

ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนามบริษัท¹

ธาริณี กระจ่างวุฒิชัย²

ปัจจุบันประเทศไทย มีการจัดเก็บภาษีทรัพย์สินจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง คือ ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเก็บจากทรัพย์สินที่ถือครอง ซึ่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีจะเป็นรายได้ขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นโดยตรง และเมื่อมีการโอนเปลี่ยนมือเจ้าของกรรมสิทธิ์ในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง จะมีการจัดเก็บภาษีเงินได้ ภาษีธุรกิจเฉพาะ ภาษีท้องถิ่น อากรแสตมป์ รวมถึงการจัดเก็บค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม อย่างไรก็ดี แม้เรียกว่าค่าธรรมเนียม แต่ก็เข้าข่ายเป็นภาษีชนิดหนึ่ง เนื่องจากเป็นรายได้ของรัฐที่บังคับจัดเก็บจากประชาชนเป็นตัวแทน โดยไม่มีผลประโยชน์โดยตรงตอบแทนให้แก่ประชาชนตามอัตราส่วนที่จ่าย นอกจากนี้ยังมีภาษีการรับมรดกซึ่งเก็บจากผู้รับมรดกที่ได้รับการส่งต่อความมั่งคั่งมาจากเจ้ามรดกเมื่อเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย

อย่างไรก็ดี การถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนามบริษัทนั้น มีความแตกต่างจากบุคคลธรรมดา เนื่องจากบริษัทในฐานะนิติบุคคลมีความแตกต่างจากบุคคลธรรมดาในสาระสำคัญคือ การเกิดขึ้นและสิ้นสุดลงของสภาพบุคคล ความสามารถของบุคคล และลักษณะพิเศษบางประการ เช่น การแบ่งทุนออกเป็นหุ้น แต่ละหุ้นมีมูลค่าเท่า ๆ กัน ซึ่งความรับผิดชอบของผู้ถือหุ้นจะจำกัดเพียงไม่เกินมูลค่าหุ้นที่จะต้องส่งให้บริษัทเท่านั้น โดยบริษัทจะมีกรรมการหนึ่งหรือหลายคนเป็นผู้แสดงออกซึ่งความประสงค์ ในลักษณะตัวการตัวแทน ซึ่งการกระทำการใด ๆ ต้องอยู่ภายใต้กรอบอำนาจ ข้อบังคับ และวัตถุประสงค์บริษัทเท่านั้น นอกจากนี้ การเปลี่ยนแปลงของผู้ถือหุ้นในบริษัทจะกระทำได้โดยการทำเป็นหนังสือตามแบบที่กฎหมายกำหนด โดยการบันทึกการเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้น เป็นหน้าที่ของบริษัทในการบันทึกข้อมูลโดยไม่จำเป็นต้องจดทะเบียนการโอนหุ้นต่อเจ้าหน้าที่รัฐเพื่อให้การโอนหุ้นมีผลทางกฎหมาย ซึ่งการเปลี่ยนแปลงไปของผู้ถือหุ้นไม่กระทบต่อความมีอยู่ของบริษัท เว้นแต่จำนวนผู้ถือหุ้นลดลงเหลือน้อยกว่าจำนวนที่กฎหมายกำหนด อาจเป็นเหตุให้ศาลมีคำสั่งให้เลิกบริษัทได้

บริษัทในฐานะนิติบุคคลมีสิทธิได้มาซึ่งทรัพย์สิน ทั้งที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง บริษัทมีสิทธิใช้สอยจำหน่ายโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้นได้อย่างอิสระตามรัฐธรรมนูญแห่งประเทศไทยเช่นเดียวกับบุคคลธรรมดา เว้นแต่ โดยลักษณะของสิทธิและหน้าที่ซึ่งโดยสภาพสามารถกระทำได้โดยบุคคลธรรมดาเท่านั้น อย่างไรก็ดี ในการใช้สอยทรัพย์สินของบุคคลนั้น ยังคงต้องอยู่ภายใต้ข้อจำกัดบางประการที่กฎหมายตราไว้เพื่อความสงบเรียบร้อย เช่น ข้อจำกัดในการใช้งานห้องชุดที่ข้อบังคับกำหนดให้เป็นที่อยู่อาศัย จะไม่

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนามบริษัท โดยมีอาจารย์ที่ปรึกษา คือ รองศาสตราจารย์ ดร. รติชัย รดทอง และคณะกรรมการสอบคือรองศาสตราจารย์ ดร. ปวริศ เลิศธรรมเทวี และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร. สลิล สิริพิฑูร

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิเทศศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิเทศศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

