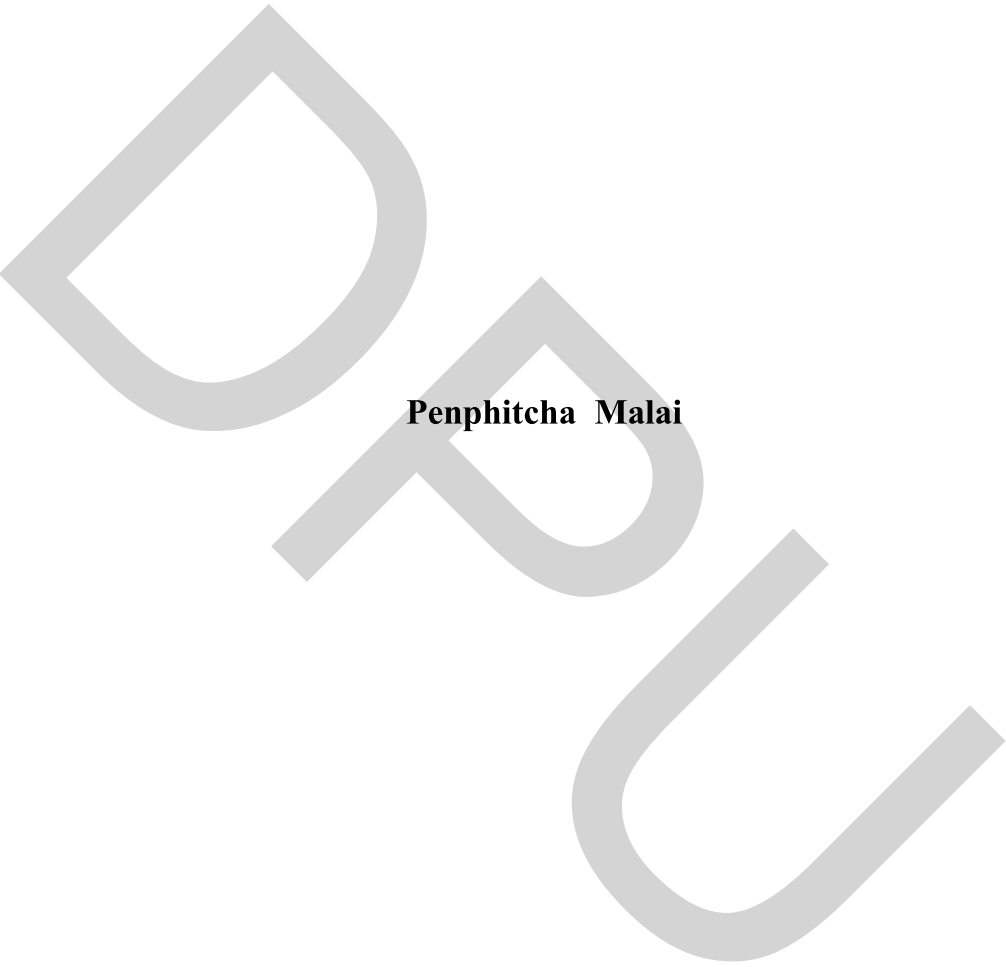


ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4)
แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร
ที่ยอมรับไม่ได้

เพ็ญพิชชา มาลัย

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปรีดี พนมยงค์
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์
พ.ศ. 2558

**The Problem of The Use of Tax Authority's Power under Section 65
bis (4) of The Revenue Code, Anti-Unacceptable Tax Avoidance**



Penphitcha Malai

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

Department of Law

Pridi Banomyong Faculty of Law, Dhurakij Pundit University

2015

หัวข้อวิทยานิพนธ์	ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร ที่ยอมรับไม่ได้
ชื่อผู้เขียน	เพ็ญพิชชา มาลัย
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2557

บทคัดย่อ

วิทยานิพนธ์นี้มีจุดมุ่งหมาย เพื่อศึกษาถึงช่องว่างของกฎหมายในมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากหากปราศจากหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน ช่องว่างของกฎหมายดังกล่าวจะก่อให้เกิดปัญหาการตีความและการใช้ดุลยพินิจอย่างปราศจากขอบเขตที่ชัดเจนของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร ซึ่งส่งผลกระทบต่อความแน่นอนชัดเจนและความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร อันทำให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล มีความสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากปัจจุบันมีการประกอบธุรกิจในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น โดยธุรกิจที่เปิดดำเนินการอย่างนิติบุคคลก็ต้องปฏิบัติตามกฎหมายการเสียภาษีอากรไทยมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นมาตราหนึ่งที่ถูกนำมาใช้เป็นเงื่อนไขในการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลจากฐานภาษี “กำไรสุทธิ” โดยบทบัญญัติดังกล่าวนี้ ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมระหว่างกันในราคาต่ำกว่าราคาตลาด โดยการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน ในการประเมินเงินได้ในราคาตลาด ในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

จากการศึกษาตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้วิจัยพบว่า การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังไม่มีการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนและยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ ดังนั้นผู้วิจัยจึงได้ทำการศึกษาและวิเคราะห์เจตนารมณ์ของบทบัญญัติของกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยนำหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี หลักกฎหมาย

แม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง และหลักการตีความกฎหมายตามหลักเจตนารมณ์ของกฎหมาย สำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Legal Form Doctrine) มาใช้เป็นเครื่องมือ รวมถึงศึกษากฎหมาย ของต่างประเทศ อันได้แก่ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่น ทั้งนี้เพื่อวางแนวทางที่เหมาะสมในการจัดการกับปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากบทบัญญัติ ของกฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ดังนั้น ผู้วิจัยจึงใคร่ขอเสนอแนะให้มีการกำหนดนิยามของคำว่า “ราคาตลาด” และ “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้” ให้ชัดเจน รวมถึงรวบรวมแนวทางปฏิบัติตามคำสั่ง กรมสรรพากรจัดให้เป็นหมวดหมู่และดำเนินการแก้ไขในเรื่องของสถานะทางกฎหมาย เพื่อลดปัญหาจากการใช้ดุลพินิจอย่างกว้างขวางของเจ้าพนักงานประเมินจากกรณีมีเหตุอันสมควร นอกจากนี้ควรเพิ่มหมวดพิเศษในประมวลรัษฎากรไทยว่าด้วย “มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี อากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน” แยกต่างหากจากบทบัญญัติทั่วไปว่าด้วยภาษีเงินได้ แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจและสะดวกต่อการนำบทบัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากรไปใช้บังคับ รวมถึงการนำกฎหมายของต่างประเทศมาปรับใช้อันเป็นทำให้ ช่องโหว่ของกฎหมายนี้หมดไป อันจะก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและความมีประสิทธิภาพ ในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นประโยชน์แก่ประเทศชาติต่อไป

Thesis Title	The Problem of The Use of Tax Authority's Power under Section 65 bis (4) of The Revenue Code, Anti-Unacceptable Tax Avoidance
Author's Name	Penphitcha Malai
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodjan
Department	Law
Academic Year	2014

ABSTRACT

This thesis aims to research on a loophole in section 65 bis (4) of the Revenue Code. Without a clear rule of law, such a loophole causes problems of interpretation and boundless discretion of tax officials. This has an adverse repercussion on the certainty and the efficiency of taxation, and therefore causes the government the less income from taxation.

Since the number of businesses running in Thailand has been increasing in recent years, a corporate income tax, resultantly, plays a significant role in Thailand's economics. As such, all of the businesses operate herein as juristic persons shall pay their taxes by complying with section 65 bis (4) of the Revenue Code. This section, as one of the conditions concerning with the collecting of a corporate income tax which is based on "Net Profits", was placed as a mean of anti-unacceptable tax avoidance from setting of price for transferring, selling, servicing or lending between corporations which have price lower than arm's length price. Hence, in accordance with section 65 bis (4), the tax official shall have a power to assess the income tax regard to arm's length price. The said assessment is focusing on the case of transferring assets, providing service or lending money without remuneration; or, with remuneration, providing fee, service fee or interests in the lower price than arm's length price without reasonable cause.

By studying the provisions under the Revenue Code together with legal taxation rulings by the Revenue Department as well as the Supreme Court's judgments related to section 65 bis (4) of the Revenue Code, the research finds that the exercising of the discretion of tax officials for anti-unacceptable tax avoidance regarding to section 65 bis (4) is clearly uncertain and ineffective. The research, consequently, studies and analyses the spirit of law of corresponding provisions by utilizing the Doctrine of Four Canons of Taxation, Primary

Legislation and Subordinate Legislation and Abuse of Legal Form Doctrine as a mean. In addition, the studying of foreign laws also takes place namely, the law of the United States of America, the law of the Commonwealth of Australia and the law of Japan, in order to find a way to resolve these arising practice problems from the outstanding section.

The research suggests that the definition of “Arm’s Length Price” and “Anti-Unacceptable Tax Avoidance” should be providing in order to make them clear and certain. A categorization of legal taxation rulings together with an amendment regarding their legal status must be proceeded in order to resolve the tax officials’ discretion problem. Furthermore, a provision relating to “Measure of Anti-Unacceptable Tax Avoidance for Transfer Pricing” shall be prescribed separately from the general provisions of the Revenue Code for the sake of their comprehension and enforcement. To an end, adapting the foreign laws to Thai positive laws shall eradicate this loophole from the law and, as a result, it shall provide the certainty and efficiency of taxation which substantially benefits Thailand’s economics as a whole.

กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้สำเร็จลุล่วงลงได้ เพราะได้รับความเมตตาจาก รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ได้กรุณาเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ซึ่งท่านได้สละเวลาในการอ่านงานอย่างละเอียด ให้คำปรึกษาและแนะนำ ตลอดจนตรวจสอบแก้ไข ปรับปรุงข้อบกพร่องต่าง ๆ รวมถึงมีขั้นตอนคอยรับฟังและให้คำอธิบายความไม่รู้ของผู้วิจัยอยู่เสมอ ซึ่งผู้วิจัยได้นำมาใช้เป็นแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์จนสำเร็จอย่างสมบูรณ์ ผู้วิจัยจึงขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ มา ณ ที่นี้

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่โอกาสแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และได้กรุณาเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ รวมถึงชี้ให้เห็นข้อผิดพลาดในผลงานพร้อมเสนอแนะแนวทางในการแก้ไข

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์พนิจ ทิพย์มณี และรองศาสตราจารย์ภาณินี กิจพอคำ เป็นอย่างสูงที่ได้กรุณาเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ พร้อมทั้งได้ให้คำแนะนำและข้อคิดเห็นอันเป็นประโยชน์ต่อผู้วิจัยในการปรับปรุงแก้ไขวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์ยิ่งขึ้น

ผู้วิจัยขอกราบขอบพระคุณ ในความกรุณาของท่านอาจารย์ทุกท่านในคณะนิติศาสตร์ปริทัศน์ พนมยงค์ ที่ได้กรุณาอบรม สั่งสอน และให้ความรู้มาตลอดระยะเวลาที่ได้ทำการศึกษา ณ มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์

นอกจากนี้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณ คุณพ่อวีระ มาลัย คุณแม่จันทร์เพ็ญ มาลัย คุณปวีณา ธนเลิศนานนท์ คุณปราณี ประยูรเวช และคุณดนัย ธิรคุณโกวิท ผู้ซึ่งคอยให้กำลังใจและกระตุ้นเตือนถ่มถึงการทำวิทยานิพนธ์ด้วยความห่วงใย รวมถึงขอขอบพระคุณ คุณมาชาพุมิ อิกุชิ ที่ให้โอกาสผู้วิจัยได้ทำงานพร้อมศึกษาปริญญาโท ตลอดจนขอขอบคุณกัลยาณมิตรที่รักทุก ๆ ท่าน ที่คอยช่วยเหลือ สนับสนุน และให้กำลังใจแก่ผู้วิจัยในการจัดทำวิทยานิพนธ์ตลอดมา

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอแสดงความดีของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้แด่ บิดามารดา ครูอาจารย์ ผู้แต่งตำรา ผู้เขียนบทความทุก ๆ ท่านที่ผู้วิจัยได้นำมาใช้เป็นข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ตลอดจนผู้มีพระคุณทุกท่าน ที่ได้ให้ความช่วยเหลือมาโดยตลอด

เพ็ญพิชชา มาลัย

สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย	ฅ
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ	จ
กิตติกรรมประกาศ.....	ช
บทที่	
1. บทนำ.....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	4
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	4
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	5
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	6
2. แนวความคิดทางทฤษฎี และหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้.....	7
2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร	8
2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล	28
2.3 การหลบหลีกภาษีอากรและมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้	43
2.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร	57
2.5 หลักสุจริต	58
2.6 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษียำดับรอง	60
2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง	64
3. มาตรการทางกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ	66
3.1 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามกฎหมายไทย.....	66
3.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศ.....	99

สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4. ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)	116
4.1 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี	116
4.2 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง	126
4.3 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)	128
4.4 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ	136
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	142
5.1 บทสรุป.....	142
5.2 ข้อเสนอแนะ	151
บรรณานุกรม	158
ภาคผนวก	167
ก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538	168
ข คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539	171
ค คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545	174
ง คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546	179
จ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558	181
ประวัติผู้เขียน	184

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อำนาจการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจอธิปไตยของแต่ละรัฐ โดยกฎหมายของแต่ละรัฐได้บัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ภายในดินแดนของตน เพื่อสร้างรายได้และเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและบำรุงประเทศ อีกทั้งเป็นเครื่องมือในการดำเนินตามนโยบายในด้านต่าง ๆ ด้วยเหตุนี้ภาษีจึงมีบทบาทต่อสังคมอย่างมาก เพราะภาษีเข้าไปเกี่ยวข้องกับทุกคน ทุกธุรกิจโดยทุกคน ทุกธุรกิจต้องแบกรับภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐ¹ ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล มีความสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากมี การประกอบธุรกิจในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น ทั้งธุรกิจของต่างชาติและธุรกิจของคนไทยเอง โดยธุรกิจที่เปิดดำเนินการก็จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายการเสียภาษีอากรไทยตามเงื่อนไขการลงทุนต่าง ๆ ในแต่ละประเภทธุรกิจนั้น แต่สิ่งที่ตามมาก็คือมีการหาช่องว่างของกฎหมายที่เกี่ยวกับการหลบหลีกการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้กิจการของตนเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลยเพื่อเพิ่มผลกำไรในการดำเนินธุรกิจ จึงก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากร ส่งผลต่อรายได้จากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ ดังนั้นการที่จะทำให้มีรายได้เข้าสู่รัฐมาก จึงต้องมีการจัดเก็บภาษีให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วย โดยปราศจากการรั่วไหล และการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)²

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นมาตราหนึ่งที่ถูกนำมาใช้เป็นเงื่อนไขในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานภาษี “กำไรสุทธิ” โดยมีบทบัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน”

¹ จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป, 2553, วารสารนิติศาสตร์, 22(1), น. 85.

² การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) กล่าวรายละเอียดต่อไปในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.

ทั้งนี้ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ มีที่มาจากนารายได้มาหักด้วยรายจ่ายส่วนที่เหลือคือกำไรสุทธิ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลบหลีกภาษีโดยการกำหนดราคาโอนทรัพย์สิน การกู้ยืมเงินหรือให้บริการโดยไม่มียาตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดราคาต่ำกว่าราคาตลาด มีรายได้น้อย เมื่อนำมาหักกับรายจ่าย ก็จะมีกำไรสุทธิน้อย เงินที่ต้องเสียภาษีก็น้อยตามและอาจเป็นช่องทางให้เกิดการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

ตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินราคาตลาดของการโอนทรัพย์สินหรือขายสินค้าโดยไม่มียาตอบแทน หรือโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ตลอดจนให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินราคาตลาดของดอกเบี้ยหรือค่าบริการ ของการให้กู้ยืมหรือการให้บริการระหว่างกันที่ไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

แต่ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดนิยาม “ราคาตลาด” ไว้ว่ามีมาตรฐานในการพิจารณาอย่างไร ในการคำนวณหาราคาอันพึงซื้อขายกันนั้น จะมีวิธีการคำนวณอย่างไรให้เป็นที่ยอมรับทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและกรมสรรพากร และคำว่า “เหตุสมควร” อันเป็นข้อยกเว้นของมาตรา 65 ทวิ (4) นั้นจะต้องถึงมาตรฐานที่ถือเป็นเหตุสุดวิสัยหรือพ้นวิสัยหรือไม่ และถ้าเป็นการกระทำที่สุจริต จะถือว่ามิเหตุอันสมควรหรือไม่ ซึ่งในการวินิจฉัยปัญหาดังกล่าวจะเป็นดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินหรือตามคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร ซึ่งจะวางหลักเกณฑ์ไว้ตามที่เห็นว่าเหมาะสมแต่ไม่มีหลักเกณฑ์ที่แน่นอน แม้ต่อมาเมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 กรมสรรพากรได้มีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” แต่ก็เพียงมาตรฐานการปฏิบัติการของเจ้าพนักงานประเมินเพื่อขยายความและช่วยเจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจในเรื่องการคำนวณราคาตลาดและในการตรวจสอบเอกสารการพิสูจน์ราคา มิใช่กฎหมาย ยังไม่ทำให้บทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ชัดเจนและครอบคลุมเพียงพอ ดังนั้นแม้เจ้าพนักงานประเมินจะนำนิยามตามคำสั่งดังกล่าวมาใช้ในการตีความ ราคาตลาดก็ตาม ก็เป็นลักษณะการตีความตามข้อเท็จจริงแต่ละกรณีไป อันส่งผลให้เกิดความ ไม่แน่นอนในการบังคับใช้บทบัญญัติตามประมวลรัษฎากร จึงทำให้นิติบุคคลผู้เสียภาษี ไม่ยอมรับหลักเกณฑ์ที่กรมสรรพากรกำหนด และมองหาช่องโหว่ทางกฎหมายเพื่อ หลบหลีกภาษี (The loopholes for tax avoidance) เนื่องจากเห็นว่า กฎหมายได้ให้อำนาจ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 65 ทวิ (4) โดยไม่มีกรอบ ของการใช้ดุลยพินิจ

จากปัญหาที่เกิดขึ้น หากได้พิจารณาประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith³ นั้น จะพบว่าบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีลักษณะไม่สอดคล้องหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการในเรื่องความแน่นอนชัดเจนและควรมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากบทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตีความและใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน หากเรื่องที่ประเมินเจ้าพนักงานนั้นประเมินยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ดีพอสำหรับการประเมินราคาตลาดและเหตุอันสมควร อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี นอกจากนี้การได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละท่าน อาจทำให้เกิดปัญหาขัดแย้งกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร อันส่งผลให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร และมีผลกระทบต่อควมมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

ดังนั้นจึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาและวิเคราะห์ถึงช่องว่างของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน รวมถึงหลักเกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินและเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยศึกษาจากตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกาในประเด็นปัญหาต่าง ๆ เปรียบเทียบกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่

³ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith ประกอบด้วยหลักสำคัญ 4 ประการ คือ

1. หลักความเสมอภาค (Equality) หรือ หลักความเป็นธรรม (Equity)

การที่จะทำให้ประชาชนสนใจในการเสียภาษีอากรได้นั้น ต้องทำให้ประชาชนรู้สึกว่ามีการเสียภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกันหมดทุกคน มีความเสมอภาคกัน

2. หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainty)

บทบัญญัติของกฎหมายต้องกำหนดให้แน่นอนและชัดเจน ประชาชนและนิติบุคคลผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจได้โดยง่ายว่าวิธีการทางภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างไร เวลาใดที่ต้องมีการเสียภาษีอากร สถานที่เสียภาษีอากรอยู่ที่ใด และต้องเสียภาษีอากรอัตราภาษีเท่าใด เพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากในการตีความและเกิดช่องว่างทางกฎหมาย อีกทั้งเป็นการป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ บทบัญญัติจึงจำเป็นต้องมีความชัดเจนทั้งทางกฎหมายและแนวปฏิบัติ

3. หลักความสะดวก (Convenience)

วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากรและมีวิธีการชำระที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายไม่อยากชำระภาษีอากร

4. หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งทางด้านผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินในกระเป๋าของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้.

ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศเพื่อนำมาปรับปรุงแก้ไข มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีความแน่นอนชัดเจนและมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เพื่อให้ผู้เสียภาษีมุ่งความสนใจในการเสียภาษี เป็นไปตามเจตนารมณ์ที่แท้จริงของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั่นก็คือ การต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินเพื่อการพาณิชย์

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ แนวคิดและทฤษฎีของหลักการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมถึงแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร
2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Anti-unacceptable tax avoidance measure) ตามกฎหมายของประเทศไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้าน การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจน เหมาะสมและมีประสิทธิภาพเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีสอดคล้องกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

1.3 สมมติฐานของการศึกษา

บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นกฎหมายที่ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ แต่ไม่มีการกำหนดแนวทางที่ชัดเจนและยังไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอ นำไปสู่ข้อสงสัย ข้อหารื้อ และคดีความขึ้นสู่ชั้นศาลจำนวนมาก ทำให้ประเทศไทยสูญเสียรายได้จากเงินภาษีนิตินุคคลในส่วนนี้เพื่อนำไปใช้พัฒนาประเทศ ดังนั้นจึงสมควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์และมีการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายดังกล่าวให้ชัดเจนและมีการรวบรวมแนวปฏิบัติที่เกี่ยวข้องกันไว้ด้วยกัน เพื่อให้สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายที่บัญญัติขึ้น ก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากรเป็นประโยชน์ แก่ประเทศชาติต่อไป

1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1. ศึกษาถึงตัวบทกฎหมายและปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. ศึกษาแนวทางการแก้ไขว่าทำอย่างไรบทบัญญัติของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) ดังกล่าว จึงจะแน่นอนชัดเจนและเป็นที่ยอมรับในทางกฎหมาย สอดคล้องกับหลักการจัดเก็บ ภาษีอากรที่ดี เพื่อทำให้นิติบุคคลผู้เสียภาษีเต็มใจในการเสียภาษี

3. ศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

4. การวิเคราะห์เกี่ยวกับการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการใช้มาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้โดยนำหลักการตีความกฎหมายตามหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)⁴ มาใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์มาตรา 65 ทวิ (4) ว่าเป็นการส่งเสริม สนับสนุนหรือ สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนหรือหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีหรือไม่

1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิธีการศึกษาของวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ เป็นการศึกษาค้นคว้าเชิงเอกสาร (Documentary Research) โดยการศึกษาค้นคว้าจากตำราทางวิชาการ บทความในวารสารต่าง ๆ ผลงานวิจัย วิทยานิพนธ์ ตลอดจนคำพิพากษาศาลฎีกา หนังสือตอบข้อหารือจากกรมสรรพากร คำสั่ง กรมสรรพากร ประมวลรัษฎากร ตำราและบทความภาษาต่างประเทศ รวมถึงข้อมูลจากเว็บไซต์ (Web Site) ต่าง ๆ โดยนำมาวิเคราะห์ถึงปัญหาที่เกิดขึ้นและเสนอแนะแนวทางแก้ไขปรับปรุง

⁴ หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่า ธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะต้องตามแบบของ กฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมาย ศาลและเจ้าหน้าที่ ประเมินยอมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย อ้างอิงมา จาก International Tax Glossary 4th Edition (P.1-2), by Barry Larking, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1), โดย ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม และดุยลักษณ์ ตราฐธรรม, 2548, เอกสารภาษีอากร, 24(287), น.103.

1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้มีความรู้ ความเข้าใจในหลักเกณฑ์ แนวคิดและทฤษฎีของ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี รวมถึงเจตนารมณ์และหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร
2. ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคจากการใช้ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และ แนวทางการตีความของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเงิน ได้นิติบุคคลโดยเจ้าพนักงานประเมินในธุรกรรมการขายทรัพย์สิน การให้บริการและการให้กู้ยืม ซึ่งไม่มีคำตอบแทนหรือมีคำตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร
3. ทำให้ทราบถึงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Anti-tax avoidance measure) จากการ กำหนดราคาโอนในประเทศไทยและในต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อให้เกิดความ แน่นอนชัดเจนและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างมี ประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร

บทที่ 2

แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

ระบบภาษีอากรของไทยเป็นระบบที่มีการพัฒนามาพร้อม ๆ กับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมของไทย การจัดเก็บภาษีถือเป็นเครื่องมือที่เป็นรูปธรรมในการกำหนดทิศทางเพื่อให้เศรษฐกิจของประเทศบรรลุเป้าหมายได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรเริ่มต้นจากการที่รัฐบาลเสนอเก็บจากทรัพย์สิน หรือจากที่ดินอย่างเดียว แต่ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของจำนวนประชากร การเพิ่มฐานภาษี¹ และการเปลี่ยนแปลงนโยบายด้านเศรษฐกิจ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงของแนวความคิดต่าง ๆ และปรากฏการณ์ใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น ในสังคม ปัจจัยเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่มียุทธพลต่อที่มาของภาษีอากรในประเทศไทย

ในการวิจัยนี้ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตการศึกษาเฉพาะในส่วนของการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งปัจจุบันการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลมีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษี ภาษีนิติบุคคลจึงเป็นหนึ่งในปัจจัยหลักที่นักลงทุนจะพิจารณาเพื่อตัดสินใจเข้ามาลงทุน เนื่องจากค่าใช้จ่ายทางภาษีเป็นต้นทุนซึ่งมีผลต่อราคาสินค้าและมีผลกระทบต่อกำไรของธุรกิจโดยตรง

จากการศึกษาการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เพื่อจัดเก็บภาษีนิติบุคคล พบว่ามีความซับซ้อนเนื่องจากต้องปรับให้ทันกับธุรกรรมที่มีความก้าวหน้าและพบว่ากฎหมายที่ใช้อยู่ในการทำความเข้าใจ ต้องอาศัยการตีความ อีกทั้งเมื่ออ่านกฎหมายหลักแล้วยังต้องพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติอื่นที่มีประเด็นย่อยเพิ่มเติมและข้อยกเว้นจำนวนมากบัญญัติอยู่ซึ่งถือเป็นอุปสรรคต่อผู้เสียภาษีอากรอย่างมาก เนื่องจากผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถตัดสินใจได้ว่าควรยึดข้อมูลจากกฎหมายส่วนใดเป็นหลัก อีกทั้งเมื่อนำไปใช้ยังต้องคำนึงถึงดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินซึ่งเป็นอุปสรรคอย่างมากต่อผู้เสียภาษีอากร จึงนำมาซึ่ง

¹ จาก คำบรรยายการภาษีอากร ภาค 1 หลักการภาษีอากร (น. 3-4), โดย ขจร สารพันธ์, 2513, กรุงเทพฯ: บพิธ.

² จาก เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร ไทย (น. 81), โดย บุญธรรม ราชรักษ์, 2551, กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.

ความไม่แน่นอนชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ก่อให้เกิดแรงจูงใจที่จะหลบหลีกภาษีอากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจากปัญหาที่กล่าวถึง ผู้วิจัยจึงเห็นควรที่จะต้องทำการศึกษาและทำความเข้าใจในหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีที่ดี การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และการหลบหลีกภาษีอากร เพื่อให้มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องดังกล่าว ที่จะนำมาเป็นกรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ปัญหาซึ่งเป็นหัวข้อของงานวิจัยต่อไป

2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร

2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ในประเทศไทย การใช้คำว่า “ภาษี” มักใช้ควบคู่กับคำว่า “อากร” เสมอ โดยคำว่า “อากร” เป็นคำที่มีมาตั้งแต่สมัยอยุธยา ในขณะที่คำว่า “ภาษี” เพิ่งปรากฏในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทยไม่ถึง 200 ปี³

อย่างไรก็ตาม ความหมายภาษีอากร ตามพจนานุกรมฉบับบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554 ได้ให้ความหมายทั่วไปของศัพท์ภาษีอากรแยกกันว่า “ภาษี คือ เงินที่มีกฎหมายกำหนดให้รัฐหรือท้องถิ่นเรียกเก็บจากบุคคลในเหตุต่าง ๆ เช่น การมีรายได้ การมีทรัพย์สิน การประกอบกิจการ การบริโภค เพื่อใช้จ่ายในการบริหารประเทศหรือท้องถิ่น เช่น ภาษีเงินได้ ภาษีบำรุงท้องที่ ภาษีโรงเรือนและที่ดิน ภาษีมูลค่าเพิ่ม” “อากร คือ ค่าธรรมเนียมอย่างหนึ่งที่รัฐบาลเรียกเก็บ เช่น อากรรังนก อากรมหรสพ”⁴

นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการไทยและนักวิชาการของต่างประเทศได้พยายามที่จะให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้อย่างหลากหลาย แต่ก็ยังมิได้มีคำนิยามใดที่ชัดเจนพอที่จะถือเป็นที่ยึดในทางใดทางหนึ่ง ดังนี้

2.1.1.1 ความหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์และวิชาการ

นักวิชาการและนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้พยายามให้คำนิยามในความหมาย “ภาษีอากร” ไว้หลายความหมายและแตกต่างกันไป โดยเฉพาะความหมายของภาษีอากรในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์และนักวิชาการต่าง ๆ กันไป

³ จาก “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” โดย รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, 2527, *สรรพากรสาสน์*, 31 (5), น. 106.

⁴ จาก *พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554* (น. 870, 1400), โดย ราชบัณฑิตยสถาน, 2556, กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์.

อรรถ ธรรมโน ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง⁵

ขจร สารพันธุ์ ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ เงินหรือสิ่งของที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นหน้าที่ของรัฐบาล⁶

ประยูร เกลิงศรี ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนมีลักษณะของการบังคับ โดยไม่คำนึงว่าประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคน จะได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินภาษีอากรโดยเท่าเทียมกันหรือไม่ และผู้เสียภาษียินดีเสียภาษีหรือไม่ก็ไม่สำคัญ การเก็บภาษีมิใช่เป็นการลงโทษผู้เสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากค่าปรับซึ่งผู้กระทำความผิดกฎหมายจะต้องเสียให้แก่รัฐ อนึ่งภาษีที่รัฐบาลเก็บได้จะจ่ายเพื่อประโยชน์ของประชาชนส่วนรวมในสังคม มิใช่จ่ายเพื่อตอบแทนผู้เสียภาษีโดยตรง⁷

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้สองแนวทาง แนวทางแรก ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี แนวทางที่สอง คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนรัฐบาล⁸

สมคิด เลิศไพฑูรย์ ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ ภาระทางการเงินที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชนในลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนเพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งเกี่ยวกับภาระสาธารณะ⁹

เบอร์นาร์ด ฮาตูซ (Bernard Hatoux) ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร หมายถึง กฎหมายที่รวมกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการให้รัฐสามารถดำเนินการจัดเก็บรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมภาระทางการเงินที่ใช้ในงานอันเกี่ยวกับผลประโยชน์สาธารณะ¹⁰

ส่วนอีกหลายท่านได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ที่แตกต่างกันออกไป เช่น

⁵ จาก การคลัง (น. 18), โดย อรรถ ธรรมโน, 2513, กรุงเทพฯ: กรมสรรพสามิต.

⁶ จาก การภาษีอากร ในคำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (น. 1), โดย ขจร สารพันธุ์, 2513, กรุงเทพฯ: บพิธ.

⁷ จาก หลักเศรษฐศาสตร์ (น. 441), โดย ประยูร เกลิงศรี, 2517, กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

⁸ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 129-130), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁹ จาก “ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า ภาษี,” โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2532, วารสารนิติศาสตร์, 19 (1), น. 115.

¹⁰ จาก Droit Fiscal (p. 10), by M. Betch, Vuibert, 2008 (อ้างถึงใน กฎหมายภาษีกร (น. 2), โดย ศุภลักษณ์ พินิจวุฒ, 2556, สมุทรสาคร: ที.เค.แอส.สยามเพรส.)

ซีเอ็ม อัลเลียน (Cm Alian) ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า คือสิ่งที่รัฐไหลจาก กระแสเงินได้ไปสู่ภาครัฐ เว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐและเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับ ต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ¹¹

สมชัย ฤชุพันธุ์ ให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพยากรที่ได้มี การเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น¹²

จากคำนิยามข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ในมุมมองของ นักเศรษฐศาสตร์ จะให้ความสำคัญในเรื่องของการเคลื่อนย้ายทรัพยากร โดยมองในลักษณะที่เป็น มุมกว้าง โดยเฉพาะทรัพยากรที่ภาคเอกชนส่งให้แก่รัฐ ส่วนในด้านของนักวิชาการนั้น อาจมองได้ ว่าลักษณะของภาษีอากรนั้นมีลักษณะแนวทางในการบังคับจัดเก็บ

จากคำนิยามต่าง ๆ ข้างต้น สามารถสรุปลักษณะสำคัญของคำว่า “ภาษีอากร” ได้ดังนี้¹³

1) ภาษีอากรโดยทั่วไป จะมีลักษณะบังคับเก็บ (Obligation) โดยผลของกฎหมายไม่ว่า ผู้เสียภาษีอากรจะสมัครใจหรือไม่ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

2) ภาษีมักจะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากผู้เสียภาษีมาสู่ภาครัฐบาล โดยไม่มีทรัพยากรใด ๆ เคลื่อนย้ายจากรัฐบาลกลับให้ผู้เสียภาษีนั่น ๆ โดยตรง ต่างกันกับกรณีซื้อ สินค้าหรือบริการซึ่งมีสินค้าหรือบริการเคลื่อนย้ายจากผู้ขายมาสู่ผู้ซื้อ โดยมีเงินค่าสินค้าหรือบริการ จากผู้ซื้อมาสู่ผู้ขายเป็นการตอบแทน

3) ภาษีอากรโดยทั่วไปมีลักษณะไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี

4) ภาษีอากรไม่ก่อให้เกิดภาระ ในการชำระคืนของรัฐบาล แม้ว่าลักษณะทั่วไป ของภาษีอากรจะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพยากรจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลก็ตาม

5) ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็น “เงิน” เสมอไป อาจเรียกเก็บในรูปของสินค้า หรือบริการก็ได้ (Taxes In Kind) ฉะนั้นเราจะพบว่าเมื่อรัฐต้องการสินค้าและบริการชนิดใด รัฐก็จะใช้วิธีการเก็บอากรในรูปตัวเงินเพิ่มขึ้นเพื่อให้เกิตรายได้นำไปใช้จ่ายซื้อสินค้าและบริการนั้น หรือโดยวิธีอาศัยอำนาจตามกฎหมายบังคับซื้อสินค้าและบริการในราคาที่สูงกว่าราคาตลาด

¹¹ C. M. Alian (อ้างถึงใน “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” โดย สราวุธ วัฒนารักษ์, 2548, คุณภาพ, น. 32).

¹² จาก การเงินธุรกิจและการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร) (น. 8), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2525, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

¹³ จาก กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 65-66), โดย สุภรัตน์ ควณิกกุล และคณะ, 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

เมื่อพิจารณา ความหมายในด้านต่าง ๆ ของภาษีแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าแม้ความหมายของคำว่า “ภาษี” จะยังไม่สามารถสรุปได้ไปในแนวหนึ่งแนวใดก็ตาม แต่ผลสรุปสุดท้ายไม่ว่าจะเป็นการเคลื่อนไหวทางทรัพยากรหรือจะเป็นการเรียกผลประโยชน์ตอบแทนอย่างหนึ่งอย่างใดไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม วัตถุประสงค์ที่แท้จริงก็คือกระทำเพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม

2.1.1.2 ผลในทางกฎหมายของภาษีอากร

ถึงแม้ว่าความหมายของคำว่า ภาษีอากร ยังไม่อาจสรุปให้ได้คำจำกัดความที่ชัดเจนว่ามีความหมายเช่นใด แต่บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับคำว่าภาษีอากรไว้ เช่น ในมาตรา 73 กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน มาตรา 41 ได้กำหนดให้สิทธิในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรที่จำกัดสิทธิจะต้องไม่กระทบแก่นของสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ตามมาตรา 29 และในมาตรา 186 ยังได้กำหนดรูปแบบพิเศษในการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรโดยให้อำนาจออกเป็นพระราชกำหนด เกี่ยวกับภาษีอากรหรือเงินตรา¹⁴ และนอกจากนี้ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 154 ถึง 156 ยังกำหนดบทลงโทษถึงขั้นจำคุก แก่เจ้าพนักงานของรัฐผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่กระทำการทุจริตหรือประพฤติดุชฉัยในการใช้อำนาจหน้าที่เป็นคุณหรือโทษแก่ผู้เสียภาษี จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายรัฐธรรมนูญเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่สร้างความชอบธรรมอันเป็นพื้นฐานแห่งความชอบด้วยกฎหมายทั้งปวงของรัฐ ที่กำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่และความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิของบุคคลกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานของรัฐ มีหน้าที่เก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรส่วนประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพากร ซึ่งเป็นการสร้างรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐบาล เป็นกฎหมายมหาชนที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจสังคม การเมืองและ

¹⁴ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 186 บัญญัติว่า “ในสมัยประชุมถ้ามีความจำเป็นต้องมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรหรือเงินตราซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน พระมหากษัตริย์จะทรงตราพระราชกำหนดให้ใช้บังคับดังเช่นพระราชบัญญัติก็ได้...”

มาตรา 73 บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่...เสียภาษีอากร...ทั้งนี้ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครองขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านั้นย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

มาตรา 29 บัญญัติว่า “การจำกัดสิทธิและเสรีภาพของบุคคลที่รัฐธรรมนูญรับรองไว้จะกระทำมิได้ เว้นแต่โดยอาศัยอำนาจตามบัญญัติแห่งกฎหมายเฉพาะ เพื่อการที่รัฐธรรมนูญนี้กำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น และจะกระทบกระเทือนสาระสำคัญของสิทธิและเสรีภาพนั้นมิได้...”

การปกครองของประเทศและเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากกฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น โดยจะเห็นได้ตามตัวอย่างเช่น¹⁵ ความหมายของ คำบางคำในประมวลรัษฎากรอาจแตกต่างไปจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และแม้แต่ในประมวลรัษฎากรด้วยกัน ก็อาจแตกต่างกัน เช่น คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากรได้ให้ความหมายไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและหมายรวมถึง

- 1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
 - 2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกัน เป็นทางการค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น
 - 3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม มาตรา 47(7)(ข)
 - 4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา”
- จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้จำกัดเฉพาะ บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัดตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปเท่านั้น

2.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์หลายประการ ทั้งในด้านการหารายได้มาใช้ จ่ายในกิจการต่าง ๆ ของรัฐและในการดำเนินการให้สอดคล้องกับเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่าง ๆ ดังจะกล่าวต่อไปนี้

2.1.2.1 เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่อหารายได้ให้แก่รัฐ

เนื่องจากรัฐต้องมีรายจ่ายในการให้บริการด้านสาธารณะ ดังนั้นรัฐจำเป็นต้องเก็บภาษี อากรจากประชาชนเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการที่จำเป็นต่าง ๆ ซึ่งกิจการส่วนใหญ่ของรัฐบาล เป็นกิจการที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับสังคมโดยรวม เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ

¹⁵ จาก “ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร,” โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2531, วารสารกฎหมายคณะ นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 12 (1), น. 70.

การสังคมสงเคราะห์ กิจกรรมสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น¹⁶ โดยทางเลือกของรัฐในการหารายได้ เช่น การพิมพ์ธนบัตรเพิ่ม การกู้ยืมเงิน การเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินมาเป็นของรัฐ และการเก็บภาษีอากร ซึ่งการเก็บภาษีอากรเป็นทางเลือกที่แทรกแซงต่อระบบเศรษฐกิจน้อยกว่าและทำให้รัฐควบคุม การจัดสรรทรัพยากรไปในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเศรษฐกิจได้ดีกว่า¹⁷

2.1.2.2 เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมของเศรษฐกิจ

โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) สินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) และสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-Merit Goods) นั้น กลไกตลาดไม่อาจทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ กรณีสินค้าสาธารณะ เช่น ถนนสาธารณะ การป้องกันประเทศ¹⁸ ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะเท่าเทียมกัน แต่ผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระค่าสินค้าสาธารณะใช้บริการสินค้าสาธารณะได้ ดังนั้นผู้ผลิตมีแนวโน้มที่จะผลิตสินค้าสาธารณะลดน้อยลง รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะ โดยการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บสินค้าสาธารณะ¹⁹ ส่วนสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา หรือการให้บริการทางการแพทย์ แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการให้บริการดังกล่าว แต่ผลของการให้บริการถือว่ารัฐได้รับประโยชน์ด้วย โดยได้รับประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและสุขภาพที่ดี ดังนั้นรัฐควรเข้ามาสนับสนุน เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมสามารถหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น สำหรับสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม อาทิเช่น เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์หรือนูหรี นั้น อาจส่งผลให้รัฐต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของประชาชนเพิ่มมากขึ้น ดังนั้น รัฐบาลอาจเข้ามาแทรกแซงโดยการเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้บริโภคน้อยลง²⁰

¹⁶ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 67). เล่มเดิม.

¹⁷ จาก Income Tax: Text, Materials and Essential Cases (p.8-9), by M. Kobetsky, M. Dirks et al, (อ้างถึงใน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 42). เล่มเดิม.)

¹⁸ จาก “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, *สรรพากรศาสตร์*, 60, น. 6.

¹⁹ จาก *The Economics of Taxation* (pp. 8-9), by S. James and C. Nobes, 2000, Harlow: Pearson Education (อ้างถึงใน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม).

²⁰ ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม

2.1.2.3 เพื่อกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น²¹

กลไกของตลาดเสรีไม่สามารถทำให้การกระจายรายได้ของประชาชนเป็นไปอย่างเท่าเทียมกัน ผู้ที่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตมากก็จะมีรายได้หรือค่าตอบแทนจากทุนหรือปัจจัยการผลิตมาก ส่วนผู้ที่ไม่มีความรู้หรือปัจจัยการผลิต หรือมีแต่น้อย ก็จะไม่มีความรู้ได้ หรือมีรายได้หรือค่าตอบแทนน้อย ซึ่งหากประชาชนมีความแตกต่างทางด้านรายได้มาก อาจก่อให้เกิดปัญหาทางสังคมขึ้น คือ ปัญหาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการกระจายรายได้ยังคงมีลักษณะไม่เสมอภาค ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องดำเนินการเพื่อให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินเท่าเทียมหรือใกล้เคียงกัน เพื่อลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน²² นอกจากนี้จะใช้มาตรการทางด้านรายจ่ายบางประเภท เช่น การใช้จ่ายเพื่อสร้างงานในชนบท การจ่ายเงินอุดหนุนให้การศึกษาแก่ครอบครัวที่ยากจน เพื่อให้ทุกคนมีสิ่งของอุปโภคบริโภคตามความจำเป็นแก่การครองชีพแล้ว มาตรการอันหนึ่งที่รัฐควรนำมาใช้ได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรที่จะช่วยเป็นเครื่องมือเสริมสร้างการกระจายรายได้ครั้งใหม่และทรัพย์สินให้เป็นธรรมมากขึ้น ด้วยการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าทำให้ผู้มีรายได้ระดับสูงเสียภาษีในอัตราสูงกว่าผู้มีรายได้ต่ำ แล้วนำมาใช้จ่ายให้เป็นประโยชน์แก่ผู้มีรายได้ต่ำ²³ และยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้ของคนที่มีความรู้ได้ต่ำมาก ๆ มาตรการดังกล่าวจะทำให้คนจนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียในจำนวนที่น้อยมาก ส่วนผู้ที่ร่ำรวยจะต้องเสียภาษีจำนวนมาก ซึ่งมีผลให้รายได้หลังหักภาษีแล้วไม่แตกต่างกันมากนัก²⁴

2.1.2.4 เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือทำให้มีอัตราการจ้างงานสูง รักษาระดับราคาสินค้าให้ไม่เคลื่อนไหวขึ้นลงมากเกินไป หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ทำให้เกิดภาวะเงินเฟ้อและเงินฝืด และรักษาดุลการค้าดุลการชำระเงินให้มีเสถียรภาพ ซึ่งในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายนี้ รัฐสามารถใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อสูง รัฐก็อาจเพิ่มอัตราภาษีอากรให้มากขึ้นเพื่อดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาหักเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือหากเกิดภาวะ

²¹ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

²² แหล่งเดิม.

²³ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 68). เล่มเดิม.

²⁴ จาก คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 104-105), โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2541, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

เงินฝืด รัฐบาลลดภาษีอากรเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้นหรือในเวลาที่เกิดการชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้นอัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคสินค้าที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลงและเงินไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดการชำระเงินได้ ซึ่งจะส่งผลให้เศรษฐกิจมีเสถียรภาพมากขึ้น²⁵

2.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น เป็นหลักที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรใดที่ใช้บังคับอยู่หรือที่จะนำมาใช้ มีความเหมาะสมหรือมีข้อบกพร่องหรือไม่ ซึ่งหลักเกณฑ์พื้นฐานของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น มีมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1776 โดย Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าและเสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Four Canons of Taxation) 4 ประการ ไว้ในหนังสือ An Inquiry Into The Nature And Causes of The Wealth of Nation²⁶ โดยในหนังสือดังกล่าวได้กล่าวถึง สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับภาษีได้แก่

- 1) หลักความเป็นธรรม (Equity)
- 2) หลักความแน่นอนชัดเจน (Certainty)
- 3) หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment)
- 4) หลักความประหยัดในการจัดเก็บภาษี (Economy of Collection)

ซึ่งหลักทั้ง 4 ประการเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปจนถึงปัจจุบัน ดังนี้

2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม (Equity) หรือ หลักความเสมอภาค (Equality) ถือเป็นหัวใจของระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่ตนอยู่ การจัดเก็บอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งส่วนใหญ่ความสามารถ ความกินดีอยู่ดีทางเศรษฐกิจ อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือการใช้จ่าย (Expenditure) โดยหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระ

²⁵ จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 10-11), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541, กรุงเทพฯ: ที. เทรนนิง เซ็นเตอร์.

²⁶ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 6-7). เล่มเดิม.

สาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน²⁷ ก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาค ทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐ (ผู้จัดเก็บภาษี) กับประชาชน (ผู้เสียภาษีอากร) โดยเป็นความยุติธรรมทั้งในส่วนของหลักเกณฑ์ของการเสียภาษีอากร และความยุติธรรมในการ ปฏิบัติการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ที่มีต่อผู้เสียภาษี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรม ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงเกิดขึ้นได้ยาก²⁸ ผู้เสียภาษีจะเกิด การต่อต้านไม่ยอมเสียภาษี หรือหนีภาษี หรือหลบหลีกภาษี²⁹ ด้วยเหตุนี้ หลักความเสมอภาค (Equality) หรือ หลักความเป็นธรรม (Equity) จึงเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี³⁰ ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรม สัมพันธ์ (Principle of Relative Equity) ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

1) หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ มีที่มาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่า เป็นธรรม ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน³¹ ดังนั้นภาระค่าใช้จ่าย ของรัฐบาลควรถูกกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีอากรทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งหาก จัดเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสีย จะมีค่าเท่ากับ รายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด และจะสามารถนำหลักการนี้ไป ใช้ได้ดีต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ประเทศไทยเคยเก็บภาษี อากรตามหลักการนี้ คือ ภาษีรัชชูปการ³²

²⁷ จาก กฎหมายภาษีกร (น. 54-55), โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2556, กรุงเทพฯ: ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด.

²⁸ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 72). เล่มเดิม.

²⁹ จาก การคลังรัฐบาล (EC 341) (ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง) (น. 18), โดย อเนก เขียรถาวร, สมคิด แสงเพชร, อัมภินพพงศ์ ถัดราคม, อัญชลี ค้อคงคา, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

³⁰ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 225-233). เล่มเดิม.

³¹ การคลังรัฐบาล (EC 341) (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

³² ภาษีรัชชูปการ เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ในรัชกาลที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชาวนครจักร์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี และคำว่า “ชาวนครจักร์” หมายถึง บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงาน ซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมา ช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้อง

แต่เมื่อพิจารณาตามความเป็นจริง สถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจาก

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เช่น ปัจจุบันรายได้ สภาพร่างกายทรัพย์สิน ฯลฯ ดังนั้นการกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกรายต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากันเช่นนี้ย่อมทำให้ผู้มีเงินได้ต่ำต้องรับภาระภาษีสูงกว่าผู้มีเงินได้สูง

ประการที่สอง การเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีทุกรายในจำนวนที่เท่ากัน อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีสูงกว่ารายได้ของผู้เสียภาษีอากรบางราย ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้

2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้ พิจารณาจากจำนวนภาษีที่ได้เสียไปเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากบริการของรัฐหรือตามกำลังความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีแต่ละราย ดังนั้น การจัดเก็บภาษีตามหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกได้เป็นสองหลักย่อย คือ หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability To Pay Principle)

(1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่าผู้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ในขณะที่ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐน้อยก็ควรจะเสียภาษีน้อย ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีเป็นต้น ตัวอย่างเช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย อาทิ ค่าทางด่วน³³ หรือค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น แม้การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่าจำนวนภาษีที่จัดเก็บจะสอดคล้องกับขนาดของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับจากการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญก็คือสินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้

เสียเวลามาจัดทำ และด้วยเหตุนี้ ถ้าผู้ใดไม่เสียเงินรัฐูปการจึงต้องถูกเอาตัวมาทำงานโยธาของรัฐแทน มีกำหนด 15 วัน (จาก “แหล่งรายได้ในอดีต,” โดย ขวลิขิต หงสกุล, 2527 (กันยายน-ตุลาคม), *สรรพากรศาสตร์*, 5, น. 176).

³³ *การคลังรัฐบาล (Ec 341)* (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

แม้สินค้าและบริการสาธารณะบางอย่างจะสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ ก็ยังมีปัญหาว่าควรเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้ตามค่าใช้จ่าย³⁴

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability To Pay Principle)

แนวคิดจากการจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ จะใช้ความสามารถในการเสียภาษีของบุคคลซึ่งอาจวัดจากทรัพย์สิน รายได้ หรือการใช้จ่ายของแต่ละบุคคลเป็นเกณฑ์กำหนดจำนวนภาษีที่ต้องเสีย กล่าวคือ ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีมาก ก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ผู้ที่มีความสามารถในการเสียภาษีให้กับรัฐน้อยก็ควรเสียภาษีให้กับรัฐน้อยตามขนาด ตามความสามารถในการเสียภาษีของตน การจัดเก็บภาษีตามหลักความสามารถ ก่อให้เกิดความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity) และ ความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) ซึ่งพิจารณาสาระสำคัญโดยย่อได้ดังนี้

(ก) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity)

หมายถึงการเสียภาษีที่เท่ากัน สำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ภาวะแวดล้อมนี้จะป็นภาวะประเภทใด นั้นก็สุดแล้วแต่จะตกลงกัน เช่น ถ้ายึดเงินได้เป็นดัชนีตามความสามารถในการเสียภาษีแล้ว บุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีที่เท่ากัน เป็นต้น

(ข) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง

การเสียภาษีในระดับที่ต่างกันสำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะที่ไม่เหมือนกัน หลักความสามารถตามแนวนั้น ตรงข้ามกับหลักความสามารถตามแนวนอน เช่น บุคคลที่มีเงินได้แตกต่างกัน ควรต้องเสียภาษีที่แตกต่างกันด้วย เป็นต้น ภาษีที่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมตามแนวนั้นจะเห็นได้จากอัตราภาษีที่ไ้จะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rates)

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมนั้น ต้องมี

เจ้าหน้าที่เก็บภาษีที่มีความซื่อสัตย์สุจริตและมีประสิทธิภาพ สามารถทำการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบหลีกภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย (Tax Avoidance) อย่างได้ผล³⁵

³⁴ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 73). เล่มเดิม.

³⁵ มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์. (ม.ป.ป.). โครงสร้างรายรับของรัฐบาลและแนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร.

2.1.3.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมิน และวิธีการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน ซึ่งความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายที่แน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณได้ว่าตน จะต้องเสียภาษีเท่าใด ขณะเดียวกันผู้จัดเก็บภาษีต้องตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัด มิใช่ใช้อำนาจตามอำเภอใจในการกำหนดจำนวนภาษี³⁶ ซึ่งสามารถแบ่งได้ 4 ประการ³⁷ คือ

1. ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

2. ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้

3. ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำความผิดกฎหมาย กับการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าไม่ผิดกฎหมายและความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือหลบหลีกภาษี

4. ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่เก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่เก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ

หากระบบภาษีอากรมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมทำให้

เกิดต้นทุนที่ต่ำในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี สร้างความสนใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเอง ก็ได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้ นอกจากจะชัดเจนในตัวของกฎหมายแล้ว ยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย เป็นการชัดเจนโอกาสในการหลบหลีกและหนีภาษี ชัดขวางต่อการใช้อำนาจตามอำเภอใจ การเรียกและรับสินบนของ

³⁶ จาก บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง, โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2553, กรุงเทพฯ.

³⁷ จาก *Australian Taxation Law, CCH Australia 2000* (pp. 39-40), by R. Woellner, S. Barkoczy et al. (อ้างถึงใน 19 ปี ศาลภาษีอากรกลาง (น. 41-42), 2548, กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร).

เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีที่ง่ายและแน่นอนชัดเจน จึงช่วยสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย³⁸

2.1.3.3 หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment)

ภาษีอากรที่ดีต้องสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บ มีการเรียกเก็บตามช่วงเวลาให้เหมาะสม ได้แก่ ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมียรายได้เข้ามา และมีการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด³⁹ เช่น กำหนดสถานที่ที่รับชำระภาษีไว้ให้สะดวกต่อผู้เสียภาษี การจัดหาแบบฟอร์มการชำระภาษีให้เพียงพอต่อความต้องการ อีกทั้งวิธีการจัดเก็บภาษีควรมีแนวการจัดเก็บภาษีที่เข้าใจง่าย กฎหมายและระเบียบข้อบังคับ ตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการ ไม่ควรสร้างความยุ่งยากเพื่อสร้างความงุนงงให้ประชาชนเกิดความสับสนใจและความเต็มใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี

2.1.3.4 หลักความประหยัด (Economy of Collection)

หลักความประหยัดนี้ หมายถึงการบริหารงานเกี่ยวกับจัดการเก็บภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด ทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี แต่ให้ได้รับผลประโยชน์มากที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้ในการบริหารประเทศที่ต้องลดน้อยลง ส่วนด้านผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีน้อยที่สุดด้วย เพราะในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อีก เช่น ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าคำปรึกษากฎหมายภาษีอากร ฯลฯ ซึ่งหากต้องเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาก อาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษีได้⁴⁰

นอกจากหลักการภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ตามที่ Adam Smith ได้เสนอไว้

ข้างต้นนั้น ในยุคต่อ ๆ มา ได้มีนักเศรษฐศาสตร์การคลังหลายท่าน เห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อีกหลายประการเพื่อให้เหมาะสมกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน⁴¹ ดังนี้

2.1.3.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถปรับรูปแบบต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากรให้สอดคล้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายในรัฐในช่วงระยะเวลาหนึ่งให้เหมาะสม เช่น สภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งส่งผลให้รายได้ของประชาชนลดต่ำลงด้วย อัตราภาษีที่จัดเก็บก็ควรต้อง

³⁸ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 222-223), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์.

³⁹ การคลังรัฐบาล (Ec 341) (น. 19). เล่มเดิม.

⁴⁰ แหล่งเดิม.

⁴¹ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 219-224). เล่มเดิม.

ลดลงด้วย ทั้งนี้ เพื่อจะไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสียภาษีมามากเกินไป หรือในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมามากขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน เป็นต้น นอกจากนี้หลักความยืดหยุ่นนี้ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะทางเศรษฐกิจของรัฐและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคม ตลอดจนสามารถกำหนดนโยบายเกี่ยวกับสินค้าและบริการในรัฐได้ เช่น หากรัฐประสงค์จะควบคุมสินค้าชนิดหนึ่งมิให้มีมากเกินไป รัฐก็อาจกำหนดให้สินค้าประเภทนั้นเสียภาษีในอัตราที่สูง⁴² เป็นต้น

2.1.3.6 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีที่ดีสำหรับรัฐควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ได้อย่างเพียงพอแก่รัฐ⁴³ ลักษณะภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐได้ดี ดังนี้

ประการแรกจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมจำนวน

ผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และในขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้ จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูง โดยที่ไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา

ประการที่สอง อัตราภาษีที่ใช้หากเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้าเมื่อฐานภาษีมี

ขนาดใหญ่ขึ้น จะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี⁴⁴

2.1.3.7 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด เพราะการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่าจะมีผลเท่ากับไปจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของผู้เสียภาษีอากรเท่าจำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี⁴⁵ กล่าวคือไม่ควรมีผลกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค หรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้เสียภาษี ตลอดจนการทำงานกลไกของตลาดหรือกระทบกระเทือนแต่อย่างใด⁴⁶

⁴² จาก ภาษีอากรธุรกิจ (น. 20-21), โดย สมคิด บางโม, 2537, กรุงเทพฯ: อักษรกราฟฟิค.

⁴³ การคลังรัฐบาล (Ec 341) (น. 133). เล่มเดิม.

⁴⁴ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 79). เล่มเดิม.

⁴⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52). เล่มเดิม.

⁴⁶ จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 23), โดย วิทย์ ดันตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตสภา.

แต่ปัจจุบันภาษีอากรถูกใช้เป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่าง ๆ ดังนั้นในบางขณะรัฐบาลจึงได้ตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลาง ในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย ซึ่งความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรใด อาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่น ในด้านการบริโภค การออมหรือการผลิต เป็นต้น

ในด้านการบริโภคนั้น ภาษีอากรที่จะกระทบกระเทือนรูปแบบของการบริโภคสินค้าชนิดต่าง ๆ น้อยที่สุด ก็คือ ภาษีอากรที่มีผลทำให้ราคาเปรียบเทียบ (Relative Price) ระหว่างสินค้าชนิดต่าง ๆ เปลี่ยนแปลงไปน้อยที่สุด ซึ่งทำให้การตัดสินใจของผู้บริโภคในการเลือกบริโภคสินค้าและบริการ โดยอาศัยการเปรียบเทียบระหว่างราคาสินค้าและบริการชนิดต่าง ๆ นั้น ได้รับการกระทบกระเทือนน้อยที่สุดด้วย ภาษีที่เก็บจากสินค้าและบริการที่จะมีความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจมากที่สุด คือ ภาษีการขายทั่วไป (General Sales Tax) ซึ่งเก็บจากการขายสินค้าและบริการต่าง ๆ ในอัตราที่เท่ากัน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี ในด้านการบริโภคนี้ จะเห็นได้ว่ามีอยู่หลายกรณีที่รัฐจงใจใช้ความไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากร เพื่อบิดเบือนรูปแบบของการบริโภคให้อยู่ในลักษณะที่สังคมเห็นว่าเหมาะสมมากขึ้น เช่น การเก็บภาษีจากบุหรี่ยสุราหรือสินค้าฟุ่มเฟือยต่าง ๆ ในอัตราที่สูงเพื่อลดการบริโภคสินค้าเหล่านี้ เป็นต้น

ในด้านการออมและการลงทุนรัฐอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและจำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐอาจใช้ความเป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้⁴⁷

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติ ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงยากที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นนักวิชาการทั้งชาวไทยและชาวตะวันตกจึงมีความเห็นในทำนองเดียวกันว่า ควรใช้วิธีการการเข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง⁴⁸

⁴⁷ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 77-78). เล่มเดิม.

⁴⁸ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

2.1.3.8 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency In Tax Administration and Compliance)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี มีหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ (Administrative Costs) และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Compliance Costs) ต้องต่ำที่สุด⁴⁹

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี หมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษี และเพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่นำมาใช้ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี⁵⁰ ดังนั้น เพื่อให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลมีเพียงพอ ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่หาได้⁵¹ พร้อมกันนี้ในการพิจารณาค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรควรพิจารณาประกอบกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากหน่วยงานดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้ทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้สูงขึ้นและจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้⁵²

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี อันถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล⁵³ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้เงินมากขึ้น เนื่องจาก กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน อันทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปจ่ายลดน้อยลงและอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี ซึ่งนำไปสู่การหลบหลีกภาษีและหนีภาษี มีผลทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก⁵⁴ แต่ถ้าประชาชนโดยทั่วไปมีความสนใจในการเสีย

⁴⁹ จาก การบริหารจัดการแนวความคิดและทางเลือกร่วมสมัย (น. 120), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2552, กรุงเทพฯ: ศูนย์วิจัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

⁵⁰ แหล่งเดิม.

⁵¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

⁵² กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 82). เล่มเดิม.

⁵³ แหล่งเดิม.

⁵⁴ แหล่งเดิม.

ภาษีอากรสูงขึ้น ก็จะทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีอากรก็จะลดต่ำลงด้วย⁵⁵ ดังนั้น การบริหารการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพย่อมป้องกันการรั่วไหลของเงินรายรับจากภาษีอากรได้อย่างมาก⁵⁶

2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ มีหลักว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)⁵⁷ หากการจัดเก็บภาษีทำให้ผู้เสียภาษีตัดสินใจที่จะไม่ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี อาทิเช่น ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือบรรดาธุรกิจต่าง ๆ หดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับ ภายหลังจากหักภาษีแล้วจะไม่คุ้มค่า⁵⁸ เช่นนี้ถือว่าภาษีเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือทำงาน หรือประกอบอาชีพ หรือทำธุรกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ เรียกว่า “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” (Earnings-Restraining Phenomenon) ซึ่งทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง นำไปสู่ปรากฏการณ์ที่เรียกว่า “ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” (Revenue-Reducing Phenomenon) ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ ถือว่าเป็นความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight Loss)⁵⁹

ดังนั้น บทบัญญัติของกฎหมายที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนต้องมีจำนวนไม่มาก เพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเพียงพอตามความต้องการ⁶⁰

จากการศึกษาหลักของภาษีอากรที่ดี พิจารณาได้ว่าลักษณะที่ดีทางภาษีตามหลักต่าง ๆ ไม่สามารถมีอยู่พร้อม ๆ กันในภาษีชนิดหนึ่งชนิดใดได้ ดังนั้นในการนำหลักที่ดีทางภาษีอากรเหล่านี้ไปใช้จึงต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐรวมทั้งสภาพทางเศรษฐกิจและปัจจัยในด้านต่าง ๆ ร่วมกัน

⁵⁵ แหล่งเดิม.

⁵⁶ การภาษีอากร ในคำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (น. 13). เล่มเดิม.

⁵⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

⁵⁸ จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 39), โดย ปรีดา นาคเนาทิพย์, 2531, กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

⁵⁹ แหล่งเดิม.

⁶⁰ แหล่งเดิม.

2.1.4 นโยบายภาษีอากร

ภาษีอากรถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยส่งเสริมการดำเนินการนโยบายเพื่อส่วนรวม⁶¹ ซึ่งหากได้มีการวางนโยบายภาษีอากรให้ถูกต้องแล้ว “ภาษีอากร” ยังสามารถเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางการเมืองและทางสังคมไปในทิศทางที่ต้องการได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย⁶² ดังนั้นเพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐจึงนำนโยบายภาษีอากรมาใช้ในการบริหาร งานทางเศรษฐกิจดังนี้

2.1.4.1 ภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจอาจเกิดขึ้นได้หลายทาง เช่น มีการสร้าง สมทุนมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี การเพิ่มคุณภาพของแรงงาน ฯลฯ การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อส่งเสริมความเจริญทางเศรษฐกิจทำได้หลายประการ ดังนี้⁶³

(1) การใช้นโยบายภาษีอากรเพื่อให้มีเงินออมมากขึ้น สำหรับนำไปลงทุนนั้น ทำได้หลายกรณี เช่น การลดหรือยกเว้นภาษีอากรสำหรับการลงทุนในกิจการที่ต้องการส่งเสริมหรือเพิ่มการผลิต ให้สิทธิพิเศษจากภาษีอากรเป็นการทั่วไป เช่น ให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การให้หักค่าลดหย่อนเพื่อการลงทุนออกจากกำไรสุทธิ การให้ผลการขาดทุนไปหักกำไรสุทธิในปีต่อไป เป็นต้น⁶⁴

(2) การพัฒนาเทคโนโลยี การนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาใช้จะทำให้เพิ่มขีดความสามารถในการผลิตสูงขึ้น มาตรการทางด้านภาษีอากรอาจกระทำได้หลายทาง เช่น กำหนดค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและค้นคว้า ออกจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีหรือลดภาษีที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิเป็นการจูงใจให้นำเข้าด้านเทคโนโลยี เป็นต้น⁶⁵

(3) การพัฒนาแรงงาน การพัฒนาฝีมือแรงงานจะทำให้ยกระดับความสามารถในการผลิต มาตรการทางภาษีอากรอาจทำได้หลายวิธี เช่น ยกเว้นภาษีหรือลดภาษีให้แก่สถานศึกษาที่สอนวิชาชีพ ให้การลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีในด้านการศึกษาของตนเองและบุตร ลดภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่าง ๆ เป็นต้น⁶⁶

⁶¹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 29). เล่มเดิม.

⁶² จาก “นโยบายภาษีอากร,” บทความทางวิชาการ สาขาเศรษฐศาสตร์และเศรษฐศาสตร์เกษตร เสนอใน การประชุมทางวิชาการครั้งที่ 22 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (น. 257), โดย อรุณ ธรรมโน, 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

⁶³ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 30). เล่มเดิม.

⁶⁴ แหล่งเดิม.

⁶⁵ แหล่งเดิม.

(4) การพัฒนาทรัพยากรต่าง ๆ การใช้นโยบายภาษีอากรในการช่วย

พัฒนาทรัพยากร ส่งเสริมให้มีการขุดค้น สำรวจทรัพยากรธรรมชาติ อาจกระทำได้โดยการยอมให้นำค่าใช้จ่ายในการสำรวจ หรือค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน มาหักออกจากกำไรสุทธิ⁶⁷

2.1.4.2 ภาษีอากรเพื่อการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสม

การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของผู้บริโภคเป็นการจัดต่อเสรีภาพในการเลือกบริโภค⁶⁸ แต่ถ้าทรัพยากรของชาติที่มีอยู่อย่างจำกัด ถูกนำไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจได้ นโยบายภาษีอากรจึงถูกนำมาใช้เพื่อจัดสรรการใช้ทรัพยากรของชาติให้เหมาะสม⁶⁹

กรณีแรก คือ จำกัดการผลิตและการบริโภคสินค้าที่ไม่มีประโยชน์ ได้แก่ สินค้าที่ไม่จำเป็นแก่การครองชีพ บริโภคแล้วเป็นโทษต่อร่างกาย สินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย รัฐบาลจะใช้ภาษีอากรลดการบริโภคโดย การเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าอื่น ทำให้สามารถนำทรัพยากรส่วนที่ลดลง ไปใช้ผลิตสินค้าหรือบริการที่เป็นประโยชน์แก่สังคมมากขึ้น⁷⁰ ยิ่งกว่านั้น ของฟุ่มเฟือย มักจะต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ การจำกัดการบริโภคที่ได้ผลนอกจากจะเป็นการสงวนเงินตราต่างประเทศแล้วหากผู้บริโภคหันมาใช้สิ่งจำเป็นกว่าที่ผลิตภายในประเทศแทน จะช่วยการส่งเสริมให้คนมีงานทำในประเทศมากขึ้น⁷¹

กรณีที่สอง คือ การส่งเสริมให้มีการผลิตและการบริโภคสินค้าที่มีประโยชน์ ได้แก่ สินค้าที่จำเป็นแก่การยกเว้นหรือลดภาษีให้ต่ำกว่าสินค้าประเภทอื่น หากสินค้าใดที่เป็นประโยชน์ รัฐบาลจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้านั้นมากขึ้น จะได้นำทรัพยากรที่มีอยู่ ออกมาใช้ในการผลิตให้มากขึ้น หรือส่งเสริมให้มีการบริโภคโดยการลดอัตราภาษี เพื่อให้สินค้านั้นมีราคาถูก มีผู้บริโภคมากขึ้น ผลิตมากขึ้น ใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เป็นประโยชน์มากขึ้น⁷² เช่น การใช้ที่ดิน หากรัฐบาลเห็นว่าพืชใด มีความจำเป็นต่อประชาชนส่วนรวม เป็นสินค้าส่งออกสำคัญ อาทิ ข้าว รัฐบาลอาจส่งเสริมการผลิต โดยการจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราต่ำ เป็นต้น⁷³

⁶⁶ กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 154). เล่มเดิม.

⁶⁷ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 34). เล่มเดิม.

⁶⁸ แหล่งเดิม.

⁶⁹ จาก การภาษีอากรธุรกิจ (น. 4), โดย ปัญญพร ทองเล็ก, 2552, กรุงเทพฯ: บริษัท ออฟเซต จำกัด.

⁷⁰ แหล่งเดิม.

⁷¹ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม.

⁷² การภาษีอากรธุรกิจ (น. 4). เล่มเดิม.

⁷³ คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 145). เล่มเดิม.

ในบรรดาภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการบริโภคนั้น ภาษีทางตรงซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้มีผลช่วยจำกัดการบริโภคโดยทำให้ผู้มีเงินได้เหลือเงินที่นำไปใช้จ่ายน้อยลง การขึ้นอัตราภาษีเงินได้จึงมีผลอยู่บ้าง แต่ได้ผลไม่เต็มที่เพราะผู้มีเงินได้อาจใช้จ่ายเท่าเดิม แต่ลดการออมลงไปเป็นการชดเชย นอกจากนั้น การขึ้นอัตราภาษีเงินได้ไม่มีผลที่จะกำหนดให้ลดการบริโภคสินค้าตามชนิดที่รัฐบาลต้องการ ฉะนั้น การจำกัดการบริโภคต้องอาศัยภาษีทางอ้อมเป็นสำคัญ แต่ภาษีทางอ้อมบางชนิด เช่น ภาษีการขายทั่วไป ซึ่งเก็บจากสินค้าทุกชนิดในอัตราเท่ากัน ไม่มีผลกำหนดสินค้าที่จะให้ลดการบริโภคได้เช่นกัน ภาษีทางอ้อมที่ได้ผลมากที่สุดจึงได้แก่ภาษีที่เก็บเป็นรายสินค้าในอัตราที่แตกต่างกันตามความจำเป็นที่ให้ลดการบริโภคหรือตามลักษณะฟุ่มเฟือยมากน้อยเพียงใด⁷⁴

2.1.4.3 ภาษีอากรเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจคือการรักษาสมดุลทางเศรษฐกิจให้มีความเจริญเติบโตอย่างสม่ำเสมอปราศจากภาวะเงินเฟ้อและเงินฝืด⁷⁵

คำว่า “ภาวะเงินเฟ้อ” หมายถึง ภาวะที่มีความต้องการซื้อสินค้าของผู้บริโภคมากกว่าสินค้าที่ผลิตได้⁷⁶ แสดงออกโดยการขึ้นราคาของสินค้าและบริการต่าง ๆ อย่างไม่หยุดยั้ง ลักษณะที่ปัจจัยการผลิตทำงานเต็มที่และไม่มีการว่างงานของภาวะเงินเฟ้อนั้น ถ้าเป็นภาวะเงินเฟื่อน้อย ๆ ก็อาจมีผลดี ในการทำให้คนมีงานทำและใช้ปัจจัยอื่นได้เต็มที่ แต่ถ้ามีเงินเฟ้อในอัตราสูงจะเกิดผลเสียในด้านการวางแผนการผลิตและในด้านความเป็นธรรมทางรายได้ของประชาชน ตัวอย่างเช่น การรับทำงานระยะยาว เช่น การก่อสร้างและการผลิตขนาดใหญ่ที่ต้องมีแผนล่วงหน้านาน ๆ ไม่อาจคำนวณต้นทุนได้ถูกต้องเนื่องจากของขึ้นราคาเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ หรือ ผู้ที่มีรายได้คงที่ อาทิ ลูกจ้างหรือผู้รับบำนาญหรือ ผู้รับดอกเบี้ย จะถูกกระทบกระเทือนจากการที่ค่าของเงินต่ำลง⁷⁷

ส่วน “ภาวะเงินฝืด” นั้น หมายถึง ภาวะที่ความต้องการของผู้ซื้อสินค้านั้นน้อยกว่าความต้องการขาย ในขณะที่สินค้าได้ผลิตเต็มที่แล้ว⁷⁸ แสดงออกโดยภาวะการว่างงาน คนมีรายได้น้อยลง

⁷⁴ กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 35). หน้าเดิม.

⁷⁵ คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 146). เล่มเดิม.

⁷⁶ จาก ลักษณะการภาษีอากร (เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา BUS 216 ของคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม) (น. 36), โดย พัฒนะ เรือนใจดี, 2551, กรุงเทพฯ.

⁷⁷ คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 147). เล่มเดิม.

⁷⁸ ลักษณะการภาษีอากร (เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา BUS 216 ของคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม) (น. 37). เล่มเดิม.

ราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ มีแนวโน้มลดลง เป็นการสูญเสียที่ทำให้ความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจชะงัก⁷⁹

ดังนั้น รัฐบาลจึงมีบทบาทในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยการพยายามรักษาระดับรายได้ของประชาชนทั้งประเทศให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม กรณีภาวะเงินเฟ้อเพราะประชาชนมีอำนาจซื้อมาก รัฐบาลอาจเก็บภาษีให้มากขึ้นเพื่อให้รายได้ของประชาชนลดลง การบริโภคก็จะลดลง ลดปัญหาเงินเฟ้อได้ ส่วนในกรณีภาวะเงินฝืด อันเกิดจากปริมาณเงินหรืออำนาจซื้อของประชาชนมีน้อย รัฐบาลก็อาจจะลดภาษีลงเพื่อให้ประชาชนมีรายได้หลังจากหักภาษีมากขึ้น เป็นการเพิ่มอำนาจซื้อให้กับประชาชน ช่วยลดปัญหาเงินฝืดได้⁸⁰

2.1.4.4 ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

หากการแบ่งรายได้และทรัพย์สินเป็นไปด้วยความไม่เป็นธรรมก็จะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำค่าสูงของบุคคลในทางเศรษฐกิจ สาเหตุของความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้ ได้แก่ การกระจายรายได้ไม่มีความเสมอภาค ช่องว่างด้านรายได้ระหว่างคนรวยและคนจนยังกว้าง และสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือไม่เสมอภาคด้านรายได้ คือความแตกต่างระหว่างปัจเจกชน เช่น สิ่งที่เกิดแต่กำเนิด ความชำนาญความสามารถที่ติดตัวมา วุฒิการศึกษา ความมุ่งมั่นในการทำงานและการออมเงิน ลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละคน ความแตกต่าง เพศ อายุ เชื้อชาติ ความพิการ เป็นต้น⁸¹ วิธีการแก้ไขความเหลื่อมล้ำค่าสูงของบุคคลในทางเศรษฐกิจซึ่งวัดจากรายได้และทรัพย์สินนั้น ต้องอาศัยรัฐบาลซึ่งมีอำนาจที่จะทำได้โดยการใช้วิธีการจัดเก็บภาษี โดยการเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ในอัตราก้าวหน้าภายใต้หลักความสามารถในการจ่ายเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่เป็นธรรม⁸²

2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล (Corporate Income Tax หรือ Corporation Tax) เป็นภาษีทางตรงชนิดหนึ่งที่เรียกเก็บจากฐานเงินได้เช่นเดียวกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การจัดเก็บโดยทั่วไปจะเรียกเก็บจากฐานกำไรของบริษัทหรือนิติบุคคลอื่นบางประเภท โดยในประเทศไทยภาษีเงินได้นิติบุคคลเป็นภาษีประเภทหนึ่งที่สำคัญในการทำรายได้จำนวนมากให้แก่รัฐ และนับเป็นภาษีที่มีบทบาทสำคัญในระบบภาษีอากรไทยมากขึ้นทุก ๆ ปี ทั้งในด้านการเป็นแหล่งรายได้และการเป็น

⁷⁹ คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 149). เล่มเดิม.

⁸⁰ การภาษีอากรธุรกิจ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

⁸¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 12-13). เล่มเดิม.

⁸² แหล่งเดิม.

เครื่องมือทางภาษีอากรของรัฐ⁸³ จากการศึกษาสาระสำคัญและขอบเขตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย สามารถสรุปได้ดังนี้

2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามคำนิยามในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 จำแนกได้ 6 ประเภท⁸⁴ คือ

2.2.1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่

- (1) ห้างหุ้นส่วนสามัญจดทะเบียน
- (2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- (3) บริษัทจำกัด
- (4) บริษัทมหาชนจำกัด

นิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ กล่าวคือ ในกรณีที่นิติบุคคลนั้นมีสาขาในต่างประเทศจะต้องนำกำไรสุทธิของสาขาในต่างประเทศมารวมกับกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ (ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66)

2.2.1.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่

(1) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย

(2) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

(3) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) มาตรา 40(3) มาตรา 40(4) มาตรา 40 (5) หรือ มาตรา 40(6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย (ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 70)

(4) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้กระทำการแทน หรือ ผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยไม่ว่าจะเป็น บุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ ประมวลรัษฎากรกำหนดให้ บุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทน

⁸³ จาก ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 9) (น. 47-48), โดย สุภรัตน์ ควัฒน์กุล, และ ชาตรี ตันวณิชกิจ, 2547, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

⁸⁴ เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย (น. 82-84). เล่มเดิม.

หรือผู้กระทำการติดต่อไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทน (ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ)

2.2.1.3 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหาทำไรโดย

- (1) รัฐบาลต่างประเทศ
- (2) องค์การของรัฐต่างประเทศ หรือ
- (3) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ เป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การของรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นองค์การของรัฐบาลประเทศสังคมนิยมที่มักจะทำการค้าเหมือนกับบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนทั่วไป

2.2.1.4 กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันทางการค้าเพื่อหาทำไรระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้

- (1) บริษัทกับบริษัท
- (2) บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (3) ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (4) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา
- (5) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล
- (6) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วนสามัญ
- (7) บริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับนิติบุคคลอื่น

(เช่น กระทรวง ทบวง) กรม องค์การรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ สมาคม มูลนิธิ สหกรณ์ เป็นต้น⁸⁵) กิจการร่วมค้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีการร่วมทุนหรือแบ่งผลกำไรขาดทุนระหว่างผู้ร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายอาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นใดก็ได้ ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นกิจการร่วมค้าจะเสียภาษีในนามของแต่ละบริษัทเป็นเอกเทศมิได้

2.2.1.5 มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ยกเว้นมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีได้ประกาศว่าเป็นมูลนิธิของกิจการสาธารณกุศล

2.2.1.6 นิติบุคคลอื่นใดที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

⁸⁵ จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 102), โดย ปรีดา นาคนาวทิม, 2535, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

จากคำนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 จะเห็นได้ว่าบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน จำกัดไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยทั้งสิ้น หากเข้ากรณีที่ถูกกฎหมายไทยได้บัญญัติให้ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย สำหรับประเทศไทยได้กำหนดอำนาจในการเก็บภาษี โดยอาศัยความสัมพันธ์ สองหลัก คือ

(1) ผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือหลักถิ่นที่อยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นิติบุคคลถือว่านิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทยหรือได้รับสถานภาพในการเป็นนิติบุคคลจากกฎหมายของประเทศไทย ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้จากเงินได้ ที่เกิดจากแหล่งในประเทศและที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ⁸⁶

(2) เงินได้นั้นเกิดจากแหล่งในประเทศไทย หรือหลักแหล่งเงินได้เช่นกำไรของธุรกิจที่ประกอบในประเทศไทย, เงินได้ตามมาตรา 40(2),(3),(4),(5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย⁸⁷

ดังนั้นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ทั้งหมดที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย และที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ ส่วนนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย เท่านั้น เงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษี

2.2.2 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษี คือ สิ่งที่รองรับอัตราภาษี หรือฐานในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยทั่วไปฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้จากการหักหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65) โดยการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี⁸⁸ แต่อย่างไรก็ตามยังมีวิธีการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลโดยใช้มาตรการอย่างอื่นด้วย ซึ่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดอัตราภาษีแต่ละฐานไว้ในอัตราที่แตกต่างกัน ดังนี้⁸⁹

⁸⁶ เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย (น. 82). เล่มเดิม.

⁸⁷ แหล่งเดิม.

⁸⁸ จาก คำบรรยายเกี่ยวกับภาษีอากร (LW 406) ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง (น. 196), โดย อรรถพร พจนานุกรม, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

⁸⁹ การภาษีอากรธุรกิจ (น. 107). แหล่งเดิม.

- (ก) ฐานภาษี “กำไรสุทธิ”
- (ข) ฐานภาษี “รายได้ก่อนหักรายจ่าย”
- (ค) ฐานภาษี “เงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย”
- (ง) ฐานภาษี “การจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย”

ในส่วนนี้จะขอลำดับถึงเฉพาะหลักการพื้นฐานเบื้องต้นของฐานภาษีจากกำไรสุทธิ ซึ่งเกี่ยวกับเงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิ โดยแบ่งได้ 6 ประเด็น ได้แก่ ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ รอบระยะเวลาบัญชี กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีนิติบุคคล เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ อัตราภาษีและการคำนวณภาษี การยื่นแบบแสดงรายการและการชำระภาษี

2.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ แยกออกได้เป็น 4 กรณี คือ

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (มาตรา 65 และ มาตรา 66 วรรคแรก) จะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการ⁹⁰ หรือเนื่องจากการกิจการ⁹¹ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำ ณ ที่ใด ไม่ว่าในราชอาณาจักรหรือนอกราชอาณาจักรก็ตามต้องนำรายได้ทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย⁹²

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. ดำเนินธุรกิจในประเทศไทย มีรายได้ 90 ล้านบาท และประกอบธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นมีเงินได้ 20 ล้านบาท บริษัท ก. มีหน้าที่นำเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศไทยและประเทศญี่ปุ่นมาคำนวณรวมกันเพื่อเสียภาษีให้กับประเทศไทย แม้ว่าบริษัท ก. จะไม่ได้นำเงินที่เกิดขึ้นในประเทศญี่ปุ่นเข้ามาในประเทศไทยก็ตาม

⁹⁰ รายได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการเป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งกรณีบริษัทให้พิจารณาจากหนังสือบริคณห์สนธิ ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้พิจารณาจากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน (จาก คำอธิบายภาษีอากร (น. 231). แหล่งเดิม.)

⁹¹ รายได้เนื่องจากการ หมายถึงรายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ เช่นรายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร เงินชดเชยค่าภาษีอากร กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าตึกสำนักงาน เงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่

⁹² จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 159-160), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย (มาตรา 65 มาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ) ได้แก่

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว จะต้องนำกำไรสุทธิเฉพาะที่ได้จากการกระทำการกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล⁹³

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นนั้น ไม่ว่าจะเป็นคนธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว⁹⁴

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ข. จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีประกอบธุรกิจในประเทศไทย มีรายได้ 90 ล้านบาท และประกอบธุรกิจในประเทศญี่ปุ่นมีเงินได้ 20 ล้านบาท บริษัท ข. มีหน้าที่เสียภาษีให้กับประเทศไทยเฉพาะเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในประเทศไทยเท่านั้น

(3) กรณีกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ⁹⁵

(4) กรณีกิจการร่วมค้า⁹⁶

⁹³ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 159). เล่มเดิม.

⁹⁴ แหล่งเดิม.

⁹⁵ แหล่งเดิม.

⁹⁶ ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในหัวข้อ 2.5.1.4

2.2.2.2 รอบระยะเวลาบัญชี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ไว้ดังนี้⁹⁷

(1) รอบระยะเวลาบัญชีปกติมีกำหนด 12 เดือนรอบระยะเวลาบัญชี คือระยะเวลาที่ใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิตามบทบัญญัติมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร รอบระยะเวลาในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจะต้องเท่ากับ 12 เดือน เริ่มตั้งแต่วันที่นายทะเบียนรับจดทะเบียนเป็นนิติบุคคลเป็นต้นไป

(2) รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 12 เดือน กรณีที่กฎหมายยินยอมให้รอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 12 เดือนได้ มีเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาจยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรและสั่งอนุญาต

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เล็กกัน ให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเล็กเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

(ง) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ควบเข้ากัน ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเล็กกัน รอบระยะเวลาบัญชีที่ควบเข้ากัน จึงเป็นไปตาม (ค) ซึ่งอาจน้อยกว่า 12 เดือน

ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการ และยังชำระบัญชีไม่เสร็จ หากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้น จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าบริษัทยังมีสภาพเป็นนิติบุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

(3) รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชี

และผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานนับจดทะเบียนเลิก อธิบดีอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้

⁹⁷ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 158-159). เล่มเดิม.

อธิบดีกรมสรรพากร เห็นสมควรสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการเป็นการเฉพาะรายได้ (โดยไม่ต้องมีการยื่นคำร้อง)⁹⁸

2.2.2.3 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิโดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี⁹⁹ (ในวิธานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่ลงรายละเอียดในการคำนวณรายจ่าย และวิธีการคำนวณกำไรสุทธิ)

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ¹⁰⁰ โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้ชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น¹⁰¹ ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้ จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้¹⁰²

2.2.2.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ

เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี

ซึ่งมาตราทวิ 65 ทวิ กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ 14 ประการ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ในการหากำไรสุทธิของนิติบุคคล อันว่าด้วยหลักเกณฑ์ของการตีราคาทรัพย์สิน การตีราคาสินค้าคงเหลือ การจำหน่ายหนี้สูญ การตีราคาของสินค้าในกรณีที่ราคาทุนเป็นเงินตราต่างประเทศ และรายจ่ายที่นำมาหักไม่ได้ ตามมาตรา 65 ตรี ที่เหลือจึงเป็นกำไรสุทธิ ที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล¹⁰³

⁹⁸ แหล่งเดิม.

⁹⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง.

¹⁰⁰ เกณฑ์สิทธิ คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ขัดหลักว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระหรือได้จ่ายเงินนั้นแล้วหรือยัง (จาก คำอธิบายภาษีอากร (น. 106). เล่มเดิม.)

¹⁰¹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง.

¹⁰² ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสาม.

¹⁰³ คำบรรยายเกี่ยวกับภาษีอากร (LW 406) ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

การคำนวณกำไรสุทธิแยกออกเป็น 2 กรณี คือ

ก) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนตามมาตรา 65 ทวิ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้¹⁰⁴

“(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

(2) ค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตาม หลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคางกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา

(3) ราคาทรัพย์สินอื่น นอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสิทธิหออและค่าเสื่อมราคา ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยได้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร พนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอนให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน

(5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้

คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรี กำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

¹⁰⁴ ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 65 ทวิ.

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในช่วงรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามราคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อนเมื่อได้มาคำนวณหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชีให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนเกณฑ์ได้ การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้น จะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำได้อต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายใดได้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

(10) สำหรับบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ให้นำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้า มารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงกึ่งหนึ่งของจำนวนที่ได้ เว้นแต่บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ดังต่อไปนี้ ไม่ต้องนำเงินปันผลที่ได้จากบริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทย จัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม และเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้จากกิจการร่วมค้ามาคำนวณเป็นรายได้

(ก) บริษัทจดทะเบียน

(ข) บริษัทจำกัด นอกจาก (ก) ซึ่งผู้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล และบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผล ไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัด ผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่ เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น ไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาจนถึงวันมีเงินได้ดังกล่าวหรือได้อ่อนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่มิ มีเงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ครี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว

(12) เงินปันเงินหรือเงินส่วนแบ่งของกำไร ที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว และถ้าผู้รับเป็นบริษัทจดทะเบียนหรือเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและไม่เข้าลักษณะตามมาตรา 75ให้นำบทบัญญัติของ (10) มาใช้บังคับโดยอนุโลม

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หา แล้วแต่กรณีมารวมคำนวณเป็นรายได้

(14) ภาษีขายซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน ภาษีมูลค่าเพิ่มได้รับหรือพึงได้รับและภาษีมูลค่าเพิ่มที่มีใช้ภาษีตามมาตรา 82/16 ซึ่งได้รับคืนเนื่องจากการขอคืนตามหมวด 4 ไม่ต้องนำมารวมคำนวณเป็นรายได้”

ข) รายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

มาตรา 65 ครี รายการต่อไปนี้ มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ¹⁰⁵

“(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจากเงินสำรองจากเบี้ยประกัน เพื่อสมทบทุนประกันชีวิตที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

¹⁰⁵ ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 65 ครี.

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับ กรรมกรรมประกันชีวิตรายนั้นจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมกรรมประกันชีวิตรายใดให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลา บัญชีที่เลิกสัญญา

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กัน

ไว้ ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับ ในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วและสำรองที่กันไว้นี้ จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ข) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญสำหรับหนี้จากการให้ สินเชื่อของธนาคารหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ ตามกฎหมาย ว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ เฉพาะส่วนที่ดั่ง เพิ่มขึ้นจากเงินสำรองสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่เงินสำรองดังกล่าวเมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3 ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และเงินสำรองส่วนที่ดั่งเพิ่มขึ้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่าย ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ต้องไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลา บัญชีนั้น หรือร้อยละ 0.25 ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

ยอดหนี้จากการให้สินเชื่อตามวรรคหนึ่ง ไม่ให้รวมถึงหนี้จากการให้สินเชื่อที่ให้กับ รัฐบาล องค์การของรัฐบาล หนี้จากการให้สินเชื่อที่รัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้ค้ำประกัน หนี้จากการให้สินเชื่อระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขา หรือระหว่างสาขาคู่กัน หนี้จากการให้ สินเชื่อระหว่างสถาบันการเงิน หรือระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และหนี้จากการให้สินเชื่ออื่นที่รัฐมนตรีกำหนดและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เงินสำรองส่วนที่ดั่งขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไร สุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองดังกล่าวลดลงให้นำเงินสำรองส่วนที่ดั่งลดลง ซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบ ระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ ให้หักได้ในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดีกำหนดให้โดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้องเสียตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การถอนเงินปราศจากค่าตอบแทน ของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีการจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใด ๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธียกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

- (16) ค่าของทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ
- (17) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง ทั้งนี้ ภายใต้งบประมาณ 65 ทวิ
- (18) รายจ่ายซึ่งผู้จ่ายพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
- (19) รายจ่ายใด ๆ ที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว
- (20) รายจ่ายที่มีลักษณะทำนองเดียวกับที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (19) ตามที่จะได้กำหนด

โดยพระราชกฤษฎีกา

2.2.2.5 อัตราภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

(1) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับฐานกำไรสุทธิ เป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจลดอัตราลงได้ในกรณีตามมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป ยกตัวอย่างเช่น¹⁰⁶

(ก) พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปให้ลดอัตราภาษีเงินได้ ดังนี้

(1) 23% สำหรับหนึ่งรอบระยะเวลาบัญชีแรกที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกิน 30 ธันวาคม 2555

(2) 20% สำหรับสามรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2558

(ข) พระราชกฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 564) พ.ศ. 2556 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีทุนจดทะเบียนชำระแล้วในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีไม่เกินละ 5 ล้านบาท และมีรายได้จากขายสินค้า และการให้บริการไม่เกิน 30 ล้านบาท นอกจากจะได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้สำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินหนึ่งแสนห้าหมื่นบาทแรก สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2555 และสำหรับกำไรสุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกินสามแสนบาทแรกสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไปแล้วยังได้ลดอัตราภาษีเงินได้ ดังนี้

15% เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 150,000 บาท หรือ 300,000 บาทแรก แล้วแต่กรณี

23% เฉพาะกำไรสุทธิส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลัง วันที่ 1 มกราคม 2555 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2555

¹⁰⁶ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 208). เล่มเดิม.

20% เฉพาะกำไรส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

นอกจากนี้ยังมีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายอื่น เช่น กำหนดให้ลดอัตราตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520¹⁰⁷

(2) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก

กำไรสุทธิ จะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

(ก) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีบัญญัติไว้ในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งเป็นสองกรณี คือ การเสียภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิในครั้งรอบระยะเวลาบัญชี¹⁰⁸ และ การเสียภาษีจากยอดกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนแรก¹⁰⁹

(ข) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้คำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ให้นำกำไรสุทธิดังกล่าวคูณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออกมาแล้ว ปรากฏว่าไม่มีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือไม่ต้องเสียเงินได้นิติบุคคล¹¹⁰

2.2.2.6 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ดังนี้¹¹¹

(1) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือนนับจากวันสุดท้ายของหกเดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

¹⁰⁷ สรรพากรสาส์น. (2549). “สารพันปัญหาภาษีสรรพากร สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน,” สรรพากรสาส์น, 53(5). สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?aID=23

¹⁰⁸ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (1).

