมีเงินเดือนและตำแหน่งประจำ เว้นแต่ข้าราชการการเมือง

11) ไม่เป็นผู้ต้องห้ามมิให้ยื่นคำขอจดทะเบียน และรับใบอนุญาตตามมาตรา 71 คือ ไม่เป็นผู้ถูกลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความ¹⁴⁹

นอกจากคุณสมบัติตามมาตรา 35 ข้างต้นแล้ว มาตรา 38 แห่งพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 ยังได้กำหนดคุณสมบัติเพิ่มเติมในการพิจารณารับจดทะเบียนออกใบอนุญาตการเป็นทนายความ กล่าวคือ ในกรณีที่ผู้ยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความ เป็นผู้ที่ไม่เคยเป็นทนายความ หรือไม่เคยดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษาศาลทหาร ศาลทหาร อัยการ อัยการทหาร หรือทนายความตามกฎหมายว่าด้วยธรรมนูญศาลทหารมาก่อน คณะกรรมการจะรับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้ก็ต่อเมื่อผู้ยื่นคำขอได้ผ่านการฝึกอบรมระยะทนายความ หลักปฏิบัติเบื้องต้นในการว่าความและการประกอบวิชาชีพทางกฎหมายแล้ว เว้นแต่ผู้ยื่นคำขอ จะได้ผ่านการฝึกหัดงานในสำนักงานทนายความมาแล้วไม่น้อยกว่า 1 ปี

ผู้ประกอบวิชาชีพเป็นทนายความตามที่พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 กำหนด จึงเป็นผู้ประกอบวิชาชีพที่เกี่ยวกับวงการศาลที่มีความสำคัญมาก เนื่องจากเป็นนักกฎหมาย ที่มีบทบาทมากที่สุดในทางคดี เพราะเป็นตัวแทนของตัวความแตกต่างว่าต่างลูกความในศาล เป็นผู้มีความรู้ในด้านกฎหมาย¹⁵⁰ และมีความรู้ในวิธีดำเนินคดีในศาลดีพอสมควร¹⁵¹ เพื่อรับว่าความแก่ ผู้ที่ได้รับความเดือดร้อน ถ้าปราศจากทนายความเสียแล้ว ย่อมนำมาซึ่งความยุ่งยากในการดำเนินคดีในศาล ทนายความนอกจากมีสิทธิและหน้าที่ว่าต่างแก้ต่างคดีในศาลให้ลูกความแล้ว ทนายความ ยังเป็นผู้รับปรึกษาคดี ให้คำปรึกษากฎหมาย รับทำนิติกรรมต่าง ๆ ในธุรกิจการค้าและกิจการอื่น ๆ¹⁵² ดังนั้น ลักษณะการทำงานของทนายความจึงมีความคาบเกี่ยวกับการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย โดยทนายความสามารถทำงานได้ทั้งการว่าคดีและเป็นที่ปรึกษากฎหมายได้¹⁵³

¹⁴⁹ พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 71 บัญญัติว่า “บุคคลที่ถูกลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความจะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตอีกไม่ได้ เว้นแต่เวลาได้ผ่านพ้นไปแล้ว ไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันถูกลบชื่อ”

¹⁵⁰ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 85). เล่มเดิม.

¹⁵¹ หลักวิชาชีพนักกฎหมาย *Legal Profession (LA 354)* (น. 5). เล่มเดิม.

¹⁵² คู่มือการเป็นทนายความ (น. 11). โดย อุทัย สุภนิตย์ (อ้างถึงใน ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 85). เล่มเดิม.)

¹⁵³ แหล่งเดิม.

(2) ประเภทนอกวงการศาล ได้แก่ ที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งจะผู้ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษากฎหมายให้คำปรึกษากฎหมายด้านกฎหมายในการประกอบธุรกิจ หรือนักกฎหมายธุรกิจ เช่น การร่างสัญญา ให้ความเห็นทางกฎหมาย จดทะเบียนเกี่ยวกับการค้า หรืองานเกี่ยวกับภาษีอากร¹⁵⁴ แต่นักกฎหมายที่ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายโดยเป็นที่ปรึกษากฎหมายนี้ ไม่อยู่ในข้อบังคับของพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 4 ที่จะต้องผ่านการฝึกอบรมมรรยาททนายความ และได้รับจดทะเบียนและได้รับใบอนุญาตทนายความก่อน¹⁵⁵

ผู้ประกอบการวิชาชีพที่ปรึกษากฎหมาย คือ นักกฎหมายที่เลือกประกอบวิชาชีพโดยใช้วิชาความรู้ด้านกฎหมายในสายงานธุรกิจการค้าแต่เพียงด้านเดียว โดยไม่ได้ว่าความด้วย ที่ปรึกษากฎหมายเป็นอาชีพที่เหมือนกับทนายความ กล่าวคือ ใช้วิชาความรู้ด้านกฎหมายในการประกอบวิชาชีพเช่นเดียวกัน หรือเป็นนักกฎหมายในภาคเอกชนเหมือนกัน แต่สิ่งที่แตกต่างกัน คือ ลักษณะของการทำงานนอกวงการศาล¹⁵⁶

ที่ปรึกษากฎหมายถือเป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญกับสังคมเป็นอย่างมาก เนื่องจากที่ปรึกษากฎหมายจะเข้าไปเกี่ยวข้องไม่ว่าเศรษฐกิจของประเทศจะรุ่งเรืองหรือถดถอย กล่าวคือ ในยามที่เศรษฐกิจดี ก็จะมีนักลงทุนเข้ามาสนใจในการลงทุนทำธุรกิจ นักลงทุนเหล่านั้นก็จะมาขอคำปรึกษา หรือขอคำแนะนำจากที่ปรึกษากฎหมายในเรื่องข้อกฎหมาย หรือระเบียบปฏิบัติของทางราชการเกี่ยวกับการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ การทำสัญญาทางธุรกิจ การวางแผนภาษี การจดทะเบียนการทำนิติกรรม และการลงทุนในรูปแบบต่าง ๆ ส่วนในยามที่เศรษฐกิจตกต่ำ นักธุรกิจก็จะมาขอคำปรึกษาเกี่ยวกับการขายกิจการ การเร่งรัดหนี้สิน การขอฟื้นฟูกิจการ ควบกิจการ และปัญหากฎหมายแรงงานเกี่ยวกับการเลิกจ้างพนักงาน เป็นต้น¹⁵⁷

ลักษณะงานของที่ปรึกษากฎหมายอาจแยกพิจารณารายละเอียดได้ดังนี้¹⁵⁸

(1) ให้คำปรึกษาแนะนำ (Counselling Advice) ให้ความเห็นด้านกฎหมายในการประกอบธุรกิจการค้า การลงทุนทั้งในประเทศและต่างประเทศ

(2) ให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับกฎหมายและวิธีการจัดตั้งองค์กรธุรกิจ การร่วมทุนในองค์กรธุรกิจ ตลอดจนดำเนินการยื่นคำขอจดทะเบียนองค์กรทางธุรกิจไม่ว่าจะเป็นห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท หรือนิติบุคคลอื่น ๆ และเมื่อองค์กรธุรกิจได้ถูกจัดตั้งขึ้นแล้ว ที่ปรึกษากฎหมายยังช่วย

¹⁵⁴ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 84). เล่มเดิม.

¹⁵⁵ พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 4.

¹⁵⁶ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 85 - 87). เล่มเดิม.

¹⁵⁷ แหล่งเดิม.

¹⁵⁸ แหล่งเดิม.

ดูแลงานด้านเอกสารต่าง ๆ เช่น ร่างกำหนดการประชุม ร่างรายงานการประชุมของผู้ถือหุ้นและของ คณะกรรมการบริษัท เป็นต้น

(3) เข้าร่วมเจรจาทำสัญญา ต่อรองทางธุรกิจ การค้า และทำข้อตกลงทางธุรกิจต่าง ๆ (Contract Negotiation) รวมทั้งร่างสัญญา ตรวจสอบวิเคราะห์ ทำความเห็น ทำคำแปล เกี่ยวกับสัญญา เอกสารด้านกฎหมาย ตลอดจนร่างบันทึกข้อตกลงต่าง ๆ รวมทั้งพินัยกรรม

(4) ให้คำปรึกษาแนะนำ ทำความเห็นและวางแผนเกี่ยวกับการภาษีอากร (Taxation) ตลอดจนเขียน และเตรียมการอุทธรณ์การประเมินภาษีต่าง ๆ

(5) ให้คำปรึกษาแนะนำ ทำความเห็นเกี่ยวกับการขอรับรองคุ้มครองทรัพย์สินทางปัญญา (Intellectual Properties) ตลอดจนดำเนินการยื่นคำขอจดทะเบียน เครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร และแจ้งข้อมูลลิขสิทธิ์

(6) ให้คำปรึกษาแนะนำ ทำความเห็นเกี่ยวกับการยื่นคำขอรับสัมปทานต่าง ๆ ขอรับการ ส่งเสริมลงทุน การขอจัดตั้งโรงงานอุตสาหกรรม

(7) ให้คำปรึกษาแนะนำ ทำความเห็นเกี่ยวกับการประกอบธุรกิจพัฒนาอสังหาริมทรัพย์ (Real Estate and Property Development) ทำการเป็นผู้รับมอบหรือตัวแทน เพื่อยื่นขอจดทะเบียน สิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์

(8) ให้คำปรึกษา แนะนำและดำเนินการเกี่ยวกับการนำบริษัท เข้าเป็นบริษัทจดทะเบียน ในตลาดหลักทรัพย์ ตลอดจนให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับการออกตราสารทางการเงินในรูปแบบ ต่าง ๆ รวมทั้งให้คำปรึกษากฎหมายด้านหลักทรัพย์ การเงิน และการธนาคาร

(9) ให้คำปรึกษาแนะนำแก่ชาวต่างชาติที่ประสงค์จะเข้ามาทำงานและพำนักอยู่ใน ประเทศไทย ดำเนินการยื่นขอรับใบอนุญาตทำงาน (Work Permit) ขอต่อ Visa ขอแปลงสัญชาติ ขอมิถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย

(10) ให้คำปรึกษาแนะนำทำความเห็นเกี่ยวกับปัญหากฎหมายแรงงาน (Labour Law) เข้าร่วมเจรจาเพื่อยุติข้อพิพาทด้านแรงงาน ตลอดจนร่างข้อบังคับการทำงาน (Work Rules)

(11) ให้คำปรึกษาแนะนำเกี่ยวกับวิธีการระงับข้อพิพาทโดยอนุญาโตตุลาการ (Arbitration)

(12) ให้คำปรึกษาแนะนำทำความเห็นและดำเนินการเกี่ยวกับการเลิกกิจการ โอน ขาย กิจการ ควบกิจการ ฟืนฟูกิจการ ประมูลซื้อกิจการ ทำความเห็นเกี่ยวกับหลักเกณฑ์การฟ้องหรือถูก ฟ้องล้มละลาย

(13) ติดต่อหน่วยราชการเพื่อทำนิติกรรมต่าง ๆ แทนลูกค้า

(14) ศึกษาค้นคว้าหาข้อมูลถูกระเบียบต่างๆของราชการตามที่ได้รับมอบหมาย จากลูกความ

(15) ให้คำปรึกษาทางกฎหมายทั่วไป

จากลักษณะงานดังกล่าวมาแล้ว งานของที่ปรึกษากฎหมายอาจสลับซับซ้อนมากกว่า ที่กล่าวมานั้นก็ได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับลักษณะกิจกรรมทางธุรกิจของลูกความ และเครือข่ายของ สำนักงานที่ปรึกษากฎหมาย กล่าวคือ หากสำนักงานที่ปรึกษากฎหมายที่มีเครือข่ายหรือมีสำนักงาน ตั้งอยู่หลายแห่งในโลก ก็จะทำให้ขอบข่ายงานกว้างขวางขึ้น ซึ่งจะทำงานที่ทำนั้นสลับซับซ้อน มากขึ้น ซึ่งจะทำให้ที่ปรึกษากฎหมายต้องรับผิดชอบมากขึ้น¹⁵⁹

เมื่อพิจารณาจากลักษณะงานของที่ปรึกษากฎหมายแล้ว จะเห็นว่าที่ปรึกษาเป็นผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายในภาคเอกชนที่มีความสำคัญมากไม่ต่างจากทนายความ เพียงแต่ที่ปรึกษาทำงานนอกวงการศาลเกี่ยวข้องอยู่เฉพาะงานกฎหมายที่เกี่ยวข้องพันธเศรษฐกิจ การลงทุน ไม่ได้ ดำเนินคดีว่าความแทนลูกความเช่นเดียวกับทนายความ แต่ทนายความนอกจากจะทำงานในด้านว่า ความแทนตัวความแล้ว ก็อาจเป็นที่ปรึกษากฎหมายไปด้วยก็ได้ ทั้งนี้แม้ลักษณะงานของที่ปรึกษา กฎหมายจะมีความคล้ายคลึง และเกี่ยวข้องกับกฎหมายเช่นเดียวกับทนายความ แต่ที่ปรึกษากฎหมาย ไม่ได้อยู่ในข้อบังคับของสภาทนายความที่ต้องขึ้นทะเบียนกับสภาทนายความก่อนจึงจะสามารถ ประกอบวิชาชีพที่ปรึกษากฎหมายได้ จากบทบัญญัติตามพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มาตรา 4 บัญญัติว่า “ทนายความ หมายความว่า ผู้ที่สภาทนายความได้รับจดทะเบียนและออก ใบอนุญาตให้เป็นทนายความ” และ มาตรา 33 บัญญัติว่า “ห้ามมิให้ผู้ซึ่งไม่ได้จดทะเบียนและรับ ใบอนุญาตหรือผู้ซึ่งขาดจากการเป็นทนายความหรือต้องห้ามทำการเป็นทนายความว่าความในศาล หรือแต่งฟ้องคำให้การ ฟ้องอุทธรณ์ แก้อุทธรณ์ ฟ้องฎีกา แก่ฎีกา คำร้อง หรือ คำแถลงอันเกี่ยวแก่ การพิจารณาคดีในศาลให้แก่บุคคลอื่น...” จากบทบัญญัติมาตรา 4 และมาตรา 33 แห่ง พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 ทำให้เห็นได้ว่า ผู้ที่ประกอบวิชาชีพด้านกฎหมายไม่ได้ อยู่ในกรอบการควบคุมการปฏิบัติงานของสภาทนายความ ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจึงถือว่าเป็น ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระที่ไม่ได้ถูกควบคุมโดยผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกัน เช่นเดียวกับทนายความ

จากที่กล่าวมาเบื้องต้น ทำให้เห็นว่า ผู้ที่จบการศึกษาด้านกฎหมายจะเลือกประกอบ วิชาชีพเป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ย่อมขึ้นอยู่กับความถนัดหรือความรู้เฉพาะทางของ แต่ละบุคคล นักกฎหมายบางคนอาจทำหน้าที่ทั้งว่าความ และให้คำปรึกษาควบคู่กัน ไปก็ได้¹⁶⁰

¹⁵⁹ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภายี (น. 87 - 88). เล่มเดิม.

¹⁶⁰ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภายี (น. 84). เล่มเดิม.

2. องค์กรควบคุมผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายของประเทศไทย

ในปัจจุบันผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายของประเทศไทยถูกควบคุมดูแลโดยเนติบัณฑิตยสภา และมีสภาพนายความ เป็นองค์กรที่ทำหน้าที่ควบคุมดูแลการปฏิบัติหน้าที่ของนายความ ตามพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 มีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้ (มาตรา 7)¹⁶¹

- (1) ส่งเสริมการศึกษาและการประกอบวิชาชีพทนายความ
- (2) ควบคุมมรรยาทของทนายความ
- (3) ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิกสภาพทนายความ
- (4) ส่งเสริมและจัดสวัสดิการให้แก่สมาชิกสภาพทนายความ
- (5) ส่งเสริม ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้การศึกษแก่ประชาชนในเรื่องเกี่ยวกับ

กฎหมาย

ตามที่กล่าวมาพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 เป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความ ที่ให้บริการทางด้านกฎหมาย ซึ่งการให้บริการทางด้านกฎหมายของทนายความ ในทางปฏิบัติได้ทำงานในลักษณะของการว่าความ และให้คำปรึกษากฎหมาย เช่นเดียวกับที่ปรึกษา กฎหมาย แต่ปรากฏว่ากฎหมายฉบับนี้ไม่ได้กำหนดคำนิยาม “การให้บริการทางกฎหมาย” ว่าหมายถึงอะไร ทำให้กฎหมายฉบับนี้ยังไม่สามารถอธิบายคำว่าบริการทางกฎหมายได้อย่างชัดเจนมากนัก คงกล่าวถึงเฉพาะงานทนายความเท่านั้น แต่ไม่มีการกล่าวถึงรูปแบบการให้บริการที่ปรึกษา กฎหมายแต่อย่างใด¹⁶² ทำให้ในทางปฏิบัติที่ผู้ประกอบการวิชาชีพที่ปรึกษากฎหมายอย่างเดียว แต่ไม่ได้ ประกอบวิชาชีพทนายความจึงไม่อยู่ภายใต้การควบคุมดูแลของหน่วยงานใด

ต่อมาสภาพทนายได้เห็นปัญหาความไม่ชัดเจนในทางกฎหมาย และทางปฏิบัติในเรื่อง ความหมายหรือขอบเขตของคำว่า “การให้บริการทางกฎหมาย” ว่ามีความหมายหรือขอบเขต เพียงใด เมื่อสภาพทนายความมีแนวคิดที่จะปรับปรุงพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 จึงมีการ จัดทำร่างแก้ไขพระราชบัญญัติทนายความ (ฉบับที่...) พ.ศ. ... ฉบับเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวง ยุติธรรม สภานายกพิเศษแห่งสภาพทนายความ โดยร่างแก้ไขฉบับดังกล่าวได้กำหนดคำนิยามของ คำว่า “การว่าความ” “การประกอบวิชาชีพทนายความ” “สำนักงานทนายความ” “ที่ปรึกษากฎหมาย

¹⁶¹ คำอธิบายหลักวิชาศัพท์กฎหมาย (น. 103). เล่มเดิม.

¹⁶² จาก การเข้าสู่ธุรกิจการให้บริการทางกฎหมายของคนต่างด้าวในประเทศไทย (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหบัณฑิต) (น. 6 - 7), โดย ปิยะ ศรีวิริยะ, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ต่างประเทศ” “การให้คำปรึกษากฎหมายต่างประเทศ” “สำนักงานที่ปรึกษากฎหมายต่างประเทศ” โดยมีรายละเอียดดังนี้¹⁶³

“การว่าความ” หมายความว่า การดำเนินกระบวนการพิจารณาใดตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา หรือตามกฎหมายอื่นให้แก่บุคคลอื่น และให้หมายความถึงการเรียงฟ้อง คำให้การ คำคู่ความ คำร้อง หรือคำแถลงอันเกี่ยวกับการพิจารณาคดีของศาล

“การประกอบวิชาชีพทนายความ” หมายความว่า การว่าความ การให้คำปรึกษา กฎหมาย การร่างนิติกรรมและสัญญา การจดทะเบียนเครื่องหมายการค้า สิทธิบัตร และทรัพย์สินทางปัญญา การรับรองความถูกต้องของลายมือชื่อ ดวงตรา เอกสารและบุคคล การดำเนินกระบวนการพิจารณาใด ๆ ในชั้นอนุญาโตตุลาการ การดำเนินการใดของบุคคลที่ต้องมี หรือใช้ความรู้ ความสามารถ หรือความเชี่ยวชาญทางกฎหมายเพื่อปกป้องหรือให้ได้มา หรือสงวนซึ่งสิทธิ หรือสถานะภาพของบุคคลอื่น และต้องเป็นการกระทำอันมีลักษณะเป็นการประกอบอาชีพ ตามปกติโดยมีค่าตอบแทน หรือคาดหมายว่ามีค่าตอบแทน

“สำนักงานทนายความ” หมายความว่า สำนักงานที่สภาทนายความได้รับการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นสถานที่ประกอบวิชาชีพทนายความ

“ที่ปรึกษากฎหมายต่างประเทศ” หมายความว่า ผู้ที่สภาทนายความได้รับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้มีสิทธิให้คำปรึกษากฎหมายต่างประเทศในประเทศไทย

“การให้คำปรึกษากฎหมายต่างประเทศ” หมายความว่า การให้คำแนะนำหรือความเห็นทางกฎหมายเกี่ยวกับกฎหมายต่างประเทศ การร่างนิติกรรมและสัญญาที่อยู่ภายใต้ข้อบังคับของกฎหมายต่างประเทศ

“สำนักงานที่ปรึกษากฎหมายต่างประเทศ” หมายความว่า สำนักงานที่สภาทนายความได้รับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นสถานที่ประกอบวิชาชีพที่ปรึกษากฎหมายต่างประเทศ

คำนิยามที่กำหนดในร่างแก้ไขพระราชบัญญัติทนายความดังกล่าว ของสภาทนายความฉบับนี้ นับว่าเป็นการกำหนดความหมาย และขอบเขตในเรื่องการให้บริการทางกฎหมาย ไว้อย่างชัดเจนมากที่สุดมากกว่าความหมายฉบับก่อน ๆ ผู้วิจัย พบว่า ร่างแก้ไขพระราชบัญญัติฉบับนี้ได้กำหนดลักษณะของการให้บริการทางกฎหมายไว้ครอบคลุมถึง ทนายความ ที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทยและในต่างประเทศ แต่เนื่องจากร่างพระราชบัญญัติฉบับนี้ยังไม่มีกรนำเข้า

¹⁶³ มาตรา 4 ของร่างแก้ไขพระราชบัญญัติทนายความ (ฉบับที่...) พ.ศ. ... ฉบับเสนอรัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรม สภานายกพิเศษแห่งสภาทนายความ.

สู่กระบวนการนิติบัญญัติ ก็ยังไม่สามารถสรุปคำนิยามให้เป็นไปตามร่างกฎหมายฉบับนี้ได้ กรณีดังกล่าวผู้ศึกษายกขึ้นมากล่าวเพื่อเป็นข้อสังเกตเอาไว้สำหรับใช้ในการศึกษาเท่านั้น

3. ลักษณะการจ้างเรียกค่าตอบแทนวิชาชีพของประเทศไทย

ค่าตอบแทนการทำงานของผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทยมิใช่มุ่งหวังในทางทรัพย์สินเงินทอง เนื่องจากในอดีตการทำงานของผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายเป็นการให้ความช่วยเหลือเกื้อกูลกัน เมื่อสังคมมีความเจริญก้าวหน้าขึ้น ความซับซ้อนของกระบวนการยุติธรรมทางกฎหมายทวีมากขึ้น ผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายจึงมีบทบาทสำคัญในเชิงให้บริการทางกฎหมายแก่ประชาชน แต่เนื่องจากเป็นงานที่ต้องใช้ความรู้ความสามารถ ความชำนาญในทางกฎหมายโดยเฉพาะ ผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายจึงมีลักษณะเป็นวิชาชีพที่ผูกขาด¹⁶⁴

วิชาชีพกับอาชีพต่างกัน ค่าตอบแทนที่ได้รับจากการทำงานจึงเรียกต่างกันอาชีพนั้นจะได้รับจ้าง (Wage) เป็นค่าตอบแทนในการทำงาน โดยผู้ประกอบการงานอาจกำหนดด้วยมุ่งหวังผลในทางธุรกิจกำไร แต่วิชาชีพนั้นมิได้มีความหมายในแง่การทำมาหากินอย่างเดียว การประกอบวิชาชีพมีจุดมุ่งหมายที่สำคัญยิ่งกว่านั้น คือ มีเจตนารมณ์เพื่อบริการหรือรับใช้ประชาชน สิ่งตอบแทนสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพจึงมีชื่อเรียกเฉพาะว่าค่าวิชาชีพหรือค่าธรรมเนียม (Fee) โดยอำนาจกำหนดได้หลายรูปแบบด้วยกัน

1) ค่าตอบแทนของนายความ

รูปแบบการเรียกค่าตอบแทนจากการจ้างว่าความนั้นมีความหลากหลายซึ่งเป็นไปตามที่นายและลูกความตกลงกัน โดยทั่วไปแล้วจะตกลงเรียกค่าทนายความกันในรูปแบบดังต่อไปนี้

(1) การเรียกค่าตอบแทนการจ้างงานโดยวิธีเหมาจ่าย

นายความอาจเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความโดยวิธีเหมาจ่าย ซึ่งกำหนดอัตราค่าตอบแทนล่วงหน้าไว้แน่นอนว่าเป็นจำนวนเงินเท่าใด การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความประเภทนี้จะคำนึงความเหมาะสมและปัจจัยต่าง ๆ เช่น

(ก) สถานะของลูกความ พิจารณาว่าลูกความมีฐานะอย่างไรประกอบอาชีพมีกิจการธุรกิจส่วนตัวหรือมีรายได้ เป็นผู้มีฐานะร่ำรวยหรือยากจน หรือเป็นเพียงผู้ใช้แรงงาน รายได้ไม่มาก โดยมุ่งพิจารณาถึงความสามารถในการจ่ายค่าตอบแทนการทำงานเป็นสำคัญ

(ข) ความยุ่งยากซับซ้อนของรูปคดี พิจารณาถึงพยานหลักฐานและความสามารถในการรวบรวมข้อเท็จจริง ตลอดจนความยุ่งยากในการรวบรวมพยานหลักฐาน

¹⁶⁴ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน *Contingent Fee* (น. 65). เล่มเดิม.

(ค) ระยะเวลาในการให้คำปรึกษา พิจารณาพยานหลักฐานว่ามีมากน้อยเพียงใด ใช้เวลาในการสืบหาพยานทั้งสองฝ่ายนายเพียงใด มีพยานอยู่นอกเขตศาล ซึ่งต้องใช้เวลาในการส่งประเด็นไปศาลอื่นหรือไม่ เสียค่าใช้จ่ายในการเดินทางไปศาลมากน้อยเพียงใด

(ง) ความหนักเบาแห่งข้อหา การเรียกค่าทนายความเช่นนี้ ส่วนใหญ่จะเป็นคดีอาญาที่พิจารณาจากอัตราโทษที่กฎหมายกำหนดเป็นหลัก คดีใดโทษน้อย ค่าวิชาชีพก็น้อย คดีใดอัตราโทษสูง ค่าทนายความก็จะมากตามลำดับ เพราะคดีที่อัตราโทษสูงทนายความต้องใช้ความระมัดระวังและความรับผิดชอบสูง

(จ) ชื่อเสียงและความรู้ความสามารถของทนายความที่มีชื่อเสียงเป็นที่ยอมรับนับถือว่ามีความรู้ ความสามารถ และมีประสบการณ์ก็จะเรียกค่าทนายความเป็นจำนวนเงินที่สูงกว่าทนายความใหม่ ๆ ซึ่งลูกความยังไม่เชื่อถือในความรู้ ความสามารถมากนัก

(ฉ) จำนวนทุนทรัพย์หรือราคาทรัพย์สินที่เรียกร้องในคดี สำหรับคดีที่มีจำนวนทุนทรัพย์หรือราคาทรัพย์สินที่เรียกร้องในจำนวนมาก ค่าทนายความ ย่อมมากขึ้นด้วย เพราะทนายความต้องใช้ความรับผิดชอบ และความละเอียดรอบคอบในการทำคดีมากกว่าคดีที่มีจำนวนทุนทรัพย์น้อย

(2) การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความแบบผสมผสาน

การเรียกค่าตอบแทนการจ้างแบบผสมผสาน กล่าวคือ จะนำวิธีการจ้างว่าความแบบกำหนดจำนวนอัตราทำงาน และวิธีผสมผสาน โดยคำนึงจากลักษณะดังกล่าวประกอบกัน ทั้งนี้ เนื่องจากการกำหนดค่าทนายความในคดีใดก็ตาม ขึ้นตอนการทำหน้าที่ทนายความว่าต่างแก่งต่าง และความสามารถของลูกความในการชำระค่าทนายความเป็นปัจจัยสำคัญในการตกลงระหว่างลูกความและทนายความ ซึ่งจะต้องพิจารณงานที่ทนายความต้องดำเนินการ ความยากง่ายของคดี และความสามารถชำระค่าทนายความของลูกความการตกลงแบบผสมผสานจึงเหมาะสมกับคดีในบางเรื่องที่ลูกความและทนายความจะต้องหาวิธีการในการตกลงการเป็นทนายความว่าต่างแก่งต่างในคดีที่เกิดขึ้นดังกล่าว เข้าลักษณะที่ว่าเป็นการประนีประนอมกัน และหาจุดตกลงร่วมกันในการลดหย่อนผ่อนปรนให้แก่งกัน

(3) เรียกค่าตอบแทนจากการจ้างว่าความโดยกำหนดตามผลของคดีที่ไม่แน่นอน เป็นเกณฑ์ (Contingent Fee หรือ No Win, No Fee)

การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความ โดยกำหนดตามผลของคดีที่ไม่แน่นอน (Contingent Fee หรือ No Win, No Fee) เป็นการตกลงกันระหว่างทนายความและลูกความ โดยคำนึงถึงความแพ้ความชนะหรือผลของคดี โดยทนายความจะได้รับค่าทนายความในกรณีที่คดีสิ้นสุดลงโดยคำนวณบนพื้นฐานของเปอร์เซ็นต์หรือสัดส่วนจากเงินหรือทรัพย์สินที่ลูกความ

ได้รับในการชนะคดี หรือจากผลประโยชน์ที่ลูกความได้รับจากการชนะคดี ถ้าคดีไม่ชนะก็ไม่เรียกค่าทนายความเลย ค่าทนายความจะไม่มีค่าแน่นอนเพราะขึ้นอยู่กับจำนวนทรัพย์สินที่พิพาท อันพึงได้แก่ลูกความ และขึ้นอยู่กับผลของคดีที่เกิดขึ้น

การตกลงค่าทนายความโดยกำหนดตามผลของคดีที่ไม่แน่นอน (Contingent Fee) ลูกความไม่มีภาระผูกพันที่จะจ่ายค่าทนายความนอกเหนือจากค่าใช้จ่าย ค่าทนายความที่จะต้องจ่ายต่อเมื่อชนะคดี (Contingent Fee) มีลักษณะที่สำคัญ 3 ประการ คือ

(ก) ถ้าแพ้คดีลูกความไม่ต้องจ่ายค่าทนายความเลย

(ข) ถ้าชนะคดีลูกความต้องจ่ายเงินค่าทนายความซึ่งจำนวนเงินค่าทนายความจะมากหรือน้อยยังไม่แน่นอน ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับผลประโยชน์หรือผลของคดีที่ลูกความได้รับในคดีนั้น

(ค) ลูกความอาจจ่ายค่าวิชาชีพหรือค่าใช้จ่ายเบื้องต้นส่วนหนึ่งก่อน และหากเมื่อใดมีการชนะคดีเกิดขึ้นทนายความจะได้รับค่าทนายความจากสัดส่วนของทรัพย์สินซึ่งเป็นมูลพิพาทในคดี

(4) การเรียกค่าตอบแทนจากการจ้างว่าความ โดยรัฐกำหนดให้

รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2540 บัญญัติว่า “ผู้ต้องหาหรือจำเลยในคดีอาญาย่อมมีสิทธิได้รับความช่วยเหลือจากรัฐด้วยการจัดหาทนายความให้ตามที่กฎหมายบัญญัติ ในกรณีที่ผู้ถูกควบคุมหรือคุมขังไม่อาจหาทนายความได้ รัฐต้องให้ความช่วยเหลือ โดยจัดหาทนายความให้โดยเร็ว”

ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา มาตรา 173 บัญญัติว่า “ในคดีที่มีอัตราโทษประหารชีวิต ก่อนเริ่มพิจารณาในศาล ให้ถามจำเลยว่ามีทนายความหรือไม่ ถ้าไม่มีให้ศาลตั้งทนายความให้

คดีที่มีอัตราโทษจำคุก หรือในคดีที่จำเลยมีอายุไม่เกินสิบแปดปีในวันที่ถูกฟ้องต่อศาล ก่อนเริ่มพิจารณาให้ศาลถามจำเลยว่ามีทนายความหรือไม่ ถ้าไม่มีและจำเลยต้องการทนายความก็ให้ศาลตั้งทนายความให้

ให้ศาลจ่ายเงินรางวัลและค่าใช้จ่ายแก่ทนายความที่ศาลตั้งตามมาตรา นี้ตามระเบียบที่กระทรวงยุติธรรมกำหนด”

ในคดีอาญารัฐต้องให้ความช่วยเหลือประชาชนในกรณีที่ประชาชนไม่มีทนายความ โดยรัฐจัดหาทนายความให้แก่ประชาชนที่เป็นผู้ต้องหาหรือจำเลย ซึ่งทนายความที่รัฐจัดหาให้เรียกว่า ทนายขอแรง

ทนายความในคดีที่ศาลขอแรงไม่สามารถเรียกค่าตอบแทนการว่าความได้ ค่าตอบแทนการจ้างว่าความหรือเงินที่ทนายความได้รับในคดีที่ศาลขอแรง รัฐจะกำหนดให้หรือผ่านหน่วยงาน

เช่น องค์การสภาพนายความ สำนักงานอัยการสูงสุด หรือเนติบัณฑิตยสภา โดยกำหนดในรูปของเงินรางวัลและค่าใช้จ่ายตามจำนวนที่รัฐเห็นว่าเหมาะสม

ค่าตอบแทนที่ศาลตั้งตามระเบียบที่กระทรวงยุติธรรมกำหนดนั้น ระเบียบกระทรวงยุติธรรมว่าด้วยการจ่ายเงินรางวัลและค่าใช้จ่ายแก่ทนายความที่ศาลตั้งให้ผู้ต้องหาหรือจำเลย ตามประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความอาญา พ.ศ. 2539 ให้ศาลชั้นต้นกำหนดเงินรางวัลให้ทนายความพิจารณาตามความยากง่ายแห่งคดี และเวลาที่ทนายความต้องปฏิบัติในการดำเนินคดีเรื่องนั้น โดยกำหนดตามที่ศาลเห็นสมควรว่าจะให้ขึ้นต่ำหรือขึ้นสูง หรือระหว่างขึ้นต่ำหรือขึ้นสูง

2) ค่าตอบแทนของที่ปรึกษากฎหมาย

ค่าตอบแทนของที่ปรึกษากฎหมายจะมีลักษณะเช่นเดียวกับทนายความ แต่ต่างกันที่การคิดค่าให้คำปรึกษา ค่าทำความเข้าใจทางกฎหมาย ค่าตรวจร่างสัญญาบางกรณีก็คิดเป็นรายชั่วโมง อย่างไรก็ตาม ภารกิจการทำงานของที่ปรึกษากฎหมายอาจจะคิดค่าตอบแทนเป็นการเหมาก็ได้ เช่นงานเกี่ยวกับการจดทะเบียน หรือการขออนุญาตต่าง ๆ เป็นต้น แต่รายได้ของที่ปรึกษาจะมากหรือน้อยไม่ได้ขึ้นอยู่กับปริมาณของงานที่ทำเท่านั้น สถานะ หรือสภาพทางการเงินของลูกค้าก็ เป็นปัจจัยสำคัญ เนื่องจากที่ปรึกษาทำงานให้ความช่วยเหลือให้ธุรกิจของลูกค้าให้มีสภาพคล่องในทางธุรกิจ เมื่อธุรกิจตกต่ำ ลูกค้าประสบปัญหาสภาพคล่องทางการเงิน (Financial Problem) ถึงแม้ปริมาณงานจะมากขึ้น แต่เพื่อให้ธุรกิจของลูกค้าดำรงอยู่ที่ปรึกษาก็ต้องทำงานช่วยเหลือ แม้ภาวะเช่นนั้นรายได้จะไม่มาตามจำนวนที่ทำ¹⁶⁵

ตามแนวทางปฏิบัติ การเรียกค่าวิชาชีพจากการให้คำปรึกษาของที่ปรึกษากฎหมาย จะแบ่งออกเป็น 3 ลักษณะ คือ

1) การเรียกค่าที่ปรึกษาตามอัตราเวลาทำงาน โดยที่ปรึกษากฎหมายทำบันทึกเวลาในการปฏิบัติงานให้กับผู้ว่าจ้าง ว่าใช้เวลาไปมากน้อยเท่าใด วิธีนี้จะคำนวณการทำงานเป็นชั่วโมงเป็นหลัก¹⁶⁶

2) การเรียกค่าที่ปรึกษาเป็นเงินเดือนประจำ กรณีที่ปรึกษากฎหมายรับทำงานเป็นที่ปรึกษาประจำบริษัททั่วไป หรือประจำสำนักงานและรับค่าตอบแทนเป็นรายเดือนในรูปแบบของเงินเดือนประจำ¹⁶⁷

3) การเรียกค่าที่ปรึกษาเป็นการเหมา โดยที่ปรึกษากฎหมายตกลงรับเป็นที่ปรึกษากฎหมายเป็นโครงการ หรือเป็นกรณี และได้รับค่าตอบแทนในการให้คำปรึกษาตามโครงการนั้น¹⁶⁸

¹⁶⁵ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาณี (น. 89). เล่มเดิม.

¹⁶⁶ ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด (น. 23). เล่มเดิม.

¹⁶⁷ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาณี (น. 92). เล่มเดิม.

2.6.5.4 ข้อตกลงค่าตอบแทนการจ้างงานกับการบังคับตามกฎหมาย

การที่ทนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย มีลักษณะการทำงานที่เหมือนกัน ข้อตกลงการเรียกค่าตอบแทนการจ้างงานจึงมีลักษณะที่เหมือนกัน โดยข้อตกลงการจ้างงานเป็นการแสดงเจตนาในการทำสัญญาทั่ว ๆ ไป จึงต้องตกอยู่ภายใต้บังคับของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กรณีจึงมีความจำเป็นที่ควรต้องมีความตกลงกันให้ชัดเจน ข้อตกลงจึงมีสาระสำคัญหลายประการ ได้แก่

1) สัญญาจ้างว่าความเป็นสัญญาตามกฎหมายเอกชน

กฎหมายเอกชน หมายถึง กฎหมายที่กำหนดความสัมพันธ์ระหว่างเอกชนต่อเอกชนด้วยกัน รวมทั้งหน่วยงานของรัฐวิสาหกิจที่ดำเนินธุรกิจอย่างเอกชน ซึ่งความสัมพันธ์ของคู่กรณีในกฎหมายเอกชนต่างมีฐานะเท่าเทียมกัน ไม่มีฝ่ายใดมีอำนาจเหนือกว่า เช่น กฎหมายแพ่ง กฎหมายพาณิชย์ และกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง

สัญญาจ้างว่าความหรือสัญญาจ้างที่ปรึกษากฎหมายคู่สัญญาฝ่ายหนึ่งเป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายซึ่งมีฐานะเป็นเอกชนในการให้บริการทางกฎหมายมิใช่เป็นการใช้อำนาจรัฐหรือการบริการสาธารณะ อีกฝ่ายหนึ่งเป็นประชาชนผู้มีปัญหาทางกฎหมายกับอีกฝ่ายหนึ่ง ผู้มีความรู้ทางกฎหมายและประชาชนผู้มีปัญหาทางกฎหมายจึงมีฐานะเท่าเทียมกันตามกฎหมาย การตกลงค่าตอบแทนการทำงานเป็นไปตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาหรือแดนอิสระของเอกชน (Spheres of Private Autonomy) ดังนั้น สัญญาจ้างว่าความหรือจ้างที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นสัญญาเอกชน

ข้อตกลงเรื่องค่าตอบแทนการจ้างว่าความหรือจ้างที่ปรึกษากฎหมายเป็นการแสดงเจตนาของบุคคลสองฝ่าย ซึ่งมีคำเสนอสนองต้องตรงกัน อันก่อให้เกิดสัญญาขึ้น ตามหลักทั่วไปในเรื่องสัญญา

สัญญาจ้างว่าความหรือสัญญาจ้างที่ปรึกษากฎหมายเป็นสัญญาต่างตอบแทน คู่สัญญาต่างเป็นเจ้าของหนี้และลูกหนี้ซึ่งกันและกัน หรือมีหนี้ที่ต้องปฏิบัติชำระตอบแทนกัน¹⁶⁹ ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายมีหนี้ที่ต้องชำระต่อลูกความ คือ ต้องว่าความดำเนินคดีตลอดไปจนกว่าคดีจะถึงที่สุด¹⁷⁰ หรือให้คำปรึกษากฎหมายจนกว่าจะครบตามข้อตกลงในสัญญาจ้างที่ปรึกษากฎหมาย หากทนายความทำผิดหน้าที่บกพร่องต่อหน้าที่ในการดำเนินกระบวนการพิจารณาย่อมเป็นการผิดสัญญาต้องชำระค่าเสียหายอันเกิดจากการกระทำของทนายความ เช่น ทนายความทำคำให้การมาขึ้นเมื่อพ้นระยะเวลาขึ้นคำให้การแล้ว ทั้งมิได้ดำเนินการเพื่อขออนุญาตยื่นคำให้การทำให้ลูกความ

¹⁶⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0706/1019 ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ 2547.

¹⁶⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7409/2540

¹⁷⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 513/2507

เสียเปรียบในการดำเนินคดีอย่างยิ่ง ถือได้ว่านายความไม่ปฏิบัติหน้าที่ในฐานะนายความ ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ลูกความ เป็นการผิดสัญญาต่อลูกความ นายความต้องรับผิดชอบความ โดยชดใช้ค่าเสียหายอันเกิดจากการกระทำของนายความ¹⁷¹

ส่วนลูกความมีหนี้หรือหน้าที่ต้องจ่ายค่าจ้างว่าความหรือค่าจ้างที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งค่าจ้างว่าดังกล่าวไม่ใช่มีแต่เฉพาะเงินอย่างเดียวเท่านั้น อาจจ่ายค่าจ้างเป็นสิ่งอื่นตามที่ตกลงกันได้ และการที่ลูกความถอนนายความในคดีก็ไม่มีทางที่จะทำให้ลูกความหลุดพ้นจากความผูกพัน ในอันจะต้องชำระค่าจ้างว่าความให้กับนายความ¹⁷²

2) สัญญาจ้างว่าความหรือจ้างที่ปรึกษากฎหมายเป็นสัญญาจ้างทำของ

นิติสัมพันธ์ระหว่างนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายและลูกความเป็นการแสดงเจตนา ตกลงกันอันเป็นสัญญาซึ่งบังคับได้ตามกฎหมาย โดยที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายตกลง จะทำงานดำเนินคดีจนเสร็จให้แก่ลูกความและลูกความตกลงจะให้ค่าตอบแทนการจ้างว่าความ แก่ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายอันมีลักษณะเป็นสินจ้าง ดังนั้น สัญญาจ้างว่าความหรือสัญญา จ้างที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นจ้างทำของ

2.1) ความหมายและสาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของ (Hire of Work)

สัญญาจ้างทำของเป็นเอกเทศสัญญาอยู่ในบรรพ 3 ลักษณะที่ 7 ของประมวลกฎหมาย แพ่งและพาณิชย์ ตั้งแต่มาตรา 587 – 607 จำนวน 21 มาตรา แม้สัญญาจ้างทำของจะเป็นเอกเทศ สัญญาแต่เรื่องใดที่เอกเทศสัญญาจ้างทำของมิได้บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะก็ต้องนำบทบัญญัติ แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ในเรื่องนิติกรรมสัญญามาใช้บังคับเท่าที่ไม่ขัดต่อบทบัญญัติ ในเรื่องจ้างทำของ

2.1.1) ความหมายของสัญญาจ้างทำของ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 ให้ความหมายของสัญญาจ้างทำของไว้ว่า “อันว่าสัญญาจ้างทำของนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้างตกลงรับทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่ง จนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่า ผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จ แห่งการงานที่ทำ”

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 602 บัญญัติว่า “อันสินจ้างนั้นพึงให้ใช้เมื่อรับ มอบการที่ทำถ้าการที่ทำนั้นมีกำหนดว่าจะส่งมอบรับกันเป็นส่วน ๆ และได้ระบุจำนวนสินจ้างไว้ เป็นส่วน ๆ ไซ้ ท่านว่าพึงใช้สินจ้างเพื่อการแต่ละส่วนในเวลารับเอาส่วนนั้น”

¹⁷¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4729/2540

¹⁷² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1464/2496

ตามบทบัญญัติดังกล่าวข้างต้นสัญญาจ้างทำของจึงหมายความว่า การทำสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างคู่สัญญาโดยแต่ละฝ่ายต้องการประโยชน์จากการเข้าทำสัญญา ซึ่งฝ่ายผู้ว่าจ้างจะได้ประโยชน์จากการงานที่ทำ ส่วนผู้รับจ้างก็ได้ประโยชน์เป็นสินจ้างตอบแทนการงานที่ทำนั้น

2.1.2) สาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของ

จากบทบัญญัติข้างต้น เมื่อพิจารณาถึงสาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของแยกพิจารณาได้ดังนี้

(1) คู่สัญญาจ้างทำของมีคู่สัญญา 2 ฝ่าย

คู่สัญญาจ้างทำของจะมีฝ่ายผู้ว่าจ้างฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นผู้ตกลงให้ผู้รับจ้างรับทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่ตน และฝ่ายผู้รับจ้างอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นผู้ตกลงรับทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยจะได้รับสินจ้างเป็นการตอบแทน ฉะนั้น บุคคลอื่นที่ไม่ใช่คู่สัญญาไม่มีสิทธิเรียกร้องให้คู่สัญญาฝ่ายใดปฏิบัติหน้าที่ตามสัญญาได้

(2) วัตถุประสงค์ของสัญญาจ้างทำของ

สัญญาจ้างทำของนั้นมีวัตถุประสงค์ที่สำคัญก็คือ การที่ผู้รับจ้างตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้างจนเป็นผลสำเร็จ ผู้ว่าจ้างมิได้ต้องการเฉพาะแรงงานของผู้รับจ้างแต่เพียงอย่างเดียวดังเช่น นายจ้างต้องการจ้างลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน

ส่วนที่เกี่ยวกับการงานที่ผู้รับจ้างทำให้แก่ผู้ว่าจ้างนั้น อาจจะเป็น

(ก) การทำให้เกิดวัตถุอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นมา เช่น การรับจ้างก่อสร้าง บ้าน ถนน สะพาน เฟอร์นิเจอร์

(ข) การซ่อมแซม คัดแปลง หรือต่อเติมวัตถุอย่างใดอย่างหนึ่ง เช่น หลังคาบ้านรั่ว ผู้รับจ้างก็รับจ้างซ่อมหลังคา หรือหากผู้ว่าจ้างต้องการเปลี่ยนบานประตูหรือกระจกหน้าต่าง หรือเปลี่ยนสีของบ้าน จึงจ้างผู้รับจ้างมาดำเนินการ

(ค) การจ้างทำงาน โดยไม่ก่อให้เกิดวัตถุอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นมา เช่น จ้างว่าความ จ้างแสดงภาพยนตร์ หรือจ้างร้องเพลง หรือแสดงดนตรีในวันเกิดหรือวันแต่งงาน¹⁷³

(3) ผู้ว่าจ้างตกลงให้สินจ้าง

ในสัญญาจ้างทำของนั้นเมื่อผู้รับจ้างทำการงานให้แก่ผู้ว่าจ้างแล้ว ก็จะได้รับสินจ้างเป็นการตอบแทน เพราะสัญญาจ้างทำของมิใช่การทำงานให้เปล่าหรือปราศจากค่าตอบแทน

¹⁷³ จาก คำอธิบายกฎหมายแรงงาน จ้างทำของ รับชน ยิ้ม ฝากทรัพย์ (น. 111 - 112), โดย ไพฑูริย์ เอกจริยกร, 2542, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

สัญญาจ้างทำของเป็นสัญญาต่างตอบแทนที่มีค่าตอบแทน สินจ้างนั้นปกติจะเป็นเงินตรา แต่จะตกลงจ้างเป็นทรัพย์สินอย่างอื่นก็ได้¹⁷⁴

ส่วนกำหนดเวลาที่จะชำระสินจ้างระหว่างผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างว่าจะชำระเมื่อใดเป็นไปตามที่คู่สัญญาตกลงกัน เช่น ตกลงให้มีการชำระสินจ้างล่วงหน้าทั้งหมดหรือบางส่วน หรือว่า ผู้ว่าจ้างอาจตกลงให้มีการชำระสินจ้างทีละงวดและครั้งเดียว เมื่อมีการส่งมอบงานหรือภายหลังจากส่งมอบงานก็ได้

กรณีที่คู่สัญญาตกลงกันว่าจะมีการจ่ายสินจ้าง แต่มิได้กำหนดเวลาในการจ่ายสินจ้างกันไว้ สินจ้างจะจ่ายก็ต่อเมื่อรับมอบงานที่ทำ หากรับมอบงานที่ทำ หากรับมอบงานกันเป็นส่วน ๆ ส่วนใดรับมอบก็จ่ายสินจ้างเฉพาะส่วนนั้น ดังบทบัญญัติของประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 602 ที่บัญญัติว่า “อันสินจ้างนั้นจะพึงใช้ให้เมื่อรับมอบการที่ทำ ถ้าการที่ทำนั้นมีกำหนดว่าจะส่งรับกันเป็นส่วน ๆ และได้ระบุจำนวนสินจ้างไว้เป็นส่วน ๆ ไซ้ ทานว่าพึงใช้สินจ้างเพื่อการแต่ละส่วนในเวลารับเอาส่วนนั้น”

(4) ผู้รับจ้างต้องทำงานให้แก่ผู้ว่าจ้าง

วัตถุประสงค์ของสัญญาจ้างทำของ คือ ผู้รับจ้างต้องทำการงานจนสำเร็จให้แก่ผู้ว่าจ้าง ดังนั้น หน้าที่สำคัญของผู้รับจ้าง คือ การทำการงานจนสำเร็จ การทำการงานดังกล่าว ผู้รับจ้างจะเอาการงานที่รับจ้างทั้งหมดหรือแบ่งงานแต่บางส่วน ไปให้ผู้รับจ้างช่วงทำอีกทอดหนึ่งก็ได้ เว้นแต่สาระสำคัญแห่งสัญญานั้นจะอยู่ที่ความรู้ความสามารถของตัวผู้รับจ้าง และผู้รับจ้างคงต้องรับผิดชอบเพื่อความประพฤดิหรือความผิดอย่างใด ๆ ของผู้รับจ้างช่วง ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 607

2.1.3) นิติสัมพันธ์ของผู้ว่าจ้างและผู้รับจ้างตามสัญญาจ้างทำของ

สัญญาจ้างทำของมิได้จำกัดแต่เฉพาะสัญญาที่ต้องทำสิ่งของที่มีรูปร่างจับต้องได้ หรือก่อให้เกิดวัตถุอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นเท่านั้น แต่อาจเป็นทำงาน โดยไม่ก่อให้เกิดวัตถุอย่างใดอย่างหนึ่งขึ้นก็ได้

นิติสัมพันธ์ระหว่างนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายและลูกความเป็นการแสดงเจตนาตกลงกันของนายความและลูกความ ดังนั้น จึงเกิดเป็นสัญญาตามกฎหมาย โดยนายความตกลงรับที่จะทำการงานให้แก่ลูกความซึ่งเป็นผู้ว่าจ้างจนสำเร็จแก่ลูกความและลูกความตกลงจะชำระสินจ้าง เพื่อตอบแทนในการทำงานของนายความ

¹⁷⁴ จาก คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจ้างแรงงานจ้างทำของ (น. 15), โดยจินดา บุญยาคคม, 2512, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

สัญญาจ้างว่าความและสัญญาจ้างที่ปรึกษากฎหมายจึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บรรพ 3 ลักษณะ 7¹⁷⁵ ทนายความและที่ปรึกษามีหน้าที่ต้องดำเนินคดีตลอดไปจนกว่าคดีจะถึงที่สุด ถ้าไม่ตกลงกันไว้เป็นอย่างอื่น¹⁷⁶

จำเลยว่าจ้าง โจทก์ให้ว่าความผลสำเร็จของงานย่อมอยู่ที่การว่าความจนคดีถึงที่สุด ส่วนการแพ้หรือชนะเป็นเพียงผลแห่งการงานในการชำระสินจ้างเท่านั้น สัญญาจ้างว่าความเป็นสัญญาจ้างทำของซึ่งเป็นสัญญาต่างตอบแทน คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ต้องปฏิบัติชำระตอบแทนกัน เมื่อโจทก์ได้ทำงานให้จำเลยและจำเลยได้รับผลงานเป็นประโยชน์แก่ตนแล้ว โจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับสินจ้างตามผลแห่งการงานที่ได้ทำ¹⁷⁷ เช่นเดียวกับการจ้างที่ปรึกษากฎหมาย คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ต้องปฏิบัติชำระตอบแทนกัน โดยที่ปรึกษากฎหมายต้องให้คำปรึกษาตามข้อตกลงในสัญญา และลูกความที่ว่าจ้างมีหน้าที่จ่ายค่าตอบแทนเมื่อที่ปรึกษากฎหมายปฏิบัติตามข้อตกลงเสร็จสมบูรณ์

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่ถือว่าการทำงานของทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายเป็นสัญญาจ้างทำของ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 172/2488 การจ้างว่าความเป็นสัญญาจ้างทำของ จ้างทนายความตั้งแต่ต้นจนคดีถึงที่สุด ส่วนการแพ้หรือชนะคดีเป็นเพียงเงื่อนไขในการชำระค่าจ้าง ผู้ว่าจ้างเองจะไปให้ผู้อื่นทำให้ระหว่างงานที่ยังจ้างไม่เสร็จ โดยมีได้บอกเลิกสัญญา เมื่องานนั้นสำเร็จแล้ว ผู้ว่าจ้างย่อมฟ้องเรียกค่าจ้างตามสัญญาได้

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 513/2507 สัญญาจ้างว่าความเป็นสัญญาจ้างทำของ ถ้าได้มีการตกลงว่าจ้างกันให้ทนายความดำเนินการเรียกร้องทรัพย์สินมรดกที่ตัวความมีส่วนได้เสีย ทนายความผู้นั้นมีหน้าที่ต้องว่าความดำเนินการเรียกร้องมรดกรายนี้ตลอดไปจนคดีจะถึงที่สุด เมื่อไม่ปรากฏว่าตัวความบอกเลิกสัญญา และเรียกร้องมรดกรายนี้ได้ดำเนินการต่อเนื่องกันมาหลายคดีเพิ่งเสร็จสิ้นเอาคดีสุดท้าย โดยตัวความไม่มาติดต่อแต่งตั้งให้เป็นทนายความอีกดังเช่นคดีก่อน ทนายความฟ้องเรียกค่าจ้างว่าความได้ตามสัญญา

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2908/2523 จำเลยทำสัญญาว่าจ้าง โจทก์เป็นทนายความแก่ต่าง ให้จำเลยสัญญาดังกล่าวเป็นสัญญาจ้างทำของเป็นจ้างเหมาทั้งหมด เมื่อโจทก์ได้เป็นทนายความแก่ต่างให้จำเลยจนคดีถึงที่สุดแล้ว แม้คดีจะถึงที่สุดโดยการถอนฟ้องไปก่อนสืบพยานจำเลยก็ต้องชำระค่าจ้างว่าความให้แก่โจทก์

¹⁷⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 250/2478

¹⁷⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 513/2507, 962/2509, 2908/2523, 3168/2424.