สามารถใช้ประกอบการค้าได้ตามพระราชบัญญัติอาคารชุด พ.ศ. 2522 ทั้งนี้ ทรัพย์สินของบริษัทจะไม่ถูกเปลี่ยนมือแม้ผู้ถือหุ้นถึงแก่ความตาย เนื่องจากบริษัทมีสภาพบุคคลแยกออกมาต่างหากจากผู้ถือหุ้น

จากศึกษาข้อกฎหมายทำให้ทราบว่า การถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนามบริษัท มีช่องว่างทำให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีได้ ดังต่อไปนี้

ประเด็นปัญหาแรก คือ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัย กล่าวคือ การกำหนดให้การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ตามมาตรา 37 วรรคแรก (2) โดยไม่พิจารณาถึงสภาพบุคคลของนิติบุคคลนั้น มีความลักลั่นเนื่องจากนิติบุคคลไม่มีสภาพบุคคลในความเป็นจริง ไม่สามารถเข้าอยู่อาศัยในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้ด้วยตัวของนิติบุคคล

นอกจากนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยตามประกาศกระทรวงการคลัง และกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ลงวันที่ 30 มกราคม 2563 ข้อ 3 (4) ที่กำหนดให้การใช้ประโยชน์ เป็นที่อยู่อาศัยไม่หมายความรวมถึง “ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ให้บริการเป็นที่พักรับรองสำหรับคนเดินทางหรือบุคคลอื่นใดโดยคิดค่าตอบแทน ทั้งนี้ ไม่รวมถึงกรณีที่เกิดค่าตอบแทนเป็นรายเดือนขึ้นไปหรือโฮมสเตย์ ...” มีความย้อนแย้งและลักลั่นเมื่อเปรียบเทียบกับหลักการจัดเก็บภาษีประเภทอื่น ๆ เช่น ภาษีเงินได้และภาษีธุรกิจเฉพาะ ที่จัดว่า การใช้ประโยชน์ดังกล่าวของบริษัท เป็นการประกอบการค้าไม่ว่าในกรณีใด ๆ ดังนั้น บริษัทจึงสามารถใช้ช่องว่างดังกล่าวเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีได้ ซึ่งก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างซึ่งเป็นบุคคลธรรมดา ซึ่งไม่สามารถใช้สิทธิบางประการ เช่น การหักค่าภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเป็นค่าใช้จ่ายเพื่อลดปริมาณเงินได้ที่ต้องจ่ายภาษีได้

ประเด็นปัญหาที่สอง คือ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเกษตรกรรม กล่าวคือ การกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรม ซึ่งมีอัตราภาษีต่ำที่สุด โดยไม่คำนึงถึงลักษณะและขนาดของการประกอบกิจการ ขัดต่อหลักผลประโยชน์ที่ได้รับ และหลักความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งจะส่งผลต่อไปให้การบริหารภาษีเป็นไปอย่างไม่มีคุณภาพ

นอกจากนั้น การกำหนดหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ตามประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ลงวันที่ 30 มกราคม 2563 ยังได้ให้นิยามของการประกอบการเกษตรไว้แบบไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีที่แท้จริง จึงเกิดช่องว่างให้บริษัทสามารถใช้เหตุผลในการประกอบการเกษตรเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราอื่น ลงชำระเพียงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่ต่ำที่สุด

ประเด็นปัญหาที่สาม คือ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก กล่าวคือ การจัดเก็บภาษีการรับมรดก ตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 จะเกิดขึ้นเมื่อเจ้าของทรัพย์สินเป็นบุคคลธรรมดาเท่านั้น ดังนั้น จึงเกิดเป็นช่องว่างให้ใช้ประโยชน์จากการเป็นนิติบุคคลของบริษัทซึ่งไม่มีอายุไข โดยให้มีการซื้อ หรือจำหน่าย ถ้ายโอนทรัพย์สินซึ่งรวมถึงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างไปยังบริษัท เพื่อไม่ให้เกิดภาระภาษี

การรับมรดกจากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างดังกล่าว หรือใช้ประโยชน์จากการแบ่งทุนออกเป็นหุ้น เพื่อทยอยส่งมอบที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในทางอ้อมไปยังทายาทเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีการรับมรดก

ประเด็นปัญหาประการที่สี่ คือ ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเกี่ยวกับการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง เช่นเดียวกับปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก ผู้ถือหุ้นซึ่งเป็นผู้รับประโยชน์ที่แท้จริงในทรัพย์สินของบริษัท สามารถใช้ประโยชน์จากการมีสภาพบุคคลของบริษัทโดยแบ่งทุนออกเป็นหุ้นมาใช้จำหน่ายจ่ายโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างให้แก่ผู้ซื้อในทางอ้อม เพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามประมวลรัษฎากร ภาษีท้องถิ่น ตลอดจนค่าธรรมเนียมการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามประมวลกฎหมายที่ดิน