¹⁰⁹ ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2).

¹¹⁰ ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 215). เล่มเดิม.

¹¹¹ แหล่งเดิม.

(2) การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี มีกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วันนับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

2.2.3 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้¹¹²

2.2.3.1 การเสียภาษีโดยยื่นรายการประเมินตนเองโดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของนิติบุคคลและวิธีการคำนวณเสียภาษี

2.2.3.2 การเสียภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่ายประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งรัฐบาล โดยภาษีที่หักไว้ ให้ถือว่าเป็นเครดิตภาษีโดยการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการปกติ

2.2.3.3 การเสียภาษีโดยการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกตรวจสอบและประเมินเงินภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้บริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถูกต้อง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินได้จากการตรวจสอบ และประเมินโดยไม่ได้ทำการตรวจสอบ นอกจากนี้ในกรณีจำเป็นเจ้าพนักงานอาจประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการก็ได้

2.3 การหลบหลีกภาษีอากรและมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

เนื่องจากภาษีอากรเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของธุรกิจการลงทุนในรูปแบบของนิติบุคคล การเสียภาษีนิติบุคคล จึงเป็นการลดเงินได้อย่างหนึ่งและเป็นภาระที่ไม่สามารถมองเห็นผลตอบแทนโดยตรง ดังนั้นผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรจึงมีการพยายามไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด เพื่อพยายามรักษาระดับรายได้ที่แท้จริงของตนไว้ อันเป็นการเลี่ยงบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ทำให้รัฐขาดรายได้ ซึ่งหากปล่อยให้มีผลกระทบเหล่านี้มาก ๆ รัฐก็จะขาดรายได้เพื่อนำเงินมาบริหารประเทศ

โดยการพยายามไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุดอาจปรากฏออกมาใน 3 รูปแบบ คือ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) หรือ

¹¹² ภาษีอากรธุรกิจ (น. 150-156). เล่มเดิม.

การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization) ซึ่งการพิจารณาว่าการกระทำใดเป็นการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรหรือการหลบหลีกภาษีอากรนั้น จะต้องเข้าใจความหมายของการกระทำทั้งสามรูปแบบก่อน ดังนั้นผู้วิจัยจึงขออธิบายความหมายและความแตกต่างของการกระทำดังกล่าว ดังนี้

2.3.1 ความหมายและความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร

2.3.1.1 ความหมายของการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากรหรือ Tax Planning ไว้ดังต่อไปนี้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรไว้ว่า

“การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติล่วงหน้า หรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย”¹¹³

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรว่า

“การวางแผนภาษีอากร คือ การตัดสินใจเตรียมการเพื่อปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด”¹¹⁴

ไซมอน เจมส์ และ คริสโตเฟอร์ โนเบส (Simon James And Christopher Nobes) ได้ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรไว้ว่า

“การวางแผนภาษี คือ การจัดการในเรื่องในเรื่องหนึ่งของบุคคล เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎเกณฑ์ทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจและเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมากที่สุด รวมทั้งการใช้ประโยชน์ทางภาษีอากรสูงสุดโดยไม่อาศัยการหลีกเลี่ยงภาษีอากร”¹¹⁵

¹¹³ จาก การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 2), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2544, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

¹¹⁴ จาก การวางแผนภาษีอากร (น. 3), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร จำกัด.

¹¹⁵ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 94). เล่มเดิม.

นอกจากนี้ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ยังได้ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรว่า

“การวางแผนภาษีอากรอย่างมีคุณธรรม คือ การทำธุรกรรมของบุคคลที่ถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี¹¹⁶

ผู้วิจัยขอสรุปองค์ประกอบของการวางแผนภาษีอากร ดังต่อไปนี้

- (1) การวางแผนภาษีอากร เป็นการเตรียมการไว้ล่วงหน้า
- (2) การวางแผนภาษีอากร กระทำเพื่อให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียหรือเสียภาษีจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดให้ได้มากที่สุด
- (3) การวางแผนภาษีอากรต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องตามตัวบทบัญญัติแห่งกฎหมายภาษีและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษี

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการให้บริการตัดผมและให้บริการฝึกอบรม ต่อมา บริษัท ก. ต้องการที่จะจัดตั้งโรงเรียนสอนตัดผม หาก บริษัท ก. ไม่ได้วางแผนภาษีและขออนุญาตจัดตั้งโรงเรียนดังกล่าวในนามของตนเอง ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการโรงเรียนดังกล่าว จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

แต่ถ้า บริษัท ก. วางแผนภาษีอากร โดยการจดทะเบียนจัดตั้งเป็นบริษัทขึ้นใหม่ เช่น จดทะเบียนจัดตั้งบริษัท ข. โดยมีผู้ถือหุ้นของบริษัท ก. เป็นผู้ถือหุ้น แล้วให้บริษัท ข. ขออนุญาตจัดตั้งโรงเรียนในนามของบริษัท ข. เอง และบริษัท ข. ต้องมิได้ประกอบกิจการอย่างอื่น กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการโรงเรียนดังกล่าวย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้

การยกเว้นภาษีดังกล่าวเป็นการยกเว้นภาษีตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 284) พ.ศ. 2538 มาตรา 3

ทั้งนี้ การวางแผนภาษีที่ได้นั้น เป็นเรื่องที่ต้องอาศัยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญ ไม่ว่าจะเป็นนักกฎหมาย หรือนักบัญชี ที่ผู้ประกอบธุรกิจไว้วางใจ เพื่อที่จะวางแผนการชำระภาษีให้เป็นไปอย่างรัดกุม ภายใต้กฎหมายเพื่อจะได้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลย

2.3.1.2 การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)

การหนีภาษีอากรหรือในหนังสือบางเล่มอาจใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” ได้มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

¹¹⁶ แหล่งเดิม.

ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม ให้ความหมายการหนีภาษีอากรว่า

“การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) หมายถึง

การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือ น้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง”¹¹⁷

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายไว้ว่า

“การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษีอากรโดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย”¹¹⁸

จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ให้ความหมายการหนีภาษีอากรไว้ว่า

“การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต”¹¹⁹

ผู้วิจัยขอสรุปองค์ประกอบของการหนีภาษีอากร ดังต่อไปนี้

(1) การหนีภาษี คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้ตนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

(2) การหนีภาษีเป็นการกระทำโดยจงใจหรือเจตนาไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง ถือเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต

(3) เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา

ทั้งนี้ การหนีภาษีอากรมักจะเกี่ยวข้องกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษี (No Submission Of A Tax Return) หรือ การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต (Dishonest Submission Of An Incorrect Tax Return)¹²⁰ อาทิ

¹¹⁷ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 3), เล่มเดิม.

¹¹⁸ การวางแผนภาษีอากร (น. 12), เล่มเดิม.

¹¹⁹ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 98), เล่มเดิม.

¹²⁰ แหล่งเดิม.

ก. การปกปิดทรัพย์สินหรือไม่แสดงรายการเกี่ยวกับที่มาของรายได้โดยเจตนาทุจริต
ในแบบแสดงรายการเสียภาษี¹²¹

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย ได้รับเงินจากการประกอบธุรกิจในต่างประเทศและนำเงินที่ได้รับจากการดำเนินงานเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกันที่ได้รับเงิน แต่ไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมากรอกในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การกระทำของบริษัท ก. ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

ข. การสร้างค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จในแบบแสดงรายการเสียภาษี¹²²

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ข. และ บริษัท ค. เป็นบริษัทในเครือเดียวกันซึ่งจดทะเบียนอยู่ในประเทศไทย โดย บริษัท ค. ไม่ได้มีการประกอบกิจการที่เป็นกิจจะลักษณะ ต่อมาบริษัท ค. ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีโดยแจ้งการหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการให้บริการ การให้คำปรึกษาหรือการถ่ายทอดเทคโนโลยีที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง โดยระบุให้บริษัท ค. เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัท ข. ทำให้บริษัท ค. ซึ่งมีรายรับต่ำมีรายจ่ายสูง ทำให้เกิดผลขาดทุน บริษัท ค. จึงไม่ต้องเสียภาษี

ค. แจ้งหรือกรอกข้อความโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อหลอกลวงหรือนำข้อมูลไปใช้ในแบบแสดงรายการเสียภาษี¹²³

ตัวอย่างเช่น

นาย ข. ทราบว่าการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจากเครื่องมือ ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาก็ได้ และนาย ข. ทราบด้วยว่าในกรณีเลือกค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ค่าใช้จ่ายนั้นต้องมีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจรับเหมา แต่ในการกรอกแบบ ภ.ง.ด. 90 สำหรับปี ภาษี 2551 นาย ข. ได้นำค่าใช้จ่ายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อ การประกอบธุรกิจรับเหมา มาแสดง โดยมีเจตนาทุจริต

¹²¹ แหล่งเดิม.

¹²² แหล่งเดิม.

¹²³ แหล่งเดิม.

2.3.1.3 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization)

ทั้งนี้ คำว่า หลบหลีกภาษีอากรนั้น เป็นคำที่นักกฎหมายภาษีอากรไทยบางท่าน เช่น อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ใช้เพื่ออธิบายถึงการกระทำที่มีผลเป็นการลดภาระในทางภาษีอากร แต่ไม่อาจจะถือได้ว่าเป็นการวางแผนภาษีได้ และการกระทำดังกล่าวไม่ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร โดยคำนี้ตรงกับคำในภาษาอังกฤษว่า “Tax Avoidance” ซึ่งเป็นคำที่ไม่มีอยู่ในบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรของไทย ดังนั้นการแปลคำนี้มาเป็นภาษาไทยจึงค่อนข้างมีความสับสน จะแปลว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็ได้ เนื่องจากในมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร มีการใช้คำนี้ ในความหมายที่หมายถึง การหนีภาษีอากรอยู่แล้ว จึงต้องหาคำอื่นมาใช้แทน ไม่ว่าจะเป็นคำว่า “เลี่ยงภาษีอากร” หรือคำว่า “หลบเลี่ยงภาษีอากร” แต่ทั้งสองคำนี้มีคำว่า “เลี่ยง” อยู่ซึ่งอาจทำให้สับสนกับคำว่า “หลีกเลี่ยงภาษีอากร” ได้ ดังนั้นในวิทยานิพนธ์เล่มนี้ ผู้วิจัยจะขอใช้คำว่า “หลบหลีกภาษีอากร” อันน่าจะช่วยให้เข้าใจได้โดยไม่สับสน

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรหรือ Tax Avoidance ไว้ดังนี้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายการหลบหลีกภาษีอากรว่า

“การหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายเพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง การใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย (Loophole) หรือความคลุมเครือ (Ambiguous) หรือ จุดบกพร่อง (Defection) ของกฎหมาย เพื่อทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน”¹²⁴

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายการหลบหลีกภาษีอากรว่า

“การหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิมตามการดำเนินงานปกติทั่วไป”¹²⁵

จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรว่า

“การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี และเป็นการกระทำโดยอาศัยช่องว่างที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี (Loopholes In

¹²⁴ การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 5), เล่มเดิม.

¹²⁵ การวางแผนภาษีอากร (น. 13), เล่มเดิม.

Tax Laws) หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี”¹²⁶

จากความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการหลบหลีกภาษีอากร มีองค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

(1) การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการใช้องค์ว่าง ช่องโหว่หรือความบกพร่องของกฎหมายภาษีหรือการใช้ภาษาเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี

(2) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือ เพื่อให้ไม่ต้องชำระภาษีเลย

(3) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย

ทั้งนี้ การหลบหลีกภาษีอากร สามารถแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) และการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

1) การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

จิสต์คี่ รอดจันทร์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือ โดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี โดยผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษี จะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (Tax Legislators) ที่เปิดให้มีช่องหรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นนั้นตามกฎหมาย”¹²⁷

ตัวอย่างเช่น

นาย ก.เป็นผู้เสียภาษีเงินได้ อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้จากต่างประเทศ แต่นำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทย คนละปีภาษีกับปีที่เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ทำให้เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้”¹²⁸

¹²⁶ คุณสมบัติกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 100). เล่มเดิม.

¹²⁷ แหล่งเดิม.

¹²⁸ ดัดแปลงมาจากแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือเลขที่ กค 0706/2940 ลงวันที่ 10 เมษายน 2549.

กรณีนี้ช่องโหว่ของกฎหมาย คือ การที่มาตรา 41 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดว่าผู้อยู่ในประเทศที่มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้วเนื่องจากหน้าทำงานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศหรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาเมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย จึงมีการตีความถ้อยคำ “เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย” ว่าหมายถึง การนำเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีที่มีเงินได้

นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ก็อาจถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร เช่น รัฐบาลเก็บภาษีน้ำมันเบนซินสูงกว่าน้ำมันดีเซลมาก ผู้ใช้รถยนต์จึงเปลี่ยนจากเครื่องยนต์ที่ใช้ น้ำมันเบนซินมาเป็นเครื่องยนต์ใช้น้ำมันดีเซล เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น¹²⁹

2) การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

จิสต์ คี รอดจันท์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้นตามกฎหมาย เนื่องจากผู้กระทำมีวัตถุประสงค์หลักที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษี และไม่ได้มีความประสงค์ที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ”¹³⁰

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. ทำสัญญาขายสินค้าให้กับบริษัท ข. ในราคาที่ต่ำกว่าราคาปกติเป็นเงิน 5 ล้านบาท โดยอ้างว่าเป็นสินค้าที่ตกรุ่นแล้ว ในขณะที่สินค้าชนิดเดียวกัน บริษัท ก. ขายให้บริษัทอื่นในราคา 10 ล้านบาท กรณีนี้เป็นการกำหนดราคาสินค้าให้ต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้บริษัท ก. มีรายรับน้อย จึงได้รับผลกำไรสุทธิน้อย และส่งผลให้บริษัท ก. เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลงด้วย ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ ถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

อย่างไรก็ดี ถึงแม้การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ จะไม่ได้ถึงขนาดเป็นการหนีภาษี แต่ก็อาจถูกประเมินภาษีตามบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance)

¹²⁹ การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 210). เล่มเดิม.

¹³⁰ คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 101). เล่มเดิม.

สำหรับประเทศที่มีการกำหนดบทบัญญัติต่อการหลบหลีกภาษีอากรไว้ แม้ว่าจะเป็นกรกระทำที่ไม่ผิดกฎหมายแต่การหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณี อาจเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย (The Spirit Of Law) ซึ่งถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

2.3.1.4 ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร

(1) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากรแตกต่างจากการหนีภาษีอากร เพราะ การหนีภาษีอากร เป็นการดำเนินการเพื่อที่จะไม่ต้องชำระภาษีอากร โดยจงใจละเลยบทบัญญัติของกฎหมาย ถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา โดยทางแพ่งมีทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับ ส่วนทางอาญามีโทษปรับโทษจำคุก หรือทั้งปรับและจำคุก ส่วนการวางแผนภาษี เป็นการใช้วิธีตามที่บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด และเป็นการกระทำที่ถูกกฎหมาย

(2) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการวางแผนภาษีหมายถึงการเตรียมการเสียภาษีอย่างประหยัดให้ได้มากที่สุดโดยถูกต้องตามตัวบทบัญญัติของกฎหมาย และการหลบหลีกภาษี หมายถึงการลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย โดยการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายภาษีและต้องเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

อนึ่ง จะเห็นได้ว่า การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) และการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) แม้ลักษณะเบื้องต้นจะมีความคล้ายคลึงกันเนื่องจากการดำเนินการอย่างถูกต้องภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่จะเห็นได้ว่าการวางแผนภาษีอากรมีภาพพจน์เชิงบวกมากกว่า กล่าวคือการวางแผนภาษีอากรเป็นการบริหารจัดการภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเสียภาษีอย่างถูกต้องเป็นสำคัญ โดยอาศัยการประเมินภาพรวมภาระภาษีอากรของกิจการและเลือกดำเนินการประหยัดภาษีภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอนหรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้น ๆ ไป¹³¹ โดยมีได้อาศัยช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมาย

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรจะให้ภาพพจน์ในเชิงลบมากกว่า เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการพยายามหาช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อดำเนินการบิดเบือนหรืออำพรางความจริงเอาไว้ จึงอาจกล่าวได้ว่า

¹³¹ จาก ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation) (น. 74), โดย พนิต ธีรภาพวงศ์, 2552, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

การวางแผนภาษีเริ่มต้นด้วย วัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง ในขณะที่การหลบหลีกภาษีอากรมักเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนในเรื่องการเสียภาษีอย่างถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป¹³²

การหลบหลีกภาษีอากร หากกระทำโดยขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย แม้จะไม่ผิดกฎหมายแต่ก็อาจถูกประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งการหลบหลีกภาษีอากรที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance Measure)¹³³ เกิดขึ้น ซึ่งจะขอลำรายละเอียดในหัวข้อ 2.3.2

(3) ความแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร

การหนีภาษีอากรแตกต่างกับการหลบหลีกภาษีอากร เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอากรเป็นเพียงการใช้ช่องว่าง ช่องโหว่หรือจุดบกพร่องของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง แต่ไม่ถึงขนาดเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ทั้งนี้ได้มีวุฒิสมาชิกท่านหนึ่งของสหรัฐอเมริกาได้ให้คำกล่าวที่แสดงถึงข้อแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรได้เป็นอย่างดีว่า “ชายคนหนึ่งเดินทางมาใกล้แม่น้ำซึ่งสามารถข้ามไปได้โดยใช้สะพาน 2 สะพาน สะพานหนึ่งไม่ต้องเสียค่าผ่านทาง แต่อีกสะพานหนึ่งต้องเสียค่าผ่านทาง ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ต้องเสียค่าผ่านทางโดยไม่ต้องเสียค่าผ่านทาง ก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหนีภาษีอากร (Tax Evasion) แต่ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ไม่ต้องเสียค่าผ่านทางก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)¹³⁴

แต่อย่างไรก็ตาม Tax Avoidance ดังกล่าวจะต้องเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

¹³² แหล่งเดิม.

¹³³ จาก “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1),” โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2548, เอกสารภาษีอากร, 24 (283), น. 101.

¹³⁴ จาก *The Fundamental of Taxation* (p. 84), by H. S. De Leon, 1984, Quezon City: Rex Printing Company. (อ้างถึงใน การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 2),” โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2548, เอกสารภาษีอากร, 24 (284), น. 98).

2.3.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance Measure)

จากการศึกษาพบว่าอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวทางด้วยกัน คือ

2.3.2.1 การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

2.3.2.2 การใช้บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

(1) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) และ

(2) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provisions)

2.3.2.1 การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร¹³⁵

กฎหมายภาษีอากรอาจถูกตีความโดยบุคคลหรือองค์กรได้หลายหน่วยงาน เช่น หน่วยงานบริหารอาจตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีหรือการตีความเพื่อวางแผนปฏิบัติแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่องค์กรสุดท้ายที่ต้องตีความและมีผลผูกพันตามกฎหมาย คือศาล ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันไปตามแต่ละระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ และอาจกล่าวสรุปแนวทางการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลได้ดังนี้

(1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse Of Legal Form Doctrine) เป็นหลักการที่ใช้อยู่ในประเทศประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมนี ประเทศเบลเยียม ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ โดยใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกต้องตามแบบของกฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมายศาลและเจ้าหน้าที่ประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย¹³⁶

¹³⁵ จาก มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1), โดย ชัยสิทธิ์ ตราฐธรรม และดุลยลักษณ์ ตราฐธรรม, เอกสารภาษีอากร, 24(287). น.103-104, 2548

¹³⁶ จาก *International Tax Glossary* (4th ed.) (pp.1-2), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1) (น.103). เล่มเดิม).

(2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) เป็นหลักการที่ใช้อยู่จารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า นิติกรรมหรือสัญญาใด แม้ได้ทำขึ้นถูกต้องตามแบบของกฎหมาย แต่มีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ¹³⁷ อย่างไรก็ตามหากขั้นตอนที่ประกอบนิติกรรม แม้เพียงขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดเป็นการกระทำขึ้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น หลักการนี้จึงแตกต่างจากหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อหลบหลีกภาษี (Fiscal Nullity Doctrine) ที่สหราชอาณาจักร¹³⁸ ใช้อยู่¹³⁹

(3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อหลบหลีกภาษี (Fiscal Nullity Doctrine) หากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Fiscal Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดไม่ได้มีวัตถุประสงค์ทางการค้า แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อจะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น และมีอำนาจประเมินเรียกเก็บตามเจตนาที่แท้จริงของกลุ่มคนได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม¹⁴⁰

(4) หลักผลลัพธ์สุดท้าย (Step Transaction Doctrine) คือหลักที่พิจารณาว่าถ้าขั้นตอนใดไม่มีผลทางเศรษฐกิจ ขั้นตอนนั้นใช้บังคับไม่ได้ และจะพิจารณาจากผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้ เพื่อหาผลลัพธ์สุดท้ายของธุรกรรมนั้น¹⁴¹

¹³⁷ จาก *International Tax Glossary* (4th ed.) (p.333), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1)* (น.103). เล่มเดิม).

¹³⁸ สหราชอาณาจักรประกอบไปด้วย 4 ประเทศ ได้แก่ อังกฤษ (England), ไอร์แลนด์เหนือ (Northern Ireland), สกอตแลนด์ (Scotland) และเวลส์ (Wales) ซึ่งแต่ละประเทศมีการปกครองเป็นของตัวเอง. สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก <http://www.sasommile.com/destinations/united-kingdom/>

¹³⁹ *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1)* (น. 103-104). เล่มเดิม.

¹⁴⁰ จาก *International Tax Glossary* (4th ed.) (p. 282), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1)* (น. 104). เล่มเดิม).

¹⁴¹ จาก *International Tax Glossary* (4th ed.) (p. 329), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1)* (น. 104). เล่มเดิม).

(5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของกลุ่ม (Sham Transaction Principle) หากนิติกรรมที่ทำการขึ้นกลุ่มมิได้มีเจตนารับบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาที่วางไว้ แต่เป็นการทำขึ้นเพียงเพื่ออำพรางเจตนาที่แท้จริง เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงโดยการประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้¹⁴²

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะพบว่า หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเป็นประการอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์ในอันที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงแต่เพียงประการเดียวแล้ว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น ย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษีอากร ศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นได้ และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีที่มีหลบหลีกนั้นได้¹⁴³

2.3.2.2 การใช้บทบัญญัติในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร¹⁴⁴

(1) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการทั่วไป (General Anti-Avoidance Provisions) เป็นบทบัญญัติซึ่งหลาย ๆ ประเทศได้บัญญัติขึ้นเพื่ออุดช่องว่างของบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provision) กล่าวคือ บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการทั่วไปจะนำไปปรับใช้ต่อเมื่อ ไม่สามารถนำบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะมาปรับใช้ และไม่สามารถนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามปกติมาปรับใช้ได้แล้วเท่านั้น

(2) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provision) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะเป็นบทบัญญัติกฎหมายที่บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นกรณี ๆ ไป

¹⁴² จาก *International Tax Glossary* (4th ed.) (p. 314), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1)* (น. 104). เล่มเดิม).

¹⁴³ จาก “ข้อพิจารณาบางประการจากคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (2),” โดย วุฒารักษ์ ดิประชา, *สรรพากรสาส์น*, 51(9), น.113, 2547

¹⁴⁴ *มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์* (น. 31-32). เล่มเดิม.

2.3.3 มาตรการต่อต้านการหลบหนีภาษีอากรในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าในประเทศไทยไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหนีภาษีอากรบัญญัติไว้ ดังเช่นในกฎหมายของหลายประเทศ อย่างไรก็ดี บทบัญญัติบางมาตราในประมวลรัษฎากรก็สามารถนำมาใช้ต่อต้านการหลบหนีภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ได้ เช่น การต่อต้านการหลบหนีภาษีอากรในลักษณะการกำหนดราคาโอน ตามมาตรา 65 ทวิ (4)¹⁴⁵ ที่บัญญัติว่า “ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

สำหรับมาตรานี้ เป็นการต่อต้านการหลบหนีภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยที่ประมวลรัษฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน ในการประเมินเงินได้ในราคาตลาดในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁴⁶ ซึ่งมีที่มาจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร¹⁴⁷ ดังนั้น การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน จึงไม่ควรจะมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตลาดและเนื่องจากประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” เอาไว้ ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินอาจคำนวณหามูลค่าได้ตามวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผลได้¹⁴⁸

¹⁴⁵ แหล่งเดิม.

¹⁴⁶ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539.

¹⁴⁷ จาก ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

¹⁴⁸ จาก คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2722/2530 โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด 6,000 หุ้น มีมูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท ในปี 2520 โจทก์ขายหุ้นดังกล่าวให้บริษัท ยูเอ็นอินเวสต์เมนต์ จำกัด ในราคาหุ้นละ 15 บาท โดยโจทก์นำราคาที่มีผู้เสนอซื้อกิจการของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด มาเป็นหลักในการคำนวณราคาหุ้นที่จะขายโดยเอาหนี้ทั้งหมดของบริษัทหักออกจากราคาที่ผู้เสนอซื้อเหลือเท่าไรแล้วเอามาเฉลี่ยในจำนวนหุ้นทั้งหมด 60,000 หุ้น ซึ่งคิดเป็นราคาหุ้นละ 15 บาท นั้น เป็นการไม่ชอบเพราะราคาที่มีผู้เสนอซื้อกิจการดังกล่าวไม่ปรากฏว่าได้มีการพุดจาต่อรองราคากันให้ได้ราคาที่แท้จริงแล้วหรือไม่ ดังนั้น ราคาที่มีผู้เสนอซื้อจึงไม่ใช่ราคาที่แน่นอนอันจะนำมาใช้เป็นหลักในการคำนวณราคาตลาดของหุ้น และหนี้ของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด ที่โจทก์อ้างนั้นก็ไม่ตรงกับหนี้สินของบริษัทฯ ที่แสดงไว้ในงบดุลในปี 2521 พดุลการณจึงเห็นได้ชัดว่าสื่อ

2.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรนั้น โดยหลักแล้วมีกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ทำหน้าที่จัดเก็บรายได้ภาษีให้แก่รัฐ เป็นตัวแทนฝ่ายรัฐในการรักษาความเป็นธรรมและรักษาสภาพบังคับใช้กฎหมายภาษี พิจารณาปรับปรุงตัวบทกฎหมายและระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการออม การลงทุนและการแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับนานาประเทศ ตลอดจนสร้างความเป็นธรรมในการกระจายรายได้ และเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี¹⁴⁹

อย่างไรก็ตาม การบริหารจัดการภาษีที่ดีนั้น ต้องเริ่มต้นมาจากการนำนโยบายภาษีต่าง ๆ มาบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายภาษี และนำกฎหมายภาษีมารับการจัดเก็บภาษี โดยวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ จะต้องก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำทั้งในด้านการบริหารจัดการภาษีของรัฐบาลและในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้จัดเก็บภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีด้วยต้นทุนที่ต่ำ และผู้เสียภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำที่สุดเช่นกัน เพื่อไม่ให้เป็นภาระเพิ่มภาระค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีและก่อให้เกิดแรงจูงใจในการกระทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมไม่ได้หรือหนีภาษี

แต่ในปัจจุบัน กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อน เข้าใจได้ยาก จึงทำให้ยากที่จะปฏิบัติตามและบริหารจัดการเก็บ ส่งผลให้มีต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีและต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง ซึ่งนำไปสู่แรงจูงใจในการกระทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมไม่ได้หรือหนีภาษีของผู้เสียภาษี รวมถึงการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและเกรงหรือรับสินบนอีกด้วย

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี ตามที่ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในหัวข้อ 2.1.3.8 ข้อที่ 1 จึงเข้ามามีบทบาทที่สำคัญเนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่าย แน่นอนชัดเจน และสะดวก ถูกเชื่อว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ อันสอดคล้องกับคำกล่าวของ The World Bank ที่ว่า

ไปในทางซื้อขายหุ้นกันโดยสมยอม ราคาหุ้นที่โจทก์ขายจึงเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ดังนั้นการที่จำเลยนำเอาทรัพย์สินของบริษัทฯ ที่มีอยู่ตามบัญชีซึ่งเป็นจำนวนที่แน่นอนแล้วมาเป็นหลักในการคำนวณมูลค่าหุ้น โดยนำหนี้สินทั้งหมดของบริษัทฯ ตามงบดุลมาหักออกจากจำนวนทรัพย์สินที่มีอยู่ เหลือเท่าไรแล้วนำมาเฉลี่ยจากจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทฯ จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล.

¹⁴⁹ กระทรวงการคลัง. (2554). รายงานประจำปี 2553 ของกระทรวงการคลัง. สืบค้น 14 พฤศจิกายน 2557, จาก <http://www.mof.go.th/home/AnnualReport/report-53>

“การทำให้กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นสามารถอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและยังทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น”¹⁵⁰

ดังนั้น การบริหารจัดการเก็บภาษีมีประสิทธิภาพ จึงต้องประกอบด้วย วิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่ายต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษี คือ เป็นวิธีที่ง่าย ชัดแจ้ง ตรงไปตรงมา ไม่ซับซ้อน รวมถึงมีวิธีการจัดเก็บที่แน่นอนชัดเจน คือ มีความโปร่งใส ไม่เปิดโอกาสให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจส่วนตัว และมีวิธีการจัดเก็บที่สะดวก คือ สถานที่ เวลา และวิธีการจัดเก็บและการจ่ายภาษีควรมีความสะดวกต่อทั้งผู้เสียภาษีและผู้จัดเก็บภาษี

จึงอาจสรุปได้ว่า หากวิธีการจัดเก็บภาษี “มีความง่าย” “ความแน่นอนชัดเจน” และ “สะดวก” ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ย่อมช่วยลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาล และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี รวมทั้งช่วยลดความเสี่ยงที่ขอมรับไม่ได้และการหนีภาษี เนื่องจากการหนีภาษีจะสามารถถูกตรวจพบได้ง่ายขึ้นภายใต้วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีความแน่นอนชัดเจนและโปร่งใส นอกจากนี้ยังเป็นการลดโอกาสที่ผู้จัดเก็บภาษีจะบิดเบือนการใช้อำนาจและการเรียกและรับสินบน ในส่วนของการหลบหลีกภาษีที่ขอมรับไม่ได้ก็จะถูกขัดขวาง เนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อนน้อยลง ย่อมทำให้ช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีน้อยลงเช่นกัน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าวิธีการดังกล่าวช่วยส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี¹⁵¹

2.5 หลักสุจริต

หลักสุจริตเป็นหลักทั่วไปอันที่สำคัญต่อระบบกฎหมาย ในฐานะเป็นเครื่องมือในการแก้ไขความไม่ยุติธรรมของกฎหมาย นักกฎหมายที่มีชื่อเสียงของประเทศไทยได้ให้คำอธิบายความหมายไว้ดังนี้

หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายความหมายของคำว่า “สุจริต” ไว้ว่า

“อุดมมุ่งหมายแท้จริงของหลักสุจริต คือ ความยุติธรรมภายใน หรือความยุติธรรมตามเนื้อเรื่อง (Substantial Justice) รัฐจะต้องออกข้อบังคับของกฎหมายและการวินิจฉัยคดีให้สอดคล้องกับมาตรฐานแห่งความยุติธรรม ดังนั้น จึงเป็นภาระหน้าที่ของผู้ใช้กฎหมายต้อง

¹⁵⁰ จาก *The World Bank. Lesson of Tax Reform* (p. 7), by W. Thirsk, Washington, D.C.: The World Bank, 1991 (อ้างอิงใน ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 249). เล่มเดิม).

¹⁵¹ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 247-250). เล่มเดิม.

วินิจฉัยตามหลักความเป็นธรรมและความถูกต้องตามหลักคุณธรรมความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ...”¹⁵²

ปรีดี เกษมทรัพย์ อธิบายว่า

“หลักสุจริตเป็นรากฐานของกฎหมายแพ่งทั้งระบบ มีจุดมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์เพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่สังคม เป็นหลักกฎหมายเพื่อความยุติธรรม เป็นหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจที่ไม่อาจอธิบายไว้ชัดเจนในรายละเอียดได้...”¹⁵³

ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล อธิบายว่า

“คำว่า สุจริต มีลักษณะเป็นนามธรรม มีความหมายกว้างไม่ได้หมายความว่าเฉพาะถึงความรู้เท่าไม่ถึงการณ์เท่านั้น มีความมุ่งหมายในการคุ้มครองสิทธิของผู้สุจริต ในทางกลับกันก็จะไม่คุ้มครองผู้ที่ไม่สุจริต”¹⁵⁴

จากความหมายของคำว่าสุจริตที่นักกฎหมายหลายท่านได้อธิบายไว้ดังกล่าวข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า “สุจริต” ในความหมายอย่างกว้างที่ใช้เป็นหลักทั่วไป หมายถึง ความซื่อสัตย์ ความไว้วางใจ ความถูกต้องชอบธรรม ส่วนในความหมายอย่างแคบนั้น ใช้เพื่อคุ้มครองผู้สุจริตในกรณีต่าง ๆ เฉพาะเรื่อง เช่น ความรู้เท่าไม่ถึงการณ์

หลักสุจริตตามกฎหมายไทยมีบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ หลักความสุจริตเฉพาะเรื่องและหลักสุจริตทั่วไป หลักสุจริตเฉพาะเรื่องอันเป็นการนำเอาหลักสุจริตมาใช้ประกอบกับหลักกฎหมายอื่น ๆ เพื่อคุ้มครองผู้สุจริตในกรณีต่าง ๆ¹⁵⁵ พิจารณาจากความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณีในแง่ที่ว่าคู่กรณีที่เกี่ยวข้องมีความรู้หรือไม่รู้เฉพาะกรณีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเท่านั้น ส่วนหลักสุจริตทั่วไป อันเป็นการกล่าวถึงความสุจริตในความหมายโดยทั่วไปอย่างกว้าง มิได้พิจารณาเฉพาะความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณี

แนวความคิดเรื่องหลักสุจริตนั้น มีความสมเหตุสมผลและมีความเป็นสากล ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรนำมาปรับใช้ได้กับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมีการตอบข้อหารือทางภาษีจำนวนมาก ทั้งการวินิจฉัยและให้คำแนะนำตามกฎหมาย ระเบียบและ

¹⁵² จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป (น. 102), โดย หยุต แสงอุทัย, 2519, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

¹⁵³ จาก กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป (น. 32-33), โดย ปรีดี เกษมทรัพย์, 2519, กรุงเทพฯ: เจริญวิทย์การพิมพ์.

¹⁵⁴ จาก กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4-14 (น. 78), โดย ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, 2552, กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

¹⁵⁵ จาก “หลักสุจริต: หลักพื้นฐานกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” โดย ฉัฐพงศ์ โปษะบุตร, 2555, วารสารนิติศาสตร์, 3(8), น. 26.

แนวทางปฏิบัติที่เหมาะสม แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อหาหรือจำนวนมากไม่ได้รับการตอบ ซึ่งอาจกลายเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษีอากรโดยตรงที่ผู้กรณีจะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่อวางเป็นแนวบรรทัดฐานในกรณีนั้น ๆ ต่อไป ดังนั้นในกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท หากนำหลักสุจริตมาใช้พิจารณาทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมกับเปรียบเทียบ ชำนาญหนักกับหลักฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสมอย่างแท้จริง

2.6 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง

ในส่วนนี้ผู้วิจัยจะได้ทำการศึกษาถึงระบบกฎหมายภาษี ซึ่งประกอบด้วย กฎหมายแม่บท (Primary Legislation) และกฎหมายภาษีลำดับรอง (Secondary Legislation) เพื่อนำไปทำการวิเคราะห์ต่อไป

จากการศึกษาพบว่าพระราชบัญญัติฉบับหนึ่ง ๆ จะมีบทบัญญัติที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบหมายให้ฝ่ายบริหารฝ่ายปกครองหรือผู้มีหน้าที่บังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายไปกำหนดรายละเอียดของการบังคับใช้กฎหมายต่อไปเป็นกฎหมายอีกระดับหนึ่ง เพื่อให้การใช้กฎหมายมีความสมบูรณ์ขึ้นมา รูปแบบของกฎหมายดังกล่าวนี้ ไม่ว่าจะตราเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือออกเป็นกฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ หรือประกาศก็ตาม เราเรียกกันโดยรวมว่า “กฎหมายลำดับรอง” โดยกฎหมายลำดับรองมีกฎเกณฑ์ในการจัดทำและการประกาศใช้แตกต่างไปจากการตราพระราชบัญญัติ กฎหมายลำดับรองเป็นการพิจารณาลงไปรายละเอียดจากที่พระราชบัญญัติแม่บทให้อำนาจ

2.6.1 เหตุผลในการออกกฎหมายภาษีลำดับรอง¹⁵⁶

(1) เหตุผลในด้านเวลา ฝ่ายนิติบัญญัติมีอำนาจหน้าที่ต่าง ๆ ตามรัฐธรรมนูญที่ไม่ใช่มีแต่เฉพาะการตรากฎหมาย คงเป็นไปได้ที่ในการตราภาษานั้นฝ่ายรัฐสภาจะกำหนดรายละเอียดต่าง ๆ ของกฎหมายไว้ได้ทั้งหมด การตรากฎหมายของรัฐสภาจึงเป็นเพียงการกำหนดกรอบของสิทธิหน้าที่ของประชาชน หรือขอบเขตของการจำกัดสิทธิหรือหน้าที่ของประชาชน และมอบให้ฝ่ายบริหารไปกำหนดรายละเอียดเป็นกฎหมายลำดับรองต่อไป

(2) เป็นไปไม่ได้ที่จะพิจารณาเรื่องที่พระราชบัญญัติหลายฉบับมีเนื้อหาเป็นเรื่องทางเทคนิค การกำหนดรายละเอียดไว้ในพระราชบัญญัติทุกเรื่องเป็นสิ่งที่ทำไม่ได้ เพราะนอกจาก

¹⁵⁶ ปรับปรุงจากเอกสารประกอบการฝึกอบรมหลักสูตรนักกฎหมายมหาชนภาครัฐ รุ่นที่ 1 (ภาค 2) คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ วันจันทร์ ที่ 30 มิถุนายน 2546.

จะใช้เวลาในการตรวจพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติมาก ยังทำให้เนื้อหาของพระราชบัญญัติยาว ครอบงำรายละเอียดให้ผู้มีความชำนาญเป็นผู้กำหนด

(3) ความต้องการที่จะปรับปรุงกฎหมายให้เข้ากับสถานการณ์ กฎเกณฑ์ในกฎหมายเมื่อ กำหนดเป็นพระราชบัญญัติแล้วผลที่ตามมาคือเคร่งครัดตายตัว ขาดความยืดหยุ่นและไม่เหมาะสมกับ กาลสมัย กฎหมายลำดับรองอาจช่วยให้มีการใช้กฎหมายที่เหมาะสมกับกาลสมัยได้

(4) เหตุผลของความรีบด่วน หากจะต้องตรากฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติทุกเรื่องแล้ว อาจไม่ทันต่อสถานการณ์ ถ้าพระราชบัญญัติให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารออกกฎหมายลำดับรอง ก็ทำให้ทันต่อเหตุการณ์ได้

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน เพราะทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดแต่จำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อเสีย ภาษีให้แก่รัฐ จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายภาษีอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้ ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและกระทบต่อเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน กฎหมายภาษีอากรที่ เป็นกฎหมายแม่บทจึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา เนื่องจาก สมาชิกของรัฐสภา ประกอบด้วย วุฒิสมาชิกและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่งและสมาชิก สภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชน จึงถือว่าเป็นผู้แทนของประชาชน ดังนั้น พระราชบัญญัติภาษีอากรจึงควรออกโดยรัฐสภาหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยรัฐสภา¹⁵⁷

อย่างไรก็ตาม กฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาอาจ

ขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้สามารถบังคับ ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารใน การออกคำสั่ง หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ ซึ่งคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กร ฝ่ายบริหารนี้เรียกว่า กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) ซึ่งกฎหมายลำดับรองนี้อยู่ภายใต้ หลักขอบวัตถุประสงค์ (Ultra Vires) กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไป กว่าบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้¹⁵⁸

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติให้ใช้ ประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัติ

¹⁵⁷ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 228). เล่มเดิม.

¹⁵⁸ แหล่งเดิม.

ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้อำนาจในการที่จะออกกฎหมายประกอบได้ตามลำดับศักดิ์¹⁵⁹ ดังต่อไปนี้

(1) พระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา โดยทั่วไปจะตราขึ้นเพื่อลดอัตราภาษีอากรหรือกำหนดประเภทรายได้ รายจ่ายที่จะต้องนำมารวมคำนวณ หรือยกเว้นเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี

(2) กฎกระทรวง

กฎกระทรวง เป็นกฎหมายประกอบที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 4 ให้อำนาจไว้ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในการที่จะออกกฎกระทรวงมาเพื่อกำหนดกิจการเพื่อปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรซึ่งในทางปฏิบัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จะออกกฎกระทรวงเมื่อมีบทบัญญัติอื่นในประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจเอาไว้

(3) ระเบียบ หรือประกาศกระทรวงการคลัง

ระเบียบ หรือประกาศกระทรวงการคลัง เป็นกฎหมายประกอบที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 4 ให้อำนาจไว้ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง เพื่อกำหนดกิจการเพื่อปฏิบัติตามประมวลรัษฎากร ซึ่งในทางปฏิบัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังจะออกระเบียบหรือประกาศในกรณีที่มีบทบัญญัติอื่นในประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจให้มีคำสั่ง โดยไม่ต้องออกเป็นกฎกระทรวง (ยกเว้นประกาศแต่งตั้งเจ้าพนักงานตามมาตรา 4)

(4) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ที่ออกภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการปฏิบัติการเพื่อเสียภาษี

(5) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. เป็นคำสั่งที่ออกภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือกฎกระทรวงที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการที่จะมีคำสั่งในการปฏิบัติการเกี่ยวกับการเสียภาษีโดยไม่ต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษา

นอกจากนี้ กรมสรรพากรได้มีการออกประกาศและคำสั่งอื่น ๆ อีก เช่นระเบียบหรือประกาศกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือ และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เป็นต้น โดยทั่วไปหนังสือหรือคำสั่งประเภทดังกล่าว กรมสรรพากรจะออกมาเพื่อประกาศให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรทราบระหว่างกันภายในถึงวิธีและแนวทางปฏิบัติ ในกรณีที่ไม่มีความชัดเจนในการตีความ

¹⁵⁹ จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมาย (น. 19) โดย สุนทร มณีสวัสดิ์, สงวน สุทธิเลิศอรุณ, และ จิตพิงษ์ ธรรมานุสรณ์, 2538, กรุงเทพฯ: ทิพย์วิสุทธิการพิมพ์

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในการออกหนังสือหรือคำสั่งดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ จึงไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย

2.6.2 ข้อดีละข้อเสียของกฎหมายภาษีสถำดับรอง

2.6.2.1 ข้อดีของกฎหมายภาษีสถำดับรอง¹⁶⁰

(1) กฎหมายภาษีสถำดับรองไม่มีข้อจำกัดทางด้านเวลาในการตรากฎหมาย เนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร จึงไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา

(2) กฎหมายภาษีสถำดับรองช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บท มีความรวดเร็ว สามารถออกกฎหมายภาษีสถำดับรองมาเปลี่ยนแปลงได้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ เนื่องจากไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรมากยิ่งขึ้น

(3) กฎหมายภาษีสถำดับรองสามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดซึ่งจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

(4) กฎหมายภาษีสถำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เช่น สามารถขัดขวางการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา

แต่อย่างไรก็ดี ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “ขอบเขตของกฎหมายภาษีสถำดับรองไม่ควรขยายไปถึง เรื่องโครงสร้างที่สำคัญของภาษี คือ การลดอัตราภาษี การยกเว้นภาษี การหัก ณ ที่จ่าย และการยกเว้นเงินได้จากการจัดเก็บภาษี เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจ และเกี่ยวข้องกับการโยกย้ายประชาชนบางกลุ่ม ออกจากระบบภาษี เรื่องเหล่านี้ควรถูกบัญญัติเป็นกฎหมายภายใต้กระบวนการทางนิติบัญญัติของรัฐสภา”¹⁶¹

¹⁶⁰ แหล่งเดิม.

¹⁶¹ แหล่งเดิม.

2.6.2.2 ข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง¹⁶²

- (1) การมีกฎหมายภาษีลำดับรองจำนวนมาก ทำให้ระบบกฎหมายภาษีซับซ้อน ซึ่งขัดต่อหลักความง่ายของกฎหมายภาษี
- (2) ภาษีเรื่องใดเรื่องหนึ่งอาจมีกฎหมายภาษีลำดับรองที่เกี่ยวข้องหลายฉบับ เนื่องจากการให้อำนาจองค์กรฝ่ายบริหารออกกฎหมายภาษีลำดับรองได้หลายรูปแบบ ก่อให้เกิดความสับสนให้กับผู้เสียภาษี ซึ่งขัดแย้งกับหลักความแน่นอนชัดเจนของกฎหมายภาษี
- (3) กฎหมายภาษีลำดับรองไม่ได้ถูกกำหนดให้มีการตรวจสอบและควบคุมโดยรัฐสภา

2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

จากการที่ผู้วิจัยได้ทำการศึกษางานวิจัยของผู้อื่น พบว่ามีงานวิจัยที่ทำการศึกษาถึงประเด็นที่เกี่ยวข้องกับปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ คือ สารนิพนธ์เรื่อง ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เขียนโดย บัญชา เติญชรจริยวงศ์ สารนิพนธ์ฉบับนี้มีวัตถุประสงค์และขอบเขตของการศึกษา คือ ศึกษาแนวปฏิบัติในการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเจ้าพนักงานประเมินในธุรกรรมการขายทรัพย์สิน การให้บริการและการให้กู้ยืม ซึ่งไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควรว่าก่อให้เกิดความเป็นธรรมแก่นิติบุคคลผู้เสียภาษีอย่างไรและเพียงใด

โดยได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนี้

- (1) “กรณีที่มีการซื้อขายที่ดิน ได้เสนอแนะว่า เจ้าพนักงานประเมินควรถูกจำกัดอำนาจการใช้ดุลยพินิจที่จะประเมิน ในกรณีที่นิติบุคคลผู้ขายที่ดินได้ขายที่ดินต่ำกว่าราคาประเมินแล้วถือว่านิติบุคคลผู้ขายที่ดินนั้นมีรายได้เท่ากับราคาประเมินที่ดินโดยกรมที่ดิน โดยเจ้าพนักงานผู้ประเมินนอกจากจะอ้างอิงราคาประเมินกรมที่ดินเพื่อการประเมินรายได้นิติบุคคลแล้ว เจ้าพนักงานยังต้องเตรียมเอกสารหลักฐานอื่น เพื่อสนับสนุนการประเมินของตนว่า ราคาขายที่ดิน ณ เวลาที่มีการโอนกรรมสิทธิ์ที่ดินนั้น ต่ำกว่าราคาตลาดหรือราคาประเมินที่ดินของกรมที่ดิน โดยอาจอาศัยข้อมูลจากราคาซื้อขายที่ดินที่มีลักษณะคล้ายคลึงกัน หรือสถานที่บริเวณใกล้เคียงกัน เพื่อให้เกิดความยุติธรรมต่อนิติบุคคลผู้ถูกประเมินภาษี มิใช่ให้ภาระการพิสูจน์ตกอยู่กับนิติบุคคลผู้ถูกประเมินและให้ใช้วิธีการเช่นนี้กับการให้บริการเช่าที่ดินหรือสิ่งปลูกสร้างด้วย

¹⁶² แหล่งเดิม.