¹⁷⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7406/2540

คำพิพากษาฎีกาที่ 3618/2524 จำเลยไม่ได้ว่าจ้างโจทก์ตามสัญญาจ้างว่าความ แต่โดยเหตุที่โจทก์ได้ทำงานให้จำเลย และจำเลยรับเอาผลงานดังกล่าวเป็นประโยชน์แก่ตนแล้ว โจทก์จึงมีสิทธิได้รับสินจ้างตามผลแห่งการงานที่ได้กระทำไปแล้ว

คำพิพากษาฎีกาที่ 6025/2539 สัญญาจ้างว่าความเป็นสัญญาจ้างทำของตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 ซึ่งถือเอาผลสำเร็จของงานคือการดำเนินคดีหรือทำหน้าที่ทนายความตั้งแต่เตรียมคดีและว่าต่างหรือแก้ต่างในคดีไปจนถึงคดีถึงที่สุด และการจ่ายค่าสินจ้างต้องถือเอาความสำเร็จของผลงานหรือจ่ายสินจ้างตามที่ตกลงกันได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 7406/2540 จำเลยว่าจ้างโจทก์ให้ว่าความผลสำเร็จของงานย่อมอยู่ที่การว่าความจนคดีถึงที่สุด ส่วนการแพ้หรือชนะเป็นเพียงผลแห่งการงานในการชำระสินจ้างเท่านั้น สัญญาจ้างว่าความเป็นสัญญาจ้างทำของซึ่งเป็นสัญญาต่างตอบแทน คู่สัญญาทั้งสองฝ่ายต่างมีหน้าที่ต้องปฏิบัติชำระตอบแทนกัน เมื่อโจทก์ได้ทำงานให้จำเลยและจำเลยได้รับผลงานเป็นประโยชน์แก่ตนแล้ว โจทก์ย่อมมีสิทธิได้รับสินจ้างตามผลแห่งการงานที่ทำ

จากหลักกฎหมายและคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้นนิติสัมพันธ์ของทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายและลูกความแม้จะเป็นการทำงานที่ไม่ใช่สิ่งของอันจับต้องได้แต่ก็ถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของเพราะสาระสำคัญของสัญญาจ้างทำของนั้นวัตถุประสงค์แห่งสัญญาไม่จำเป็นต้องเป็นสิ่งมีรูปร่างจับต้องได้เท่านั้น

2.1.4) ข้อตกลงการจ้างว่าความกับการบังคับตามพระราชบัญญัติทนายความ

เดิมผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความไม่มีการควบคุมโดยกฎหมาย การว่าความกระทำโดยผู้มีความรู้ทั่วไป จึงทำให้มีผู้แอบแฝงอ้างตนว่ารู้กฎหมาย และรับเข้าเป็นทนายความว่าต่าง แก้ต่างให้ประชาชน บางคนหลอกลวงประชาชนโดยอ้างว่าจะวิงวอนคดีความติดสินบนเจ้าหน้าที่ให้ลูกความชนะคดีได้ ทำให้ประชาชนได้รับความเดือดร้อนเสียหายจากพวกมิฉะฉานเหล่านี้

การควบคุมวิชาชีพทนายความเริ่มปรากฏในพระราชบัญญัติวิธีพิจารณาความแพ่ง ร.ศ. 127 มาตรา 127 ให้ศาลมีอำนาจสั่งห้ามทนายความผู้ประพฤติตนไม่สมควรไม่ให้ว่าความในศาลหนึ่งหรือทุกศาลได้ และมาตรา 128 ให้เสนาบดีกระทรวงยุติธรรมตั้งกฎเรื่องผู้ที่จะเป็นทนายความได้ แม้ในขณะนั้นยังไม่มีกฎข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความได้ แต่ปรากฏว่าศาลใช้อำนาจควบคุมมรรยาททนายความ แต่ปรากฏว่าศาลใช้อำนาจควบคุมมรรยาททนายความ ดังจะเห็นได้จากคำพิพากษาฎีกาที่ 168/2454 (โวหารกรมสวัสดิ์ 192) วินิจฉัยว่า “ความประพฤติของหม่อมราชวงศ์เชยปรากฏในสำนวนนี้หาเลื่องชีพทนายความว่าความก็ชอบแต่จะตั้งหน้ารักษาสัตย์ สุจริต เชิดชูราช นิตินสาร แต่นี้กลับพยายามกระทำการเท็จ ทำลายล้างยุติธรรม ดังนี้ เห็นด้วยเกล้าฯ ว่าไม่ควรอนุญาตให้หม่อมราชวงศ์เชยเป็นทนายความว่าความของราษฎรได้ในศาลยุติธรรมต่อไป”

นับแต่มีพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2457 เป็นฉบับแรก และจากนั้นก็
มีพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2477, 2508 บังคับใช้ต่อมา พระราชบัญญัติทนายความ
ฉบับแรก ๆ จะควบคุมการเรียกค่าจ้างว่าความของทนายความ แต่ต่อมาพระราชบัญญัติทนายความ
พ.ศ. 2528 ที่ใช้บังคับอยู่ในปัจจุบันมิได้กำหนดการควบคุมการเรียกค่าจ้างว่าความของทนายความ



บทที่ 3

หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บ จากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

เมื่อมีการตกลงทำสัญญาการจ้างงานระหว่างผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย กล่าวคือ ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย กับผู้ว่าจ้าง และมีการปฏิบัติงานตามสัญญาแล้ว ย่อมเกิดเงินได้จากการจ้างงานดังกล่าว ส่งผลให้มีภาระภาษีที่จะต้องชำระให้แก่รัฐ ซึ่งในบทนี้ผู้วิจัยจะกล่าวถึงหลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย กล่าวคือ 3.1 จะกล่าวถึง หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทย โดยจะกล่าวเฉพาะทนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย 3.2 จะกล่าวถึง หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบลายลักษณ์อักษร (Civil Law) 3.3 จะกล่าวถึงหลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้กฎหมายแบบจารีตประเพณีท้องถิ่น (Common Law) และ 3.4 จะเปรียบเทียบหลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บภาษีจากผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ เพื่อที่จะนำไปใช้ในการวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

3.1 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทย

จากที่กล่าวในบทที่ 2 จะเห็นได้ว่าผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายไม่ว่าจะเป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย เป็นวิชาชีพที่มีความสำคัญกับสังคมเป็นอย่างมาก เนื่องจากเป็นวิชาชีพให้ความช่วยเหลือด้านกฎหมายให้แก่ประชาชน ไม่ว่าจะเป็นกฎหมายที่เกี่ยวกับธุรกิจของเอกชนหรือข้อกฎหมายที่เกิดจากการพิพาทในคดีความ แต่ปรากฏว่าพระราชบัญญัติทนาย พ.ศ. 2528 กับศาลฎีกากลับตีความหมายของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายต่างกัน ดังนี้

มาตรา 4 แห่งพระราชบัญญัติทนาย พ.ศ. 2528 ให้ความหมายว่า ผู้ที่สภาทนายความได้รับการจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความได้ ซึ่งที่ปรึกษากฎหมายไม่อยู่ในข้อบังคับของกฎหมายดังกล่าว

ส่วนศาลฎีกาได้ให้ความหมายว่า ที่ปรึกษากฎหมายก็เป็นทนายความเช่นเดียวกัน ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1373/2495 ต่อมาภายหลังได้มีคำพิพากษาว่า เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพกฎหมายเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระประเภทหนึ่ง ต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น มิได้บัญญัติจำกัดไว้ว่าการประกอบวิชาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วย ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549

จากการตีความหมายของคำว่า ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ที่แตกต่างกันดังกล่าวมานั้น ส่งผลให้เกิดความสับสนในการตีความประเภทเงินได้จากการทำงานของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายซึ่งจะขอวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

การประกอบวิชาชีพทนายความและที่ปรึกษากฎหมายนั้น ข้อสัญญาในการทำงานมีทั้งในลักษณะที่เป็นการจ้างแรงงาน และเป็นการจ้างทำของที่หวังเฉพาะผลสำเร็จของงานเท่านั้น โดยการให้บริการของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ว่าจะต้องให้บริการในนามของนิติบุคคล มีแต่เฉพาะทนายความที่ต้องให้บริการในนามของสำนักงานของทนายความนั้น และโดยที่การจัดตั้งสำนักงานของทนายความนั้น จะไม่อยู่ในบังคับของกฎหมายที่จะต้องไปจดทะเบียนการค้า เนื่องจากวิชาชีพกฎหมายไม่เป็นการค้า และไม่มีกฎหมายกำหนดว่าในการจัดตั้งสำนักงานทนายความนั้น จะต้องมียกเว้นจำนวนกี่คนที่จดทะเบียนและรับใบอนุญาตจากสภาทนายความ ซึ่งเป็นองค์กรควบคุมการประกอบวิชาชีพทนายความเหมือนอย่างกรณีที่มีการจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัท ดังนั้น สำนักงานทนายความอาจมีทนายความเพียงคนเดียวก็ได้ หรืออาจจัดตั้งขึ้นในรูปของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล¹ เมื่อมีเงินได้ ผู้ประกอบวิชาชีพทางกฎหมายจึงมีภาระหน้าที่ในการนำเงินได้มาเสียภาษีให้แก่รัฐประมวลกฎหมายรัชฎากร โดยทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนี้

3.1.1 หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

3.1.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

การดำเนินงานของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายไม่ใช่งานธุรกิจโดยตรง ดังนั้น ค่าตอบแทนซึ่งทนายความได้รับจึงไม่ใช่ค่าจ้าง (Wage) แต่เป็นเงินค่าธรรมเนียม (Fee)² ค่าตอบแทนของที่ปรึกษากฎหมายก็เรียกว่าค่าธรรมเนียม (Professional Fee)³ เงินค่าตอบแทนการจ้างงานดังกล่าวมานั้น ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามหลักประมวลรัษฎากร มาตรา 39 จึงมีหน้าที่

¹ ภาษีอากรสำหรับวิชาชีพทนายความ (น. 117 - 127). เล่มเดิม.

² บทความเรื่องข้อคดีวันที่ 41 (น. 60 - 89). เล่มเดิม.

³ แหล่งเดิม.

เสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 56 แห่งประมวลรัษฎากร⁴ โดยตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินตามลักษณะการจ้างงานออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งจะขอกล่าวถึงเฉพาะประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาที่เกี่ยวข้องกับภาระภาษีของนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย ดังนี้

1) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1

เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

2) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2

เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเงินได้ที่ได้รับจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการอยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระและทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่การงานที่ทำหรือตำแหน่งงานที่ทำจากการรับทำงานให้นั้นไม่ว่าจะเป็นหน้าที่หรือตำแหน่งหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว

3) เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6

เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดได้

เงินได้พึงประเมินทั้ง 3 ประเภท คือ เงินได้ที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายได้รับตามข้อตกลงการจ้างงานให้แก่ผู้ว่าจ้าง เมื่อพิจารณาจากรูปแบบของการทำข้อตกลงในสัญญาจ้างแล้วปรากฏว่าข้อตกลงการจ้างงานของเงินได้พึงประเมินทั้ง 3 ประเภท มาจากการทำสัญญาจ้าง 2 ประเภท ดังนี้

⁴ ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์ หรือผู้ที่ศาลสั่งให้เป็นคนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับเงินได้พึงประเมิน ที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว พร้อมทั้งข้อความอื่น ๆ ภายในเดือน มีนาคมทุก ๆ ปี...”

1) สัญญาจ้างแรงงาน

ประมวลกฎหมายแพ่งพาณิชย์ มาตรา 575 บัญญัติว่า “อันว่าการจ้างแรงงานนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลหนึ่ง เรียกว่าลูกจ้าง ตกลงจะทำงานให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่านายจ้าง และนายจ้างตกลงจะให้สินจ้างตลอดเวลาที่ทำงานให้”

สัญญาจ้างแรงงานเป็นสัญญาที่นายจ้างมีความต้องการที่จะใช้แรงงานของลูกจ้างเป็นสำคัญ มิได้มุ่งหวังในผลสำเร็จของงาน ดังนั้น เมื่อลูกจ้างทำงานตามระยะเวลาที่ได้ตกลงกันแล้ว งานจะสำเร็จหรือไม่นายจ้างก็ต้องจ่ายค่าจ้างให้แก่ลูกจ้าง และนายจ้างมีอำนาจในการควบคุมการทำงาน of ลูกจ้าง⁵ เช่น การจ้างเป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายประจำบริษัท มีสถานะเป็นลูกจ้างบริษัทและได้รับค่าตอบแทนเป็นรายเดือน

เมื่อพิจารณาจากประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว จะเห็นได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้ที่มีแหล่งที่มาของเงินได้จากการทำสัญญาจ้างแรงงาน กล่าวคือ ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายผู้ที่มีเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จบำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเงินที่นายจ้างจ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานบริษัท เป็นต้น เงินได้ประเภทนี้จะจ่ายตามกำหนดเวลาหรือเป็นงวดที่มีระยะเวลาสม่ำเสมอเท่ากันทุก ๆ งวด เช่น จ่ายเป็นรายเดือน เป็นสัปดาห์ โดยการจ่ายนั้นจะไม่มุ่งผลสำเร็จของงาน ดังนั้น คู่สัญญาตามสัญญาจ้างแรงงานจะเรียกว่านายจ้างกับลูกจ้าง ซึ่งนายจ้างจะมีอำนาจบังคับบัญชาสั่งการลูกจ้างได้ และไม่คำนึงว่านายจ้างจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศ และไม่ว่างานนั้นจะเป็นงานประจำหรืองานชั่วคราว ดังนั้น จะเห็นได้ว่าทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ทำงานในสำนักงานกฎหมาย หรือเป็นที่ปรึกษากฎหมายประจำบริษัททั่วไป และรับเงินค่าตอบแทนเป็นรายเดือน ในรูปของเงินเดือนประจำ และนิติสัมพันธ์ระหว่างทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายกับบริษัท หรือสำนักงานกฎหมายจะอยู่ในลักษณะความสัมพันธ์แบบลูกจ้างและนายจ้าง เงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินได้จากการจ้างแรงงานยังรวมถึงเงินค่าตอบแทนที่สำนักงานกฎหมายจ่ายให้ทนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายในลักษณะส่วนแบ่งรายได้จากงานที่ทำได้ตามสัญญาจ้างแรงงาน นอกเหนือจากเงินเดือนปกติ ดังนั้น ส่วนแบ่งรายได้ที่ได้รับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็น

⁵ จาก *หลักวินัยลักษณะสำคัญของสัญญาจ้างแรงงาน* (น. 53), โดย วินัย สุวีโรจน์, 2546, กรุงเทพฯ: ศรีเอทีพี คอร์เนอร์.

ประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1)⁶ และได้มีแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่ กค 0802/3244 ลงวันที่ 18 มีนาคม 2549 วินิจฉัยว่า ค่าตอบแทนที่ได้รับเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) คือ

“นายความผู้ว่าคดีเป็นพนักงานของบริษัทได้รับเงินเดือนประจำ และเงินได้อื่น เช่นเดียวกับพนักงานอื่นของบริษัท เมื่อนายความดังกล่าวไปดำเนินคดีจนเสร็จสิ้นแล้ว ต่อมา บริษัทได้รับเงินค่าธรรมเนียมและค่าทนายความตามคำสั่งศาล เมื่อหักเงินค่าทนายแล้ว บริษัทจะมอบเงินดังกล่าวให้แก่ทนายความที่เป็นพนักงานของบริษัททั้งหมด เงินดังกล่าวต้องถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่เงินได้จากวิชาชีพอิสระ”

แต่อย่างไรก็ตามผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณาว่าเงินได้ที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ได้รับว่าเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) ควรพิจารณาจากลักษณะของการทำงานว่ามีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง โดยนายจ้างมีอำนาจสั่งการในงานที่ทำ ไม่ใช่พิจารณาจากรูปแบบการได้รับเงินว่า ได้รับเงินค่าตอบแทนจากการทำงานเป็นประจำทุกเดือน”

2) สัญญาจ้างทำของ

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 บัญญัติว่า “อันว่าจ้างทำของนั้น คือ สัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่าผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่ง เรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น”

สัญญาจ้างทำของ คือ สัญญาที่ผู้รับจ้างตกลงจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้างจนสำเร็จ โดยผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีนิติสัมพันธ์กันในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง แต่จะมีลักษณะเป็นการรับทำงานให้ผู้รับจ้างซึ่งจะได้รับค่าตอบแทนตามผลงานที่ทำได้ ผู้ว่าจ้างไม่มีอำนาจบังคับบัญชาสั่งการผู้ว่าจ้างดังเช่นกรณีสัญญาจ้างแรงงาน แต่ผู้ว่าจ้างมีอำนาจเพียงติดตามความคืบหน้าเร่งรัดตรวจตราผลงานได้เป็นครั้งคราวเพื่อให้ผลงานเสร็จตามกำหนดเวลา และได้คุณภาพตามที่ตกลงกันและอาจเป็นการทำงานอย่างใดอย่างหนึ่งโดยไม่ใช้วัตถุมีรูปร่างก็ได้ เช่น จ้างว่าความหรือจ้างที่ปรึกษากฎหมาย เป็นต้น⁷

เมื่อพิจารณาจากประเภทของเงินได้พึงประเมินแล้ว จะเห็นได้ว่า เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้ที่มีแหล่งที่มาของเงินได้จากการทำสัญญาจ้างทำของ กล่าวคือ

⁶ ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 93). เล่มเดิม.

⁷ คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยตัวแทน นายหน้า จ้างทำของ รับขน (น. 99). เล่มเดิม.

1) เงินได้เนื่องจากการรับจ้างทำงานให้ตามมาตรา 40 (2)

หมายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็ค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำให้ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้ชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์อื่นใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องมาจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าจะหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่รับทำให้นั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราว จะเห็นได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายที่ทำงานโดยมุ่งหวังผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ กล่าวคือ นายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายตกลงที่จะทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยผู้ว่าจ้างกับนายความหรือ ที่ปรึกษากฎหมายไม่มีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง แต่จะมีลักษณะเป็นการทำงานให้ ผู้รับจ้างซึ่งจะได้รับค่าตอบแทนตามผลงานที่ทำได้⁸ โดยผลสำเร็จของงานมิใช่ผลที่จะต้อง ชนะคดีหรือผลสำเร็จของงานอยู่ที่การว่าคดีจนถึงที่สุด แต่เป็นเพียงเงื่อนไขการชำระค่าจ้าง

ตัวอย่าง แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรที่วินิจฉัยว่าเป็นเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) มีดังนี้

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/11660 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2546 เห็นว่า นาย ก เป็นที่ปรึกษากฎหมายบริษัทฯ ได้ค่าจ้างเป็นรายเดือน เดือนละเท่า ๆ กัน สัญญาว่าจ้างมีระยะเวลา ไม่เกินหนึ่งปี และอีกหนึ่งกรณีไม่มีสัญญาว่าจ้างเป็นลายลักษณ์อักษร และได้รับค่าจ้างเป็น ที่ปรึกษากฎหมายเป็นจำนวนไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับบริษัทฯ ต้องการคำปรึกษาเมื่อใด จะได้แจ้ง ให้ทราบเป็นคราว ๆ ไป ดังนั้น เงินได้จากการรับจ้างเป็นที่ปรึกษาทั้ง 2 กรณี ดังกล่าวข้างต้น เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/6497 ลงวันที่ 30 เมษายน 2533 เห็นว่า บริษัท ทำสัญญาจ้างสำนักงานที่ปรึกษากฎหมายซึ่งมีสถานะเป็นบุคคลธรรมดา โดยบริษัทจ่ายค่าตอบแทน เป็นจำนวนเงินที่แน่นอนเป็นรายเดือน เข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร

แต่อย่างไรก็ดีผู้วิจัยเห็นว่า การพิจารณาว่าเงินได้ที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ได้รับจากการทำงานถือเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) นั้น จะต้องพิจารณาจากลักษณะ การทำงานว่า เป็นการตกลงทำงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยที่ผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มี นิติสัมพันธ์กันในฐานะนายจ้างกับลูกจ้าง แต่มีลักษณะเป็นการทำงานให้ผู้รับจ้าง โดยใช้อุปกรณ์

⁸ ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน (Contingent Fee) (น. 80). เล่มเดิม.

เครื่องไม้เครื่องมือสำหรับการทำงานของนายจ้าง แต่นายจ้างไม่มีอำนาจสั่งการดังเช่นสัญญาจ้างแรงงาน ซึ่งจะได้รับค่าตอบแทนตามผลงานที่ทำได้ ไม่ใช่พิจารณารูปแบบการได้รับเงินของผู้รับจ้างว่า ผู้ว่าจ้างจ่ายเงินให้แก่ผู้รับจ้างเป็นจำนวนแน่นอนเท่ากันทุกเดือนตามที่กรมสรรพากรให้ความเห็นไว้ดังกล่าวข้างต้น ดังนั้น ผู้วิจัยจึงไม่เห็นด้วยกับกรมสรรพากรที่ใช้รูปแบบการได้รับเงินของผู้ว่าจ้างเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ ตามมาตรา 40 (2)

2) เงินได้เนื่องจากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6)

เงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้ โดยปัจจุบันยังไม่มีพระราชกฤษฎีกากำหนดให้วิชาชีพอิสระอื่นนอกเหนือจาก 6 วิชาชีพดังกล่าวมานี้

ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ถือเป็นผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) เนื่องจากมีลักษณะการทำงานที่ใช้ความรู้ความสามารถที่ต้องผ่านการอบรมเป็นพิเศษ และเป็นงานที่ใช้ความสามารถด้านความคิดเป็นพิเศษมากกว่าการใช้แรงงาน อีกทั้งมีองค์การควบคุมวิชาชีพโดยเฉพาะ⁹ และเงินได้ที่ได้รับจะเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) นี้ก็ต่อเมื่อมีเงินได้ตามสัญญาจ้างทำของ หากมีเงินได้ตามสัญญาจ้างแรงงานแล้ว แม้จะใช้ความรู้ความสามารถในวิชาชีพกฎหมายก็ไม่ถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แต่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (1)¹⁰ ซึ่งตามมาตรา¹¹ไม่ได้ระบุว่าเงินได้จากวิชาชีพกฎหมาย หมายความว่าความหมายที่รับทราบความเท่านั้น ดังนั้น เมื่อผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีเงินได้จากการใช้ความรู้ทางด้านกฎหมายไม่ว่าจะเป็นการทำงานในลักษณะที่ปรึกษากฎหมายให้กับบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลโดยมีการทำงานอย่างเป็นอิสระแบบตัวคนเดียวหรือเป็นคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนที่ไม่ใช่นิติบุคคลโดยไม่คำนึงว่าจะมีสถานประกอบการเป็นสำนักงานหรือไม่ ซึ่งที่ปรึกษากฎหมายกับบุคคลที่รับคำปรึกษากฎหมายนั้น มีนิติสัมพันธ์กันในลักษณะที่ไม่ใช่ในฐานะลูกจ้างและนายจ้างต่อกัน เงินได้จากการที่ได้รับนั้นถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เช่นเดียวกับบทความ¹¹

⁹ หลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 16). เล่มเดิม.

¹⁰ จาก กฎหมายภาษีอากร (น. 168), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2551, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตยสภา.

¹¹ ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 90). เล่มเดิม.

ตัวอย่างแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้วินิจฉัยว่าเงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ดังนี้

- ค่าบริการจากการให้คำปรึกษาข้อกฎหมาย การทำคำอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร และการดำเนินคดีในศาล เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ¹²

- บริษัท ข ประกอบกิจการให้บริการรับฝึกรอบรมด้านกระบวนการข้อมูลทางธุรกิจการจัดสัมมนาหลักสูตรฝึกรอบรมในกิจกรรมธุรกิจ และระบบข้อมูลต่าง ๆ โดยมีการว่าจ้างบุคคลธรรมดาให้เป็นที่ปรึกษากฎหมายบริษัทฯ เพื่อให้การปรึกษาในการทำนิติกรรมสัญญาที่บริษัทฯ จะต้องทำกับบุคคลภายนอก ให้คำปรึกษาในด้านคดีความที่บริษัทฯ มีการฟ้องร้องและถูกฟ้องร้อง ตลอดจนให้คำปรึกษาในเรื่องข้อกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการที่ปรึกษาของบริษัทฯ ดังกล่าวมิได้มีฐานะเป็นพนักงานบริษัทฯ แต่อย่างไร ซึ่งในการจ่ายค่าตอบแทนบริษัทฯ จะจ่ายเดือนละหนึ่งครั้งในจำนวนที่เท่ากันทุกครั้ง การจ่ายค่าที่ปรึกษากฎหมายเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชาชีพกฎหมายตามมาตรา 40 (6)¹³

- สำนักงานฯ มีหน้าที่ส่งเสริมเผยแพร่ระบบอนุญาโตตุลาการในการทำงานในหน้าที่ของอนุญาโตตุลาการหากการพิจารณา และวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาทระหว่างคู่กรณีต้องใช้อนุญาโตตุลาการที่เป็นผู้มีความรู้ความชำนาญวิชาชีพอิสระซึ่ง ได้แก่ ด้านวิชากฎหมายเงินค่าป่วยการที่อนุญาโตตุลาการที่เป็นผู้มีความรู้ความชำนาญวิชาชีพอิสระ ซึ่งได้แก่ ด้านวิชากฎหมายเงินค่าป่วยการที่อนุญาโตตุลาการผู้มีวิชาชีพดังกล่าวได้รับ ถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁴

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8214/2549 ประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) บัญญัติให้เงินได้จากวิชาชีพกฎหมายเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ และเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งต่างหากจากเงินได้ประเภทอื่น โจทก์ทั้งสองสำเร็จวิชากฎหมาย เงินได้รายพิพาทเป็นเงินได้ที่โจทก์ทั้งสองได้รับการเป็นที่ปรึกษากฎหมาย จึงเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) หากมีบทกฎหมายบัญญัติว่าการประกอบวิชาชีพกฎหมายจะต้องว่าความหรือฟ้องร้องคดีด้วยไม่ ทั้งไม่มีบทบัญญัติห้ามผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายรวมกันเป็นคณะบุคคลประกอบวิชาชีพกฎหมาย เงินได้รายพิพาทจึงไม่อาจถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)¹⁵

¹² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/9622 ลงวันที่ 9 สิงหาคม 2528.

¹³ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/3021 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2546.

¹⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/5542 ลงวันที่ 20 พฤษภาคม 2539.

¹⁵ หมายเหตุท้ายฎีกา ท่านศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่า “ ...เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ต่างเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการรับทำงาน

เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (6) ของนายความและที่ปรึกษา กฎหมายได้รับนั้น แม้จะเป็นเงินได้ที่ได้จากข้อตกลงการจ้างงานในลักษณะที่เป็นสัญญาจ้างทำของ เหมือนกัน แต่เงินได้ทั้ง 2 ประเภทนั้น ก็มีข้อแตกต่างกัน โดยมีนักวิชาการได้ให้ความเห็นเกี่ยวกับ ลักษณะข้อแตกต่างที่ใช้ในการแบ่งประเภทของเงินได้ทั้ง 2 ประเภท ไว้ดังนี้

รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า การแบ่งประเภทของเงินได้ จะต้องพิจารณาจากต้นทุนที่ก่อให้เกิดเงินได้ว่ามีการลงทุน ในด้านกำลังสมอง กำลังเงิน มากน้อย เพียงใด กล่าวคือ หากนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ทำงาน โดยไม่ต้องลงทุนซื้อเครื่องใช้ สำนักงาน ไม่มีรายจ่ายค่าแบบพิมพ์ ค่าเช่าสำนักงาน ค่าจ้างพนักงาน ถึงแม้การทำงานจะเป็นอิสระ ก็ไม่ถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ เนื่องจากเงินได้พึงประเมินที่ได้รับจากการ ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) จะต้องทำงานอย่างเป็นอิสระ มีการลงทุน ทั้งด้านกำลังสมอง กำลังเงิน ค่าใช้จ่ายในการเช่าสำนักงาน ค่าแบบพิมพ์ และต้องมีความรับผิดชอบต่อวิชาชีพ มิจริยธรรมในการทำงาน แม้จะได้รับค่าตอบแทนจากการจ้างงานเท่ากันเป็นประจำทุกเดือน โดยไม่คำนึงว่าปริมาณในแต่ละเดือนของการจ้างงานนั้นจะมีมากน้อยเท่ากันหรือไม่ และไม่คำนึง ว่างานในแต่ละเดือนจะมีลักษณะใด สรุปคือ การแบ่งประเภทเงินได้ทั้ง 2 ประเภท จะต้องพิจารณา จากการลงทุนลงแรง และการทำงานอย่างเป็นอิสระ มิใช่พิจารณาจากรูปแบบการได้รับเงิน¹⁶

พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา ได้ให้ความเห็นว่า เงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ประเภทใด ให้พิจารณาถึงที่มาของเงินได้พึงประเมินว่า ได้มาโดยต้องลงทุนลงแรง ใช้ความคิด ความมานะ บากบั่น ความสามารถเฉพาะตัว ความละเอียดรอบคอบ ความยุ่งยาก ความรับผิดชอบ ต่อชีวิต ร่างกาย สิทธิและเสรีภาพ รวมทั้งจริยธรรมและจรรยาในวิชาชีพนั้นเพียงใด¹⁷

ทองพูน ดันอมตยรัตน์ และ ดร.สาธิต พ่องษ์บุญญา ได้ให้ความเห็นว่า การแยกประเภท เงินได้ นอกจากจะพิจารณาจากคุณสมบัติของผู้มีเงินได้แล้ว ยังต้องพิจารณาจากลักษณะของการ ให้บริการและค่าตอบแทนที่นายความได้รับ กล่าวคือ นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ไม่ได้ รับค่าตอบแทนการทำงานเป็นรายเดือนจากนายจ้าง แต่รับงานมาทำโดยคิดค่าบริการแน่นอน

ให้ผู้อื่น คงต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) มีที่มาจากการทำงานให้โดยใช้ความรู้ความชำนาญ ในวิชาที่กำหนดไว้ในมาตรา 40 (6) มีที่มาจากการทำงานให้ โดยใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาที่กำหนดไว้ใน มาตรา 40 (6) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่ไม่แน่นอน ได้รับมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณหรือผลงาน ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) จะเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่แน่นอน มีได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงาน หรือผลงานเป็นสำคัญ...”

¹⁶ ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 93 - 94). เล่มเดิม.

¹⁷ การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินของผู้ประกอบวิชาชีพเวชกรรม (น. 87), โดย พลประสิทธิ์ ฤทธิรักษา (อ้างถึงใน ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 93). เล่มเดิม.)

เป็นรายสัปดาห์ หรือรายเดือน หรือรายปี โดยไม่คำนึงถึงความยากง่ายและปริมาณงานที่ให้บริการ ค่าบริการที่ได้รับทำงานให้ นั้น ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) ส่วนนายความหรือที่ปรึกษา กฎหมายที่คิดค่าบริการตามความยากง่ายและปริมาณงานที่ให้บริการ เช่น คิดเป็นรายครั้ง หรือรายชั่วโมง หรือรายคดี หรือนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ทำงานเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) ที่ได้รับเงินเดือนแน่นอนทุกเดือน ได้ตกลงกับนายจ้างให้นายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายใช้สำนักงานให้บริการทางกฎหมายได้นอกเวลาทำงาน แต่ต้องแบ่งรายได้เข้าสำนักงานตามอัตราที่ได้ทำข้อตกลงไว้กับสำนักงาน เงินได้ที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ได้รับถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6)¹⁸

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) กับ 40 (6) เป็นเงินได้ที่มาจากการรับทำงานให้แก่ผู้อื่น ต่างกันที่เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่มาจากการรับทำงานให้โดยมิได้มีข้อจำกัดว่าจะต้องใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาใด และเป็นเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่แน่นอน มิได้ขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญ ส่วนเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) เป็นเงินได้ที่มาจากการรับทำงานโดยใช้ความรู้ ความชำนาญในวิชาชีพที่กฎหมายกำหนดไว้และเงินได้ที่ได้รับในจำนวนที่ไม่แน่นอน ได้รับมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับปริมาณงานหรือผลงานเป็นสำคัญ¹⁹

อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์ ได้ให้ความเห็นว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) มีความแตกต่างกันที่ลักษณะของเงินได้ว่า เงินได้นั้นได้มาจากการใช้ความรู้ความสามารถ เป็นอาชีพที่กฎหมายกำหนดไว้ และต้องเป็นผู้ที่ได้รับใบอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพนั้น จึงจะถือเป็นเงินได้ที่ได้จากมาตรา 40 (6) แต่หากเงินได้นั้นได้รับโดยไม่เกี่ยวกับการใช้วิชาชีพ ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2)²⁰

จากความเห็นของนักวิชาการข้างต้นนั้น สามารถแยกความเห็นของนักวิชาการเกี่ยวกับการแบ่งประเภทของเงินได้ตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) ของนายความกับที่ปรึกษากฎหมายได้เป็น 2 ความเห็น คือ

1) เห็นว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) นั้น เป็นเงินได้ที่ได้จากการจ้างทำงานที่ผู้รับจ้างต้องใช้ความรู้ความชำนาญในการทำงาน โดยการจ้างทำงานในรูปแบบสัญญาจ้าง

¹⁸ จาก “ภาษีอากรสำหรับวิชาชีพนายความ,” โดย ทองพูน ตันอมตยรัตน์ และสาธิต ผ่องธัญญา, 2547, *สรรพากรสารัน*, น. 122.

¹⁹ *กฎหมายภาษีอากร* (น. 175). เล่มเดิม.

²⁰ จาก *เคล็ด (ไม่) ลับกับหมอภาษี* (น. 86 - 87), โดย อมรศักดิ์ พงศ์พศุตม์, 2548, กรุงเทพฯ: บริษัทเอ็ม เอ พรินติ้ง จำกัด.

ทำของที่ผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างลูกจ้างเช่นเดียวกับสัญญาจ้างแรงงาน โดยผู้รับจ้างมีความอิสระในการทำงาน และได้รับค่าตอบแทนการทำงานตามผลงานที่ทำได้เหมือนกัน แต่เงินได้ทั้ง 2 ประเภท นั้น ต่างกันที่ต้นทุนที่ใช้ในการทำงาน ไม่ว่าจะเป็นการใช้ความคิด หรือการใช้เงิน หรือการใช้เครื่องมือ เครื่องมือในการทำงาน มิใช่ต่างกันที่รูปแบบการได้รับเงิน

2) เห็นว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) นั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างทำงานในรูปแบบสัญญาจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้างเช่นเดียวกับสัญญาจ้างแรงงาน โดยผู้รับจ้างมีอิสระในการทำงาน แต่เงินได้ทั้ง 2 ประเภท แตกต่างกันในที่รูปแบบการได้รับเงินและความชำนาญตามที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะตามมาตรา 40 (6) เช่น มาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่ผู้รับจ้างได้รับเป็นจำนวนแน่นอนทุกเดือน จากการทำงานที่ผู้รับจ้างใช้ความรู้ความชำนาญที่ไม่ถึงขนาดต้องผ่านการรับรองจากองค์กรทางวิชาชีพนั้น ๆ เป็นต้น

เมื่อพิจารณาจากความเห็นที่ไม่ตรงกันในเรื่องของการแบ่งประเภทเงินได้ของนักวิชาการ ประกอบกับการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรในประเด็นเรื่องการแบ่งประเภทของเงินได้ ว่าเงินได้ที่ได้รับเข้าลักษณะของเงินได้ประเภทใด ทำให้ทราบว่าประมวลรัษฎากรยังคงมีความไม่ชัดเจนแน่นอนในเรื่องของการแบ่งประเภทเงินได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษียังคงมีความสับสนในการแบ่งประเภทเงินได้ โดยผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวในบทที่ 4 ต่อไป

3.1.1.2 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท

การหักค่าใช้จ่ายก่อนนำเงินได้พึงประเมินไปคำนวณภาษี ถือเป็นว่าเป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากการได้เงินได้พึงประเมินมิได้เป็นการได้มาเปล่า ๆ แต่ผู้มีเงินได้ต้องเสียค่าใช้จ่ายในการลงทุนลงแรง²¹ ดังนั้น การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนเหลือเงินได้สุทธิเท่าใดให้นำไปคำนวณภาษีเงินได้ตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (อัตราร้อยละ 5 - 35)²² ซึ่งเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อนแล้วนั้น ถือเป็นเงินได้ที่สะท้อนถึงการเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของตนเองได้อย่างแท้จริง²³ การหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรนั้น กำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทหักค่าใช้จ่ายได้ในจำนวนไม่เท่ากัน โดยผู้วิจัยจะขอกล่าวเฉพาะการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ ตามมาตรา 40 (1) 40 (2) และ 40 (6) ดังนี้

²¹ จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 (Economics of Taxation 2) (น. 94), โดย อนเนก เขียรถาวร, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

²² บัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบใหม่ ใช้กับเงินได้สุทธิในปีภาษี 2556 - 2558.

²³ จาก ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation (น. 86), โดย บุญธรรม ราชรักษ์, 2552, กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น.

1) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2)

มาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ 40 (2) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท”

กฎหมายกำหนดให้ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) สามารถหักค่าใช้จ่ายได้โดยการเหมาในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้พึงประเมินที่ได้รับ แต่ได้มีการกำหนดเพดานขั้นสูงในการหักค่าใช้จ่ายไว้ว่ารวมแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท

ในกรณีที่ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายประกอบกรในรูปคณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่ไม่ใช่นิติบุคคล เมื่อได้ยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีแล้ว และต่อมาห้างฯ ได้นำรายได้หลังจากการเสียภาษีหรือที่เรียกว่า เงินส่วนแบ่งกำไรมาแบ่งให้กับผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างฯ ผู้เป็นหุ้นส่วนแต่ละคนไม่ต้องนำส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับมารวมเป็นเงินได้เพื่อนำมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอีก เพราะเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้ ตามมาตรา 42 (14) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าสำนักงานกฎหมายจ่ายค่าตอบแทนให้ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายในลักษณะส่วนแบ่งรายได้ที่แต่ละคนทำได้ นอกเหนือจากเงินปกติ เงินส่วนแบ่งที่ได้รับจากการทำงานให้สำนักงานกฎหมายจะเข้าลักษณะเป็นประโยชน์ใดๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายต้องนำเงินได้ส่วนนี้ไปรวมคำนวณกับเงินเดือนเพื่อยื่นแบบเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีด้วย

2) การหักค่าใช้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6)

มาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา”

พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 6 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษี ตามมาตรา 40 (6) สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี ดังนี้

1) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยในส่วนของวิชาชีพกฎหมายสามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือ

2) หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร ซึ่งกฎหมายกำหนดจะต้องนำหลักฐานมาแสดงกับเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราเหมาจ่ายตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดไว้ในการหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ก็ให้ถือว่ามีค่าใช้จ่ายเพียงหลักฐาน

ที่นำมาพิสูจน์ ค่าใช้จ่ายที่ต้องนำหลักฐานมาพิสูจน์ อาทิเช่น ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนของพนักงาน ค่าเครื่องใช้สำนักงาน ค่าถ่ายเอกสาร เป็นต้น

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี ก็เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี โดยให้เสียภาษีตามความสามารถที่แท้จริงของตนเอง แต่เนื่องจากการที่กฎหมายกำหนดให้การหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากันของเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภท ประกอบกับการตีความหมายของประเภทเงินได้ยังมีความไม่ชัดเจน จึงส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่าย กล่าวคือ

กรณีที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายคนใดทำงานประจำในบริษัท หรือประจำสำนักงานกฎหมายในฐานะลูกจ้างหรือพนักงานประจำ และรับค่าตอบแทนเป็นเงินเดือนประจำ เงินได้ที่นักกฎหมายได้ลักษณะเป็นเงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีเพดานตามที่กฎหมายกำหนด คือ ไม่เกิน 60,000 บาท แต่ถ้าเป็นเงินได้พึงประเมินจากการประกอบวิชาชีพอิสระดังกล่าวผู้ประกอบการวิชาชีพเป็นนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมาย ในการทำงานแต่ละเรื่อง ต้องมีการลงทุนทั้งด้านกำลังสมอง และต้องมีความรับผิดชอบต่อวิชาชีพมีจริยธรรมในการทำงาน เช่นนี้เงินได้ที่นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายได้รับ จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าทนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายที่เป็นพนักงานรับเงินเดือนประจำ และสามารถมีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ และนอกจากนี้ จะพบว่าผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความอิสระตัวคนเดียวจะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ส่วนถ้าประกอบกิจการในรูปแบบหมู่คณะบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีโชนิติบุคคลจะเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร เนื่องจากการมีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราเหมาที่กฎหมายกำหนด²⁴

ตัวอย่าง การคำนวณเงินได้ของนายความและที่ปรึกษาจากเงินได้ในแต่ละประเภท

กรณีที่ 1 นายเอก เป็นนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายเป็นลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงานของบริษัทแห่งหนึ่ง ได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับทนายความเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาท ต้องเสียภาษี 13,000 บาท²⁵

²⁴ ภาษีอากรสำหรับวิชาชีพทนายความ (น. 122 - 123). เล่มเดิม.

²⁵ $\{(150,000 \times 0) + (260,000 \times 5\%)\}$

กรณีที่ 2 นายเอก เป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย รับคดีหรือรับปรึกษากฎหมาย เป็นการส่วนตัว โดยคิดค่าตอบแทนการทำงานคดีตามความยากง่าย หรือคิดค่าปรึกษาเป็นราย ชั่วโมงหรือรายกรณี มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการที่ได้รับข้อมติเป็นเงินได้จาก การประกอบวิชาชีพอิสระ จัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความ จำเป็นหรือสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30 ซึ่งหากหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 350,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 320,000 บาท ต้องเสียภาษี 8,500 บาท²⁶

ข้อสังเกต การที่ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายสามารถมีเงินได้พึงประเมินได้ หลายประเภท ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่ายก่อนการคำนวณภาษี กล่าวคือ ทนายความและที่ปรึกษา กฎหมายมีแหล่งที่มาของเงินได้เหมือนกัน แต่กฎหมายแบ่งเงินได้เป็นหลายประเภทและมีการหัก ค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากัน ทำให้ผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน ได้รับการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่าเทียมกัน จึงเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงรูปแบบการ ทำกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำเป็นการเลือกทำกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้สูง เป็นการบิดเบือน ต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น จากเดิมทนายความอิสระทำงานให้สำนักงาน แห่งหนึ่ง โดยเข้าทำงานที่สำนักงานเฉพาะถูกมอบหมายมอบหมายคดีให้ ซึ่งค่าตอบแทนการ ทำงานคิดเป็นรายคดี โดยแบ่งครึ่งกับสำนักงาน ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) กฎหมายให้หัก ค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่หักได้ไม่เกิน 60,000 บาท ก็อาจหลีกเลี่ยงมาทำงาน โดยการเข้าสำนักงานเฉพาะไปปฏิบัติงานคดีที่ถูกมอบหมายให้ทำเท่านั้น และนำงานที่ได้รับมาทำ เองที่บ้าน เงินค่าตอบแทนการทำงานคิดเป็นรายคดี โดยแบ่งครึ่งกับสำนักงาน ถือเป็นเงินได้ตาม มาตรา 40 (6) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 30 หรือหักเป็นการจำเป็นหรือ สมควร ก็จะทำได้สามารถนำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าเดิม ซึ่งการกระทำดังกล่าว ถือเป็นการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายการบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งปัญหาดังกล่าวนี้ ผู้วิจัย จะขอวิเคราะห์ปัญหา โดยละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

3.1.1.3 การหักภาษี ณ ที่จ่าย

การหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นการเก็บภาษีสู่ล่วงหน้า โดยให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักหรือ กั้นเงินซึ่งตนจ่ายให้แก่ผู้รับเงินออกไปส่วนหนึ่ง ตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด แล้วนำเงิน ที่หักไว้หน้านั้นนำส่งแก่รัฐ โดยผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แก่ บุคคลไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลในรูปใด ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลซึ่งไม่ใช่นิติบุคคล ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินให้แก่

²⁶ {(150,000 x 0) + (170,000 x 5%)}

ผู้รับเงินได้ที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา²⁷ โดยการหักภาษี ณ ที่จ่ายของเงินได้พึงประเมิน ที่เกี่ยวกับทายาทความละเอียดที่ปรึกษากฎหมายมีรายละเอียดดังนี้

1) การหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2)

มาตรา 50 (1) แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ให้กับผู้รับเงินได้หักภาษีเงินได้ไว้ทุกคราวที่จ่ายเงินได้ พึงประเมิน แล้วนำเงินได้นั้นส่งแก่รัฐบาล โดยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้ คือ นำเงินได้พึงประเมินคูณด้วย จำนวนคราวที่จะต้องจ่ายเพื่อให้ได้จำนวนเสมือนหนึ่งว่าได้จ่ายทั้งปีแล้วคำนวณภาษีตามเกณฑ์ ในมาตรา 48 โดยหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท แล้วหักค่าลดหย่อน ตามหลักเกณฑ์มาตรา 47 เหลือเป็นเงินได้สุทธิให้คิดคำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา แล้วนำเงินภาษีที่คำนวณได้ไปหารด้วยจำนวนคราวที่ต้องจ่ายทั้งปี ผลลัพธ์ที่ได้ถือเป็นภาษีที่ต้อง หัก ณ ที่จ่ายแล้วนำส่งต่อกรมสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินนั้น ภาษีเงินได้ที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่าย กฎหมายให้ถือเป็นเครดิตของผู้เสียภาษีในการคำนวณภาษีเมื่อถึง กำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี คือ ถ้าผู้เสียภาษีได้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายน้อยกว่าจำนวน ภาษีที่จะต้องชำระจริง ก็ต้องชำระเพิ่มเติมให้ครบตามจำนวนที่จะต้องเสีย ถ้าถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย เกินกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องชำระจริง ก็มีสิทธิขอคืนเงินภาษีส่วนที่ได้ถูกหักไว้เกินนั้นได้ ภายใน กำหนดเวลา 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปี ซึ่งได้ถูกหักภาษีไว้เกิน หากผู้ใดไม่ใช่สิทธิดังกล่าว ภายในกำหนดเวลา 3 ปี ย่อมหมดสิทธิที่จะเรียกร้องขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้เกินนั้นตามมาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งผู้ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อจะได้ใช้สิทธิ ในการเครดิตภาษีหรือขอคืนภาษี

2) การหักภาษี ณ ที่จ่ายของผู้มีเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (6)

ทายาทความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้พึงประเมินประเภทที่ได้จากการประกอบ วิชาชีพ ตามมาตรา มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น กรมสรรพากรได้ออกคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ข้อ 7 “ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ให้แก่ผู้รับเงินซึ่งเป็นผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ โดยให้คำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ในอัตราร้อยละ 3 ของเงินได้ที่จ่ายไปและนำส่งต่อกรมสรรพากรภายใน 7 วัน นับแต่วันสิ้นเดือน ของเดือนที่จ่ายเงิน”

²⁷ เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 2 *Economics of taxation 2* (น. 138 - 139). เล่มเดิม.