เมื่อพิจารณาถึงสภาพปัญหาทางกฎหมายเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงภาษีโดยการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในนามบริษัท ตามที่กล่าวมา ผู้เขียนจึงมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อการอยู่อาศัย

ผู้เขียนขอเสนอให้แก้กฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัย ลงวันที่ 30 มกราคม 2563 เพื่อให้ค่านิยามการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยใหม่ โดยเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยในข้อ 3 โดยกำหนดข้อยกเว้นไม่ให้ถือเป็นการใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยเพิ่มเติม เป็น (6) ดังนี้

“การใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยให้หมายถึงการใช้ประโยชน์ในที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการอยู่อาศัย รวมถึงที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างซึ่งใช้ประโยชน์ต่อเนื่องด้วย เว้นแต่กรณี ดังนี้ ...

(6) ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่เจ้าของมิได้ใช้ในการประกอบกิจการเฉพาะของ นิติบุคคลตามมาตรา 77/1 แห่งประมวลรัษฎากร”

และให้ตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อกำหนดอัตราภาษีเป็นหลายอัตรา โดยกรณีของการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่ใช้ประโยชน์เป็นที่อยู่อาศัยที่ถือครองโดยบริษัท ต้องจัดเป็นการใช้ประโยชน์อื่นตามมาตรา 37 วรรคแรก (3) ซึ่งอาจกำหนดอัตราภาษีให้ต่ำกว่าที่ใช้ประโยชน์เพื่อทางการค้าอย่างแท้จริงก็ได้

2. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างเพื่อเกษตรกรรม

ผู้เขียนขอเสนอให้แก้กฎหมายลำดับรอง กล่าวคือ ประกาศกระทรวงการคลังและกระทรวงมหาดไทย เรื่อง หลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม ลงวันที่ 30 มกราคม 2563 โดยเพิ่มเติมหลักเกณฑ์การใช้ประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม เนื่องจากตามประกาศฉบับดังกล่าวไม่มีหลักเกณฑ์เกี่ยวกับลักษณะพื้นที่ที่สามารถประกอบเกษตรกรรมได้ ตามกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองอยู่เลย จึงต้องเพิ่มเติมเป็นข้อใหม่ ดังนี้

“ข้อ 6 การใช้ประโยชน์ที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรมในข้อ 2 ของประกาศฉบับนี้ ต้องเป็นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ตั้งอยู่ในพื้นที่ที่สามารถประกอบเกษตรกรรมได้ ตามกฎหมายว่าด้วยการผังเมืองของท้องถิ่นที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างตั้งอยู่”

และแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวงกำหนดที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ทิ้งไว้ว่างเปล่าหรือไม่ได้ทำประโยชน์ตามควรแก่สภาพ พ.ศ. 2562 ในข้อ 2 (1) ดังนี้

“ข้อ 2 ลักษณะที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างที่ไม่ได้ทำประโยชน์ตามสมควรแก่สภาพให้เป็นไปตามหลักเกณฑ์ ดังต่อไปนี้ ...

(1) ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่มีการทำประโยชน์ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและรัฐมนตรีว่าการกระทรวงมหาดไทยประกาศกำหนดตามมาตรา 37 วรรคสอง ตลอดปีที่ผ่านมา หรือ ที่ดินที่โดยสภาพสามารถทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรม แต่การทำประโยชน์ในการประกอบเกษตรกรรมจะก่อให้เกิดความเดือดร้อนรำคาญแก่พื้นที่ข้างเคียง หรือต้องห้ามตามข้อบัญญัติท้องถิ่นเกี่ยวกับผังเมือง”

นอกจากนี้ ในการตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อกำหนดอัตราภาษีเป็นหลายอัตรา โดยกรณีของการถือครองที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในการประกอบเกษตรกรรม ควรกำหนดอัตราที่หลากหลาย เพื่อให้เหมาะสมกับผลประโยชน์ที่เจ้าของที่ดินและสิ่งปลูกสร้างได้รับ โดยอัตราภาษีที่ต่ำที่สุดควรเป็นการประกอบการเกษตรกรรมของบุคคลธรรมดาเพื่อการเลี้ยงชีพ ส่วนการประกอบการเกษตรกรรมของบริษัทควรจัดอยู่ในระดับของการทำธุรกิจ ซึ่งควรมีอัตราภาษีที่สูงขึ้น แต่ทั้งนี้ ไม่ควรเท่ากับหรือสูงกว่าอัตราภาษีสำหรับการใช้ประโยชน์อื่น เพื่อส่งเสริมการประกอบการเกษตรกรรมในประเทศ

3. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีการรับมรดก

ผู้เขียนเห็นว่าการแก้ไขนิยามการใช้ประโยชน์ภาษีและอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 2.1 และ 2.2 จะช่วยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้เพิ่มมากขึ้น และอาจทดแทนประโยชน์ที่อาจขาดหายไปจากการหลีกเลี่ยงการจำหน่ายโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากบริษัทได้ส่วนหนึ่ง