(2) กรณีนิติบุคคลโอนขายอสังหาริมทรัพย์ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน โดยมีเหตุอันเนื่องมาจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำภัยพิบัติทางธรรมชาติ กรมสรรพากรควรมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางปฏิบัติ โดยไม่ให้ถือว่ารายได้นิติบุคคลที่ได้จากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว มีรายได้เท่ากับราคาประเมินที่ดิน โดยกรมที่ดิน

(3) กรณีอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ประเมินแก่นิติบุคคลผู้ให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม ซึ่งเป็นแนวทางการประเมินของกรมสรรพากรนั้น ควรออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวปฏิบัติสำหรับการใช้อัตราดอกเบี้ยประเมินรายได้จากการให้กู้ยืมในกรณีนี้โดยให้ถือเอาอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารที่นิติบุคคลนั้นฝากเงินอยู่หรือได้ติดต่อเป็นประจำ¹⁶³

ตามแนวทางการแก้ปัญหาในสารนิพนธ์ของนายบัญชา เสธิยจริยวงศ์ สรุปได้ว่าการเสนอแนวทางการแก้ปัญหาโดยการให้กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรเพิ่มเติม เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีแนวทางปฏิบัติที่ครอบคลุมมากกว่าที่มีอยู่ อันได้แก่ แนวทางปฏิบัติในการซื้อขายที่ดิน กรณีนิติบุคคลโอนขายอสังหาริมทรัพย์ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน และกรณีอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ประเมินแก่นิติบุคคลผู้ให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม

¹⁶³ จาก ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (น.64-65), โดย บัญชา เสธิยจริยวงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

บทที่ 3

มาตรการทางกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรของไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

ก่อนที่จะพิจารณาถึงเรื่องปัญหาการให้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) นั้น จำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องศึกษาถึงเนื้อหาสาระของบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรตามมาตราดังกล่าวซึ่งถือเป็นบทบัญญัติหนึ่งที่มีวัตถุประสงค์เพื่อใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ โดยบทบัญญัตินี้ดังกล่าวให้อำนาจพิเศษเพื่อให้เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินรายได้ของผู้เสียภาษีให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้ แต่อย่างไรก็ดี ในบรรดาบทบัญญัติตาม ประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมิน นับว่าบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ค่อนข้างจะมีปัญหาเกิดขึ้นมากที่สุด เนื่องมาจากความไม่ชัดเจนในเนื้อหาสาระของกฎหมายในการให้อำนาจแก่ เจ้าพนักงานประเมิน

ในบทนี้จะทำการศึกษา มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้อง และศึกษามาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดคราตาโอนของต่างประเทศตามแนวปฏิบัติของ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่น

3.1 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามกฎหมายไทย

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.3 ประมวลรัษฎากรของประเทศไทย ไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ คงมีแต่การนำบทบัญญัติตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในบางกรณี ในงานวิจัยนี้ได้ศึกษาเฉพาะกรณีการนำมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรมาใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดคราตาโอน พร้อมทั้งศึกษาแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรจากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรหรือคำสั่งกรมสรรพากร และศึกษาจากแนวคำพิพากษาของศาลฎีกา

3.1.1 บทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

3.1.1.1 ความหมายของคำสำคัญในมาตรา 65 ทวิ (4)

มาตรา 65 ทวิ บัญญัติว่า “การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขต่อไปนี้

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ โอน ให้บริการ หรือกู้ยืมเงิน”

เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินรายได้ก็ต่อเมื่อการคิดค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้นต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

จากถ้อยคำในมาตรา 65 ทวิ (4) มีคำสำคัญที่ต้องพิจารณาเพื่อให้เกิดความชัดเจนในการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ คำว่า “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร”

1. ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด”

ในหมวดภาษีเงินได้นิติบุคคล ประมวลรัษฎากรมิได้มีการให้คำนิยามเรื่อง “ราคาตลาด” ไว้เฉพาะเจาะจง ในทางปฏิบัติจึงเป็นการยากที่จะกำหนดขอบเขตความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” จนกระทั่งเมื่อวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 กรมสรรพากรได้ออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ซึ่งได้มีการกำหนดนิยามราคาตลาดไว้ว่า

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ

ดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภท และชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

และได้กำหนดความหมายของคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” ว่าหมายความว่า “คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกัน ในการจัดการ ควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือทางอ้อม”

นอกจากนี้ยังมีแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรและคำวินิจฉัยของศาลฎีกาซึ่งให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” ดังนี้

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า โดยใช้ราคา ณ วันที่โอนที่ดิน¹

“คำว่า ราคาตลาด ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกันกับคำว่าราคาตลาดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 79/3 ละมาตรา 91/1 (3) คือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายกันตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง”²

ตัวอย่างเช่น มีบริษัทแห่งหนึ่ง สั่งซื้อสินค้าและจ่ายค่าตอบแทนให้กับอีกบริษัทหนึ่ง โดยที่บริษัททั้งสองแห่ง ไม่มีความสัมพันธ์ใด ๆ นอกเหนือจากการเป็นผู้ซื้อและผู้ขายในท้องตลาด ไม่ได้เป็นกลุ่มบริษัทภายในเครือเดียวกัน ค่าตอบแทนจากการซื้อขายสินค้านี้ดังกล่าว จึงเรียกว่า “ราคาตลาด”

เมื่อพิจารณาความหมายของราคาตลาดจากแนวคำพิพากษาศาลฎีกา แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 จะเห็นได้ว่าราคาตลาดนั้น ไม่ใช่ราคาที่จะที่ตลอดไป แต่เป็นราคาที่ขึ้นอยู่กับปัจจัยแวดล้อมต่าง ๆ ไม่ว่าจะเป็น ผู้ซื้อ ผู้ขาย ประโยชน์ที่จะได้รับ ความเป็นอิสระในการทำธุรกรรม รวมถึงเวลาทำธุรกรรมในขณะนั้น ๆ ด้วย³ และทั้งนี้ ศาลฎีกาก็อาจยอมรับว่าราคาตลาดนั้นอาจอยู่ในช่วงราคาได้ และปรับเปลี่ยนได้ตามสภาพของสินค้า โดยราคาตลาดของสินค้านั้นอาจไม่มีราคาตายตัวหรือราคาเดียว การขายสินค้าแต่ละชนิดในราคาสูงต่ำผิดกันก็อาจอยู่ในกรอบของราคาตลาดได้⁴

2. ความหมายของคำว่า “เหตุอันสมควร”

คำว่า “เหตุอันสมควร” นั้นในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ก็มีได้ให้ความหมายไว้เช่นกัน จึงต้องอาศัยการพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป โดยอาจพิจารณาจากหลักใหญ่ ๆ ว่า การปฏิบัติดังกล่าวนั้นเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือไม่ ถ้าเป็นประโยชน์แล้ว

¹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6477 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549 - บริษัทฯ ขายสิ่งปลูกสร้างให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน บริษัทฯ ต้องคำนวณมูลค่าของทรัพย์สินที่โอนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งคำว่า “ราคาตลาด” หมายถึง ราคาค่าตอบแทนที่คู่สัญญาซึ่งเป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า โดยใช้ราคา ณ วันที่โอนที่ดิน

² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

³ จาก “ การประเมินรายได้ ตามมาตรา 64 ทวิ (4),” โดย อวยพร ตันละมัย, 2553, *สรรพากรศาสตร์*, 37(4), น. 54.

⁴ จาก *ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ตามมาตรา 65 ทวิ(4)* (สารนิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 8), โดย บัญชา เสถียรจริยวงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ก็น่าจะถือว่ามิเหตุอันสมควร แต่หากว่าเป็นไปในทางกลับกัน คือเสียประโยชน์ก็ถือว่าไม่เป็นเหตุอันสมควร⁵

การดำเนินการใด ๆ ภายใต้บทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ในบางกรณีเจ้าพนักงานประเมินก็ถูกจำกัดอำนาจไว้ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น กระทำไปโดยมิเหตุอันสมควร ซึ่งจะเป็นเหตุอันสมควรอันเกิดจากข้อเท็จจริง หรือแนวทางปฏิบัติที่ได้ถูกวางไว้โดยบุคคลในหน่วยงานของรัฐ อาทิ อธิบดีกรมสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการส่งเสริมเศรษฐกิจ หรือส่งเสริมการประกอบกิจการของผู้ประกอบการ ดังนี้

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรสำหรับเหตุอันสมควร ในกรณีที่บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขตามคำสั่งกรมสรรพากรถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมิเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อสนับสนุนให้ธุรกิจหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับการพิจารณาการโอนทรัพย์สินโดยมิเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรสำหรับบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรกรณี การให้บริการโดยที่ไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดตามลักษณะที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรนี้ให้ถือว่าเป็นการให้บริการโดยมิเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีอากรสำหรับเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้สามารถกระทำได้เพื่อดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีคำนวณรายได้รายจ่าย ตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร โดยคำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ.2556 เป็นต้นไป

⁵ จาก กลยุทธ์การวางแผนภาษี (น. 217), โดย กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 2538, กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.

จากที่ได้กล่าวมาข้างต้นสามารถสรุปได้ว่า “เหตุอันสมควร” สามารถถูกกำหนดได้โดยอธิบดีกรมสรรพากรภายใต้เงื่อนไขใด ๆ ที่อธิบดีกำหนดแนวทางปฏิบัติให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถตีความได้ว่ามีเหตุอันสมควร แต่อย่างไรก็ตามการพิจารณาว่ากรณีใดเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่นั้น ในอีกด้านหนึ่งเจ้าพนักงานประเมินก็ยังคงต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงต่าง ๆ เป็นรายการไป

ตัวอย่างคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและคำพิพากษาฎีกากรณีมีเหตุอันสมควร

(1) กรณีขายสินค้าให้กับบุคคลอื่นที่เป็นอิสระ บริษัทขายรถยนต์ให้บุคคลบางรายเป็นกรณีพิเศษในราคาต่ำกว่าทุน ถือเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาด แต่ถ้าเป็นการขายให้ลูกค้าทั่วไป เพื่อเพิ่มยอดขาย แนะนำสินค้าใหม่ และระบายสินค้าค้างสต็อก และพิสูจน์ได้ว่าเป็นการขายตามปกติ ประเพณีการค้าทั่วไป เพื่อให้อยู่รอดทางการค้า แม้จะต่ำกว่าทุนแต่ก็ได้รับการชดเชยต้นทุนจากผู้ผลิตและผู้จำหน่ายในรูปของส่วนลดจากการซื้อรถยนต์ ถือเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดที่มีเหตุอันสมควร⁶

หนังสือตอบข้อหารือฉบับนี้ ตีความได้ว่าการขายสินค้าให้แก่คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กันในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อให้อยู่รอดทางการค้า ถือเป็นเหตุอันสมควร

(2) กรณีโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ บริษัทโอนหุ้นซึ่งได้ถือไว้เป็นทรัพย์สินของบริษัทฯ ให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ในราคารวมค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันโอน หากบริษัทได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของข้อ 1 (1) ถึง (6) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.64/2539 เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539 แล้ว การโอนทรัพย์สินของบริษัทฯ ถือเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 64 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁷

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่าหากบริษัทหรือนิติบุคคลได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่โดยปฏิบัติตามเงื่อนไขของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป.64/2539 ย่อมถือเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

(3) กรณีการโอนหุ้น บริษัทฯทำการปรับปรุงโครงสร้าง การถือหุ้น โดยให้ผู้ถือหุ้นนำหุ้นในบริษัทฯ แลกกับหุ้นออกใหม่ในบริษัท ค. จำกัดซึ่งเป็นบริษัทที่ ผู้ถือหุ้นได้ ร่วมกันจัดตั้งขึ้นเพื่อถือหุ้นในบริษัทฯ โดยเฉพาะและอยู่ระหว่างการจดทะเบียนกับกระทรวงพาณิชย์ เพื่อวัตถุประสงค์ในการนำเข้าบริษัท ค. จำกัด เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ ซึ่งหากสัดส่วน

⁶ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/521 ลงวันที่ 20 มิถุนายน 2540.

⁷ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1751 ลงวันที่ 6 มีนาคม 2543.

การถือหุ้น จำนวนหุ้น และราคาหุ้นในบริษัท ค. จำกัด ของผู้ถือหุ้นทุก ๆ รายมีจำนวนหุ้นและราคาหุ้นเช่นเดียวกันกับสัดส่วนของผู้ถือหุ้นในบริษัทฯ ก่อนการโอน ถือได้ว่าผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทที่จัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย นำหุ้นในบริษัทฯ แลกกับหุ้นออกใหม่ของบริษัท ค. จำกัดตามราคาทุน (พาร์) เป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁸

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่าการโอนหุ้นตามราคาต้นทุน (ราคาพาร์) ของหุ้นเดิมที่มีอยู่ก่อนการโอนเพื่อวัตถุประสงค์ในการนำบริษัท ค. จำกัด เข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่เพียงอย่างเดียวโดยผู้ถือหุ้นมิได้รับ ประโยชน์อื่นใด เป็นการบริหารงานตามปกติของธุรกิจถือได้ว่าเป็นกรณีที่มีเหตุอันสมควรแล้ว

(4) กรณีการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าทุน บริษัทฯ ประสงค์จะขายสินค้าใกล้เคียงหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าทุน ถือเป็นการโอนขายทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากได้มีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทฯ กำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจ และมีการลงลายมือชื่อเป็นหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าบริษัทฯ โอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁹

หนังสือตอบข้อหารือนี้ ตีความได้ว่าการขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากสินค้าใกล้เคียงหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต และมีการตรวจสอบตามเงื่อนไขที่กำหนด ถือว่ามีเหตุอันสมควร

(5) กรณีการโอนกิจการให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภทบริษัทการค้าระหว่างประเทศ มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน การที่โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาดภายในประเทศ พนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และแม้โจทก์กับบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่ก็มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่ เนื่องจากเป็นบริษัทในเครือซีเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นของโจทก์ในขณะนั้นเกือบร้อยละ 70 ของหุ้นจดทะเบียนทั้งสิ้น 120,000,000 บาท ดังนั้น ที่โจทก์โอนขายที่ดินให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย

⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/1911 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543.

⁹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542.

จำกัด ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน¹⁰

คดีนี้ ดีความได้ว่า การโอนกิจการให้แก่บริษัทในเครือเดียวกัน ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน เป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร

เมื่อพิจารณาแนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือและคำพิพากษาฎีกาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการหาราคาตลาดและเหตุอันสมควร ไม่ได้ถูกจำกัดความหมายไว้ในมาตรา 65 ทวิ (4) ในทางปฏิบัติจึงมีการตีความหมายที่หลากหลายขึ้นอยู่กับข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไป ดังนั้น “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” จึงมิใช่คำศัพท์สามัญธรรมดาที่จะเข้าใจกันได้โดยทั่วไป

3.1.1.2 วัตถุประสงค์ของมาตรา 65 ทวิ (4)

บทบัญญัติดังกล่าวนี้ ถูกบัญญัติขึ้นเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมระหว่างกันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด¹¹ โดยการให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน ค่าบริการจากการให้บริการ และดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าธุรกรรมเหล่านั้นกระทำต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่มีการคิดราคาทรัพย์สิน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้รายได้ของกิจการน้อยลง¹² เนื่องจากจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าประกอบกิจการโดยปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรในเชิงพาณิชย์

ทั้งนี้ การพิจารณาว่าเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ มีหลักการในการพิจารณา ดังนี้¹³

1. ผู้เสียภาษีต้องเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ (รายละเอียดปรากฏในหัวข้อ 2.2.2.1)
2. ผู้เสียภาษีได้กระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

¹⁰ คำพิพากษาฎีกาที่ 2513/2537.

¹¹ จาก คำอธิบายประมวลรัษฎากรภาษีสรรพากร เล่ม 1, โดย ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และ สาทิธ ทองประคำ, 2549, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

¹² จาก การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 3-22-33), โดย ปรีดี บุญยัง, 2540, กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษี.

¹³ จาก “การประเมินเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี,” โดย กัมปนาท บุญรอด, 2557, สรรพากรสาส์น, 61(9), น. 26.

ซึ่งการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ส่วน ดังนี้

2.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมีการกระทำถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย

(2.1.1) มีการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ย หรือ

(2.1.2) มีการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยมีค่าตอบแทน หรือให้กู้ยืมเงินมีดอกเบี้ย แต่ต่ำกว่าราคาตลาด

2.2 การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีตาม ข้อ 2.1 ไม่มีเหตุอันสมควร

2.3 การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีตาม ข้อ 2.1 ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย¹⁴

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่ากระทำความผิดของนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามองค์ประกอบข้อ 2.1 - 2.3 ข้างต้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

3.1.1.3 แนวปฏิบัติในการใช้บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) การที่เจ้าพนักงานประเมินจะสามารถใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรได้ ต้องปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับหรือควรจะได้รับรายได้จาก 3 ธุรกรรม คือ ธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน หรือ ธุรกรรมการให้บริการ หรือ ธุรกรรมการให้กู้ยืม ซึ่งในแต่ละธุรกรรมเจ้าพนักงานประเมินมีแนวปฏิบัติในการพิจารณา ดังจะกล่าวต่อไปนี้

- (1) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน
- (2) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้บริการ
- (3) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้กู้ยืม

¹⁴ เจตนารมณ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ขกกล่าวรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3 หัวข้อ 3.1.2.

(1) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สิน

หากพิจารณาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 138 ประกอบกับมาตรา 137 ทรัพย์สินในที่นี้อาจหมายความถึง ทรัพย์สินทุกชนิดทั้งวัตถุที่มีรูปร่างและไม่มีรูปร่าง¹⁵ โดยทรัพย์สินที่มีรูปร่างอาจเป็นการขายทรัพย์สินทั้งหมดหรือบางส่วน ไม่ว่าจะเป็นทรัพย์สินประเภทสังหาริมทรัพย์ เช่น เครื่องจักร เครื่องเสียง รถยนต์ หุ่น วัตถุดิบ หรือผลิตภัณฑ์ ฯลฯ หรือประเภทอสังหาริมทรัพย์ เช่น ที่ดิน โรงงาน หรือสำนักงาน เป็นต้น ส่วนทรัพย์สินไม่มีรูปร่าง เช่น เทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้าสามารถทำได้โดยการตั้งราคาผ่านการโอนเทคโนโลยีและเครื่องหมายการค้า ถ้าผู้ใดต้องการใช้เทคโนโลยีหรือได้รับอนุญาตให้ใช้เครื่องหมายการค้าเพื่อที่จะส่งเสริมการขายแล้ว ผู้นั้นต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่ผู้เป็นเจ้าของเทคโนโลยีหรือเครื่องหมายการค้า¹⁶

โดยปกติบริษัทหรือนิติบุคคลจะเสียภาษีมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับกำไรที่ได้รับซึ่งกำไรที่ได้รับมาจากค่าตอบแทนในการโอนหรือขายทรัพย์สินเหล่านั้น ราคาซื้อขายจึงเป็นเครื่องกำหนดว่าจะมีกำไรเท่าใด หากบริษัทหรือนิติบุคคลทำการยกย้ายถ่ายเทกำไรและตั้งราคาซื้อขายระหว่างกันโดยมิได้เป็นไปตามราคาตลาดโดยสุจริตตามราคาที่แท้จริงย่อม ถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ดังนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนให้เป็นไปตามราคาตลาด

ผู้วิจัยได้ศึกษาแนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการโอนขายสินค้าหรือทรัพย์สินจากคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรแยกเป็นกรณี ดังนี้

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบหนังสือข้อหารือของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควรดังต่อไปนี้

¹⁵ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

มาตรา 137 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า วัตถุที่มีรูปร่าง”

มาตรา 138 บัญญัติว่า “ทรัพย์สิน หมายความว่า รวมทั้งทรัพย์สินและวัตถุไม่มีรูปร่าง ซึ่งอาจมีราคาและอาจถือเอาได้.”

¹⁶ จาก การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท (วิทยานิพนธ์ปริญญา มหาบัณฑิต) (น. 14), โดย สุวินัย วัฒนากร, 2552, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ผลิตลูกอม เพื่อส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศ แต่การบรรจุหีบห่อยังไม่ได้มาตรฐาน บริษัทจึงระงับการส่งออกและมีความประสงค์ที่จะนำลูกอมดังกล่าวออกไปแจกประชาชนบางกลุ่มต่อไป เช่นนี้เจ้าพนักงานประเมินถือว่าไม่มีเหตุอันสมควรและเป็นการ โอนทรัพย์สินซึ่งไม่มีค่าตอบแทนเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมิน โดยถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนั้นมียาได้เท่ากับราคาตลาดของลูกอมในวันที่มีการแจกจ่ายแก่ประชาชน ถึงแม้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะไม่ได้มีการส่งออกไปจำหน่ายต่างประเทศก็ตาม¹⁷

คำวินิจฉัยของข้อหารือข้างต้น ผู้วิจัยพบว่า เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาว่าการนำลูกอมที่บรรจุหีบห่อที่ไม่ได้มาตรฐานออกมาแจกจ่ายแก่ประชาชนบางกลุ่ม ไม่ถือเป็นเหตุอันสมควรที่จะทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียหายต้องโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทน ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินราคาลูกอมให้เป็นไปตามราคาตลาด

(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นผู้นำเข้าหรือเป็นผู้ผลิตเครื่องกีฬา แล้วนำสินค้าเครื่องกีฬาไปแจกจ่ายให้แก่สมาคมกีฬา เพื่อนำไปโฆษณาอันเป็นการส่งเสริมการขาย เจ้าพนักงานประเมินถือว่าเป็นการ โอนทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่แจกจ่ายสินค้านั้น ตามนัยมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร¹⁸

คำวินิจฉัยของข้อหารือข้างต้น ผู้วิจัยพบว่าเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาว่าการนำสินค้าไปแจกจ่ายเพื่อการโฆษณาและส่งเสริมการขาย ถือว่าเป็นการ โอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่นโดยไม่มีค่าตอบแทนและไม่มีเหตุอันสมควร ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินราคาสินค้าเครื่องกีฬาให้เป็นไปตามราคาตลาด

ข. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบว่าศาลฎีกาและเจ้าพนักงานประเมินได้มีการตีความกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทน ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรไว้ดังต่อไปนี้

¹⁷ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/14312 ลงวันที่ 8 สิงหาคม 2520.

¹⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/3768 ลงวันที่ 28 มีนาคม 2529.

(1) โจทก์ขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และซอฟต์แวร์

ให้แก่บริษัทในเครือโดยสินค้าดังกล่าวเป็นสินค้าใหม่ที่อยู่ในสมัย ไม่เคยถูกใช้งานและไม่เสื่อมสภาพ แต่โจทก์ขายในลักษณะเป็นสินค้าดกรุ่น กำหนดราคาขายเท่ากับราคาทุนหักด้วยเงินสำรองสินค้าล้าสมัยหรือดกรุ่น เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบราคาในท้องตลาดของคอมพิวเตอร์ที่ขายแต่ละรุ่น การที่โจทก์ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าราคาทุน จึงเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁹

จากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีนี้ ศาลฎีกาพิจารณาว่า โจทก์ไม่มีเหตุจำเป็นที่จะต้องขายคอมพิวเตอร์ อุปกรณ์และซอฟต์แวร์ในราคาต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นจึงเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด

(2) การที่บริษัทโจทก์ขายรถยนต์บรรทุกให้ตัวแทนจำหน่าย ในราคาต่ำกว่าราคามาตรฐานที่บริษัทโจทก์กำหนด ทำให้โจทก์ขายโดยขาดทุนกำไรในยอดขายส่วนนี้ ซึ่งมีใช่เป็นยอดขายหลักของโจทก์ ในเมื่อโจทก์สามารถขายรถยนต์ได้เป็นจำนวนมากโดยมีกำไรอย่างเห็นได้ชัดเจนจึงไม่มีเหตุผลหรือความจำเป็นที่จะต้องขายในราคาต่ำกว่า และต้องถือว่าราคามาตรฐานของรถยนต์ที่โจทก์กำหนดไว้ในการขายให้ ตัวแทนทั่วไปเป็นราคาตลาด โจทก์จะอ้างว่าขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อให้บริษัทตัวแทนจำหน่ายมีโอกาสแข่งขันกับบริษัทอื่นในการประกวดราคาขายให้แก่หน่วยงานราชการหรือรัฐวิสาหกิจในราคาต่ำนั้น ย่อมเป็นข้ออ้างที่รับฟังไม่ขึ้น เพราะโจทก์สามารถขายรถยนต์ได้ในราคาสูงเป็นส่วนใหญ่ โดยไม่ปรากฏว่ามีปัญหา จึงไม่มีเหตุสมควรที่จะขายรถยนต์ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดอีก²⁰

จากคำพิพากษาศาลฎีกาคดีนี้ ศาลฎีกาไม่เห็นด้วยกับข้อกล่าวอ้างของ โจทก์กรณีความจำเป็นต้องขายรถยนต์บรรทุกให้ตัวแทนจำหน่าย ในราคาต่ำกว่าราคาตลาดเพื่อเพื่อให้บริษัทตัวแทนจำหน่ายมีโอกาสแข่งขันกับบริษัทอื่น ดังนั้นจึงถือว่าโจทก์ขายรถยนต์บรรทุกต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรจึงมีอำนาจประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด

(3) กรณีบริษัทฯ มีรายได้จากการขายที่ดินพร้อม อาคารโรงงาน บริษัทฯ ต้องนำรายได้ดังกล่าวมารวมคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร เนื่องจากราคาขายตามที่กำหนดไว้ในสัญญาเช่าต่ำกว่าราคาต้นทุนที่ซื้อมาและต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน โดยบริษัทฯ อ้างว่าอาคารและอุปกรณ์โรงงานได้รับความเสียหายอย่างมาก

¹⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 51/2539.

²⁰ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3661/2545.

ประกอบกับสถานการณ์ทางการเมือง การลงทุนยังไม่เอื้ออำนวยและหาผู้ซื้อไม่ได้ก็ไม่อาจรับฟังได้ ดังนั้นหากบริษัทฯ ขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงานในราคาต่ำกว่าราคาประเมินของกรมที่ดิน โดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนจากการขายที่ดินพร้อมอาคารโรงงาน ตามราคาประเมินทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนที่ดินพร้อมอาคารโรงงานนั้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²¹

ตามหนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานประเมินได้พิจารณาข้อกล่าวอ้างของผู้เสียหาย อากรเรื่องความเสียหายของอาคารและอุปกรณ์โรงงานประกอบกับสถานการณ์ทางการเมือง ยังไม่เหตุนั้นสมควรเพียงพอที่จะทำให้ผู้เสียหายอากรกำหนดราคาขายที่ดินพร้อมอาคาร โรงงานในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ดังนั้นเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจในการประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาด

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทน ต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยได้พบว่า ศาลฎีกาและเจ้าพนักงานประเมินได้มีการตีความกรณีบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลอื่น โดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุ อันสมควร ดังนี้

(1) โจทก์ได้รับการส่งเสริมการลงทุนประเภท บริษัทรansferระหว่างประเทศ มีหน้าที่ ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยปีแรกโจทก์จะต้องส่งสินค้าออกไป จำหน่ายต่างประเทศ มีมูลค่าไม่น้อยกว่า 300 ล้านบาท ปีที่สองไม่น้อยกว่า 400 ล้านบาท ปีที่สาม กับปีต่อ ๆ ไป ต้องไม่น้อยกว่า 500 ล้านบาท การที่โจทก์จำเป็นต้องโอนกิจการด้านการตลาด ภายในประเทศพนักงานของโจทก์อีกกว่า 700 คน รวมทั้งสินทรัพย์และหนี้สินจำนวน 300 ล้านบาทเศษ ไปให้บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ก็เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไป จำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน และแม้โจทก์กับบริษัท ปูนซีเมนต์ไทย จำกัด จะเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน แต่ก็มีส่วนได้เสียผูกพันกันอยู่ เนื่องจาก เป็นบริษัทในเครือซีเมนต์ไทยเดียวกัน โดยบริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นของโจทก์ ในขณะที่นั้นเกือบร้อยละ 70 ของหุ้นจดทะเบียนทั้งสิ้น 120,000,000 บาท ดังนั้นที่โจทก์โอนขาย ที่ดินให้แก่บริษัทปูนซีเมนต์ไทย จำกัด ในราคาตามบัญชีซึ่งต่ำกว่าราคาตลาด จึงเป็นการโอนโดยมี

²¹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/2461, 18 กุมภาพันธ์ 2558, ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการรับรู้ รายได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์.

เหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน²²

คดีนี้จะเห็นได้ว่าศาลฎีกายอมรับการโอนทรัพย์สินที่ต่ำกว่าราคาตลาด เพื่อไปทำกิจการด้านการส่งสินค้าออกไปจำหน่ายต่างประเทศให้ได้ตามเงื่อนไขของคณะกรรมการส่งเสริมการลงทุน โดยที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการตกลงเงื่อนไขกันมาก่อนเพื่อการส่งเสริมการลงทุน ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีการโอนทรัพย์สินต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

(2) บริษัทประกอบกิจการผลิตอาหารทะเลเพื่อส่งออก ในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อกเป็นจำนวนมาก จึงไปขายในราคาต่ำกว่าราคาทุนการขายสินค้าดังกล่าวเป็นการขายสินค้าต่ำกว่าราคาต้นทุน ซึ่งมีใช่เป็นการทำลายสินค้า แต่เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หากมีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้เคียงอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน พร้อมทั้งจะต้องมีบุคคลร่วมสังเกตการณ์ ประกอบด้วยฝ่ายคลังสินค้าและฝ่ายบัญชี โดยลงลายมือชื่อเป็นพยานในการทำลาย เพื่อใช้เป็นพยานหลักฐานในการบันทึกบัญชี และได้ขายสินค้าไปในราคาต่ำกว่าต้นทุน ถือได้ว่าบริษัทโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4)²³

ตามหนังสือตอบข้อหารือนี้ จะเห็นได้ว่า เจ้าพนักงานประเมินยอมรับการขายสินค้าที่ต่ำกว่าราคาตลาด ในกรณีที่สินค้าใกล้เคียงอายุ หมดอายุ เสื่อมสภาพ ล้าสมัย แต่ต้องมีหลักฐานที่ชัดเจนว่ามีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ ซึ่งจะสอดคล้องกับเรื่องการทำลายสินค้าที่กรมสรรพากรได้วางแนวปฏิบัติไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541²⁴

(3) มาตรา 65 ทวิ (4) ไม่ได้นิยามคำว่าราคาตลาดไว้ แต่เมื่อพิจารณาถึงความหมายในทางการค้าทั่วไป คำว่าราคาตลาดในมาตรา 65 ทวิ (4) คงมีความหมายทำนองเดียวกับคำว่าราคาตลาดตามมาตรา 79/3 และมาตรา 91/1 (3) กล่าวคือเป็นราคาสินค้าหรือบริการที่มีการซื้อขายตามความเป็นจริงทั่วไปในขณะใดขณะหนึ่ง เนื่องจากโจทก์เป็นผู้แทนจำหน่ายรถยนต์ ช. แต่เพียงผู้เดียว จึงไม่มีราคารถยนต์จากผู้จำหน่ายรถยนต์ ช. รายอื่นมาเปรียบเทียบเป็นราคาตลาดได้ ดังนั้น

²² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2513/2537.

²³ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/004009, 18 มกราคม 2542.

²⁴ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 79/2541 วาง แนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับการทำลายของเสีย สินค้าที่เสื่อมคุณภาพ สินค้าที่มีตำหนิ สินค้าที่หมดสมัยนิยม สินค้าที่หมดอายุ และเศษซาก.

หากไม่มีข้อเท็จจริงอย่างอื่นราคาตลาดของรถยนต์ ช จึงควรเป็นราคาตั้งขายปลีก (Price List) แก่บุคคลทั่วไป โจทก์นำสืบได้ว่าเมื่อปี 2550 รัฐบาลไทยประกาศให้ค่าเงินบาทลอยตัวทำให้เกิดภาวะวิกฤตอย่างรุนแรงอันมีผลกระทบกับบริษัทรถยนต์ในประเทศไทยทุกบริษัท โดยยอดขายลดลงจากเดิมเนื่องจากการปรับโครงสร้างทางการเงินและการประกาศเพิ่มภาษีสรรพสามิตสำหรับรถยนต์นำเข้า บริษัทจำหน่ายรถยนต์จัดรายการส่งเสริมการขายกระตุ้นผู้บริโภคในช่วงปี 2550 ถึงปี 2551 สรุปได้ว่า บริษัทรถยนต์จัดรายการส่งเสริมการขายด้วยการไม่คิดดอกเบี้ยให้ส่วนลดต่ำกว่าราคาที่ตั้งไว้เป็นจำนวนมากพร้อมของแถมและรับแลกรถยนต์เก่าโดยให้ราคาสูงหรือในกรณีซื้อรถยนต์ของยี่ห้อ ม. ด้วยเงินสด ลดให้ 2,000,000 บาท เป็นต้น เห็นได้ว่าราคาสินค้าย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามภาวะเศรษฐกิจตลอดจนอุปสงค์และอุปทานในสินค้า ทั้งการบริหารกิจการของบริษัทโจทก์ในขณะมีวิกฤตเศรษฐกิจ

ดังนั้นในการจำหน่ายรถยนต์ที่ได้กำไรน้อยหรือขาดทุนโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลดค่าใช้จ่ายในการต้องปิดโชว์รูม และเพื่อนำเงินสดมารักษาสภาพคล่องของบริษัทขณะนั้น ย่อมมีเหตุรับฟังได้ แม้โจทก์จะขายรถยนต์ ช. ใหม่ต่ำกว่าราคาทุนซื้อต่ำกว่าราคาทุนซื้อบวกอะไหล่และขายต่ำกว่าราคาใบจองก่อนหักส่วนลด แต่เมื่อเปรียบเทียบกับราคารถยนต์ของยี่ห้อ ม. มีการลดราคาจาก 5,650,000 บาท เหลือ 3,670,000 บาท และรถยนต์ยี่ห้อ ร. ให้ดอกเบี้ยฟรี 50 เดือน พร้อมอุปกรณ์ตกแต่งกว่า 100,000 บาท รถยนต์ยี่ห้อ อ. เพิ่มค่ารถเก่าของลูกค้าที่นำมาและซื้อ 100,000 ถึง 600,000 บาท เห็นได้ว่ารถ ช. ขายใหม่ทั้ง 55 คัน ที่โจทก์ขายให้แก่ลูกค้าโดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน แม้จะต่ำกว่าราคาขายปลีกตามที่โจทก์ตั้งไว้อันเป็นราคาตลาดในภาวะเศรษฐกิจปกติไปมากบ้างน้อยบ้าง แต่ถือได้ว่าเป็นการขายโดยมีเหตุอันสมควรแล้ว จึงมิใช่กรณีโจทก์ขายรถยนต์ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ที่จะนำเอาราคาตั้งขายปลีกที่ปรากฏตามใบจองมาเป็นราคาตลาดในวันโอนรถยนต์และปรับปรุงรายได้จากการขายรถยนต์ใหม่ว่า โจทก์มีรายได้บันทึกบัญชีขาดไป²⁵

คดีนี้ ศาลตีความว่าการที่โจทก์ขายรถยนต์ ช. ต่ำกว่าราคาตั้งขายปลีกอันเนื่องจากภาวะวิกฤติของเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ปรากฏว่ามีการสมยอมราคากัน จึงเป็นการขายต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร

นอกจากนี้ผู้วิจัยได้พบว่ากรมสรรพากรได้มีการวางแนวทางปฏิบัติสำหรับการโอนทรัพย์สินที่จะถือได้ว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรไว้ในบางกรณี ดังนี้

²⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

(ก) การโอนทรัพย์สินกรณีแยกบริษัทเงินทุน หลักทรัพย์ออกจากกันโดยโอนทั้งทรัพย์สินและหนี้สินไปยังบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่โดยมีวัตถุประสงค์ในการประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538

(ข) การโอนทรัพย์สินให้บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งผู้รับโอนมีวัตถุประสงค์ในการประกอบกิจการผลิตสินค้าหรือประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539

(ค) การโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งเป็นลูกหนี้ต้องโอนทรัพย์สินหรือให้บริการแก่สถาบันการเงินดังกล่าว โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่า การโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควร ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558

(2) แนวปฏิบัติในการพิจารณาธุรกรรมการให้บริการ

ธุรกรรมการให้บริการ หมายถึง รูปแบบการให้บริการทั่ว ๆ ไป รวมถึงการให้บริการด้านการบริหาร การวางแผน การประสานงาน การควบคุมทางด้านงบประมาณ การเงิน กฎหมาย บัญชีและคอมพิวเตอร์ การช่วยเหลือในด้านการผลิต การจัดจำหน่าย การตลาด การโฆษณา การฝึกอบรม การวิจัยและการพัฒนา การป้องกันและการบริหารการลงทุน เป็นต้น

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ดำเนินธุรกรรมให้บริการ แต่ไม่คิดค่าตอบแทนหรือค่าบริการ หรือคิดค่าตอบแทน ค่าบริการในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนหรือค่าบริการดังกล่าวให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ พิจารณาจากคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรดังนี้

(1) กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน เพื่อเป็นการบริจาคให้แก่สถานศึกษาของทางราชการ ส่วนค่าสาธารณูปโภคอื่น ๆ เช่นค่าไฟฟ้า ค่าน้ำประปา บริษัทเรียกเก็บค่าบริการตามปกติที่มหาวิทยาลัยฯ ได้ใช้ไปจริง กรณีนี้สัญญาเช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารระหว่างบริษัทฯ กับมหาวิทยาลัยฯ เป็นสัญญาต่างตอบแทน ดังนั้น กรณีบริษัทฯ ให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคารแก่มหาวิทยาลัยฯ โดยไม่มีค่าตอบแทน ถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²⁶

²⁶ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7413 ลงวันที่ 4 สิงหาคม 2547.

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนี้ เจ้าพนักงานประเมิน ตีความว่าการที่บริษัทฯ ให้สถานศึกษาของทางราชการเช่าอาคารและให้บริการส่วนกลางของอาคาร โดยไม่มีค่าตอบแทน แต่คิดค่าบริการสาธารณะูปโภคตามปกติถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร

(2) โจทก์กำหนดค่าบริการสำหรับลูกค้าผู้เข้าพักโรงแรมของโจทก์ต่ำกว่าวันละ 800 บาทต่อคนต่อวัน แต่จากการนำเสนอไม่ปรากฏว่ามีการขายบริการให้แก่ลูกค้าในราคาดังกล่าว กลับมีพยานหลักฐานว่าขายบริการให้ลูกค้าสูงกว่าราคาดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่ให้บริการตามมาตรา 65 ทวิ (4) และที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินค่าบริการที่โจทก์กำหนดต่ำกว่า 800 บาท ต่อคน ต่อวัน ให้เป็นอัตรา 800 บาทต่อคนต่อวัน ถือเป็นราคาตลาดที่เป็นคุณแก่โจทก์อย่างมาก²⁷

คดีนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้ให้เข้าได้แจ้งว่าได้รับค่าบริการให้เข้าต่ำกว่าค่าบริการที่ผู้ให้เข้าได้รับจริง ทั้งที่แท้จริงแล้วคิดค่าบริการสูงกว่าราคาดังกล่าว ศาลจึงตีความว่าไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินค่าบริการนั้นให้เป็นไปตามราคาตลาด

(3) กรณีที่กระทรวงกลาโหม และกระทรวงพลังงานทำบันทึก ข้อตกลงความร่วมมือ เพื่อสนับสนุนการบริหารจัดการด้านพลังงานของกระทรวงกลาโหมให้มีประสิทธิภาพ โดยในส่วนของกระทรวงพลังงานได้มอบให้รัฐวิสาหกิจในสังกัดกระทรวงพลังงาน คือ ปตท.สผ. เป็นผู้ดำเนินการเจาะหลุมสำรวจในพื้นที่ของกรมการพลังงานทหารและ ปตท.สผ. คิดค่าบริการ โดยไม่มีค่าไหนั้น เป็นการให้บริการเพื่อประโยชน์ของทางราชการ และถือได้ว่าค่าบริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร²⁸

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนี้ เจ้าพนักงาน ประเมินตีความว่าการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้บริการโดยไม่คิดค่าบริการจากผู้รับบริการซึ่งเป็นหน่วยงานราชการ ถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่คิดค่าบริการที่มีเหตุอันสมควร

ทั้งนี้ผู้วิจัยพบว่าสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากร สำหรับกรณีการให้บริการโดยไม่คิดค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ซึ่งมีแนวทางปฏิบัติ ดังนี้

“เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการให้บริการโดยไม่คิดค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

²⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 1065/2541.

²⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/1250 ลงวันที่ 18 กุมภาพันธ์ 2552.

ข้อ 1 ให้ถือว่า การให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(1) ผู้ให้บริการต้องให้บริการแก่ผู้รับบริการตาม (2) เฉพาะการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของโครงการพิเศษที่จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล

(2) ผู้รับบริการต้องเป็นหน่วยงานราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการกิจการตามนโยบายรัฐบาล”

ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด ผู้จำหน่ายรถยนต์ได้ให้คณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นตามโครงการเตรียมการจัดประชุมระหว่างประเทศของรัฐบาลยืมใช้รถยนต์โดยไม่มีค่าตอบแทนจำนวน 10 คัน เพื่อใช้เป็นพาหนะของผู้นำต่างประเทศที่เดินทางเข้าร่วมประชุมในการจัดประชุมระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยรับเป็นเจ้าภาพจัดการประชุม การให้ยืมใช้รถยนต์ ดังกล่าวถือเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป²⁹

(4) บริษัทฯ ได้ทำสัญญาค้ำประกันสินเชื่อกับบริษัท อ. โดยไม่คิดค่าธรรมเนียมการค้ำประกัน ถือว่าเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการและไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมิน ค่าบริการนั้นให้เป็นไปตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁰

(5) บริษัทฯ ประกอบกิจการให้บริการโทรศัพท์แก่ประชาชนทั่วไปและบริษัทฯ ได้จัดรายการ เพื่อส่งเสริมการขายเป็นการทั่วไปโดยยกเว้นการเรียกเก็บค่าบริการต่าง ๆ รวมทั้งมีการลด แลก แจก แถมฟรี เพื่อจูงใจและส่งเสริมให้ลูกค้ามาใช้บริการของบริษัทฯ เพิ่มมากขึ้น เจ้าพนักงานประเมินวินิจฉัยว่า บริษัทฯ ต้องนำค่าตอบแทน ค่าบริการตามราคาตลาดในวันที่โอนหรือให้บริการดังกล่าวไปรวมคำนวณเป็นรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ หากบริษัทฯ โอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าบริการ หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³¹

²⁹ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

³⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทก 0706/1927 ลงวันที่ 7 มีนาคม 2549.

³¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทก 0706(กม.07)/451 ลงวันที่ 4 พฤษภาคม 2547.

จากคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือดังกล่าวข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่า แนวคำวินิจฉัยตามหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ในพิจารณา “เหตุอันสมควร” ยังมีความคลุมเครืออย่างมากและมีเพียงบางกรณีเท่านั้นที่อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดแนวทางปฏิบัติสำหรับการพิจารณาการให้บริการ โดยมีเหตุอันสมควร อีกทั้งธุรกรรมการให้บริการบางประเภทไม่สามารถกำหนดราคาตลาดได้ วิธีการหา “ราคาตลาด” จึงขึ้นอยู่กับดุลยพินิจและการตีความหมายของเจ้าพนักงานประเมิน

(3) แนวปฏิบัติในการพิจารณาการให้กู้ยืม การประกอบกิจการของบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

ย่อมมีวัตถุประสงค์ในการค้ากำไร เพื่อนำไปจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วน หากมีเงินทุนเหลือจากการนำไปใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียนก็ควรนำไปหาประโยชน์

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนำเงินของตนหรือนำเงินที่กู้ยืมจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย นำไปให้ผู้อื่นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากย่อมกระทบเงินทุนหมุนเวียนของกิจการและประโยชน์อื่นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รวมถึงผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ

ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมเงิน และเป็นที่ยอมรับกันโดยทั่วไปว่า อัตราดอกเบี้ยเงินฝากและอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ของสถาบันการเงินเป็นราคาตลาดการเงินในการให้กู้ยืมที่มีพระราชบัญญัติดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของสถาบันการเงิน (ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2535 ควบคุมอยู่

กรมสรรพากรจึงได้วางแนวทางปฏิบัติในการประเมิน ราคาตลาดจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไว้ ดังนี้

ก. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

(1) กรณีนำเงินของบริษัทที่มีอยู่ไปให้กู้ยืม

โดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินดอกเบี้ยที่ควรจะได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม³²

(2) กรณีนำเงินที่บริษัทกู้ยืมมาจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย ไปให้ผู้อื่นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ให้เจ้าพนักงานประเมิน ประเมินดอกเบี้ยที่ควรจะได้รับตามอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่มีการกู้ยืม³³

³² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/560 ลงวันที่ 21 มกราคม 2558.