อย่างไรก็ดี ถ้าผู้จ่ายเงินค่าตอบแทนแก่ทนายความ เป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่น ให้ผู้จ่ายเงินได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1 ของเงินที่จ่าย ทั้งนี้เงินที่จ่ายจะต้องมีจำนวนรวมทั้งสิ้นตั้งแต่ 10,000 บาท ขึ้นไป แม้การจ่ายนั้นจะได้แบ่งจ่ายครั้งหนึ่ง ๆ ไม่ถึง 10,000 บาท ก็ตาม ตามมาตรา 50 (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างเงินได้ที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย

เงินค่าตอบแทนทุกอย่างที่ลูกความจ่ายให้แก่สำนักงานทนายความอยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตาม ท.ป. 4/2528 เว้นแต่รายจ่ายในส่วนของสำนักงานทนายความจ่ายตรงออกไปก่อนในนามลูกความให้แก่ส่วนราชการและมีหลักฐานรับถูกต้อง เช่น ค่าธรรมเนียมศาล ค่าพยานทนายความ ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนค่าว่าความ ค่าพาหนะเดินทาง ค่าถ่ายเอกสาร ค่าคัดเอกสารต่าง ๆ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

กรณีบริษัทประกอบกิจการให้บริการฝึกอบรม โดยมีการว่าจ้างบุคคลธรรมดาให้เป็น ที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทฯ เพื่อให้คำปรึกษาในการทำนิติกรรมสัญญาที่บริษัทฯ จะต้องทำกับ บุคคลภายนอก ให้คำปรึกษาในด้านคดีความที่บริษัทฯ มีการฟ้องร้องและถูกฟ้องร้องตลอดจน ให้คำปรึกษาในเรื่องข้อกฎหมายต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการซึ่งในการจ่ายค่าตอบแทน บริษัทฯ จะจ่ายเดือนละหนึ่งครั้งในจำนวนที่เท่ากันทุกครั้ง บริษัทฯ ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับ ซึ่งเป็นบุคคลธรรมดาเฉพาะที่เป็นผู้มีถิ่นานในประเทศไทยหรืออยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 30 ตามข้อ 7 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ทป. 4/2528 เรื่อง สั่งให้ ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ลงวันที่ 26 กันยายน 2528

อนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินได้และผู้รับเงินได้เป็นบุคคลธรรมดาที่อยู่ในประเทศไทยแล้วก็จะไม่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด ดังนั้น การหักภาษี ณ ที่จ่าย ดังกล่าวยังไม่สามารถครอบคลุมถึงเงินได้ส่วนนี้ได้ จึงเป็นช่องทางหนึ่งที่ทำให้ผู้เสียภาษีสามารถหลบเลี่ยงการเสียภาษีได้

3.1.2 กฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ภาษีมูลค่าเพิ่ม อันเป็นภาษีการบริโภค (Consumption Tax) ซึ่งรัฐหรือหน่วยงานจัดเก็บภาษี ไม่ได้ดำเนินการจัดเก็บภาษีโดยตรง แต่มอบหมายหน้าที่การจัดเก็บให้แก่ผู้ประกอบการที่อยู่ในระบบภาษีมูลค่าเพิ่มจัดเก็บแทนและนำส่งรัฐ โดยใช้ระบบการเครดิตภาษีระหว่างภาษีซื้อ กับภาษีขายที่เกิดขึ้นในแต่ละเดือน ภาษีของผู้ประกอบการในระบบภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ได้แก่ ผู้ประกอบการที่ขายสินค้าหรือให้บริการต่าง ๆ ผู้นำเข้าสินค้า และผู้ที่กฎหมายกำหนดให้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นกรณีพิเศษ ทั้งนี้ ไม่ว่าจะประกอบกิจการ

ในรูปของบุคคลธรรมดาซึ่งหมายความรวมถึงกองมรดก คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล เช่น ห้างหุ้นส่วนสามัญ กองทุน หรือมูลนิธิที่มีใช้นิติบุคคล และให้หมายความรวมถึงหน่วยงาน หรือกิจการของเอกชน ที่กระทำโดยบุคคลธรรมดาตั้งแต่สองคนขึ้นไปอันไม่ใช่นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85 และมาตรา 85/1 กำหนดว่า ผู้ประกอบการในทางธุรกิจหรือวิชาชีพปกติธุระมีหน้าที่ต้องจดทะเบียน เมื่อมียอดขายรับเกิน 1,800,000 บาท²⁸

ผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมาย ไม่ว่าจะป็นทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย มีลักษณะงานเป็นการให้บริการทางด้านกฎหมาย ตามความหมายของผู้ประกอบการมาตรา 77/1(5) แห่งประมวลรัษฎากร กล่าวคือ บุคคลซึ่งขายสินค้าหรือให้บริการทางธุรกิจ หรือวิชาชีพไม่ว่าการกระทำดังกล่าวจะได้รับประโยชน์หรือได้รับค่าตอบแทนหรือไม่ โดยการให้บริการมีความหมายถึงการกระทำใด ๆ อันอาจหาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การซื้อขายสินค้า²⁹ เช่นนี้ เมื่อเงินได้ที่ได้รับจากการให้บริการทางกฎหมาย ตามความหมายที่กล่าวมาข้างต้น จึงมีหน้าที่นำเงินได้มาจดทะเบียนเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในกรณีที่มียารับเกินปีละ 1,800,000 บาท

ข้อยกเว้นของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย มีดังนี้

1) มาตรา 81 (1) (ฐ) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการตามสัญญาจ้างแรงงาน ดังนั้น ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ประเภทเงินเดือน ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) แล้ว ก็ไม่อยู่ในบังคับภาษีมูลค่าเพิ่ม

2) มาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการประกอบกิจการบางประเภท เช่น การให้บริการการประกอบโรคศิลป์ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดอนุบัญญัติ ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น

วิชาชีพอิสระตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (6) กำหนดเพียงการว่าความเท่านั้น ที่ได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้น ทนายความที่ให้บริการในนามตนเองที่มีรายรับจากการว่าความเพียงประเภทเดียวก็ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ถ้ามีรายรับประเภทอื่น ๆ เช่น ค่าบริการในการให้คำปรึกษากฎหมาย ทำนิติกรรม สัญญารับจดทะเบียนนิติบุคคล วินิจฉัยข้อพิพาทในฐานะอนุญาโตตุลาการ รายรับจากการให้บริการดังกล่าวต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และถ้ามีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท ก็ต้องจดทะเบียน

²⁸ พระราชกฤษฎีกาฉบับที่ 432 พ.ศ. 2548.

²⁹ จาก ภาษีมูลค่าเพิ่ม ฉบับสมบูรณ์ ปี 2533 พร้อมร่างพระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง (น. 31), โดย ชรรณนิติ, 2533, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์ธรรมนิติ.

ภาษีมูลค่าเพิ่ม และถ้าทนายความที่ให้บริการในนามของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคล หรือบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ถ้ามีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท ก็ต้อง จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน

เนื่องจากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ) ได้กำหนดแค่เพียงว่า “การว่าความ ทั้งนี้เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น” ทำให้มีปัญหา ต้องวินิจฉัยว่าในกรณีของทนายความหากมีรายรับจากการว่าความในนามของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ค่าว่าความดังกล่าวจะได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือไม่ ซึ่งท่านอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้ให้ความเห็นว่า กฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1 (1) ประกอบด้วยมาตรา 77/1 (5) และ (1) บังคับให้ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท ไม่ว่า ผู้ประกอบการนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวก็จะรวม รายรับในนามของนิติบุคคลด้วย มิฉะนั้นจะเกิดความไม่สอดคล้องกัน ดังนั้น ค่าว่าความที่ได้รับ ในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงน่าจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่นเดียวกับค่าว่าความในนามของบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล³⁰ ซึ่งได้มีคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรได้วินิจฉัยไว้สอดคล้องกับความเห็นของอาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม โดยวินิจฉัยไว้ ดังนี้

- บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม มีวัตถุประสงค์ในการให้บริการ ทางกฎหมาย รวมถึงการว่าความของบริษัทฯ ไปดำเนินคดีความ ว่าความหรือแก้ต่างในศาล การให้บริการว่าความหรือการว่าต่างแก้ต่างในศาลได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

- บริษัทฯ เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ประกอบกิจการรับจ้างว่าความ ให้แก่ธนาคารและบริษัทในเครือของธนาคาร โดยมีขั้นตอนตั้งแต่ติดตาม ทวงถาม เร่งรัดหนี้ ฟ้องคดี และบังคับคดี โดยบริษัทจะเรียกเก็บค่าว่าความเมื่อการฟ้องคดีแล้วเท่านั้น เฉพาะเงินรายได้ จากการว่าความจากการประกอบธุรกิจของบริษัทฯ ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลรัษฎากร³²

³⁰ จาก “การวางแผนภาษีของทนายความ,” โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, *วารสารข่าวกฎหมายใหม่*, 2546, 1 (11), น. 9.

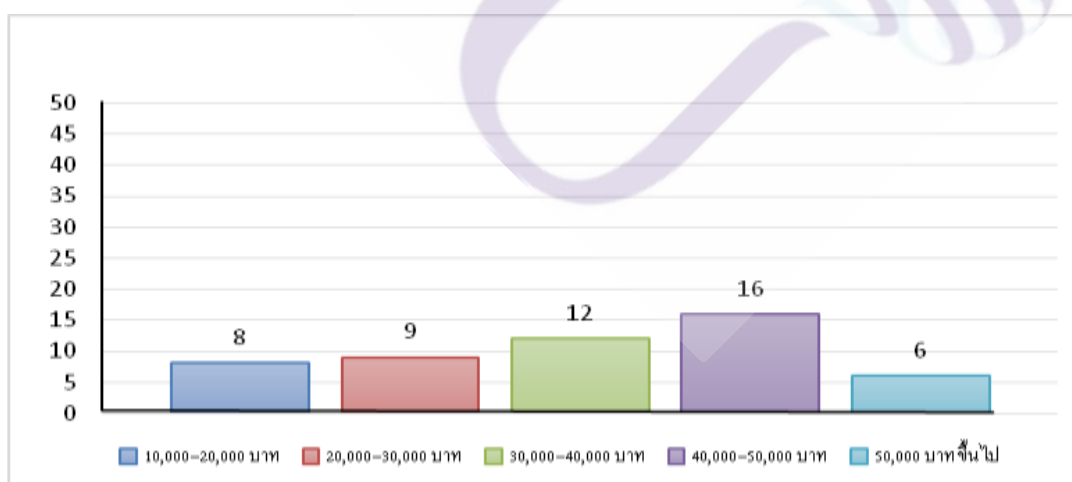
³¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0801/พ.633 ลงวันที่ 27 มกราคม 2543.

³² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0801/พ.08334 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2542.

ข้อสังเกต การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 81 (1) (ฉ) แห่งประมวลกฎหมายรัชฎากรนี้ ที่ยกเว้นเฉพาะเงินได้จากการว่าความ แต่ไม่ได้ยกเว้นเงินได้ที่ได้จากการให้บริการที่ปรึกษา กฎหมาย ซึ่งเป็นการประกอบวิชาชีพอิสระในทางกฎหมายตามมาตรา 40 (6) เหมือนกัน ดังนั้น จึงมีข้อสังเกตว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บ ภาษีที่ดีหรือไม่ ซึ่งผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ปัญหาดังกล่าวโดยละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

ในปัจจุบันผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความมีอยู่เป็นจำนวนมาก ประกอบกับการทำงาน มีลักษณะเป็นเอกเทศ และสัญญาการจ้างว่าความก็ไม่มีกฎหมายกำหนดให้ต้องทำเป็นลายลักษณ์อักษร ทำให้ข้อตกลงการจ้างว่าความของทนายความกับผู้จ้างงานจึงมีทั้งการจ้างงานในลักษณะที่ไม่ได้ทำ เป็นหนังสือลงลายลักษณ์อักษร และทำเป็นหนังสือลงลายลักษณ์อักษร แล้วแต่ข้อตกลงของ ทนายความและผู้ว่าจ้าง อีกทั้งการจ้างงานของทนายความนั้น ผู้ว่าจ้างก็มีทั้งบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล จึงยากที่จะตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้และจำนวนเงินได้ที่ได้รับที่แท้จริง ทำให้มีทนายความจำนวนมากใช้ช่อง โหว่ของการตรวจสอบดังกล่าวในการหนีภาษี กล่าวคือ ไม่นำเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนด³³ จากปัญหาดังกล่าวผู้วิจัยจึงได้จัดทำแบบสำรวจจำนวนเงินได้ แหล่งที่มาของเงินได้ และการเสียภาษี ของผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความจำนวน 50 คน โดยผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความที่ตอบแบบ สสำรวจมีอายุตั้งแต่ 20 - 40 ปีขึ้นไป และได้ทำงานในวิชาชีพทนายความ เป็นระยะเวลาตั้งแต่ 1 ปี ถึง 20 ปี ขึ้นไป ปรากฏข้อเท็จจริง ดังนี้

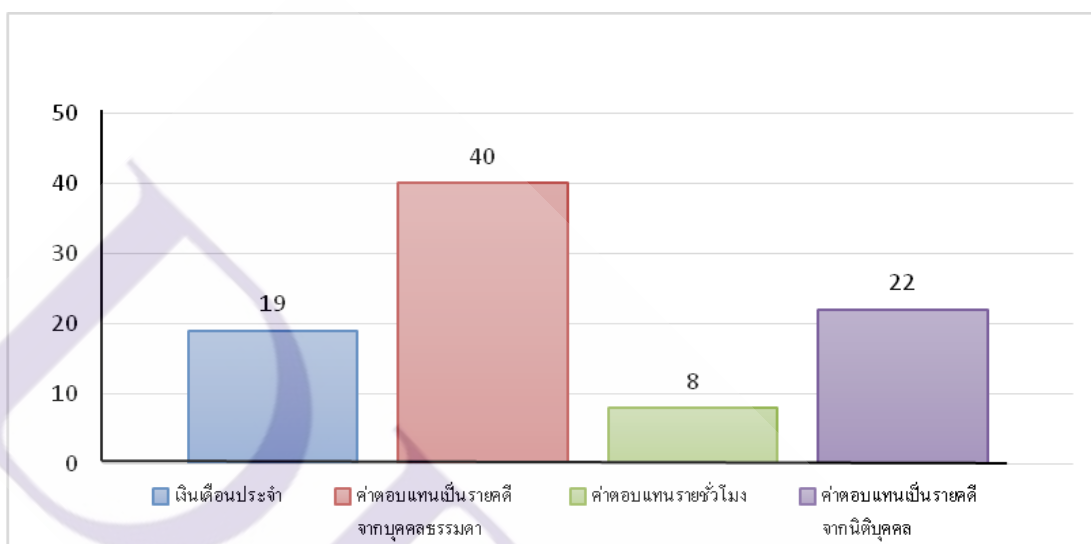
แผนภูมิที่ 3.1 รายได้ต่อเดือนของผู้ประกอบการวิชาชีพทนายความ



³³ ปัญหาการไม่นำเงินได้จากการว่าความของทนายมาเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดานั้น ผู้วิจัยได้ทราบ ปัญหาดังกล่าวจากเพื่อนที่ประกอบวิชาชีพทนาย ที่ส่วนมากไม่นำเงินได้จากการว่าความมาเสียภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา

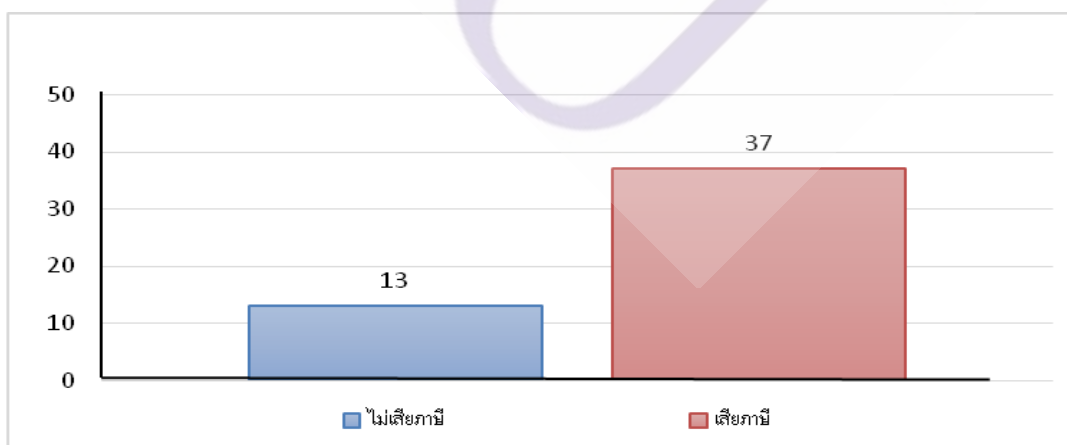
จากแผนภูมิทำให้เห็นได้ว่า รายได้ต่อเดือนของทนายความจำนวน 50 คน นั้น เฉลี่ยแล้ว ส่วนใหญ่แล้วจะมีรายได้ จำนวน 40,000 - 50,000 บาท หากคำนวณเป็นรายปีแล้ว เงินได้ดังกล่าว อยู่ในเกณฑ์ของเงินได้ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

แผนภูมิที่ 3.2 แหล่งที่มาของเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพทนายความ



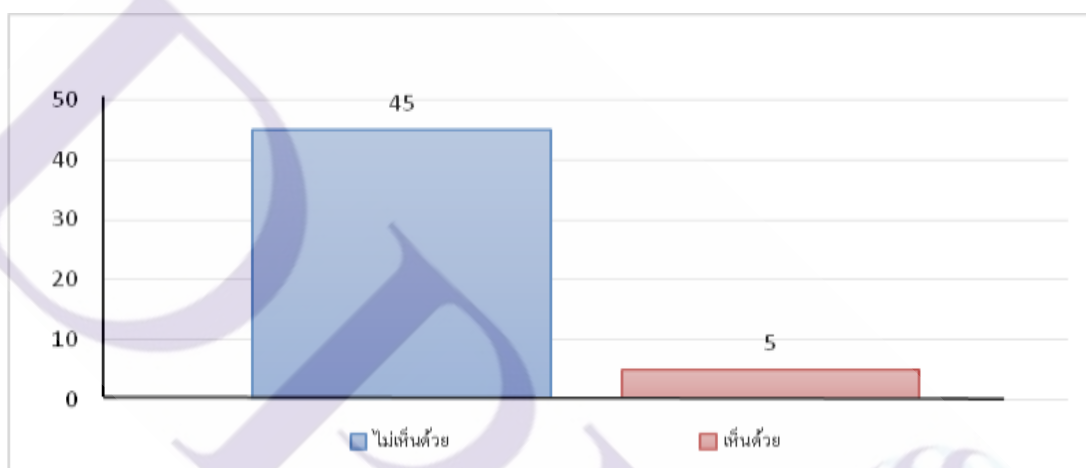
จากแผนภูมิทำให้เห็นว่า แหล่งเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพทนายความมีแหล่งที่มาของเงินได้ที่หลากหลาย แต่แหล่งที่มาของเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานส่วนใหญ่มาจากค่าตอบแทนเป็นรายคดีจากบุคคลธรรมดา รองลงมาคือ เงินได้จากค่าตอบแทนเป็นรายคดีจากนิติบุคคล

แผนภูมิที่ 3.3 จำนวนของทนายความที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในระหว่างปีภาษี



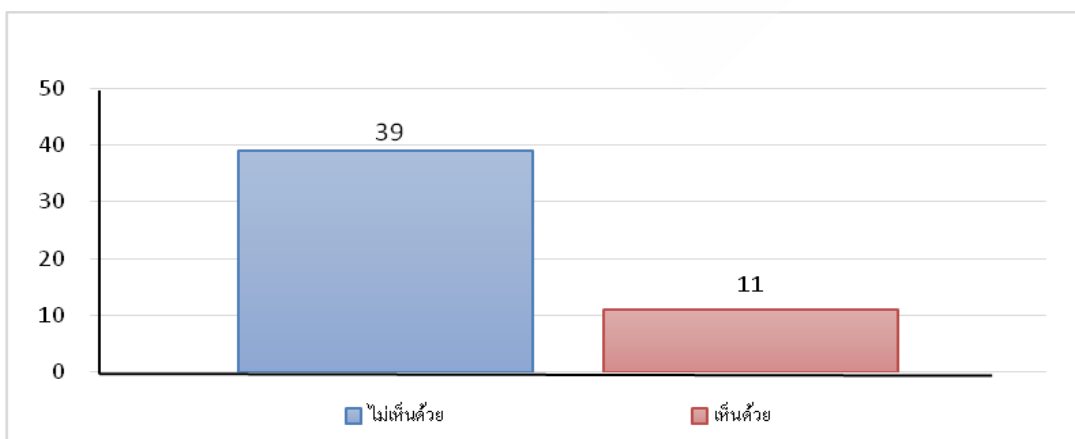
จากแผนภูมิแสดงให้เห็นว่า ผู้ประกอบวิชาชีพพนักงำนความจำนวน 50 คน มีผู้ที่ไม่เสียภาษีจำนวน 13 คน คิดเป็นอัตราร้อยละ 26 ของจำนวนผู้ตอบแบบสำรวจ โดยจำนวนดังกล่าวถือว่าเป็นจำนวนที่มากสำหรับผู้รู้กฎหมาย และมีหน้าที่ต้องเสียภาษี แต่กลับหนีภาษีอากร (Tax Evasion) โดยถือเป็นการกระทำโดยทุจริต จงใจไม่นำเงินได้ที่ได้รับในระหว่างปีภาษีมาเสียภาษีตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

แผนภูมิที่ 3.3 การแสดงความเห็นต่อการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่เท่าเทียมกันของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย



จากแผนภูมิทำให้เห็นว่า มีพนักงำนความจำนวนมากที่ไม่เห็นด้วยที่ประมวลรัษฎากรยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะการว่าความ ซึ่งถือว่ากฎหมายยกเว้นการจัดเก็บภาษีที่ไม่เป็นธรรมต่อผู้ประกอบวิชาชีพเดียวกัน

แผนภูมิที่ 3.4 ความเห็นต่อการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 กับประเภทที่ 6



จากแผนภูมิทำให้เห็นว่ามีความจำนวนมากที่ไม่เห็นด้วยกับการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพ ของเงินได้ประเภทที่ 2 กับเงินได้ประเภทที่ 6

สรุป ข้อเท็จจริงจากการสำรวจดังกล่าวทำให้ทราบว่าแหล่งที่มาของเงินได้ส่วนใหญ่ มาจากการที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้จ้างงาน ซึ่งไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับ ที่นิติบุคคลเป็นผู้จ้างงานจึงให้ยากที่จะควบคุมเงินได้ที่ความหรือที่ปรึกษากฎหมายได้รับ ดังนั้น จึงมีความจำนวนมากที่อาศัยช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

นอกจากปัญหาดังกล่าวแล้ว ยังเห็นว่าความจำนวนมากมีความไม่พึงพอใจต่อการ จัดเก็บภาษีไม่ว่าจะเป็นการหักค่าใช้จ่ายของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หรือการยกเว้นภาษี ภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความ ซึ่งผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ปัญหาดังที่กล่าวมาโดยละเอียดในบทที่ 4 ต่อไป

3.2 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมาย จารีตประเพณี (Common Law System)

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจาก 2 ประเทศ คือ ประเทศอังกฤษ และประเทศ สหรัฐอเมริกาเนื่องจากประเทศดังกล่าวเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีที่ทันสมัยและการ จัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ อีกทั้งมีข้อพิจารณาที่สามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงการ หักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทย ให้เหมาะสมยิ่งขึ้นด้วย

3.2.1 หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบ วิชาชีพกฎหมายของประเทศไทย

3.2.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศไทยจะจัดเก็บจากผู้ที่มีความสามารถในการ เสียภาษี และไม่มีกำหนดอายุขั้นต่ำของผู้เสียภาษีซึ่งภาษีเงินได้ซึ่งหากมีเงินได้พึงประเมิน ต่ำกว่าระดับที่กำหนดก็ไม่ต้องชำระภาษี โดยมีการแบ่งเงินได้พึงประเมินเป็นดังนี้³⁴

- 1) รายได้จากการจ้างงาน
- 2) รายได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง (หรือการดำเนินธุรกิจส่วนตัว) การเข้าร่วมเป็นหุ้นส่วน
- 3) บำนาญ

³⁴ HMR revenue Income & Customs. (2554). *Income Tax and Allowances*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, From <http://www.hmre.gov.uk/rate/lt.htm>.

- 4) ดอกเบี้ยจากเงินออม
- 5) รายได้จากการลงทุน
- 6) ผลประโยชน์จากรัฐ
- 7) รายได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน
- 8) รายได้อื่น ๆ

การเสียภาษีเงินได้นั้น ผู้มีหน้าที่เสียภาษีของประเทศอังกฤษจะต้องเก็บใบเสร็จรับเงิน ค่าภาษี ค่าประกัน และค่าใช้จ่ายของตนเองไว้ตลอดปีภาษี คือ 6 เมษายน ถึง 5 เมษายนของปีถัดไป เมื่อถึงสิ้นปีภาษีผู้เสียภาษีจะต้องระบุรายได้ทั้งหมดในแบบฟอร์มรายงานเงินได้ และนำค่าใช้จ่ายจากใบเสร็จที่เก็บไว้มาหักออกจากค่ารายการเงินได้ โดยระบบการจัดเก็บนี้เรียกว่า “Pay As You Earn” (PAYE) ซึ่งเป็นวิธีในการเสียภาษีเงินได้และจ่ายเบี้ยประกันแห่งชาติ ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีที่คำนวณได้ทั้งปี โดยเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายทุกครั้งที่ได้รับค่าจ้าง³⁵

การคำนวณภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องจ่ายสำหรับปีภาษีนั้น ๆ สามารถคำนวณได้ด้วยวิธีการดังต่อไปนี้³⁶

- 1) คำนวณเงินได้ทั้งหมดที่จะได้รับในปีภาษีรวมถึงค่าจ้างที่ได้รับ และรายได้จากการจ้างตนเอง เงินประกันสังคม รายได้จากการให้เช่าที่อยู่อาศัย (ยกเว้นการให้เช่าที่อยู่อาศัยภายในเมืองเดียวกับที่ดินอาศัยและมีรายได้ต่ำกว่า 4,250 ปอนด์) ดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารและกองทุนรวมที่ได้รับในปีนั้น ๆ แต่ไม่รวมถึงรายได้ที่มีเงินได้ เช่น เครดิตภาษีจากการทำงาน เครดิตภาษีจากบุตร ผลประโยชน์จากบุตร ค่าลดบุตร ประโยชน์จากการที่ได้อยู่อาศัยในบ้านตนเอง หรือเงินรางวัลจากการถูกสลากกินแบ่งรัฐบาล

- 2) ตรวจสอบว่าสามารถยกเว้นภาษีสำหรับค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่จ่ายไประหว่างปีภาษีหรือไม่ หรือมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้ที่สามารถหักออกจากเงินได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีประกอบอาชีพอิสระ หรือเป็นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจหรือไม่ หากมีให้นำมาหักออกจากเงินได้ที่คำนวณได้ตามข้อ 1)

- 3) หักค่าลดหย่อนส่วนบุคคล อันได้แก่ ค่าลดหย่อนสำหรับผู้เสียภาษียกเว้นหากผู้เสียภาษีมียาได้มากกว่า 100,000 ปอนด์ และค่าลดหย่อนนี้จะมีความสัมพันธ์กับอายุของผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีอายุมากกว่า 65 ปี อาจได้รับสิทธิหักเงินสงเคราะห์อีกด้วย

³⁵ England Tax. (2557). *The Pay As You Earn (PAYE) system*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, From http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

³⁶ GOV.UK. (2557). *Income Tax*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, From http://www.england/tax_tax.htm

4) นำเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนออกแล้ว เหลือเงินได้สุทธิมาคำนวณ ภาระภาษีตามอัตรากำหนด

อัตรากำหนดเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้บังคับอยู่ในประเทศอังกฤษมีการจัดเก็บภาษี ในอัตรากำหนดซึ่งต้องนำมาคำนวณกับเงินได้พึงประเมินเพื่อทราบถึงภาระภาษีในแต่ละปี

ตารางที่ 3.1 อัตรากำหนดเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษปี ค.ศ. 2014 - 2015 (6 เมษายน 2014 - 5 เมษายน 2015)³⁷

เงินได้พึงประเมิน (ปอนด์) ³⁸	อัตรากำหนด (ร้อยละ)
0 – 31,865	20 (อัตรากำหนดพื้นฐาน)
31,866 – 150,000	40 (อัตรากำหนดขั้นสูง)
150,001 ขึ้นไป	45 (อัตรากำหนดเพิ่มเติม)

อัตรากำหนดพื้นฐาน (Basic Rate) คือ อัตรากำหนดร้อยละ 20 ที่เรียกเก็บจากรายได้สูงสุด 31,865 ปอนด์ต่อปี

อัตรากำหนดขั้นสูง (Higher Rate) คือ อัตรากำหนดร้อยละ 40 ที่เรียกเก็บจากรายได้ส่วนที่เกิน 31,866 ปอนด์ต่อปี แต่ไม่เกิน 150,000 ปอนด์ต่อปี

อัตรากำหนดเพิ่มเติม (Additional Rate) คือ อัตรากำหนดร้อยละ 45 ที่เรียกเก็บจากรายได้ส่วน ที่เกิน 150,000 ปอนด์ต่อปี

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้บุคคลธรรมดาที่ใช้ในทางธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

การหักค่าใช้จ่ายในภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศอังกฤษแบ่งเป็น 2 ประเภท ขึ้นอยู่กับว่าผู้เสียภาษีเป็นพนักงาน (Employee) หรือเป็นผู้จ้างตนเอง (Self - Employed)³⁹

³⁷ GOV.UK. (2558). *Income Tax rates and allowances*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, from <https://www.gov.uk/income-tax-rates>.

³⁸ 1 ปอนด์ มีค่าเท่ากับ 49.33 บาท, ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2558. ที่มาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา ต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย.

³⁹ GOV.UK. (2555). *Introduction to Tax Allowances and Reliefs*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/intro-tax-allow.htm>

และกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่าย 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses Deductions) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Fixed Sum Deductions) ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น (Ordinary and Necessary Expenses)

(1) การหักค่าใช้จ่ายกรณีเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน (Employee)

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 Part 5 ได้กำหนดหลักเกณฑ์ ในการหักค่าใช้จ่ายไว้ กล่าวคือ ต้องเป็นค่าใช้จ่ายใด ๆ ที่เกิดขึ้นในระหว่างปีภาษีที่เกิดจากการจ้างแรงงาน ซึ่งค่าใช้จ่ายสามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินที่ลูกจ้างหรือพนักงานได้รับ⁴⁰ กฎหมายให้หักเท่าจำนวนที่เกิดขึ้นและจ่ายไปจริง⁴¹ ตามที่ปรากฏในใบเสร็จรับเงินหรือปรากฏว่ามีกรโอนเงินทางธนาคาร⁴² หากเงินได้เดียวกันสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า 1 แบบ กฎหมายให้เลือกหักได้เพียงแบบเดียว⁴³

(2) การหักค่าใช้จ่ายกรณีเป็นการจ้างงานตนเอง (Self - Employed)

หากผู้เสียภาษีเป็นผู้จ้างตนเองจะสามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับการทำงานได้ แต่จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายส่วนตัวมาหักค่าใช้จ่ายใด ๆ ได้ โดยมีสาระสำคัญ ดังนี้

ค่าใช้จ่ายจากการจ้างตนเองจะแบ่งเป็น 3 ประเภท คือ⁴⁴

1. ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุน (Capital Expenses) คือค่าใช้จ่ายในการซื้อการสร้างหรือปรับปรุงสินทรัพย์ทางธุรกิจที่ทำให้ได้รับผลกำไรจากการดำเนินธุรกิจ เช่น การซื้ออุปกรณ์สำหรับการประกอบธุรกิจ การซื้อเครื่องจักร หรือการซื้อยานพาหนะสำหรับใช้ในธุรกิจ

2. ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ (Business Expenses) ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจนี้สามารถนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายได้ทั้งหมด ยกเว้นค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่จัดว่าเป็นค่าใช้จ่ายที่เป็นทุนหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่ยอมให้หัก เช่น ค่าใช้จ่ายเพื่อการบันเทิงและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่หักได้นี้ หมายถึง ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำเนินการเพื่อรายได้ของธุรกิจตามวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเท่านั้น เช่น ค่าใช้จ่ายสำหรับอินเทอร์เน็ต ค่าโทรศัพท์ที่ใช้ติดต่อเรื่องงาน ค่าจ้างที่ปรึกษาเป็นต้น

3. ค่าใช้จ่ายส่วนตัว(Personal Expenses) หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่จ่ายไปในแต่ละวันเพื่อการดำรงชีวิต รวมถึงค่าใช้จ่ายในครัวเรือน

⁴⁰ Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 332.

⁴¹ Ibid. section 333.

⁴² Ibid. section 335.

⁴³ Ibid. Section 328.

⁴⁴ GOV.UK. (2555). *Introduction to Tax allowances and Reliefs*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, From

การหักค่าใช้จ่ายกฎหมายให้สิทธิในการหักค่าใช้จ่ายย้อนหลังสำหรับปีภาษีที่ล่วงมาแล้วได้ แต่ต้องไม่เกิน 4 ปี⁴⁵

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Fixed Sum Deductions)

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของอังกฤษกระทรวงการคลัง สรรพากร และกลุ่มผู้เสียภาษีในแต่ละอาชีพ จะร่วมกันตกลงกำหนดอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁴⁶ ซึ่งอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เฉพาะเงินได้จากการจ้างแรงงาน (Employment Income) เท่านั้น หากเป็นเงินได้จากแหล่งอื่น ๆ จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้⁴⁷ ซึ่งค่าใช้จายดังกล่าวสามารถนำไปหักออกจากเงินได้พึงประเมินก่อนนำไปคำนวณภาระภาษีได้⁴⁸ โดยอัตราค่าใช้จายในการเหมากรมสรรพากรจะทำการตกลงกับผู้ประกอบอาชีพในแต่ละกลุ่มและจะกำหนดรายการที่สามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ สำหรับรายการอื่น ๆ ที่ไม่ได้กำหนดไว้ จะไม่สามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ เช่น สำหรับอาชีพค้าขายอาหารรายจ่ายทุกอย่างสามารถนำมารวมเพื่อหักค่าใช้จ่ายได้ 60 ปอนด์ ในแต่ละเดือน ส่วนอาชีพก่อสร้างจะหักค่าใช้จ่ายสำหรับช่างไม้รวม 140 ปอนด์ ชีเมนต์ก่อสร้าง หลังคา และแรงงานก่อสร้างรวม 80 ปอนด์ แรงงานทั่วไปและผู้ควบคุมงาน 60 ปอนด์ และค่าใช้จายอื่น ๆ รวม 120 ปอนด์⁴⁹ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้อยู่ภายใต้มาตรา 330 (2)⁵⁰ ซึ่งหมายความว่าผู้เสียภาษีจะต้องเลือกหักค่าใช้จ่ายเพียงวิธีเดียวคือ หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา⁵¹

⁴⁵ GOV.UK. (2557). *Tax Allowances and Reliefs if You're Self - employed*, สืบค้น 3 มกราคม 2558, From [http:// www.hmrc.gov.uk /incometax/relief-self-emp.htm](http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm)

⁴⁶ *Fixed Deduction*. Retrieved November 30, 2014.

⁴⁷ *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 328*.

⁴⁸ *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 366*.

⁴⁹ *Other Expenses : Flat Rate Expenses : Table of Agreed Amounts For 2008/09 onwards*. Retrieved November 30, 2014.

⁵⁰ (2) If apart from this subsection -

(a) a deduction would be allowed under Chapter 4 of this Part (fixed allowances for employee's expenses) for a sum fixed by reference to any kind of expenses, and

(b) the employee would be entitled under another provision to a deduction for an amount paid in respect of the same kind of expenses, only one of those deductions is allowed.

⁵¹ *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 section 367*.

สรุป ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีเงินได้จากการทำงาน หากเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน เช่น การจ่ายค่าจ้างเป็นเงินเดือน สามารถนำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่ายได้ 2 แบบ คือ หักตามความเป็นจริง (ตามที่ได้จ่ายไปสำหรับการจ้างแรงงาน) หรือ หักโดยการเหมาจ่าย แต่หากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีเงินได้จากการจ้างตนเอง คือ เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ในกรณีเปิดสำนักกฎหมายเอง ก็สามารถนำเงินได้มาหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงได้เพียงอย่างเดียว ไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาจ่ายได้

3.2.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายประเทศอังกฤษ

ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษถูกกำหนดไว้ โดย พระราชบัญญัติภาษีมูลค่าเพิ่ม ค.ศ. 1994 (Value Added Tax Act 1994)⁵² ซึ่งภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศอังกฤษจัดเก็บจากสินค้าและบริการ ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายไม่ว่าจะเป็นที่ปรึกษา กฎหมายหรือทนายความ ซึ่งเป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพที่ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงมีหน้าที่ต้องนำเงินได้จากการให้บริการมาเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราปกติ (Standard Rate)⁵³ กล่าวคือ ในอัตราร้อยละ 20

3.2.2 หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

3.2.2.1 การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

ในประเทศสหรัฐอเมริกาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา จะถูกจัดเก็บโดยรัฐบาลกลาง มลรัฐ และฝ่ายบริหารปกครองส่วนภูมิภาค โดยการจัดเก็บในอัตราก้าวหน้าตามรายได้ในแต่ละปี แต่ในบางรัฐหรือในบางท้องถิ่น เป็นภาษีแบบคงที่ เนื่องจากรายละเอียดด้านภาษีของแต่ละรัฐนั้น แตกต่างกัน ผู้วิจัยจึงจะอภิปรายถึงภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่รัฐบาลกลางของสหรัฐอเมริกา เรียกเก็บเท่านั้น ซึ่งภาระภาษีเงินได้ที่ผู้มีหน้าที่ต้องเสียขึ้นอยู่กับอัตราก้าวหน้าที่กำหนดซึ่งอัตราก้าวหน้าจะสูงขึ้นตามจำนวนเงินได้พึงประเมินที่ผู้เสียภาษีได้รับ⁵⁴

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ ผู้ที่มีสัญชาติสหรัฐอเมริกาและมีเงินได้ในรอบปีภาษี หรือบุคคลต่างด้าวที่อาศัยอยู่ในสหรัฐอเมริกาเป็นเวลาไม่น้อยกว่า 183 วัน ในปีภาษี นั้น ๆ จะต้องนำเงินได้ที่ได้รับมาทำการประเมินภาษีด้วยตนเองและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยจะมีการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายไปก่อนแล้วตลอดปีภาษี คือ 1 มกราคม ถึง 31 ธันวาคม โดยผู้เสียภาษี

⁵² Geoffrey Morse, David Williams and David Salter. (1996). Davies : Principles of Tax Law. P 413.

⁵³ Section 2 (1) of Value Added Tax 1994.

⁵⁴ Department of the Treasury. (2553). *Tax Guide 2010*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, From [http:// www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf).

มีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีภายในวันที่ 15 เมษายนของปีถัดไป (ยกเว้นกรณีวันที่ 15 เป็นวันหยุดราชการ)⁵⁵

รัฐบาลกลางของประเทศสหรัฐอเมริกา แบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมิน ดังนี้⁵⁶

- 1) ค่าจ้างและเงินเดือน
- 2) บำนาญหรือเงินชดเชย
- 3) โบนัส
- 4) เงินส่วนแบ่งจากยอดขาย (Commission)
- 5) รายได้จากธุรกิจ
- 6) เงินปันผล
- 7) ดอกเบี้ย กำไรส่วนเกินทุน
- 8) ค่าเช่า
- 9) ค่าภาคหลวง

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา คือ จะนำเงินได้พึงประเมินที่ได้รับรวมตลอดทั้งปีภาษี⁵⁷ หักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าลดหย่อนส่วนบุคคล รวมถึงหักค่าดอกเบี้ยจ่ายของค่าภาษีของรัฐ ค่าใช้จ่ายเพื่อการกุศล และรายการอื่นๆ ออกแล้วจะเหลือเป็นเงินได้สุทธิ ที่จะถูกนำมาคิดคำนวณภาระภาษี

ในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาจะแบ่งบุคคลออกเป็น 5 ประเภทตามสถานะของบุคคล ได้แก่

- 1) โสด (Single) หมายถึง บุคคลที่ยังไม่สมรส หรือหย่าแล้วนับถึงวันสุดท้ายของปีภาษี
- 2) สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน (Married Filing Jointly) บุคคลที่สมรสแล้ว และสถานะของการสมรสมีอยู่จนถึงสิ้นปีภาษีอาจยื่นแบบเสียภาษีร่วมกับคู่สมรส และหากคู่สมรสเสียชีวิตในระหว่างปีภาษีผู้เสียภาษียังคงสามารถยื่นแบบเสียภาษีร่วมกันสำหรับปีภาษีนั้น ๆ
- 3) สมรสและแยกยื่นเสียภาษี (Married Filing Separately)

⁵⁵ USA. (2557). *Income Tax in USA*. สืบค้น 4 มกราคม 2558, From <http://www.immihelp.com/newcomer/income-tax-usa.html>

⁵⁶ United States. (2557). *Tax Topic Index*. สืบค้น 4 มกราคม 2558, From <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>.

⁵⁷ United States. (2557). *Income Tax in United States*. สืบค้น 4 มกราคม 2558, From http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States#cite_note-2

4) คู่สมรสเสียชีวิตระหว่างปีภาษี (Qualified Widow (er)) เป็นกรณีที่คู่สมรสของผู้เสียภาษีได้เสียชีวิตลงในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว โดยผู้เสียภาษีและคู่สมรสได้ยื่นเสียภาษีร่วมกันไว้ในปีก่อนหน้า นอกจากนี้ทั้งคู่จะต้องมีบุตรร่วมกันอย่างน้อยหนึ่งคน หรือมีบุตรในฝ่ายที่เป็นผู้ยื่นเสียภาษีหลักอย่างน้อยหนึ่งคน

5) หัวหน้าครัวเรือน (Head of Household) หมายถึง ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้สมรสและรับภาระจ่ายค่าใช้จ่ายในบ้านมากกว่ากึ่งหนึ่ง ซึ่งบ้านดังกล่าวนี้ต้องเป็นหลักแหล่งสำหรับเงินได้ และมีญาติของผู้เสียภาษีอยู่อาศัยอย่างน้อยหนึ่งคน

ผู้เสียภาษีที่สมรสแล้วก็อาจใช้สถานะนี้ได้หากว่ามีการแยกกันอยู่กับอีกฝ่ายตลอดระยะเวลาหกเดือนหลังของปีภาษี โดยผู้เสียภาษีต้องออกค่าใช้จ่ายเกินกว่ากึ่งหนึ่งของค่าใช้จ่ายทั้งหมดของบ้าน และต้องมีบุตรอยู่ในความดูแลอย่างน้อยหนึ่งคน⁵⁸

อัตราภาษีในการจัดเก็บจากบุคคลแต่ละสถานะจะมีความแตกต่างกัน ดังนี้

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศสหรัฐอเมริกาปี ค.ศ. 2015⁵⁹

สถานภาพ	เงินได้พึงประเมิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ⁶⁰	อัตราภาษี (ร้อยละ)
โสด	0 – 9,225	10
	9,226 – 37,450	15
	37,451 – 90,750	25
	90,751 – 189,300	28
	189,301 – 411,500	33
	411,501 – 413,200	35
	413,201 ขึ้นไป	39.6

⁵⁸ Tax Calculator. Retrieved November 27, 2014.

⁵⁹ IRS Announces 2015 Tax Brackets, Standard Deduction Amount And More. Retrieved 30, January 2015, from <http://www.forbes.com/sites/kellyphillipsrb/2014/10/30/irs-announces-2015-tax-brackets-standard-deduction-amounts-and-more/>

⁶⁰ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 32.71 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2558. ที่มา อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

สถานภาพ	เงินได้พึงประเมิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ⁶⁰	อัตรากำไร (ร้อยละ)
สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน	0-18,450	10
สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน	18,451 – 74,900	15
หรือคู่สมรสเสียชีวิตระหว่างปี	74,901 – 151,200	25
ภาษี	151,201 – 230,450	28
	230,451 – 411,500	33

ตารางที่ 3.2 (ต่อ)

สถานภาพ	เงินได้พึงประเมิน (ดอลลาร์สหรัฐ) ⁶¹	อัตรากำไร (ร้อยละ)
สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน	411,500 – 464,850	35
สมรสและยื่นเสียภาษีร่วมกัน	464,850 ขึ้นไป	39.6
หรือคู่สมรสเสียชีวิตระหว่างปี		
ภาษี		
สมรสและแยกยื่นเสียภาษี	0 – 9,225	10
	9,226 – 37,450	15
	37,451 – 75,600	25
	75,601 – 115,225	28
	115,226 – 205,750	33
	205,751 – 232,425	35
	432,426 ขึ้นไป	39.6
หัวหน้าครอบครัว	0 – 13,150	10
	13,151 – 50,200	15
	50,201 – 129,600	25
	129,601 – 209,850	28
	209,851 – 411,500	33
	411,501 – 439,000	35
	439,001 ขึ้นไป	39.6

⁶¹ 1 ดอลลาร์สหรัฐ เท่ากับ 32.71 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม พ.ศ. 2558. ที่มา อัตรานอกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

การหักค่าใช้จ่ายของเงิน ใต้ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

การหักค่าใช้จ่ายเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีของผู้เสียภาษี ดังนั้น ก่อนที่จะนำรายได้ภาษีของผู้เสียภาษีทั้งหมดไปคำนวณภาระภาษีจะต้องนำมาหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจของผู้เสียภาษีออกก่อน โดยประเทศสหรัฐอเมริกาแบ่งการหักค่าใช้จ่ายออกเป็น 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) และการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deductions)

1) การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions)

ค่าใช้จ่ายที่จะนำมาหักได้จะต้องมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1) เป็นค่าใช้จ่ายตามปกติ
- (2) เป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็น
- (3) เป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานทางธุรกิจ
- (4) ที่ได้จ่ายไปหรือเกิดขึ้นระหว่างปีภาษี⁶²

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะเป็นค่าใช้จ่ายตามปกติหรือเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นก็อาจไม่ได้รับอนุญาตให้หักได้ในปีที่จ่ายไปหรือปีที่ก่อนนี้ขึ้น และในบางกรณีก็อาจไม่ได้รับอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายเลย⁶³

นอกเหนือจากการเป็น “ปกติและจำเป็น” ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจที่จะนำมาหักได้ยังต้อง “เหมาะสม” ซึ่งความเหมาะสมนี้ขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงและสถานการณ์เฉพาะเรื่อง เช่น ราคาค่าเช่ารถสาธารณะสำหรับพนักงานเป็นค่าใช้จ่ายที่ไม่สมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากลักษณะของการจ้างงานและพื้นที่ที่ไว้รถซึ่งเป็นชุมชนแออัด⁶⁴

ผู้เสียภาษีต้องแยกค่าใช้จ่ายทางธุรกิจออกจากค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นสามประเภท ได้แก่

(1) ค่าใช้จ่ายที่เป็นต้นทุนของสินค้า

ในธุรกิจที่เป็นการผลิตหรือซื้อขายสินค้า ค่าใช้จ่ายส่วนนี้คือราคาต้นทุนของสินค้าที่ขายไปตลอดปีภาษี ซึ่งค่าใช้จ่ายที่เป็นราคาต้นทุนของสินค้านี้จะถูกรวมไปกับราคาขายของสินค้า และต้นทุนดังกล่าวจะถูกหักออกจากรายรับตลอดปี เพื่อให้เหลือเพียงกำไรสุทธิจากการขายสินค้า หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายส่วนนี้ออก ก็จะไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายนี้ไปหักในส่วน of ค่าใช้จ่ายทางธุรกิจได้อีก

⁶² Internal Revenue Code section 162 (a). Retrieved December 10, 2014.

⁶³ *Deducting Business Expenses*. Retrieved November, 27, 2014.

⁶⁴ *Ordinary and Necessary Expenses*. Retrieved November 27, 2014.

ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ อาทิเช่น ค่าวัตถุดิบ รวมถึงการขนส่งสินค้า การเก็บรักษาสินค้า ค่าแรง ค่าใช้จ่ายในโรงงาน เป็นต้น⁶⁵

(2) ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุน

ค่าใช้จ่ายเหล่านี้เป็นส่วนหนึ่งของการลงทุนในธุรกิจ ค่าใช้จ่ายที่เป็นทุนจะถือว่าเป็นสินทรัพย์ในธุรกิจ ค่าใช้จ่ายประเภทนี้แบ่งออกเป็นสามประเภท ได้แก่

1. ต้นทุนในการเริ่มต้นธุรกิจ
2. สินทรัพย์ทางธุรกิจ
3. ค่าใช้จ่ายในการปรับปรุง

ค่าใช้จ่ายประเภทนี้ อาทิเช่น การซื้อที่ดิน เฟอร์นิเจอร์ อาคาร เครื่องจักร รถบรรทุก เป็นต้น⁶⁶

(3) ค่าใช้จ่ายส่วนตัว หมายถึง ค่าใช้จ่ายสำหรับการดำรงชีวิต และค่าใช้จ่ายในครอบครัว เช่น ค่าใช้จ่ายในการซ่อมแซมบ้าน ค่าสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น

ในบางกรณีที่ค่าใช้จ่ายใด ๆ มีความคาบเกี่ยวระหว่างค่าใช้จ่ายส่วนตัวและค่าใช้จ่ายทางธุรกิจ โดยปกติแล้วค่าใช้จ่ายส่วนตัวจะไม่สามารถนำมาหักออกจากเงินได้พึงประเมิน อย่างไรก็ตามหากค่าใช้จ่ายส่วนตัวบางอย่างถูกนำมาใช้เป็นส่วนหนึ่งสำหรับธุรกิจและเพื่อวัตถุประสงค์ส่วนบุคคล และสามารถแบ่งค่าใช้จ่ายระหว่างธุรกิจและส่วนบุคคลได้ก็สามารถหักค่าใช้จ่ายส่วนธุรกิจนั้นออกได้

การหักค่าใช้จ่ายนั้นยังมีความแตกต่างระหว่างการหักค่าใช้จ่ายของพนักงานหรือลูกจ้างกับการหักค่าใช้จ่ายของผู้จ้างตนเอง ดังนี้

1.1) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับพนักงานหรือลูกจ้าง (Employee)

กรณีที่ผู้เสียภาษีเป็นลูกจ้างหรือพนักงาน สามารถหักค่าใช้จ่ายสำหรับการทำงานได้ แต่มีข้อกำหนดว่าจะต้องมีค่าใช้จ่ายที่ระบุรายการได้อย่างน้อยร้อยละ 2 ของค่าแรงที่ได้รับ เช่น ได้รับค่าแรง 100,000 ดอลลาร์สหรัฐ จะต้องปรากฏว่ามีรายการค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการทำงาน ไม่น้อยกว่า 2,000 ดอลลาร์สหรัฐ จึงจะขอหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการทำงานได้⁶⁷ ค่าใช้จ่ายที่นำมาหักได้ เช่น ค่าใช้จ่ายภายในสำนักงาน ค่าอุปกรณ์ที่ใช้สำหรับการทำงาน หรือค่าการศึกษาและการวิจัยเกี่ยวกับการทำงานหรือการปรับปรุงทักษะการทำงาน เป็นต้น

⁶⁵ *Deducting Business Expenses*. Op.cit.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Jamesdance. (2557). *Deduction*. สืบค้น 5 มกราคม 2558, From <http://www.jamesdance.com/deductions.htm>.