นอกจากนี้ผู้เขียนเสนอให้แก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับการกำหนดมูลค่าหลักทรัพย์ที่ตกเป็นมรดกโดยอาจต้องพิจารณาควบคู่กับการให้ที่ได้รับยกเว้นภาษีในขณะที่ยังมีชีวิตอยู่ภายในกำหนดเวลาหนึ่ง ๆ เช่น 1 ปีก่อนเจ้ามรดกถึงแก่ความตาย โดยให้นำมูลค่าดังกล่าวมารวมคำนวณเป็นมรดกที่ทายาทได้รับด้วย โดยการแก้ไขมาตรา 15 (2) แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 เป็น

“มาตรา 15 การคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินให้ถือตามราคาหรือมูลค่าอันพึงมีในวันที่ได้รับทรัพย์สินนั้นเป็นมรดก รวมกับเงินได้ตามจำนวนที่ผู้ได้รับมรดกได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร อันเนื่องมาจากการให้โดยเสน่หา ในปีภาษีก่อนหรือในปีภาษีเดียวกันกับวันที่เจ้ามรดกถึงแก่ความตาย...”

4. ปัญหาการหลีกเลี่ยงภาษีเกี่ยวกับการโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง

ผู้เขียนเห็นว่าการแก้ไขนิยามการใช้ประโยชน์ภาษีและอัตราภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างตามข้อ 2.1 และ 2.2 จะช่วยให้องค์กรปกครองส่วนท้องถิ่นได้รับรายได้เพิ่มมากขึ้น และอาจทดแทนประโยชน์ที่อาจขาดหายไปจากการหลีกเลี่ยงการจำหน่ายโอนที่ดินและสิ่งปลูกสร้างจากบริษัทได้ส่วนหนึ่งเช่นกัน โดยหากเป็นที่ดินและสิ่งปลูกสร้างที่เห็นได้ชัดว่ามีเจตนาการถือครองขัดกับวัตถุประสงค์ของบริษัทดังเช่นกรณีของที่อยู่อาศัยราคาแพงที่บริษัทซื้อเพื่อประโยชน์ของผู้ถือหุ้นโดยมิได้นำมาใช้ประกอบกิจการ ควรจัดเก็บ

ภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในอัตราที่สูงขึ้น เพื่อชดเชยกับรายได้ที่อาจสูญเสียไปจากการหลีกเลี่ยงการจดทะเบียนโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทั้งนี้ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างนั้น รายได้ภาษีจะเป็นขององค์กรส่วนท้องถิ่น แต่รายได้ที่ส่วนกลางจะได้รับยังคงขาดหายไป ดังนั้น ควรตรา หรือแก้ไขกฎหมายอื่นที่จะชดเชยรายได้ที่ส่วนกลางควรจะได้รับด้วย เช่น การบัญญัติให้รายจ่ายภาษีที่ดินและสิ่งปลูกสร้างในกรณีของที่อยู่อาศัยราคาแพงที่บริษัทซื้อเพื่อประโยชน์ของผู้ถือหุ้น หรือซื้อแล้วไม่มีการทำประโยชน์สมควรแก่สภาพเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร และออกมาตรการให้บุคคลที่ได้รับประโยชน์จากที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของบริษัทต้องแสดงรายการเงินได้ซึ่งเป็นประโยชน์ที่ได้รับจากการอาศัยในที่ดินและสิ่งปลูกสร้างของบริษัทโดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เป็นต้น

เอกสารอ้างอิง

กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. ภาษีการรับมรดกฉบับสมบูรณ์, พิมพ์ครั้งที่ 4. กรุงเทพมหานคร : อมรินทร์พริ้นติ้ง แอนด์พับลิชชิ่ง, 2561.

ดุยลักษณ์ ตราธรรม. การวางแผนภาษีธุรกิจการขายอสังหาริมทรัพย์. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: ธรรมนิติ เพรส, 2561.

นิลุบล เลิศนุวัฒน์. ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับบริษัทมหาชนจำกัด. พิมพ์ครั้งที่ 1. ปทุมธานี: โครงการตำราและเอกสารประกอบการสอน คณะนิติศาสตร์และมหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2560.

สหธร รัตนไพจิตร. คำอธิบายกฎหมายลักษณะห้างหุ้นส่วนบริษัท. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร : วิญญูชน, 2560.

ศาสตรา สดสวาสดี. การวิเคราะห์นโยบายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร, คณะพัฒนาการเศรษฐกิจ สถาบันบัณฑิตพัฒนบริหารศาสตร์, 2561.

ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพมหานคร, สำนักพิมพ์วิญญูชน , 2563.