(3) กรณีให้กู้ยืมไม่เต็มปี ให้คิดตามส่วนของวันที่ให้กู้ยืม³⁴

ข. กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือกู้ยืมเงิน บริษัทฯ ต้องคิดดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยที่ได้ตกลงกัน แต่ทั้งนี้ อัตราดอกเบี้ยดังกล่าวต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด

(1) กรณีบริษัทนำเงินทุนหมุนเวียนของบริษัทมาให้บริษัทในเครือกู้ยืม บริษัทสามารถคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารประเภทเงินฝากประจำ³⁵

(2) กรณีบริษัทกู้เงินจากแหล่งเงินทุนภายนอกมาให้บริษัทในเครือกู้ยืม บริษัทสามารถคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่บริษัทฯ ได้กู้ยืมเงินมา³⁶

(3) กรณีบริษัทไม่สามารถแยกแหล่งเงินทุนได้ว่ามาจากแหล่งเงินทุนหมุนเวียนหรือแหล่งเงินทุนภายนอก บริษัทต้องคิดดอกเบี้ยกับบริษัทในเครือในอัตราไม่ต่ำกว่าอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ในเวลาที่บริษัทได้กู้ยืมเงินมา³⁷

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาของศาลฎีกาซึ่งสอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรดังกล่าวข้างต้น ได้แก่

(1) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 551/2537 โจทก์นำ

รายได้จากกิจการของบริษัทฯ ไปให้ผู้เป็นหุ้นส่วนและลูกจ้างกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย แม้โจทก์จะอ้างว่าเพื่อเป็นการจูงใจและยั่วยุตัวบุคคลไว้ก็ตาม ถือเป็นการให้กู้ยืมโดยไม่มีดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจกำหนดดอกเบี้ยในเงินที่โจทก์นำออกให้กู้ในอัตราร้อยละเจ็ดครึ่งต่อปีเทียบกับดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารพาณิชย์³⁸

(2) คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7232/2540 โจทก์ให้

บริษัทในเครือและประธานกรรมการโจทก์กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่น และเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้จะอ้างว่าจำเป็นต้องช่วยเหลือบริษัทในเครือขาดทุนก็ตาม แต่ก็ไม่มีหลักฐานสนับสนุนการที่โจทก์

³³ แหล่งเดิม.

³⁴ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/936 ลงวันที่ 10 กรกฎาคม 2532.

³⁵ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0702/8010 ลงวันที่ 4 กันยายน 2556.

³⁶ แหล่งเดิม.

³⁷ แหล่งเดิม.

³⁸ กรมสรรพากร. สืบค้น 14 กุมภาพันธ์ 2558, จาก <http://www.rd.go.th/publish/17151.0.html>

ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่นของโจทก์ จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ต่อปี ตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร³⁹

ก. กรณีพิจารณาว่ามีเหตุสมควรหรือไม่ที่จะให้กู้โดยไม่มีดอกเบี้ยหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด

ในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรพิจารณาเหตุอันสมควร โดยอ้างอิงประโยชน์ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควรจะได้รับหรือมิควรเสียไป ตามปกติวิสัยของผู้ประกอบการค้าหากำไร ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น เพื่อพิจารณาว่ากรณีใดเป็นเหตุอันสมควรหรือไม่ จึงขอแยกการวินิจฉัยของกรมสรรพากรเป็น 2 กรณี คือ กรณีมีเหตุสมควร และกรณีไม่มีเหตุอันสมควร ดังต่อไปนี้

(1) กรณีมีเหตุอันสมควร

(1.1) บริษัท A ได้ทำสัญญาร่วมทุนกับ ปตท. เพื่อขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมัน โดยบริษัท A ไม่คิดดอกเบี้ยและค่าใช้จ่ายใด ๆ กรณีดังกล่าวเป็นผลที่เกี่ยวเนื่องจากสัญญาร่วมทุนกันระหว่างคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ร่วมกัน หรือเอื้ออำนวยประโยชน์ซึ่งกันและกันในการขยายและดำเนินการโรงกลั่นน้ำมัน ซึ่งเป็นประโยชน์ของรัฐ จึงถือได้ว่ามีเหตุอันสมควรไม่อยู่ในข่ายที่จะถูกประเมินดอกเบี้ยขึ้นเป็นเงินได้เพื่อเสียภาษีตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁰

หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้ยืมเงินโดยตรงโดยไม่คิดดอกเบี้ยเนื่องจากสัญญาร่วมทุนระหว่างคู่กรณีซึ่งมีผลประโยชน์ร่วมกัน ถือว่ามีเหตุอันสมควร

(1.2) บริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานกู้ยืมเงินซื้อคอมพิวเตอร์โน้ตบุค (Notebook) เพื่อใช้ในการปฏิบัติงานโดยไม่คิดดอกเบี้ย ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยมีเหตุอันสมควรไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴¹ หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้สวัสดิการแก่พนักงานโดยการให้กู้ยืมเงินซื้อเครื่องคอมพิวเตอร์เพื่อใช้ในการทำงานโดยไม่คิดดอกเบี้ยถือว่ามีเหตุอันสมควร

³⁹ แหล่งเดิม.

⁴⁰ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0804/24594 ลงวันที่ 18 ธันวาคม 2523.

⁴¹ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/9419 ลงวันที่ 25 กันยายน 2546.

(1.3) บริษัทได้จัดให้มีสวัสดิการเงินกู้ฉุกเฉิน

จำนวนตามสมควรแก่พนักงาน ผู้ได้รับความเดือดร้อนด้านการเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยตามระเบียบของบริษัทที่ได้ประกาศที่ Hr 021/2549 เรื่อง การ การขอรับสวัสดิการเงินกู้ฉุกเฉิน บริษัท ก. จำกัด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้เงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴²

หนังสือตอบข้อหารือนี้ เจ้าพนักงานตีความว่าการให้สวัสดิการแก่พนักงานโดยการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยถือว่ามีเหตุอันสมควร

(2) กรณีไม่มีเหตุอันสมควร

เจ้าพนักงานประเมินต้องใช้ดุลยพินิจวินิจฉัยตามข้อเท็จจริงเป็นรายกรณีไปซึ่งมีหลายรูปแบบ ผู้วิจยขอแยกแนวคำพิพากษาศาลฎีกาและหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตามลักษณะแห่งการให้กู้ยืม ดังนี้

(2.1) การให้กู้ยืมเงินโดยตรง

(2.2) การโอนเงินให้กันโดยไม่มียุทธแห่งหนี้

(2.3) การที่ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้มูลค่าหุ้นไม่ครบ แต่ระบุไว้ในงบการเงินว่าใช้ครบแล้ว

(2.1) การให้กู้ยืมเงินโดยตรง

2.1.1 กรณีให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงิน

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลนำเงินของคนหรือนำเงินที่กู้ยืมจากผู้อื่นโดยเสียดอกเบี้ย นำไปให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาดตลาดจึงถือได้ว่าไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากย่อมกระทบเงินทุนหมุนเวียนของกิจการและประโยชน์อื่นที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รวมถึงผู้ถือหุ้นควรจะได้รับ เนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ย่อมมีวัตถุประสงค์ในการค้ากำไร เพื่อนำไปจ่ายเงินปันผลให้ผู้ถือหุ้นและผู้เป็นหุ้นส่วน หากมีเงินทุนเหลือจากการนำไปใช้เป็นเงินทุนหมุนเวียน ก็ควรนำไปหาประโยชน์

ตัวอย่างเช่น

กรณีบริษัทฯ นำเงินทุนหมุนเวียนบางส่วน (เงินฝาก) ไปให้บริษัท B จำกัด ซึ่งถือหุ้นบริษัทฯ ร้อยละ 42.499 กู้ยืมเงินโดยมีการทำสัญญาและออกตั๋วสัญญาใช้เงิน หรือตั๋ว P/N ลงวันที่ 18 ตุลาคม 2550 จำนวน 1 ฉบับ มูลค่าเงินในตั๋วสัญญาใช้เงิน จำนวน 30,000,000 บาท บริษัท B จำกัด ผู้ออกตั๋วสัญญาใช้เงินหรือตั๋ว P/N เป็นผู้กำหนดอัตราดอกเบี้ยในตั๋วสัญญาใช้เงินหรืออัตราดอกเบี้ยเงินฝากเพื่อเป็นผลตอบแทนให้แก่บริษัทฯ ตามอัตราดอกเบี้ยที่กำหนดขึ้น โดยมีเงื่อนไขว่า

⁴² หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/4260 ลงวันที่ 24 เมษายน 2550.

บริษัทฯ สามารถดึงเงินออกทั้งจำนวน หรือบางส่วนได้เมื่อทวงถามและการชำระคืนตัวสัญญา ใช้เงินเพื่อเรียกจะชำระคืนภายในสองวันทำการ โดยบริษัทฯ ต้องบอกกล่าวเป็นลายลักษณ์อักษร โดยใช้แบบฟอร์มขอชำระคืนให้กับ บริษัท B จำกัด

กรณีดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้บริษัท B จำกัด กู้ยืมเงิน หากการให้กู้ยืมเงิน ดังกล่าวไม่มีดอกเบี่ย หรือมีดอกเบี่ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินดอกเบี่ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมเงิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวล รัษฎากร⁴³

2.1.2 กรณีให้บริษัทในเครือกู้ยืมเงิน

แม้จะเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน แต่บริษัทแต่ละบริษัทย่อมเป็นนิติบุคคลแยกต่างหาก จากกัน โดยต่างก็ประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไรเป็นคำตอบแทน ดังนั้นการช่วยเหลือกันทาง การเงิน หากกระทำโดยเกินปกติทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลเกินกว่าปกติ ย่อมถือว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี่ย หรือคิดดอกเบี่ยในอัตรา ที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างเช่น

ก. โจทก์และบริษัทในเครือต่างเป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน โดยต่างฝ่าย ต่างประกอบธุรกิจเพื่อหวังผลกำไรเป็นการตอบแทน หากโจทก์จำเป็นต้องขอความช่วยเหลือทาง การเงินแก่บริษัทในเครือ โจทก์สามารถรับเป็นผู้ค้ำประกันในการกู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินให้ การที่โจทก์กู้ยืมเงินผู้อื่นมาโดยเสียดอกเบี่ยและนำมาให้บริษัทในเครือของโจทก์กู้ยืมเงินหรือ จ่ายตรงแก่บริษัทในเครือก่อนโดยไม่คิดดอกเบี่ย เป็นการปฏิบัติเกินกว่าปกติที่พึงปฏิบัติต่อกัน ในทางการค้าและกระทบถึงผลประโยชน์ของโจทก์เกินกว่าปกติ เข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี่ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี่ยรับ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁴

ข. โจทก์กู้ยืมเงินเงินสถาบันการเงินในอัตราร้อยละ 13 ถึง 17 ต่อปี แล้วให้บริษัทใน เครือกู้โดยคิดดอกเบี่ยเพียงร้อยละ 10 ต่อปี มิใช่ปกติวิสัยผู้ทำการค้าทั่วไป การที่โจทก์อ้างว่า การคิดดอกเบี่ยในราคาดังนั้น เพื่อเป็นการช่วยเหลือบริษัทในเครือ หากบริษัทในเครือมีกำไร โจทก์ ก็จะได้เงินปันผลด้วย โจทก์มิได้แสดงให้เห็นว่าเงินปันผลที่โจทก์จะได้รับจากบริษัทในเครือ มีจำนวนคุ้มค่ากับอัตราดอกเบี่ยส่วนต่างที่โจทก์ต้องแบกรับภาระแทนบริษัทในเครือทั้งเป็น

⁴³ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0702/560 ลงวันที่ 21 มกราคม 2558.

⁴⁴ จาก “การประเมินภาษีกรณีบริษัทในเครือกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี่ย: คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2499/2542,” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2543, วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ.

ข้อเท็จจริงในอนาคตที่มีโอกาสการณได้ ในขณะที่โจทก์ให้กู้ยืม จึงไม่สามารถนำมาเป็นเหตุอันสมควรได้ จึงเป็นการให้กู้ยืมโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร⁴⁵

2.1.3 กรณีให้กรรมการ กรรมการผู้จัดการ หุ่นส่วนผู้จัดการ ผู้ถือหุ้น ผู้เป็นหุ้นส่วน พนักงาน ลูกจ้างของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลกู้ยืมเงินบริษัทตั้งขึ้นเพื่อประกอบธุรกิจการค้า มีผู้ที่เกี่ยวข้องและมีผลประโยชน์ร่วมกัน ผู้จัดการ พนักงานและลูกจ้าง ได้รับค่าจ้างจากรายได้ของบริษัท รายได้ของบริษัทส่วนที่เหลือจากรายจ่ายเป็นผลกำไรคือส่วนที่ผู้ถือหุ้นได้รับหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ผู้ที่เกี่ยวข้องและมีผลประโยชน์ร่วมกัน กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำหรือไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ตัวอย่างเช่น

ข้ออ้างตามอุทธรณ์ของโจทก์ที่ว่าโจทก์ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้ยืมเงินในปี 2528 และ 2529 โดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 1.5 และ 1.25 ต่อปี ตามลำดับ เนื่องจากหุ้นส่วนผู้จัดการเป็นผู้เสียสละเข้าเป็นผู้ค้ำประกันโจทก์ตั้งแต่โจทก์เริ่มดำเนินการโดยไม่เคยได้รับประโยชน์สำหรับการค้ำประกันเลย จึงเป็นหน้าที่ทางคุณธรรมที่โจทก์ให้แก่หุ้นส่วนผู้จัดการ โดยการให้กู้ยืมเงินดังกล่าวโดยคิดอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด ข้ออ้างดังกล่าว ศาลวินิจฉัยว่า อาจเป็นเหตุที่โจทก์เห็นว่าสมควร แต่เหตุอันสมควร มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดไว้ จึงต้องพิจารณาเหตุอื่นที่ปรากฏในคดีประกอบด้วย ปรากฏว่าหุ้นส่วนผู้จัดการของโจทก์มีหน้าที่ต้องจัดการงานของหุ้นส่วนด้วยความระมัดระวังให้มากเสมือนการจัดการงานของตนเองและไม่มีสิทธิได้รับบำเหน็จในการจัดการงานของห้างหุ้นส่วน เว้นแต่จะตกลงกันเป็นอย่างอื่น จึงเห็นได้ว่าเป็นหน้าที่ของหุ้นส่วนผู้จัดการที่ต้องระมัดระวังจัดการงานให้กิจการห้างหุ้นส่วน ซึ่งในการปฏิบัติหน้าที่ของหุ้นส่วนผู้จัดการ เช่นนี้ แม้จะเห็นว่าเป็นผู้ช่วยเหลือโจทก์ แต่โจทก์จะตอบแทนด้วยการกู้ยืมเงินจากผู้อื่นหรือเอาเงินของโจทก์ที่มีอยู่ให้หุ้นส่วนผู้จัดการกู้ยืมโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราสูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้ จึงเป็นกรณีที่ไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร อุทธรณ์โจทก์ฟังไม่ขึ้น⁴⁶

(2.2) การโอนเงินให้กันโดยไม่มีมูลเหตุแห่งหนี้ โดยไม่มีเหตุอันสมควร ถือเป็นการให้กู้ยืมเงินลักษณะหนึ่ง ซึ่งหากไม่มีดอกเบี้ยหรือมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ดอกเบี้ยจากการกู้ยืมเงินได้

⁴⁵ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 956/2544.

⁴⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 495/2534.

ตัวอย่างเช่น

การที่โจทก์ตกลงให้บริษัท เซ็นทรัลดิพาทเมนต์สโตร์ จำกัด สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศเพื่อนำมาขายให้แก่โจทก์ โดยโจทก์โอนเงินล่วงหน้าจำนวนมากเกินกว่ามูลค่าสินค้าที่ได้รับ เมื่อหักกลบลบหนี้เงินที่จ่ายล่วงหน้ากับค่าสินค้าที่รับมาแล้ว ยังคงมีเงินเหลืออยู่ในแต่ละรอบบัญชี ทำให้ บริษัท เซ็นทรัลดิพาทเมนต์สโตร์ จำกัด ได้รับประโยชน์ ไม่ต้องจ่ายเงินทุน หรือไม่ต้องกู้ยืมเงินจากผู้อื่น ส่วนเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่บริษัทและห้าง ๆ อื่น รวม 4 ราย เป็นเงินทุนหมุนเวียนเกี่ยวกับค่าวัตถุดิบและวัสดุโรงงานกับค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เพื่อผลิตสินค้าขายให้แก่โจทก์ แต่บริษัทและห้าง ๆ ดังกล่าวผลิตสินค้าขายให้แก่บริษัทอื่นด้วย ถือเป็นเงินที่โจทก์จ่ายให้เพื่อนำไปใช้เงินทุนในการดำเนินกิจการ ไม่ใช่จ่ายเป็นค่าซื้อสินค้าล่วงหน้า การกระทำได้กล่าวเข้าลักษณะเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับจากเงินดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁷

(2.3) ผู้ถือหุ้นยังส่งใช้มูลค่าหุ้นไม่ครบ แต่ระบุไว้ในงบการเงินว่าใช้ครบแล้ว กรมสรรพากร ได้วางแผนปฏิบัติว่า หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลระบุในงบการเงินหรือลงบัญชีว่า “ได้รับชำระค่าหุ้นครบตามทุนจดทะเบียนแล้ว” ไม่ว่าจะมีการบันทึกบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ หรือบัญชีลูกหนี้เงินลงทุนหรือผู้เป็นหุ้นส่วนไว้หรือไม่ แต่ข้อเท็จจริงผู้ถือหุ้นผู้ถือหุ้นยังมิได้ ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่จดทะเบียนไว้ เงินทุนหมุนเวียนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนย่อมขาดหายไป กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁸

ตัวอย่างเช่น

โจทก์มีทุนจดทะเบียน 10,000,000 บาท และจดทะเบียนไว้ว่า ทุนจดทะเบียนเรียกชำระเต็มแล้ว โจทก์คำนวณรายได้และรายจ่ายโดยใช้เกณฑ์สิทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปี 2536 โจทก์ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยแสดงในงบดุลว่ามีลูกหนี้ค่าหุ้นค้างชำระ 1,200,000 บาท โดยโจทก์มิได้เรียกเก็บดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้นดังกล่าว ซึ่งตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1122 บัญญัติว่า “ถ้าและเงินอันจะพึงใช้เป็นค่าหุ้นตามเรียกนั้น ผู้ถือหุ้นคนใดมิได้ส่งใช้ตามวันกำหนดไซ้ ผู้นั้นจำต้องเสียดอกเบี้ยนับแต่วันที่กำหนดให้ส่งใช้จนถึงวันที่ได้ส่งเสร็จ” ดังนั้นการที่โจทก์ไม่เรียกเก็บดอกเบี้ยจากผู้ถือหุ้นที่ค้างชำระค่าหุ้นย่อมทำให้โจทก์มีกำไรสุทธิน้อยลง เจ้าพนักงานจึงมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยจากบัญชีลูกหนี้ค่าหุ้น

⁴⁷ คำพิพากษาฎีกาที่ 495/2534.

⁴⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/2905, 22 มีนาคม 2547, ภาษีธุรกิจเฉพาะ กรณีค่าหุ้นค้างชำระ.

โดยถือเสมือนว่าโจทก์ให้ผู้ถือหุ้นกู้เงินเนื่องจากโจทก์ลงบัญชีว่าได้รับชำระค่าหุ้นครบตามทุนจดทะเบียน 10,000,000 บาท แล้ว ทั้งนี้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร⁴⁹

จากการศึกษาแนวปฏิบัติในการใช้บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นจะเห็นได้ว่าบทบัญญัตินี้ดังกล่าวยังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ เนื่องจากถ้อยคำหรือข้อความในบทบัญญัติมีความหมายไม่ชัดเจน มีข้อสงสัยหรือมีความหมายหลายนัยและจึงต้องมีการพิจารณาควบคู่กับคำสั่งกรมสรรพากร

ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรมีการศึกษาถึงความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ของบทบัญญัติดังกล่าวรวมถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ด้วย เนื่องจากการตีความตามเจตนารมณ์ เป็นการหยั่งทราบความหมายของถ้อยคำในบทกฎหมายจากเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายนั้น ๆ เมื่อเจ้าพนักงานประเมินสามารถหยั่งทราบเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือความมุ่งหมายของธุรกรรมที่สร้างขึ้น เจ้าพนักงานประเมินก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ ด้วยเหตุนี้การศึกษาเกี่ยวกับการตีความตามเจตนารมณ์นี้สำคัญมาก เพราะกฎหมายต่าง ๆ ย่อมมีความมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์ไม่เหมือนกัน⁵⁰

3.1.2 เจตนารมณ์ของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยหลักทั่วไปการตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องตีความโดยเคร่งครัดและคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือหากกฎหมายภาษีอากรบัญญัติถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระไว้โดยเฉพาะแล้วก็ต้องตีความตามถ้อยคำหรือเนื้อหาสาระที่บัญญัติไว้เฉพาะนั้น⁵¹ และที่สำคัญจะต้องตีความตามตัวอักษร (The Letter of Law) ควบคู่กับการตีความตามเจตนารมณ์ (The Spirit of Law)⁵²

⁴⁹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3543/2542.

⁵⁰ จาก *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป* (น. 128-129), หยุต แสงอุทัย, 2519, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁵¹ จาก *คำอธิบายกฎหมายมหาชนการคลังและภาษีอากร* (น. 104), โดย สุภลักษณ์ พิณจิรวุฒ, 2544, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

นอกจากที่กล่าวข้างต้น รศ.ดร.จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้ความเห็นว่า “การตีความกฎหมายภาษีตามตัวอักษรเป็นการสนับสนุนหลักความแน่นอนชัดเจน” จาก “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” โดยจรัสศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, *สรรพากรศาสตร์*, 60(5), น. 95

⁵² จาก “การตีความกฎหมายภาษีอากรต้องตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์,” โดย ชัยสิทธิ์ ทรายธรรม ดุลยลักษณ์ ทรายธรรม, 2552, *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์*, 21(1), น. 13.

เจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น สามารถค้นหาได้จากเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย และเจตนารมณ์ของกฎหมายในขณะที่มีการตีความ แต่กฎหมายที่มีการแก้ไขเพิ่มเติมบ่อยครั้ง เช่น ประมวลรัษฎากร เป็นการยากลำบากในการที่จะค้นหาเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมายในขณะที่แก้ไขเพิ่มเติมแต่ละครั้ง⁵³ ดังนั้นจึงต้องพิจารณาจากเจตนารมณ์ของกฎหมายในขณะที่มีการตีความ ซึ่งจะสอดคล้องกับกาลเวลาสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป⁵⁴ โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนี้เจตนารมณ์เป็นส่วนสำคัญ เนื่องจากหากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร ซึ่งจากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน ดังนี้

เจตนารมณ์ของกฎหมายส่วนแรก คือ ประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำธุรกรรมกร โอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยมีค่าตอบแทน

⁵³ จาก เอกสารประกอบงานวิชาการรำลึกศาสตราจารย์จิตติ ตังศภัทย์ ครั้งที่ 13 “100 ปี ชาตกาล ศาสตราจารย์จิตติ ตังศภัทย์.” (น. 4), โดย ชานินทร์ กรัยวิเชียร, 2551, กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

⁵⁴ แหล่งเดิม.

นอกจากนี้ วิธีการค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมาย สามารถค้นหาได้จากมีสิ่งซึ่งจะช่วยให้เราตีความหรือแสวงหาเจตนารมณ์ที่ถูกต้องของกฎหมายอยู่หลายประการดังนี้

- (1) ชื่อของกฎหมายจะบอกให้ทราบได้ว่ากฎหมายนี้จะว่าด้วยเรื่องใด
- (2) คำขึ้นต้นของกฎหมายไม่ว่าจะเป็นพระราชปรารภหรือคำปรารภ มักแสดงเหตุผลในความเป็นมาของกฎหมายฉบับนั้น
- (3) หมายเหตุท้ายกฎหมาย คือข้อความที่พิมพ์อยู่ในตอนท้ายของกฎหมายขณะลงพิมพ์ในราชกิจจานุเบกษา จะแสดงเหตุผลของการมีกฎหมายฉบับนั้น
- (4) การพิจารณามาตราต่าง ๆ ในกฎหมายประกอบกัน หรือพิจารณากฎหมายอื่นในเรื่องที่คล้ายคลึงกันหลาย ๆ ฉบับประกอบกัน
- (5) พิจารณาจากสภาพการณ์ที่เป็นไปได้หรือในขณะที่กฎหมายฉบับนั้นใช้บังคับ กล่าวคือ พิจารณาสถานการณ์นอกเหนือจากตัวบทกฎหมาย เช่น บทความทางวิชาการ คำพิพากษาของศาลหรือข่าวทางหนังสือพิมพ์
- (6) รายงานการประชุมในการร่างหรือพิจารณากฎหมายนั้น สามารถนำมาเป็นแนวทางสังเกตเพื่อแสวงหาเจตนารมณ์ของกฎหมายได้

อ้างอิงจาก โดยอาจารย์หมื่น มัณยารมย์. เอกสารประกอบการสอนวิชา หลักการพื้นฐานของกฎหมายแพ่ง (LW103) บทที่ 8 การตีความกฎหมาย. สืบค้นจาก www.dpu.ac.th/law/upload/content/files/8.doc

ที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากมีเหตุอันสมควร⁵⁵ โดยการทำธุรกรรมดังกล่าว มิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์⁵⁶

ตัวอย่างเช่น

กรณีขายสินค้าต่ำกว่าราคาดูแลเพื่อความปลอดภัยของธุรกิจอันเนื่องมาจากการประสบปัญหาวิกฤตเศรษฐกิจอย่างรุนแรง โดยไม่ได้หวังผลกำไรในเชิงพาณิชย์⁵⁷ ขายสินค้าต้นทุน ขายสินค้าใกล้หมดอายุ สินค้าหมดอายุ สินค้าที่เหลือจากการส่งออก สินค้าที่ไม่ได้มาตรฐาน วัตถุดิบและบรรจุภัณฑ์ที่มีตำหนิไม่สามารถนำไปใช้ในการผลิต โดยขายในราคาต่ำกว่าราคาตลาด⁵⁸ หรือกรณีการโอนหุ้นตามราคาต้นทุน (ราคาพาร์) ของหุ้นเดิมที่มีอยู่ก่อนการโอน เพื่อวัตถุประสงค์ในการนำบริษัทเข้าจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยแต่เพียงอย่างเดียวโดยผู้ถือหุ้นมิได้รับประโยชน์อื่นใดเป็นการบริหารงานตามปกติของธุรกิจ⁵⁹

เจตนารมณ์ของกฎหมายส่วนที่สอง ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกิจระหว่างกันย่อมแสวงหากำไรต่อกัน⁶⁰ ดังนั้นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนต่อกันไม่ได้ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร

ตัวอย่างเช่น

บริษัท เอ ประกอบกิจการผลิตอาหารทะเลส่งออก ได้ขายสินค้าให้แก่ บี โดยสินค้านั้น มีมูลค่า 1,000,000 บาท ตามราคาตลาดแต่ปรากฏว่าในแต่ละปีมีสินค้าคงเหลือค้างสต็อก

⁵⁵ “เหตุอันสมควร” ต้องพิจารณาประกอบกับข้อเท็จจริงและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ.

⁵⁶ จากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

⁵⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5639/2550.

⁵⁸ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0811/134 ลงวันที่ 29 มกราคม 2542.

⁵⁹ หนังสือกรมสรรพากรที่ ทค 0811/1911 ลงวันที่ 10 มีนาคม 2543.

⁶⁰ เจตนารมณ์ส่วนนี้ได้มาจาก การพิจารณามาตราต่าง ๆ ในกฎหมายประกอบกัน หรือพิจารณาจากตัวบทกฎหมายอื่น ๆ ในเรื่องที่เกี่ยวข้องกันหลาย ๆ ฉบับประกอบกัน.

เป็นจำนวนมาก บริษัท เอ จึงขายให้แก่บริษัท บี ในราคาต่ำกว่าราคาทุนในมูลค่า 800,000 บาท เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

กรณีนี้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) สิ่งที่เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณาคือการกระทำของบริษัท เอ สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ โดยไม่ต้องนำเรื่องนิติสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลมาพิจารณา โดยปกติการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์แสวงหากำไร ด้วยเหตุนี้เป็นการโอนหรือขายทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มิใช่เชิงพาณิชย์ ด้วยการโอนหรือขายหรือให้บริการหรือให้กู้ยืม โดยต่ำกว่าราคาตลาดนั้นต้องมีเหตุอันสมควร

ดังนั้นหากข้อเท็จจริงปรากฏว่า การที่บริษัท เอ ได้ขายสินค้าให้แก่บริษัท บี ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องจากเป็นสินค้าใกล้หมดอายุ จึงไม่ได้หวังผลกำไรและมีการตรวจสอบสภาพสินค้าตามเงื่อนไขที่บริษัทกำหนดไว้ และได้รับอนุมัติจากผู้มีอำนาจในการพิจารณาให้เป็นสินค้าใกล้หมดอายุ หมดอายุ ไม่ได้มาตรฐาน ถือว่าไม่เป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะบริษัท เอ ขายสินค้าในราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินราคาค่าตอบแทนของบริษัท เอ ตามราคาตลาด

จากการค้นหาเจตนารมณ์ของมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรสรุปได้ว่าหากผู้เสียภาษีไม่ต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้ ผู้เสียภาษีต้องแสดงให้เห็นว่าเจตนารมณ์ที่แท้จริงของธุรกรรมไม่ได้มีวัตถุประสงค์ที่จะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ และสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายทั้งสองส่วนที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ดังนั้นเพื่อให้สามารถนำไปใช้ได้อย่างถูกต้องเหมาะสมและเป็นการป้องกันการเป็นคดีความ จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่ต้องศึกษาและทำความเข้าใจถึงเจตนารมณ์ของกฎหมาย

จากการศึกษาผู้วิจัยเห็นได้ว่าการนำมาตรา 65 ทวิ (4) ไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีอาจจะต้องเกี่ยวข้องกับคำสั่งกรมสรรพากรหลายฉบับ ผู้วิจัยจึงขอศึกษาถึงเจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง โดยแบ่งตามประเภทของธุรกรรมที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาดังนี้

3.1.2.1 ธุรกรรมการขายและโอนทรัพย์สิน

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 เรื่อง “การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด” ซึ่งเป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานเพื่อตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีทำให้งกฎหมายและข้อกำหนดต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนมีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจาก

ราคาหรือค่าตอบแทนอาจถูกกำหนดระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน (ทั้งการถือหุ้นระหว่างกัน การมีอำนาจควบคุมต่อกัน หรือการมีบอร์ดบริหารชุดเดียวกัน) ซึ่งอาจมีการอาศัยความสัมพันธ์บิดเบือนราคาโอนหรือขาย หรือค่าตอบแทนหรือดอกเบี้ย ให้เป็นราคาที่แตกต่างจากราคาโดยทั่วไปตามกลไกธุรกิจที่เรียกเก็บระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ ซึ่งสามารถพิจารณาสาระสำคัญได้ดังนี้⁶¹

ประการแรก ต้องเป็นกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากรหรือตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ โดยมีลูกจ้าง ตัวแทน ผู้กระทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิและในการทำธุรกรรมระหว่างกันของนิติบุคคลดังกล่าวไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ดังกล่าวได้ตามมาตรา 65 ทวิ

นอกจากนี้คำสั่งดังกล่าวได้ให้คำนิยาม “ราคาตลาด” หรือ “Arm Length’s Price” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า กรณีการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมที่มีลักษณะประเภทและชนิดเดียวกัน ณ วันโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืม และคำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยตรงและทางอ้อม

ประการที่สอง มีการวางแนวทางวิธีการต่าง ๆ ในการหาราคาตลาดเป็นไปตามหลัก Arm’s Length Principle ตามคู่มือราคาโอน (Transfer Pricing Guideline For Multinational Enterprise and Tax Administration)⁶² ด้วยการปรับใช้วิธีการต่าง ๆ ได้แก่

- 1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่ได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method)
- 2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method)
- 3) วิธีการทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method)

⁶¹ จาก “การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Tax Avoidance of Transnational Corporations),” โดย สุพัตรา อนันตพงศ์, 2548, วารสารธรรมนิติ ฉบับเอกสารภาษีอากร, น. 77-78, กรุงเทพฯ: ธรรมนิติเพรส.

⁶² คู่มือราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ซึ่งถือเป็นแนวทางมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วโลก (อ้างถึงใน “การพิสูจน์ราคาโอนระหว่างประเทศ,” โดย พนิท ธีรภาพวงศ์, วารสารบัญชีและกฎหมายธุรกิจ, น. 22).

4) วิธีการอื่น ๆ (Other Methods) ซึ่งต้องเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและเหมาะสมกับสภาพการณ์ตามข้อเท็จจริง

ประการที่สาม การตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเอกสารต่าง ๆ เพื่อสนับสนุนการกำหนดราคาตลาดและให้คำนิยาม “กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ว่าคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนโดยทางตรงและทางอ้อม⁶³

ประการสุดท้าย เป็นแนวทางแก้ไขปัญหที่เกิดจากการตรวจสอบราคาโอนหากผู้เสียภาษีต้องการที่จะทำความเข้าใจกับกรมสรรพากรเพื่อความแน่นอนในการกำหนดราคาตลาดของธุรกรรมภายในกลุ่ม สามารถร้องขอเพื่อทำความเข้าใจกำหนดราคาล่วงหน้า (Advance Pricing Arrangements - APAs)⁶⁴ เพื่อลดข้อขัดแย้งในอนาคต⁶⁵

เจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกระทำธุรกรรมโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และสามารถคำนวณหาราคาตลาดได้และเป็นที่ยอมรับตามหลักสากล จะเห็นได้จากวิธีการหาราคาซื้อขายโดยสุจริตต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของคู่มือ OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน รวมถึงสามารถตรวจสอบโดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในข้อ 4 นอกจากนี้ยังประสงค์ให้

⁶³ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ข้อ 4.

⁶⁴ ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreements: APAs) คือ การทำความเข้าใจในเรื่องวิธีการกำหนดค่าตอบแทนสำหรับการโอนสินค้า การให้บริการ และการให้กู้ยืมเงินระหว่างวิสาหกิจในเครือเดียวกัน ซึ่งสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 ประเภท คือ

1. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภทฝ่ายเดียว (Unilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างผู้เสียภาษีกับสรรพากร

2. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภททวิภาคี (Bilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างสรรพากร 2 ประเทศ

3. ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการ ล่วงหน้าประเภทพหุภาคี (Multilateral APA) คือ ข้อตกลงระหว่างสรรพากรมากกว่า 2 ประเทศขึ้นไป

อ้างอิงจาก “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advanced Pricing Agreement: APA),” โดย จิตรา ณีชนะนันท์, 2552, วารสารสรรพากรศาสตร์, 56(2)

⁶⁵ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ข้อ 5.

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากร สำหรับการทำธุรกรรมระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

(2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2538 ในเบื้องต้น ตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวข้อ 2 เป็นการพิจารณา “เหตุอันสมควร” กรณีการโอนทรัพย์สินอันเป็นผลเนื่องมาจากการแยกบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ออกเป็นบริษัท เงินทุนและบริษัทหลักทรัพย์ซึ่งได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อรับโอนกิจการโดยเฉพาะและการโอนทรัพย์สินจะต้องโอนในราคาที่ไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน นอกจากนี้การรวมกิจการจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่นที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรด้วย จึงจะถือว่า การโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ

(4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการ ตรวจสอบและแนะนำกรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจาก กันเป็นสองบริษัท สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากทรัพย์สินที่รับโอนจากบริษัทเงินทุน หลักทรัพย์เดิม⁶⁶ โดยมีการกำหนดลักษณะของการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรในข้อ 2 ของคำสั่งนี้

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ลงวันที่ 25 กันยายน 2539 ในเบื้องต้น ตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวให้ถือว่า การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะต่อไปนี้ เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

- 1) บริษัทผู้ขายโอนทรัพย์สินให้กับบริษัทผู้ซื้อ ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนขึ้นใหม่เพื่อรับโอนกิจการ
- 2) บริษัทผู้ซื้อ มีวัตถุประสงค์ในการผลิตสินค้าหรือให้บริการค้นคว้า วิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี
- 3) ทรัพย์สินที่โอนจะต้องมีราคาไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ของบริษัทผู้ขาย ณ วันที่โอน และ
- 4) การรวมกิจการจะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขข้ออื่นที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากรด้วย จึงจะถือว่า การโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบัตกรมสรรพากรออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้ง

⁶⁶ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

ขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว่า วิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี⁶⁷

(4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558 ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ข้อ 2 กรณีลูกหนี้โอนทรัพย์สินให้กับเจ้าหนี้สถาบันการเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด อันเป็นผลมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้สถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดยการปรับปรุงโครงสร้างหนี้จะต้องมีขึ้นภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

มาตรการข้างต้นสามารถนำมาใช้โดยอนุโลมในกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน แต่ทั้งนี้เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวจะต้องดำเนินการเจรจาร่วมกันกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และมีการทำความเข้าใจร่วมกันกับเจ้าหนี้สถาบันการเงินด้วย

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน⁶⁸ โดยการโอนทรัพย์สินให้แก่สถาบันการเงินผู้เป็นเจ้าหนี้ เนื่องจากได้ทำสัญญาหรือข้อตกลงเพื่อปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด โดยการโอนทรัพย์สินนั้นไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่าการโอนดังกล่าวมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทนเพื่อถือเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิ⁶⁹ ทั้งนี้เฉพาะการโอนทรัพย์สินที่ได้กระทำภายในวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

3.1.2.2 ขบวนการให้บริการ

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546 ตามแนวทางปฏิบัติของคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ให้ถือว่าผู้รับบริการที่มีลักษณะและมีวัตถุประสงค์ตามแนวทางปฏิบัติเป็นการให้บริการที่เข้าลักษณะการให้บริการที่มีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร

⁶⁷ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁶⁸ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁶⁹ จาก “ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จากการโอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี,” โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2542 (10 ตุลาคม), *สรรพากรศาสตร์*, 46, น. 47.

กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด แก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการกิจการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ⁷⁰

3.1.2.3 ชุกรกรรมการให้กู้ยืม

(1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558 ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าว ข้อ 1 กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำการอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่ากรณีมีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

มาตรการข้างต้นสามารถนำมาใช้โดยอนุโลมในกรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน แต่ทั้งนี้เจ้าหนี้นี้ดังกล่าวจะต้องดำเนินการเจรจาร่วมกันกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และมีการทำความเข้าใจเป็นหนังสือร่วมกับเจ้าหนี้สถาบันการเงินด้วย

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้หรือเจ้าหนี้อื่นที่ไม่ใช่สถาบันการเงินได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน⁷¹

จากการศึกษามาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร รวมถึงแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาของศาลที่เกี่ยวข้องตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่า วิธีการดำเนินการโดยเจ้าพนักงานประเมินว่ากรณีใดเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินต้องมีการตีความการกระทำในส่วนที่สำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย
- 2) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ

กฎหมาย

⁷⁰ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

⁷¹ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

3) การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล มีเหตุผลอันสมควร

ดังนั้น หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่า การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้อ (2) และข้อ (3) เจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

3.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศ

มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในหลายประเทศได้ถูกบัญญัติเป็นกฎหมายไว้ในกฎหมาย เรียกว่า “กฎหมายทั่วไปว่าด้วยการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti-Tax Avoidance Rules หรือ GAARs)” อาทิ ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ได้บัญญัติมาตรการทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (ภายในประเทศ) ไว้ใน Part Iva แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 (Income Tax Assessment Act 1936: Itaa 1936) ตั้งแต่มาตรา 177a ถึงมาตรา 177g⁷² โดยมาตรการทั่วไปนี้ หากธุรกรรมใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพียงเพื่อประโยชน์ทางภาษี (Tax Benefit) อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจที่จะปฏิเสธหรือเปลี่ยนแปลงประโยชน์ทางภาษีนั้นได้⁷³

นอกจากนี้ในอีกหลายประเทศได้มีการนำมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ มาบัญญัติเป็นมาตรการเฉพาะเรื่องในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Specific Anti-Tax Avoidance Rules หรือ SAARS) ไว้ในกฎหมายด้วย เช่น กฎหมายเฉพาะเรื่องการป้องกันมิให้มีการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti-Tax Haven) การตั้งบริษัทด้วยทุนจากหุ้นต่ำแต่การก่อหนี้สูง (Thin Capitalization) และการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing)⁷⁴ เป็นต้น

ตามประมวลกฎหมายรัษฎากรของไทยไม่มีบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้ (ดังที่ได้เคยกล่าวไว้ในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3) แต่อย่างไรก็ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ก็ถูกนำมาใช้เพื่อเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนได้ ซึ่งในหลายประเทศก็มีมาตรการในการต่อต้าน

⁷² Retrieved January 18, 2015, from [http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?](http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001)

Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001

⁷³ จาก มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13) (น. 63), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2552, กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.

⁷⁴ แหล่งเดิม.

การหลบหลีกภาษีในลักษณะดังกล่าวเช่นกัน อาทิ ประเทศสาธารณรัฐประชาชนจีน⁷⁵ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ตามกฎหมายของประเทศเหล่านี้ หากมีการทำธุรกรรมใด ๆ ระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกัน โดยมีราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาดระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ต่อกัน ก็จะต้องปรับปรุงราคาโอนให้เป็นไปตามตามราคาตลาด (Arm's Length Price) นั้น⁷⁶ ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ขอศึกษาเฉพาะมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่น ดังนี้

3.2.1 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา

ประเทศสหรัฐอเมริกาเป็นประเทศที่ดำเนินนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่เข้มงวดที่สุดในโลก โดยเนื้อหาของกฎหมายภายในนั้นมีความใกล้เคียงกับแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของ OECD⁷⁷ มากที่สุด ซึ่งจากการกำหนดหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกา ยังส่งผลให้ประเทศอื่น ๆ เริ่มให้ความสำคัญในเรื่องดังกล่าว

มาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้กรณีการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถสรุปได้ดังนี้

3.2.1.1 กฎหมายแม่บทมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code: IRC) กฎหมายแม่บทที่เกี่ยวข้องกับมาตรการต่อต้านการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา ได้แก่ มาตรา 482⁷⁸ มีสาระสำคัญคือ ให้อำนาจ

⁷⁵ จาก “การวางแผนสำหรับนักลงทุนไทยในประเทศจีน,” (น.41) โดย Edwin Van der Bruggen, *สรรพากรศาสตร์*, 47(11).

⁷⁶ มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13) (น. 34). เล่มเดิม.

⁷⁷ ย่อมาจาก องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organisation for Economic Cooperation and Development - OECD) เป็นองค์กรระหว่างประเทศของกลุ่มประเทศที่พัฒนาแล้วและยอมรับระบอบประชาธิปไตยและเศรษฐกิจการค้าเสรีในการร่วมกันและพัฒนาเศรษฐกิจของภูมิภาคยุโรปและโลก สืบค้นจาก https://en.wikipedia.org/wiki/Organisation_for_Economic_Co-operation_and_Development

⁷⁸ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482 ได้กำหนดว่า “In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is

กรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Service: IRS) มีหน้าที่รวบรวมข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในธุรกรรมระหว่างประเทศ บรรจุวิธีการหาราคาตลาดและยังได้กำหนดเพิ่มวิธีการพิจารณาหาราคาตลาดและประเมินราคาโอนในกรณีที่ทรัพย์สินนั้นเป็นทรัพย์สินประเภทที่ไม่มีรูปร่าง (Intangible Property) ดังนั้น IRS จึงได้กำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงินได้และรายละเอียดของธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีของ IRS (IRS Revenue Agents) เก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในธุรกรรมระหว่างประเทศ อันจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการปรับปรุงนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา และเพื่อตรวจสอบความถูกต้องของผู้เสียภาษีในการดำเนินธุรกรรมระหว่างประเทศ⁷⁹

ในทางปฏิบัติ มาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีอากรของกรมสรรพากรของสหรัฐอเมริกา สามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกันไม่ว่าอยู่ในเครือเดียวกันหรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาปรับเปลี่ยนราคาที่ถูกคำนวณอย่างไม่เป็นไปตามราคาตลาดขึ้นใหม่ได้เพื่อวัตถุประสงค์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในธุรกรรมดังกล่าว ทั้งนี้หน่วยธุรกิจประเภทที่อาจถูกตรวจสอบ โดยเจ้าพนักงานประเมินภาษีนั้นให้หมายความรวมถึงหน่วยธุรกิจทุกประเภทที่เป็นหน่วยภาษี ตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยไม่คำนึงว่าหน่วยธุรกิจนั้นจดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกาหรือไม่⁸⁰ และแม้ว่าจะเป็นหน่วยธุรกิจที่มีการยื่นแบบแสดงรายการผู้เสียภาษีแยกกันกลับกลุ่มผลประโยชน์ในเครือเดียวกันก็ตาม ในการนี้เมื่อพิจารณารายละเอียดของกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกาพบว่าแนวทางของประเทศสหรัฐอเมริกาได้ออกกฤษฎะเบียบ (Treasury Regulation) เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์เพิ่มเติมในการหาราคาตลาด โดยมีวัตถุประสงค์ในการนำหลักการและเหตุผลในมาตรา 482 ไปปรับใช้ในทางปฏิบัติ

necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses. In the case of any transfer (or license) of intangible property (within the meaning of section 936 (h)(3)(B)), the income with respect to such transfer or license shall be commensurate with the income attributable to the intangible.” สืบค้นจาก <http://www.ustransferpricing.com/S482.html>

⁷⁹ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482, 6038A, 6038C และ 6503(k).

⁸⁰ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 482.