1.2) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้จ้างตนเอง (Self - Employed)⁶⁸

อัตราภาษีเริ่มต้นของผู้จ้างตนเองเท่ากับร้อยละ 15.3⁶⁹ และเงินได้พึงประเมินจำนวนที่ต่ำที่สุดหลังจากหักค่าใช้จ่ายทางธุรกิจและค่าลดหย่อนต่าง ๆ แล้วที่ต้องเสียภาษีเท่ากับ 106,800 ดอลลาร์สหรัฐ⁷⁰

ตามที่กรมสรรพากรสหรัฐอเมริกากำหนด “ผู้จ้างตนเอง” หมายถึง บุคคลที่มีลักษณะอย่างหนึ่งอย่างใด ดังต่อไปนี้

- (1) บุคคลที่เป็นทั้งผู้รับเหมาอิสระหรือเจ้าของคนเดียวในการดำเนินธุรกิจ
- (2) บุคคลที่เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนบริษัท ซึ่งเป็นผู้มีอำนาจกำหนดรูปแบบของธุรกิจ
- (3) บุคคลที่เป็นผู้จ่ายเงินเดือนให้ตนเองได้ในการดำเนินธุรกิจ⁷¹

1.2) การหักค่าใช้จ่ายที่หักได้สำหรับผู้จ้างตนเอง

(1) การหักค่าใช้จ่ายสำหรับผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับธุรกิจได้ทั้งหมดโดยไม่มีค่าใช้จ่ายอย่างต่ำ

(2) ผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายรายการต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจได้โดยแยกค่าใช้จ่ายเป็น 6 หมวดหมู่ ดังต่อไปนี้

1. ค่าภาษีที่ได้จ่ายไปแล้ว ไม่ว่าจะเป็เงินได้ที่จัดเก็บโดยท้องถิ่นหรือโดยรัฐ ค่าภาษีทรัพย์สิน ค่าภาษีอสังหาริมทรัพย์

2. ค่าใช้จ่ายทางการแพทย์ ในกรณีที่มียาจ่ายในการรักษาพยาบาลหรือทันตกรรมมากกว่าร้อยละ 7.5 ของภาษีเงินได้

3. ค่าใช้จ่ายในการทำงาน ในกรณีที่มียาจ่ายสำหรับสภาพใด ๆ

4. เงินบริจาคให้กับการกุศล ทั้งนี้ต้องมีใบเสร็จหรือหลักฐานในการบริจาค

5. ดอกเบี้ยจำนองหรือดอกเบี้ยเงินกู้

6. ค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการทำงาน⁷²

(3) นอกจากค่าใช้จ่ายตามหมวดหมู่ดังกล่าวแล้ว ผู้จ้างตนเองสามารถหักค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ได้อีก ดังนี้

⁶⁸ หมายถึง บุคคลที่ไม่ได้ทำสัญญาจ้างแรงกับบุคคลใดหรือองค์กรใด และมีอำนาจในการจัดการกิจการตนเอง.

⁶⁹ อัตราภาษีนี้มาจากภาษีสำหรับความปลอดภัยของสังคมร้อยละ 12.4 ภาษีสำหรับการประกันสุขภาพร้อยละ 2.9.

⁷⁰ *Self Employed Tax Deductions*. Retrieved November 21, 2012.

⁷¹ *Ibid*.

⁷² *Self Employed Tax Deduction*. Op.cit.

1. ดอกเบี้ยเพื่อการกู้ยืมทางธุรกิจ
2. ค่าเล่าเรียนและค่าธรรมเนียมเพื่อการศึกษาที่สูงขึ้นไม่เกิน 4,000 ดอลลาร์สหรัฐ
3. หักค่าใช้จ่ายได้อีกร้อยละ 50 ของค่าภาษีสำหรับผู้ประกอบอาชีพอิสระ⁷³
4. ค่าประกันสุขภาพ
5. ค่าเบี้ยประกันภัยทางธุรกิจ
6. ค่าเช่าทรัพย์สิน
7. ค่าเช่าสำนักงานและค่าสาธารณูปโภค
8. ค่าซ่อมแซมบำรุงรักษา
9. ค่าภาษีธุรกิจเฉพาะ⁷⁴

2) การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction)

นอกจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นแล้ว กฎหมายภาษีอากรสหรัฐอเมริกา ยังอนุญาตให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายอีกแบบหนึ่ง ซึ่งเป็นการกำหนดจำนวนเงินที่แน่นอนในการหักค่าใช้จ่ายและผู้เสียภาษีไม่ต้องมีหลักฐานในการจ่ายเงินตามรายการมาแสดง นั่นคือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่หากผู้เสียภาษีเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นแล้ว จะไม่สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้⁷⁵

จำนวนเงินที่กำหนดในการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานี้จะขึ้นอยู่กับสถานะของผู้ยื่นเสียภาษีและจำนวนเงินดังกล่าวสามารถเปลี่ยนแปลงได้ในแต่ละปี ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับอัตราเงินเฟ้อซึ่งโดยปกติแล้วจะมีการกำหนดจำนวนเงินมากขึ้นทุกปี เนื่องจากอัตราเงินเฟ้อที่เพิ่มขึ้น⁷⁶

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีอายุตั้งแต่ 65 ปีขึ้นไปหรือเป็นคนตาบอดหรือทั้งสองอย่าง จำนวนเงินที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ จะมีการเพิ่มเติมเป็นพิเศษ⁷⁷

⁷³ Ibid.

⁷⁴ *List of Tax Deductions*. Op.cit.

⁷⁵ *What Are Standard Deduction*. Retrieved December 6, 2012.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ *Standard Deduction*. Retrieved December 6, 2012.

ตารางที่ 3.3 อัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของประเทศสหรัฐอเมริกา ปี ค.ศ. 2015⁷⁸

สถานภาพ	อัตราการหักค่าใช้จ่าย (ดอลลาร์สหรัฐ)
โสด	6,300
หัวหน้าครอบครัว	9,250
สมรสและขึ้นภาษีร่วมกัน	12,600
สมรสและแยกขึ้นภาษี	6,300

ตารางที่ 3.3 (ต่อ)

สถานภาพ	อัตราการหักค่าใช้จ่าย (ดอลลาร์สหรัฐ)
คู่สมรสเสียชีวิต	1,050 – 6,300
ยังอยู่ในความอุปการะ	950 – 5,950

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจำกัดสิทธิเฉพาะบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาเท่านั้น หากผู้เสียภาษีไม่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศสหรัฐอเมริกาจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น ไม่สามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้⁷⁹

สรุป ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีเงินได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา ไม่ว่าจะมิเงินได้จากการจ้างแรงงาน หรือ เงินได้จากการจ้างตนเอง (Self - employment) สามารถนำเงินได้ที่ได้รับมาหักค่าใช้จ่ายได้ 2 แบบ คือ หักตามความเป็นจริง หรือหักโดยการเหมาจ่ายได้ แต่กฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้เพียงอย่างใดอย่างหนึ่ง กล่าวคือ หากหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงแล้ว ก็ไม่สามารถนำค่าใช้จ่ายเดียวกันนั้นมาหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาจ่ายได้อีก

⁷⁸ *Standard Deduction* (b). Retrieved January 30, 2015.

⁷⁹ *How Much are Federal Income Tax Standard Deductions in 2012, 2013.*

3.2.2.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Sales Taxes) ของประเทศสหรัฐนั้น การจัดเก็บภาษีแห่งชาติ จะไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยจะให้อำนาจของแต่ละมลรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเอง ทำให้ภาษีมูลค่าเพิ่มของแต่ละมลรัฐมีจำนวนไม่เท่ากัน และมีบางมลรัฐที่ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น มลรัฐแคลิฟอร์เนีย (California) จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 7.5 ในขณะที่มลรัฐ แคลาแวร์ (Delaware) ไม่มีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เป็นต้น⁸⁰

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจะเก็บจากการขายสินค้า การโอน หรือการให้บริการทางธุรกิจ โดยการให้บริการนั้น มีบางมลรัฐอาจจัดเก็บค่าบริการเฉพาะบางบริการ แต่บางมลรัฐมีการจัดเก็บ การให้บริการจำนวนมาก ซึ่งบางมลรัฐอาจยกเว้นไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับการให้บริการของ ทนายความ แพทย์ หรือ ทันตแพทย์ เป็นต้น⁸¹ โดยงานวิจัยฉบับนี้จะกล่าวถึง การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มของมลรัฐแคลาแวร์ (Delaware) และมลรัฐโอเรกอน (Oregon)

มลรัฐแคลาแวร์ (Delaware) เป็น 1 ใน 5 ของมลรัฐในสหรัฐอเมริกาที่ไม่จัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการขายและการให้บริการ แม้มลรัฐแคลาแวร์ (Delaware) จะเป็นมลรัฐที่มีพื้นที่ ขนาดเล็กของอเมริกา แต่ก็ไม่ได้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม การขายสินค้าจึงปลอดภาษี ทำให้มี มลรัฐแคลาแวร์ (Delaware) มีห้างสรรพสินค้าที่ขายสินค้าปลอดภาษีจำนวนมาก จึงทำให้เงินได้ ที่จัดเก็บส่วนใหญ่ของรัฐนี้เป็นเงินได้บุคคลธรรมดาจากนิติบุคคล⁸²

มลรัฐโอเรกอน (Oregon) ก็เป็นมลรัฐหนึ่งของอเมริกาที่ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการขายสินค้าและการบริการ โดยมลรัฐโอเรกอน (Oregon) จัดเก็บภาษีเงินได้ในอัตราที่สูง และปลอดภาษีมูลค่าเพิ่ม เพื่อส่งเสริมการขายสินค้าในรัฐให้กับประชากรที่มีเงินได้น้อย และขยาย การเติบโตทางเศรษฐกิจ ดังนั้น เมื่อไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มทำให้ผู้มีรายได้ต่ำจากมลรัฐใกล้เคียง เดินทางมาไกลเพื่อซื้อสินค้าที่ปลอดภาษี⁸³

ดังนั้น ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายไม่ว่าจะเป็นที่ปรึกษากฎหมาย หรือทนายความ ที่มีเงินได้จากการให้บริการวิชาชีพในมลรัฐแคลาแวร์ (Delaware) มลรัฐโอเรกอน (Oregon) จึงได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

⁸⁰ United States. (2558). *Sales Taxes in The United States*. สืบค้น 5 มกราคม 2558, From http://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_the_United_States

⁸¹ แหล่งเดิม.

⁸² *The 5 states with NO Sales Tax*. Retrieved February 5,2015.

⁸³ แหล่งเดิม.

3.3 หลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายจาก 2 ประเทศ คือ สาธารณรัฐฝรั่งเศสและประเทศญี่ปุ่น เนื่องจากประเทศดังกล่าวเป็นประเทศที่มีระบบการจัดเก็บภาษีที่ทันสมัยและการจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ อีกทั้งมีข้อพิจารณาที่สามารถนำมาวิเคราะห์เพื่อปรับปรุงการหักค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มตามกฎหมายไทยให้เหมาะสมยิ่งขึ้นด้วย

3.3.1 หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส

3.3.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสาธารณรัฐฝรั่งเศสนั้น จัดเก็บจากบุคคลธรรมดา จากหน่วยภาษีครอบครัว หรือจากเงินได้รวมของครอบครัว⁸⁴ ซึ่งการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จัดแบ่งออกเป็น 8 ประเภท แต่ผู้วิจัยขออ้างถึงเพียง 5 ประเภท ดังนี้

1. เงินได้จากหลักทรัพย์หรือหุ้น (Income From Transferable Securities)⁸⁵
2. เงินได้จากอสังหาริมทรัพย์ (Real Property Income)⁸⁶
3. เงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง⁸⁷
4. ผลได้จากทุน (Capital Gains)⁸⁸
5. เงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน บำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Wage and Salaries)⁸⁹

จากการแบ่งประเภทดังกล่าวผู้วิจัยขออธิบายเนื้อหาของการจัดเก็บและการหักค่าใช้จ่ายโดยสังเขป เฉพาะเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานและเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง

⁸⁴ มาตรา 6 แห่งประมวลกฎหมายฝรั่งเศส.

⁸⁵ มาตรา 120 แห่งประมวลกฎหมายฝรั่งเศส.

⁸⁶ มาตรา 14 แห่งประมวลกฎหมายฝรั่งเศส.

⁸⁷ Francis Lefebvre. Ibid p 237.

⁸⁸ Francis Lefebvre. Ibid p 246

⁸⁹ Francis Lefebvre. Ibid p 235

1) เงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน บำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Wage and Salaries)

เงินได้ประเภทนี้เป็นเงินได้ที่ได้รับจากค่าจ้าง เงินเดือน ในทางการจ้างแรงงาน และเงินบำนาญ เงินรายปี ตามความหมายของเงินได้ประเภทนี้ ให้หมายความว่า เป็นค่าตอบแทนที่ได้รับจากการเป็นลูกจ้างที่มีคุณสมบัติ ที่กำหนดไว้ตามกฎหมายแรงงานของสาธารณรัฐฝรั่งเศส กรณีเงินที่ลูกจ้างได้รับดังต่อไปนี้ไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าจ้าง เงินเดือน⁹⁰

1.1) เงินที่นายจ้างให้แก่รายจ้างเพียงครั้งเดียว เนื่องในการสิ้นสุดการจ้าง

1.2) เงินที่นายจ้างให้เป็นค่าตอบแทนในวิชาชีพ

1.3) เงินประกันสังคม และกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ทั้งของนายจ้างและลูกจ้าง

1.4) เงินที่นายจ้าง และลูกจ้างจ่ายให้กองทุนเกษียณอายุ และคนพิการในอัตราที่ไม่เกินจำนวนที่กฎหมายกำหนด

2) เงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง

เงินได้ประเภทนี้ประกอบด้วยอาชีพอิสระ (Professional Profit) เงินได้จากอุตสาหกรรม และการค้า (Business Profits) รวมทั้งเงินได้จากเกษตรกรรม (Agricultural Profits) และค่าตอบแทนของผู้จัดการบางประเภทในห้างหุ้นส่วน (Remuneration of Certain Company Managers) โดยจะขกกล่าวเฉพาะเงินได้ที่ได้จากอาชีพอิสระ (Professional Profits)

เงินได้ที่ได้จากอาชีพอิสระ (Professional Profits) แพทย์ กฎหมาย การบัญชี และเงินได้ที่ไม่ตกอยู่เงินได้ประเภทอื่น (Catch - All - Category) เช่น เงินได้จากค่าลิขสิทธิ์ หรือ ค่าธรรมเนียมจากการประดิษฐ์⁹¹ เงินได้จากการซื้อขายหลักทรัพย์ (Income From Habitual Transaction In Securities)⁹² ซึ่งลักษณะเฉพาะของเงินได้ประเภทนี้ คือ เงินได้ที่เกิดจากการประกอบวิชาชีพ โดยใช้ความรู้ความสามารถในการคิดสร้างสรรค์ เพื่อทำให้เกิดงานเป็นสิ่งสำคัญ มากกว่าการใช้เครื่องมือเทคโนโลยี หรือแรงงานคน อันได้แก่ การประกอบวิชาชีพอิสระต่างๆ เช่น ผู้ตรวจสอบบัญชี สถาปนิก ช่างสำรวจ นักกายภาพบำบัด รายได้จากการเป็นศิลปิน สถาปนิก ตัวแทนการค้าอิสระ นักเขียน เป็นต้น

การคำนวณภาษีเงินได้ คือ การนำเงินได้รวมของสมาชิกในครอบครัว ที่ได้รับในแต่ละประเภทเงินได้มาหักลดค่าใช้จ่าย ซึ่งมีการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง และค่าใช้จ่ายแบบเหมาตามหลักเกณฑ์การหักลดที่แตกต่างกันของแต่ละประเภทเงินได้ตามที่กฎหมายกำหนด หลังจากนั้นจึงนำเงินได้รวมทุกประเภทเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่ายแล้ว มาหักลดค่าลดหย่อน (Deduction)

⁹⁰ Francis Lefebvre. Ibid p 235

⁹¹ Francis Lefebvre. Ibid p 237

⁹² Harvard Law. World Tax Series Taxation in France. Illinois : Commerce Clearing House, Inc. 1966 p. 375.

ตามที่จำนวนเงิน หรือร้อยละของจำนวนเงินที่จ่ายจริง โดยมีวงเงินจำกัดขั้นสูงสุดตามที่กฎหมายกำหนด จะได้เงินได้สุทธิ แล้วนำเงินได้สุทธินั้น ไปคำนวณภาษี โดยใช้ระบบส่วนหารครอบครัว (The Family Quotient System)⁹³ โดยนำส่วนหารครอบครัวที่ได้ตามหลักเกณฑ์ หารจำนวนเงินได้สุทธิเพื่อให้ได้จำนวน 1 ส่วน แล้วจึงนำผลลัพธ์ 1 ส่วน นั้น ไปคำนวณภาษีตามบัญชีอัตราส่วนก้าวหน้า จะได้จำนวนภาษี 1 ส่วน แล้วจึงนำภาษี 1 ส่วนนั้นคูณกลับด้วยส่วนหารครอบครัว เพื่อให้ได้จำนวนภาษีที่ต้องเสีย และนอกจากนี้กฎหมายได้อนุญาตให้นำเครดิตภาษี (Tax Credit) มาหักลดจากภาษีที่ต้องเสียตามอัตรา โดยมีการจำกัดจำนวนเงินขั้นสูงสุดตามที่กฎหมายกำหนดตามแต่กรณี ซึ่งวัตถุประสงค์ของระบบส่วนหารครอบครัวนั้น เพื่อต้องการให้มาตรฐานการครองชีพของหน่วยภาษีครอบครัวกับภาระภาษีสัมพันธ์กัน กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายทางการเงินที่เพิ่มขึ้นตามจำนวนสมาชิกครอบครัว ทำให้มาตรฐานการครองชีพของหน่วยครอบครัวลดลง จึงจัดเก็บภาษีในระบบส่วนหารครอบครัวให้สัมพันธ์กับมาตรฐานการครองชีพ⁹⁴

⁹³ ระบบส่วนหารครอบครัว เป็นไปตามสัดส่วนจำนวนสมาชิกในครอบครัว โดยมีหลักเกณฑ์ ดังนี้

1. คนโสด ผู้ที่หย่าร้าง หม้าย และไม่มีบุตร ตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร คิดเป็น 1 ส่วน
- 2.สามีและภริยาที่ไม่มีบุตร ตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบสัดส่วนหารคิดเป็น 2 ส่วน
3. คนโสด หรือหย่าร้างแล้ว มีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณตามระบบส่วนหาร 1 คน คิดเป็น 2 ส่วน
4. สามีและภริยา หรือผู้เสียภาษีที่เป็นหม้าย มีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร 1 คน คิดเป็น 2.5 ส่วน
5. ผู้เสียภาษีที่เป็นคน โสด หรือผู้ที่หย่าร้างมีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร 2 คน คิดเป็น 2.5 ส่วน
6. สามีและภริยาหรือผู้เสียภาษีที่เป็นหม้าย มีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร 2 คน คิดเป็น 3 ส่วน
7. คนโสด หรือผู้ที่หย่าร้างแล้ว และมีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร 3 คน คิดเป็น 3.5 ส่วน
8. สามีและภริยา หรือผู้เสียภาษีที่เป็นหม้าย และมีบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบสัดส่วนหาร 3 คน คิดเป็น 4 ส่วนบุตร ตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหาร 3 คน คิดเป็น 4 ส่วนบุตรตามเงื่อนไขการคำนวณภาษีตามระบบส่วนหารครอบครัว ตั้งแต่บุตรคนที่ 3 เป็นต้นไปจะถือว่ามิใช่จำนวนคนละ 1 ส่วน

⁹⁴ *Harvard Law. World Tax Series Taxation in France. Illinois : Commerce Clearing House, Inc., 1966.*

ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีในสาธารณรัฐฝรั่งเศสในปี 2015⁹⁵

รายได้ที่ต้องเสียภาษี (ยูโร) ⁹⁶	อัตราภาษี (%)
มีรายได้ถึง 9,690	0
9,690 ถึง 26,764	14
26,764 ถึง 71,754	30
71,754 ถึง 151,956	41
151,956 ขึ้นไป	45

การหักค่าใช้จ่าย

การหักค่าใช้จ่ายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส มีการหักค่าใช้จ่าย 2 แบบ คือ การหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา และการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง โดยจะขอกว่าเฉพาะรายละเอียดการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ประเภทเงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน บำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Wage and Salaries) และเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากเงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน บำนาญ เงินปีตลอดชีพ (Wage and Salaries) โดยการหักค่าใช้จ่ายประเภทนี้ ตามประมวลรัษฎากรของสาธารณรัฐฝรั่งเศส อนุญาตให้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง หรือการหักค่าใช้จ่ายเป็นเหมา โดยการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมานั้นให้หักค่าใช้จ่ายสำหรับการประกอบอาชีพร้อยละ 10 ของเงินเดือน โดยมีจำนวนเงินขั้นต่ำ 2,320 ฟรังก์⁹⁷ และจำนวนเงินขั้นสูงไม่เกิน 77,850 ฟรังก์⁹⁸

เมื่อหักค่าใช้จ่ายจากการประกอบอาชีพแล้วกฎหมายอนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายโดยทั่วไปสำหรับเงินเดือนได้อีกร้อยละ 20 ของเงินเดือนสุทธิที่หักค่าใช้จ่ายจากการประกอบอาชีพแล้ว โดยกำหนดจำนวนเงินขั้นสูงไม่เกิน 711,000 ฟรังก์⁹⁹

⁹⁵ French. (2558). *French Tax Summary 2015*. สืบค้น 5 มกราคม 2558, From <http://www.franceaccountants.com/tax.html>.

⁹⁶ 1 ยูโร เท่ากับประมาณ 37.06 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม 2558. ที่มาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

⁹⁷ 1 ฟรังก์ เท่ากับประมาณ 5.43 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม 2558. ที่มาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

⁹⁸ *Ministeredel'economie des financesdel'industrie*. From Ibid, (p.316).

⁹⁹ Ibid, (p.317).

2) การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้จากเงินได้ที่ไม่ใช่ลูกจ้าง

เงินได้ประเภทนี้ประกอบด้วยเงินได้จากหลายแหล่งที่มา แต่จะขอกว่าถึงเฉพาะการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (Professional Profits) เช่น การแพทย์ กฎหมาย การบัญชี และเงินได้ที่ไม่ตกอยู่ภายใต้เงินได้ประเภทอื่น ๆ

การหักค่าใช้จ่ายกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น โดยนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของเงินได้มาหักออก¹⁰⁰ อย่างไรก็ดีตาม หากผู้มีเงินได้ประเภทนี้ มีเงินได้ประเภทเงินได้นี้ไม่เกิน 100,000 ฟรังก์ ต่อปี ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีแบบย่อ หรือแบบง่ายได้นั้น จะสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 25 โดยมีเกณฑ์ขั้นต่ำของค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2,000 ฟรังก์

3.3.1.2 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายสาธารณรัฐฝรั่งเศส

บุคคลผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม คือ บุคคลใดบุคคลหนึ่งที่มีส่วนร่วมในกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งกิจกรรมทางเศรษฐกิจประกอบด้วยการผลิตสินค้า การตลาด การจัดหาบริการทุกชนิด การเพาะปลูก อาชีพอิสระ ส่วนนิยามของ “ผู้ต้องรับผิดชอบในภาษีมูลค่าเพิ่ม” นั้นคือ บุคคลที่ถูกคาดหมายว่ามีรายได้ที่ได้รับจากสินค้าและบริการตามความสามารถของตน เช่น เมื่อได้รับเงินเดือน สำหรับการจ้างงาน หรือเมื่อขายสินค้าส่วนตัว¹⁰¹ โดยผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายก็เป็นผู้มีเงินได้จากการให้บริการ จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากเงินได้ที่ได้รับประกอบกับไม่มีกฎหมายยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ดังนั้น จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตรามาตรฐาน คือ เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 20¹⁰²

สรุป หากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในสาธารณรัฐฝรั่งเศส ไม่ว่าจะ เป็น ทนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมาย ถือเป็นผู้มีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ (Professional Profits) จึงมีหน้าที่นำเงินได้มาเสียภาษีจากเงินได้ประเภทเงินได้ที่ได้รับจากเงินได้ที่ไม่ใช่ลูกจ้าง และกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายก่อนคำนวณภาษีโดยวิธีหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น เว้นแต่ไม่เกิน 100,000 ฟรังก์ ต่อปี ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีแบบย่อ หรือแบบง่ายได้นั้น จะสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 25 โดยมีเกณฑ์ขั้นต่ำของค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2,000 ฟรังก์ นอกจากนี้ เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้ว ยังมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการทางกฎหมาย ในอัตราร้อยละ 20

¹⁰⁰ *Ministeredel' economie des financesetdel' industrie. Ibid, (p.334).*

¹⁰¹ *Francis Lefebvre. Ibid. (p.277).*

¹⁰² French. (2558). *French Tax Summary 2015*. สืบค้น 5 มกราคม 2558, From <http://www.franceaccountants.com/tax.html>.

3.3.2 หลักกฎหมายภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศญี่ปุ่น

3.3.2.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา (Personal Income Tax)¹⁰³

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีในประเทศญี่ปุ่น คือ ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นเป็นการถาวร ผู้ที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นไม่เป็นการถาวร (มีถิ่นที่อยู่ในประเทศญี่ปุ่นไม่เกิน 5 ปี) และผู้ที่มีเงินได้ในประเทศญี่ปุ่น¹⁰⁴

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในประเทศญี่ปุ่นเป็นแบบอัตราก้าวหน้า โดยจัดเก็บตามความสามารถในการเสียภาษี ผู้ที่มีรายได้สูงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในปี 2015 อยู่ระหว่างร้อยละ 5 ถึงร้อยละ 40¹⁰⁵

ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของประเทศญี่ปุ่น ปี ค.ศ. 2015¹⁰⁶

เงินได้พึงประเมิน (เยน ¹⁰⁷)	อัตราภาษี (ร้อยละ)
1 – 1,950,000	5
1,950,001 – 3,300,000	10
3,300,001 – 6,950,000	20
6,950,001 – 9,000,000	23
9,000,001 – 18,000,000	33
18,000,001 ขึ้นไป	40

¹⁰³ หมายถึงเฉพาะการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของรัฐบาลกลาง.

¹⁰⁴ Worldwide-Tax (2554). *Japan Tax Laws and Tax System*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, from http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp

¹⁰⁵ Japan. (2557). *Japan – Guide*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, From <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>.

¹⁰⁶ แหล่งเดิม.

¹⁰⁷ 100 เยน เท่ากับประมาณ 27.73 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม 2558, ที่มาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

เงินได้ที่ถูกจัดเก็บภาษีแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ¹⁰⁸

1) เงินได้จากการจ้างแรงงาน หมายถึง รายได้จากการจ้างงานรวมถึงเงินเดือนค่าจ้างโบนัส และค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่มีลักษณะคล้ายกัน ประโยชน์ที่ได้รับในประเภทที่มาจากนายจ้าง รวมทั้งประโยชน์จากการที่นายจ้างที่ให้ใช้รถยนต์ ค่าเล่าเรียนสำหรับเด็ก เบี้ยประกันทางการแพทย์ และเงินบำนาญ แต่ประโยชน์ที่นายจ้างจ่ายให้บางอย่างจะได้รับการยกเว้นภาษี

เงินได้จากการจ้างแรงงานที่ต้องเสียภาษีเท่ากับรายรับหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างงาน ดังจะได้กล่าวในหัวข้อถัดไป

2) เงินได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง หมายถึง รายได้จากการประกอบอาชีพอิสระ อุตสาหกรรม ประมง การบริการที่เป็นอิสระ ฯลฯ¹⁰⁹ เงินได้ที่นำมาคำนวณภาษีเท่ากับ รายได้หักด้วยค่าใช้จ่ายที่จำเป็นและสมควรในการประกอบธุรกิจ

นอกจากนี้ รวมถึงเงินปันผล ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก¹¹⁰

การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทำได้โดยนำเงินได้ทั้งปีหักด้วยค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ หักด้วยค่าลดหย่อน เงินประกันสังคม จะได้เงินได้สุทธินำมาคำนวณภาษี¹¹¹

การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ (Deductible Business Expenses)

การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามกฎหมายภาษีประเทศญี่ปุ่น แบ่งออกเป็น 2 แบบ¹¹² คือ

1. การหักค่าใช้จ่ายที่จำเป็น (Necessary Deductible Expenses)

เป็นการหักค่าใช้จ่ายกรณีรายได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง ค่าใช้จ่ายที่หักได้ต้องเป็นค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจ ซึ่งค่าใช้จ่ายใดหักได้หรือไม่ได้จะระบุไว้ในคู่มือการคำนวณภาษีสำหรับผู้ที่จ้างตนเองหรือทำงานที่บ้าน

¹⁰⁸ Japan. (2557). *Worldwide Personal Tax Guide*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, From http://www.expats.hsb.com/1/PA_ES_Content_Mgmt/content/hsbc_expats/pdf/en/global_tax_navigator/going_to_japan.pdf

¹⁰⁹ Japan. (2557). *Income Tax Guide*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, From <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2011/pdf/43.pdf>

¹¹⁰ *Worldwide Personal Tax Guide*. Op.cit.

¹¹¹ Japan. (2557). *How Japanese Income Tax is Calculated*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, From <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>

¹¹² *Income Tax Guide*. Op.cit.

2. การหักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment Income Deduction)

เป็นการหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละคงที่ของเงินได้ โดยในแต่ละช่วงเงินได้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ไม่เท่ากัน ดังนี้

ตารางที่ 3.5 อัตราร้อยละการหักค่าใช้จ่ายในเงินได้จากจ้างแรงงาน¹¹³

เงินได้พึงประเมิน (เยน) ¹¹⁴	อัตรการหักค่าใช้จ่าย (ร้อยละ)
650,000 – 1,800,000	40
1,800,001 – 3,600,000	30
3,600,001 – 6,600,000	20
6,600,001 – 10,000,000	10
10,000,001 ขึ้นไป	5 แต่ไม่เกิน 2,200,000 เยน ¹¹⁵

3.3.2.1 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายประเทศญี่ปุ่น

ภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น จัดเก็บจากการขายสินค้าและให้บริการ ซึ่งผู้ประกอบการ หรือผู้จ้างงานตนเอง ที่ได้ทำธุรกรรมที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และกฎหมายไม่ได้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ดังนั้นไม่ว่าจะเป็นการให้บริการในฐานะทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย จึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม¹¹⁶

ในปัจจุบันภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศญี่ปุ่น มีการจัดเก็บในอัตราร้อยละ 8 แต่จะมีการเพิ่มอัตรการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นอัตราร้อยละ 10 ในเดือนตุลาคม 2015¹¹⁷

ตัวอย่างการเรียกภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นเช่น คดีฟ้องหย่า ในครั้งแรก จะคิด 300,000 เยน และคิดค่าภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 8¹¹⁸

¹¹³ *Worldwide Personal Tax Guide*. Op.cit.

¹¹⁴ 100 เยน เท่ากับประมาณ 27.73 บาท ข้อมูล ณ วันที่ 30 มกราคม 2558, ที่มาอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ ธนาคารแห่งประเทศไทย

¹¹⁵ นับตั้งแต่ปี 2013 เพดานในการหักค่าใช้จ่ายจะเปลี่ยนเป็น 2,450,000 เยน.

¹¹⁶ Japan. (2557). *Law & Regulations on setting up in Japan (Overview of Consumption Tax)*. สืบค้น 6 มกราคม 2558, From http://www.jetro.go.jp/en/invest/setting_up/laws/section3/page6.html

¹¹⁷ *Consumption Tax* Retrieved December 28, 2014.

3.4 เปรียบเทียบหลักกฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ

3.4.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

3.4.1.1 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทยกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น (Common Law System)

1) เปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศอังกฤษ

(1) การแบ่งประเภทภาระภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ประกอบอาชีพและมีเงินได้ในประเทศอังกฤษ มีภาระที่จะต้องนำเงินได้มาเสียภาษีเงินได้ 2 ประเภท คือ

ก. หากเงินได้ที่ได้รับ ไม่ว่าจะเป็นการจ้างแรงงาน หรือการว่าจ้าง ที่มีรูปแบบเป็นการจ้างงานเป็นรายเดือน ต้องนำเงินได้มาเสียภาษีเงินได้ประเภทที่ได้จากการจ้างงานเงิน

ข. หากเงินได้ที่ได้รับเป็นเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ โดยมีลักษณะเป็นนายจ้างตนเอง ต้องนำเงินได้มาเสียในเงินได้ประเภทที่ได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง (Self - Employment)

ค. ส่วนนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของไทย กฎหมายแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นเงินได้ประเภทที่เกี่ยวข้องถึง 3 ประเภท โดยแยกเป็น 1) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (1) 2) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2) และ 3) เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

(2) การหักค่าใช้จ่าย

ก. เงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาและตามความเป็นจริง

ข. เงินได้จากการจากการประกอบวิชาชีพอิสระ หรือเป็นนายจ้างตนเอง (Self - Employment) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงได้อย่างเดียว

ค. ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของไทยนั้น หากนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือการจ้างงาน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาและหักตามความจำเป็นหรือสมควร

¹¹⁸ สำนักงานกฎหมายมาซาซูกิ ฮอนด้า (Masayuki Honda Law Office).

(3) สรุป การแบ่งประเภทของกฎหมายอังกฤษมีลักษณะการแบ่งประเภทเงินได้ที่ตีความหมายของประเภทเงินได้กว้างกว่าของประเทศไทย โดยนำเงินได้ที่ได้รับมีลักษณะแน่นอนตายตัว ไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือการว่าจ้าง จัดอยู่ประเภทเดียวกัน ส่วนประเทศไทยตีความหมายของประเภทเงินได้แคบกว่า คือ แยกประเภทเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงาน กับเงินได้จากการว่าจ้างอยู่คนละประเภท ผลคือ ลักษณะของการว่าจ้าง ของกฎหมายไทยมีลักษณะทับซ้อนกับการตีความของเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ จึงทำให้การตีความประเภทเงินได้ของไทยจึงยังคงมีปัญหาการตีความประเภทเงินได้

ส่วนเรื่องการหักค่าใช้จ่าย กฎหมายอังกฤษให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเฉพาะเงินได้ประเภทที่ได้จากการจ้างงาน ส่วนกฎหมายไทยให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ทุกประเภทเงินได้ โดยอัตราการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในแต่ละประเภทเงินได้การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา มีจำนวนไม่เท่ากัน เมื่อพิจารณาแล้วทำให้เห็นว่า กฎหมายของประเทศไทยเน้นการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมากกว่าไทย กล่าวคือ เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงมากกว่า

2) เปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกา

(1) การแบ่งประเภทภาระภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้ที่มีลักษณะเป็นเงินได้ที่แน่นอนตายตัวให้นำเงินได้มาเสียภาษีเงินได้ประเภทค่าจ้างเงินเดือน

ข. หากมีเงินได้ที่ได้ในลักษณะของการประกอบธุรกิจ เช่น เงินได้จากการประกอบวิชาชีพที่เป็นนายจ้างของตนเอง ให้เสียภาษีประเภทรายได้จากธุรกิจ

ค. ส่วนนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของไทย กฎหมายแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นเงินได้ประเภทที่เกี่ยวข้องถึง 3 ประเภท โดยแยกเป็น 1) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (1) 2) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2) และ 3) เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

(2) การหักค่าใช้จ่าย

ก. เงินได้ทั้ง 2 ประเภท กฎหมายของประเทศไทยให้เลือกรายการหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมา หรือหักค่าใช้จ่ายตามรายการ โดยให้เลือกว่าจะหักอย่างไรอย่างหนึ่ง

ข. ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของไทยนั้น หากนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือการจ้างงาน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาและหักตามความจำเป็นหรือสมควร

(3) สรุป การแบ่งประเภทเงินได้ของประเทศอเมริกา ยังมีความไม่ชัดเจนของประเภทเงินได้ที่สอดคล้องกับเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษา กล่าวคือ เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระก็ยังมีบัญญัติไว้ไม่ชัดเจนว่าจะต้องจัดเก็บในเงินได้ประเภทใด ต้องตีความว่าเงินได้ดังกล่าวแม้เป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระแล้ว ยังมีลักษณะเป็นการประกอบธุรกิจหรือไม่ ทำให้การแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังคงมีความสับสนในการตีความประเภทเงินได้เช่นเดียวกับกฎหมายไทยที่ต้องตีความระหว่างเงินได้ที่ได้จากการว่าจ้างกับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ

ส่วนการหักค่าใช้จ่าย ประเทศสหรัฐให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการเหมาและการหักค่าใช้จ่ายตามรายการสำหรับเงินได้ทุกประเภท ทำให้เห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศสหรัฐเน้นความสมัครใจและความสะดวกของผู้เสียภาษีว่า ผู้เสียภาษีสมัครใจหรือสะดวกที่จะหักค่าใช้จ่ายประเภทใด และได้บัญญัติหลักเกณฑ์การหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงไว้ชัดเจนว่า ค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายยอมให้นำมาหักค่าใช้จ่ายได้ ต่างจากไทยที่ไม่ได้บัญญัติไว้ให้ชัดเจนว่าค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายยอมให้นำมาหักค่าใช้จ่ายได้

3.4.1.2 เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของไทยกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

1) เปรียบเทียบประเทศไทยกับสาธารณรัฐฝรั่งเศส

(1) การแบ่งประเภทภาระภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. สาธารณรัฐฝรั่งเศสบัญญัติชัดเจนแจ้งว่า เงินได้ประเภทค่าจ้างเงินเดือน ที่เป็นค่าตอบแทนในวิชาชีพ ไม่ถือเป็นเงินเดือน เงินได้ดังกล่าวไม่ถือเป็นเงินได้ประเภทค่าจ้างเงินเดือน ดังนั้นเงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ประเภทเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง (วิชาชีพอิสระ)

ข. ส่วนทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของไทย กฎหมายแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นเงินได้ประเภทที่เกี่ยวข้องถึง 3 ประเภท โดยแยกเป็น 1) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (1) 2) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2) และ 3) เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

(2) การหักค่าใช้จ่าย

ก. เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ กฎหมายฝรั่งเศส ให้หักได้เฉพาะค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น เว้นแต่ มีเงินได้ไม่เกิน 100,000 ฟรังก์ ต่อปี ซึ่งสามารถเลือกหักเสียภาษีแบบย่อหรือแบบง่ายได้ สามารถหักค่าใช้จ่ายแบบเหมาได้ ร้อยละ 25 เกณฑ์ ขึ้นต่ำของค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2,000 ฟรังก์

ข. ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของไทยนั้น หากทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือการจ้างงาน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาและหักตามความจำเป็นหรือสมควร

(3) สรุป การหักค่าใช้จ่ายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส ตีความเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายแบบกว้าง โดยไม่จำกัดว่าเงินได้ดังกล่าวจะได้มาในลักษณะเงินเดือนหรือการว่าจ้าง หากเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้จากการใช้วิชาชีพ เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งทำให้ไม่ต้องตีความประเภทเงินได้ของทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย เนื่องจากถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งทำให้ง่ายต่อการแบ่งประเภทเงินได้ ซึ่งต่างจากประเทศไทย ที่แบ่งประเภทเงินได้จากทนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็นหลายประเภททำให้เกิดปัญหาการตีความประเภทเงินได้

ส่วนการหักค่าใช้จ่ายสาธารณรัฐฝรั่งเศสกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น จึงถือว่ากฎหมายเน้นการหักค่าใช้จ่ายจากค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ต่างจากไทยที่ยังกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการเหมาจ่าย และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร ซึ่งเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายได้

2) เปรียบเทียบประเทศไทยกับประเทศญี่ปุ่น

(1) การแบ่งประเภทภาระภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นที่มีเงินได้ในลักษณะการจ้างงานเป็นเดือน มีเงินได้ที่แน่นอน ถือเป็นเงินได้ประเภทการจ้างงาน

ข. ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระของประเทศญี่ปุ่น ถือเป็นเงินได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง

ค. ส่วนทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของไทย กฎหมายแบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นเงินได้ประเภทที่เกี่ยวข้องถึง 3 ประเภท โดยแยกเป็น 1) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (1) 2) เงินได้ที่ได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2) และ 3) เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6)

(2) การหักค่าใช้จ่าย

ก. เงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงาน กฎหมายประเทศญี่ปุ่นให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเท่านั้น

ข. เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง

ค. ส่วนการหักค่าใช้จ่ายของไทยนั้น หากทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการจ้างแรงงานหรือการจ้างงาน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระกฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งเป็นการเหมาและหักตามความจำเป็นหรือสมควร

(3) สรุป การแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของญี่ปุ่น มีลักษณะที่ชัดเจนกว่าไทย คือ เงินได้ที่มีลักษณะที่แน่นอนเป็นเดือน ให้ถือเป็นเงินได้จากการจ้างงาน ส่วนเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ก็ให้ถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งทำให้ไม่เกิดความสับสนในการตีความประเภทเงิน เช่นเดียวกับประเทศไทย

ส่วนการหักค่าใช้จ่าย ประเทศญี่ปุ่น เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริงมากกว่าไทย เนื่องจากกำหนดการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้เฉพาะเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงานที่มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่าเงินได้ประเภทอื่น ส่วนเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า กฎหมายก็กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นได้เท่านั้น จึงถือว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศญี่ปุ่นเน้นความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงมากกว่าประเทศไทย

3.4.2 เปรียบเทียบกฎหมายภาษีมูลค่าเพิ่มที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ตารางที่ 3.6 ตารางเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศกับประเทศไทย

		อัตรากำหนด	ทนายความ	ที่ปรึกษา กฎหมาย	หมายเหตุ
		(อัตราร้อยละ)			
ประเทศอังกฤษ		20	20	20	
ประเทศ อเมริกา	มลรัฐเดลาแวร์	-	-	-	ไม่มีการจัดเก็บภาษี
	มลรัฐโอเรกอน	-	-	-	ไม่มีการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม
สาธารณรัฐฝรั่งเศส		20	20	20	-
ประเทศญี่ปุ่น		8	8	8	-
ประเทศไทย		10	10	10	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะค่าว่าความ ของทนายความ

จากตารางเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และต่างประเทศ ดังกล่าวข้างต้นนั้น ทำให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศและประเทศไทย มีอัตราที่แตกต่างกัน และมีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่เหมือนกัน ซึ่งผู้วิจัยจะขอวิเคราะห์ ความแตกต่างของการจัดเก็บในบทที่ 4 ซึ่งเป็นบทวิเคราะห์ต่อไป



บทที่ 4

ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหากฎหมายภาษีที่จัดเก็บจากผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

การที่จะประเมินว่าภาษีอากรที่ใช้บังคับอยู่นั้น มีความเหมาะสมหรือความบกพร่องเพียงใดจะต้องพิจารณาว่า การจัดเก็บภาษีนั้นเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 หรือไม่ ดังนั้น ในบทนี้ผู้วิจัยจะวิเคราะห์เปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย โดยเฉพาะผู้ประกอบวิชาชีพทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในแง่ของความแน่นอนชัดเจน ความเป็นธรรมและควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีเพื่อที่จะนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายให้มีความแน่นอน และเป็นธรรม อีกทั้งมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีโดยแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ปัญหาและวิเคราะห์การแบ่งประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ที่ไม่สอดคล้องกับความแน่นอนชัดเจนและหลักควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักควมมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประเด็นที่สอง ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ประเด็นที่สาม ปัญหาและวิเคราะห์ความไม่แน่นอนชัดเจนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ประเด็นที่สี่ ปัญหาและวิเคราะห์การหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

4.1 ปัญหาการแบ่งประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักควมมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประมวลรัษฎากรมาตรา 56 บัญญัติว่า “ให้บุคคลทุกคน เว้นแต่ผู้เยาว์หรือผู้ที่ศาลสั่งเป็นคนไร้ความสามารถหรือเสมือนไร้ความสามารถ ยื่นรายการเกี่ยวกับภาษีเงินได้พึงประเมินที่ตนได้รับในระหว่างปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว ภายในเดือนมีนาคมทุก ๆ ปี...” ซึ่งเงินได้พึงประเมิน

ที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้นำมาเสียภาษี คือ เงินได้ซึ่งหมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับซึ่งอาจคิดคำนวณเป็นเงินได้ เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงิน หรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40 ที่บัญญัติไว้ในมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร

ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจัดเป็นผู้ที่มีเงินได้ประเภทหนึ่งที่ได้รับเงินได้จากการทำงานในวิชาชีพกฎหมาย โดยมีเงินได้จากแหล่งเงินได้หลายประเภทไม่ว่าจะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน เงินได้จากการจ้างทำของ หรือเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระ ดังนั้น จึงมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้พึงประเมินตามที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้

เนื่องจากประมวลรัษฎากรได้แบ่งประเภทเงินได้ออกเป็น 3 ประเภทใหญ่ ๆ คือ 1) เงินได้ที่ต้องทำมาหาได้ หรือเงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรง (Earned Income)¹ 2) เงินได้จากการถือครองทรัพย์สิน หรือเงินได้ที่ได้มาโดยไม่ต้องใช้น้ำพักน้ำแรง (Unearned Income) และ 3) เงินได้ที่มีลักษณะผสมกันระหว่างเงินได้ที่ได้มาจากน้ำพักน้ำแรงและจากการถือครองทรัพย์สิน เป็นเงินได้ที่ได้จากการประกอบธุรกิจที่ต้องใช้ทั้งแรงกาย ความรู้ความสามารถและทรัพย์สินประกอบกัน เช่น เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ² จากเงินได้ 3 ประเภทใหญ่ ๆ ดังกล่าวมานั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 40 ได้แบ่งแยกประเภทเงินได้พึงประเมินออกเป็น 8 ประเภท ซึ่งเงินได้จากทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพ จะเข้าลักษณะของประเภทเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากรอยู่ 3 ประเภท ดังนี้

1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน ตามมาตรา 40 (1) กล่าวคือ เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้านที่ได้รับจากนายจ้าง เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้าน ซึ่งนายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าเงินที่นายจ้างชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระ ทรัพย์สินหรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน เช่น มูลค่าของการได้รับประทานอาหารฟรีแก่พนักงานบริษัท เป็นต้น เงินได้ประเภทนี้จะจ่ายตามระยะเวลาสม่ำเสมอเท่ากันทุก ๆ งวด เช่น จ่ายเป็นรายเดือน รายสัปดาห์ โดยการจ่ายนั้นไม่มุ่งผลสำเร็จของงาน ดังนั้น คู่สัญญาตามสัญญาจ้างแรงงานจะเรียกว่านายจ้างกับลูกจ้าง ซึ่งนายจ้างจะมีอำนาจบังคับบัญชาสั่งการลูกจ้างได้ และไม่คำนึงว่านายจ้างจะอยู่ในประเทศหรือนอกประเทศ และไม่ว่างานนั้นจะเป็นงานประจำหรืองานชั่วคราว ดังนั้น จะเห็นได้ว่า

¹ การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภทมาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย (น. 25). เล่มเดิม.

² บทความที่กล่าวบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง: หลักสูตรนิติศาสตร์มหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต. เล่มเดิม.

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ทำงานในสำนักงานกฎหมาย หรือเป็นที่ปรึกษากฎหมายประจำบริษัททั่วไป และรับเงินค่าตอบแทนเป็นรายเดือนในรูปของเงินเดือนประจำ และนิติสัมพันธ์ระหว่างทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายกับบริษัท หรือสำนักงานกฎหมายจะอยู่ในลักษณะความสัมพันธ์แบบลูกจ้างและนายจ้าง เงินได้ดังกล่าวจะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) แห่งประมวลรัษฎากร และเงินได้จากการจ้างแรงงานยังรวมถึงในกรณีที่สำนักงานกฎหมายจ่ายค่าตอบแทนให้ทนายความ หรือที่ปรึกษากฎหมายในลักษณะส่วนแบ่ง ดังนั้น ส่วนแบ่งรายได้ที่ได้รับดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงานถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)³

2) เงินได้เนื่องจากการรับจ้างทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) กล่าวคือ เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำให้ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายได้ชำระหนี้ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้นไม่ว่าจะเป็นหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่รับทำให้นั้นจะเป็นงานประจำหรือชั่วคราว⁴ สรุปได้ว่าเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่เกิดจากการทำงานของผู้มีเงินได้โดยมุ่งหวังผลสำเร็จของงาน เช่น การเป็นที่ปรึกษา เป็นต้น

เงินได้ตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว โดยให้หักได้ในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท⁵

3) เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) กล่าวคือ เงินได้เนื่องจากวิชาชีพอิสระ คือ วิชาชีพกฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือวิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้⁶ วิชาชีพอิสระ จึงแปลความได้ว่า ผู้ประกอบวิชาชีพที่ใช้ความรู้ความสามารถทางด้านนั้น ๆ ดำรงชีวิตอยู่เป็นปกติและเป็นประจำ และมีองค์กรของวิชาชีพนั้นเป็นองค์กรควบ⁷ เช่น ทนายความต้องผ่านการอบรมจากสภาทนายความก่อนจึงจะประกอบอาชีพทนายความได้ เป็นต้น แต่เนื่องจาก มาตรา 40 (6)

³ ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 1). เล่มเดิม.

⁴ แหล่งเดิม.

⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ.

⁶ ที่ปรึกษากฎหมายกับภรรยา (น. 1). เล่มเดิม.

⁷ จาก รวมคำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย (น. 115), โดย ปรีดี เกษมทรัพย์, 2548, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.

แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้ระบุให้ชัดเจนว่า เงินได้จากวิชาชีพกฎหมายเป็นเงินลักษณะใดบ้าง ดังนั้น จึงอาจหมายความว่า นักกฎหมายคนใดที่มีรายได้จากการใช้ความรู้ทางด้านกฎหมาย เช่น การว่าความ การเขียนสัญญา การทำนิติกรรมหรือการทำพินัยกรรม รวมถึงงานที่มีลักษณะเป็นการให้คำปรึกษากฎหมายให้กับบุคคลเป็นการทั่วไป

เงินได้ตามมาตรา 40 (6) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ 1) ให้หักตามความจำเป็นและสมควร 2) ให้หักเป็นการเหมา โดยหักได้ในอัตราร้อยละ 30 ของเงินได้⁸

ตารางที่ 4.1 เปรียบเทียบข้อแตกต่างของเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายแต่ละประเภท

	มาตรา 40 (1)	มาตรา 40 (2)	มาตรา 40 (6)
1. ผลสำเร็จของงาน	ต้องการใช้แรงงานตามกำหนดเวลาจ้าง โดยไม่หวังผลสำเร็จของงาน	ต้องการผลสำเร็จของงานที่ตกลงจ้าง	ต้องการผลสำเร็จของงานที่ตกลงจ้าง
2. ค่าจ้างหรือสินจ้าง	งานไม่แล้วเสร็จ ลูกจ้างก็มีสิทธิได้รับค่าจ้างตามกำหนดเวลาจ้าง โดยจะได้รับเงินเป็นจำนวนที่แน่นอน	ผลของงานต้องแล้วเสร็จจึงจะมีสิทธิรับสินจ้าง โดยจะได้รับเงินเป็นจำนวนแน่นอน	ผลของงานต้องแล้วเสร็จจึงจะมีสิทธิรับสินจ้าง โดยจำนวนค่าจ้างหรือสินจ้างขึ้นอยู่กับความยากง่ายของงานที่ตกลงจ้างในในแต่ละงาน
3. ความเป็นอิสระในการทำงาน	ไม่มีอิสระในการทำงานต้องอยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้าง	มีอิสระในการทำงานไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้าง	มีอิสระในการทำงานไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของนายจ้าง
4. ความรู้ความสามารถที่ใช้ในการทำงาน	มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านหรือในเรื่องทั่วไป	มีความรู้ความสามารถเฉพาะด้านหรือในเรื่องทั่วไป	มีความรู้เฉพาะด้านหรือในเรื่องทั่วไป และต้องได้รับการรับรองจากองค์กรผู้ควบคุมการประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ก่อนประกอบอาชีพได้

⁸ ประมวลรัษฎากรมาตรา 44.

ตารางที่ 4.1 (ต่อ)

	มาตรา 40 (1)	มาตรา 40 (2)	มาตรา 40 (6)
5. ความรับผิดชอบในผล ละเมิด	นายจ้างจะต้องร่วมรับ ผิดในผลละเมิดจาก การทำงานของลูกจ้าง	นายจ้างไม่ต้องร่วมรับ ผิดในผลละเมิดของ ลูกจ้าง	นายจ้างไม่ต้องร่วมรับ ผิดในผลละเมิดของ ลูกจ้าง
5. ค่าใช้จ่ายในการ ก่อให้เกิดเงินได้ (ต้นทุน)	ไม่มีค่าใช้จ่าย	มีค่าใช้จ่ายน้อย	ค่าใช้จ่ายสูง
6. การหักค่าใช้จ่าย	กฎหมายให้หักเป็น การเหมาได้อย่างเดียว โดยให้หักในอัตรา ร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่ เกิน 60,000 บาท	กฎหมายให้หักเป็น การเหมาได้อย่างเดียว โดยให้หักในอัตรา ร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมกันแล้วต้องไม่ เกิน 60,000 บาท	กฎหมายให้เลือกหัก ได้ 2 วิธี คือ 1)หักโดย การเหมา 2) หักตาม ความจำเป็น หรือ สมควร โดยหักเป็น การเหมาให้หักได้ใน อัตราร้อยละ 30 ของ เงินได้

จากตารางเปรียบเทียบข้อแตกต่างของประเภทของเงินได้ที่ได้รับการประกอบอาชีพ
 ทุนความและที่ปรึกษากฎหมาย ในแต่ละประเภทดังกล่าวนี้ ทำให้เห็นว่าการแบ่งประเภทเงินได้
 ของทุนความและที่ปรึกษากฎหมาย ขัดต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของอดัม สมิท (Adam Smith)⁹
 กล่าวคือ ขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) และหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี
 (Efficiency or Neutrality) ซึ่งส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐไม่มีประสิทธิภาพ โดยผู้วิจัย
 ได้วิเคราะห์แยกเป็นแต่ละหลักการดังต่อไปนี้

⁹ *The Wealth of Nation* (p.888 - 889), by Adam Smith (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการ
และบทวิเคราะห์* (น. 7 - 8). เล่มเดิม).

4.1.1 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty) ในการจัดเก็บภาษี ถือเป็นหลักที่มีความสำคัญที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับข้อกำหนดการเสียภาษีอากรและถือปฏิบัติได้ เนื่องจากทำให้ทราบว่าจะต้องเสียภาษีอากร เสียในจำนวนเท่าไร เสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไร และเสียในอัตราเท่าไร ตามหลักความแน่นอนชัดเจนในหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ อדם สมิท (Adam Smith) นอกจากนี้ยังมีผู้ให้ความเห็นว่าหลักความแน่นอนชัดเจนแบ่งออกเป็น 4 ประเภทคือ¹⁰

- 1) ความแน่นอนชัดเจนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence)¹¹
- 2) ความแน่นอนชัดเจนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability)¹²
- 3) ความแน่นอนชัดเจนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นกรณีหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำผิดกฎหมายกับการเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือเลี่ยงภาษี¹³
- 4) ความแน่นอนชัดเจนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี¹⁴

จากตารางเปรียบเทียบเงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมายทั้ง 3 ประเภท เห็นได้ว่า การแบ่งประเภทเงินได้ยังมีความไม่แน่นอนชัดเจนในเรื่องภาระภาษีควรตกแก่ผู้ใด เนื่องจากเส้นแบ่งของการตีความหมายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (6) ที่ยังไม่มีหลักความแน่นอนชัดเจน กล่าวคือ เงินได้ทั้งสองประเภท เป็นเงินได้ที่มีข้อตกลงจ้างงานตามสัญญาจ้างทำของ โดยผู้รับจ้างมีอิสระในการทำงานไม่อยู่ภายใต้การบังคับบัญชาของผู้ว่าจ้าง เนื่องจากผู้ว่าจ้างหวังผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญเช่นเดียวกัน ส่วนข้อแตกต่างของเงินได้ทั้ง 2 ประเภทนั้น ผู้วิจัยขอแยกออกเป็นตามความเห็นของนักวิชาการ ความเห็นของกรมสรรพากร และความเห็นของศาลฎีกา ซึ่งจะได้อธิบายโดยละเอียดดังนี้

¹⁰ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 46 - 47). เล่มเดิม.

¹¹ แหล่งเดิม.

¹² แหล่งเดิม.

¹³ แหล่งเดิม.

¹⁴ แหล่งเดิม.

1) ความเห็นของนักวิชาการผู้เชี่ยวชาญด้านกฎหมายภาษีอากร

นักวิชาการผู้เชี่ยวชาญทางด้านภาษีอากร ได้ตีความหมายของจุดแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินระหว่างมาตรา 40 (2) และ 40 (6) ออกเป็น 2 แนวความเห็น คือ

แนวความเห็นที่หนึ่ง เห็นว่า เงินได้ตามมาตรา 40 (2) กับ มาตรา 40 (6) นั้น เป็นเงินได้ที่ได้จากการจ้างทำงานที่ผู้รับจ้างต้องใช้ความรู้ความชำนาญในการทำงาน โดยการจ้างทำงานในรูปแบบสัญญาจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างลูกจ้าง เช่นเดียวกับสัญญาจ้างแรงงาน โดยผู้รับจ้างมีความอิสระในการทำงาน และได้รับค่าตอบแทนการทำงานตามผลงานที่ทำได้เหมือนกัน แต่เงินได้ทั้ง 2 ประเภท นั้น ต่างกันที่ต้นทุนที่ใช้ในการทำงาน ไม่ว่าจะเป็นการใช้ความคิด หรือการใช้เงิน หรือการใช้เครื่องมือเครื่องมือนำมาใช้ในการทำงาน มิใช่ต่างกันที่รูปแบบการได้รับเงิน¹⁵

แนวความเห็นที่สอง เห็นว่า เงินได้ตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) นั้นเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างทำงานในรูปแบบสัญญาจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้างไม่มีนิติสัมพันธ์ในฐานะนายจ้างกับลูกจ้างเช่นเดียวกับสัญญาจ้างแรงงาน โดยผู้รับจ้างมีอิสระในการทำงาน แต่เงินได้ทั้ง 2 ประเภท แตกต่างกันในรูปแบบการได้รับเงินและความชำนาญตามที่กฎหมายกำหนดไว้เป็นการเฉพาะตามมาตรา 40 (6) เช่น มาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่ผู้รับจ้างได้รับเป็นจำนวนแน่นอนทุกเดือน จากการทำงานที่ผู้รับจ้างใช้ความรู้ความชำนาญที่ไม่ถึงขนาดต้องผ่านการรับรองจากองค์กรทางวิชาชีพนั้น ๆ ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระทางกฎหมายที่มาตรา 40 (6) กำหนดไว้เป็นการเฉพาะ และเงินได้ที่ได้รับจากการทำงานให้ผู้อื่นก็ได้รับเป็นจำนวนไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับความยากง่ายของงานที่รับทำ เป็นต้น¹⁶

2) ความเห็นของกรมสรรพากร

ในทางปฏิบัติกรมสรรพากรยังมีความไม่ชัดเจนแน่นอนในการแบ่งประเภทเงินได้ กล่าวคือ ในวันที่ 30 เมษายน 2533 กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือว่า การจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ที่ปรึกษากฎหมายเป็นจำนวนเงินที่แน่นอนเป็นรายเดือน ถือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁷ แต่ต่อมาในวันที่ 26 มีนาคม 2546 กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือว่า การจ่ายเงินให้ค่าที่ปรึกษากฎหมาย จากการให้คำปรึกษาในเรื่องข้อกฎหมายต่าง ๆ

¹⁵ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 94). เล่มเดิม.

¹⁶ กฎหมายภาษีอากร (น. 175). เล่มเดิม.

¹⁷ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0802/6497 ลงวันที่ 30 เมษายน 2533.

เป็นจำนวนที่เท่ากันทุกเดือน การจ่ายเงินให้แก่ที่ปรึกษากฎหมายดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

นอกจากความเห็นดังกล่าวเบื้องต้นกรมสรรพากร ยังได้ให้ความเห็นว่า เงินได้จากการเป็นที่ปรึกษากฎหมายที่ได้รับเป็นจำนวนไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับการให้คำปรึกษากฎหมายกับบริษัทในแต่ละครั้ง ถือเป็นเงินได้ที่มีลักษณะที่ได้รับจากการรับทำงานให้ ตามตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁹

จากที่กล่าวมา จะเห็นได้ว่า ในทางปฏิบัติของกรมสรรพากร ซึ่งเป็นผู้บังคับใช้กฎหมายภาษีอากรเอง ยังคงมีความสับสนในเส้นแบ่งเรื่องการตีความหมายของประเภทเงินได้พึงประเมินระหว่างมาตรา 40 (2) กับ มาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ปรากฏให้เห็นจากการตอบข้อหารือดังกล่าวมา โดยใช้หลักเกณฑ์การได้รับเงินได้มาเป็นเส้นแบ่งความหมายของประเภทเงินได้ แต่กลับตีความว่าเงินได้ที่ได้รับเป็นจำนวนที่แน่นอนและไม่แน่นอน จากการรับทำงานให้ ถือเป็นเงินได้ที่เข้าทั้งลักษณะของเงินได้ที่ได้รับจากมาตรา 40 (2) และมาตรา 40 (6) ดังนั้น การใช้หลักเกณฑ์การได้รับเงินได้มาเป็นเส้นแบ่งประเภทเงินได้จึงถือว่ายังไม่มีความชัดเจนแน่นอน

3) ความเห็นของศาลฎีกา

ศาลฎีกาได้ตีความหมายของเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ว่า ไม่ได้หมายถึงเงินได้ที่รับจากการว่าความหรือฟ้องร้องคดีเท่านั้น แต่รวมถึงเงินได้ที่รับจากการให้คำปรึกษากฎหมายด้วย ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 8214/2549 ดังนั้น เงินได้ที่รับจากการให้คำปรึกษากฎหมายซึ่งเป็นเงินได้ที่รับจากการใช้ความรู้ความชำนาญในวิชาชีพกฎหมาย จึงไม่ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (2) แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) สรุปคือ ศาลฎีกาใช้ความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพมาเป็นเกณฑ์ในการแบ่งประเภทของเงินได้พึงประเมินระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) แต่ศาลฎีกาก็ไม่ได้ตีความถึงขนาดว่าผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) จะต้องเป็นผู้ผ่านการอบรมและได้รับใบอนุญาตให้ประกอบวิชาชีพนั้น ๆ ดังที่ให้ความเห็นไว้ว่าที่ปรึกษากฎหมายก็เป็นทนายความเช่นเดียวกัน ตามคำพิพากษาฎีกาที่ 1373/2495

จากความเห็นดังกล่าวข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่า นักวิชาการ กรมสรรพากร และศาลฎีกา ยังคงมีความไม่แน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้ ระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรว่า แท้จริงแล้วการใช้หลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ทั้งสองนั้น จะใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่งประเภทเงินได้ ระหว่าง

¹⁸ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0706/3021 ลงวันที่ 26 มีนาคม 2546.

¹⁹ หนังสือกรมสรรพากร ที่ กค 0811/11660 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2544.

- 1) หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน
- 2) หลักเกณฑ์เรื่องรูปแบบของการได้รับเงินได้ว่า ได้รับเป็นจำนวนแน่นอนหรือไม่แน่นอน
- 3) หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ความรู้ความชำนาญในทางวิชาชีพในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

ผู้วิจัยเห็นว่า เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) และ 40 (6) ต่างใช้ความรู้ความชำนาญในการประกอบวิชาชีพเช่นเดียวกัน แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้มาตรา 40 (2) มีลักษณะเป็นวิชาชีพเฉพาะ เช่นเดียวกับมาตรา 40 (6) และรูปแบบของการได้รับเงินของเงินได้ตามมาตรา 40 (2) และ 40 (6) ก็ไม่ใช่หลักเกณฑ์ที่จะนำมาเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภท เนื่องจากเงินได้ทั้ง 2 ประเภท อาจได้รับเงินเป็นจำนวนแน่นอน หรือไม่แน่นอนขึ้นอยู่กับข้อตกลง หรือความสะดวกในการจ่ายเงินของผู้ว่าจ้างกับผู้รับจ้าง ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นด้วยกับ รองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ นักวิชาตามแนวความเห็นที่หนึ่ง ที่เห็นว่า การแบ่งประเภทเงินได้ควรใช้หลักเกณฑ์ต้นทุนที่ได้เสียไปในการก่อให้เกิดเงินได้ ไม่ว่าจะเป็นการลงทุนในความรู้ความสามารถ หรือการลงทุนเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์ที่ใช้ทำงานภายในสำนักงาน หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ โดยเงินได้ตามมาตรา 40 (2) เป็นเงินได้ที่ใช้ต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อยกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เช่น ทยายความที่รับทำงานนอกเวลางาน แต่ใช้สำนักงานเป็นที่ทำงานภายหลังจากเลิกงานแล้วทำให้ไม่มีค่าใช้จ่ายสำหรับวัสดุอุปกรณ์ที่ใช้ในการทำงาน เนื่องจากใช้วัสดุอุปกรณ์ของสำนักงาน เงินได้ที่ได้รับจึงเป็นเงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 40 (2) ต่างกับทยายความที่รับทำงานนอกเวลาแต่รับงานมาทำที่บ้าน เนื่องจากการทำงานที่บ้านจะต้องมีต้นทุนของค่าใช้จ่ายของอุปกรณ์สำนักงานเพิ่มขึ้น เงินได้ดังกล่าวจึงถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เป็นต้น

การแบ่งประเภทของเงินได้โดยใช้ต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มาใช้ในการแบ่งประเภทเงินนั้น สอดคล้องต่อหลักการหักค่าใช้จ่ายเพื่อหาเงินได้สุทธิก่อนนำเงินได้ไปเสียภาษีอากร เนื่องจากการแบ่งประเภทเงินได้นั้นมีผลในเรื่องการหักค่าใช้จ่าย เพราะกฎหมายกำหนดหลักเกณฑ์ในการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทไม่เท่ากัน โดยเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) หักค่าใช้จ่ายได้น้อยกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (6) ดังนั้น การแบ่งประเภทของเงินได้ที่ไม่แน่นอนชัดเจนนั้น ทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายว่าเงินได้ที่ได้รับดังกล่าวจะถือเป็นเงินได้ประเภทใด ระหว่างเงินได้จากการจ้างงานประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) กับเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ทำให้ผู้ประกอบการกฎหมายใช้ช่องโหว่ในการตีความประเภทของเงินได้ดังกล่าวทำให้ตนเสียภาษีได้น้อยลง จึงทำให้การจัดเก็บภาษีไม่มีประสิทธิภาพตามหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ซึ่งผู้วิจัยจะขอกล่าวในหัวข้อต่อไป

4.1.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ มีหลักการใหญ่ ๆ อยู่ 3 หลักการ คือ

(1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บ กล่าวคือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด²⁰

(2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)²¹

(3) หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ กล่าวคือ ภาษีควรจะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษีไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยว หรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี หรือควรมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด²²

จากหลักความมีประสิทธิภาพดังกล่าว เมื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกำหนดยุทธศาสตร์เงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมายทำให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายไม่เป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพ กล่าวคือ การแบ่งประเภทการจัดเก็บภาษีเงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมายยังมีช่องโหว่ในการตีความหมายของประเภทเงินได้พึงประเมินจากการจ้างงานประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) กับเงินได้พึงประเมินจากการประกอบอาชีพอิสระประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ซึ่งช่องโหว่ในการตีความหมายของประเภทเงินได้ ที่ยังไม่มีคะแนนของเส้นแบ่งที่ใช้ตีความหมายของเงินได้แต่ละประเภทว่า ควรใช้ต้นทุน รูปแบบของการได้รับเงินได้ หรือหลักเกณฑ์ในการใช้ความรู้ความสามารถทางวิชาชีพที่ได้รับรองจากองค์กรที่ควบคุม มาเป็นหลักเกณฑ์ในการแบ่งประเภทเงินได้ ทำให้เกิดผลกระทบต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ นายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย จะใช้ช่องโหว่ของกฎหมายดังกล่าวบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจทำให้ตนเองเสียภาษีได้น้อยลง

²⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

²¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

²² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52 - 53). เล่มเดิม.

ตัวอย่าง นายเอกคนโสดเป็นที่ปรึกษากฎหมายโดยมีเงินได้จากการให้คำปรึกษากฎหมาย ซึ่งแบ่งออกเป็นหลายรูปแบบ ดังนี้

กรณีที่ 1 ในปี พ.ศ. 2557 นายเอกเป็นที่ปรึกษากฎหมายของบริษัทแห่งหนึ่งในฐานะ ลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับงานให้คำปรึกษากฎหมายเป็น เงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 1 มีสิทธิ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้อย่างเดียว ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้ หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วจะเหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาท ต้องเสียภาษี 18,500 บาท²³

กรณีที่ 2 ในปี พ.ศ. 2557 นายเอกเป็นที่ปรึกษากฎหมายอิสระ รับเป็นที่ปรึกษากฎหมาย ให้บริษัทเป็นโครงการ โดยเข้าไปให้คำปรึกษาที่บริษัทและใช้อุปกรณ์สำนักงานของบริษัทในการ ให้คำปรึกษา โดยได้รับค่าจ้างไม่แน่นอน ขึ้นอยู่กับโครงการที่ให้คำปรึกษา มีรายได้จากการ ให้บริการตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการที่ได้รับข้อมือเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้จัดเป็น เงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ได้อย่างเดียวในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท คงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้ว จะเหลือเงินได้สุทธิ 410,000 บาท ต้องเสียภาษี 18,500 บาท²⁴

กรณีที่ 3 ในปี พ.ศ. 2557 นายเอกเป็นที่ปรึกษากฎหมายอิสระ รับเป็นที่ปรึกษาเป็น รายกรณีไม่กำหนดเวลาการให้คำปรึกษาไว้เป็นที่แน่นอน โดยให้คำปรึกษาที่สำนักงานตนเองทำให้ มีค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์สำนักงานที่ใช้ในการทำงาน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการ ที่ได้รับข้อมือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 มีสิทธิเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตรา ร้อยละ 30 นายแดงคงเหลือเงินได้หลังจากการหักค่าใช้จ่าย 350,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้ว คงเหลือเงินได้สุทธิ 320,000 บาท ต้องเสียภาษี 9,500 บาท²⁵

จะเห็นได้ว่าการหักค่าใช้จ่ายส่งผลต่อการตัดสินใจในการให้บริการของนายเอก ที่จากให้คำปรึกษาในฐานะลูกจ้างตามสัญญาจ้างแรงงาน ตามเงินได้ประเภทที่ 1 ตามมาตรา 40 (1) เปลี่ยนรูปแบบการทำงานเป็นวิชาชีพอิสระ ตามเงินได้ประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ก็สามารถ หักค่าใช้จ่ายได้สูงขึ้น หรือ จากเดิมนายเอกให้คำปรึกษาโดยเข้าไปให้คำปรึกษากฎหมายที่บริษัท ตามโครงการที่ว่าจ้างจากบริษัท ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่ 2 ตามมาตรา 40 (2) ก็เปลี่ยนลักษณะการ

²³{(150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (110,000 x 15%)}

²⁴{(150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (110,000 x 10%)}

²⁵{(150,000 x 0) + (150,000 x 5%) + (20,000 x 10%)}

ทำงานมาเป็นแบบวิชาชีพอิสระ โดยรับปรึกษากฎหมายเป็นรายกรณี และไม่เข้าบริษัทแต่ทำงานมาที่บ้าน ซึ่งเป็นเงินได้ประเภทที่ 6 ตามมาตรา 40 (6) ก็จะได้รับการหักค่าใช้จ่ายมากกว่าเดิมสรุปได้ว่า หากทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายปรับเปลี่ยน รูปแบบการทำงาน ข้อตกลงการจ้างก็จะทำให้ภาระภาษีของนายเอกลดลงได้ เช่น

หากในปี พ.ศ. 2557 นายเอกเป็นลูกจ้างบริษัทได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับการให้คำปรึกษาด้านกฎหมายเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท และรับปรึกษากฎหมายนอกเวลางาน โดยใช้บริษัทเป็นที่รับให้คำปรึกษากฎหมายและใช้อุปกรณ์สำนักงานของบริษัทในการทำงาน เงินได้ที่ได้รับนอกเวลางานถือเป็นเงินได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (2) โดยมีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท นายเอกจะมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 940,000 บาท เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้สุทธิ 910,000 บาท²⁶ ต้องเสียภาษี 97,000 บาท²⁷

แต่หากนายเอกเป็นลูกจ้างบริษัทได้รับค่าจ้างจากบริษัทเกี่ยวกับการให้คำปรึกษากฎหมายเป็นเงินเดือน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท และรับปรึกษากฎหมายนอกเวลางานโดยใช้บ้านเป็นสถานที่รับให้คำปรึกษากฎหมาย ทำให้มีค่าใช้จ่ายสำหรับอุปกรณ์สำนักงานที่ใช้เป็นเครื่องมือในการให้คำปรึกษากฎหมาย และมีอิสระในการทำงาน เงินได้ดังกล่าวถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เมื่อมีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท นายเอกจะมีเงินได้หลังหักค่าใช้จ่าย 790,000 บาท²⁸ เมื่อหักค่าลดหย่อนแล้วเหลือเงินได้สุทธิ 760,000 บาท ต้องเสียภาษี 67,000 บาท²⁹

สรุปได้ว่า การแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็นหลายประเภท และแต่ละประเภทกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากัน ทำให้ผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงที่สุดในขณะที่รายได้เท่ากัน ทำให้ฐานภาษีถูกกักร่อนมากกว่าที่ควรจะเป็น ผลคือ รัฐต้องสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การที่ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายหลีกเลี่ยงรูปแบบกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้ต่ำเป็นกิจกรรมที่หักค่าใช้จ่ายได้สูงนี้ ทำให้เห็นได้ว่าการที่ประมวลรัษฎากรแบ่งประเภทของเงินได้ออกเป็นหลายประเภทและแต่ละประเภทมีการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากัน ก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจแก่ผู้เสียภาษี หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ³⁰ กล่าวคือ แทนที่ผู้เสียภาษีจะเลือกทำ

²⁶ $\{(500,000 + 500,000) - 60,000\}$.

²⁷ $\{(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (160,000 \times 20\%)\}$.

²⁸ $\{(500,000 - 60,000) + (500,000 - 150,000)\}$.

²⁹ $\{(150,000 \times 0) + (150,000 \times 5\%) + (200,000 \times 10\%) + (250,000 \times 15\%) + (10,000 \times 20\%)\}$.

³⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

กิจกรรมทางเศรษฐกิจที่พวกเขาถนัดและอยากทำ แต่เนื่องจากกิจกรรมนั้นสามารถหักค่าใช้จ่ายได้น้อยและต้องเสียภาษีมาก พวกเขาจึงเปลี่ยนมาเลือกทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจรูปแบบอื่นที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าและเสียภาษีน้อยกว่า

การบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้เองที่อาจนำมาซึ่งความสูญเปล่าในทางเศรษฐกิจและความสูญเสียในกระบวนการจัดเก็บภาษี กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมที่พวกเขาถนัด รัฐบาลอาจจัดเก็บภาษีได้สูงกว่ากิจกรรมทางเศรษฐกิจที่พวกเขาเลือกทำเพราะว่าสามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่า

4.1.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการแบ่งประเภทเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ

(1) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น (Common Law System) คือ

ก. ประเทศอังกฤษ

การจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษ แบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นหลายประเภท ซึ่งในหลายประเภทนั้น มีประเภทเงินได้ที่ได้จากการจ้างแรงงาน และประเภทเงินได้ที่ได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง (Self - Employed) ซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบอาชีพอิสระซึ่งการแบ่งประเภทดังกล่าว สอดคล้องในการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนายความและที่ปรึกษากฎหมายเนื่องจากทำให้ผู้เสียภาษีสามารถแยกประเภทของเงินได้เพื่อเสียภาษีได้ง่าย กล่าวคือ มีการแบ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน กับการประกอบวิชาชีพอิสระ ดังนั้น จะเห็นได้ว่า หากนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย ทำงานในลักษณะการจ้างแรงงานในบริษัท มีเงินเดือนที่แน่นอน ก็ต้องเสียภาษีในรูปแบบของการจ้างแรงงาน ส่วนเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพ ซึ่งมีลักษณะเป็นการจ้างทำของ ไม่ว่าจะงานนั้นจะมีแหล่งที่มาของเงินได้ที่แน่นอน หรือไม่แน่นอนตามลักษณะความยากง่ายของงานที่ทำได้ก็ต้องเสียภาษีในรูปแบบของเงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ประกอบกับการหักค่าใช้จ่าย กฎหมายกำหนดให้การจ้างแรงงานสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการเหมาจ่ายและการหักตามความเป็น ส่วนเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริงเท่านั้น การหักค่าใช้จ่ายของประเทศอังกฤษจึงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของประเทศอังกฤษจึงมีความแน่นอนชัดเจน และการจัดเก็บภาษีไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีมมีประสิทธิภาพมากกว่าหากเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีของนายความและที่ปรึกษาของประเทศไทย

ข. ประเทศสหรัฐอเมริกา

การจัดเก็บภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาได้แบ่งประเภทของเงินได้เป็นหลายประเภท เช่นเดียวกับประเทศอังกฤษ โดยในหลายประเภทนั้น ก็มีเงินได้จากค่าจ้างเงินเดือน และเงินได้จากธุรกิจ ซึ่งเงินได้ทั้ง 2 ประเภท กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการเหมาจ่าย และหักค่าใช้จ่ายตามรายการที่จ่ายจริง เมื่อพิจารณาแล้วจะเห็นว่า การแบ่งประเภทเงินได้ของประเทศอเมริกายังไม่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนายความตามที่ปรึกษากฎหมาย เนื่องจากเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีแหล่งเงินได้หลายประเภท แต่กฎหมายได้กำหนดประเภทเงินได้ในฐานกว้างเพื่อให้ครอบคลุมแหล่งเงินได้ โดยแบ่งเป็นเงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน และเงินได้จากธุรกิจ แต่กฎหมายไม่ได้กำหนดประเภทของเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งเป็นผู้มีเงินได้จากค่าตอบแทนวิชาชีพให้ชัดเจนว่าเงินได้ดังกล่าวจะถูกจัดเก็บในประเภทใดของเงินได้ ทำให้การจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอเมริกายังไม่มีความแน่นอนชัดเจน และการหักค่าใช้จ่ายทั้ง 2 ประเภท ยังให้หักค่าใช้จ่ายได้ทั้งแบบเหมาและการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง จึงเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความสะดวก ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายของประเทศอเมริกาจึงไม่เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง จึงอาจทำให้ผู้เสียภาษีสามารถบิดเบือนการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยลงได้ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษียังไม่มีประสิทธิภาพหากเปรียบเทียบกับ การจัดเก็บภาษีจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศไทยแล้ว ถือว่าการจัดเก็บภาษีดังกล่าวยังมีปัญหาความไม่แน่นอนชัดเจน และขาดประสิทธิภาพในการจัดเก็บเช่นเดียวกับประเทศไทย

(2) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) คือ

ก. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสก็แบ่งออกเป็นหลายประเภท โดยในการจัดเก็บหลายประเภทนั้น ก็มีการจัดเก็บประเภทเงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน และเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง (วิชาชีพอิสระ) กฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสเป็นประเทศที่กฎหมายมีข้อกำหนดของการแบ่งประเภทที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่แน่นอนชัดเจน เนื่องจากเงินได้ที่ได้รับจากค่าจ้าง เงินเดือน กฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่า ค่าตอบแทนในวิชาชีพไม่ใช่เงินเดือน ไม่เข้าเงินได้ประเภทนี้ ดังนั้น หากมีเงินได้ที่ได้รับจากการเป็นนายความหรือที่ปรึกษากฎหมาย การเสียภาษีจึงต้องเสียในประเภทเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง (วิชาชีพอิสระ) จึงทำให้ผู้เสียภาษีไม่เกิดความสับสนในการ

แจ้งประเภทเงินได้ที่เสียภาษี ประกอบกับการหักค่าใช้จ่าย เงินได้ที่ได้รับจากค่าจ้าง เงินเดือน กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย ได้ทั้งการเหมาจ่ายและหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ส่วนเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง (วิชาชีพอิสระ) กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความเป็นจริง การหักค่าใช้จ่ายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส จึงเป็นการหักค่าใช้จ่ายที่เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริงที่ก่อให้เกิดเงินได้ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีของสาธารณรัฐฝรั่งเศสจึงมีความแน่นอนชัดเจน และการจัดเก็บภาษีไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากกว่า หากเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีของทนายความ และที่ปรึกษาของประเทศไทย

ข. ประเทศญี่ปุ่น

การจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศญี่ปุ่น ก็แบ่งประเภทเงินได้ออกเป็นหลายประเภท เช่นเดียวกับประเทศต่าง ๆ ที่กล่าวมาในเบื้องต้น โดยมีประเภทของเงินได้จากการจ้างแรงงาน และประเภทของเงินได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง (วิชาชีพอิสระ) ที่สอดคล้องกับการจัดเก็บภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย กล่าวคือ หากทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่ประกอบอาชีพที่มีการจ้างงานในลักษณะของสัญญาจ้างแรงงาน มีค่าตอบแทนเป็นรายเดือน ก็ต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทเงินได้จากการจ้างแรงงาน ส่วนเงินได้ที่ได้จากทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีลักษณะเป็นการทำงานเป็นอิสระ โดยใช้วิชาชีพเป็นแหล่งที่ก่อให้เกิดเงินได้ จึงถือเป็นเงินได้จากวิชาชีพอิสระต้องเสียภาษีเงินได้ประเภทเงินได้จากการประกอบธุรกิจ และการจ้างตนเอง (วิชาชีพอิสระ) ดังนั้น การแบ่งประเภทเงินได้ของประเทศญี่ปุ่นจึงมีความแน่นอนชัดเจนไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความสับสนในการแบ่งแยกประเภทเงินได้ที่ได้รับ ประกอบกับเงินได้จากการจ้างงานกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา ส่วนเงินได้จากการประกอบธุรกิจ และการจ้างตนเอง (วิชาชีพอิสระ) กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น ทำให้เห็นว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศญี่ปุ่นเน้นการหักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริงที่ก่อให้เกิดเงินได้ การจัดเก็บภาษีจึงไม่ก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ซึ่งทำให้การจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากกว่า หากเปรียบเทียบกับการจัดเก็บภาษีของทนายความ และที่ปรึกษาของประเทศไทย

4.2 ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

4.2.1 วิเคราะห์ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายในประเทศไทย

ดังที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาใช้หลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีภายใต้หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay Principle) ซึ่งตามหลักความสามารถในการเสียภาษี ผู้เสียภาษีทุกคนจะถูกเก็บภาษีตามกำลังความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้ที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีเท่ากันจะจ่ายภาษีเท่ากัน ในขณะที่ผู้ที่มีความสามารถในการหักภาษีแตกต่างกันจะจ่ายภาษีแตกต่างกัน ดังนั้น คนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีสูงกว่าจะจ่ายภาษีในจำนวนที่สูงกว่าคนที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีน้อยกว่า ซึ่งปัจจัยในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ได้แก่ เงินได้ ลักษณะของแต่ละบุคคล สถานภาพ รายจ่าย อันเป็นที่มาของรายได้³¹

รายจ่ายอันเป็นที่มาของรายได้ หมายถึง ค่าใช้จ่ายที่กฎหมายยอมให้หัก (Deductible Expenses) ได้แก่ จำนวนเงินที่ผู้มีเงินได้ต้องใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ในการหาเงินได้³² ซึ่งมีการหักค่าใช้จ่าย 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาโดยกำหนดอัตรารายจ่ายไว้ตายตัวเป็นร้อยละ ซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของเงินได้ และการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร โดยเป็นการหักค่าใช้จ่ายได้ตามจริงแต่ต้องแสดงหลักฐานพิสูจน์ค่าใช้จ่าย ต้องทำบัญชีและมีใบเสร็จรับเงิน³³

การหักค่าใช้จ่ายมีที่มาและแนวความคิดที่ว่าระดับความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลนั้น ไม่ควรคิดจากระดับเงินได้ที่ได้รับ แต่ความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงนั้น คือ ระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่าง ๆ ในการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพแล้ว ซึ่งเป็นการสอดคล้องกับนัยที่แท้จริงของความสามารถในการเสียภาษีที่เมื่อเสียภาษีแล้วต้องไม่นำความทุกข์ยากทั้งทางกายภาพและจิตภาพมาสู่ผู้เสียภาษี³⁴ ซึ่งค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deductible Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง

³¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 22 - 23). เล่มเดิม.

³² ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 147). เล่มเดิม.

³³ ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ *Economic of the public sector* (น. 238). เล่มเดิม.

³⁴ *The Individual Income Tax* (P.29), by R.Goode. (1964).

การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย กฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายในแต่ละประเภทเป็นดังนี้

(1) กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1) และ 40 (2) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท³⁵

(2) กฎหมายกำหนดให้เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) ยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามกำหนดในพระราชกฤษฎีกา” โดยมาตรา 6 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีสามารถเลือก หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี ดังนี้

1) หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา โดยในส่วนของวิชาชีพนายความ สามารถหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือ

2) หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควร ซึ่งกฎหมายกำหนดว่าจะต้องนำหลักฐานมาแสดงกับเจ้าพนักงานประเมิน และพิสูจน์ได้ว่ามีค่าใช้จ่ายมากกว่าอัตราเหมาจ่ายตามที่กฎหมายกำหนด แต่ถ้าหลักฐานที่นำมาพิสูจน์นั้น ปรากฏว่ามีรายจ่ายที่หักได้ตามกฎหมายน้อยกว่าอัตราค่าใช้จ่ายที่กฎหมายกำหนดไว้ในกรหักค่าใช้จ่ายแบบเหมา ก็ให้ถือว่ามีการหักค่าใช้จ่ายเพียงหลักฐานที่นำมาพิสูจน์ ค่าใช้จ่ายที่ต้องนำหลักฐานมาพิสูจน์ อาทิเช่น ค่าเช่าสำนักงาน เงินเดือนของพนักงาน ค่าเครื่องใช้สำนักงาน ค่าถ่ายเอกสาร เป็นต้น

จากที่กล่าวมาในหัวข้อ 4.1 เกี่ยวกับการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินของผู้ที่ประกอบวิชาชีพนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ที่มีเงินได้จากแหล่งเงินได้หลายประเภท และการกำหนดนิยามความหมายของประเภทเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 2 ที่ได้จากการจ้างงาน ตามมาตรา 40 (2) กับเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 ที่ได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ยังไม่มีความแน่นอนชัดเจนเป็นการเฉพาะของแต่ละประเภท ต้องอาศัยการตีความเงินได้แต่ละประเภท ตามข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาศาลฎีกาที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1 นั้น

จากการตอบข้อหารือ และคำพิพากษาศาลฎีกาดังกล่าวนั้น ทำให้เห็นได้ชัดว่า การแบ่งประเภทเงินได้ที่ไม่แน่นอนชัดเจน ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่าย คือ เงินจากการจ้างงานตามมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) ซึ่งมีวัตถุประสงค์ และรูปแบบของการทำงานตามข้อตกลงการจ้างใกล้เคียงกัน และยังมีเส้นแบ่งประเภทเงินได้ที่ไม่ชัดเจน แต่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรกำหนดให้การหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (2) สามารถหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาได้อย่างเดียว โดยหักค่าใช้จ่ายในอัตราร้อยละ 40 ของเงินได้ แต่รวมแล้วต้องไม่เกิน 60,000 บาท แต่เงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่าย

³⁵ ประมวลรัษฎากร มาตรา 42 ทวิ.

เป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30 ของเงินได้ โดยไม่มีเพดาน กับให้หักตามความจำเป็นหรือสมควร ทำให้เห็นได้ว่า เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) กฎหมายเปิดโอกาสให้หักค่าใช้จ่ายได้สูงกว่าเงินได้จากการจ้างงานตามมาตรา 40 (2) โดยให้เหตุผลในการหักค่าใช้จ่ายที่สูงกว่าว่ามีต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ที่สูงกว่า จึงหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า จึงมีปัญหาว่าการหักค่าใช้จ่ายของผู้ประกอบวิชาชีพทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีหรือไม่

ผู้วิจัยมีความเห็นในเรื่องการหักค่าใช้จ่ายของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายตามมาตรา 40 (2) และ 40 (6) ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (2) ซึ่งเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน ซึ่งมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้น้อย ประมวลรัษฎากรจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายโดยวิธีเหมาในอัตราร้อยละ 40 และหักค่าใช้จ่ายได้ไม่เกิน 60,000 บาท เช่นเดียวกับเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) ผู้วิจัยเห็นว่า การหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาของมาตรา 40 (2) ดังกล่าวสอดคล้องตามความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดีแล้ว กล่าวคือ เมื่อต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินมีจำนวนไม่มาก ก็ควรได้รับการหักค่าใช้จ่ายน้อยตามต้นทุนที่ใช้ไป ซึ่งท่านรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ก็มีความเห็นว่า การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี³⁶

2) การหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (6) ซึ่งเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ ซึ่งมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มากกว่าเงินได้ตามมาตรา 40 (2) กฎหมายจึงกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า โดยกำหนดให้หักได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาในอัตราร้อยละ 30 กับให้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ผู้วิจัยเห็นว่า การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30 ไม่สอดคล้องตามหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา อาจทำให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งศาสตราจารย์ ดร. ไกรยุทธ ธีรยาคินันท์ กล่าวว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเป็นการไม่สมเหตุสมผล เพราะเป็นเรื่องการสันนิษฐาน³⁷ แล้วกำหนดอัตรากการเหมาแทนการหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง ซึ่งผู้เสียภาษีอาจหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จายที่เกิดขึ้นจริงได้

ตัวอย่างเช่น นายดำเป็นที่ปรึกษากฎหมายอิสระ รับเป็นที่ปรึกษาเป็นรายกรณี โดยคิดค่าตอบแทนตามความยากง่ายของงาน มีรายได้ตลอดทั้งปี 500,000 บาท ค่าบริการที่ได้รับย่อมถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระจัดเป็นเงินได้พึงประเมินประเภทที่ 6 มีสิทธิ

³⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 156). เล่มเดิม.

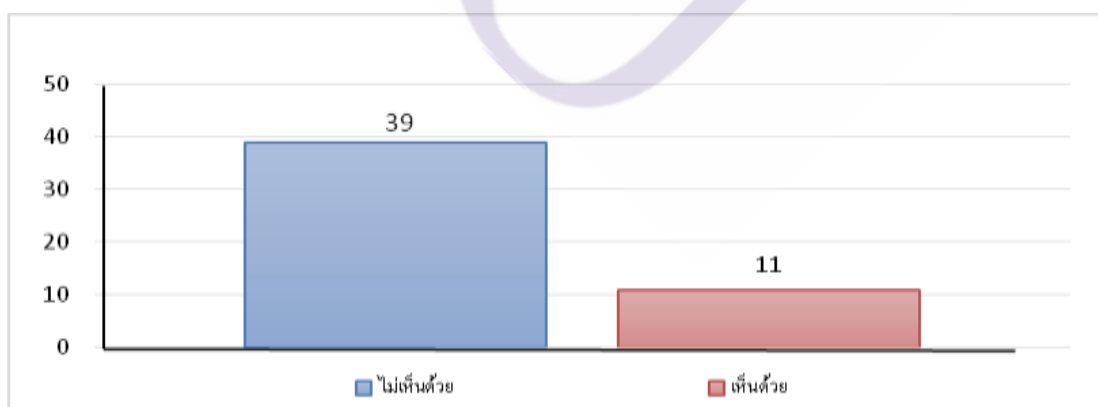
³⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 157). เล่มเดิม.

เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาในอัตราร้อยละ 30 โดยนายค่าเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ทำให้สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ 150,000 บาท ซึ่งแท้จริงแล้วค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่ถึง 150,000 บาท แต่เพื่อประโยชน์ในการลดภาระภาษี จึงเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ทำให้เสียภาษีได้น้อยลงกว่าการหักตามความเป็นจริงและสมควร

กรณีดังกล่าวเมื่อเทียบกับการหักค่าใช้จ่ายตามมาตรา 40 (2) ที่แม้จะหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา แต่ก็มีเพดานขั้นสูงของการหักค่าใช้จ่ายกำหนดไว้ ต่างจากการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของมาตรา 40 (6) ที่ไม่มีการกำหนดเพดานขั้นสูงของการหักค่าใช้จ่ายไว้ เนื่องจากกฎหมายเห็นว่าผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้มาก การจัดเก็บภาษีของมาตรา 40 (6) จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง คือ ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีมากกว่าควรเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าผู้มีความสามารถในการเสียภาษีได้น้อย ผลคือ ผู้เสียภาษีพยายามหลบหลีกภาษีเพื่อให้ตนสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากขึ้น โดยประเด็นการหลบหลีกภาษีจะขอกกล่าวถึงโดยละเอียดในหัวข้อ ที่ 4.4 ต่อไป

จากปัญหาเรื่องความไม่เป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้ไปทำการสำรวจความพึงพอใจในการหักค่าใช้จ่ายของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย จากผู้ประกอบการวิชาชีพดังกล่าว โดยทำการสำรวจจากผู้ประกอบวิชาชีพทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจำนวน 50 คน ได้ผลสรุปดังที่ปรากฏในแผนภูมิดังต่อไปนี้

แผนภูมิที่ 1 ผลสำรวจความเห็นของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายต่อการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร



จากผลสรุปดังที่ปรากฏในแผนภูมิทำให้ทราบว่า มีจำนวนทนายความและที่ปรึกษากฎหมายเป็นจำนวนมากที่ไม่เห็นด้วยกับการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกัน

4.2.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของ
 ทยาคความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ

(1) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น
 (Common Law System) คือ

ก. ประเทศอังกฤษ

ทยาคความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษที่มีเงินได้จากการจ้างงาน
 กฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมากับการหักค่าใช้จ่าย
 ตามจำเป็นหรือสมควร

ส่วนทยาคความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการเป็นนายจ้างตนเอง
 (Self - Employment) คือ เงินได้จากวิชาชีพอิสระนั้น กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควร

การหักค่าใช้จ่ายของทยาคความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษ จึงถือได้ว่า
 สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมระหว่างหลักความสามารถในการเสียภาษี เนื่องจากกฎหมาย
 กำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเฉพาะ ทยาคความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้
 จากการจ้างงานที่มีค่าใช้จ่าที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่มาก ส่วนทยาคความและที่ปรึกษากฎหมาย
 ที่มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระกฎหมาย ซึ่งมีค่าใช้จ่าที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า กฎหมายกำหนดให้
 หักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควรเท่านั้น เห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายของประเทศอังกฤษ
 เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ทำให้มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี
 ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่หลบหลีกการเสียภาษีหรือหลบหลีกในจำนวนน้อย

เมื่อเปรียบเทียบกับการหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทยแล้ว ถือว่ากฎหมายของประเทศ
 อังกฤษมีความเป็นธรรมมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทย

ข. ประเทศสหรัฐอเมริกา

ทยาคความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากค่าจ้างและเงินเดือน และมีเงินได้
 จากการประกอบธุรกิจ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized
 Deductions) ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควร กับการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา
 เหมือนกัน

จากการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าว เห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายของประเทศสหรัฐอเมริกา
 เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความสะดวกจากรูกรมที่ทำโดยกำหนดประเภท
 ของค่าใช้จ่าที่กฎหมายกำหนดให้นำมาหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นหรือสมควรไว้ชัดเจน ทำให้
 ผู้เสียภาษีไม่มีปัญหาว่าค่าใช้จ่าอะไรบ้างที่กฎหมายยอมให้นำมาหักได้ ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบกับ

ประเทศไทยกฎหมายไทยแล้วถือว่ากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีความชัดเจนมากกว่ากฎหมายของประเทศไทย

(2) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) คือ

ก. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จาก ค่าจ้างหรือเงินเดือน กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา กับ การหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควร ซึ่งกฎหมายกำหนดไว้ชัดเจนว่า ค่าตอบแทนในวิชาชีพ ไม่ใช่เงินเดือนจึงไม่เข้าเงินได้ประเภทนี้

ส่วนทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากอาชีพที่ไม่ใช่ลูกจ้าง (วิชาชีพอิสระ) กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้วิธีเดียว คือ กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็น โดยนำค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับการได้มาของเงินได้มาหักออก³⁸ อย่างไรก็ตามหากผู้มีเงินได้ประเภทนี้มีเงินได้ประเภทเงินได้นี้ไม่เกิน 100,000 ฟรังก์ ต่อปี ซึ่งสามารถเลือกเสียภาษีแบบย่อ หรือแบบง่ายได้นั้น จะสามารถหักค่าใช้จ่ายเหมาได้ร้อยละ 25 โดยมีเกณฑ์ขั้นต่ำของค่าใช้จ่ายที่หักได้ 2,000 ฟรังก์ จากการหักค่าใช้จ่ายดังกล่าว เห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ที่ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกันควรจ่ายภาษีเท่าเทียมกัน เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเฉพาะ ทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากค่าจ้าง หรือเงินเดือน ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่มาก ส่วนทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระทางกฎหมาย ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น แม้จะมีข้อยกเว้นให้หักเป็นการเหมาสำหรับผู้มีเงินได้ขั้นต่ำไม่ถึงเกณฑ์ก็ตาม เห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสเน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ทำให้มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่หลบหลีกการเสียภาษีหรือหลบหลีกในจำนวนน้อย

เมื่อเปรียบเทียบกับกรหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทยแล้ว ถือว่ากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีความเป็นธรรมมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทย

ข. ประเทศญี่ปุ่น

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายจากการจ้างแรงงาน (Employment Income Deduction) เป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา

³⁸ Ibid. (p.334).

ในอัตราร้อยละคงที่ของเงินได้ โดยในแต่ละช่วงเงินได้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละที่ไม่เท่ากันขึ้นอยู่กับจำนวนเงินได้ที่ได้รับ

ส่วนนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการประกอบธุรกิจและการจ้างตนเอง (การประกอบอาชีพอิสระ)³⁹ กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายตามที่จำเป็น (Necessary Deductible Expenses)

จากการหักใช้จ่ายดังกล่าว เห็นได้ว่า การหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม ที่ผู้มีความสามารถในการเสียภาษีเหมือนกันควรจ่ายภาษีเท่าเทียมกัน เนื่องจากกฎหมายกำหนดให้มีการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเฉพาะ นายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากการจ้างแรงงาน ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ไม่มาก ส่วนนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้จากวิชาชีพอิสระ วิชากฎหมาย ซึ่งมีค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้มากกว่า กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้น ดังนั้น การหักค่าใช้จ่ายของประเทศญี่ปุ่นมุ่งประสงค์ต่อการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ตามความสามารถของผู้เสียภาษี ทำให้มีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี ส่งผลให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีไม่หลบหลีกการเสียภาษี หรือหลบหลีกในจำนวนน้อย

เมื่อเปรียบเทียบกับหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทยแล้ว ถือว่ากฎหมายของประเทศญี่ปุ่นมีความเป็นธรรมมากกว่าการหักค่าใช้จ่ายของประเทศไทย

4.3 ปัญหาความไม่แน่นอนชัดเจนและความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

4.3.1 วิเคราะห์ความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทย

จากที่กล่าวมาในบทที่ 2 นอกจากการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแล้วประเทศไทยยังมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ซึ่งถือเป็นภาษีทางอ้อม เป็นภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าที่ผลิตหรือจำหน่าย หรือของการให้บริการในแต่ละลำดับของการผลิต การจำหน่าย หรือการให้บริการนั้น จากผู้ผลิต ผู้จำหน่าย หรือผู้ให้บริการ ตลอดจนถึงสุดท้ายจากผู้บริโภค⁴⁰ ซึ่งประมวลรัษฎากรมีการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม 2 อัตรา คือ อัตราร้อยละ 10 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80 และอัตราร้อยละ 0 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 80/1

³⁹ National Tax Agency. (2557). *Income Tax Guide*. สืบค้น 3 มกราคม 2558, from <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/tebiki2011/pdf/43.pdf>

⁴⁰ ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax (น. 38). เล่มเดิม.

วัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐ ก็เพื่อหารายได้มาใช้จ่าย และรายได้นั้นจะต้องมีความเป็นกลางมากที่สุด รัฐจึงจัดเก็บภาษีในอัตราเดียวสำหรับสินค้าและบริการทุกชนิด ทำให้ฐานภาษีมูลค่าเพิ่มมีฐานกว้าง แต่รัฐกำหนดให้มีการยกเว้นการจัดเก็บภาษีให้กับสินค้าและบริการบางประเภท เพื่อบรรเทาภาระภาษีให้กับผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม โดยการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มมีหลักเพื่อสนับสนุนความเป็นอยู่ขั้นพื้นฐานของประชาชนและลดภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย เป็นต้น⁴¹ แต่การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น ผู้มีรายได้น้อยก็ได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน เนื่องจากสินค้าหรือบริการดังกล่าวมิได้จำกัดแต่ผู้มีรายได้น้อยเท่านั้น⁴²

ทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ในฐานะผู้ประกอบการให้บริการในทางวิชาชีพ เพื่อแสวงหาประโยชน์ หรือกำไรจากการให้บริการนั้น จึงเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จากที่กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ว่า การให้บริการของทนายความและที่ปรึกษามีความแตกต่างกัน คือ ทนายความจะทำงานในลักษณะทั้งที่เกี่ยวข้องกับวงการศาลและไม่เกี่ยวข้องในวงการศาล ส่วนที่ปรึกษากฎหมายทำงานในลักษณะของการให้คำปรึกษากฎหมายในภาคธุรกิจเป็นส่วนใหญ่ ไม่เกี่ยวข้องกับวงการศาล⁴³ ดังนั้น บุคคลที่เกี่ยวข้องในการเข้ารับบริการทางวิชาชีพจึงมีความแตกต่างกัน คือ ในกรณีทนายความ บุคคลที่เกี่ยวข้องก็จะเป็นประชาชนทั่วไปที่มีปัญหาทางด้านคดีความ ส่วนที่ปรึกษากฎหมายก็จะเป็นบริษัท หรือผู้ที่ประกอบธุรกิจที่ปัญหาทางด้านกฎหมายในการดำเนินธุรกิจ แต่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฉ)⁴⁴ ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการเฉพาะการว่าความของทนายความเท่านั้น แต่ที่ปรึกษากฎหมาย ซึ่งเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพกฎหมายเช่นเดียวกันแต่กลับไม่ได้รับการยกเว้น ส่งผลให้เกิดปัญหาว่าการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของรัฐดังกล่าวมีความเป็นธรรมต่อผู้ประกอบการวิชาชีพเดียวกันหรือไม่

ผู้วิจัยวิเคราะห์การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายแล้ว มีความเห็น ดังนี้

1) การจัดเก็บภาษีของทนายความที่รัฐยกเว้นเฉพาะคำว่าความ อาจเนื่องมาจากรัฐเห็นว่าการที่ประชาชนที่มารับบริการจากทนายความส่วนใหญ่เป็นผู้ที่มีความเดือดร้อนจากการดำเนินคดี

⁴¹ ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย (น. 87 - 88). เล่มเดิม.

⁴² การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณียารักษาโรค (น. 27). เล่มเดิม.

⁴³ ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี (น. 83 - 84). เล่มเดิม.

⁴⁴ มาตรา 81(1)(ฉ) บัญญัติว่า “ให้ยกเว้นสำหรับการประกอบบริการการประกอบโรคศิลปะ การสอบบัญชี การว่าความ หรือการประกอบวิชาชีพอิสระอื่นตามที่อธิบดีกำหนดอนุมัติรัฐมนตรี ทั้งนี้ เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น”

และเป็นผู้มีรายได้น้อยเป็นส่วนใหญ่ เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ว่า เพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้ยากจน จึงได้กำหนดให้ยกเว้นเฉพาะค่าความ เป็นต้น โดยผู้วิจัยเห็นด้วย ในส่วนที่ว่าการยกเว้นค่าว่าความเพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย แต่ก็มีความเห็นขัดแย้งว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความไม่สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากผู้ที่มารับบริการว่าความของทนายความมีทั้งที่เป็นผู้มีรายได้น้อย และผู้ที่มิใช่รายได้น้อย กล่าวคือ อาจจะเป็นผู้มีฐานะทางการเงิน หรืออาจเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็ได้ ซึ่งถือเป็นผู้ที่มีความสามารถในการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มได้ ดังนั้น การที่กฎหมายยกเว้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้กับค่าว่าความจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง กล่าวคือ ผู้ที่มี รายได้น้อยซึ่งมีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีเช่นเดียวกับ ผู้มีรายได้น้อยที่ไม่มีความสามารถในการเสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ เช่น นายคำเป็นผู้มีฐานะดีได้จ้างให้ นายเอกทนายความยื่นคำฟ้องคดีผิดสัญญา ทนายคำคิดเป็นเงินจำนวน 10 ล้านบาท นายเอกคิด ค่าบริการในการว่าความเป็นเงิน 100,000 บาท ส่วนนายขาวซึ่งเป็นผู้มีรายได้น้อยได้จ้างนายเอก ทนายความให้ยื่นฟ้องคดีผิดสัญญา ทนายคำคิดเป็นเงินจำนวน 500,000 บาท นายเอกคิดค่าบริการ ว่าความเป็นเงิน 30,000 บาท โดยทั้งนายคำและนายขาวได้รับการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม จากการว่าความของนายเอก

จากตัวอย่างจะเห็นได้ว่าการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความ ทำให้ผู้ที่มีรายได้น้อย ซึ่งมีความสามารถในการแบกรับภาระภาษีได้รับประโยชน์จากการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งเป็นการ บรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อย เช่นเดียวกัน ดังนั้น การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความ ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง คือ บุคคลที่อยู่ในสถานการณ์ที่แตกต่างกันควร รับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือ คนที่มีรายได้น้อยควรจ่ายภาษีมากกว่าคนที่มิใช่รายได้น้อย⁴⁵ กล่าวคือ นายคำซึ่งเป็นผู้มีรายได้น้อยกว่านายขาว ก็ควรเสียภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่รัฐ

2) การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของที่ปรึกษากฎหมายที่ประมวลรัษฎากร กำหนดให้จัดเก็บภาษีในอัตราร้อยละ 10 โดยไม่ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับค่าว่าความ ผู้วิจัยเห็นว่า การไม่ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการของที่ปรึกษากฎหมาย สอดคล้องต่อหลักความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีแล้ว เนื่องจากผู้ที่เข้ารับการบริการ ของที่ปรึกษากฎหมายส่วนมากแล้วจะเป็นผู้ประกอบการธุรกิจ ไม่ว่าจะบริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล เป็นต้น ซึ่งมีความสามารถที่จะแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มจากการให้บริการได้ โดยไม่มี ผลเสียต่อภาคธุรกิจแต่อย่างใด ต่างจากค่าว่าความของทนายความที่ประชาชนที่ใช้บริการส่วนมาก จะมิใช่รายได้น้อย ซึ่งไม่มีความสามารถที่จะแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มอีกได้

⁴⁵ บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายอากรชั้นสูง. เล่มเดิม.

สรุป ผู้วิจัยเห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความมีข้อดี คือ เป็นการบรรเทาภาระภาษีให้แก่ผู้มีรายได้น้อยที่ไม่มีความสามารถในการแบกรับภาระภาษีที่มีความจำเป็นต้องใช้บริการของทนายความในการว่าความแทนให้มีค่าใช้จ่ายเพียงพอในการดำรงชีพ และการยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความส่งผลให้รัฐลดรายจ่ายในการจัดเก็บภาษี

ส่วนข้อเสีย คือ การยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความไม่ได้กำหนดไว้ว่า ยกเว้นให้เฉพาะผู้มีรายได้น้อย ดังนั้น ผู้มีรายได้น้อยที่มีความสามารถในการแบกรับภาระภาษีที่มาใช้บริการว่าความจากทนายความย่อมได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความเช่นเดียวกับผู้มีรายได้น้อย ส่งผลให้รัฐเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากค่าว่าความของผู้มีความสามารถในการเสียภาษีให้แก่รัฐ

4.3.2 วิเคราะห์เปรียบเทียบความไม่ชัดเจนแน่นอนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทย

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ฉ) กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มของการให้บริการการว่าความ ซึ่งหมายถึง เงินได้ที่ได้รับการว่าความของทนายความ ซึ่งเป็นผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร

การที่มาตรา มาตรา 81 (1) (ฉ) ใช้ถ้อยคำว่า “การว่าความ ทั้งนี้เฉพาะวิชาชีพอิสระที่มีกฎหมายควบคุมการประกอบวิชาชีพอิสระนั้น” จึงมีปัญหว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีรายรับจากการว่าความจึงควรได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มจากการว่าความหรือไม่ ซึ่งกรมสรรพากรได้มีหนังสือตอบข้อหารือว่า การว่าความให้หมายความรวมถึง การว่าความของบริษัทฯ ด้วย⁴⁶

ท่านศาสตราจารย์พิเศษ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ได้แสดงความเห็นว่า “กฎหมายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 85/1 (1) ประกอบด้วยมาตรา 77/1 (5) และ (1) บังคับให้ผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการขายสินค้า หรือให้บริการต้องยื่นคำขอจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มถ้ามีรายรับเกินปีละ 1,800,000 บาท ไม่ว่าผู้ประกอบการนั้นจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มดังกล่าวก็ควรจะรวมรายรับในนามของนิติบุคคลด้วย มิฉะนั้นจะเกิดความไม่สอดคล้องกัน ดังนั้น ค่าว่าความที่ได้รับในนามของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงน่าจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับค่าว่าความในนามของบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคล”

⁴⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0801/พ.633 ลงวันที่ 27 มกราคม 2543 และ ที่ กค 0801/พ.08334 ลงวันที่ 16 สิงหาคม 2542

จากการตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและความเห็นของนักวิชาการดังกล่าว ทำให้เห็นว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วนของค่าว่าความนั้น ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอนว่า กฎหมายประสงค์ที่จะยกเว้นค่าว่าความให้หมายความเป็นบุคคลธรรมดา หรือรวมถึงค่าว่าความที่นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญ คณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลได้รับ กรณีจึงขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) ของหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

4.3.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบความแน่นอนชัดเจนและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทยและในต่างประเทศ

ตารางที่ 4.2 ตารางเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มในประเทศไทยกับในต่างประเทศ

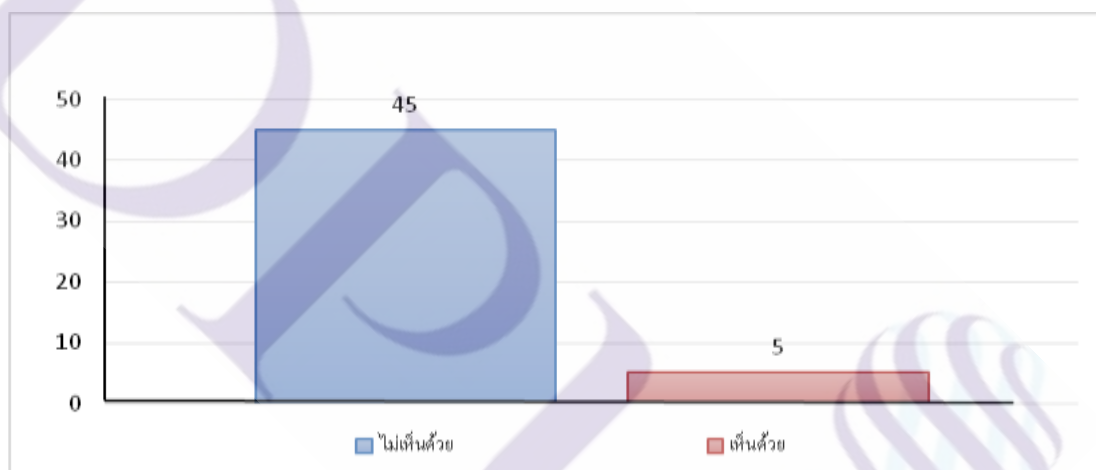
		อัตรากำไร (อัตราร้อยละ)	ทนายความ	ที่ปรึกษา กฎหมาย	หมายเหตุ
ประเทศอังกฤษ		20	20	20	-
ประเทศ อเมริกา	มลรัฐเดลาแวร์	-	-	-	ไม่มี การจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม
	มลรัฐโอเรกอน	-	-	-	ไม่มีการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่ม
สาธารณรัฐฝรั่งเศส		20	20	20	-
ประเทศญี่ปุ่น		8	8	8	-
ประเทศไทย		10	10	10	ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะค่าว่าความ ของทนายความ

จากตารางเปรียบเทียบการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศไทย และต่างประเทศดังกล่าวข้างต้นนั้น ทำให้เห็นว่า การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของต่างประเทศมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ ประเทศที่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม เช่น ประเทศอังกฤษ สาธารณรัฐฝรั่งเศส และประเทศญี่ปุ่น เนื่องจากประเทศเหล่านี้เป็นประเทศที่มีการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจและผู้เสียภาษีส่วนมากมีความสามารถในการเสียภาษีที่มากกว่าประชาชนในประเทศไทย ที่ยังคงยากจนอยู่ ดังนั้น การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจึงไม่มีการยกเว้นเฉพาะค่าว่าความ เพื่อลดภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา นั้น ที่ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มก็เนื่องจากการสนับสนุนการ

บริ โภคภายในรัฐ จึงมีความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษา กฎหมายที่ได้รับการยกเว้นเช่นเดียวกัน

จากปัญหาเรื่องความไม่เป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความ และที่ปรึกษากฎหมายดังที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยจึงได้ไปทำการสำรวจความพึงพอใจในการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย จากผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าว โดยทำการสำรวจ จากผู้ประกอบวิชาชีพนายความและที่ปรึกษากฎหมายจำนวน 50 คน ได้ผลสรุปดังที่ปรากฏ ในแผนภูมิดังต่อไปนี้

แผนภูมิที่ 2 ผลสำรวจความเห็นของนายความและที่ปรึกษากฎหมายต่อยกเว้นการจัดเก็บ ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย



จากผลสรุปดังที่ปรากฏในแผนภูมิทำให้ทราบว่า มีจำนวนนายความและที่ปรึกษากฎหมาย เป็นจำนวนมากที่ไม่เห็นด้วยกับการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ประมวลรัษฎากรยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม เฉพาะในส่วนของค่าว่าความ

4.4 ปัญหาและวิเคราะห์การหลบหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

4.4.1 วิเคราะห์การหลบหลีกเลี่ยงภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทย

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 ว่า การหลบหลีกเลี่ยงภาษี คือ⁴⁷

1) การกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี

2) เป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมาย (Loopholes in Tax Laws) หรืออาศัยประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี

การหลบหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) แบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ 1) การหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) ซึ่งเป็นการลดภาระภาษี โดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ของกฎหมายภาษี หรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี⁴⁸ กับ 2) การหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดช่องโหว่เช่นนั้น⁴⁹

จากที่กล่าวมาแล้วในหัวข้อ 4.1.1 ว่าเงินได้พึงประเมินได้แบ่งเป็นหลายประเภท และยังไม่มีความแน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมิน ประกอบกับประมวลรัษฎากรกำหนดให้เงินได้แต่ละประเภทมีการหักค่าใช้จ่ายที่ไม่เท่ากัน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีใช้ช่องโหว่จากปัญหาดังกล่าวนั้น ในการหลบหลีกเลี่ยงภาษีเพื่อให้ตนเสียภาษีได้น้อยลง โดยทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายใช้ช่องโหว่ของความไม่แน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้ บิดเบือนธุรกรรมที่ทำเพื่อให้ตนเองได้รับประโยชน์ในการหักค่าใช้จ่ายได้มากขึ้น ดังตัวอย่างที่จะอธิบายต่อไป

นายคำเป็นที่ปรึกษากฎหมายของบริษัท ก โดยทำงานประจำในฐานะพนักงาน ให้คำปรึกษาด้านกฎหมายและรับว่าความ นอกจากนี้นายคำรับยังรับเป็นที่ปรึกษาให้บริษัท ก โดยทำงานในบริษัทหลังเลิกงานประจำเพื่อให้คำปรึกษาเกี่ยวกับข้อสัญญาและปัญหากฎหมายของบริษัท 3 วันต่ออาทิตย์ ในลักษณะที่ไม่ใช่ในฐานะของลูกจ้างประจำของบริษัท แต่เป็นการจ้างทำงานตามสัญญาจ้างทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) เนื่องจากไม่มีต้นทุนของค่าใช้จ่ายในการก่อให้เกิดเงินได้ เช่น ค่าวัสดุอุปกรณ์ของสำนักงาน แต่เนื่องจากการให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายตามมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร หักค่าใช้จ่ายได้น้อย จึงตกลงกับ บริษัท ก ว่า ขอให้ออก

⁴⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 100). เล่มเดิม.

⁴⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 101). เล่มเดิม.

⁴⁹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 18). เล่มเดิม.

ใบเสร็จรับเงินว่าเป็นการให้คำปรึกษาทางด้านกฎหมายในฐานะผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ซึ่งหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า และบริษัท ก ก็ตกลงตามข้อเสนอดังกล่าว จึงเป็นการออกใบเสร็จที่ไม่ได้มีเจตนาให้มีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง แต่เป็นการออกใบเสร็จเพื่อที่ให้นายคำสามารถหักค่าใช้จ่ายจากการประกอบวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40 (6) ได้ ซึ่งสามารถหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่าตามหลักเรื่องการหักค่าใช้จ่ายที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่การกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของประมวลรัษฎากรที่ต้องการให้ผู้ประกอบวิชาชีพอิสระซึ่งมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้สูง ได้รับการหักค่าใช้จ่ายตามที่เสียไป ดังนั้นการกระทำดังกล่าวระหว่างนายคำ และ บริษัท ก จึงเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามบทบัญญัติที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ แต่เป็นการกระทำโดยมีเจตนาที่จะหลบหลีกภาษีอากร ดังนั้น การกระทำดังกล่าวจึงเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

4.4.2 วิเคราะห์การหนีภาษีของนายคำและที่ปรึกษาในประเทศไทย

การหนีภาษี (Tax Evasion) คือ “การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษีหรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต” กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือหนีภาษีของรัฐบาลโดยปกติการหนีภาษีมักจะเกี่ยวข้องกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีหรือยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต⁵⁰

โดยรองศาสตราจารย์ ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้แยกองค์ประกอบของการหนีภาษีออกเป็น 4 ประการ ดังนี้⁵¹

(1) การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย (An Illegal Way) เพื่อการลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล

(2) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญา

(3) เป็นการกระทำที่มีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต กล่าวคือ เป็นการกระทำที่หลอกลวงหรือหนีภาษีของรัฐบาลโดยเจตนาทุจริต

(4) ผู้กระทำตระหนักรู้ดีว่าการหนีภาษีได้ถูกกระทำขึ้นโดยตัวเขาเองหรือบุคคลอื่น และเขาได้เข้าไปมีส่วนร่วมรับรู้หรือเกี่ยวข้องในการกระทำ

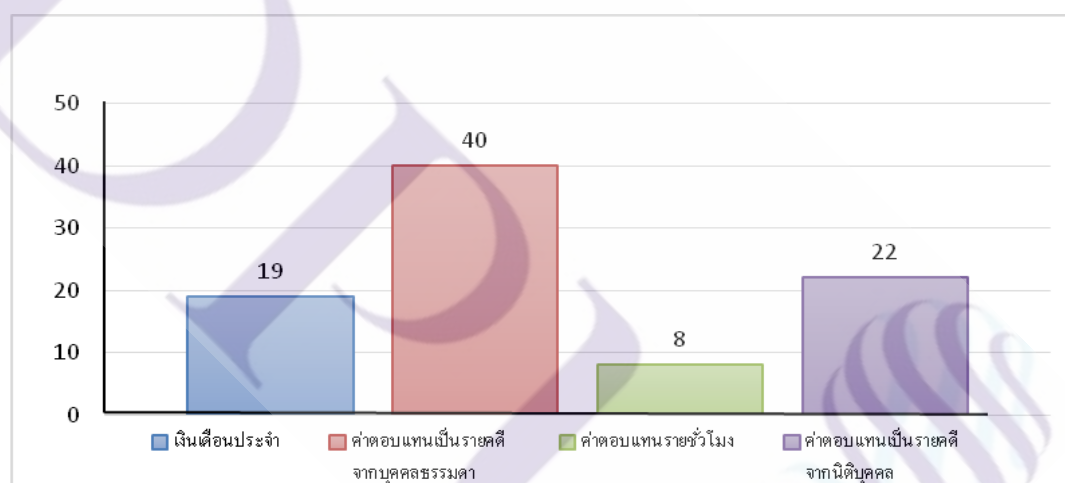
การหนีภาษี จึงถือเป็นกรณีที่ถูกกฎหมายไม่ยอมรับ เป็นการกระทำที่มีความผิดรุนแรง จากที่กล่าวมาในบทที่ 2 ว่า แหล่งที่มาของเงินได้ของนายคำและที่ปรึกษากฎหมายได้มาจากหลายทาง ไม่ว่าจะเป็นการจ้างงานจากบุคคลธรรมดา หรือการจ้างงานจากนิติบุคคล เป็นต้น

⁵⁰ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 35). เล่มเดิม.

⁵¹ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี (น. 98 - 99). เล่มเดิม.

ซึ่งการจ้างงานตามประมวลรัษฎากร จะกำหนดให้นิติบุคคลผู้ว่าจ้างหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3 ของเงินได้ เพื่อเสียภาษีจากเงินได้จากการจ้างงานดังกล่าว ส่วนการจ้างงานที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้จ้างงานนั้นประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้⁵² ดังนั้นการจัดเก็บภาษีจากเงินได้ดังกล่าวจึงมีปัญหาการจัดเก็บภาษี คือ มีทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจำนวนมากไม่แจ้งการเสียภาษีจากเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างงานของบุคคลธรรมดา เพื่อให้เห็นแหล่งที่มาของเงินได้ผู้วิจัยจึงได้ทำแบบสำรวจ เพื่อทำการสำรวจแหล่งที่มาของเงินจากทนายความและที่ปรึกษาจำนวน 50 คน เพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงว่า แหล่งที่มาของเงินได้ที่เป็นรายได้หลักนั้นได้รับจากแหล่งใดปรากฏตามแผนภูมิดังนี้

แผนภูมิที่ 3 ผลสำรวจแหล่งที่มาของเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย



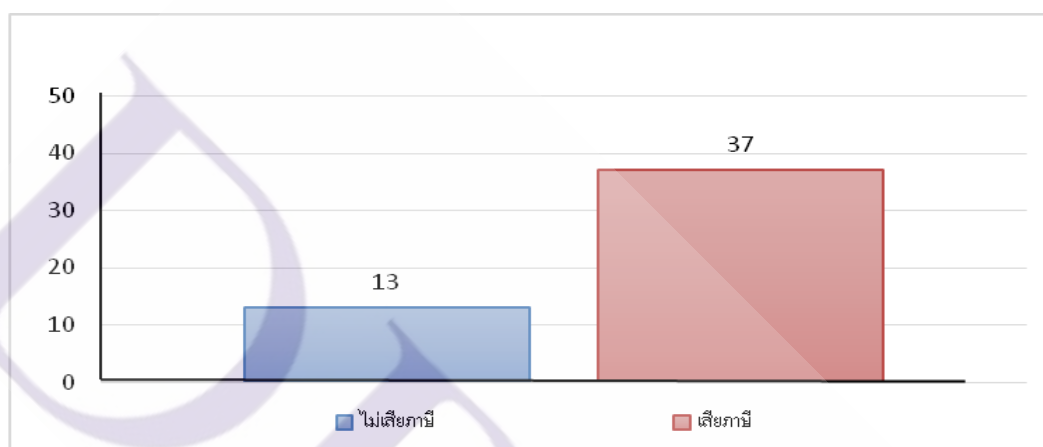
จากแผนภูมิทำให้เห็นว่า เงินได้ที่เป็นรายได้หลักของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายมาจากการเงินได้จากการจ้างงานของบุคคลธรรมดา รองลงคือ เงินได้ที่ได้รับจากการจ้างงานของนิติบุคคล

ดังที่กล่าวมาในเบื้องต้นว่าเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างงานของบุคคลธรรมดา มีปัญหาในการจัดเก็บ เนื่องจากไม่สามารถตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้จากการจ้างงานของบุคคลธรรมดาได้ จึงทำให้ไม่ทราบจำนวนเงินได้ที่ได้รับแท้จริงของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจากการจ้างงานดังกล่าว ทำให้ทนายความและที่ปรึกษาจำนวนมากไม่นำเงินได้ดังกล่าวแจ้งเสียภาษีเงินได้พึงประเมินของบุคคลธรรมดา โดยการกระทำดังกล่าวถือเป็นการจงใจที่จะไม่นำเงินได้ที่ได้รับมาเสียภาษี เป็นการกระทำที่จงใจฉ้อโกงรัฐบาล โดยผู้กระทำรู้ถึงการกระทำของตัวเองว่า

⁵² คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 ข้อ 7

มีเจตนาทุจริต ไม่นำเงินได้มาแจ้งการเสียภาษี การกระทำความผิดจึงเป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) เป็นความผิดทางอาญา เพื่อให้ข้อเท็จจริงสอดคล้องกับสภาพปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้ทำแบบสำรวจ การเสียภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายเพื่อให้ทราบข้อเท็จจริงการเสียภาษีดังกล่าว โดยทำการสำรวจนายความและที่ปรึกษาจำนวน 50 คน ผลสำรวจปรากฏดังแผนภูมิดังนี้

แผนภูมิที่ 4.4 ผลสำรวจการเสียภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย



จากแผนภูมิทำให้เห็นว่า มีนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ไม่เสียภาษี โดยคิดได้เป็นอัตราร้อยละ 26 ของจำนวนที่ได้สำรวจ ซึ่งถือว่ายังมีนายความและที่ปรึกษากฎหมายเป็นจำนวนมากที่ยังไม่เสียภาษีให้แก่รัฐ เมื่อพิจารณาเทียบจากผู้ที่ไม่รู้กฎหมาย เนื่องจากนายความและที่ปรึกษากฎหมาย เป็นผู้ที่ใช้กฎหมาย ย่อมมีความรู้ความเข้าใจในหน้าที่ที่ต้องเสียภาษีเป็นอย่างดี แต่ยังคงมีนายความและที่ปรึกษากฎหมายจำนวนมากที่ไม่นำเงินได้มาเสียภาษี การกระทำความผิดดังกล่าว จึงเป็นความสูญเสียที่เกิดแก่รัฐ ทำให้รัฐขาดรายได้จากการเสียภาษี ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีของรัฐไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากยังมีผู้รู้กฎหมายภาษีจำนวนมากที่มีหน้าที่เสียภาษี แต่เจตนาทุจริต จงใจที่จะหนีภาษี ไม่นำเงินได้ที่ได้รับมาเสียภาษี

4.4.3 วิเคราะห์เปรียบเทียบการหลบหลีกเลี่ยงภาษีและการหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษา กฎหมายในประเทศไทยกับในต่างประเทศ

(1) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณีแห่งท้องถิ่น
(Common Law System) คือ

วิเคราะห์เปรียบเทียบการหลบหลีกเลี่ยงภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. ประเทศอังกฤษ

เนื่องจากการกำหนดประเภทเงินได้ของประเทศอังกฤษมีความแน่นอนชัดเจน และการหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ก็มีวัตถุประสงค์หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริง จึงทำให้กฎหมายมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษี ดังนั้น นายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษใช้ช่องโหว่ทางกฎหมายในการหลบหลีกเลี่ยงภาษีได้น้อยเมื่อเทียบกับประเทศไทย

ข. ประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีของนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา มีความซับซ้อน ไม่ชัดเจน และต้องตีความประเภทของเงินได้ที่ได้รับการทำงานของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย อีกทั้ง กฎหมายให้หักค่าใช้จ่ายได้ 2 วิธี คือ การหักค่าใช้จ่ายตามรายการ (Itemized Deductions) ซึ่งเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจำเป็นหรือสมควร กับ การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาเหมือนกับการหักค่าใช้จ่ายของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงมีวัตถุประสงค์ที่จะให้ผู้เสียภาษีเลือกหักค่าใช้จ่ายได้ตามความสะดวกจากธุรกรรมที่ไม่เน้นการหักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ตามความเป็นจริง ดังนั้น การจัดเก็บภาษีเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงมีช่องโหว่สำหรับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีเช่นเดียวกับประเทศไทย

วิเคราะห์เปรียบเทียบการหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. ประเทศอังกฤษ

เนื่องจากการกำหนดประเภทเงินได้ของประเทศอังกฤษมีความแน่นอนชัดเจน ดังนั้น นายความและที่ปรึกษากฎหมายน่าจะอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในการหนีภาษีได้น้อยเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทย

ข. ประเทศสหรัฐอเมริกา

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีในสหรัฐอเมริกา มีความซับซ้อน ไม่ชัดเจน และต้องตีความประเภทของเงินได้ที่ได้รับการทำงานของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ดังนั้น นายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา จึงอาจใช้ความซับซ้อนและความไม่ชัดเจนของกฎหมายในการหนีภาษีได้เช่นเดียวกับประเทศไทย

(2) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) คือ

วิเคราะห์เปรียบเทียบการหลบหลีกภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

เนื่องจากการกำหนดประเภทเงินได้ของสาธารณรัฐฝรั่งเศสมีความแน่นอนชัดเจน โดยให้เงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพไม่ว่าจะได้จากเงินเดือนประจำ หรือการจ้างงาน ถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระ และการหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ก็มีวัตถุประสงค์หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริง จึงทำให้กฎหมายมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษี ดังนั้น นายความและที่ปรึกษากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสใช้ช่องโหว่ทางกฎหมายในการหลบหลีกภาษีได้น้อยเมื่อเทียบกับประเทศไทย

ข. ประเทศญี่ปุ่น

เนื่องจากการกำหนดประเภทเงินได้ของประเทศไทยมีความแน่นอนชัดเจน และการหักค่าใช้จ่ายสำหรับค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้ก็มีวัตถุประสงค์หักค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นตามจริง จึงทำให้กฎหมายมีความเป็นธรรมตามหลักการจัดเก็บภาษี ดังนั้น นายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศไทยใช้ช่องโหว่ทางกฎหมายในการหลบหลีกภาษีได้น้อยเมื่อเทียบกับประเทศไทย

วิเคราะห์เปรียบเทียบการหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ก. สาธารณรัฐฝรั่งเศส

เนื่องจากสาธารณรัฐฝรั่งเศสได้กำหนดให้นายความและที่ปรึกษากฎหมายที่มีเงินได้แจ้งเสียภาษีเงินได้พึงประเมินประเภทเงินได้จากประกอบวิชาชีพอิสระ ไม่ว่าแหล่งที่มาของเงินได้นั้นจะได้อาจมาจากการจ้างงานในลักษณะเป็นเงินเดือนที่ได้รับเป็นจำนวนแน่นอน หรือเป็นการจ้างทำของในลักษณะที่ไม่แน่นอนก็ตาม ถือว่ากฎหมายกำหนดความหมายของคำว่าเงินได้จากวิชาชีพอิสระค่อนข้างกว้าง ทำให้การจัดเก็บภาษีจากเงินได้ประเภทดังกล่าวไม่มีความซับซ้อนในการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงไม่น่าจะมีการหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสซึ่งต่างจากประเทศไทยที่กฎหมายยังมีช่องโหว่ให้นายความและที่ปรึกษากฎหมายหนีภาษีได้

ข. ประเทศญี่ปุ่น

เนื่องจากการกำหนดประเภทเงินได้ของประเทศไทยมีความแน่นอนชัดเจน ดังนั้น นายความหรือที่ปรึกษากฎหมายจึงอาศัยช่องโหว่ของกฎหมายในการหนีภาษีได้ยากเมื่อเปรียบเทียบกับประเทศไทย

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ทำการศึกษาหลักการและแนวคิดการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย เฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมายต่างประเทศ พร้อมทั้งวิเคราะห์ปัญหาต่าง ๆ ของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษา กฎหมายมาแล้ว ผู้วิจัยขอสรุปผลของการศึกษาพร้อมทั้งข้อเสนอแนะ ดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

ผู้วิจัยขอสรุปความหมาย ลักษณะของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย หลักการ แนวคิด และทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย เฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมายตามประมวลรัษฎากรของไทยและตามกฎหมาย ต่างประเทศ ตลอดจนปัญหาของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่ม ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายโดยลำดับ ดังนี้

5.1.1 ความหมาย ลักษณะ และการเรียกค่าตอบแทนของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

5.1.1.1 ความหมายและลักษณะของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

ผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย หมายถึง “บุคคลผู้ประกอบวิชาการเป็นอาชีพร่วมกัน ด้วยเจตนารมณ์เพื่อบริการประชาชน” โดยผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายมีทั้งที่ทำงานในภาครัฐราชการ ที่เกี่ยวกับวงการศึกษา และผู้ประกอบวิชาชีพทางภาคเอกชน ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ภาคเอกชนแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) ประเภทงานของนักกฎหมายเกี่ยวกับวงการศึกษา ได้แก่ ทนาย โดยทำหน้าที่ว่าต่างคดี แทนตัวความ ซึ่งจะต้องเป็นผู้ผ่านการฝึกอบรมวิชาชีพว่าความและมรรยาททนายความของ สภานายความก่อนจึงจะประกอบวิชาชีพได้

ในทางปฏิบัติทนายความอาจทำงานในลักษณะที่เป็นทั้งทนายว่าความและที่ปรึกษา กฎหมาย

2) ประเภทนอกวงการศาล ได้แก่ ที่ปรึกษากฎหมาย โดยทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษา
กฎหมายให้คำปรึกษากฎหมายในการประกอบธุรกิจ ซึ่งไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องผ่านการฝึกอบรม
วิชาชีพจากสภานายความ จึงจะประกอบวิชาชีพได้เช่นเดียวกับทนายความ

5.1.1.2 การเรียกค่าตอบแทนของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

1) การเรียกค่าตอบแทนของทนายความ โดยทั่วไปจะตกลงการเรียกค่าตอบแทนกัน
ในรูปแบบ ดังนี้

ก. การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความโดยวิธีเหมาจ่าย

ข. การเรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความแบบผสมผสาน

ค. เรียกค่าตอบแทนการจ้างว่าความ โดยกำหนดตามผลของคดีที่ไม่แน่นอนเป็นเกณฑ์
(Contingent Fee หรือ No Win, No Fee)

2) การเรียกค่าตอบแทนของที่ปรึกษากฎหมาย

ก. การเรียกค่าที่ปรึกษาตามอัตราเวลาทำงาน

ข. การเรียกค่าที่ปรึกษาเป็นเงินเดือนประจำ

ค. การเรียกค่าที่ปรึกษาเป็นการเหมา

การเรียกค่าตอบแทนการทำงานของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายจะมีการทำสัญญา
ในลักษณะของสัญญาจ้างทำของ คือ ผู้รับจ้างตกลงทำการสิ่งใดสิ่งหนึ่งให้แก่ผู้ว่าจ้าง โดยผู้ว่าจ้าง
หวังผลสำเร็จของงานเป็นสำคัญ

5.1.2 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และการหักค่าใช้จ่าย
ของเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมายตามประมวลรัษฎากร

5.1.2.1 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ก็เพื่อสร้างรายได้ให้แก่รัฐ และลดความเหลื่อมล้ำ
ทางด้านรายได้ของประชาชน โดยจัดเก็บจากเงินได้ทั้งหมดตามที่รัฐมีอำนาจจัดเก็บ เนื่องจากเงิน
ได้เป็นแหล่งที่ใช้วัดความสามารถในการจัดเก็บภาษีได้ดีที่สุด ตามหลักความสามารถ
(Ability - to - Pay) กล่าวคือ ผู้ที่มีรายได้มากต้องเสียภาษีให้แก่รัฐมาก ส่วนผู้ที่มีรายได้น้อยก็ต้อง
เสียภาษีให้แก่รัฐน้อยตามขนาดความสามารถในการหารายได้ของตน

การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายต้องเป็นไป
ตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม (Equity)

2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

3) หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

ประมวลรัษฎากรได้แบ่งเงินได้พึงประเมินออกเป็นหลายประเภท แต่เงินได้พึงประเมินที่เกี่ยวข้องกับการจัดเก็บภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายมีอยู่ 3 ประเภท คือ

- 1) เงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) กล่าวคือ เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการจ้างแรงงาน ไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง หรือสิทธิประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน
- 2) เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) กล่าวคือ เป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ หรือประโยชน์ใด ๆ ที่ได้เนื่องจากการรับทำงานให้
- 3) เงินได้จากวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) กล่าวคือ เงินได้ที่ได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระ วิชาชีพกฎหมาย ตามที่กฎหมายกำหนดไว้

5.1.2.2 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้บุคคลธรรมดา

ค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้หรือค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หัก (Deduction Expenses) ถือเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้าง การที่กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายก่อให้เกิดเงินได้จากเงินได้ก่อนที่จะนำไปคำนวณภาษี มาจากเหตุผลที่ว่า การจัดเก็บภาษีต้องคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี (Ability - to - Pay) ซึ่งความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงนั้นไม่ควรคิดจากระดับเงินได้ที่ได้รับ แต่ควรคิดจากระดับเงินได้หลังจากหักภาระต่าง ๆ ในการดำรงชีวิตและการประกอบอาชีพแล้ว ดังนั้น หากจัดเก็บภาษีจากเงินได้รวม (Gross Income) โดยไม่อนุญาตให้หักค่าใช้จ่ายในการหารายได้ออก จะไม่สอดคล้องกับหลักความสามารถในการเสียภาษีเงินได้ที่ได้รับนำมาคำนวณในการเสียภาษีจึงควรเป็นเงินได้สุทธิ (Net Income) หลังจากหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการหารายได้ออกแล้วเท่านั้น โดยการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากรแบ่งออกเป็น 2 ประเภท ดังนี้

1) การหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา

การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาที่มีมาจากความต้องการความสะดวกในการบริหารจัดการเก็บภาษีและเนื่องจากการหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรต้องการหลักฐานในการจ่ายเงินจึงอาจไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษีกลุ่มหนึ่ง โดยเฉพาะผู้มีเงินได้ต่ำถึงปานกลาง เพราะเป็นการบังคับให้ต้องเก็บหลักฐานค่าใช้จ่ายต่าง ๆ เป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายในการเสียภาษีที่ไม่สมควร จึงมีการกำหนดให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายในลักษณะที่ครอบคลุมทุกรายการที่สามารถหักได้ เรียกว่า การหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา (Standard Deduction) ซึ่งกฎหมายจะสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีมียาจ่ายจำนวนเท่าใดเป็นการแน่นอนตายตัว โดยไม่จำเป็นต้องมีหลักฐานเกี่ยวกับรายจ่ายมาพิสูจน์

2) การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร

การหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรมีหลักมาจากการจัดเก็บภาษีเป็นการจัดเก็บตามหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability - to - Pay) โดยการจัดเก็บภาษีจะมีความเป็นธรรมมากที่สุดก็ต่อเมื่อภาษีถูกจัดเก็บจากเงินได้สุทธิที่ใกล้เคียงกับความสามารถในการเสียภาษีที่แท้จริงของผู้เสียภาษียิ่งที่สุด การให้หักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรเป็นการหักค่าใช้จ่ายตามจริง โดยพิจารณาจากหลักฐานของค่าใช้จ่ายที่เสียไป จึงเป็นวิธีการที่จะทำให้ได้เงินสุทธิที่ใกล้เคียงกับระดับเงินได้ที่แท้จริงที่สุด

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (1) และ 40 (2) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่รวมกันต้องไม่เกิน 60,000 บาท

เงินได้พึงประเมินตามความในมาตรา 40 (6) กฎหมายกำหนดให้ผู้มีเงินได้เลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร หรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา ซึ่งผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ในอัตราร้อยละ 30

5.1.2.3 หลักการและแนวคิดในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) หรือที่เรียกโดยย่อว่า VAT คือ ภาษีที่เรียกเก็บจากมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของสินค้าหรือบริการ โดยผู้ประกอบการมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่ในความเป็นจริงภาษีถูกผลักไปให้แก่ประชาชนซึ่งเป็นผู้บริโภคสินค้าหรือบริการ

ทนายความหรือที่ปรึกษากฎหมายในฐานะที่เป็นผู้ให้บริการทางวิชาชีพจึงมีหน้าที่เสียภาษีมูลค่าเพิ่มในอัตราร้อยละ 10 แต่ประมวลรัษฎากรยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ ค่าว่าความเพื่อเป็นไปตามวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มที่ต้องการลดภาระภาษีให้กับผู้มีรายได้น้อย เพื่อให้มีค่าใช้จ่ายเพียงพอต่อการดำรงชีพ

5.1.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของต่างประเทศ

5.1.3.1 ประเทศอังกฤษ

ประเทศอังกฤษจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษีโดยคำนวณภาษีจากเงินได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้สุทธิที่หักค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดรายได้และค่าลดหย่อนส่วนบุคคลออกก่อน โดยแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากการทำงานหรือพนักงาน (Employee) และเงินได้จากการจ้างตนเอง (Self - Employed) โดยเงินได้จากทั้งสองแหล่งนี้จะสามารถหักค่าใช้จ่ายได้แตกต่างกัน คือ เงินได้จากการเป็นลูกจ้างหรือพนักงานสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายได้

ตามความจำเป็นหรือหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ส่วนผู้มีเงินได้จากการจ้างตนเองจะต้องหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นเท่านั้นมาสามารถเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศอังกฤษ กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20

5.1.3.2 ประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี แต่การกำหนดอัตรากำหนดของประเทศสหรัฐอเมริกาคือเป็นการกำหนดตามสถานะของผู้เสียภาษีโดยกำหนดอัตรากำหนดส่วนเพิ่มของแต่ละสถานะให้มีความแตกต่างกัน โดยแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น 2 ประเภท คือ เงินได้จากค่าจ้าง เงินเดือน และเงินได้จากธุรกิจ โดยการหักค่าใช้จ่ายของเงินได้ทั้ง 2 ประเภท กฎหมายให้เลือกหักค่าใช้จ่ายได้ทั้งการจ่ายตามรายการที่จ่ายจริง กับการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของประเทศสหรัฐอเมริกา การจัดเก็บภาษีแห่งชาติจะไม่มี การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม แต่จะให้อำนาจของแต่ละมลรัฐเป็นผู้จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเอง โดยงานวิจัยนี้ ยกตัวอย่างการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของมลรัฐเดลาแวร์ และมลรัฐโอเรกอน ซึ่งทั้ง 2 มลรัฐ ไม่จัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่ม

5.1.3.3 สาธารณรัฐฝรั่งเศส

สาธารณรัฐฝรั่งเศสจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยรวมเงินได้ของสมาชิกในครอบครัว ที่ได้รับมาแต่ละประเภทมาหักลดค่าใช้จ่าย ค่าลดหย่อน แล้วนำเงินได้สุทธิไปคำนวณภาษี โดยใช้ระบบส่วนหารครอบครัว (The Family Quotient System) สาธารณรัฐฝรั่งเศสแบ่งเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย เป็นเงินได้จากประกอบวิชาชีพอิสระ โดยให้หักค่าใช้จ่ายได้เฉพาะค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริง

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศส กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 20

5.1.3.4 ประเทศญี่ปุ่น

ประเทศญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยใช้หลักความสามารถในการเสียภาษี โดยผู้มีรายได้สูงจะถูกจัดเก็บภาษีในอัตราที่สูง ซึ่งประเทศญี่ปุ่นแบ่งเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงาน และเงินได้จากการจ้างตนเอง (ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ) โดยเงินได้จากการจ้างแรงงานกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่าย โดยการเหมา ส่วนเงินได้จากการจ้างตนเอง (ผู้ประกอบการวิชาชีพอิสระ) กฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายตามสมควร

การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษากฎหมายของประเทศญี่ปุ่น กฎหมายกำหนดให้จัดเก็บในอัตราร้อยละ 8

5.1.4 วิเคราะห์ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

5.1.4.1 วิเคราะห์การแบ่งประเภทของเงินได้บุคคลธรรมดาของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย ที่ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

(1) การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ขัดต่อหลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)

การแบ่งประเภทเงินได้บุคคลธรรมดาระหว่างมาตรา 40 (2) กับมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากเงินได้ทั้ง 2 ประเภทมีลักษณะของเงินได้ที่ได้มาจากการจ้างทำของโดยมุ่งหวังผลสำเร็จเหมือนกัน แต่ประมวลรัษฎากรยังไม่มีเส้นแบ่งในการตีความหมายของประเภทเงินได้ดังกล่าวให้ชัดเจนว่า แท้จริงแล้วควรใช้หลักเกณฑ์ใดในการแบ่งประเภทเงินได้ กล่าวคือ

ก. หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ต้นทุนของค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดเงินได้

ข. หลักเกณฑ์เรื่องรูปแบบของการได้รับเงินได้ เช่น การได้รับเป็นจำนวนแน่นอนหรือจำนวนไม่แน่นอน

ค. หลักเกณฑ์เรื่องการใช้ความรู้ความสามารถในทางวิชาชีพในการก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน

ปัญหาในเรื่องความแน่นอนชัดเจนในการแบ่งประเภทเงินได้ดังกล่าว ส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน ดังนั้น ผู้เสียภาษีจึงใช้ช่องโหว่ดังกล่าวหลบหลีกภาษี หรือบิดเบือนกิจกรรมทางเศรษฐกิจ ทำให้ตนเองเสียภาษีได้น้อยลง รัฐจึงจัดเก็บภาษีไม่ได้ตามที่ควรจะเป็น

(2) การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

การแบ่งประเภทเงินได้ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่าย จึงทำให้ผู้เสียภาษีเลือกทำกิจกรรมที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้สูงในขณะที่รายได้เท่ากัน เช่น นายคำทนายความ เป็นลูกจ้างของสำนักงานกฎหมายตามสัญญาจ้างแรงงาน มีเงินได้รวมทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้จากการจ้างแรงงานตามมาตรา 40 (1) หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาท นายคำจึงมีเงินได้สุทธิหลังหักค่าใช้จ่าย 440,000 บาท¹ ต้องเสียภาษี 14,500 บาท²

¹ (500,000 - 60,000)

หากนายคำเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยแทนที่จะทำงานประจำกับสำนักงาน แต่เปลี่ยนเป็นรับเป็นงานคหิมาทำเองที่บ้านแทน มีเงินได้รวมทั้งปี 500,000 บาท เงินได้ที่ได้รับถือเป็นเงินได้จากการประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) หักค่าใช้จ่ายได้ในอัตราร้อยละ 30 หรือหักได้ตามจำเป็นหรือสมควร หากเลือกหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา นายคำจะมีเงินได้หลังจากหักค่าใช้จ่าย 350,000 บาท³ ต้องเสียภาษี 10,000 บาท⁴

จากตัวอย่างหากนายคำปรับเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรมทางเศรษฐกิจก็ทำให้นายคำเสียภาษีน้อยลงกว่าเดิม 4,500 บาท⁵ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี ซึ่งขัดต่อหลักประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

5.1.4.2 วิเคราะห์ปัญหาความเป็นธรรมในการหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

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

5.1.4.3 วิเคราะห์ความไม่แน่นอนของเงินและค่าเงินและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

(1) วิเคราะห์ความไม่แน่นอนของเงินและค่าเงินและความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

ประมวลรัษฎากรจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ได้รับเงินจากการให้บริการทางกฎหมายซึ่งเป็นการให้บริการทางวิชาชีพในอัตราร้อยละ 10 แต่ปรากฏว่าประมวลรัษฎากรมาตรา 81 (1) (ฉ) ได้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะคำว่าความ ที่ทนายความได้รับ โดยการยกเว้นเฉพาะคำว่าความจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งของหลักการ

² {(150,000 x 0%) + (290,000 x 5%)}

³ (500,000 x 30%)

⁴ {(150,000 x 0%) + (200,000 x 5%)}

⁵ (14,500 – 10,000)

จัดเก็บภาษีที่ดี กล่าวคือ หากนายความที่ได้รับค่าจ้างว่าความจากนิติบุคคลได้รับค่าว่าความสูงกว่า นายความที่รับว่าความให้กับประชาชนทั่วไป แต่กลับได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกัน ทั้งที่มีความสามารถในการจ่ายภาษีมากกว่าแต่กลับได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเช่นเดียวกับผู้ไม่มี ความสามารถในการเสียภาษี การยกเว้นภาษีดังกล่าวจึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรม ในแนวตั้ง

(2) วิเคราะห์ความไม่แน่นอนชัดเจนในการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากนายความ และที่ปรึกษากฎหมาย

การที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 81 (1) (ณ) กำหนดให้ยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มในส่วน ของค่าว่าความ ที่นายความได้รับ แต่ไม่ได้บัญญัติให้แน่นอนชัดเจนว่า ค่าว่าความ หมายถึงความรวมถึง ค่าว่าความที่บริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้รับจากการว่าความด้วยหรือไม่ ส่งผลให้เกิดความ สับสนในการตีความหมายของค่าว่าความ ปรากฏตามการตอบข้อหารือของกรมสรรพากร กรณีจึงขัดต่อหลักความแน่นอนว่าภาระภาษีควรตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence)

5.1.4.3 วิเคราะห์การหลบหลีกภาษีและการหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย

การที่กฎหมายแบ่งเงินได้พึงประเมินของนายความและที่ปรึกษากฎหมายออกเป็น หลายประเภท แต่เส้นแบ่งประเภทเงินได้พึงประเมินไม่มีความแน่ชัดจน ส่งผลต่อการหักค่าใช้จ่าย เนื่องจากเงินได้แต่ละประเภทกฎหมายกำหนดให้หักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากัน ผู้เสียภาษีจึงใช้ช่องโหว่ ของความไม่แน่นอนชัดเจนดังกล่าวหลบหลีกภาษีเพื่อให้ต้นทุนเสียภาษีได้น้อยลง กล่าวคือ แท้จริง ได้รับเงินได้จากการให้คำปรึกษากฎหมายตามมาตรา 40 (2) แต่กลับใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย หลบหลีกภาษีโดยเปลี่ยนรูปแบบกิจกรรม เป็นให้คนได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (6) เพื่อประโยชน์ ในการหักค่าใช้จ่ายได้มากกว่า ดังตัวอย่างที่ได้อธิบายไว้แล้วในหัวข้อ 4.4.1

5.1.4.4 วิเคราะห์การหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมายในประเทศไทย

การที่เงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายได้มาจากบุคคลธรรมดา และนิติบุคคล โดยเงินได้ที่ได้รับจากนิติบุคคล กฎหมายกำหนดให้ผู้ว่าจ้างหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ก่อน จ่ายค่าตอบแทนการว่าจ้างแล้ว แต่เงินได้จากบุคคลธรรมดาประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนด หลักเกณฑ์ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ ประกอบกับการตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้ที่นายความ และที่ปรึกษากฎหมายได้รับจากบุคคลธรรมดาเป็นไปได้ยาก จึงทำให้นายความและที่ปรึกษา กฎหมายจำนวนมากหนีภาษี โดยการไม่แจ้งการเสียภาษีจากเงินได้บุคคลธรรมดา ทำให้รัฐสูญเสีย รายได้จากการจัดเก็บภาษี

5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อได้ศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา และภาษีมูลค่าเพิ่มของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย เฉพาะทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย พบว่า มีปัญหาการจัดเก็บที่ไม่สอดคล้องตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ค้ำอยู่หลายประการนั้น ผู้วิจัยจึงขอเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงปัญหาจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีมูลค่าเพิ่มของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ดังนี้

5.2.1 การแบ่งประเภทเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย จากกรณีที่เส้นแบ่งของการตีความหมายของประเภทเงินได้ยังไม่ชัดเจนที่ชัดเจน ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายไม่แน่นอนชัดเจน นั้น ผู้วิจัยเห็นว่า ประมวลรัษฎากรควรจะต้องแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 40 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ว่า เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการรับทำงานให้ที่ไม่มีต้นทุนหรือมีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้ต่ำ และเงินได้ตามมาตรา 40 (6) แห่งประมวลรัษฎากรว่า เป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระที่มีการลงทุนและลงแรงในการก่อให้เกิดเงินได้สูง แม้การแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวจะทำให้การบัญญัติกฎหมายมีความซับซ้อนขึ้น แต่จะทำให้ผู้เสียภาษีเข้าใจการแบ่งประเภทของเงินได้ได้ง่ายขึ้น โดยไม่ต้องมีการหารือกรมสรรพากรในเรื่องการตีความหมายของประเภทเงินได้ ส่งผลให้การจัดเก็บภาษีอากรมีความชัดเจนแน่นอนว่ากฎหมายภาษีอากรต้องการให้ใครเสียภาษีบ้าง และทำให้การจัดเก็บภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากขึ้น เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่มีข้อสงสัยในการตีความหมายของประเภทเงินได้ เช่นเดียวกับกฎหมายของสาธารณรัฐฝรั่งเศสที่บัญญัติประเภทเงินได้ไว้ชัดเจนว่าเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระไม่ว่าเงินได้ที่ได้รับจะได้รับการจ้างแรงงาน หรือจ้างทำของถือเป็นเงินได้ที่ได้รับจากการประกอบวิชาชีพอิสระทั้งหมด กรณีดังกล่าวจึงเป็นการง่ายต่อผู้เสียภาษีในการตีความหมายของประเภทเงินได้ที่ตนเองได้รับ และเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

5.2.2 การหักค่าใช้จ่ายของเงินได้แต่ละประเภทของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายที่ประมวลรัษฎากร กำหนดให้หักค่าใช้จ่ายไม่เท่ากันนั้น ผู้วิจัยเสนอแนะว่า ให้แก้ไขมาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากร โดยให้ยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมาของเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (6) และคงใช้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงเท่านั้น โดยผู้วิจัยเห็นด้วยกับท่านรองศาสตราจารย์ ดร. จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่เห็นว่า ควรยกเลิกการหักค่าใช้จ่ายโดยการเหมา เนื่องจากค่าใช้จ่ายโดยการเหมา ซึ่งเป็นตัวบรรเทาภาระภาษีในเชิงโครงสร้างสามารถทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีได้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายเกินกว่าค่าใช้จายที่เกิดขึ้นจริง ซึ่งความแตกต่างในอัตราร้อยละของค่าใช้จายเป็นการเหมานั้น เป็นแรงจูงใจให้ผู้เสียภาษีทำการหลบหลีก

ภาษี ซึ่งทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษี⁶ แม้การหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงอาจสร้างภาระให้ผู้เสียภาษีในการเก็บหลักฐานและทำบัญชี และข้อสงสัยว่า ค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายยอมให้นำมาหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงได้ ผู้วิจัยเห็นควรให้มาตรา 44 แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมว่า ค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายยอมให้หักได้ เพื่อให้มีความชัดเจนแน่นอน เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา ที่บัญญัติไว้ชัดเจนว่า ค่าใช้จ่ายประเภทใดบ้างที่กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ เช่น ค่าเช่าสำนักงาน ค่าใช้จ่ายในสำนักงาน หรือค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการทำงาน เป็นต้น แม้การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวจะขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากในช่วงแรกรัฐจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการหามาตรการว่า ค่าใช้จ่ายใดบ้างที่ถือเป็นค่าใช้จ่ายที่จำเป็นในการประกอบวิชาชีพ จึงเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายให้รัฐ และเพิ่มค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีที่จะต้องมีการเก็บข้อมูลหลักฐานทางบัญชี แต่การประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) มีต้นทุนในการก่อให้เกิดเงินได้สูง ดังนั้น ย่อมรู้ดีว่าตนใช้จ่ายอะไรบ้างในการทำงาน และมีค่าใช้จ่ายเป็นจำนวนเงินเท่าไร จึงไม่ใช่เรื่องยากที่จะเก็บหลักฐานและทำบัญชี โดยเมื่อพิจารณาผลในระยะยาวแล้วการยกเลิกค่าใช้จ่ายโดยการเหมาของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระตามมาตรา 40 (6) จะส่งผลดี ดังนี้

(1) ทำให้ผู้เสียภาษีหักค่าใช้จ่ายตามที่เกิดขึ้นจริง

(2) ทำให้ลดการบิดเบือนแรงจูงใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจ โดยให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนถนัด มากกว่าการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่สามารถหักค่าใช้จ่ายได้ทางภาษีได้สูง

(3) ลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย

(4) ทำให้ในระยะยาวการจัดเก็บภาษีของรัฐมีประสิทธิภาพมากขึ้น

ส่วนการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาของมาตรา 40 (1) และมาตรา 40 (2) นั้น ควรใช้หลักเกณฑ์เดิมที่ใช้บังคับในปัจจุบัน

5.2.3 การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ในกรณีที่ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ยกเว้นการจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มเฉพาะค่าว่าความ ตามมาตรา 81 (1) (ฉ) นั้น ผู้วิจัยขอเสนอแนะให้แก้ไขประมวลรัษฎากรในบทบัญญัติมาตราดังกล่าว ว่า ควรที่จะบัญญัติให้ชัดเจนว่า การยกเว้นค่าว่าความนั้นให้หมายความรวมทั้งนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ใช้บริการจากการว่าความ อีกทั้งให้แก้ไขว่า การยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มให้แก่ค่าว่าความที่ผู้ให้บริการมีทุนทรัพย์ไม่เกิน 5 ล้านบาท แต่หากทุนทรัพย์เกินกว่า 5 ล้านบาท ไม่ได้รับการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มเนื่องจากวัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มนั้น เพื่อบรรเทาภาระภาษีของผู้มีรายได้น้อย

⁶ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา : หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 160 - 163). เล่มเดิม.