3.2.1.2 กฎหมายลำดับรองภายใต้มาตรา 482 หากพิจารณาจากบทบัญญัติมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศ สหรัฐอเมริกา จะเห็นว่าไม่มีการบัญญัติคำว่า “Arm’s Length Price” ลงในกฎหมายแม่บท แต่จะพบในกฎหมายลำดับรองที่ออกโดยอำนาจของฝ่ายปกครอง โดย Treasury Regulation ที่ออกตามความในมาตรา 482 ได้กำหนดวิธีการและขั้นตอนในการหาราคา Arm’s Length ไว้ ทั้งหมด 4 ขั้นตอน ซึ่งหากวิธีการที่กฎหมายกำหนดไว้ในขั้นตอนแรก ไม่สามารถปรับใช้เพื่อหาราคา Arm’s Length ได้หรือประเภทของธุรกรรมนั้นไม่อาจใช้วิธีการดังกล่าวในการหาราคาประเมินได้ให้เลือกใช้ วิธีการในลำดับต่อไปซึ่งวิธีการหาราคาตลาดสรุปได้ดังนี้

1) วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP Method) คือ วิธีการที่ให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้า ระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภท และชนิด เดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน ซึ่งหากวิธี CUP ยังไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

2) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM) คือ วิธีการที่ให้นำค่าตอบแทนในการโอน ทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็น อิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือ ให้บริการในลักษณะหรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการขายต่อ ไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

3) วิธีบวกกำไร (Cost Plus Method: CPM) คือ วิธีการที่ให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม ให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือ ให้บริการในลักษณะหรือประเภทหรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน ซึ่งหากวิธีการบวกกำไรไม่สามารถประเมินราคาหาราคา Arm’s Length ได้ให้ใช้วิธีการในลำดับต่อไป

4) วิธีการอื่น ๆ (Other Methods) ในกรณีที่ไม่สามารถคำนวณหาราคา Arm’s Length ได้ตามวิธีการทั้งสามในข้างต้น โดยการกำหนดขั้นต้นและลำดับก่อนหลังในการพิจารณาหาราคา Arm’s Length นี้ ถือว่าเป็นการกำหนดที่ละเอียดและเข้มงวดมากกว่าแนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับกำหนดราคาโอนของ OECD ซึ่งต่อมาประเทศสหรัฐอเมริกา ยังได้บัญญัติหลักการที่กำหนดให้

เจ้าพนักงานประเมินภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการต่าง ๆ ตามความเหมาะสมของธุรกรรมที่ทำการประเมินได้โดยให้เจ้าพนักงานมีอำนาจในการพิจารณาวิธีการโดยวิเคราะห์จากข้อเท็จจริงที่ตรวจพบในลักษณะการดำเนินการของธุรกรรมว่าวิธีใดจะเป็นวิธีที่ดีที่สุด⁸¹ ในการหาราคา Arm's Length หรือวิธีการที่ให้ผล Arm's Length ที่เหมาะสมเชื่อถือได้ ซึ่งผลของการกำหนดราคาโอนที่น่าเชื่อถือที่สุดนั้น ถ้าหาราคาโอนของผู้เสียภาษีเป็นไปตามหลักเกณฑ์ Arm's Length เจ้าหน้าที่จะไม่มีการปรับปรุงราคา หากว่าเจ้าหน้าที่ภาษีอากรได้ทำการปรับปรุงราคา ผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยอาจโต้แย้งและพิสูจน์ให้ได้ว่าได้ปฏิบัติตามเงื่อนไขของ Arm's Length แล้ว⁸²

อย่างไรก็ดี ในทางกลับกันกฎหมายฉบับดังกล่าวยังได้เปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีสามารถชี้แจงความจำเป็นและเหตุผลในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราเช่นนั้นได้โดยผู้เสียภาษีสามารถนำเอกสารหรือหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตรดังกล่าวจะสร้างผลตอบแทนหรือผลกำไรที่เหมาะสมในการดำเนินธุรกิจดังกล่าวได้อย่างไร และในระยะเวลาเท่าไรจึงจะได้ผลตอบแทนจากการใช้กลยุทธ์ในการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตรดังกล่าว (Market Penetration Strategies) ซึ่งหากการพิสูจน์กลยุทธ์ในทางตลาดนี้ สามารถพิสูจน์ให้เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาดังกล่าวมีความสมเหตุสมผล ธุรกรรมดังกล่าวย่อมไม่เป็นธุรกรรมประเภทที่มีการกำหนดราคาโอนอย่างไม่เหมาะสมตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

นอกจากนี้ เพื่อให้มาตรา 482 สามารถบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพประเทศสหรัฐอเมริกา ยังกำหนดหลักการในการตรวจสอบผู้เสียภาษีในการรายงานข้อมูลทางภาษี

⁸¹ วิธีที่ดีที่สุด (The Best Method Rule) ตามความใน Treasury Regulations Section 1.482-1(c) Allocation of Income and Deductions among Taxpayers กำหนดว่า The Best Method Rule คือ “...In general, the arm's length result of a controlled transaction must be determined under the method that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result. Thus, there is no strict priority of methods, and no method will invariably be considered to be more reliable than others. An arm's length result may be determined under any method without establishing the inapplicability of another method, but if another method subsequently is shown to produce a more reliable measure of an arm's length result; such other method must be used. Similarly, if two or more applications of a single method provide inconsistent results, the arm's length result must be determined under the application that, under the facts and circumstances, provides the most reliable measure of an arm's length result...”

สืบค้นจาก http://www.ustransferpricing.com/best_method_rule.html

⁸² การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Tax Avoidance of Transnational Corporations) (น. 71). เล่มเดิม.

อันเกี่ยวกับ การกำหนดราคาโอนในธุรกรรมที่อยู่ในกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน โดยแยกเป็นประเภทของธุรกรรม เช่น ตามความในมาตรา 1.482-2 กำหนดหลักเกณฑ์การตรวจสอบราคาโอนในกรณีการให้กู้ยืมและการให้บริการ⁸³ และมาตรา 1.482.3 จนถึง มาตรา 1.482.6 ได้กำหนดเนื้อหาโดยละเอียดเกี่ยวกับการหาราคา Arm's Length ในธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการโอนอสังหาริมทรัพย์⁸⁴ เป็นต้น

3.2.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมกฎหมายสำหรับเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในปี ค.ศ. 1981 ปรากฏในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ (The Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) ซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศ โดยได้มีการแก้ไขเพิ่มเติมทั้งในบทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะและบทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยทั่วไป กล่าวคือ

3.2.2.1 บทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะตามกฎหมายของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะได้ถูกบัญญัติไว้ใน Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 อันประกอบด้วยมาตรา 136 Aa ถึง 136 Ag ซึ่งบัญญัติขึ้นเพื่อพิจารณาการหลบหลีกภาษีอากรทั้งในกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในธุรกรรมการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ขายโดยบริษัทออสเตรเลีย รวมถึงกรณีการปันส่วนค่าใช้จ่ายที่ไม่เหมาะสม ที่นำมาหักออกจากรายได้ในประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย เนื่องจากมีการยกย้ายภาระหน้าที่ในการเสียภาษีอากรระหว่างประเทศด้วยการกำหนดราคาโอนในการขายให้ หรือให้ใช้สิทธิของสินค้าหรือบริการซึ่งเป็นการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกันในประเทศต่าง ๆ ที่แตกต่างกัน การกำหนดราคาโอนใช้กับบริษัทข้ามชาติ⁸⁵ ด้วยวิธีการถ่ายเทกำไรของบริษัทที่อยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีสูงไปยังบริษัทที่มีความสัมพันธ์ต่อกันซึ่งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ เป็นผลให้ประเทศหนึ่งได้รับกำไรทั้งหมด

⁸³ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-2 Determination of taxable income in specific situations.

⁸⁴ กฎหมาย Internal Revenue Code มาตรา 1.482-3 จนถึงมาตรา 1.482-6 กำหนดหลักการเกี่ยวกับ Methods to determine taxable income in connection with a transfer of tangible property.

⁸⁵ บริษัทข้ามชาติ หมายถึง บริษัทธุรกิจเอกชนในประเทศใดประเทศหนึ่งซึ่งมีอำนาจการบริหาร และการกำหนดนโยบายสูงสุดในประเทศแม่และมีการดำเนินกิจการหรือสาขาครอบคลุมในหลาย ๆ ประเทศ (อ้างถึงใน *หลักความสัมพันธ์ระหว่างประเทศ* (น. 183), โดย จุฑาทิพ คล้ายทับทิม, 2551, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

ไม่เป็นสัดส่วนหรือมากเกินไปเมื่อเทียบกับกำไรรวมของกลุ่มบริษัททำให้ประเทศซึ่งบริษัทที่ถ่ายเทกำไรซึ่งตั้งอยู่ได้รับชำระภาษีน้อยลง⁸⁶

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ยอมรับการดำเนินกิจการระหว่างสาขาของกิจการเดียวกันหรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่าสาขาและสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกันและไม่สามารถแสวงหากำไรจากตัวเองได้ โดยให้อำนาจอธิบดีในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาวิธีการใด ๆ ที่เหมาะสม หรือที่ดีที่สุด และเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ เพื่อใช้วัดการติดต่ออย่างอิสระของรายการค้าแต่ละสถานการณ์ ซึ่งในปัจจุบันกรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย (Australia Taxation Office: ATO) ยอมรับวิธีการพิจารณาการติดต่ออย่างอิสระตามแนวรายงานของ OECD ในฐานะเป็นแนวทางที่นานาประเทศยอมรับตามมติของสภาผู้แทนราษฎรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

กรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมองเห็นว่าการกำหนดราคาโอนเป็นการปฏิบัติอย่างไม่เป็นธรรมเพราะทำให้การหักค่าใช้จ่ายมากขึ้นแต่การประเมินเงินได้ลดลง

ตัวอย่างเช่น ถ้าบริษัทต่างประเทศขายสินค้าให้กับประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่มีความสัมพันธ์กันด้วยราคาสูง บริษัทเครือรัฐออสเตรเลียจะหักรายจ่ายได้มากกว่าที่ควรจะมีสิทธิ ในขณะที่เดียวกันบริษัทต่างประเทศนั้นก็มิรายได้เกินกว่าที่ควรจะเป็น ถ้าบริษัทต่างประเทศตั้งอยู่ในประเทศที่มีอัตราภาษีต่ำ กลุ่มบริษัทดังกล่าวโดยรวมจะเสียภาษีน้อยกว่ากรณีที่ขายสินค้ากันตามราคาปกติ

ในทำนองกลับกันหากบริษัทในประเทศเครือรัฐออสเตรเลียขายสินค้าให้แก่บริษัทต่างประเทศในราคาต่ำ ก็จะทำให้บริษัทในประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมีรายได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น ทำให้ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียเก็บภาษีน้อยลงในขณะที่บริษัทต่างประเทศก็ได้รับหักค่าใช้จ่ายน้อยลงเช่นเดียวกัน กลุ่มบริษัทโดยรวมก็จะเสียภาษีน้อยกว่าที่ควรจะเป็น

ดังนั้นจึงมีมาตรา 136 Aa (3)(C)(D)⁸⁷ กำหนดการพิจารณาคำตอบแทนที่เป็นการติดต่ออย่างอิสระ คือ การเปรียบเทียบคำตอบแทนส่วนที่ได้รับหรือควรจะได้รับจากการให้หรือโอนหรือได้รับซึ่งทรัพย์สิน เปรียบเทียบกับธุรกรรมของบุคคลที่ไม่เกี่ยวข้องกันที่สามารถเปรียบเทียบได้

⁸⁶ การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (*Tax Avoidance of Transnational Corporations*) (น. 72). เล่มเดิม.

⁸⁷ Section 136 AA(3) - In this Division, unless the contrary intention appears:

“ ... (c) a reference to the arm’s length consideration in respect of the supply of property is a reference to the consideration that might reasonably be expected to have been received or receivable as

นอกจากนี้ได้กำหนดคู่มือผู้ปฏิบัติการไว้ใน Division.13 มาตรา 136ad (1) ถึง (3) เกี่ยวกับสิ่งที่ได้มาซึ่งทรัพย์สินและการเข้าถือสิทธิในทรัพย์สิน ภายใต้ข้อตกลงระหว่างประเทศ ซึ่งคำว่า “ทรัพย์สิน” ได้จำกัดความว่าให้รวมถึง

- 1) สิทธิในการดำเนินคดี
- 2) สิทธิหรืออำนาจตามกฎหมายในอสังหาริมทรัพย์ หรือหลักความยุติธรรมที่ได้รับทรัพย์สินหรือมีอยู่เหนือทรัพย์สินนั้น
- 3) สิทธิใดๆ ที่จะได้รับเป็นเงินได้ และ
- 4) การให้บริการ

คำว่า “ข้อตกลงระหว่างประเทศ” ตามมาตรา 136 Ac คือ “ข้อตกลง” มีองค์ประกอบดังนี้

- 1) ผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ได้มาซึ่งทรัพย์สินภายใต้ข้อตกลงนอกเหนือจากธุรกิจที่ปรากฏในประเทศหรือรัฐอิสระโดยผ่านสถานประกอบการถาวรหรือ Pe ของผู้ไม่มีถิ่นที่อยู่ในหรือรัฐอิสระ หรือ

- 2) ผู้มีถิ่นที่อยู่ซึ่งดำเนินธุรกิจนอกหรือรัฐอิสระได้มาซึ่งทรัพย์สินภายใต้ข้อตกลงดังกล่าว และทรัพย์สินที่ได้มาเกี่ยวกับธุรกิจนั้น

เงื่อนไขในการบังคับใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน จะต้องมีความเกี่ยวพันระหว่างคู่สัญญาภายใต้ข้อตกลงระหว่างประเทศ และอธิบดีกรมสรรพากรจะต้องพิจารณาว่าคู่สัญญาใดที่ไม่ได้ทำธุรกรรมในราคาตลาดและคำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามคู่มือ Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprise And Tax Administration ขององค์การ OECD ซึ่งสามารถเลือกใช้วิธี ดังนี้

- (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (CUP)
- (2) วิธีการขายต่อ (RPM)
- (3) วิธีบวกกำไร (CPM)
- (4) วิธีการแบ่งแยกกำไร (PSM)

consideration in respect of the supply if the property had been supplied under an agreement between independent parties dealing at arm's length with each other in relation to the supply;

(d) a reference to the arm's length consideration in respect of the acquisition of property is a reference to the consideration that might reasonably be expected to have been given or agreed to be given in respect of the acquisition if the property had been acquired under an agreement between independent parties dealing at arm's length with each other in relation to the acquisition; and ...”

ทั้งนี้ อธิบดีกรมสรรพากรต้องใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้บทบัญญัติดังกล่าวตามสิ่งที่ได้มาซึ่งสิทธิในทรัพย์สินของผู้เสียภาษีโดยเฉพาะ จึงต้องปฏิบัติด้วยความรอบคอบ

ส่วนการกำหนดราคาโอนในธุรกรรมรูปแบบอื่น ๆ ได้ปรากฏอยู่ใน แนวคำวินิจฉัยภาษีอากร (Taxation Ruling⁸⁸) ได้แก่⁸⁹

(1) คำวินิจฉัยภาษีอากรที่ TR 92/11⁹⁰ เรื่องเกี่ยวกับการใช้ประโยชน์จากกฎเกณฑ์การกำหนดราคาโอนเกี่ยวกับการจัดการในเรื่องกู้ยืมเงินและการให้เครดิตที่สมดุลการจ่ายดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำหรือไม่เสียดอกเบี้ยเลยจากการกู้ยืมโดยสมาชิกคนใด ๆ ในกลุ่มบริษัทข้ามชาติไปยังต่างประเทศ การประเมินค่าของดอกเบี้ยที่จ่ายไปน้อยกว่าอัตราทางการค้าที่เสนอให้แก่ผู้กู้ยืมที่ไม่ใช่สมาชิกภายในกลุ่ม อัตราดอกเบี้ยแสดงให้เห็นถึงการจ่ายเงินจากการให้กู้ยืมไปยังผู้ให้กู้

มุมมองของอธิบดีกรมสรรพากร (Commissioner) เห็นว่าการจัดให้มีการกำหนดราคาโอนนั้นอาจปรับใช้แก่การให้กู้ยืมและการให้เครดิตที่สมดุลกันระหว่างบริษัท แม้ว่าปราศจากมูลเหตุจูงใจในการประหยัดภาษี

(2) คำวินิจฉัยภาษีอากรที่ TR 97/20⁹¹ เรื่องเกี่ยวกับการบังคับใช้และการพิจารณาวิธีการคำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ซึ่งได้ประกาศเพื่อใช้เป็นแนวทางในการเลือกวิธีการเพื่อคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต ซึ่งใช้บังคับสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศที่เกิดขึ้นระหว่างบริษัทในเครือ โดยคำวินิจฉัยนี้ไม่ได้กำหนดลำดับความสำคัญของแต่ละวิธีการดังเช่นในประเทศสหรัฐอเมริกา แต่ก็ได้เปิดกว้างถึงขอบเขตที่จะยอมรับ หากปรากฏว่าวิธีที่ผู้เสียภาษีอากรเลือกเป็นวิธีที่เหมาะสม

ทั้งนี้ แม้ว่ากรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียจะได้กำหนดไว้ในคำวินิจฉัยว่าจะดำเนินตามแนวทางขององค์การ Oecd ในเรื่องวิธีการคำนวณราคาตลาด แต่กรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียก็เชื่อว่าสามารถที่จะเลือกใช้วิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในคู่มือ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ขององค์การ

⁸⁸ Taxation Rulings เทียบได้กับแนวปฏิบัติทางภาษีอากรหรือคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.

⁸⁹ การหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ (Tax Avoidance of Transnational Corporations) (น. 72-75). เล่มเดิม.

⁹⁰ Taxation Ruling TR 92/11. Income tax: application of the Division 13 transfer pricing provisions to loan arrangements and credit balances. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR9211/NAT/ATO/00001>

⁹¹ Taxation Ruling TR 97/20. Income tax: arm's length transfer pricing methodologies for international dealings. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001>

OECD ก็ได้ แต่ธุรกรรมหรือบริษัทที่จะนำมาเปรียบเทียบจะต้องเป็นเรื่องที่เป็นไปได้ในทางธุรกิจ และต้องมีความคล้ายกันในเรื่องของโครงสร้างต้นทุน กลยุทธ์ในการดำเนินธุรกิจ เงื่อนไขและเหตุผลในด้านตลาดและเศรษฐกิจ

3.2.2.2 บทบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยทั่วไป

ปรากฏอยู่ใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ตั้งแต่มาตรา 177a ถึง 177g โดยจะถูกนำมาใช้เมื่อปรากฏว่ามีการปฏิบัติใด ๆ ที่มีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากรและวิธีการดังกล่าวมีลักษณะเป็น “แผนการหรืออุบาย” (Scheme)

(1) เงื่อนไขการปรับใช้บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตาม Part IV A ต้องมีการกระทำที่ครบองค์ประกอบสำคัญ 3 ประการ คือ

- 1) ต้องมีแผนการหรืออุบาย (Scheme)
- 2) แผนหรืออุบายดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษี (Tax Benefit)
- 3) แผนหรืออุบายดังกล่าวได้เกิดขึ้นหรือดำเนินไป โดยมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากร (Sole or Dominant Purpose)

(2) องค์ประกอบของ Part IV A

1) แผนการหรืออุบาย (Scheme) ตามมาตรา 177a(1)⁹² และ มาตรา 177a(3)⁹³ ได้ให้คำนิยาม “Scheme” ไว้ว่า เป็นข้อตกลง การเตรียมการ ไม่ว่าจะแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยทางอ้อมและไม่ว่าจะตั้งใจให้มีผลหรือไม่มีผลโดยวิธีทางกฎหมายและแบบแผนใด ๆ ข้อเสนอการกระทำ หรือพฤติกรรมใด ๆ ซึ่งรวมทั้งการกระทำหรือพฤติกรรมฝ่ายเดียว ทั้งที่เกิดขึ้นในประเทศหรือนอกประเทศ

⁹² Section 177A (1) Scheme means:

(a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and

(b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

⁹³ Section 177A (3) Unilateral scheme means:

The reference in the definition of scheme in subsection (1) to a scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct shall be read as including a reference to a unilateral scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct, as the case may be.

อธิบดีกรมสรรพากร (The Commissioner) เป็นผู้มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาสภาพของแผนการหรืออุบายทั้งหมดว่าผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายเป็นผู้ที่เข้าข่ายได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่⁹⁴

2) ผลประโยชน์ในทางภาษี (Tax Benefit)

แผนการที่ได้ทำขึ้นนั้นต้องก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษีอากรแก่ผู้เสียภาษีหรือผู้ที่เกี่ยวข้อง โดยผ่านวิธีการของ Scheme ซึ่งมาตรา 177C (1)(A) และ มาตรา 177C (1)(B)⁹⁵ ได้กำหนดหลักเกณฑ์ของผู้เสียภาษีที่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับแผนการ ดังนี้

ก. จำนวนเงินที่ไม่ได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมิน ซึ่งจำนวนเงินดังกล่าวควรจะนำมารวมไว้ หรือกล่าวว่าจะได้นำมารวมไว้ในเงินได้พึงประเมินนั้น

ข. ค่าใช้จ่ายที่ยินยอมให้เป็นค่าใช้จ่ายตามกฎหมายในปีภาษีนั้น แต่ปรากฏว่าค่าใช้จ่ายจำนวนดังกล่าวรวมทั้งหมดหรือเพียงบางส่วน ไม่ได้ระบุว่าเป็นค่าใช้จ่ายได้ตามกฎหมายในปีภาษีนั้น ๆ

จากข้อมูลข้างต้นสรุปได้ว่าประโยชน์ทางภาษีอากรเกิดขึ้นเมื่อเงินได้พึงประเมินของผู้เสียภาษี ถูกตัดออกไปให้เหลือยอดต่ำกว่าความเป็นจริงโดยวิธีการเพิ่มค่าใช้จ่ายที่เกินกว่าที่เป็นจริงหรือที่กฎหมายไม่ได้กำหนดให้เป็นค่าใช้จ่ายได้

3) วัตถุประสงค์ (Purpose of Scheme) ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาวัตถุประสงค์ปรากฏอยู่ในมาตรา 177D ซึ่งกำหนดว่าปัจจัยต่อไปนี้จะต้องได้รับการพิจารณาก่อนที่จะวินิจฉัยโดยวัตถุประสงค์ได้ว่าแผนการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักสำหรับการได้รับประโยชน์ทางภาษี ทั้งนี้ไม่จำเป็นว่าวัตถุประสงค์หลัก จะต้องเป็นวัตถุประสงค์ของผู้เสียภาษีแต่รวมถึง

⁹⁴ จาก “ กฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย,” โดย สุทธิพงษ์ ศรีสอาด, *สรรพากรศาสตร์*, 42(7), น. 33

⁹⁵ Section 177C (1) Subject to this section, a reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as a reference to:

(a) an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income where that amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or

(b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income where the whole or a part of that deduction would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out

วัตถุประสงค์ของบุคคลอื่น⁹⁶ มาตรา 177D (2)⁹⁷ ได้กำหนดปัจจัย 8 ประการที่คณะกรรมการและศาลจะต้องคำนึงถึงในการพิจารณาว่าแผนที่ทำขึ้นนั้นเกี่ยวข้องกับวัตถุประสงค์หลักหรือไม่ ได้แก่

1. สถานการณ์ที่มีการทำแผนหรือดำเนินการตามแผน
 2. รูปแบบและสาระสำคัญของแผน
 3. ระยะเวลาที่แผนเกิดขึ้นและดำเนินอยู่
 4. ผลที่จะประสบความสำเร็จได้โดยแผนการ
 5. ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ทางสถานะการเงินของผู้เสียภาษีอากรที่เกิดขึ้น
- จากแผนการ
6. ความเปลี่ยนแปลงใด ๆ ทางสถานะการเงินของบุคคลอื่น

⁹⁶ 177D(1) This Part applies to a scheme if it would be concluded (having regard to the matters in subsection (2)) that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of:

- (a) enabling a taxpayer (a relevant taxpayer) to obtain a tax benefit in connection with the scheme; or
- (b) enabling the relevant taxpayer and another taxpayer (or other taxpayers) each to obtain a tax benefit in connection with the scheme;

⁹⁷ 177D(2) For the purpose of subsection (1), have regard to the following matters:

- (a) the manner in which the scheme was entered into or carried out;
- (b) the form and substance of the scheme;
- (c) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;
- (d) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;
- (e) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
- (f) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;
- (g) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in paragraph (f), of the scheme having been entered into or carried out;
- (h) the nature of any connection (whether of a business, family or other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in paragraph (f).

7. ผลลัพธ์อื่นใดสำหรับผู้เสียหายที่เกี่ยวข้องหรือบุคคลอื่นใดที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย

8. ลักษณะของความเกี่ยวข้องระหว่างผู้เสียหายที่เกี่ยวข้องและบุคคลโดยพิจารณาจากปัจจัยที่ (3.6)

จะเห็นได้ว่าปัจจัยสามประการแรก พิจารณาแผนการในลักษณะรูปแบบ สารสำคัญ ตลอดจนวิธีการและระยะเวลาที่แผนนั้นเกิดขึ้นหรือดำเนินอยู่ ส่วนสามข้อต่อมาพิจารณาเกี่ยวกับผลทางการเงินของบุคคลที่เกี่ยวข้องกับแผนการ ความสัมพันธ์และสถานภาพซึ่งมีผลต่อแผนการ และในสองข้อสุดท้าย พิจารณาเกี่ยวกับความสัมพันธ์ระหว่างบุคคลที่เป็นผลจากแผนการ

(3) อำนาจของอธิบดีในฐานะเจ้าพนักงานประเมิน (The Commissioner)

เมื่อปรากฏว่าผู้เสียหายอากรได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรอันเกิดจากแผนการ อธิบดีมีอำนาจดำเนินการดังต่อไปนี้

1) อธิบดีมีอำนาจระงับประโยชน์ทางภาษีอากรนั้นทั้งหมดหรือบางส่วน ตามมาตรา 177F(1)(2)

2) อธิบดีมีอำนาจแก้ไขยอดเงินได้พึงประเมินเพื่อชดเชยเงินที่ได้ยื่นไว้เดิม ตามมาตรา 177F(3)

3) อธิบดีมีอำนาจพิจารณาคำร้องของผู้เสียหายอากรนั้น โดยต้องตอบเป็นหนังสือถึงผู้ยื่นคำร้องภายในเวลาที่กำหนด ตามมาตรา 177F(6)

4) อธิบดีมีอำนาจทำการแก้ไขหรือปรับปรุงเงินได้พึงประเมินเพื่อประเมินภาษีแก่ผู้เสียหายอากรรายที่ถูกระงับประโยชน์ทางภาษีอากรใหม่ได้ ภายใน 6 ปี นับแต่วันสุดท้ายของการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี และผู้เสียหายจะต้องรับผิดชอบภาระเบี้ยปรับอีก 2 เท่า ของจำนวนภาษีที่ได้ประเมินเรียกเก็บเพิ่มเติม ตามมาตรา 177G

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าประเทศเครือรัฐออสเตรเลียมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ทั้งมาตรการสำหรับธุรกรรมภายในประเทศและมาตรการสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศแตกต่างกัน ทั้งนี้บัญญัติมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดคราโอไอ กรมสรรพากรของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียได้บัญญัติเป็นกฎหมายลักษณะพิเศษใช้เป็นมาตรการสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศแตกต่างกันจากภาษีเงินได้ทั่วไปที่ใช้บังคับภายในประเทศ

3.2.3 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนด ราคาโอนตาม แนวปฏิบัติของประเทศญี่ปุ่น

รัฐบาลญี่ปุ่นได้มีออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนไว้ดังนี้⁹⁸

(1) Special Taxation Measure Law ข้อ 66-4 และกฎหมายประกอบที่ออกในปี 1986 ประกาศใช้ในปี ค.ศ. 1986 และได้แก้ไขเพิ่มเติมปี ค.ศ. 1991 เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมและถูกต้อง ในการจัดเก็บภาษี สำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ

(2) Transfer Pricing Administration Guidelines ที่ออกในปี 2001 และถูกปรับปรุง แก้ไขครั้งล่าสุดในปี 2007 ซึ่งเกี่ยวกับการเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาด

(3) Tax Reform Bill 2012

3.2.3.1 Special Taxation Measure Law⁹⁹

ข้อ 66-4 ยอมรับหลักการ Arm's Length โดยได้กำหนดว่า เมื่อบริษัทญี่ปุ่นเข้าทำ ธุรกรรมกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศ และบริษัทญี่ปุ่นได้จ่ายเกินกว่า หรือได้รับชำระราคาต่ำกว่า ราคาซื้อขายโดยสุจริตหรือที่เรียกกันโดยทั่วไปว่าราคาตลาด (Arm's Length Price) บริษัทดังกล่าว จะถูกดำเนินการปรับปรุงราคาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล

กล่าวคือ ถ้ามีการลดลงของกำไรของบริษัทหรือการเพิ่มขึ้นของค่าใช้จ่ายของบริษัท ทำให้เงินได้ที่ต้องเสียภาษีลดลง เนื่องจากธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศไม่ได้อยู่บน พื้นฐานของราคาตลาด ธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศดังกล่าวจะถูกดำเนินการ ตามหลักการของราคาตลาด โดยมีจุดมุ่งหมายเพื่อคำนวณเงินได้ที่ต้องเสียภาษีในการจัดเก็บภาษี จากบริษัท

โดยหลักการนี้ใช้บังคับเฉพาะกับธุรกรรมระหว่างประเทศเท่านั้น ไม่รวมถึงธุรกรรม การกำหนดราคาโอนภายในประเทศ โดยหลักการนี้มุ่งหมายที่จะควบคุมธุรกรรมระหว่างบริษัท กับบริษัทในเครื่องต่างประเทศเท่านั้น

นิยามของคำสำคัญ

(ก) ความหมายของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ (Foreign Related Person) ตามหลักการนี้ ได้ให้ความหมายว่า หมายถึง บริษัทในเครื่องต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษกับบริษัท ในประเทศในลักษณะใดลักษณะหนึ่งดังต่อไปนี้¹⁰⁰

⁹⁸ Quantera Global. (n.d.). *The Transfer Pricing Specialists*. Retrieved April 24, 2015, from http://www.quanteraglobal.com/wp-content/uploads/2014/04/QG_Transfer-Pricing-in-Japan_19May2014.pdf

⁹⁹ Retrieved May 11, 2015, from http://www.sozeishiryokan.or.jp/corporation_tax/z_pdf/corporation_tax2014.pdf#page=738.

(1) ความสัมพันธ์ที่บริษัทหนึ่งมีมูลค่าหุ้นหรือทุนมากกว่าร้อยละ 50 ของมูลค่าหุ้นหรือทุนคงเหลือในอีกบริษัทหนึ่งไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม

(2) ความสัมพันธ์ในลักษณะที่ร้อยละ 50 ของจำนวนหุ้นที่ออกและคงเหลือหรือร้อยละ 50 ของจำนวนทุนคงเหลือของแต่ละบริษัท ในระหว่างบริษัททั้งสองนั้นเป็นบุคคลคนเดียวกันไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยอ้อม

(3) ความสัมพันธ์ของ 3 บริษัทที่มีลักษณะที่แต่ละบริษัทสามารถกำหนดนโยบายทางธุรกิจที่สำคัญทั้งหมดหรือบางส่วนของอีกบริษัทหนึ่ง

(ข) ความหมายของคำว่า ราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามหลักการนี้หมายความว่า ราคาที่ถูกลำดับโดยวิธีการต่าง ๆ ตามที่กำหนดไว้ใน Special Taxation Law Cabinet Order ข้อ 39-12 ดังต่อไปนี้ ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกรรมแล้วแต่กรณี

1.1 วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP)

1.2 วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM)

1.3 วิธีบวกกำไร (Cost Plus Method: CPM)

1.4 วิธีการแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PSM)

1.5 วิธีเปรียบเทียบกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (Transaction Net Margin Method: TNMM)

(1) ธุรกรรมประเภทอื่น ๆ นอกจากการซื้อและขายสินค้าใช้ วิธีการดังนี้

2.1 วิธีการอื่นใดที่คล้ายคลึงกับวิธีการตาม 1.1 - 1.3 ข้างต้น

2.2 วิธีการอื่นใดที่คล้ายคลึงกับวิธีการตาม 1.4 และ 1.5 ข้างต้นและวิธีการตาม (2.2) จะนำมาใช้ก็ต่อเมื่อวิธีการตาม (2.1) ไม่สามารถนำมาใช้ได้

ประเทศญี่ปุ่น ยอมรับวิธีการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริตดังกล่าว เช่นเดียวกับวิธีการที่เสนอโดยองค์กร OECD นอกจากนี้หน่วยงานจัดเก็บภาษีของญี่ปุ่นอาจยอมรับวิธีการคำนวณอื่นด้วย

¹⁰⁰ Takuma Mimura, Tomohiko Kaneko and Susan Eisenhauer. (2011, February, 22). "Japan's 2014 Tax Reform would Expand Definition of foreign Related Corporation. Retrieved February 22, 2015, from <http://www.deloitte.12hna.com>

3.2.3.2 Transfer Pricing Administration Guidelines กำหนดว่าเมื่อมีปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน ให้มีการพิจารณา ดังต่อไปนี้

(1) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทนั้นกระทำกับบุคคลอิสระอื่นหรือไม่ เมื่อธุรกรรมได้กระทำในตลาดเดียวกัน ขนาดหรือระดับทางการค้าและเงื่อนไขอื่น ๆ คล้ายกัน

(2) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทอิสระอื่นกระทำกับบริษัทอิสระอื่นหรือไม่ เมื่อธุรกรรมได้กระทำในตลาดเดียวกัน ขนาดหรือระดับทางการค้าและเงื่อนไขอื่น ๆ คล้ายกัน

(3) สัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัท สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศต่ำกว่าธุรกรรมที่บริษัทต่างประเทศนั้นได้รับหรือไม่ โดยเมื่อได้มีการพิจารณาหน้าที่งานและความเสี่ยงของบริษัทและบริษัทในเครือที่เกี่ยวข้องในธุรกรรมนั้น

(4) เมื่อมีปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นมีอำนาจเรียกเอกสารทั้งหมด รวมทั้งสมุดบัญชี การวิเคราะห์หน้าที่งานความเสี่ยงและการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์ รวมถึงมีอำนาจเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดของต่างประเทศ ซึ่งเป็นเอกสารเกี่ยวกับบริษัทในเครือหรือที่เกี่ยวข้องกับบริษัทในเครือ หากผู้เสียภาษีฝ่าฝืนกรมสรรพากรญี่ปุ่นมีอำนาจที่จะปรับปรุงรายการเสียภาษี ตามราคา Arm's Length ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรญี่ปุ่นเอง

ในกรณีที่มีการปรับปรุงจำนวนภาษีเพิ่มขึ้น ผู้เสียภาษีอาจต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 10 ในกรณีทั่วไปและร้อยละ 15 ในกรณีที่คำนวณภาษีที่ปรับปรุงมีจำนวนมากกว่า 5 ล้านเยน หรือมากกว่าจำนวนยอดภาษีที่ชำระไว้พร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีและร้อยละ 35 หากเป็นกรณีพยายามหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ทั้งนี้เป็นไปตามบทบัญญัติทั่วไปในเรื่องการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

3.2.3.3 Tax Reform Bill 2012¹⁰¹ เป็นกฎหมายที่กำหนดให้บุคคลธรรมดาและนิติบุคคลที่มีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศญี่ปุ่น รวมถึงชาวต่างชาติที่อาศัยในประเทศญี่ปุ่นนับรวมจำนวนวันได้ไม่น้อยกว่า 1,825 วัน ในช่วงเวลา 10 ปีที่ผ่านมาและมีสินทรัพย์นอกประเทศรวมกันไม่น้อยกว่า 50 ล้านเยน ต้องรายงานข้อมูลทรัพย์สินดังกล่าวในเดือนมีนาคม 2557 เว้นแต่เป็นผู้ย้ายถิ่นฐานเป็นการถาวรจากญี่ปุ่น ต่อมาในเดือนมีนาคม 2556 ญี่ปุ่นได้ออกประกาศ Circular 2013

¹⁰¹ จาก การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีจากการลงทุนในต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย (รายงานผลการวิจัย) (น. 97-98), โดย ปรณาคินทร์ กัตถุญตานนท์, วรปรานี สิทธิสรวง, สุมาพร ศรีสุนทร และพุดพิงส์ นิลสุ่ม, 2557, กรุงเทพฯ: สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง.

ตามความในกฎหมาย Tax Reform Bill 2012 เพื่อกำหนดรายละเอียดเพิ่มเติมเกี่ยวกับการรายงานข้อมูลเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายสำหรับผู้เสียภาษี ซึ่งกำหนดหลักการสำคัญไว้ ดังนี้

ประการแรก คือ การเปิดเผยข้อมูล (Disclosure of Information) โดยเจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเอกสารจากผู้เสียภาษีเพื่อการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต

ประการที่สอง กฎหมายกำหนดให้บริษัทในประเทศ ต้องแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับต่างประเทศ (Foreign-Based Information) ข้อมูลนี้ไม่ใช่บังคับเด็ดขาด เนื่องจากข้อมูลบางอย่างไม่สามารถรวบรวมจากต่างประเทศได้

ประการสุดท้าย บริษัทในประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปีโดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ โดยที่สำนักงานบริหารภาษีแห่งชาติ (The National Tax Administration) หรือกรมสรรพากรประเทศญี่ปุ่นได้จัดตั้งแผนกพิเศษเพื่อติดตามการกระทำการกำหนดราคาโอน โดยกำหนดโครงการบังคับใช้และแนวทางปฏิบัติเป็นการล่วงหน้า

บทที่ 4

ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

งานวิจัยในบทนี้ผู้วิจัยจะทำการวิเคราะห์ให้เห็นสภาพปัญหาที่เกิดจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมายที่ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในประเทศไทยให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ประเด็นที่สอง ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

ประเด็นที่สาม ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ประเด็นที่สี่ ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

4.1 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ตามที่คุณวิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมในเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นมีอยู่หลายหลักการด้วยกัน แต่ในงานวิจัยนี้จะวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความแน่นอนชัดเจน

ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายบุคคลและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี¹ ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน ทั้งด้านตัวบทกฎหมายและการนำไปใช้ในทางปฏิบัติ ดังที่ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์กล่าวว่า “ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินและวิธีการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน ซึ่งความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายที่แน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องสามารถคำนวณได้ว่าตนจะต้องเสียภาษีเท่าใด ขณะเดียวกันผู้จัดเก็บภาษีต้องตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัด มิใช่ใช้อำนาจตามอำเภอใจในการกำหนดจำนวนภาษี”² โดยความแน่นอนชัดเจนจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีทำได้ง่ายขึ้นและก่อให้เกิดความสนใจในการเสียภาษีถือเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และจากการศึกษามาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรในบทที่ 3 จะเห็นว่า

มาตราดังกล่าวใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมทั้งนำมาใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมตามรูปแบบของกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยไม่มีเหตุอันสมควร บทบัญญัติดังกล่าวจึงให้อำนาจพิเศษแก่เจ้าพนักงานประเมิน โดยอาศัยการใช้ดุลยพินิจประกอบกับแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งของกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือเพื่อประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เสียภาษีใหม่ให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้

จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่าในปัจจุบันการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนในตัวบทกฎหมายอันส่งผลให้มีปัญหาในการนำไปบังคับใช้ในทางปฏิบัติซึ่งเกี่ยวข้องกับนิยามคำสำคัญดังต่อไปนี้

¹ จาก การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 129-130), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

² บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง. เล่มเดิม.

4.1.1.1 ราคาตลาด และวิธีการหาราคาตลาด

(1) ราคาตลาด ตามประมวลรัษฎากรมิได้มีการกำหนดนิยามไว้ แต่ต่อมาได้ถูกอธิบายเพิ่มเติมไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545 โดยกำหนดนิยามของ “ราคาตลาด” และนิยามอื่นที่เกี่ยวข้องกับการหาราคาตลาด กล่าวคือ

“ราคาตลาด” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภทและชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

“คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม”

“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” หมายถึง กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ตามนิยามความหมายข้างต้นผู้วิจัยพบว่ายังมีความคลุมเครือเนื่องจากการไม่มีการกำหนดจำนวนหรือสัดส่วนการถือหุ้นไว้อย่างชัดเจนว่าจำนวนเท่าใดจึงจะถือว่ามีความสัมพันธ์กัน และกรณีที่กลุ่มผลประโยชน์ใดสามารถจัดการหรือควบคุมคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายได้ตามความเป็นจริง โดยไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้นหรือมีนิติสัมพันธ์กันตามกฎหมายปรากฏแล้ว จะถือว่ามีการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมหรือไม่ ส่งผลให้ต้องมีการตีความและก่อให้เกิดความไม่แน่นอนว่ากรณีใดเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีใดเป็นกิจการในกลุ่มเดียวกันอันส่งผลให้ราคาตลาดไม่แน่นอน หรืออาจไม่สามารถคำนวณหาราคาตลาดในทางปฏิบัติ รวมถึงทำให้การบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องไม่แน่นอนไปด้วยเนื่องจากอาจไม่ถือว่ามีกรณีต่ำกว่าราคาตลาด

(2) วิธีการหาราคาตลาด ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 คำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) หรือราคาตลาด ตามคู่มือ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ขององค์การ OECD โดยระบุวิธีการคำนวณราคาตลาด ดังนี้ (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (CUP)³, (2) วิธีการขายต่อ (RPM)⁴,

³ วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP) โดยทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน.

(3) วิธีบวกกำไร (CPM)⁵ และ (4) วิธีการอื่น ๆ (Other Methods) หากวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุมวิธีราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับการรับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น ซึ่งวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุมวิธีราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มจะทำการเปรียบเทียบค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

จากการศึกษาผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรณีที่ใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุมวิธีราคาขายต่อ และวิธีบวกกำไรไม่สามารถหาราคาตลาดได้ จะหาวิธีการอื่น ๆ ซึ่งคำสั่งดังกล่าวระบุให้ใช้ได้แต่ต้องเป็นวิธีที่ได้รับการรับรองโดยสากลนั้นต้องมีการพิจารณาว่าแค่ไหนเพียงใดจึงจะถือว่าได้รับการรับรองเป็นสากล แม้ตามคู่มือขององค์การ OECD จะกำหนดวิธีการอื่นไว้ 2 วิธี คือวิธีหักกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (TNMM)⁶ และวิธีแบ่งแยกกำไร (PSM)⁷ อันน่าจะถือได้ว่าเป็น

⁴ วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะหรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน.

⁵ วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: CPM) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน.

⁶ วิธีหักกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (Transactional Net Margin Method: TNMM) จะประเมินผลว่าค่าตอบแทนที่ได้รับจากธุรกรรมที่ทำระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันเป็นไปตามราคาตลาดหรือไม่ โดยการเปรียบเทียบตัวชี้วัดระดับกำไรของบริษัทในเครือ เช่น ผลตอบแทนต่อยอดขาย หรือผลตอบแทนต่อต้นทุนหรือผลตอบแทนต่อทรัพย์สิน กับตัวเปรียบเทียบ โดยเป็นการเปรียบเทียบที่ระดับกำไรจากการประกอบกิจการ (อ้างอิงใน “การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 4),” โดย จิตรา ณีชนะนันท์, 2551 (พฤษภาคม), *สรรพากรศาสตร์*, 55(5),

⁷ วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PSM) เป็นการแบ่งสรรกำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการของบริษัทในเครือเดียวกันตามสัดส่วนที่บริษัทในเครือเดียวกันแต่ละรายมีส่วนในการสร้างผลกำไรหรือขาดทุน โดยพิจารณาจากลักษณะงานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ การรับความเสี่ยง และต้นทุน โดยใช้บริษัทอิสระเป็นตัว

วิธีการอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากล แต่วิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรมก็ต้องสามารถหาตัวเปรียบเทียบลักษณะของการประกอบกิจการ ทรัพย์สินที่ใช้ และการรับความเสี่ยงที่มีความคล้ายคลึงกันได้ และวิธีแบ่งแยกกำไรก็ต้องหาวิธีที่สะท้อนที่จะนำมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบได้จึงจะสามารถหาราคาตลาดได้ ซึ่งหากไม่สามารถหาตัวเปรียบเทียบหรือวิธีที่สะท้อนได้ก็จะไม่สามารถคำนวณหาราคาตลาดได้เช่นกัน และกรณีที่สมารถหาตัวเปรียบเทียบหรือวิธีที่สะท้อนได้ก็ยังคงไม่มีความแน่นอนว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินและเสียภาษีทั้งหมดจะยอมรับวิธีการดังกล่าว⁸

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับการพิจารณาราคาตลาดและการคำนวณหาราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน เห็นควรที่ต้องแก้ไขปรับปรุงต่อไป

4.1.1.2 เหตุอันสมควร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ก็ได้กำหนดนิยามหรือขอบเขตของ “เหตุอันสมควร” ไว้เช่นกัน จึงต้องอาศัยการพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป โดยอาจพิจารณาจากหลักใหญ่ ๆ ว่า หากการปฏิบัติดังกล่าวนั้นเป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็น่าจะถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่หากว่าเป็นไปในทางกลับกันคือเสียประโยชน์ก็ถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร⁹

ในปัจจุบันการพิจารณาว่ากรณีใดบ้างถือว่า “มีเหตุอันสมควร” แม้จะปรากฏเป็นคำสั่งกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ประกอบการพิจารณา ได้แก่ กรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด¹⁰ กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย

เปรียบเทียบเพื่อหาผลต่างระหว่างกำไรปกติกับกำไรส่วนเกิน (อ้างถึงใน การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 4). เล่มเดิม).

⁸ ปัจจุบันมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกายอมรับวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มเท่านั้น แต่ยังไม่แน่วคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับวิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม และวิธีแบ่งแยกกำไร (อ้างถึงใน การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ (ตอนที่ 4). เล่มเดิม).

⁹ จาก กลยุทธ์การวางแผนภาษี (น. 217), โดย กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 2538, กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.

¹⁰ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัท ซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นกว่า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี ก่อนเริ่มประกอบกิจการในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏ

ประกาศกำหนด¹¹ กรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้รับโอนซึ่งเป็นนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ภายใต้โครงการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด¹² และกรณีการให้บริการแก่หน่วยงานราชการ สำนักงาน หรือหน่วยงาน หรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายโครงการพิเศษของรัฐบาลเท่านั้น¹³ ก็ตาม แต่ยังเป็นส่วนน้อยหากเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงและหากจะนำไปปรับใช้กับธุรกรรมระหว่างประเทศ เหตุอันสมควรดังกล่าวก็มีใช้การทำธุรกรรมโดยปกติของบริษัทข้ามชาติ อีกทั้งคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นกรณีเฉพาะที่ออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในแต่ละช่วงจึงไม่อาจนำมาเทียบเคียงเพื่อหาหลักทั่วไปได้

ส่วนการตีความ “เหตุอันสมควร” ตามแนวทางของหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา สามารถสรุปแนวทางได้ว่า หากเป็นการโอนทรัพย์สินหรือให้กู้ยืมหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดตามอำเภอใจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะถือเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร พิจารณาได้จากตัวอย่างของกรณีดังต่อไปนี้ กรณีที่มีการโอนเงินกำไรไปให้บริษัทอื่นโดยไม่มีเหตุผล¹⁴ หรือกรณี

ในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน โดยผู้โอนถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่าร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียง เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร.