ที่มีความจำเป็นต้องใช้บริการของนายความในการว่าความแทนให้มีค่าใช้จ่ายเพียงพอในการดำรงชีพ แต่อย่างไรก็ตาม ผู้มีความสามารถในการแบกรับภาระภาษีมูลค่าเพิ่มกลับได้รับการยกเว้นค่าว่าความด้วย เนื่องจากกฎหมายไม่ได้จำกัดเฉพาะผู้ที่มีรายได้น้อยเท่านั้น จึงขัดต่อหลักการความเป็นธรรมในแนวตั้งของการจัดเก็บภาษีที่ดี คือ บุคคลผู้มีสถานการณ์แตกต่างกันควรรับภาระภาษีที่แตกต่างกัน หรือคนที่มีรายได้น้อยควรจ่ายเงินเพื่อเป็นค่าภาษีในจำนวนที่แตกต่างจากคนที่มีรายได้น้อย ดังนั้น หากบัญญัติให้ชัดเจนดังที่กล่าวมาแล้วอาจทำให้การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มมีประสิทธิภาพ มากขึ้นและสอดคล้องตามวัตถุประสงค์ของการยกเว้นภาษี

5.2.4 การหนีภาษีของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย ผู้วิจัยขอเสนอแนะ ดังนี้

(1) การที่จะทำให้ทราบว่านายความและที่ปรึกษากฎหมายมีเงินได้จากการประกอบวิชาชีพเท่าใดเป็นไปได้ยาก เนื่องจากการเรียกค่าตอบแทนทางวิชาชีพไม่มีหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ชัดเจน ดังนั้น พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 ควรที่จะบัญญัติเรื่องค่าตอบแทนในการว่าความหรือการให้คำปรึกษากฎหมายให้แน่นอนชัดเจน เช่นเดียวกับ พระราชบัญญัติวิชาชีพสถาปัตยกรรม พ.ศ. 2532 ที่กำหนดค่าตอบแทนในการให้บริการทางวิชาชีพไว้ชัดเจนและมีอัตราก้าวหน้า เช่น การก่อสร้างอาคาร 1 หลัง ราคา 35 ล้านบาท มีค่าตอบแทนวิชาชีพ คือ

10	ล้านแรก	อัตราร้อยละ 6.50	เป็นเงิน	650,000 บาท
20	ล้านถัดไป	อัตราร้อยละ 5.50	เป็นเงิน	1,100,000 บาท
5	ล้านที่เหลือ	อัตราร้อยละ 4.75	เป็นเงิน	237,500 บาท
รวมเป็นเงินค่าบริการทั้งสิ้น				1,987,500 บาท

การกำหนดอัตราที่ชัดเจนดังกล่าวจะทำให้ทราบจำนวนเงินได้ที่แน่นอนและเป็นธรรมต่อผู้รับบริการที่ไม่ถูกเอาเปรียบจากผู้ประกอบวิชาชีพอิสระจนเกินไป ดังนั้น พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528 อาจกำหนดการเรียกค่าตอบแทนให้ชัดเจนในแต่ละคดี โดยอาจจะประมาณการตามความยากง่ายของงาน เช่น คดีละเมิด ทุนทรัพย์ 1,000,000 บาท

กำหนดค่าธรรมเนียมเบื้องต้น				30,000 บาท
หากชนะคดี	500,000 บาทแรก	อัตราร้อยละ 7	คิดเป็นเงิน	35,000 บาท
	500,000 บาทถัดไป	อัตราร้อยละ 3	คิดเป็นเงิน	15,000 บาท
รวมเป็นค่าบริการว่าความเป็นเงินจำนวน				80,000 บาท

การกำหนดอัตราค่าการเรียกค่าวิชาชีพดังกล่าวทำให้สามารถทราบแหล่งที่มาของเงินได้ของนายความและที่ปรึกษากฎหมายได้ แต่การกระทำดังกล่าวอาจสร้างความยุ่งยากในการหาหลักเกณฑ์ในการกำหนดอัตราเรียกค่าวิชาชีพของนายความและที่ปรึกษากฎหมาย โดยผู้วิจัยเห็นว่า หากมีการกำหนดอัตราเรียกค่าวิชาชีพที่เป็นเกณฑ์กลางดังกล่าวจะเป็น

ประโยชน์ต่อผู้ว่าจ้างซึ่งจะไม่ถูกผู้มีความรู้ทางวิชาชีพทุจริตค่าตอบแทนทางวิชาชีพสูงจนเกินไป และส่งผลดีต่อการจัดเก็บภาษีที่สามารถประมาณการเงินได้ที่ได้รับการทำงานของทนายความ และที่ปรึกษาได้ง่ายขึ้น ทำให้การตรวจสอบแหล่งที่มาของเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายง่ายขึ้น ส่งผลให้การหนีภาษีของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายทำได้ยากขึ้น นอกจากนี้

(2) ให้กรมสรรพากรขอความร่วมมือจากศาลในการให้เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรมาประจำอยู่ที่ศาล ศาลละ 1 คน เพื่อทำการจัดเก็บระบบการจัดเก็บข้อมูลของการยื่นฟ้องคดีของทนายความแต่ละคน โดยอาจจะทำการจัดเก็บข้อมูลทางคดีว่าฟ้อง หรือยื่นคำร้องเรื่องอะไร ทนายความจำนวนเท่าไร ทนายความชื่ออะไร เพื่อประมาณการเงินได้ที่ทนายความแต่ละคนได้รับที่แท้จริง ซึ่งการแก้ปัญหาด้านการหนีภาษีดังกล่าวอาจส่งผลต่อประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ รัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีในจำนวนมากในช่วงต้น แต่เมื่อคำนึงถึงผลในระยะยาวแล้ว รัฐสามารถจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพทนายได้มากขึ้น ทำให้การหนีภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าวมีน้อยลง

(3) กำหนดอัตราบทลงโทษผู้หลบหนีภาษีให้สูงขึ้น เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ การที่ผู้เสียภาษีกรอกแบบรายการเสียภาษีอันเป็นเท็จ โดยจงใจหนีภาษี ประเทศสหรัฐอเมริกาจะให้สำนักงานสอบสวนกลาง (เอฟ บี ไอ) ทำการสืบสวนทั้งทางคดีอาญาและทางภาษีอากร และมีเจ้าหน้าที่ภาษีอากรที่ตรวจสอบกรณีการหนีภาษีหรือการหลบหนีภาษีโดยเฉพาะร่วมด้วย⁷ โดยมีการดำเนินคดีทั้งทางอาญาและทางแพ่งไปพร้อมกัน ซึ่งประมวลรัษฎากรของไทย กำหนดอัตราโทษสำหรับผู้ตั้งใจหนีภาษีโดยการไม่ยื่นรายการเพื่อเสียภาษีตามที่กฎหมายกำหนด มีอัตราโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือน หรือทั้งจำทั้งปรับตามมาตรา 37 ทวิ ซึ่งถือว่าเป็นกำหนดอัตราบทลงโทษที่ต่ำเกินไปทำให้ผู้เสียภาษีไม่เกรงกลัวต่อมาตรการทางกฎหมายในการควบคุมผู้หนีภาษี ดังนั้น หากรัฐบาลมีองค์การที่ตรวจสอบกรณีการหนีภาษี โดยเฉพาะ และลงโทษทางอาญาและทางแพ่งไปพร้อมกันเช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกาจะทำให้ผู้เสียภาษีเกรงกลัวต่อมาตรการการบังคับทางกฎหมายได้ และทำให้ผู้เสียภาษีหนีภาษีในจำนวนที่น้อยลง

⁷ จาก *Judicial : Law, Courts, and Politics in the United States*, by David W. Neubauer, and Stephen S. Meinhold. (อ้างถึงใน “โทษทางอาญาสำหรับผู้เสียภาษีที่มีการขอคืนภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาอันเป็นเท็จ,” โดย ปวีณ นราเมธกุล, 2554, *วารสารวิชาการการเมืองการบริหารกฎหมาย*, 3(1), น. 109 - 110)



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2552). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2552*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2553). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2553*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2554). *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2554*. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- ไกรยุทธ ชีรตยาภินันท์. (2533). “ผู้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มที่แท้จริงไม่ใช่ผู้ประกอบการ,” *สรรพากรสาส์น*, 37(6).
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม. (2546). *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและกระจาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ขจร สาธุพันธุ์. (2513). *คำบรรยายวิชาการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- จงรัก ระรวยทรง. (2533). *จากภาษีการค้าสู่ภาษีมูลค่าเพิ่ม*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. “ที่ปรึกษากฎหมายกับภาระภาษี,” *สรรพากรสาส์น*, 8(4).
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.
- จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง ระดับชั้นปริญญาโท*. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- จิตติ ดิงศภัทย์. (2533). *หลักวิชาชีพนักกฎหมาย*. กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จิรนิติ หะวานนนท์. (2549). *คำบรรยายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- จินดา บุญยอาคม. (2512). *คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยจ้างแรงงานจ้างทำของ*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- เฉลิมเกียรติ ไชยวรรณ. (2540). “ความหมายของการหลีกเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลกฎหมายรัษฎากร,” *สรรพากรสาส์น*, 50(12).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2546). “การวางแผนภาษีอากรของนายความ,” *วารสารกฎหมายใหม่*, 1(11).

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร เล่ม 1*. กรุงเทพฯ: ที.เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- เดช วุฒิสงห์ชัย. (2526). *หลักวิชาชีพนักกฎหมาย LEGAL PROFESSION (LA354)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ดิเรก ควรสมาคม. (2556). *คำอธิบายหลักวิชาชีพนักกฎหมาย*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2552). *ทฤษฎีภาษีอากร The Theory of Taxation*. กรุงเทพฯ: ทีทีเอ็น.
- บัณฑิตศึกษา สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์. (2544). *ประมวลสาระชุดวิชาเศรษฐศาสตร์ภาครัฐ Economic of the public sector*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ไม่ปรากฏนามผู้แต่ง. (2552). “ประวัติความเป็นมาสภาพนายความและวันทนายความ,” *วารสารทนายความคิด*, 17 (115).
- ปิยะ ศรีวิเศษ. (2548). *การเข้าสู่ธุรกิจการให้บริการทางกฎหมายของคนต่างด้าวในประเทศไทย*. (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ปรีดา นาคเนาวิทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ปรีดา นาคเนาวิทิม. (2546). *Public Economic (เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic หน่วยที่ 8 - 15)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ไพฑิต เอกจริยกร. (2542). *คำอธิบายกฎหมายแรงงาน จ้างทำของ รับขน ยืม ฝากทรัพย์*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- พล ชีรคุปต์. (2554). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง ระดับชั้นปริญญาโท คณะนิติศาสตร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- พดุมวรรธ รินทร์ธราศรี. (2551). *การนำภาษีมูลค่าเพิ่มหลายอัตรามาใช้จัดเก็บในประเทศไทย: ศึกษากรณีความเหมาะสมและปัญหาทางกฎหมาย* (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย และสาโรช ทองประคำ. (2546). *ภาษีสรรพากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- ภูมินทร์ บุตรอินทร์. (2556). *ความรู้เบื้องต้นการให้คำปรึกษาทางกฎหมายและการทำหน้าที่ทนายความฝึกหัด*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ภัทรกร เปี่ยมทองคำ. (2556). *ปัญหาการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาตามประมวลรัษฎากร : ศึกษากรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา* (วิทยานิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” *สรรพากรสาส์น*, 31(5)

- รังสรรค์ ชนะพรพันธ์. (2516). *ทฤษฎีการภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: เคล็ดไทย.
- ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. (2533). “ภาษีมูลค่าเพิ่ม Value Added Tax,” *สรรพากรสาส์น*, 37(6).
- ลาวัลย์ เขมะพันธุ์มนัส. (2530). “ประวัติสรรพากรเนื่องในโอกาสวันสถาปนากรมสรรพากรครบรอบ 72 ปี,” *สรรพากรสาส์น*, 34(9).
- วรินทร์ เชื้อบุญช่วย. (2555). *การจัดเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มตามประมวลรัษฎากร: ศึกษากรณียารักษาโรค* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.
- วิทย์ ต้นตยกุล. (2528). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ศุภรัตน์ ควัตน์กุล และชาติร์ ต้นติวานิชกิจ. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) สาขาวิชานิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *ดุลพาท*, 52(3).
- สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์. (2554). “ทฤษฎีภาษีเงินได้ (ตอนที่ 2),” *วารสารสถาบันอบรม วิจัย และพัฒนา กฎหมายภาษีอากร ฉบับปฐมฤกษ์*.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2532). *ภาษีมูลค่าเพิ่มสำหรับประเทศไทย*. กรุงเทพฯ: กฎหมายธุรกิจ.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักงานวิชาตา ทนายความบัญชีและธุรกิจ.
- เสรี สุวรรณภานนท์. (2546). *ปัญหาการจ้างว่าความที่ไม่แน่นอน Contingent Fee*. กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร
- สุรัชย์ สุวรรณปรีชา. (2556). *การว่าความและการจัดทำเอกสารทางกฎหมาย*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- แสวง บุญเฉลิมวิภาส. (2550). *รวมคำบรรยายหลักวิชาซีพกฎหมาย*. กรุงเทพฯ : สำนักพิมพ์วิญญูชน.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22 (1).
- อนงก เขียรถาวร. (2541). *เศรษฐศาสตร์มหภาค 1*. กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์แห่งมหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรัญ ธรรมโน. (2518). *ความรู้ทั่วไปของการคลัง*. กรุงเทพฯ: อมรินทร์พริ้นติ้งแอนด์พับลิชชิ่ง.
- อมรศักดิ์ พงศ์พศุทธิ์. (2548). *เคล็ด(ไม่)ลับกับหมอภาษี*. กรุงเทพฯ: บริษัทเอ็ม เอ เอช พริ้นติ้ง จำกัด.
- เอกรัฐ คงมี. (2551). *การนำระบบภาษีเงินได้แบบแยกเงินได้เป็น 2 ประเภท มาประยุกต์ใช้กับระบบภาษีเงินได้ของประเทศไทย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ภาษาต่างประเทศ

Bengoshi Retrived November 15, 2014 from <http://www.nichibenren.or.jp/en/meetings/year/2002/200204191.html>.

Consumption Tax Retrieved December 28, 2014, from http://en.wikipedia.org/wiki/Consumption_tax
Deducting Business Expenses. Retrieved November, 27, 2014 from <http://www.irs.gov/publications/p535/ch01.html>

Deduction Retrived November 27, 2014, from <http://www.jamesdance.com/deductions.htm>

Francis Lefebvre. France Business Law. Taxation Social Law, 1995.

French Tax Summary 2015. <http://www.franceaccountants.com/tax.html>

How Japanese Income Tax is Calculated. Retrieved December 8, 2014, from <http://www.nic-nagoya.or.jp/en/e/archives/352>

HM Revenue Income & Customs. (2011). Income Tax and Allowances. Retrieved November 15, 2014. from <http://www.hmre.gov.uk/rate/It.htm>.

Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003.

Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e/tax_income_tax_-_how_much_should_you_pay_e/income_tax.htm

Income Tax. Retrieved November 15, 2012, from http://www.adviceguide.org.uk/england/tax_e.htm

Income Tax rates and allowances. Retrieved November 15, 2012, from <https://www.gov.uk/income-tax-rates>

Income Tax in USA. Retrived November 18, 2012, from <http://www.immihelp.com/newcomer/income-tax-usa.html>

Income Tax in United States. Retrieved November 18, 2012, from http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States#cite_note-2

Income Tax Guide. Retrieved December 8, 2014, from <http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinkoku/shotoku/tebiki2011/pdf/43.pdf>

Introduction to tax allowances and reliefs. Retrieved November 16, 2012, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/intro-tax-allow.htm>

Introduction to tax allowances and reliefs. Retrieved November 16, 2012, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/intro-tax-allow.htm>

IRS Announces 2015 Tax Brackets, Standard Deduction Amount And More. Retrieved 30, January 2015, from <http://www.forbes.com/sites/kellyphillipsrb/2014/10/30/irs-announces-2015-tax-brackets-standard-deduction-amounts-and-more/>

Internal Revenue Code section 162 (a). Retrieved December 10, 2014, from http://en.wikipedia.org/wiki/Internal_Revenue_Code_section_162%28a%29

Japan – Guide. Retrieved December 7, 2014, from <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>.

La Fiscalite Francais 1995.

Law & Regulations on setting up in Japan (Overview of Consumption Tax), Retrieved December 28, 2014, from http://www.jetro.go.jp/en/invest/setting_up/laws/section3/page6.html

Ministere de l' economie des finances de l' industrie. Ibid, 316

Other expenses: flat rate expenses: table of agreed amounts for 2008/09 onwards. Retrieved November 30, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/eimanual/EIM32712.htm>

Ordinary and Necessary Expenses. Retrieved November 27, 2014, from http://taxguide.completetax.com/text/Q13_2512.asp

Self Employed Tax Deductions. Retrieved November 21, 2012, from <http://www.buzzle.com/articles/self-employed-tax-deductions.html>

Standard Deduction (b). Retrieved January 30, 2015, from <http://taxes.about.com/od/deductionscredits/qt/standard.htm>

Sales Taxes in The United States. Retrieved January 30, 2015, from http://en.wikipedia.org/wiki/Sales_taxes_in_the_United_States

Tax allowances and reliefs if you're self-employed. Retrieved November 30, 2014, from <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/relief-self-emp.htm>

Tax Topic Index. Retrieved February 27, 2011, from <http://www.irs.gov/taxtopics/index.html>.

Tax Calculator. Retrieved November 27, 2014, from <http://www.dinkytown.net/java/Tax1040.html>

The 5 states with NO Sales Tax. Retrieved February 5, 2015.

World Tax Series Taxation in France. Illinois : Commerce Clearing House, Inc. 1966 p.375.

Worldwide-Tax (2011), Japan Tax Laws and Tax System. Retrieved December 7, 2014.

Worldwide Personal Tax Guide. Retrieved December 7, 2014.



ภาคผนวก

ภาคผนวก ก

**แบบสอบถามเพื่อประกอบการทำวิจัยในการทำวิทยานิพนธ์นิติศาสตร์
มหาบัณฑิต เรื่อง “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ
: ศึกษาเฉพาะกรณีการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย”**

ภาคผนวก ก

แบบสอบถามเพื่อประกอบการทำวิจัยในการทำวิทยานิพนธ์นิตยาสตรมหาบัณฑิต
เรื่อง “ปัญหาในการจัดเก็บภาษีของผู้ประกอบวิชาชีพอิสระ : ศึกษาเฉพาะ
กรณีการจัดเก็บภาษีอากรของผู้ประกอบวิชาชีพกฎหมาย”*

1. ข้อมูลเกี่ยวกับผู้ตอบแบบสอบถาม

- อายุ 20 – 25 25 – 30
 30 – 35 35 – 40
 40 ปีขึ้นไป
- สาขาวิชาชีพ ผู้พิพากษาหรือตุลาการ ทนายความ
 ที่ปรึกษากฎหมาย นิติกร
- ระยะเวลาที่ประกอบวิชาชีพกฎหมาย 1 – 5 ปี 5 – 10 ปี
 10 – 15 ปี 15 – 20 ปี
 20 ปีขึ้นไป
- ท่านมีรายได้เดือนละเท่าใด 10,000 – 20,000 บาท 20,000 – 30,000 บาท
 30,000 – 40,000 บาท 40,000 – 50,000 บาท
 50,000 ปีขึ้นไป

2. แหล่งเงินได้ที่ท่านได้รับมาจากแหล่งใด (ตอบได้มากกว่า 1 ข้อ)

- เงินเดือนประจำ ค่าตอบแทนเป็นรายคดีจากนิติบุคคล
- ค่าตอบแทนเป็นรายคดีจากบุคคลธรรมดา
- ค่าตอบแทนรายชั่วโมงจากการให้คำปรึกษากฎหมาย

* นางสาวนัสสนันท์ สังข์ไทย นักศึกษาชั้นนิตยาสตรมหาบัณฑิต มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต ผู้ทำวิจัย ขอขอบพระคุณ ที่ท่านกรุณาใช้เวลาอันมีค่าเพื่อตอบแบบสอบถามนี้ ดิฉันเชื่อเป็นอย่างยิ่งว่าข้อมูลที่ท่าน กรุณาให้มาจะเป็นประโยชน์ในการวิจัยเพื่อพัฒนาวิชาชีพกฎหมายอันเป็นที่รักของเราทุกคน

3. ท่านเสียภาษีหรือไม่ เสียภาษีโดยวิธีใด (โปรดระบุ)

- ไม่เสีย
- เสีย () ยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปี ตาม ภ.ง.ด. 94
- () ยื่นภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาสิ้นปี ตาม ภ.ง.ด. 90/91

4. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ที่กฎหมายจะกำหนดให้ธนาคารและที่ปรึกษากฎหมายสามารถหักค่าใช้จ่ายจากเงินได้ที่ต้องเสียภาษีได้ในจำนวนที่เท่าเทียมกัน

- เห็นด้วย
- ไม่เห็นด้วย

5. ท่านเห็นด้วยหรือไม่ที่กฎหมายจะกำหนดให้มีการยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่มแก่ธนาคารและที่ปรึกษากฎหมายโดยเท่าเทียมกัน

- เห็นด้วย
- ไม่เห็นด้วย

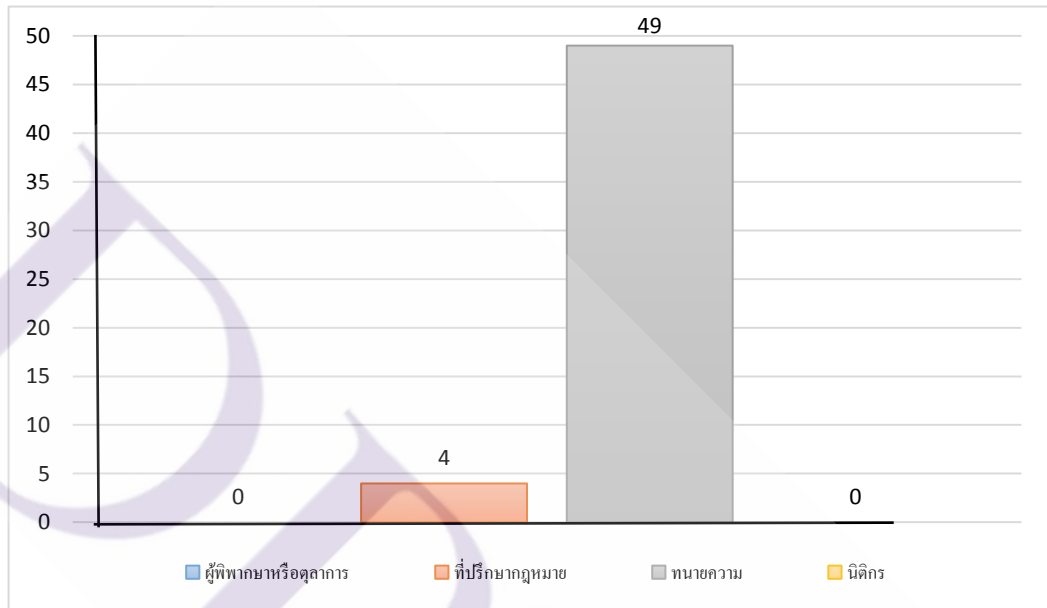
ขอขอบพระคุณเป็นอย่างสูงค่ะ
มนัสนันท์ สังข์ไทย

ภาคผนวก ข
ผลสรุปแบบสำรวจ

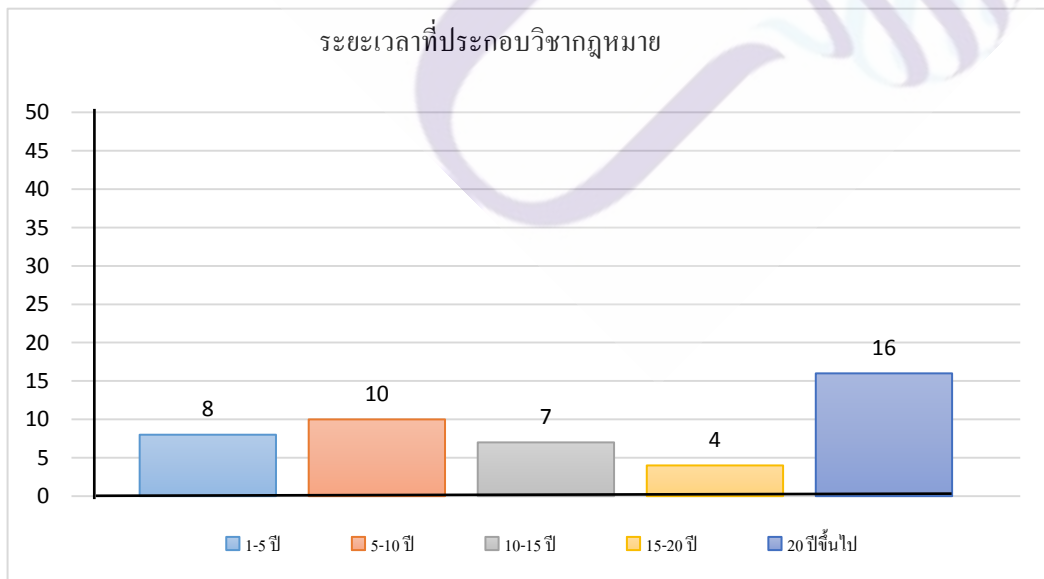


ภาคผนวก ข
ผลสรุปแบบสำรวจ

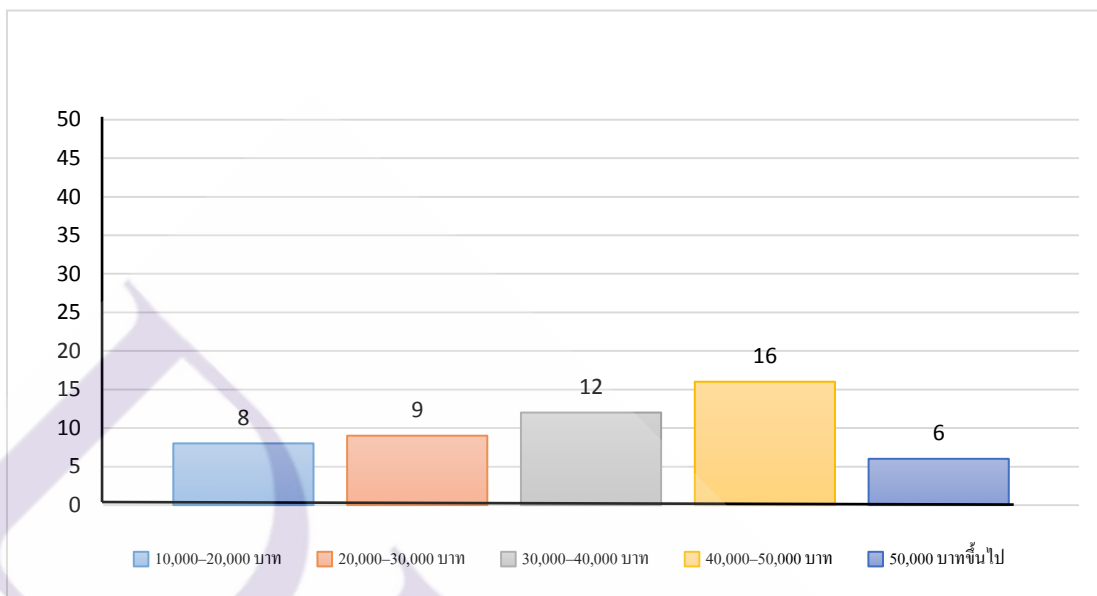
แผนภูมิที่ 1 ผลสำรวจวิชาชีพของผู้ตอบแบบสำรวจ



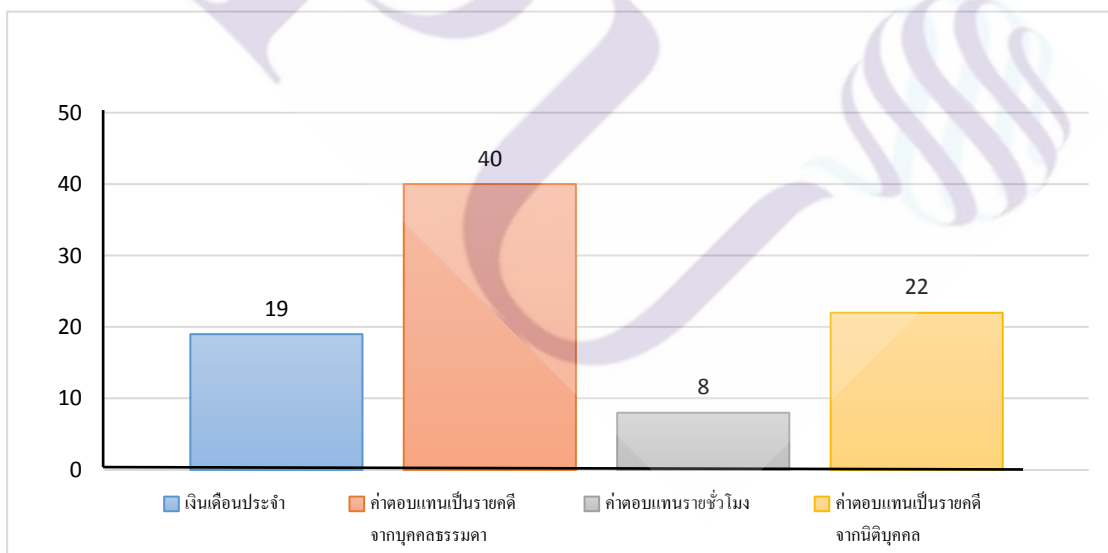
แผนภูมิที่ 2 ผลสำรวจระยะเวลาการทำงานของผู้ตอบแบบสำรวจ



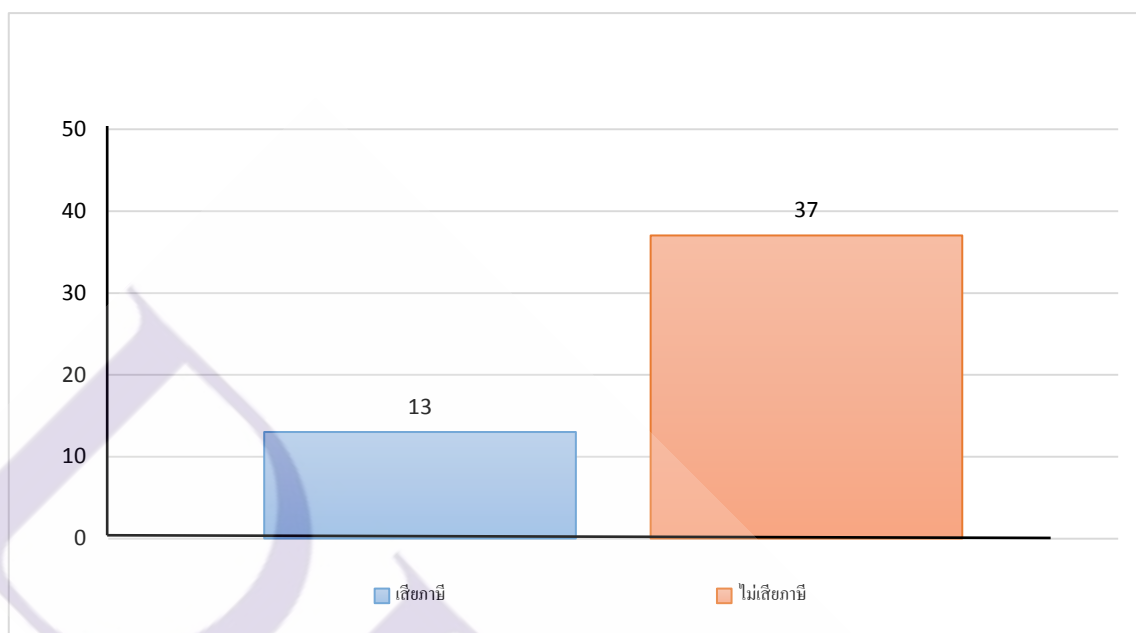
แผนภูมิที่ 3 ผลสำรวจรายได้ต่อเดือนของผู้ตอบแบบสำรวจ



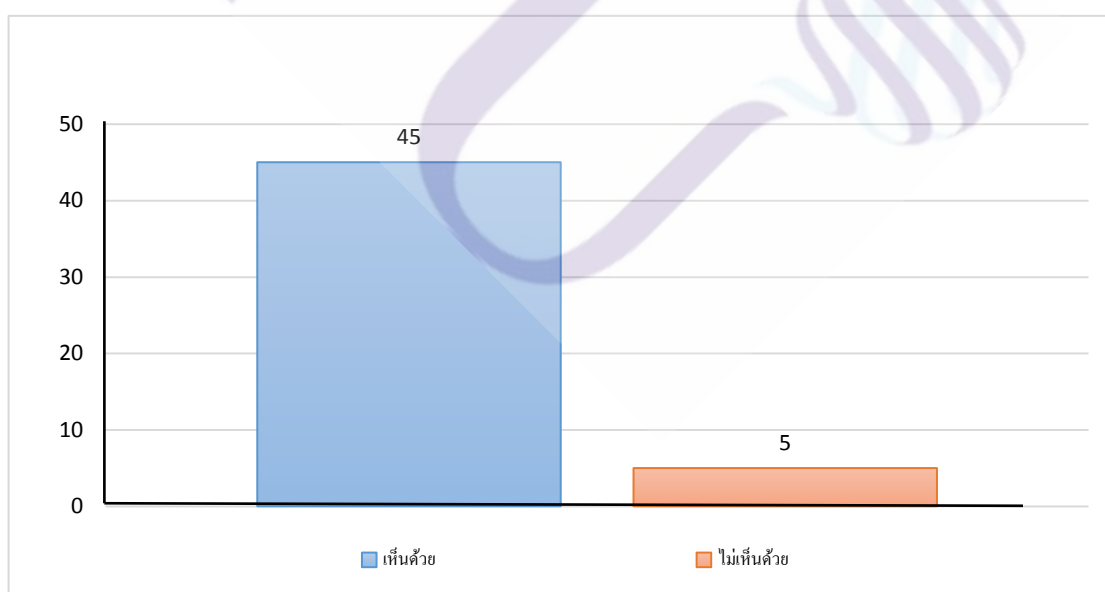
แผนภูมิที่ 4 ผลสำรวจแหล่งที่มาของเงินได้ของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย



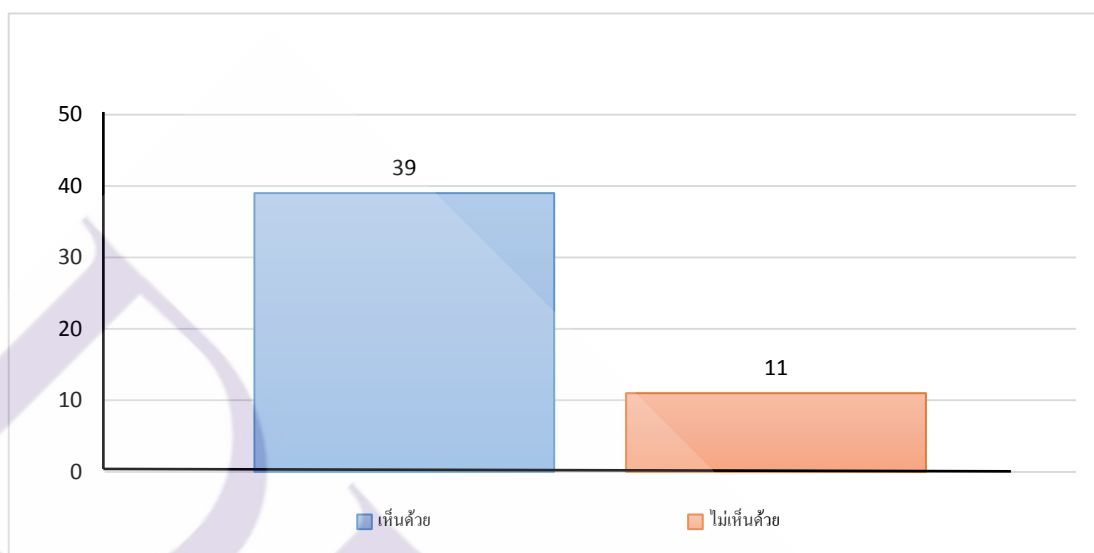
แผนภูมิที่ 5 ผลสำรวจการเสียหายของทนายความและที่ปรึกษากฎหมาย



แผนภูมิที่ 6 ผลสำรวจความเห็นของทนายความและที่ปรึกษากฎหมายต่อการหักค่าใช้จ่ายตามประมวลรัษฎากร



แผนภูมิที่ 7 ผลสำรวจความเห็นของนายความและที่ปรึกษากฎหมายต่อขบวนการจัดเก็บ
ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างนายความกับที่ปรึกษากฎหมาย



ภาคผนวก ค

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ. 2528

พระราชบัญญัติ

ทนายความ

พ.ศ. 2528

ภูมิพลอดุลยเดช ป.ร.

ให้ไว้ ณ วันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2528

เป็นปีที่ 40 ในรัชกาลปัจจุบัน

พระบาทสมเด็จพระปรมินทรมหาภูมิพลอดุลยเดช มีพระบรมราชโองการโปรดเกล้าฯ ให้ประกาศว่า

โดยที่เป็นการสมควรปรับปรุงกฎหมายว่าด้วยทนายความ และให้มีกฎหมายว่าด้วยการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย

จึงทรงพระกรุณาโปรดเกล้าฯ ให้ตราพระราชบัญญัติขึ้นไว้โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา ดังต่อไปนี้

มาตรา 1 พระราชบัญญัตินี้เรียกว่า "พระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ.2528"

มาตรา 2 พระราชบัญญัตินี้ให้ใช้บังคับเมื่อพ้นกำหนดเก้าสิบวันนับแต่วันประกาศในราชกิจจานุเบกษาเป็นต้นไป

มาตรา 3 ให้ยกเลิกพระราชบัญญัติทนายความ พ.ศ.2508 และพระราชบัญญัติทนายความ (ฉบับที่ 2) พ.ศ.2514

บรรดาบทกฎหมาย กฎ และข้อบังคับอื่นในส่วนที่มีบัญญัติไว้แล้วในพระราชบัญญัตินี้ หรือซึ่งขัดหรือแย้งกับบทแห่งพระราชบัญญัตินี้ ให้ใช้พระราชบัญญัตินี้แทน

มาตรา 4 ในพระราชบัญญัตินี้

"ทนายความ" หมายความว่า ผู้ที่สภาทนายความได้รับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้เป็นทนายความ

"สถานากพิเศษ" หมายความว่า สถานากพิเศษแห่งสภาทนายความ

"นายก" หมายความว่า นายกสภาทนายความ

"กรรมการ" หมายความว่า กรรมการสภาทนายความ

"คณะกรรมการ" หมายความว่า คณะกรรมการสภาทนายความ

"สมาชิก" หมายความว่า สมาชิกสภาทนายความ

"ข้อบังคับ" หมายความว่า ข้อบังคับสภานายความ

"ใบอนุญาต" หมายความว่า ใบอนุญาตให้เป็นทนายความ

"รัฐมนตรี" หมายความว่า รัฐมนตรีผู้รักษาการตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 5 ให้รัฐมนตรีว่าการกระทรวงยุติธรรมรักษาการตามพระราชบัญญัตินี้และให้มีอำนาจออกกฎกระทรวงกำหนดค่าธรรมเนียมไม่เกินอัตราท้ายพระราชบัญญัตินี้และกำหนดกิจการอื่นเพื่อปฏิบัติการตามพระราชบัญญัตินี้

กฎกระทรวงนั้น เมื่อได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

หมวด 1

สภานายความ

มาตรา 6 ให้มีสภาขึ้นสภาหนึ่งเรียกว่า "สภานายความ" ประกอบด้วยคณะกรรมการสภานายความและสมาชิกสภานายความ มีวัตถุประสงค์และอำนาจหน้าที่ตามที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัตินี้

ให้สภานายความเป็นนิติบุคคล

มาตรา 7 สภานายความมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

- (1) ส่งเสริมการศึกษาและการประกอบวิชาชีพทนายความ
- (2) ควบคุมมรรยาทของทนายความ
- (3) ส่งเสริมความสามัคคีและผดุงเกียรติของสมาชิกสภานายความ
- (4) ส่งเสริมและจัดสวัสดิการให้แก่สมาชิกสภานายความ
- (5) ส่งเสริม ช่วยเหลือ แนะนำ เผยแพร่ และให้การศึกษแก่ประชาชนในเรื่องที่เกี่ยวกับ

กฎหมาย

มาตรา 8 สภานายความมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) จัดทะเบียนและออกใบอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้
- (2) ดำเนินการให้เป็นไปตามวัตถุประสงค์ของสภานายความและตามอำนาจหน้าที่ซึ่งกำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 9 สภานายความอาจมีรายได้ดังต่อไปนี้

- (1) ค่าจดทะเบียน ค่าบำรุงและค่าธรรมเนียมตามพระราชบัญญัตินี้
- (2) เงินอุดหนุนจากงบประมาณแผ่นดิน
- (3) รายได้จากทรัพย์สินหรือกิจการอื่น

(4) ทรัพย์สินที่มีผู้บริจาคให้เพื่อดำเนินการตามวัตถุประสงค์

มาตรา 10 ให้รัฐมนตรีดำรงตำแหน่งสภานายกพิเศษแห่งสภานายความ และมีอำนาจหน้าที่ตามพระราชบัญญัตินี้

หมวด 2

สมาชิกสภานายความ

มาตรา 11 สมาชิกสภานายความได้แก่ ทนายความตามพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 12 สิทธิและหน้าที่ของสมาชิกสภานายความ มีดังนี้

(1) แสดงความเห็นเป็นหนังสือเกี่ยวกับการปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ หรืออำนาจหน้าที่ของสภานายความ โดยส่งไปยังคณะกรรมการสภานายความ และในกรณีที่สมาชิกร่วมกันตั้งแต่ห้าสิบคนขึ้นไปเสนอให้คณะกรรมการสภานายความพิจารณาเรื่องใดที่เกี่ยวกับการปฏิบัติตามวัตถุประสงค์หรืออำนาจหน้าที่ของสภานายความ คณะกรรมการสภานายความต้องพิจารณาและแจ้งผลการพิจารณาให้ผู้เสนอทราบ โดยมีชักช้า

(2) ชักถามเกี่ยวกับการดำเนินการตามอำนาจหน้าที่ของคณะกรรมการหรือเกี่ยวกับการบริหารงานทั่วไปของสภานายความ ในการประชุมใหญ่ของสภานายความ

(3) เลือกหรือรับเลือกตั้งเป็นนายกหรือกรรมการสภานายความ

(4) ผดุงไว้ซึ่งเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพและปฏิบัติตนตามบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้

มาตรา 13 สมาชิกภาพของสมาชิกล่มสิ้นสุดลงเมื่อ

(1) ตาย

(2) ขาดจากการเป็นทนายความตามมาตรา 44

หมวด 3

คณะกรรมการสภาพนายความ

มาตรา 14 ให้มีคณะกรรมการคณะหนึ่งเรียกว่า "คณะกรรมการสภาพนายความ" ประกอบด้วยผู้แทนกระทรวงยุติธรรมหนึ่งคนและผู้แทนเนติบัณฑิตยสภาหนึ่งคน เป็นกรรมการ และนายกและกรรมการอื่นอีกไม่เกินยี่สิบสามคนซึ่งสมาชิกสภาพนายความทั่วประเทศได้เลือกตั้งขึ้นโดยกรรมการดังกล่าวไม่น้อยกว่าเก้าคน จะต้องมีสำนักงานประจำอยู่ตามภาคต่าง ๆ ตามพระราชกฤษฎีกาตั้งอธิบดีผู้พิพากษาภาค ภาคละหนึ่งคน

มาตรา 15 ให้นายกแต่งตั้งกรรมการอื่นตามมาตรา 14 เป็นอุปนายกเลขาธิการ นายทะเบียน เจริญฤทธิ สวัสดิการ ประชาสัมพันธ์และตำแหน่งอื่นตามความเหมาะสมด้วยความเห็นชอบของคณะกรรมการ โดยให้มีอำนาจหน้าที่ตามที่กำหนดในข้อบังคับ

มาตรา 16 ให้นายกและกรรมการที่ได้รับเลือกตั้งมีวาระการดำรงตำแหน่งสามปี แต่จะดำรงตำแหน่งเกินกว่าสองวาระติดต่อกันมิได้

มาตรา 17 ทนายความที่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตก่อนวันเลือกตั้งนายกหรือกรรมการ ไม่น้อยกว่าสามสิบวันมีสิทธิเลือกตั้งนายกและหรือกรรมการ

ทนายความผู้สมัครรับเลือกตั้งเป็นนายกหรือกรรมการจะต้องเป็นผู้ซึ่งได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตมาแล้วรวมกันไม่น้อยกว่าห้าปีก่อนวันเลือกตั้งนายกหรือกรรมการ

มาตรา 18 การเลือกตั้งนายกและกรรมการตามมาตรา 14 ทนายความต้องมาใช้สิทธิด้วยตนเองโดยการลงคะแนนลับ

ทนายความที่มีสำนักงานอยู่ ณ จังหวัดใด ให้ออกเสียงลงคะแนนที่จังหวัดนั้น หรือจะไปออกเสียงลงคะแนนในที่ประชุมใหญ่ก็ได้

หลักเกณฑ์และวิธีการเลือกตั้งนายกและกรรมการ ให้เป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับ

มาตรา 19 ให้คณะกรรมการมรรยาททนายความมีอำนาจหน้าที่ควบคุมการเลือกตั้งนายกและกรรมการให้เป็นไปตามกฎหมายและข้อบังคับ

มาตรา 20 เมื่อมีพฤติการณ์แสดงให้เห็นว่าคณะกรรมการ นายก หรือกรรมการคนใดคนหนึ่งกระทำผิดวัตถุประสงค์ของสภาพนายความหรือกระทำการอันเป็นการเสื่อมเสียอย่างร้ายแรงแก่สภาพนายความ ให้รัฐมนตรีมีอำนาจสั่งให้คณะกรรมการ นายก หรือกรรมการคนนั้นออกจากตำแหน่งได้

ในกรณีที่รัฐมนตรีจะมีคำสั่งตามวรรคหนึ่ง ให้รัฐมนตรีแต่งตั้งผู้แทนกระทรวงยุติธรรมหนึ่งคน ผู้แทนเนติบัณฑิตยสภาซึ่งเป็นข้าราชการอัยการหนึ่งคน และซึ่งเป็นทนายความหนึ่งคน กับทนายความอื่นอีกสี่คนเป็นคณะกรรมการสอบสวนคณะกรรมการสอบสวนต้องรีบทำการสอบสวนให้แล้วเสร็จโดยเร็ว แล้วเสนอสำนวนการสอบสวนพร้อมทั้งความเห็นต่อรัฐมนตรีเพื่อพิจารณาสั่งการ

คำสั่งของรัฐมนตรีให้เป็นที่สุด

มาตรา 21 นอกจากการพ้นจากตำแหน่งตามวาระ นายหรือกรรมการ ซึ่งได้รับเลือกตั้งพ้นจากตำแหน่งเป็นการเฉพาะตัว เมื่อ

- (1) ตาย
- (2) ลาออก
- (3) ขาดคุณสมบัติของผู้สมัครรับเลือกตั้งเป็นนายหรือกรรมการตามมาตรา 17 วรรคสอง
- (4) รัฐมนตรีมีคำสั่งให้ออกจากตำแหน่งเป็นการเฉพาะตัวตามมาตรา 20
- (5) ขาดจากการเป็นทนายความตามมาตรา 44

(6) เป็นผู้มียาเสพติดหรือมีอาการอื่นที่ไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ หรือวิกลจริตหรือจิตฟั่นเฟือน ไม่สมประกอบ

- (7) ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้เป็นบุคคลล้มละลาย หรือ
- (8) ต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก

มาตรา 22 ในกรณีที่คณะกรรมการทั้งคณะพ้นจากตำแหน่งและยังไม่มีกรรมการเลือกตั้งคณะกรรมการใหม่ ให้คณะกรรมการนั้นปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อนจนกว่าคณะกรรมการใหม่จะเข้ารับหน้าที่เว้นแต่กรณีที่รัฐมนตรีมีคำสั่งให้พ้นจากตำแหน่งตามมาตรา 20 ให้คณะกรรมการมรยาททนายความปฏิบัติหน้าที่คณะกรรมการที่พ้นจากตำแหน่งนั้นไปพลางก่อนจนกว่าคณะกรรมการใหม่จะเข้ารับหน้าที่โดยให้ประธานคณะกรรมการมรยาททนายความปฏิบัติหน้าที่นายก

ในการปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อนระหว่างที่คณะกรรมการใหม่ยังไม่ได้เข้ารับหน้าที่คณะกรรมการที่พ้นจากตำแหน่งหรือคณะกรรมการมรยาททนายความแล้วแต่กรณี มีอำนาจหน้าที่ตามมาตรา 27 (1) เฉพาะกิจการที่มีลักษณะต่อเนื่องและเท่าที่จำเป็นเพื่อให้งานประจำของคณะกรรมการดำเนินไปได้โดยไม่เป็นที่เสียหาย หรือหยุดชะงัก กับจัดการเลือกตั้งคณะกรรมการใหม่ภายในหกสิบวันนับแต่วันที่คณะกรรมการเดิมนั้นพ้นจากตำแหน่ง โดยจะแต่งตั้งคณะอนุกรรมการขึ้น เพื่อช่วยเหลือจัดการเลือกตั้งดังกล่าวด้วยก็ได้

มาตรา 23 เมื่อนายกหรือกรรมการซึ่งได้รับเลือกตั้งพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระให้เลือกตั้งนายกหรือกรรมการแทนตำแหน่งที่ว่างภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ตำแหน่งนายกหรือกรรมการนั้นว่างลง เว้นแต่วาระที่เหลืออยู่ไม่ถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวัน

ให้ผู้ซึ่งเป็นนายกหรือกรรมการซึ่งได้รับเลือกตั้งแทนนั้น อยู่ในตำแหน่งตามวาระของนายกหรือกรรมการซึ่งตนแทน

มาตรา 24 การประชุมคณะกรรมการต้องมีกรรมการมาประชุม ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของกรรมการทั้งหมด จึงจะเป็นองค์ประชุม และให้นายกหรือผู้รักษาการแทนเป็นประธานในที่ประชุม มติของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก กรรมการคนหนึ่งมีเสียงหนึ่งในการลงคะแนนถ้าคะแนนเสียงเท่ากัน ให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา 25 ในกรณีที่นายกพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ หรือนายกไม่อยู่ หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้อุปนายกเป็นผู้รักษาการแทน ถ้าอุปนายกพ้นจากตำแหน่งก่อนวาระ หรืออุปนายกไม่อยู่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้คณะกรรมการเลือกกรรมการคนใดคนหนึ่งเป็นผู้รักษาการแทน

มาตรา 26 สถานายกพิเศษหรือผู้แทนจะเข้าฟังการประชุมและชี้แจงแสดงความคิดเห็นในที่ประชุมคณะกรรมการ หรือจะส่งความเห็นเป็นหนังสือไปยังสภาพนายความในเรื่องใด ๆ ก็ได้ แต่ไม่มีสิทธิออกเสียงลงคะแนน

มาตรา 27 ให้คณะกรรมการมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

(1) บริหารกิจการของสภาพนายความตามวัตถุประสงค์ที่กำหนดในมาตรา 7
 (2) แต่งตั้งคณะอนุกรรมการ เพื่อทำกิจการหรือพิจารณาเรื่องต่าง ๆ อันอยู่ในขอบเขตแห่งวัตถุประสงค์ของสภาพนายความ เว้นแต่กิจการซึ่งมีลักษณะหรือสภาพที่ไม่อาจมอบหมายให้กระทำการแทนกันได้

(3) ออกข้อบังคับสภาพนายความเกี่ยวกับเรื่องต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ในพระราชบัญญัตินี้ และข้อบังคับว่าด้วย

(ก) การเป็นสมาชิกและการขาดจากสมาชิกของสภาพนายความ

(ข) การเรียกเก็บและชำระค่าบำรุงและค่าธรรมเนียมต่าง ๆ

(ค) การแจ้งย้ายสำนักงานของทนายความ

(ง) การประชุมคณะกรรมการและคณะอนุกรรมการ

(จ) เรื่องอื่น ๆ อันอยู่ในขอบเขตแห่งวัตถุประสงค์ของสภาพนายความ หรืออยู่ในอำนาจหน้าที่ของสภาพนายความตามกฎหมายอื่นรวมทั้งการแต่งตั้งการบังคับบัญชาการรักษาวินัย และการออกจากตำแหน่งของพนักงานสภาพนายความ

มาตรา 28 ข้อบังคับนั้นเมื่อได้รับความเห็นชอบจากสภานายกพิเศษและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษาแล้ว ให้ใช้บังคับได้

มาตรา 29 ให้นายกเสนอร่างข้อบังคับต่อสภานายกพิเศษโดยไม่ชักช้า สภานายกพิเศษอาจยับยั้งร่างข้อบังคับนั้นได้พร้อมทั้งแสดงเหตุผล โดยแจ้งชัด ในกรณีที่มีได้มีการยับยั้งภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับร่างข้อบังคับที่นายกเสนอให้ถือว่าสภานายกพิเศษให้ความเห็นชอบในร่างข้อบังคับนั้น

มาตรา 30 ถ้าสภานายกพิเศษยับยั้งร่างข้อบังคับใด ให้คณะกรรมการประชุมพิจารณาอีกครั้งหนึ่งโดยพิจารณาเหตุผลของสภานายกพิเศษประกอบด้วย ในการประชุมนั้น ถ้ามีเสียงยืนยันถึงสองในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด ให้นายกเสนอร่างข้อบังคับนั้นต่อสภานายกพิเศษอีกครั้งหนึ่ง ถ้าสภานายกพิเศษไม่ให้ความเห็นชอบในร่างข้อบังคับหรือไม่คืนร่างข้อบังคับนั้นมาภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่ได้รับร่างข้อบังคับที่นายกเสนอ ให้นายกดำเนินการประกาศใช้ข้อบังคับนั้นในราชกิจจานุเบกษาต่อไปได้

มาตรา 31 ทนายความไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนมีสิทธิเสนอขอให้คณะกรรมการพิจารณาแก้ไขข้อบังคับได้

มาตรา 32 ในกิจการที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอก ให้นายกมีอำนาจกระทำการแทนสภานายกความ แต่นายกจะมอบหมายเป็นหนังสือให้กรรมการอื่นกระทำการแทนตนเฉพาะในกิจการใดก็ได้

หมวด 4

การขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความ

มาตรา 33 ห้ามมิให้ผู้ซึ่งไม่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาต หรือผู้ซึ่งขาดจากการเป็นทนายความหรือต้องห้ามทำการเป็นทนายความว่าความในศาล หรือแต่งฟ้อง คำให้การ ฟ้องอุทธรณ์ แก้อุทธรณ์ ฟ้องฎีกา แก้อุทธรณ์ คำร้อง หรือคำแถลงอันเกี่ยวแก่การพิจารณาคดีในศาลให้แก่บุคคลอื่น ทั้งนี้ เว้นแต่จะได้กระทำในฐานะเป็นข้าราชการผู้ปฏิบัติการตามหน้าที่หรือเป็นเจ้าหน้าที่ของหน่วยงานของรัฐ องค์การของรัฐ หรือรัฐวิสาหกิจ ผู้ปฏิบัติการตามหน้าที่หรือมีอำนาจหน้าที่กระทำได้โดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความหรือกฎหมายอื่น

มาตรา 34 การขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาต การรับจดทะเบียนและออกใบอนุญาต การต่ออายุใบอนุญาต และการขอยกเลิกจากการเป็นทนายความให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในกฎกระทรวง

มาตรา 35 ผู้ขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตต้องมีคุณสมบัติดังต่อไปนี้

- (1) มีสัญชาติไทย
- (2) อายุไม่ต่ำกว่ายี่สิบปีบริบูรณ์ในวันยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาต
- (3) สำเร็จการศึกษาระดับปริญญาตรีหรืออนุปริญญาทางนิติศาสตร์หรือประกาศนียบัตรในวิชานิติศาสตร์ ซึ่งเทียบได้ไม่ต่ำกว่าปริญญาตรีหรืออนุปริญญาจากสถาบันการศึกษา ซึ่งสภานายความเห็นว่าสถาบันการศึกษานั้นมีมาตรฐานการศึกษาที่ผู้ได้รับปริญญาตรีหรืออนุปริญญาหรือประกาศนียบัตรควรเป็นทนายความได้ และเป็นสมาชิกแห่งนิติบัณฑิตยสภา
- (4) ไม่เป็นผู้มีความประพฤติเสื่อมเสียหรือบกพร่องในศีลธรรมอันดี และไม่เป็นผู้ได้กระทำการใดซึ่งแสดงให้เห็นว่าไม่น่าไว้วางใจในความซื่อสัตย์สุจริต
- (5) ไม่อยู่ในระหว่างต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุก
- (6) ไม่เคยต้องโทษจำคุกโดยคำพิพากษาถึงที่สุดให้จำคุกในคดีที่คณะกรรมการเห็นว่าจะนำมาซึ่งความเสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ
- (7) ไม่เป็นบุคคลผู้ต้องคำพิพากษาถึงที่สุดให้ล้มละลาย
- (8) ไม่เป็นโรคติดต่อซึ่งเป็นที่ยังเกี่ยวแก่สังคม
- (9) ไม่เป็นผู้มีกายพิการหรือจิตบกพร่องอันเป็นเหตุให้เป็นผู้หย่อนสมรรถภาพในการประกอบอาชีพทนายความ
- (10) ไม่เป็นข้าราชการหรือพนักงานส่วนท้องถิ่นซึ่งมีเงินเดือนและตำแหน่งประจำเว้นแต่ข้าราชการการเมือง
- (11) ไม่เป็นผู้ต้องห้ามมิให้ยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตตามมาตรา 71

มาตรา 36 ภายใต้บังคับมาตรา 38 เมื่อคณะกรรมการได้รับคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตแล้ว เห็นว่าผู้ยื่นคำขอมีคุณสมบัติตามมาตรา 35 ให้คณะกรรมการพิจารณารับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้ผู้ยื่นคำขอโดยเร็ว

ในกรณีที่คณะกรรมการไม่รับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้แก่ผู้ยื่นคำขอ คณะกรรมการต้องแสดงเหตุผลของการไม่รับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตดังกล่าวไว้โดยชัดแจ้ง ในกรณีเช่นนี้ผู้ยื่นคำขอมีสิทธิอุทธรณ์การไม่รับจดทะเบียน และออกใบอนุญาตของสภานายความต่อสภานายกพิเศษได้ ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ

คำวินิจฉัยของสภานายกพิเศษให้เป็นที่สุด

มาตรา 37 ให้ผู้ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความหรือผู้ได้รับการต่ออายุใบอนุญาตแล้วเป็นสมาชิกสภาทนายความ

มาตรา 38 ในกรณีที่ผู้ยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความเป็นผู้ที่ไม่เคยเป็นทนายความ หรือไม่เคยดำรงตำแหน่งเป็นผู้พิพากษา ตุลาการศาลทหาร พนักงานอัยการ อัยการทหารหรือทนายความตามกฎหมายว่าด้วยธรรมนูญศาลทหารมาก่อน คณะกรรมการจะรับจดทะเบียนและออกใบอนุญาตให้ก็ต่อเมื่อผู้ยื่นคำขอได้ผ่านการฝึกอบรมมรรยาททนายความ หลักปฏิบัติเบื้องต้นในการว่าความ และการประกอบวิชาชีพทางกฎหมายแล้ว เว้นแต่ผู้ยื่นคำขอจะได้รับการฝึกหัดงานในสำนักงานทนายความมาแล้วไม่น้อยกว่าหนึ่งปี

เมื่อเห็นเป็นการสมควร คณะกรรมการจะสั่งยกเว้นให้ผู้ยื่นคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตซึ่งมีคุณสมบัติตามที่กำหนดในข้อบังคับไม่ต้องเข้ารับการฝึกอบรมตามวรรคหนึ่งก็ได้

การฝึกอบรมตามวรรคหนึ่งให้เป็นไปตามหลักสูตร วิธีการ และระยะเวลาที่กำหนดในข้อบังคับ

มาตรา 39 ใบอนุญาตให้มีอายุใช้ได้เป็นเวลาสองปีนับแต่วันออกใบอนุญาต เว้นแต่ใบอนุญาตประเภทที่เสียค่าธรรมเนียมในอัตราตลอดชีพให้มีอายุตลอดชีพของผู้ได้รับใบอนุญาต

ทนายความผู้ใดที่ใบอนุญาตมีอายุใช้ได้เป็นเวลาสองปี หากประสงค์จะทำการเป็นทนายความต่อไป ให้ยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตภายในเก้าสิบวันก่อนวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ การต่ออายุใบอนุญาตคราวหนึ่งให้ใช้ได้สองปีนับแต่วันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ

ในกรณีที่คณะกรรมการไม่ต่ออายุใบอนุญาตให้ให้นำบทบัญญัติมาตรา 36 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลม และคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของสภานายกพิเศษให้เป็นที่สิ้นสุด

มาตรา 40 ทนายความที่ขาดต่ออายุใบอนุญาตตามมาตรา 39 วรรคสอง มีสิทธิได้รับการต่ออายุใบอนุญาต หากได้ยื่นคำขอต่ออายุใบอนุญาตภายในเวลาไม่เกินหกสิบวันนับแต่วันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุและยอมชำระเงินค่าธรรมเนียมเพิ่มร้อยละยี่สิบของค่าธรรมเนียมสำหรับใบอนุญาตนั้น

มาตรา 41 ใบอนุญาตให้เป็นไปตามแบบที่กำหนดในข้อบังคับ โดยอย่างน้อยต้องมีชื่อ วัน เดือน ปี เกิด ที่อยู่ตามทะเบียนบ้าน ที่ตั้งสำนักงาน รูปถ่ายของผู้ถือใบอนุญาต เลขหมายใบอนุญาต วันออกใบอนุญาต และวันที่ใบอนุญาตสิ้นอายุ

ในกรณีที่ใบอนุญาตสูญหายหรือชำรุดเสียหายในสาระสำคัญ ให้ผู้รับใบอนุญาตยื่นคำขอรับใบแทนใบอนุญาตภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ทราบการสูญหายหรือชำรุดเสียหาย

มาตรา 42 ทนายความต้องมีสำนักงานที่จดทะเบียนเพียงแห่งเดียวตามที่ระบุไว้ในคำขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาต หรือตามที่ได้แจ้งย้ายสำนักงานต่อนายทะเบียนทนายความในภายหลัง

ให้นายทะเบียนทนายความจดทะเบียนสำนักงานทนายความตามวรรคหนึ่งไว้ในทะเบียนทนายความ

มาตรา 43 เมื่อปรากฏต่อคณะกรรมการว่า ทนายความผู้ใดเป็นผู้ขาดคุณสมบัติตามมาตรา 35 ไม่ว่าจะขาดคุณสมบัติก่อนหรือหลังจากจดทะเบียนและรับใบอนุญาต ให้นายความผู้นั้นพ้นสภาพการเป็นทนายความ และให้คณะกรรมการจำหน่ายชื่อทนายความผู้นั้นออกจากทะเบียนทนายความ

บทบัญญัติในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับแก่ทนายความผู้ต้องโทษจำคุกตามคำพิพากษาถึงที่สุดหลังจากทนายความผู้นั้นได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตแล้ว

เมื่อมีการจำหน่ายชื่อทนายความออกจากทะเบียนทนายความตามวรรคหนึ่ง ให้นำบทบัญญัติมาตรา 36 วรรคสองมาใช้บังคับโดยอนุโลมและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของสภานายกพิเศษให้เป็นที่สุด

ให้นำบทบัญญัติมาตรา 70 มาใช้บังคับแก่การจำหน่ายชื่อทนายความออกจากทะเบียนทนายความตามวรรคหนึ่งโดยอนุโลม

มาตรา 44 ทนายความขาดจากการเป็นทนายความ เมื่อ

- (1) ตาย
- (2) ขอบอกเลิกจากการเป็นทนายความ
- (3) ขาดต่อใบอนุญาตตามมาตรา 39 วรรคสอง
- (4) ถูกจำหน่ายชื่อออกจากทะเบียนทนายความตามมาตรา 43 หรือ
- (5) ถูกลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความตามมาตรา 66 มาตรา 67 มาตรา 68 หรือ

มาตรา 69

หมวด 5

การประชุมใหญ่ของสหภาพนายความ

มาตรา 45 การประชุมใหญ่ของสหภาพนายความ ได้แก่การประชุมใหญ่สามัญประจำปี และการประชุมใหญ่วิสามัญ

มาตรา 46 คณะกรรมการต้องจัดให้มีการประชุมใหญ่สามัญประจำปี ปีละหนึ่งครั้ง ภายในเดือนเมษายนของทุกปี

มาตรา 47 เมื่อมีเหตุอันสมควร คณะกรรมการจะจัดให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญเมื่อใดก็ได้

เมื่อสมาชิกมีจำนวนรวมกันไม่น้อยกว่าหนึ่งร้อยคนเข้าชื่อร้องขอเป็นหนังสือให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญ คณะกรรมการต้องจัดให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องขอ เว้นแต่คณะกรรมการเห็นว่าเรื่องที่ขอให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญเพื่อพิจารณานั้นเป็นเรื่องที่ไม่เกี่ยวกับสหภาพนายความหรือไม่มีเหตุอันสมควรที่จะได้รับการพิจารณา โดยที่ประชุมใหญ่ของสหภาพนายความ

หนังสือร้องขอตามวรรคสองให้ระบุโดยชัดแจ้งว่าประสงค์ให้เรียกประชุมเพื่อพิจารณาเรื่องใดและด้วยเหตุอันสมควรอย่างไร

มาตรา 48 ในกรณีที่คณะกรรมการไม่จัดให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญเมื่อคณะกรรมการได้รับคำร้องขอตามมาตรา 47 วรรคสอง คณะกรรมการต้องแจ้งเหตุผลของการไม่จัดให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญดังกล่าวโดยชัดแจ้งไปยังสมาชิกคนใดคนหนึ่งซึ่งร่วมเข้าชื่อร้องขอภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับคำร้องขอ ในกรณีเช่นนี้สมาชิกผู้ร่วมเข้าชื่อร้องขอนั้นทั้งหมดมีสิทธิร่วมเข้าชื่อคัดค้านการไม่จัดการประชุมใหญ่วิสามัญนั้นต่อสหภาพพิเศษได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ

คำวินิจฉัยของสหภาพพิเศษให้เป็นที่สุด และในกรณีที่สหภาพพิเศษมีคำวินิจฉัยเห็นชอบด้วยกับคำคัดค้านตามวรรคหนึ่ง ให้คณะกรรมการจัดให้มีการประชุมใหญ่วิสามัญภายในสามสิบวันนับแต่วันที่รับแจ้งคำวินิจฉัยจากสหภาพพิเศษ

มาตรา 49 ในการประชุมใหญ่ของสหภาพนายความ ต้องมีสมาชิกเข้าร่วมประชุมด้วยตนเองไม่น้อยกว่าสามร้อยคนจึงจะเป็นองค์ประชุม ถ้าการประชุมคราวใด นายกไม่อยู่ในที่ประชุม หรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ ให้อุปนายกเป็นประธานในที่ประชุม ถ้านายกและอุปนายกไม่อยู่ใน

ที่ประชุมหรือไม่อาจปฏิบัติหน้าที่ได้ให้สมาชิกที่มาประชุมเลือกสมาชิกคนหนึ่งเป็นประธานในที่ประชุมเฉพาะการประชุมคราวนั้น

มติของที่ประชุมให้ถือเสียงข้างมาก สมาชิกคนหนึ่งให้มีเสียงหนึ่งในการลงคะแนน ถ้าคะแนนเสียงเท่ากันให้ประธานในที่ประชุมออกเสียงเพิ่มขึ้นอีกเสียงหนึ่งเป็นเสียงชี้ขาด

มาตรา 50 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้การประชุมใหญ่ของสภาทนายความให้เป็นไปตามที่กำหนดในข้อบังคับ

หมวด 6

มรรยาททนายความ

มาตรา 51 ทนายความต้องประพฤติตนตามข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความ การกำหนดมรรยาททนายความให้สภาทนายความตราเป็นข้อบังคับ

ทนายความผู้ใดฝ่าฝืนหรือไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับที่สภาทนายความตราขึ้นตามวรรคหนึ่ง ให้ถือว่าทนายความผู้นั้นประพฤติผิดมรรยาททนายความ

มาตรา 52 โทษผิดมรรยาททนายความมี 3 สถาน คือ

- (1) ภาคทัณฑ์
- (2) ห้ามทำการเป็นทนายความมีกำหนดไม่เกินสามปี หรือ
- (3) ลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความ

ในกรณีประพฤติผิดมรรยาททนายความเล็กน้อยและเป็นความผิดครั้งแรกถ้าผู้มีอำนาจสั่งลงโทษตามมาตรา 66 มาตรา 67 หรือมาตรา 68 แล้วแต่กรณี เห็นว่ามีเหตุอันควรงดโทษ จะงดโทษให้โดยวักกล่าวตักเตือน หรือให้ทำทัณฑ์บนเป็นหนังสือไว้ก่อนก็ได้

มาตรา 53 ข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความ ต้องประกอบด้วยข้อกำหนดดังต่อไปนี้

- (1) มรรยาทของทนายความต่อศาลและในศาล
- (2) มรรยาทของทนายความต่อตัวความ
- (3) มรรยาทของทนายความต่อทนายความด้วยกัน
- (4) มรรยาทของทนายความต่อประชาชนผู้มีอรรถคดี
- (5) มรรยาทเกี่ยวกับความประพฤติของทนายความ
- (6) การแต่งกายของทนายความ และ
- (7) การปฏิบัติตามคำสั่งของคณะกรรมการมรรยาททนายความ คณะกรรมการหรือสภานายกพิเศษ แล้วแต่กรณี

หมวด 7

คณะกรรมการมรยาทนายความ

มาตรา 54 ให้มีคณะกรรมการมรยาทนายความประกอบด้วยประธานกรรมการ รองประธานกรรมการ และกรรมการมรยาทนายความอื่นอีกไม่น้อยกว่าเจ็ดคนตามจำนวน ที่คณะกรรมการกำหนด

ให้คณะกรรมการแต่งตั้งกรรมการมรยาทนายความจากทนายความซึ่งมีคุณสมบัติ ดังต่อไปนี้

- (1) เป็นทนายความมาแล้วรวมกันไม่น้อยกว่าสิบปี
- (2) ไม่เคยถูกลงโทษฐานประพฤติผิดมรยาทนายความ หรือถูกจำหน่ายชื่อออกจาก ทะเบียนทนายความ

มาตรา 55 การแต่งตั้งกรรมการมรยาทนายความตามมาตรา 54 จะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อ ได้รับความเห็นชอบของสภานายกพิเศษ

มาตรา 56 ให้นายกแจ้งการแต่งตั้งกรรมการมรยาทนายความตามมาตรา 54 ต่อสภานายกพิเศษ โดยไม่ชักช้า ในกรณีที่สภานายกพิเศษไม่แจ้งผลการพิจารณาให้ความเห็นชอบ กลับมายังนายกภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งการแต่งตั้ง ให้ถือว่าสภานายกพิเศษให้ความ เห็นชอบในการแต่งตั้งนั้น

ในกรณีที่สภานายกพิเศษแจ้งกลับมายังนายกภายในกำหนดเวลาตามวรรคหนึ่งว่าไม่ให้ ความเห็นชอบในการแต่งตั้งคณะกรรมการมรยาทนายความหรือกรรมการมรยาทนายความ คนใดคนหนึ่ง ให้คณะกรรมการพิจารณาการแต่งตั้งนั้นใหม่อีกครั้งหนึ่ง ถ้าคณะกรรมการลงมติ ยืนยันการแต่งตั้งเดิมด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมด ให้นายก แจ้งการแต่งตั้งนั้นต่อสภานายกพิเศษ ถ้าสภานายกพิเศษไม่ให้ความเห็นชอบหรือไม่แจ้งกลับมา ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่รับแจ้งจากนายก ให้นายกดำเนินการแต่งตั้งคณะกรรมการมรยาท นายความ หรือกรรมการคนนั้นได้

มาตรา 57 ประธานกรรมการมรยาทนายความมีอำนาจหน้าที่ควบคุมการพิจารณาคดี มรยาทนายความให้เป็นไปโดยรวดเร็วและเที่ยงธรรม และมีอำนาจหน้าที่อื่น ๆ ตามที่กำหนด ในพระราชบัญญัตินี้หรือในข้อบังคับ

เมื่อประธานกรรมการมรยาทนายความไม่อยู่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ให้รอง ประธานกรรมการมรยาทนายความปฏิบัติหน้าที่แทนประธานกรรมการมรยาทนายความ

ถ้าประธานกรรมการและรองประธานกรรมการ มรยาทนายความไม่อยู่หรือไม่สามารถปฏิบัติหน้าที่ได้ให้กรรมการที่ได้รับมอบหมายเป็นหนังสือจากประธานกรรมการปฏิบัติหน้าที่แทนประธานกรรมการมรยาทนายความ

มาตรา 58 กรรมการมรยาทนายความมีวาระการดำรงตำแหน่งสามปี และอาจได้รับแต่งตั้งใหม่ได้ แต่จะดำรงตำแหน่งเกินกว่าสองวาระติดต่อกันมิได้

ถ้าตำแหน่งว่างลงก่อนถึงกำหนดวาระ ให้คณะกรรมการดำเนินการแต่งตั้งซ่อม เว้นแต่วาระการอยู่ในตำแหน่งของกรรมการมรยาทนายความจะเหลือไม่ถึงเก้าสิบวันคณะกรรมการจะไม่ดำเนินการแต่งตั้งซ่อมก็ได้ และให้นำบทบัญญัติมาตรา 55 และมาตรา 56 มาใช้บังคับแก่การแต่งตั้งซ่อมโดยอนุโลม

กรรมการมรยาทนายความซึ่งได้รับแต่งตั้งซ่อมให้อยู่ในตำแหน่งได้เพียงวาระของผู้ที่ตนแทน

มาตรา 59 ในกรณีที่คณะกรรมการมรยาทนายความพ้นจากตำแหน่งทั้งคณะ และยังไม่มีการแต่งตั้งคณะกรรมการมรยาทนายความใหม่ ให้คณะกรรมการมรยาทนายความนั้นปฏิบัติหน้าที่ไปพลางก่อน จนกว่าคณะกรรมการมรยาทนายความคณะใหม่จะเข้ารับหน้าที่

ให้คณะกรรมการแต่งตั้งกรรมการมรยาทนายความใหม่ภายในหกสิบวันนับตั้งแต่วันที่คณะกรรมการมรยาทนายความคณะเก่าพ้นจากตำแหน่ง

มาตรา 60 กรรมการมรยาทนายความพ้นจากตำแหน่ง เมื่อ

- (1) ครบวาระ
- (2) ตาย
- (3) ลาออก
- (4) ขาดคุณสมบัติหรือมีลักษณะต้องห้ามตามมาตรา 54 วรรคสอง หรือ
- (5) ขาดจากการเป็นทนายความตามมาตรา 44

มาตรา 61 ในการปฏิบัติหน้าที่ ให้กรรมการมรยาทนายความเป็นเจ้าของพนักงานตามประมวลกฎหมายอาญา และให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการคัดค้านผู้พิพากษาตามกฎหมายว่าด้วยวิธีพิจารณาความแพ่ง มาใช้บังคับแก่กรรมการมรยาทนายความด้วยโดยอนุโลม

มาตรา 62 คณะกรรมการมรยาทนายความมีอำนาจแต่งตั้งทนายความคนหนึ่งหรือหลายคนเป็นอนุกรรมการหรือคณะทำงาน ให้กระทำการใดกิจการหนึ่งในขอบอำนาจของคณะกรรมการมรยาทนายความ เว้นแต่ การวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรยาทนายความ

มาตรา 63 ในการพิจารณาคดีมรยาททนายความ ต้องมีกรรมการมรยาททนายความ มาประชุมไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวนกรรมการทั้งหมดของคณะกรรมการมรยาททนายความ จึงจะเป็นองค์ประชุม

ภายใต้บังคับมาตรา 64 วรรคสาม และมาตรา 69 วรรคสาม การประชุมปรึกษา หรือการ วินิจฉัยชี้ขาดคดีมรยาททนายความของคณะกรรมการมรยาททนายความให้ถือตามเสียงข้างมาก แต่กรรมการมรยาททนายความฝ่ายข้างน้อยมีสิทธิทำความเห็นแย้งได้

มาตรา 64 บุคคลผู้ได้รับความเสียหายหรือทนายความมีสิทธิกล่าวหาทนายความว่า ประพฤติผิดมรยาททนายความ โดยทำคำกล่าวหาเป็นหนังสือยื่นต่อประธานกรรมการมรยาท ทนายความ

สิทธิกล่าวหาทนายความตามวรรคหนึ่งเป็นอันสิ้นสุดลง เมื่อพ้นกำหนดหนึ่งปีนับแต่ วันที่ผู้มีสิทธิกล่าวหาหรือรู้เรื่องการประพฤติผิดมรยาททนายความ และเมื่อรู้ตัวผู้ประพฤติผิดแต่ต้อง ไม่เกินสามปีนับแต่วันประพฤติผิดมรยาททนายความ

การถอนคำกล่าวหาที่ได้ยื่นตามวรรคหนึ่ง จะเป็นเหตุให้คดีมรยาททนายความระงับ ก็ต่อเมื่อคณะกรรมการมรยาททนายความมีมติด้วยคะแนนเสียงไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของจำนวน กรรมการมรยาททนายความที่มาประชุม อนุญาตให้ผู้กล่าวหาถอนคำกล่าวหาได้

มาตรา 65 เมื่อได้รับคำกล่าวหาตามมาตรา 64 วรรคหนึ่ง หรือเมื่อได้รับแจ้งจากศาล พนักงานอัยการ หรือพนักงานสอบสวน หรือเมื่อปรากฏแก่คณะกรรมการมรยาททนายความว่า มีพฤติการณ์อันสมควรให้มีการสอบสวนมรยาททนายความผู้ใด ให้คณะกรรมการมรยาท ทนายความแต่งตั้งทนายความไม่น้อยกว่าสามคนเป็นคณะกรรมการสอบสวน ทำการสอบสวน เพื่อการนี้ให้คณะกรรมการสอบสวนมีอำนาจเรียกบุคคลใด ๆ มาให้ถ้อยคำ และมีหนังสือแจ้งให้ บุคคลใด ๆ ส่งหรือจัดการส่งเอกสารหรือวัตถุเพื่อประโยชน์แก่การสอบสวนได้

เมื่อคณะกรรมการสอบสวนทำการสอบสวนเสร็จแล้ว ให้เสนอเรื่องต่อประธาน กรรมการมรยาททนายความเพื่อพิจารณาสั่งการตามมาตรา 66 ต่อไป

มาตรา 66 ในการพิจารณาคดีมรยาททนายความ คณะกรรมการมรยาททนายความ มีอำนาจสั่งจำหน่ายคดี สั่งยกคำกล่าวหา หรือสั่งลงโทษหรือดำเนินการกับทนายความที่ถูกกล่าวหา อย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 52

มาตรา 67 ในกรณีที่คณะกรรมการมรยาททนายความมีคำสั่งตามมาตรา 66 ให้ประธานกรรมการมรยาททนายความส่งสำนวนคดีมรยาททนายความนั้นไปยังนายภายใน สามสิบวันนับแต่วันมีคำสั่ง ในกรณีเช่นนี้ให้คณะกรรมการทำการพิจารณาและจะสั่งยื่น แก่ หรือ กลับคำสั่งของคณะกรรมการมรยาททนายความ รวมทั้งสั่งลงโทษ หรือดำเนินการกับทนายความ

ที่ถูกกล่าวหาอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 52 ตามที่เห็นสมควรได้ และก่อนที่จะมีคำสั่งดังกล่าว คณะกรรมการอาจสั่งให้คณะกรรมการมรรยาททนายความทำการสอบสวนเพิ่มเติมก็ได้

เมื่อนายกได้รับสำนวนคดีมรรยาททนายความตามวรรคหนึ่งแล้วหากคณะกรรมการมิได้วินิจฉัยและแจ้งคำวินิจฉัยมายังประธานกรรมการมรรยาททนายความภายในหกสิบวันนับแต่วันที่ได้รับสำนวน ให้ถือว่าคณะกรรมการมีคำสั่งยืนตามคำสั่งของคณะกรรมการมรรยาททนายความ เว้นแต่กรณีที่มีการสอบสวนเพิ่มเติม ระยะเวลาหกสิบวันให้นับตั้งแต่วันที่ได้รับการสอบสวนเพิ่มเติม

คำสั่งของคณะกรรมการที่ยื่นตามให้จำหน่ายคดี หรือยกกล่าวหาตามวรรคหนึ่ง หรือวรรคสองให้เป็นที่สุด

มาตรา 68 ทนายความซึ่งถูกสั่งลงโทษหรือดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งตามมาตรา 52 อาจอุทธรณ์คำสั่งดังกล่าวต่อสภานายกพิเศษได้ตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ ภายในสามสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแจ้งคำสั่ง ในกรณีเช่นนี้ให้สภานายกพิเศษทำการพิจารณาและมีคำสั่ง และให้นำบทบัญญัติในมาตรา 67 วรรคหนึ่งและวรรคสอง มาใช้บังคับแก่การพิจารณา และการมีคำสั่งของสภานายกพิเศษโดยอนุโลม

คำสั่งของสภานายกพิเศษให้เป็นที่สุด

มาตรา 69 เมื่อทนายความผู้ใดต้องรับโทษจำคุกตามคำพิพากษาถึงที่สุด เว้นแต่ในความผิดอันได้กระทำโดยประมาทหรือความผิดลหุโทษให้ศาลชั้นต้นที่อ่านคำพิพากษาถึงที่สุด นั้น มีหนังสือแจ้งการต้องโทษจำคุกของทนายความผู้นั้นให้ประธานกรรมการมรรยาททนายความทราบ

เมื่อได้รับหนังสือแจ้งตามวรรคหนึ่งแล้ว ให้ประธานกรรมการมรรยาททนายความเสนอเรื่องให้คณะกรรมการมรรยาททนายความสั่งลบชื่อทนายความผู้นั้นออกจากทะเบียนทนายความ แต่คณะกรรมการมรรยาททนายความจะไม่สั่งลบชื่อทนายความผู้นั้นออกจากทะเบียนทนายความก็ได้ หากพิจารณาแล้วเห็นว่าการกระทำความผิดของทนายความผู้นั้นไม่เป็นการกระทำที่ชั่วร้ายไม่เป็นการกระทำที่แสดงให้เห็นว่าทนายความผู้นั้นไม่น่าไว้วางใจในความซื่อสัตย์สุจริต และไม่เป็นการกระทำที่เสื่อมเสียเกียรติศักดิ์แห่งวิชาชีพ

คำสั่งไม่ลบชื่อทนายความผู้กระทำความผิดออกจากทะเบียนทนายความตามวรรคสองต้องมีคะแนนเสียงเห็นชอบไม่น้อยกว่าสองในสามของจำนวนกรรมการทั้งหมดของคณะกรรมการมรรยาททนายความ

คำสั่งลบชื่อหรือไม่ลบชื่อทนายความออกจากทะเบียนทนายความตามวรรคสอง ให้ประธานกรรมการมรรยาททนายความแจ้งต่อนายภายในสามสิบวันนับแต่วันที่มิคำสั่ง และให้คณะกรรมการทำการพิจารณา และจะสั่งยื่น หรือกลับคำสั่งของคณะกรรมการมรรยาททนายความก็ได้

มาตรา 70 เมื่อมีคำสั่งอันถึงที่สุดลงโทษทนายความที่ประพฤติผิดมรรยาททนายความ หรือมีคำสั่งลบชื่อทนายความออกจากทะเบียนทนายความให้นายทะเบียนทนายความแจ้งคำสั่งนั้นไว้ในทะเบียนทนายความและแจ้งคำสั่งนั้น ให้ทนายความผู้ถูกกล่าวหาและผู้กล่าวหาทราบ

ในกรณีที่คำสั่งตามวรรคหนึ่งเป็นคำสั่งห้ามทำการเป็นทนายความหรือคำสั่งลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความ ให้นายทะเบียนทนายความแจ้งคำสั่งนั้นให้ศาลที่วราชาณาจักร และเนติบัณฑิตยสภาทราบด้วย

มาตรา 71 บุคคลที่ถูกลบชื่อออกจากทะเบียนทนายความจะขอจดทะเบียนและรับใบอนุญาตอีกมิได้ เว้นแต่เวลาได้ผ่านพ้นไปแล้วไม่น้อยกว่าห้าปีนับแต่วันถูกลบชื่อ

มาตรา 72 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้การประชุมปรึกษา การสอบสวน การพิจารณา และการวินิจฉัยชี้ขาดคดีมรรยาททนายความ ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ

หมวด 8

กองทุนสวัสดิการทนายความ

มาตรา 73 ให้มีกองทุนสวัสดิการทนายความ ประกอบด้วย

- (1) เงินที่สภาทนายความจัดสรรให้เป็นประจำปี
- (2) ทรัพย์สินที่มีผู้บริจาคให้ และ
- (3) ดอกผลของ (1) และ (2)

ทนายความที่ได้รับความเดือดร้อนหรือทายาทของทนายความที่ถึงแก่ความตาย ซึ่งได้รับความเดือดร้อน มีสิทธิขอรับการสงเคราะห์จากเงินกองทุนสวัสดิการทนายความ โดยยื่นคำขอต่อสวัสดิการสภาทนายความ

การสงเคราะห์ การเก็บรักษา และการจ่ายเงินสวัสดิการทนายความให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ

หมวด 9

การช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย

มาตรา 74 ให้มีคณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายประกอบด้วยนายกอุปนายก เลขานุการ และบุคคลอื่นอีกไม่เกินแปดคนที่คณะกรรมการแต่งตั้งจากผู้ที่ป็นทนายความมาแล้วรวมกันไม่น้อยกว่าสิบปี

ให้นายกเป็นประธานกรรมการ อุปนายกเป็นรองประธานกรรมการและเลขานุการเป็นเลขานุการ

มาตรา 75 ให้นำบทบัญญัติมาตรา 58 และมาตรา 60 มาใช้บังคับแก่กรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายที่คณะกรรมการแต่งตั้งตามมาตรา 74 วรรคหนึ่ง โดยอนุโลม

มาตรา 76 คณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายมีอำนาจหน้าที่ดังต่อไปนี้

- (1) ให้การช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายตามมาตรา 79
- (2) เก็บรักษาและจ่ายเงินกองทุนช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายตามมาตรา 77
- (3) อำนาจหน้าที่อื่นตามที่กำหนดในข้อบังคับ

มาตรา 77 ให้มีกองทุนช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายประกอบด้วย

(1) เงินที่สภาทนายความจัดสรรให้เป็นประจำปีเป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละสิบของเงินรายได้ของสภาทนายความตามมาตรา 9 (1) ของปีที่ล่วงมา

- (2) เงินอุดหนุนจากรัฐบาล
- (3) ทรัพย์สินที่มีผู้บริจาคให้ และ
- (4) ดอกผลของ (1) (2) และ (3)

มาตรา 78 ประชาชนผู้มีสิทธิได้รับความช่วยเหลือทางกฎหมายต้องเป็นผู้ยากไร้และไม่ได้รับความเป็นธรรม

มาตรา 79 การช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย ได้แก่

- (1) การให้คำปรึกษา หรือแนะนำเกี่ยวกับกฎหมาย
- (2) การร่างนิติกรรมสัญญา
- (3) การจัดหาทนายความว่าต่างแก่ต่าง

คณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายจะจัดให้มีทนายความประจำคณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายเพื่อทำหน้าที่ให้ความช่วยเหลือดังกล่าวด้วยก็ได้ โดยให้ได้รับค่าตอบแทนตามที่กำหนดในข้อบังคับ

มาตรา 80 เมื่อมีการประชุมใหญ่สามัญประจำปีของสภาทนายความคณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายต้องมีหนังสือแจ้งให้ที่ประชุมทราบถึงเงินกองทุนช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายที่ยังเหลืออยู่ งบดุลและรายรับรายจ่ายของการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายในรอบปีที่ผ่านมาซึ่งมีคำรับรองของผู้สอบบัญชีสภาทนายความ รวมทั้งผลงานและอุปสรรคข้อขัดข้องของการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายในรอบปีที่ผ่านมา

ให้ประธานกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายส่งสำเนาหนังสือแจ้งให้ที่ประชุมทราบตามวรรคหนึ่ง ไปยังรัฐมนตรีเพื่อทราบด้วย

มาตรา 81 ภายใต้บังคับของบทบัญญัติแห่งพระราชบัญญัตินี้ การประชุมของคณะกรรมการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย การรับเงิน การจ่ายเงิน และการเก็บรักษาเงินกองทุนช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย การดำเนินการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมาย ให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กำหนดในข้อบังคับ

หมวด 10

บทกำหนดโทษ

มาตรา 82 ผู้ใดฝ่าฝืนมาตรา 33 ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินสองปีหรือปรับไม่เกินสี่หมื่นบาทหรือทั้งจำทั้งปรับ

มาตรา 83 ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามหนังสือเรียกตามมาตรา 65 วรรคหนึ่งซึ่งให้มาเพื่อให้อัยคำหรือให้ส่งหรือจัดการส่งเอกสารหรือวัตถุใดหรือมาตามหนังสือเรียกแล้วแต่ไม่ยอมให้อัยคำ โดยปราศจากเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือน หรือปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

บทเฉพาะกาล

มาตรา 84 ให้ผู้ที่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความชั้นหนึ่งหรือชั้นสอง อยู่แล้วก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เป็นผู้ที่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาตตามพระราชบัญญัตินี้ และให้ถือว่าใบอนุญาตเป็นทนายความนั้น ๆ เป็นใบอนุญาตที่ได้ออกให้ตามพระราชบัญญัตินี้ แต่ให้มีอายุใช้ได้จนถึงวันที่ 31 ธันวาคมของปีที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ให้ผู้ซึ่งขาดคุณสมบัติตามมาตรา 35 (3) ที่ได้จดทะเบียนและรับใบอนุญาต หรือเคยจดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความชั้นสองอยู่แล้วก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ มีสิทธิขอต่ออายุใบอนุญาตตามมาตรา 39 และมาตรา 40 หรือขอจดทะเบียน และรับใบอนุญาตได้ และให้ถือว่าผู้นั้นเป็นทนายความตามพระราชบัญญัตินี้

ให้นำบทบัญญัติตามมาตรา 35 (1) (2) (4) (5) (6) (7) (8) (9) (10) และ (11) มาใช้บังคับแก่ทนายความตามวรรคสองด้วย

มาตรา 85 ให้เนติบัณฑิตยสภาส่งมอบทะเบียนทนายความและบรรดาคณะที่เกี่ยวกับการจดทะเบียนและรับใบอนุญาตเป็นทนายความการต่ออายุใบอนุญาตเป็นทนายความและการควบคุมมรรยาททนายความ เว้นแต่สำนวนคดีมรรยาททนายความที่ยังค้างพิจารณาอยู่ให้แก่สภาทนายความภายในหนึ่งร้อยสี่สิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา 86 ให้คณะกรรมการออกข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความตามมาตรา 53 ภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

ในระหว่างที่คณะกรรมการยังมิได้ออกข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความตามวรรคหนึ่งให้ถือว่าบทบัญญัติตามมาตรา 12 (1) (2) (3) และ (4) แห่งพระราชบัญญัติทนายความพุทธศักราช 2477 และข้อบังคับของเนติบัณฑิตยสภาว่าด้วยมรรยาททนายความและการแต่งกายของทนายความที่ใช้บังคับอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ เป็นเสมือนข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความตามพระราชบัญญัตินี้จนกว่าจะมีข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความตามวรรคหนึ่ง

มาตรา 87 ให้มีคณะกรรมการมรรยาททนายความตามมาตรา 54 ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่มีข้อบังคับว่าด้วยมรรยาททนายความตามมาตรา 86 วรรคหนึ่ง

ให้บรรดาคดีมรรยาททนายความที่ค้างพิจารณาอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ และคดีมรรยาททนายความที่เกิดขึ้นในขณะที่ยังไม่มีคณะกรรมการมรรยาททนายความตามวรรคหนึ่งอยู่ในบังคับของบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยทนายความที่ใช้อยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับจนกว่าจะเสร็จการ

เพื่อประโยชน์แห่งบทบัญญัติวรรคสอง ให้คณะกรรมการมรรยาททนายความและบุคคล ซึ่งมีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับคดีมรรยาททนายความอยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ หรือที่จะได้รับการแต่งตั้งเพื่อการปฏิบัติตามบทบัญญัติวรรคสองมีอำนาจกระทำการตามบทบัญญัติแห่งกฎหมายว่าด้วยทนายความที่ใช้อยู่ก่อนวันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับต่อไปนี้จนกว่าจะเสร็จการ

มาตรา 88 ในวาระเริ่มแรกให้รัฐมนตรีแต่งตั้งทนายความซึ่งมีคุณสมบัติของผู้สมัครรับเลือกตั้งเป็นกรรมการตามมาตรา 17 วรรคสอง จำนวนสิบห้าคน ซึ่งในจำนวนนี้ต้องเป็นกรรมการบริหารของสมาคมทนายความแห่งประเทศไทยไม่น้อยกว่าหนึ่งในสามเป็นคณะกรรมการตามมาตรา 14 ทั้งนี้ ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่พระราชบัญญัตินี้ใช้บังคับ

มาตรา 89 ให้คณะกรรมการซึ่งรัฐมนตรีแต่งตั้งตามมาตรา 88 เลือกและแต่งตั้งกรรมการด้วยกันเองคนหนึ่งเป็นนายกตามมาตรา 14 ทั้งนี้ ภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่รัฐมนตรีแต่งตั้ง

ให้คณะกรรมการตามวรรคหนึ่งจัดให้มีการเลือกตั้งคณะกรรมการตามมาตรา 14 ภายในเก้าสิบวันนับแต่วันที่ได้รับแต่งตั้ง

ผู้รับสนองพระบรมราชโองการ

พลเอก ป. ศิริสุถานนท์

นายกรัฐมนตรี

อัตราค่าธรรมเนียม

(1) การจดทะเบียนเป็นทนายความ	800	บาท
(2) การรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความตลอดชีพ ฉบับละ	4,000	บาท
(3) การรับใบอนุญาตให้เป็นทนายความสองปี ฉบับละ	800	บาท
(4) การต่ออายุใบอนุญาตให้เป็นทนายความ ฉบับละ	800	บาท
(5) การออกใบแทนใบอนุญาตให้เป็นทนายความ ฉบับละ	100	บาท

หมายเหตุ :- เหตุผลในการประกาศใช้พระราชบัญญัติฉบับนี้ คือ โดยที่กฎหมายว่าด้วยทนายความได้ใช้บังคับมานานแล้วและมีบทบัญญัติบางประการที่สมควรปรับปรุงแก้ไขให้เหมาะสมเพื่อควบคุมและส่งเสริมการประกอบอาชีพทนายความ เช่น ให้มีสภาทนายความเพื่อควบคุมมรรยาทของทนายความ ให้มีกองทุนสงเคราะห์ทนายความเพื่อช่วยเหลือทนายความ เป็นต้น และสมควรให้มีกฎหมายว่าด้วยการช่วยเหลือประชาชนทางกฎหมายโดยตรง เพื่อให้การช่วยเหลือประชาชนผู้ยากไร้สามารถกระทำได้อย่างกว้างขวางและทันกับความต้องการ จึงจำเป็นต้องตราพระราชบัญญัตินี้

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ - นามสกุล

นางสาวมนัสนันท์ สังข์ไทย

ประวัติการศึกษา

ปี พ.ศ. 2549 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยรามคำแหง

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

ทนายความ