¹¹ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 95/2543, ป. 111/2545, ป. 123/2546, ป. 129/2547, ป. 131/2548, ป. 137/2552, ป. 139/2553, ป. 140/2554, ป. 142/2555, ป. 143/2556 และ ป.150/2558

¹² จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 134/2549 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติว่ากรณีผู้โอนซึ่งเป็นผู้เสนอโครงการจะต้องโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้รับโอนซึ่งเป็นนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ภายใต้โครงการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ และ โอนและรับโอนทรัพย์สินในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹³ จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติว่ากรณีผู้ให้บริการให้บริการแก่หน่วยงานราชการ สำนักงาน หรือหน่วยงาน หรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคล หรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายโครงการพิเศษของรัฐบาล โดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด เป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹⁴ จาก คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4483/2533 - ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า กรณีที่มีการโอนเงินกำไรไปให้บริษัทอื่นโดยไม่มีเหตุผล ต้องถือว่า เป็นการให้กู้ยืมซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเป็นเงินได้จากดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีที่กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินแล้วนำเงิน

ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่น จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร¹⁵ และแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือภาษีอากรจะถือว่าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลเห็นชอบกับการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด หรือแม้กระทั่งมูลนิธิ ได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดหรือมูลนิธินั้น ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร¹⁶ หรือกรณีการขายสินค้าให้กับบริษัทในเครือเดียวกันในราคาต่ำกว่าราคาทุนและราคาตลาด โดยอ้างว่าสินค้าในตลาดปัจจุบันมิได้ใช้สินค้านาดังกล่าวแล้วเข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁷ หรือ

จำนวนนั้นไปให้บริษัทอื่น โดยข้อเท็จจริง ไม่ปรากฏว่าผู้กู้ยืมหน้าที่ข้อผูกพันในกิจการของตนในอันที่จะต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่กู้ยืมมาให้กับบริษัทอื่นนั้น ดอกเบี้ยที่ผู้กู้จ่ายตามเงินยืมดังกล่าวจึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (13) จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่าย .

¹⁵ จาก คำพิพากษาฎีกาที่ 7232/2540 โจทก์ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการโจทก์กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นและเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้จะอ้างว่าบริษัทในเครือประสบกับภาวะขาดทุนไม่มีเงินหมุนเวียน หากไม่ให้กู้ยืมจะมีผลกระทบมาถึงโจทก์ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ แต่โจทก์ก็ไม่มีพยานหลักฐานมาสนับสนุนว่าบริษัทในเครือดังกล่าวประสบกับภาวะขาดทุนจริง ส่วนประธานกรรมการแม้จะเคยช่วยเหลือโจทก์โดยคำประกันหนี้ของโจทก์และให้โจทก์กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ย ก็เป็นการปฏิบัติหน้าที่ของประธานกรรมการที่ต้องจัดการงานของโจทก์ด้วยความระมัดระวังให้มากเสมือนกับจัดการงานของตัวเอง เพื่อให้กิจการของโจทก์ดำเนินไปด้วยดี การที่โจทก์ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่นของโจทก์ จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ต่อปี ตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹⁶ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6068 ลงวันที่ 17 มิถุนายน 2548 - หากบริษัท ห้างร้านหรือบุคคลเห็นชอบกับการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด หรือแม้กระทั่งมูลนิธิ ได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด หรือมูลนิธินั้น ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹⁷ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/6999 ลงวันที่ 18 สิงหาคม 2549 - บริษัทฯ ได้ขายจอภาพติดรถยนต์ขนาด 7 นิ้ว ให้กับ K บริษัทในเครือเดียวกันอยู่ในต่างประเทศในราคาชิ้นละ 3,425 บาท ซึ่งต่ำกว่าราคาทุนและราคาตลาด โดยอ้างว่าสินค้าในตลาดปัจจุบันใช้จอภาพขนาด 8 นิ้ว เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร และคำนวณมูลค่าของฐานภาษีตามราคาตลาดตามมาตรา 79/3(1) แห่งประมวลรัษฎากร.

กรณีบริษัทฯ ระบุในบัญชีผู้ถือหุ้นว่าได้เรียกชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ถือหุ้นยังมิได้ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่ระบุไว้ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁸ หรือกรณีบริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนต่อมาเมื่อพนักงานโอนย้ายไปยังบริษัทในเครือเดียวกันหรือลาออกไปทำงานกับบริษัทอื่นซึ่งไม่ใช่บริษัทในเครือเดียวกัน เป็นผลทำให้ความเป็นพนักงานของบริษัทได้สิ้นสุดลง หากบริษัทยังคงให้ลูกจ้างเดิมกู้ยืมเงินต่อไปอีกโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร¹⁹

ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับการให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเหตุอันสมควรตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นรายกรณีไป แต่อย่างไรก็ตาม เหตุอันสมควรกรณีเฉพาะที่ออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในแต่ละช่วงนั้น ควรมีการรวบรวมแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าวให้เป็นหมวดหมู่ และกำหนดให้เป็นหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไขโดยแยกเป็นรายธุรกรรมเพื่อความชัดเจนในการปรับใช้ก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษียิ่งขึ้น

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด ส่วนลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ การก่อให้เกิดการ

¹⁸ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7680 ลงวันที่ 13 กันยายน 2548- กรณีที่บริษัทฯ ระบุในบัญชีผู้ถือหุ้นว่าได้เรียกชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ถือหุ้นยังมิได้ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่ระบุไว้ในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 และปี 2544 ซึ่งเป็นเหตุให้เงินทุนหมุนเวียนของบริษัทฯ ขอมขาดหายไป กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

¹⁹ จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/16254 ลงวันที่ 28 พฤศจิกายน 2540 - กรณีบริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนในลักษณะของการให้กู้ยืมเงินจากบริษัทได้ในอัตราดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาด ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีอัตราดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยมีเหตุอันสมควร ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ต่อมาเมื่อพนักงานโอนย้ายไปยังบริษัทในเครือเดียวกัน หรือลาออกไปทำงานกับบริษัทอื่นซึ่งไม่ใช่บริษัทในเครือเดียวกัน เป็นผลทำให้ความเป็นพนักงานของบริษัทได้สิ้นสุดลง หากบริษัทยังคงให้ลูกจ้างเดิมกู้ยืมเงินต่อไปอีกโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ที่จะประเมินดอกเบี้ยตามราคาตลาดในวันที่ให้กู้ยืมได้.

บิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพื่อที่จะลดความสูญเสียทางเศรษฐกิจ²⁰ จากหลักดังกล่าวจึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

4.1.2.1 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาล

เนื่องจากบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังมีข้อบกพร่องและมีความไม่แน่นอนชัดเจน อีกทั้งหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจายและการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทของธุรกรรมมีความแตกต่างกัน อันเป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ด้วยการอาศัยช่องว่างหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย กล่าวคือ

ก. อาศัยเหตุที่เกิดจากช่องว่างหรือข้อบกพร่องของประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดการตีความกฎหมายเพื่อขยายความ โดยอาจเป็นการตีความของกรมสรรพากรเองจากการวางระเบียบหรือกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมาใหม่เพื่อขยายความบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ชัดเจนหรือเป็นการตีความโดยศาลหรือเกิดจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน

ข. อาศัยเหตุที่เกิดจากการขาดแคลนข้อมูลเพื่อใช้ประกอบในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเป็นความบกพร่องในการแสวงหาข้อมูลและการตรวจสอบเอกสาร

การออกคำสั่งและแนวปฏิบัติที่ซับซ้อนดังกล่าวทำให้ต้องใช้กำลังเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดี และต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและการบังคับใช้กฎหมาย รวมถึงต้องเสียงบประมาณรายจ่ายในการที่ต้องใช้บุคลากรในการตอบคำถาม ตอบข้อหารือ ซึ่งมีจำนวนมากในทุก ๆ ปี และมักเป็นคำถามหรือข้อหารือที่ซ้ำ ๆ กัน รวมถึงการที่บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างของบทบัญญัติเพื่อทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ส่งผลให้รัฐบาลมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น²¹

4.1.2.2 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีควรจะต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีและลดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษีของผู้เสียภาษี

²⁰ จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 39-40), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์.

²¹ แหล่งเดิม.

ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินรายได้ก็ต่อเมื่อการคิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้นต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

แต่ผู้เสียภาษีบางกลุ่มไม่ต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีเห็นว่ากฎหมายมีลักษณะไม่แน่นอนชัดเจน ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละท่าน การปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายเป็นเรื่องยาก จึงหาวิธีหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มากขึ้น เพื่อลดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยขอมว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือหรือให้คำแนะนำ ผ่านวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายแต่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. ทำสัญญาขายสินค้าให้กับบริษัท ข. ในราคาที่ต่ำกว่าราคาปกติเป็นเงิน 5 ล้านบาท โดยอ้างว่าเป็นสินค้าที่ตกรุ่นแล้วในขณะที่สินค้าชนิดเดียวกัน บริษัท ก. ขายให้บริษัทอื่นในราคา 10 ล้านบาท กรณีนี้เป็นการกำหนดราคาสินค้าให้ต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้บริษัท ก. มีรายรับน้อย จึงได้รับผลกำไรสุทธิน้อยและส่งผลให้บริษัท ก. เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลน้อยลงด้วย ซึ่งการกระทำดังกล่าวนี้ถือเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

นอกจากนี้การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ประสงค์จะทำการหลบหลีกภาษีให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีต้องใช้เวลาและใช้เงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติ ตามกฎเกณฑ์ให้การต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ ตัวผู้หลบหลีกภาษีในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี²²

4.1.2.3 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

การที่กฎหมายบัญญัติไว้กว้าง ๆ ไม่ชัดเจน ทำให้เกิดการตีความโดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละรายจะได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน เพราะในกรณีเดียวกันปัจจัยแวดล้อมเดียวกัน การใช้ดุลพินิจในการประเมินราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละคนอาจไม่เหมือนกัน ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างบริษัทหรือนิติบุคคล ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรม จากเหตุดังกล่าวผู้เสียภาษีอาจตัดสินใจที่จะเลือกทำ

²² แหล่งเดิม.

กิจกรรมหรือทำงานที่เสียภาษีน้อยลงหรือไม่มีการเสียภาษีเลย ซึ่งส่งผลให้รัฐทำการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อยลง อันเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ดังที่กล่าวมาข้างต้น การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ไม่มีความแน่นอนชัดเจน และหลักเกณฑ์ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้ประกอบการพิจารณาถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจาย ก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี รวมถึงการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ดังนั้นผู้วิจัยเห็นว่ามาตรา 65 ทวิ (4) ยังไม่สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.2 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 2.6 บทที่ 2 พบว่าพระราชบัญญัติฉบับหนึ่ง ๆ จะมีบทบัญญัติที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบหมายให้ฝ่ายบริหารฝ่ายปกครองหรือผู้มีหน้าที่บังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายไปกำหนดรายละเอียดของการบังคับใช้กฎหมายต่อไปเป็นกฎหมายอีกระดับหนึ่ง เพื่อให้การใช้กฎหมายมีความสมบูรณ์ขึ้นมา รูปแบบของกฎหมายดังกล่าวนี้ ไม่ว่าจะตราเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือออกเป็นกฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ หรือประกาศก็ตาม เราเรียกกันโดยรวมว่า “กฎหมายลำดับรอง” โดยกฎหมายลำดับรองมีกฎเกณฑ์ในการจัดทำและการประกาศใช้แตกต่างไปจากการตราพระราชบัญญัติ กฎหมายลำดับรองเป็นการพิจารณาลงไปในรายละเอียดจากที่พระราชบัญญัติแม่บทให้อำนาจ กฎหมายแม่บท (Primary Legislation) ต้องมีการตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ส่วนกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) ถูกทำขึ้นหรือออกโดยองค์ฝ่ายบริหาร เช่น พระราชกฤษฎีกา ระเบียบหรือคำสั่ง ข้อดีของกฎหมายลำดับรองนั้นมีหลายประการ แต่ที่สำคัญคือช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เช่น สามารถจัดขบวนการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภาจึงมีความรวดเร็วสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพสังคมและเศรษฐกิจก่อให้เกิดความเป็นธรรม²³

จากการศึกษาพบว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) มีการนำคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร มาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการแก้ไข

²³ แหล่งเดิม.

ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติที่ยังไม่ครอบคลุมและชัดเจนเพียงพอในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน ดังนี้

4.2.1 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากร²⁴

คำสั่งกรมสรรพากรที่ได้นำมาใช้เพื่อการแก้ไขปัญหาความไม่ชัดเจนในการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ได้แก่ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งนี้มาเพื่อใช้อธิบายนิยามของราคาตลาดและถ้อยคำที่เกี่ยวข้อง รวมถึงวิธีการคำนวณหาราคาตลาด ส่วนคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ออกมาเพื่อเป็นแนวทางในการพิจารณาเห็นอันสมควรให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน

คำสั่งเหล่านี้ ไม่ใช่การออกบทบัญญัติหรือกฎหมายใหม่ จึงไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย เป็นเพียง “คำสั่ง” ซึ่งคำว่า “ป.” ย่อมาจาก “ปฏิบัติ” อธิบดีกรมสรรพากรออกมาสำหรับเจ้าพนักงานประเมินภายในกรมสรรพากรเพื่อให้ปฏิบัติตาม ในกรณีที่ไม่มี ความชัดเจนในการตีความบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ดังนั้นคำสั่งเหล่านี้จึงไม่มีผลผูกพันต่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีให้ต้องปฏิบัติตาม

4.2.2 วิเคราะห์หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ก็เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเบื้องต้น มิใช่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายเช่นกัน นอกจากนี้ การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้นเป็นการตอบข้อหารือตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏเท่านั้น มิได้มีการค้นหาข้อเท็จจริงเพื่อนำมาประกอบการวินิจฉัยคำสั่งใด ๆ

ด้วยเหตุนี้ สถานะของคำสั่งของกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือจึงเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติที่มีการเปลี่ยนแปลงได้ง่าย และมีความไม่แน่นอน และไม่มีผลผูกพันบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายกรมสรรพากรเองหรือฝ่ายผู้หารือที่ได้รับหนังสือตอบข้อหารือนั้นไป อีกทั้งไม่เป็นการผูกพันให้ศาลจะต้องปฏิบัติตามเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดได้ฟ้องเป็นคดี จึงปรากฏเป็น

²⁴ คำสั่งกรมสรรพากรมี 2 ประเภทคือ “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.” และ “คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.” คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. หมายถึง คำสั่งที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากร จึงถือเป็นอนุบัญญัติ หรือ “กฎหมายลำดับรอง” ที่ออกเพื่อใช้บังคับเป็นการทั่วไป

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. หมายถึง คำสั่งที่ออกโดยมิได้อาศัยอำนาจตามความในประมวลรัษฎากร “ไม่ถือ” เป็น อนุบัญญัติ หรือกฎหมายลำดับรองเพื่อถือเป็นแนวทางปฏิบัติ (Ruling) ของเจ้าพนักงานสรรพากรในการปฏิบัติงาน (อ้างถึงใน คำสั่งกรมสรรพากร ถือเป็น กฎหมายหรือไม่?. สืบค้น 14 มีนาคม 2558, จาก <https://www.facebook.com/TaxBugnoms/posts/667766589915427>)

ข้อเท็จจริงว่า เมื่อเป็นคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลแล้วหลาย ๆ คดีที่ผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือแล้ว แต่ศาลก็สามารถพิพากษาเป็นอย่างอื่นได้ กล่าวคือ การตอบข้อหารือนั้น ไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียภาษีของบุคคลใด ๆ ที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงหรือระงับไปจากบทบัญญัติของกฎหมาย²⁵ ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้นำหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรองมาปรับใช้ โดยอาจมีการแก้ไขในเรื่องของสถานะทางกฎหมายให้เป็นกฎหมายลำดับรอง ซึ่งผู้วิจัยจะได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขในบทที่ 5 ต่อไป

4.3 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรกการกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เสียภาษีเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมายหรือไม่ ประการต่อมาคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมียุติอันสมควรหรือไม่ และประการสุดท้ายคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมไม่ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)²⁶ เจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องนำมาตรา 65 ทวิ (4) มาปรับใช้ แต่หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่ากระทำความผิดธุรกรรมไม่ปฏิบัติตามองค์ประกอบประการที่สองและประการสุดท้าย ถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร ซึ่งสอดคล้องกับการใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร²⁷ ที่เรียกว่า

²⁵ วรเจตน์ ภาศิริรัตน์. (ม.ป.ป.). “สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร,” *สรรพากรสาส์น*, 54(2). สืบค้น 12 เมษายน 2558, จาก http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail.php?aID=61.

²⁶ การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต (อ้างถึงใน *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี* ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 98). เล่มเดิม).

²⁷ *มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1) (น. 102).* เล่มเดิม.

หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า “วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกต้องตามแบบของกฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมาย ศาลและเจ้าหน้าที่ประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้น และประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย”²⁸

เจตนารมณ์ของกฎหมาย ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งในการตีความการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราชี้แจงแล้ว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร

4.3.1 วิเคราะห์เจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน โดยส่วนแรกประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากมีเหตุอันสมควร²⁹ โดยการทำธุรกรรมดังกล่าวมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์³⁰ ส่วนที่สองคือประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกิจระหว่างกันย่อมแสวงหากำไรต่อกัน

นอกจากการพิจารณาเจตนารมณ์ตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แล้วควรพิจารณาถึงเจตนารมณ์ของการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องเพื่ออุดช่องโหว่ที่เกิดขึ้นในมาตรา 65 ทวิ (4) และทำให้มาตรา 65 ทวิ (4) มีความชัดเจนยิ่งขึ้น

²⁸ แหล่งเดิม.

²⁹ “เหตุอันสมควร” ต้องพิจารณาประกอบกับข้อเท็จจริงและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ .

³⁰ จากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

4.3.2 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 เป็นเรื่องของการคำนวณและเปรียบเทียบราคามีการอ้างถึงหลักการเปรียบเทียบ “ราคาโอน” กับ “ราคาตลาด” โดยมีการระบุวิธีการหาราคาตลาดไว้ใน คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ข้อ 3 ซึ่งเป็นการนำวิธีต่าง ๆ ตามที่ระบุไว้ในคู่มือราคาโอน (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration) ขององค์การ OECD มาปรับใช้เพื่อพิสูจน์ราคาโอน การที่กรมสรรพากรกำหนดนิยาม เงื่อนไขและวิธีการคำนวณก็เพื่อให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติ ในการให้ได้มาซึ่งราคาตลาดที่เหมาะสมสำหรับการกระทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาการโอนหรือขาย หรือการให้บริการหรือการให้กู้ยืมเงินนั้น เพื่อลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากร และข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีในเรื่องการกำหนดราคาโอนและวิธีการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด

แต่อย่างไรก็ดี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ก็ยังคงมีปัญหา ดังนี้

(1) ไม่มีสภาพบังคับ เนื่องจากเป็นเพียงการออกคำสั่งทั่วไปของอธิบดีกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้น ไม่ใช่กฎหมาย ดังนั้นโดยสภาพของคำสั่งจึงไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์ราคาตลาดจากผู้เสียภาษีได้ และหากเจ้าพนักงานประเมินจะทำการรวบรวมข้อมูลด้วยตนเองจากผู้เสียภาษีรายอื่นที่อาจนำมาเปรียบเทียบได้อย่างสมเหตุสมผลก็อาจต้องใช้เวลาและอาจรวบรวมข้อมูลมาได้ไม่ครบถ้วน ทำให้ไม่สามารถพิสูจน์ราคาได้อย่างสมเหตุสมผลและผู้เสียภาษีอากรที่ไม่เห็นด้วยอาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งเป็นคดีขึ้นมาสู่ศาล

ตัวอย่างเช่น ผู้เสียภาษีอาจถูกตั้งข้อสงสัยว่ากระทำธุรกรรมที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดอย่างชัดเจน เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินราคาให้สูงขึ้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) โดยในกรณีนี้เจ้าพนักงานเพียงพิสูจน์ราคาทุนของสินค้าหรือทรัพย์สินเปรียบเทียบกับราคาที่ผู้เสียภาษีจำหน่าย ก็ย่อมแสดงให้เห็นชัดเจนว่าผู้เสียภาษีไม่น่าจะจำหน่ายสินค้าในราคาที่ขาดทุน หากผู้เสียภาษีไม่เห็นด้วยกับการถูกประเมิน และผู้เสียภาษีเป็นผู้กล่าวอ้างว่าราคาได้ถูกกำหนดอย่างถูกต้องสมควรแล้ว ผู้เสียภาษีก็ต้องเป็นผู้พิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าราคาที่ขายไปนั้นเป็นราคาตลาดแล้ว แต่ถ้าผู้เสียภาษีไม่พิสูจน์หรือพิสูจน์ไม่ได้ ก็ต้องสันนิษฐานว่าผู้เสียภาษีกำหนดราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร³¹ แต่ทางตรงกันข้ามหากเป็นกรณี

³¹ ดัดแปลงมาจากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6693/2540 - โจทก์ซื้อโรงงานน้ำตาลทรายพร้อมอุปกรณ์เครื่องจักรต่าง ๆ รวมทั้งเครื่องกำเนิด ไฟฟ้าพิพาทมาจากบริษัท น. เมื่อวันที่ 3 ธันวาคม 2537 ในราคารวมทั้งสิ้น 70,000,000 บาท ซึ่ง ตามรายละเอียดในหนังสือสัญญาซื้อขายระบุแยกไว้ชัดเจนว่าเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทราคา

ที่เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถหาเอกสารมาใช้พิสูจน์ราคาได้เพียงพอ ข้อกล่าวอ้างของเจ้าพนักงานประเมินย่อมตกเป็นพับและไม่มีอำนาจในการประเมิน³²

5,000,000 บาท และโจทก์ยอมรับในราคาดังกล่าว ต่อมาวันที่ 30 มิถุนายน 2538 โจทก์ขายเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทให้แก่บริษัท อ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของโจทก์ไปในราคา 1,000,000 บาท โดย ขณะที่ขายโจทก์ได้ระบุต้นทุนตามบัญชีซึ่งหักค่าเสื่อมราคาแล้วไว้เป็นเงิน 4,711,031.55 บาท เมื่อโจทก์ไม่ได้นำสืบพยานหลักฐานให้รับฟังได้ว่าราคาเครื่องกำเนิดไฟฟ้าพิพาทที่โจทก์ขายไปนั้นเป็นราคาตลาดหรือเป็นราคาอันสมควรจึงเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุ อันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนดอกเบี้ยที่เกิดจากการค้าประกันตัวสัญญาใช้เงิน เนื่องจากโจทก์กู้เงินจากสถาบันการเงินแล้วนำเงินมาค้าประกันเงินกู้ให้แก่บริษัท อ. เพื่อประโยชน์ในทางการค้า ระหว่างโจทก์กับบริษัท อ. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน แต่ก็เป็นนิติบุคคลแยกต่างหากจากกัน โดยต่างก็มีสิทธิและหน้าที่ที่จะต้องปฏิบัติตามวัตถุประสงค์ของแต่ละบริษัท แยกออกจากกัน ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นดังกล่าวจึงไม่อาจอ้างได้ว่าได้ใช้จ่ายไปเพื่อประโยชน์ทางการค้าของโจทก์เพราะมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการของโจทก์โดยเฉพาะ จึงเป็นค่าใช้จ่ายที่ต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี (13).

³² จาก คำพิพากษาฎีกาที่ 1680/2547 - ป. รัษฎากร มาตรา 65 ทวิ(4), 86/6 และมาตรา 79 วรรคสาม (1) มาตรา 65 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนสุทธิในส่วนนี้ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้... (4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน....” ดังนั้นการที่เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรานี้ประเมินค่าตอบแทนใหม่ จะต้องได้ความเสียก่อนว่าค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินนั้น ต่ำกว่าราคาในท้องตลาดโดยไม่มีเหตุอันควรหรือไม่ เมื่อจำเลยไม่ได้นำสืบให้ศาลเห็นว่าการขายราคาต่ำโดยไม่มีเหตุอันควร จำเลยเทียบกับราคาอะไร ราคาในท้องตลาดสำหรับสินค้าชนิดนั้นเป็นอย่างไร การที่โจทก์ขายสินค้าประเภทเดียวกันราคาต่างกันไปไม่ได้หมายความว่าโจทก์ขายสินค้าชนิดนั้นต่ำกว่าราคาในท้องตลาด ข้อเท็จจริงจึงยังฟังไม่ได้ว่าค่าตอบแทนที่โจทก์ได้รับในการ โอนทรัพย์สินหรือขายสินค้าต่ำกว่าราคาในท้องตลาด โดยไม่มีเหตุอันควร การที่จำเลยอาศัยอำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรคำนวณหายอดขายของโจทก์และกำหนดราคาขายโดยหาราคาเฉลี่ยสู่ราคาสินค้าที่โจทก์ซื้อและขายในแต่ละชนิดตลอดทั้งปี ที่ออกไปกำกับภาษีเต็มรูป แต่ไม่ได้้นำราคาขายตามใบกำกับภาษีอย่างย่อมารวมหาราคาขายเฉลี่ยด้วย จึงไม่สามารถกำหนดราคาขายตามราคาดังกล่าวเป็นราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ประกอบธุรกิจขายสินค้าหลายชนิดรวมทั้งยางรถยนต์ เปิดเป็นร้านค้าขายให้บุคคลทั่วไป เข้าลักษณะเป็นร้านค้าปลีกตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีมูลค่าเพิ่ม (ฉบับที่ 32) เรื่อง กำหนดลักษณะและเงื่อนไขของการประกอบกิจการในลักษณะขายปลีกหรือประกอบกิจการให้บริการในลักษณะบริการรายย่อยแก่บุคคลจำนวนมากให้เป็นกิจการค้าปลีกตามมาตรา 86/6 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 8 เมษายน 2535 โจทก์จึงสามารถออกไปกำกับภาษีอย่างย่อในการขายสินค้าให้แก่บุคคลทั่วไปได้ตามมาตรา 86/6 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ขาดความชัดเจนในคำสั่งกล่าวคือ ความในข้อ 2 ได้ระบุเพียงว่า “กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้อุปแทนหรือมีรายได้อุปแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร” ซึ่งอาจตีความได้ว่า คู่สัญญาของคณนั้นอาจจะเป็นคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์หรือไม่มี ความสัมพันธ์กันก็ได้ แต่ในวรรคสองของข้อ 2 ในความหมายของคำว่าราคาตลาด คำสั่งได้นำใช้ คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระ” ซึ่งมีความหมายขัดแย้งกันกับวรรคแรก อีกทั้งคำว่า “ควบคุมทางตรง และทางอ้อม” เป็นคำที่มีความหมายกว้างมากไม่มีคำอธิบายว่ามีความหมายอย่างไร รวมถึงคำว่า “กิจการกลุ่มเดียวกัน” ในข้อ 4 ก็ยังไม่มี ความชัดเจนในเรื่องความสัมพันธ์ระหว่างกันว่ามี รายละเอียดอย่างไร จึงเป็นการให้ความหมายที่คลุมเครือไม่ชัดเจนยากแก่การนำไปปฏิบัติ อาจก่อให้เกิดการโต้แย้งตามมา

(3) ปัญหาเกี่ยวกับอำนาจในการประเมิน คือ “กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตน โดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร” เนื่องจากมาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งเป็นบทหลักในเรื่องของการกำหนดราคาตลาด ไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการทำการประเมินในกรณีการกำหนดราคาสูงไว้

อย่างไรก็ตาม ข้อดีของการที่กรมสรรพากรกำหนดแนวทางในการพิจารณาตลาดให้ เป็นไปตามคู่มือราคาโอนของ OECD ที่เรียกว่า “The Arm’s Length Principle” ซึ่งถือเป็นหลักการ พิสูจน์ราคาโอนที่เป็นมาตรฐานสากล ไว้ภายใต้คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 คือ ช่วยให้เจ้า พนักงานประเมินมีแนวทางในการคำนวณราคาโอนภายใต้ข้อเท็จจริง ที่มีเหตุผลตามสถานการณ์ ที่เกิดขึ้นจริง อีกทั้งส่งผลให้บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีหลบหลีกภาษีอากรน้อยลงและ สร้างความมั่นใจให้กับผู้เสียภาษีอากรที่ไม่มีเจตนาหลบหลีกภาษีอากรด้วยว่า หากได้ปฏิบัติตาม หลักเกณฑ์แล้วจะไม่ถูกประเมินภาษี

จากที่กล่าวมาข้างต้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเจตนารมณ์ของคำสั่งฉบับนี้แม้จะไม่มี การบัญญัติไว้โดยตรง แต่เมื่อพิจารณาบริบทแวดล้อม สามารถสรุปได้ว่า เจตนารมณ์ของคำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินรายได้ หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำ ธุรกรรมโดยไม่มีรายได้อุปแทนหรือมีรายได้อุปแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือกระทำธุรกรรมโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรและสามารถคำนวณ หาราคาตลาดได้และเป็นที่ยอมรับตามหลักสากล จะเห็นได้จากวิธีการหาราคาซื้อขายโดยสุจริต

และใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ต้องแสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) แห่งประมวล รัษฎากร.

ต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของกลุ่ม OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน รวมถึงสามารถตรวจสอบโดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในข้อ 4 นอกจากนี้ยังประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

4.3.2 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 เป็นเรื่องของแนวทางการพิจารณา กรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัทเจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบดีกรมสรรพากรออกมาเพื่อเป็นแนวทางให้แก่เจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบและแนะนำกรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รับโอนจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เดิม โดยมีการกำหนดลักษณะของการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรในข้อ 2 ของคำสั่ง

ทั้งนี้ เจ้าหน้าที่งานประเมินก็ไม่สามารถนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 มาใช้เป็นแนวปฏิบัติได้ หากมีการปรับรูปแบบหรือโครงสร้างขององค์กรธุรกิจในลักษณะอื่นที่ไม่ได้เป็นไปตามแนวปฏิบัติ หรือมีคดีขึ้นมาสู่ศาล ศาลอาจไม่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติที่พิจารณาโดยกรมสรรพากรดังกล่าวก็ได้

จากเหตุผลที่กล่าวมานี้ ผู้วิจัยเห็นว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่งกรมสรรพากรนี้เป็นเพียงเครื่องมือที่ช่วยลดการใช้ดุลยพินิจและช่วยจำกัดขอบเขตการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินรายได้ ที่ได้จากการโอนหรือขายทรัพย์สินต่าง ๆ ของบริษัทผู้รับโอน แต่อย่างไรก็ดีคำตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินตามคำสั่งนี้มีได้หมายความว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาตลาด³³

4.3.3 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539 เป็นเรื่องของแนวทางการพิจารณาภาษีเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบดีกรมสรรพากรออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

³³ จากหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/6477 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549.

หากปรากฏข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเป็นไปตามข้อ 1 ของสิ่งนี้ ให้ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

กรณีตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ผู้วิจัยเห็นว่าการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการคั้นคว่ำ วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีเป็นประโยชน์ต่อการบริหารธุรกิจโดยปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เสียหายเนื่องจาก เป็นการส่งเสริมให้ผู้ประกอบกิจการผลิตสินค้าสามารถเปลี่ยนแปลงโครงสร้างองค์กรใหม่ เพื่อพัฒนาความเชี่ยวชาญและเทคโนโลยีในการผลิตสินค้าแต่ละชนิดได้อย่างต่อเนื่อง และมีประสิทธิภาพขึ้น ถือเป็นเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) หากเป็นการโอนทรัพย์สินตามลักษณะที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด คำสั่งกรมสรรพากรฉบับนี้นอกจากจะช่วยลดการใช้ดุลพินิจในการตีความ “เหตุอันสมควร” ของเจ้าพนักงานประเมินแล้วยังถือว่าเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยส่งเสริมการดำเนินการนโยบายภาษีอากรเพื่อส่วนรวม ส่งเสริมการเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ และลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

4.3.4 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 เป็นแนวทางการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีคำนวณรายได้รายจ่ายตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 3.1.2.1.4 และ 3.1.2.3.1 เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งฉบับนี้ คือ เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ซึ่งการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้เกิดข้อเท็จจริง ดังนี้

ข้อ 1 เป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำกรอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่ากรณีมีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 เป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นลูกหนี้ต้องโอนทรัพย์สินหรือให้บริการแก่สถาบันการเงินดังกล่าว โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่ากรณีการโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษามีข้อสังเกตว่า หากลูกหนี้สถาบันการเงินซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องโอนทรัพย์สินให้บุคคลที่สาม แม้เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้สถาบันการเงิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ถ้าการโอนทรัพย์สินนั้นมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน เพื่อให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การโอนในกรณีดังกล่าวจึงไม่ได้รับประโยชน์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 เพราะตามคำสั่งของกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้กำหนดเฉพาะการโอนทรัพย์สินให้แก่สถาบันการเงินเท่านั้น ที่แม้จะไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดก็ถือว่าเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร³⁴

นอกจากนี้ยังพบว่าแนวปฏิบัติตามคำสั่งตามลักษณะดังที่กล่าวมานี้มีการเปลี่ยนแปลงใหม่ทุก ๆ ปี สังเกตได้จากภายในตัวคำสั่งจะมีการระบุเกี่ยวกับระยะเวลาที่สามารถนำมาใช้บังคับได้ แสดงให้เห็นว่าแนวทางปฏิบัติในลักษณะเช่นนี้มีความจำเป็นที่จะต้องมีการเปลี่ยนแปลงแก้ไขให้ทันกับสภาพเศรษฐกิจและสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป และช่วยจำกัดขอบเขตแนวทางการพิจารณาเหตุอันสมควรที่เกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมการให้กู้ยืมและธุรกรรมการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ให้มีความชัดเจนขึ้น

4.3.5 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 127/2546 เป็นแนวทางพิจารณากรณีการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการให้บริการที่เข้าลักษณะเป็นการให้บริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด แก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ³⁵

จากการศึกษาคำสั่งข้างต้นนี้ผู้วิจัยเห็นว่าคำสั่งมีปัญหาในเรื่องของความไม่ชัดเจนของถ้อยคำ “วัตถุประสงค์พิเศษ” เนื่องจากถ้อยคำดังกล่าวสามารถตีความได้กว้างซึ่งอาจถูกนำไปใช้เป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ได้ง่าย

³⁴ ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จากการโอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี (น. 47-48). เล่มเดิม.

³⁵ เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

4.4 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

จากการศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้กรณีการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่น พบว่าประมวลรัษฎากรของไทยและมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาศาลฎีกายังไม่สามารถต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และอาจก่อให้เกิดความสับสนในการตีความและการนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

4.4.1 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการศึกษาในบทที่ 3 ในข้อ 3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกามีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนซึ่งมีสาระสำคัญ คือ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในธุรกรรม

ระหว่างประเทศและสามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกันไม่ว่าอยู่ในเครือเดียวกันหรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาประเมินราคาตลาดขึ้นใหม่ได้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีในธุรกรรมดังกล่าว โดยหน่วยธุรกิจประเภทที่อาจถูกตรวจสอบ หมายถึงหน่วยธุรกิจทุกประเภทที่เป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงหน่วยธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา

นอกจากนี้การออกกฎระเบียบ Treasury Regulation โดยอาศัยอำนาจตามความในมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกาเพื่อกำหนดวิธีการและขั้นตอนในการหาราคาตลาด (Arm's Length Price) ซึ่งวิธีการหาราคาตลาดเป็นไปตามแนวทางของคู่มือกำหนดราคาโอนของ OECD แต่กำหนดละเอียดและเข้มงวดมากกว่า โดยให้เลือกใช้วิธีการตามลำดับ นอกจากนี้ยังได้บัญญัติหลักการที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการต่าง ๆ ตามความเหมาะสมของว่าวิธีใดจะเป็นวิธีที่เหมาะสมที่สุด

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถนำเอกสารหรือหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราดังกล่าวจะสร้างผลตอบแทนหรือผลกำไรที่เหมาะสมในการดำเนินธุรกิจดังกล่าวได้ และที่สำคัญคือมีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงินได้และ

รายละเอียดของธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในธุรกรรมระหว่างประเทศ

ส่วนในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากรของไทยยังไม่มีบทบัญญัติเฉพาะว่าด้วยเรื่องการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ แต่มีมาตราที่เกี่ยวข้องที่สามารถนำมาใช้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งใช้เฉพาะกรณีการกำหนดราคาโอนที่เกิดจากธุรกรรมโอนหรือขายทรัพย์สิน การให้บริการหรือการให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร และได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่องการเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไป ตามราคาตลาดเพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีสาระสำคัญเป็นไปตามคู่มือการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration) ขององค์การ OECD

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่า

1. วิธีการและขั้นตอนในการหาราคาซื้อขายโดยสุจริตหรือราคาตลาด (Arm's Length Price) ได้ถูกประกาศออกมาในรูปแบบของกฎระเบียบ Treasury Regulation ที่ออกโดยอำนาจของฝ่ายปกครองจากการอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกา (Internal Revenue Code: IRC) ดังนั้น Treasury Regulation จึงมีสถานะเป็นกฎหมายต่างจากมาตรการของประเทศไทยที่มีการกำหนดวิธีการคำนวณหาราคาตลาดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 แต่ตามออกคำสั่งดังกล่าวไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย จึงไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องปฏิบัติตามผลการประเมิน

2. ประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดให้เจ้าพนักงาน ประเมินภาษีสามารถเลือกใช้วิธีการต่าง ๆ ตามความเหมาะสมของธุรกรรมที่ทำการประเมินได้โดยให้วิธีการที่ดีที่สุดในการหาราคาตลาด ส่งผลให้เป็นการจัดเก็บภาษีอากรที่มีประสิทธิภาพ แต่อาจขัดต่อหลักความประหยัดและหลักความสะดวก เนื่องจากทั้งผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายและใช้เวลาในการจัดเตรียมเอกสารเพื่อแสดงหลักฐานเพื่อพิสูจน์ว่าวิธีที่ใช้เป็นวิธีที่ดีที่สุด รวมถึงเจ้าพนักงานประเมินเองก็ต้องใช้เวลาในการวิเคราะห์ทุก ๆ วิธีด้วย เพื่อแสดงให้เห็นว่าที่ไม่ใช้วิธีเหล่านั้นเพราะวิธีเหล่านั้นไม่ใช่วิธีที่ดีที่สุด

ทั้งนี้การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เนื่องจากมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดรายละเอียดที่ชัดเจนเนื่องจากการออกกฎหมายลำดับรองจำนวนมากฉบับมาเพื่ออธิบายรายละเอียดที่ไม่ได้ปรากฏในมาตรา 482 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท

4.4.2 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศศรีออสเตรเลีย

ตามที่ได้กล่าวไว้แล้วในข้อ 3.2.2 ในบทที่ 3 จะเห็นได้ว่าประเทศออสเตรเลียได้บัญญัติมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรระหว่างประเทศโดยเฉพาะ (International Anti-Tax Avoidance) ไว้ใน Division 13 ซึ่งมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาโอน อยู่ในมาตรา 136 AA ถึง 136 AG ในพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ (The Income Tax Assessment Act 1936 (ITAA) ซึ่งเป็นกฎหมายลักษณะพิเศษแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ทั่วไป

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ยอมรับการดำเนินกิจกรรมระหว่างสาขาของกิจการเดียวกันหรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่าสาขาและสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกันและไม่สามารถแสวงหากำไรจากตนเองได้ ดังนั้นในการใช้หลักเกณฑ์การติดต่ออย่างอิสระกับบริษัทข้ามชาติจะพิจารณาการประกอบธุรกิจของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ขายโดยบริษัทออสเตรเลีย

จากการศึกษาผู้วิจัยสามารถสรุปได้ว่ามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรกรณีการกำหนดราคาโอนของประเทศศรีออสเตรเลีย กฎหมายให้อำนาจอธิบดีในการใช้ดุลยพินิจเพื่อพิจารณาวิธีการที่เหมาะสมและเป็นที่ยอมรับของนานาชาติ โดยนำหลักการในการคำนวณหาราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) ตามคู่มือ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ขององค์การ OECD มาใช้และ อธิบดีกรมสรรพากรสามารถเลือกใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method: CUP) หรือวิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method: RPM) หรือวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: CPM) หรือวิธีการแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PSM) หรือเลือกใช้วิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในคู่มือขององค์การ OECD ก็ได้ หากว่า วิธีที่เลือกเป็นวิธีที่เหมาะสม

หากพบว่าธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการประเมินหรือปรับปรุงกำไร โดยการเพิ่มยอดขายได้หรือตัดหรือลดรายจ่ายตามมาตรา 136 AD และ 136 AC

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตราการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียจะพบว่า บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุมเพียงพอในแง่การบังคับใช้บทบัญญัติของกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เนื่องจากเป็นเพียงบททั่วไปในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่ได้บัญญัติกฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับกับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะเป็นกฎหมายลักษณะพิเศษแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ทั่วไปที่ซึ่งจะใช้บังคับกับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ภายในประเทศ

1. เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่ดำเนินการกับการกระทำที่มีลักษณะเป็นแผนการหรืออุบาย (Schemes) เนื่องจากหลักฐานถูกต้องตามกฎหมาย หรือหากเจ้าพนักงานประเมินได้กระทำการประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใหม่ตามราคาซื้อขายโดยสุจริต ผู้เสียภาษีก็อาจต่อสู้เป็นคดีความขึ้นสู่ศาล ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่มีกฎหมายรับรองการใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยว่าการดำเนินการตามแผนการหรืออุบาย (Schemes) นั้นที่เข้าข่ายการได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร ตามมาตรา 177A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันควรเชื่อว่า มีการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเข้าทำการตรวจสอบภาษีได้

2. ตามประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการกระทำอันมีวัตถุประสงค์ในการได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในกรณีการกำหนดราคาโอน ทำให้อาจเกิดอุปสรรคในการวินิจฉัยพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นว่าเป็นการกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ หรือธุรกรรมตามพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นมีเหตุอันสมควรหรือไม่ ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่มีบัญญัติเงื่อนไขขององค์ประกอบที่ถือว่าการกระทำการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้ใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 มาตรา 177A ถึง 177D

4.4.3 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น

กฎหมายการกำหนดราคาโอนของประเทศญี่ปุ่นเป็นบทบัญญัติพิเศษทางภาษีบังคับใช้สำหรับธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือที่อยู่ต่างประเทศ โดยมาตรา 66-4 ของ Special Taxation Measures Law กำหนดหลักการว่า บริษัทในประเทศญี่ปุ่นซึ่งดำเนินธุรกิจกับบุคคลในเครือต่างประเทศ ซึ่งมีการชำระราคามากกว่าราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm's Length Price) หรือได้รับ

ชำระราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายโดยสุจริต บริษัทดังกล่าวจะถูกดำเนินการเสมือนว่าธุรกรรมนั้นประกอบกรซื้อขายโดยสุจริต

ประเทศญี่ปุ่น เป็นประเทศที่มีกฎเกณฑ์การกำหนดราคาโอนที่เคร่งครัด หากมีการทำธุรกรรมใด ๆ ระหว่างบริษัทที่มีความสัมพันธ์กัน ถ้าได้กำหนดราคาโอนที่ต่ำกว่า Arm's Length Price ก็จะต้องทำการปรับปรุง “บุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายถึงบริษัทต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทญี่ปุ่นเป็นกรณีพิเศษและความสัมพันธ์พิเศษนี้ให้รวมถึงสถานการณ์ดังต่อไปนี้

- (1) บริษัทหนึ่งหรือมากกว่าเป็นเจ้าของหุ้นหรือทุนโดยตรงหรือโดยอ้อมร้อยละ 50 หรือมากกว่า หรือ
- (2) ทั้งสองบริษัทที่ถูกควบคุมโดยบริษัทเดียวกันทั้งทางตรงหรือทางอ้อม หรือ
- (3) หนึ่งในสองบริษัทสามารถชี้ขาดนโยบายของธุรกิจในอีกบริษัทหนึ่งเจ้าพนักงานประเมินของญี่ปุ่นมีความจำเป็นอย่างยิ่งที่จะต้องทำตามแนวทางของ

องค์กร OECD ด้วยการเปรียบเทียบการทำธุรกรรมโดยการปรับใช้วิธีการที่เกี่ยวข้องกับราคาในการทำธุรกรรมตามปกติ 3 วิธีการ คือ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่ถูกควบคุม (CUP) วิธีการขายต่อ (RPM) และวิธีการต้นทุนบวกกำไร (CPM) แล้วแต่สถานการณ์และยอมปรับใช้วิธีการแบ่งแยกกำไร (PSM) ในฐานะที่เป็นวิธีสุดท้าย ซึ่งวิธีการแบ่งแยกกำไรนี้ได้แบ่งปันผลกำไรโดยรวม บนพื้นฐานการให้ความช่วยเหลือเนื่องจากความสัมพันธ์ของกลุ่มญาติ เจ้าหน้าที่ภาษีอากรไม่ยอมรับวิธีการเปรียบเทียบกำไร (CPM) แต่กลับยอมรับวิธีการเปรียบเทียบผลกำไรสุทธิ (TNMM)

สำหรับกฎหมายภายในของญี่ปุ่นได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีร้องขอต่อศาลภาษีอากรภายในประเทศเมื่อมีการประเมินภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งเพื่อให้มีกระบวนการตรวจสอบอีกครั้ง นอกจากนี้ญี่ปุ่นกำหนดให้มีการตกลงกำหนดราคาล่วงหน้าและได้ออกคำสั่งต่าง ๆ เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนภายใต้กฎเกณฑ์การรับรองล่วงหน้าและได้กำหนดกระบวนการความตกลงร่วมกันเพื่อทำการปรับปรุงให้ตรงกัน

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศญี่ปุ่นจะพบว่า

1. ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะกำหนดราคาตลาดขึ้นได้เอง หรือจากการเรียกข้อมูลกลับมาจากบริษัทคู่แข่งรายอื่น มาเพื่อประกอบการพิจารณาราคาตลาดของผู้เสียภาษี ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศไทยที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเอกสารจาก

ผู้เสียภาษีเพื่อการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริตและมี Tax Reform Bill 2012 ออกกฎหมายกำหนดให้บริษัทในประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปี โดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ โดยที่สำนักงานบริหารภาษีแห่งชาติ (The National Tax Administration) หรือกรมสรรพากรประเทศญี่ปุ่นได้จัดตั้งแผนกพิเศษเพื่อติดตามการกระทำการกำหนดราคาโอน โดยกำหนดโครงการบังคับใช้และแนวทางปฏิบัติเป็นการล่วงหน้า

2. รัฐบาลญี่ปุ่นได้มีการกำหนดแนวทางในการพิจารณาสัดส่วนกำไรสุทธิของบริษัทให้แก่เจ้าพนักงานประเมิน ในกรณีที่มีปัญหาเรื่องการกำหนดราคาโอน โดยแนวทางดังกล่าวปรากฏอยู่ใน Transfer Pricing Administration Guidelines ซึ่งเป็นการพิจารณาสัดส่วนกำไรสุทธิระหว่างนิติบุคคลในประเทศกับนิติบุคคลต่างประเทศและไม่ว่าจะเป็นนิติบุคคลที่ไม่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน หรือเป็นนิติบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องสัมพันธ์กัน และหากพบว่าสัดส่วนกำไรสุทธิจากการทำธุรกรรมดังกล่าวต่ำกว่ากรณีธุรกรรมที่ได้กระทำในตลาดเดียวกัน ขนาดหรือระดับทางการค้าและเงื่อนไขอื่น ๆ คล้ายกัน หน่วยงานจัดเก็บภาษีของประเทศญี่ปุ่นมีอำนาจเรียกเอกสารทั้งหมด และหากผู้เสียภาษีฝ่าฝืน กรมสรรพากรญี่ปุ่นมีอำนาจที่จะปรับปรุงรายการเสียภาษีตามราคา Arm's Length ที่กำหนดโดยกรมสรรพากรญี่ปุ่นเอง

ซึ่งต่างจากกรณีของกรมสรรพากรไทย เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจเรียกเอกสารจากผู้เสียภาษี แม้จะได้ประกาศให้ผู้เสียภาษีได้ทราบถึงแนวทางและนโยบายการพิจารณาเอกสารที่ต้องการในการพิสูจน์ราคาตลาดของกรมสรรพากรแล้วก็ตาม เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่เป็นเพียงคำสั่งที่ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนเท่านั้น

บทที่ 5

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ในบทที่ 4 ถึงช่องว่างของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรจากการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน รวมถึงหลักเกณฑ์การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน โดยศึกษาจากตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาฎีกาในประเด็นปัญหาต่าง ๆ เปรียบเทียบกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในต่างประเทศ ผู้วิจัยขอสรุปและเสนอแนะแนวทางแก้ไขในสภาพปัญหาดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 1 ดังต่อไปนี้

5.1 บทสรุป

การจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล มีความสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากมีการดำเนินธุรกิจในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น โดยธุรกิจที่เปิดดำเนินการก็จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายการเสียภาษีอากร ดังนั้นจึงเป็นเรื่องปกติที่ผู้เสียภาษีอากรจะต้องหาทางลดภาระทางภาษีอากรให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ซึ่งการลดภาระภาษีอากรมีหลายวิธีซึ่งมีทั้งวิธีการที่ผิดกฎหมาย เช่นการปลอมใบกำกับภาษี ซึ่งถือว่าเป็น “การหนีภาษีอากร (Tax Evasion)” และวิธีการที่ถูกกฎหมาย เรียกว่า “การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)” รวมถึงการอาศัยช่องว่างทางกฎหมาย โดยผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษี จะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (Tax Legislators) ที่เปิดให้มีช่องเช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี เรียกว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)”¹

แต่เมื่อใดก็ตามที่ผู้เสียภาษีอากรใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย โดยการทำธุรกรรมตามรูปแบบของกฎหมาย เพื่อให้มีผลในการลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมาย เรียกว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)” แม้จะไม่ได้ถือว่า

¹ ธุรกรรมกับการวางแผนภาษี: ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 101). เล่มเดิม.

เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ก็ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเป็นอย่างมาก หลายประเทศไม่ยอมรับวิธีการดังกล่าว จึงได้มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

จากการศึกษาประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่ไม่ยอมรับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ซึ่งปรากฏบทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) อันเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน โดยมาตรา 65 ทวิ (4) ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจเพื่อประเมินราคาค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สินค่าบริการจากการให้บริการ และดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าธุรกรรมเหล่านั้นกระทำต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่มีการคิดราคาทรัพย์สิน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้รายได้ของกิจการน้อยลง²

ก่อนเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยตามราคาตลาด ตามอำนาจในมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินต้องตีความการประกอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีโดยอาศัยหลักเกณฑ์ในการพิจารณาที่สำคัญ 3 ประการ คือ

ประการที่ 1 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีประกอบธุรกรรม การโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือการให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินเป็นการกระทำตามรูปแบบของกฎหมายหรือไม่

หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำการหนีภาษีอากร³ จึงไม่ต้องนำมาตรา 65 ทวิ (4) มาปรับใช้

ประการที่ 2 การประกอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่

ประการที่ 3 การประกอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรหรือไม่

² จาก การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล (น. 3-22-33), โดย ปรีดี บุญยัง, 2540, กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษากฎหมายภาษี.

³ การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต (อ้างถึงใน คุณธรรมกับการวางแผนภาษี: ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 98). เล่มเดิม.

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่าการดำเนินธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษี ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้อ 2 และข้อ 3 ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

จากการศึกษาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประกอบกับแนวปฏิบัติตามคำสั่งของกรมสรรพากรเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ พบว่ามีปัญหาเกิดขึ้นหลายประการ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงตามลำดับ ดังต่อไปนี้

ประการแรก คือ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

เมื่อพิจารณาแนวปฏิบัติในการใช้บทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำพิพากษาของศาลพบว่า ถ้อยคำสำคัญในมาตรา 65 ทวิ (4) ที่เจ้าพนักงานประเมินต้องใช้เพื่อประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล คือ คำว่า “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” นั้น ไม่ได้ถูกนิยามความหมายไว้ในประมวลรัษฎากร แต่ต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรได้มีการอธิบายความหมายของ “ราคาตลาด” และกำหนดแนวทางปฏิบัติในการพิจารณา “เหตุอันสมควร” โดยการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางปฏิบัติและลดความเสี่ยงในการใช้ดุลยพินิจ ดังนี้

1. หลักความแน่นอนชัดเจน

1.1 การพิจารณา “ราคาตลาด”

“ราคาตลาด” หรือ “Arm Length's Price” หมายถึง ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยซึ่งคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยตรงและทางอ้อม พึงกำหนดโดยสุจริตทางการค้า กรณีการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการหรือให้กู้ยืมที่มีลักษณะประเภทและชนิดเดียวกัน ณ วันโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืม โดยมีแนวทางวิธีการต่าง ๆ ในการหาราคาตลาดเป็นไปตามหลัก Arm's Length Principle ตามคู่มือราคาโอน (Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprise and Tax Administration)⁴ ด้วยการปรับใช้วิธีการต่าง ๆ ได้แก่ วิธีการเปรียบเทียบราคาที่ไม่มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) วิธีการขายต่อ (Resale Price Method) วิธีการบวกกำไร (Cost Plus Method) หรือวิธีการอื่น ๆ (Other Methods) ซึ่งต้องเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและเหมาะสมกับสถานการณ์ตามข้อเท็จจริง ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545

⁴ คู่มือราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ซึ่งถือเป็นแนวทางมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วโลก (อ้างถึงในการพิสูจน์ราคาโอนระหว่างประเทศ (น. 22). เล่มเดิม.

1.2 การพิจารณา “เหตุอันสมควร” ผู้วิจัยขอแยกอธิบายตามประเภทของธุรกรรม คือ

1.2.1 กรณีธุรกรรมการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้กรณีการโอนทรัพย์สินอันเป็นผลเนื่องมาจากการแยกบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ออกเป็นบริษัทเงินทุนและบริษัทหลักทรัพย์ซึ่งได้มีการจดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อรับโอนกิจการโดยเฉพาะและการโอนทรัพย์สินจะต้องโอนในราคาที่ไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอนตามเงื่อนไขที่กำหนดในคำสั่งกรมสรรพากร โดยให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินดังกล่าวเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยทรัพย์สินที่โอนจะต้องมีราคาไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ของบริษัทผู้ขาย ณ วันที่โอนให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้กรณีลูกหนี้โอนทรัพย์สินให้กับเจ้าหนี้สถาบันการเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดอันเป็นผลมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้สถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็น การโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

1.2.2 กรณีธุรกรรมการให้บริการโดยมีค่าบริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่มีค่าบริการ โดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิตินุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

1.2.3 กรณีธุรกรรมการให้กู้ยืมโดยมีดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่มีดอกเบี้ยโดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดให้การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำการอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่ามิเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้

ในทางปฏิบัติโดยปกติทั่วไปการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ย่อมอาศัยการใช้ดุลยพินิจพิจารณาเป็นรายกรณีไป แต่ปัจจุบันขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนในตัวบทกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นแนวปฏิบัติที่ถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจาย ดังนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่ง “ราคาตลาด” ที่เหมาะสมสำหรับการกระทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือการให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินและเพื่อลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลยพินิจพิจารณา “เหตุอันสมควร” ของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับ “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” เนื่องจากทั้งสองคำมีใช้คำศัพท์สามัญธรรมดาที่จะเข้าใจกันได้โดยทั่วไป หากมีการบัญญัติคำศัพท์ไว้อย่างชัดเจนและรวบรวมคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องไว้ด้วยกันย่อมทำให้เจ้าพนักงานประเมินมองเห็นเจตนารมณ์ของกฎหมายและพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีนั้นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ รวมถึงลดข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีในเรื่องการกำหนดราคาโอนและวิธีการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอันสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

2. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

เนื่องจากบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังมีข้อบกพร่องและไม่มีความไม่แน่นอนชัดเจน อีกทั้งหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจายและการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทของธุรกรรมมีความแตกต่างกัน อันเป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ด้วยการอาศัยช่องว่างหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย การออกคำสั่งและแนวปฏิบัติที่ซับซ้อนดังกล่าวทำให้ต้องใช้กำลังเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดี และต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและการบังคับใช้กฎหมาย รวมถึงต้องเสียงบประมาณรายจ่ายในการที่ต้องใช้บุคลากรในการตอบคำถาม ตอบข้อหารือ ซึ่งมีจำนวนมากในทุก ๆ ปี และมักเป็นคำถามหรือข้อหารือที่ซ้ำ ๆ กัน รวมถึงการที่บริษัทหรือนิติบุคคล

ผู้เสียหายอาศัยช่องว่างของบทบัญญัติเพื่อทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ส่งผลให้รัฐบาลมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น⁵

นอกจากนี้การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียหายที่ไม่ได้ประสงค์จะทำการหลบหลีกภาษีให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีต้องใช้เวลาและใช้เงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ตัวผู้หลบหลีกภาษีในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี⁶ จากเหตุดังกล่าวผู้เสียหายอาจตัดสินใจที่จะเลิกทำกิจกรรมหรือทำงานที่เสียภาษีน้อยลงหรือไม่มีการเสียภาษีเลย ซึ่งส่งผลให้รัฐทำการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อยลง อันเป็นการขัดต่อมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประการที่สอง คือ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

จากการศึกษาพบว่า อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) เนื่องจากในประมวลรัษฎากรยังขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและหลักเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นในการใช้พิจารณา จึงต้องมีการออกคำสั่งกำหนดรายละเอียดของบทบัญญัติโดยมีผู้ที่มีความชำนาญเป็นผู้กำหนดให้ครอบคลุมและชัดเจนเพียงพอเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำไปบังคับใช้ได้มีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันมีคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรจำนวนหลายฉบับ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียหายแต่การออกคำสั่งดังกล่าวไม่ได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายแม่บท นั่นก็คือมิได้อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร คำสั่งต่าง ๆ ที่ถูกออกมาจึงไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมายและไม่ถือว่าเป็นกฎหมายลำดับรอง ดังนั้นปัญหาสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ๒. คือการขาดสภาพบังคับที่ชัดเจน ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขในเรื่องของสถานะทางกฎหมาย

ตัวอย่างเช่น หากเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาตามข้อเท็จจริงแล้วปรากฏว่าคำตอบแทนของผู้เสียหายต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรและพิสูจน์ราคาตลาดตามแนวทางของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ๒.113/2545 ก็ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายให้ผู้เสียหายต้องยอมรับผลการพิสูจน์ราคาตลาดดังกล่าวหรือการประเมินรายได้ตามราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมิน อาจไม่ได้ดำเนินการอย่างครบถ้วน เพราะเอกสารบางอย่างผู้เสียหายอาจไม่ยอมส่งมอบให้

⁵ ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 36). เล่มเดิม.

⁶ แหล่งเดิม.

และเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจบังคับให้ส่งมอบให้ครบถ้วน หรือในกรณีที่มิคดีขึ้นสู่ศาล ก็อาจถูกศาลในคดีหลังพิพากษากลับคำพิพากษาเดิมได้ จึงควรที่จะตราบทบัญญัติดังกล่าวให้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินและศาลใช้ในการวินิจฉัยคดีได้มากขึ้น

ประการที่สาม คือการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ ดังนั้นจึงควรมีการค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) และคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง

(1) เจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน โดยเจตนารมณ์ส่วนแรกประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากธุรกรรมดังกล่าวไม่ได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์และมีเหตุอันสมควร ส่วนที่สองคือประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เพื่อดำเนินการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมระหว่างกัน ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องมาจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าการประกอบกิจการโดยปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรในเชิงพาณิชย์

(2) เจตนารมณ์ของคำสั่งของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง

(2.1) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 ลงวันที่ 16 พฤษภาคม 2545

เจตนารมณ์ของคำสั่งฉบับนี้เมื่อพิจารณาบริบทแวดล้อม สามารถสรุปได้ว่าเจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 คือ

1. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือกระทำธุรกรรมโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถคำนวณหาราคาตลาดได้และเป็นที่ยอมรับตามหลักสากลจะเห็นได้จากวิธีการหาราคาซื้อขายโดยสุจริตต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของคู่มือ OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน

3. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบโดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ข้อ 4

4. ประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

(2.2) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2538

เจตนารมณ์ของคำสั่งฉบับนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควรของการทำธุรกรรมอินเทอร์เน็ตอื่นเนื่องมาจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน แต่ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการอินเทอร์เน็ตตามคำสั่งนี้ มิได้เป็นราคาตลาด

(2.3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ลงวันที่ 25 กันยายน 2539

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควรในธุรกรรมที่มีบริษัทอินเทอร์เน็ตให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ ค้นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

(2.4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2546

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควร ในธุรกรรมการให้บริการที่มีผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรมและไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ

(2.5) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 ลงวันที่ 11 กุมภาพันธ์ 2558

เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งฉบับนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาธุรกรรมที่เกิดจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ด้วยวิธีการรับอินเทอร์เน็ตหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หรือด้วยวิธีปรับลดอัตราดอกเบี้ย ถือว่าเป็นการธุรกรรมที่มีเหตุอันสมควร

ประการสุดท้าย คือ ศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อแก้ไขปรับปรุงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

จากการศึกษามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนตามแนวปฏิบัติของประเทศสหรัฐอเมริกา ของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียและของประเทศญี่ปุ่น ผู้วิจัยพบว่าในระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้ของประเทศที่พัฒนาแล้วต่างมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน แม้จะมีกลไกที่ต่างกัน แต่วัตถุประสงค์ของมาตรการต่าง ๆ ล้วนเป็นไปเพื่อนำความเป็นธรรมคืนสู่ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและเพื่อปกป้องฐานภาษี และบทบัญญัติดังกล่าวมีการกำหนดขอบเขตของการปรับใช้ไว้อย่างชัดเจน มีสภาพบังคับตามกฎหมายว่ามาตรการดังกล่าวสามารถปรับใช้แก่กรณีใดและกับบุคคลใด ภายใต้เงื่อนไขใด รวมถึงวิธีการจัดการเมื่อกรณีดังกล่าวเกิดขึ้น ซึ่งเป็นประโยชน์แก่เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีการทำธุรกรรมในลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ นอกจากนี้ทางด้านผู้เสียภาษีเองก็เกิดความชัดเจนจากหลักเกณฑ์ซึ่งได้วางไว้เป็นที่แน่นอน

ไม่ว่าประเทศต่าง ๆ จะเลือกแนวทางใดในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ก็มีขึ้นเพื่อพิสูจน์เจตนาการหลบหลีกภาษีอากรของผู้เสียภาษีทั้งสิ้น หลักเจตนาเป็นที่ยอมรับและมาปรับใช้ในหลายประเทศ ตัวอย่างเช่น ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย การประกอบธุรกรรมที่มีวัตถุประสงค์เพื่อการลดภาระภาษีซึ่งผู้เสียภาษีพึงต้องชำระถือว่าเป็น “แผนการหรืออุบาย” (Scheme) เมื่อปรากฏว่าผู้เสียภาษีอากรได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรอันเกิดจากแผนการดังกล่าว อธิบดีมีอำนาจดำเนินการเนื่องจากการกระทำดังกล่าวย่อมถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ แต่ด้วยเหตุที่ขอบเขตการปรับใช้หลักเจตนาค่อนข้างกว้าง การพิจารณาเรื่องความสุจริตของผู้เสียภาษีขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร ประกอบกับความไม่ชัดเจนเมื่อนำมาปรับใช้กับความเป็นจริงทางด้านธุรกิจ การตัดสินใจพิจารณาเพียงว่าผู้เสียภาษามีเจตนาเพื่อจะลดภาระภาษีของตนย่อมเป็นเรื่องที่ขัดแย้งกับธรรมชาติของการประกอบธุรกิจขาดความชัดเจนและความเป็นรูปธรรม ดังนั้นในหลายประเทศ จึงได้มีการออกมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้เป็นกฎหมาย

ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย มีการออกมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้มีลักษณะเป็นบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรทั่วไป ได้แก่ Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พึงประเมิน ค.ศ. 1936 ตั้งแต่มาตรา 177A ถึง 177G นอกจากนี้จะมีบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรทั่วไป ยังปรากฏว่ามีบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะปรับใช้ควบคู่กัน เช่น บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

ทั้งในกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในการขายสินค้า ทรัพย์สินหรือให้บริการ ที่ขายโดยบริษัทออสเตรเลียใน Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พึงประเมิน ค.ศ. 1936 เป็นต้น

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น ไม่มีบทบัญญัติต่อต้าน การหลบหลีกภาษีอากรทั่วไปเป็นลายลักษณ์อักษร ดังเช่นกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

ทางด้านประเทศสหรัฐอเมริกาให้ความสำคัญอย่างมากกับบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเฉพาะกรณี ดังจะเห็นได้จากการแก้ไขและเพิ่มเติมบทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเฉพาะกรณีเป็นจำนวนหนึ่ง และหนึ่งในบทบัญญัติสำคัญ คือบทบัญญัติต่อต้านการกำหนดราคาโอน ตามมาตรา 482 แห่งประมวลรัษฎากรประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงกฎหมายลำดับรอง Treasury Regulation ที่ออกตามความในมาตรา 482

ส่วนทางด้านประเทศญี่ปุ่น ได้มีการออกบัญญัติที่เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะไว้ใน Special Taxation Measure Law ซึ่งมีข้อ 66-4 เป็นบทบัญญัติสำคัญในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน โดยได้กำหนดว่าเมื่อบริษัทญี่ปุ่นเข้าทำธุรกรรมกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศ และบริษัทญี่ปุ่นได้จ่ายเกินกว่า หรือได้รับชำระราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายโดยสุจริตหรือราคาตลาด (Arm's Length Price) บริษัทดังกล่าวจะถูกดำเนินการปรับปรุงราคาเพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลแต่ใช้บังคับเฉพาะบริษัทกับบริษัทในเครื่องต่างประเทศเท่านั้น

5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อพบว่ามาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) มีช่องโหว่และมีปัญหาดังที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้นเพื่อให้บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) มีสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีและการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามบทบัญญัติเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย พร้อมทั้งสามารถต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนได้อย่างมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้ข้อเสนอแนะดังนี้

5.2.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

5.2.1.1 เพิ่มหมวดพิเศษในประมวลรัษฎากรไทยว่าด้วย “มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน” แยกต่างหากจากบทบัญญัติทั่วไปว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่น พร้อมทั้งรวบรวมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องไว้ในหมวดเดียวกัน เพื่อแก้ปัญหาความ

ไม่แน่นอนชัดเจนในการใช้หลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติ ทำให้ยากต่อการทำความเข้าใจและสะดวกต่อการนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไปใช้บังคับกับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนเป็นการเฉพาะ

5.2.1.2 กำหนดความหมายของคำว่า “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้” เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่มีลักษณะหรือองค์ประกอบแบบใดถือว่าเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นในการใช้อำนาจเข้าตรวจสอบและประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาความไม่ชัดเจนของการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการตีความคำว่า “โดยไม่มีเหตุอันสมควร” โดยอาจพิจารณาเปรียบเทียบกับจากใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียซึ่งได้ให้คำนิยามความหมายของการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ว่าต้องมียุทธวิธีประกอบ 3 ประการ คือ (1) มีแผนการหรืออุบาย (2) แผนหรืออุบายดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษี (3) แผนหรืออุบายดังกล่าวได้เกิดขึ้นหรือดำเนินไป โดยมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากร หากนำมาปรับใช้ในประมวลรัษฎากรไทย อาจจะทำให้ขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพราะกฎหมายได้กำหนดกรอบเพื่อรองรับการใช้ดุลพินิจแล้ว อีกทั้งยังช่วยป้องกันปัญหาการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานโดยการอ้างดุลพินิจและช่วยแก้ไขปัญหาคือโต้แย้งของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับอำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

ตัวอย่างเช่น

การพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญของมาตราดังกล่าว กล่าวคือ

เมื่อพิจารณาได้ว่า การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย

ประการต่อมาที่เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณา คือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษียามีเหตุอันสมควรหรือไม่ และอีกประการหนึ่งคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีการดำเนินธุรกรรมถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้างต้นถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร

5.2.1.3 เพิ่มเติมบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่อธิบดีกรมสรรพากรในการออกคำสั่งหรือระเบียบที่เป็นรายละเอียดหรือกฎเกณฑ์ทางเทคนิค เพื่อให้คำสั่งหรือระเบียบดังกล่าวมีสภาพบังคับทางกฎหมาย ในสถานะของกฎหมายลำดับรอง เพื่อส่งเสริมการบังคับใช้มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) ในกรณีที่สถานการณ์ในช่วงเวลานั้นต้องการความรวดเร็วในการแก้ไขปัญหา ทำให้มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่เหมาะสมกับกาลสมัย

ตัวอย่างเช่น

มาตรา 65 ทวิ (4)/1 วางหลักว่า ให้อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกกฎหมายลำดับรองเพื่ออธิบายความหรือกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค สำหรับใช้บังคับตามมาตรา 65 ทวิ (4)

5.2.1.4 นำเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ปรากฏในบทบัญญัติและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ที่วิเคราะห์ได้ในบทที่ 4 หัวข้อ 4.3.1 มาร่างขึ้นใหม่เป็นบัญญัติกฎหมาย ได้แก่

1) มาตรา 65 ทวิ (4)/2 วางหลักว่า ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทนค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดให้ใช้ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินต่ำกว่าราคาตลาดที่มีใช้เพื่อการพาณิชย์

2) มาตรา 65 ทวิ (4)/3 วางหลักว่าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำการธุรกรรมที่มีลักษณะดังต่อไปนี้ ให้ถือว่ามิเหตุอันสมควร

(ก) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ข) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คำนวณ วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ค) การทำธุรกรรมการให้บริการที่มีผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการสำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาลกระทรวง ทบวง กรม และไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแต่มีวัตถุประสงค์

⁷ ลักษณะของการทำธุรกรรมตามข้อ (ก) - (ง) ผู้วิจัยได้มาจากการค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.57/2538, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539, คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ตามลำดับ โดยอาศัยวิธีการค้นหาจากอารัมภบทของคำสั่งดังกล่าว.

เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ง) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หรือด้วยวิธีปรับลดอัตราดอกเบี้ย ที่เกิดจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

ทั้งนี้ การนำเจตนารมณ์ของกฎหมายมากำหนดหลักเกณฑ์ข้างต้น เพื่อให้การพิจารณาเหตุอันสมควรของเจ้าพนักงานประเมินอันเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกรรมในลักษณะเดียวกัน มีมาตรฐานการพิจารณาอย่างเดียวกัน อุดช่องโหว่ที่เกิดขึ้นในมาตรา 65 ทวิ (4) และส่งเสริมให้มาตรา 65 ทวิ (4) มีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมาย ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งในการตีความการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร ช่วยลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากร

5.2.1.5 นำหลักเกณฑ์ในการคำนวณหาราคาอันพึงซื้อขายกันโดยสุจริต (Arm's Length Price) และนิยามของคำว่าราคาตลาดมาบัญญัติเป็นกฎหมายแทนออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ซึ่งจะทำให้เกิดความแน่นอนชัดเจนมากกว่า ช่วยลดปัญหาได้แย้งในการตีความระหว่างผู้เสียภาษีกับเจ้าพนักงานประเมิน โดยพิจารณาจากหลักเกณฑ์ในการคำนวณหาราคาตลาดที่ชัดเจนเป็นสากลและได้รับการยอมรับโดยทั่วไปตามแบบคู่มือขององค์การ OECD ซึ่งเป็นต้นแบบในการบัญญัติกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในกรณีการกำหนดราคาโอนในหลายประเทศ

ตัวอย่างเช่น

1) กำหนดความหมายคำว่า “ราคาตลาด” ให้หมายถึง “ราคาซื้อขายกันโดยสุจริต” (Arm's Length Price) ว่าเป็น การทำธุรกรรมโดยกำหนดราคาเป็นไปตามการค้าปกติของนิติบุคคลที่มีความเป็นอิสระ ซึ่งนิติบุคคลที่มีความเป็นอิสระคือกลุ่มนิติบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้ทราบความหมายที่ชัดเจนและใช้ในการพิจารณาความถูกต้องในการคำนวณหาราคาอันพึงซื้อขายกันโดยสุจริต

2) กำหนดหลักเกณฑ์วิธีในการคำนวณหาราคาซื้อขายกันโดยสุจริต (Arm's Length Price) โดยเลือกใช้วิธีการตามของคู่มือขององค์การ OECD นอกจากนี้อาจมีการกำหนดวิธีการคำนวณราคาให้ขึ้นอยู่กับประเภทของธุรกรรมแล้วแต่กรณี ดังเช่นที่ประเทศญี่ปุ่นนำมาปรับใช้ใน

วิธีการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต Special Taxation Law ที่มีการกำหนดวิธีการคำนวณราคาตลาดตามประเภทของธุรกรรม เนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทอาจจะสามารถที่จะกำหนดราคาตลาดโดยอิงอยู่กับมาตรฐานใดมาตรฐานหนึ่ง จึงไม่ควรกำหนดไว้ลอย ๆ ตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพราะอาจก่อให้เกิดปัญหาได้แก่ในการตีความได้

5.2.1.6 เพิ่มเติมให้มีบทบัญญัติเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดและผู้เสียภาษีมียหน้าที่จัดทำเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดเหมือนดังเช่นของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งอาจช่วยประหยัดเวลาในการตรวจสอบและช่วยลดข้อโต้แย้งที่จะเป็นการนำคดีขึ้นมาสู่ศาล

5.2.2 การแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากร

5.2.2.1 ควรแก้ไขสถานะของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 ให้เป็นกฎหมายโดยออกเป็นประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ ภายใต้ร่างบทบัญญัติกฎหมายต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนที่เสนอให้เพิ่มเติมดังกล่าว ทั้งนี้การแก้ไขสถานะของคำสั่งกรมสรรพากรให้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร จะช่วยให้รัฐสามารถลดการสูญเสียรายได้และลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี รวมถึงลดโอกาสที่จะก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี เนื่องจากการจัดเก็บภาษีอากรมีความแน่นอนชัดเจนและมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ซึ่งถือเป็นลักษณะของการจัดเก็บภาษีที่ดี

5.2.2.2 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 นอกจากการแก้ไขสถานะโดยการออกเป็นประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ควรมีการเพิ่มเติมนิยามของคำว่า “คู่สัญญาที่ไม่เป็นอิสระ” ลงไปด้วย เพื่อเป็นขอบเขตในการพิจารณาลักษณะของคู่สัญญาที่เข้ามาทำธุรกรรมกันซึ่งเป็นองค์ประกอบสำคัญในการพิจารณาเรื่องราคาตลาด เพื่อลดปัญหาจากการตีความที่แตกต่างกันของเจ้าพนักงานประเมินและผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับลักษณะความสัมพันธ์ของกลุ่มนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาที่เข้ามาทำธุรกรรมกัน โดยอาจศึกษาจากแนวทางของประเทศญี่ปุ่นที่มีการกำหนดคำนิยามของคำว่า “บริษัทในเครือต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษ” ที่มีการกำหนดว่าธุรกรรมที่ทำกับบริษัทในเครือต่างประเทศที่มีความสัมพันธ์เป็นพิเศษนั้น มีลักษณะของความสัมพันธ์แบบใดที่ถือว่าไม่ได้อยู่บนพื้นฐานของราคาตลาด อันทำให้กรมสรรพากรญี่ปุ่นมีอำนาจที่จะดำเนินการปรับปรุงราคา

5.2.2.3 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 นอกจากการแก้ไขสถานะโดยการออกเป็นประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยกำหนดขอบเขตของคำว่า “วัตถุประสงค์พิเศษ” เพื่อกำหนดรายละเอียดของกรณีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกระทำการตามนโยบายรัฐบาล เนื่องจากโดยปกติทั่วไปรายได้จากการประกอบธุรกรรม ต้องมีจำนวนที่คุ้มกับต้นทุนและรายจ่ายของกิจการเนื่องจากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น วัตถุประสงค์ที่ผู้ประกอบการมุ่งหมาย คือ กำไรสูงสุด โดยมีรายจ่ายต่ำสุด ดังนั้นในกรณีที่อธิบดีกรมสรรพากรได้มีการกำหนด “วัตถุประสงค์พิเศษ” อันจะทำให้รายได้จากการประกอบกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่ำกว่าราคาตลาด วัตถุประสงค์พิเศษนั้นควรมีการกำหนดขอบเขตไว้และต้องสามารถแสดงเหตุผลและหลักฐานที่น่าเชื่อถือได้ เช่น การให้ส่วนลดการให้บริการ แก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยงานรัฐ ควรมีขอบเขตที่แน่นอนกำหนดไว้เป็นการล่วงหน้า โดยมีหลักฐานอนุมัติของกรมการประกอบ เพื่อป้องกันการนำคำสั่งนี้ไปใช้เป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

5.2.2.4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 นอกจากการแก้ไขสถานะโดยการออกเป็นประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยการกำหนดให้กรณีลูกหนี้สถาบันการเงินซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลที่สามเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่สถาบันการเงิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และการโอนทรัพย์สินดังกล่าวนี้ มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดให้ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีเหตุอันสมควร⁸ เนื่องจากตามความเป็นจริงในบางกรณีเจ้าหนี้สถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่นที่ร่วมกันกับสถาบันการเงิน อาจไม่มีความประสงค์ที่จะได้รับการชำระหนี้เป็นการโอนทรัพย์สินจากลูกหนี้ ดังนั้นลูกหนี้จึงจำเป็นต้องโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดให้แก่บุคคลที่สามเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งในปัจจุบันกรณีเช่นนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นลูกหนี้จะไม่ได้รับประโยชน์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 ดังนั้นเพื่อให้การพิจารณาเหตุอันสมควรอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้มีประสิทธิภาพและมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมการพิจารณาเหตุอันสมควรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 ให้มีความครอบคลุมสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงในปัจจุบัน

5.2.3 กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้

ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้โดยนำหลักการตามกฎหมาย Tax Reform Bill 2012 ของประเทศญี่ปุ่นและตามกฎระเบียบ Treasury

⁸ ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จากการ โอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี (น. 47-48). เล่มเดิม.

Regulation ของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้ ในกรณีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการประจำปี โดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครือ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินเก็บไว้เป็นฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในการทำธุรกรรมอันจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการปรับปรุงนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ รวมถึงเป็นประโยชน์ต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องและมีมาตรฐานต่อไปในอนาคต

5.2.4 กำหนดบทลงโทษสำหรับการกระทำความผิดในหมวดเกี่ยวกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

กำหนดบทลงโทษเพื่อให้เกิดสภาพการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่มาตรการที่นำมาใช้กล่าวหาเพื่อลงโทษผู้เสียภาษีว่าธุรกรรมทางธุรกิจมีวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ นั้นต้องมีเหตุผลสนับสนุนและสามารถชี้แจงต่อผู้ประกอบการได้⁹ และได้มีการแจ้งข้อมูลและหลักฐานประกอบที่เพียงพอ มิฉะนั้นมาตรการนี้อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุนและการประกอบธุรกิจในประเทศไทยและระหว่างประเทศมากขึ้น

⁹ จาก “แนวความคิดเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ,” โดย ธนศักดิ์ จรรยาพูน, 2543 (พฤศจิกายน), *สรรพากรณ์สาส์น*, (74)7, น. 69.



บรรณานุกรม

บรรณานุกรม

ภาษาไทย

- กรมสรรพากร. (2551). คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530. สืบค้น 10 กันยายน 2557, จาก <http://www.rd.go.th/publish/17668.0.html>
- กรมสรรพากร. (2557). คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539. สืบค้น 22 กันยายน 2557, จาก <http://www.rd.go.th/publish/3585.0.html>
- กรมสรรพากร. (2557). พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 530) พ.ศ. 2554. สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก <http://www.rd.go.th/publish/28271.0.html>
- กรมสรรพากร. (2557). พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการลดอัตราและยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 564) พ.ศ. 2556. สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก <http://www.rd.go.th/publish/48271.0.html>
- กรมสรรพากร. (2557). ภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีการคำนวณดอกเบี้ยเงินกู้ยืมของบริษัทในเครือ. สืบค้น 12 กันยายน 2557, จาก <http://www.rd.go.th/publish/49017.0.html>
- กระทรวงการคลัง. (2554). รายงานประจำปี 2553 ของกระทรวงการคลัง. สืบค้น 14 พฤศจิกายน 2557, จาก <http://www.mof.go.th/home/AnnualReport/report-53>
- กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร. (2557). ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557. กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.
- กิตติพงศ์ อรุณพัฒน์พงศ์. (2538). กลยุทธ์การวางแผนภาษี (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.
- เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสริมธรรม. (2546). การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (พิมพ์ครั้งที่ 8). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- โกเมนทร์ สืบวิเศษ. (2549). คำบรรยายวิชาภาษีอากรว่าด้วยภาษีเงินได้นิติบุคคล (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: อ.ก.บรรณาสาร.
- ขจร สารพันธุ์. (2513). การภาษีอากร (ในคำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย). กรุงเทพฯ: บพิธ.
- ขจร สารพันธุ์. (2513). คำบรรยายวิชาการภาษีอากร. กรุงเทพฯ: บพิธ.

- จรัส แหยมสร้อยทอง. (2530). การป้องกันการหลีกเลี่ยงและการหนีภาษีเงินได้นิติบุคคลของ
บริษัท ข้ามชาติโค่นวิธีการตั้งราคาโอน (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ:
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- จิตร ณีสะนันท์ (2552). “ข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing
Agreement),” *สรรพากรสาส์น*, 56(2).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2542). “ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จากการโอน
ทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี,” *สรรพากรสาส์น*, 46(10).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2552). *การบริหารแนวคิดและทางเลือกร่วมสมัย*. กรุงเทพฯ: ศูนย์วิจัย
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2553). *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง*. กรุงเทพฯ.
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษี
ที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” *สรรพากรสาส์น*, 60(5).
- จิรศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและการวิเคราะห์* (พิมพ์ครั้งที่ 2).
กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และ ดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2552). “การตีความกฎหมายภาษีอากรต้อง
ตีความตามตัวอักษรหรือตีความตามเจตนารมณ์,” *วารสารศาลยุติธรรมปริทัศน์*, 28(1)
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม. (2548). “มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax
Avoidance measure) (ตอนที่ 1),” *เอกสารภาษีอากร*, 24(287).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม. (2546, มิถุนายน). *เอกสารประกอบการฝึกอบรม
หลักสูตรนักกฎหมายมหาชนภาครัฐ รุ่นที่ 1 (ภาค 2)*. การฝึกอบรมจัดโดยคณะ
นิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุษฎีลักษณ์ ตราชูธรรม. (2548). *ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 (ฉบับมี
คำอธิบายย่อและคำพิพากษาฎีกา)* (พิมพ์ครั้งที่ 7). กรุงเทพฯ: ที. เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2531). “ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร,” *วารสารกฎหมายคณะ
นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*, 12(1), 70.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2541). *คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: ที. เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2543). “การประเมินภาษีกรณีบริษัทในเครือกู้ยืมโดยไม่คิดดอกเบี้ย:
คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2499/2542,” *วารสารภาษี บัญชีและกฎหมายธุรกิจ*.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2544). *การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ:
ที. เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.

- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2548). “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่1),” *เอกสารภาษีอากร*, 24(283).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2548). “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่2),” *เอกสารภาษีอากร*, 24(284).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2551). *คำสอนวิชากฎหมายภาษีอากร (พิมพ์ครั้งที่ 5)*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมกฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2552). *มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13)*. กรุงเทพฯ: วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม.
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2558). “ภาษีกับการปรับปรุงโครงสร้างของบริษัทใหม่ (Restructure),” *สรรพากรสาส์น*. 42(1).
- ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2538). *รู้ซึ่งภาษีเงินได้นิติบุคคล (พิมพ์ครั้งที่ 3)*. กรุงเทพฯ: วิทยุชน.
- ณัฐพงศ์ โปษะบุตร. (2545). *หลักสุจริต: หลักพื้นฐานแห่งกฎหมายแพ่งและพาณิชย์*. สืบค้น 24 กันยายน 2557, จาก http://www.law.au.edu/images/journal/3-2555/F18_Nattapong.pdf
- ณัฐพงศ์ โปษะบุตร. (2555). “หลักสุจริต: หลักพื้นฐานกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” *วารสารนิติศาสตร์*, 3.
- ชนกณ แก้วสิดิตย์. (2546). *ภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักการทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน (พิมพ์ครั้งที่ 2)*. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.
- ชนกณ แก้วสิดิตย์. (2550). *คำอธิบายภาษีเงินได้ระหว่างประเทศและหลักทั่วไปของอนุสัญญาภาษีซ้อน*. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.
- ชนศักดิ์ จรยาพูน. (2543). “แนวความคิดเกี่ยวกับบทบัญญัติว่าด้วยการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรระหว่างประเทศ,” *สรรพากรสาส์น*, (74)7.
- ชานินทร์ กรัยวิเชียร. (2551, มีนาคม). *เอกสารประกอบงานวิชาการรำลึก ศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทัย ครั้งที่ 13 “100 ปี ชาตกาล ศาสตราจารย์จิตติ ดิงศภัทัย.”* กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- บัญชา เกลียรจิววงศ์. (2548). *ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (สารนิพนธ์ปริญญามหาบัณฑิต)*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- บุญธรรม ราชรักษ์. (2551). *เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย*. กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.

ปรนาคินทร์ กัตัญญุตานนท์, วรปรานี สิทธิธรรม, สุมาพร ศรีสุนทร และพุดพิงศ์ นิลสุ่ม. (2557).

การศึกษาเพื่อพัฒนากฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวกับการเสียภาษีจากการลงทุนใน
ต่างประเทศของผู้ประกอบการไทย (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักงาน
เศรษฐกิจการคลัง.

ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ่นส่วนและบริษัท.

ประมวลกฎหมายอาญา.

ประมวลรัษฎากร.

ประยูร เถลิงศรี. (2517). *หลักเศรษฐศาสตร์* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

ประสิทธิ์ ไชวโกล. (2554). *กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและ
พาณิชย์มาตรา 4-14* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: นิติธรรม.

ปรีดา นาคเนาวทิ. (2523). *เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์
มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

ปรีดี เกษมทรัพย์. (2526). *กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป* (พิมพ์ครั้งที่ 5). กรุงเทพฯ: เจริญวิทย์การพิมพ์.

ปรีดี บุญยัง, ชาญชัย วิชญาณุภาพ, และอวยพร ต้นละมัย. (2524). *เอกสารประกอบการสัมมนาชี้แจง
พระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524 กับปัญหาภาษี
เงินได้นิติบุคคล*. กรุงเทพฯ: สมาคมนักศึกษาเก่าพาณิชยศาสตร์และการบัญชี
มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

ปรีดี บุญยัง. (2540). *การคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล*. กรุงเทพฯ: ศูนย์ศึกษา
กฎหมายภาษี.

ปัญญาพร ทองเล็ก. (2552). *การภาษีอากรธุรกิจ* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: ออฟเซ็ด.

พนิต ชีรภาพวงศ์. (2545). “การพิสูจน์ราคาโอนระหว่างประเทศ,” *วารสารภาษีบัญชีและกฎหมาย
ธุรกิจ*.

พนิต ชีรภาพวงศ์. (2547). *คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 กับราคาโอน (Transfer Pricing)*.

พนิต ชีรภาพวงศ์. (2552). *ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation)* (พิมพ์ครั้งที่ 3).
กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

พล ชีรคุปต์. (2540). *สารพันปัญหาภาษีระหว่างประเทศ*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

พล ชีรคุปต์. (2552). “มาตรการทางกฎหมายในการป้องกันการกำหนดราคาโอน,” *วารสารกฎหมาย
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*, 27(3).

พัฒนา เรือนใจดี. (ม.ป.ป.). *ลักษณะการภาษีอากร* (เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา BUS 216 ของ
คณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม). กรุงเทพฯ.

- พิณรัตน์ ปานทอง. (2555). *มาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีเงินได้: ศึกษาเฉพาะกรณีการจำกัดการหักรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งให้บริการส่วนบุคคล* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ. (2549). *คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- ไพจิตร โรจนวานิช, ชุมพร เสนไสย, และสาโรช ทองประคำ. (2553). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร เล่มที่ 1*. กรุงเทพฯ: ชรรณนิติเพรส.
- มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์. (ม.ป.ป.). *โครงสร้างรายรับของรัฐบาลและแนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร*. สืบค้น 18 ธันวาคม 2556, จาก <https://computer.pcru.ac.th/emoodledata/28/ch3/3.doc>
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์. (2527). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วย 1-7* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช สาขาวิชานิติศาสตร์. (2527). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วย 8-15*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.
- เยาวกุล เกียรติสุนทร. (2545). *การภาษีอากรธุรกิจ*. กรุงเทพฯ: คณะวิทยาการจัดการสถาบันมหาวิทยาลัยราชภัฏสวนสุนันทา.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” *สรรพากรสาส์น*, 31(5), 106.
- รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550.
- ราชบัณฑิตยสถาน. (2556). *พจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน พ.ศ. 2554* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: นานมีบุ๊คส์.
- วภูวรัช ดีประชา. (2547). “ข้อพิจารณาบางประการจากคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (2),” *สรรพากรสาส์น*, 51(9).
- วรเจตน์ ภาคีรัตน์. (2550). “สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร,” *สรรพากรสาส์น*, 54(2).
- วิทย์ ดันตยกุล. (2526). *กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายเนติบัณฑิตสภา.
- ศาลภาษีอากรกลาง. (2548). *รวมบทความทางวิชาการเนื่องในโอกาสครบรอบ 19 ปีศาลภาษีอากรกลาง*. กรุงเทพฯ: พิมพ์อักษร.

- ศุภรัตน์ ควัฒน์กุล, และ ชาตรี ตันวานิชกิจ. (2547). *ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล* (เอกสารการสอน
ชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 9). นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. (2556). *กฎหมายภาษีอากร* (พิมพ์ครั้งที่ 4). สมุทรสาคร:
ที.เค.เอส.สยามเพรส.
- สมคิด บางโม. (2537). *ภาษีอากรธุรกิจ*. กรุงเทพฯ: อักษรกราฟฟิค.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2532). “ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่าภาษี,”
วารสารนิติศาสตร์, 19(1), 115.
- สมคิด เลิศไพฑูรย์. (2541). *คำอธิบายกฎหมายการคลัง* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: นิติธรรม.
- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2525). *การเงินธุรกิจและการภาษีอากร* (ในเอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจ
และการภาษีอากร หน่วยที่ 9). กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.
- สรรพากรสาส์น. (2549). “สารพันปัญหาภาษีสรรพากร สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการ
ลงทุน,” *สรรพากรสาส์น*, 53(5). สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก
[http://www.sanpakornsarn.com/
page_article_detail_03.php?alID=23](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?alID=23)
- สราวุธ วุฒนาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *คุณภาพ, รวมเล่ม 19 ปี
ศาลภาษีอากรกลาง* (3), 32.
- สาริต ผ่องธัญญา. (2547). “การกำหนดราคาโอนโดยให้เป็นไปตามราคาตลาด,” *สรรพากรสาส์น*,
51(10).
- สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง. (2553). *พระราชบัญญัติดอกเบี้ยเงินให้กู้ยืมของสถาบันการเงิน
(ฉบับที่ 3) พุทธศักราช 2535*. สืบค้น 15 สิงหาคม 2557, จาก
[http://www.fpo.go.th/FPO/index2.php? mod=
categoryview&categoryID=CAT0000517](http://www.fpo.go.th/FPO/index2.php?mod=categoryview&categoryID=CAT0000517)
- สืบค้น 21 มิถุนายน 2556, จาก www.lawreform.go.th/lawreform/th/content/10/7730.doc
- สุทธิพงษ์ ศรีสอาด. (2538). “กฎหมายต่อต้านการเลี่ยงภาษีของออสเตรเลีย,” *สรรพากรสาส์น*,
42(7).
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*, กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2557). *สิทธิประโยชน์ทางภาษีสรรพากร (Revenue Tax Benefit 2007)*.
สืบค้น 24 กันยายน 2557, จาก
www.rd.go.th/region3/fileadmin/document/Tax_Benefit_2007.ppt

- สุนทร มณีสวัสดิ์, สงวน สุทธิเลิศอรุณ และฐิติพงษ์ ธรรมานุสรณ์. (2538). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมาย*. (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพมหานคร: ทิพย์วิสุทธิการพิมพ์
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. (2554). *กฎหมายภาษีอากรระหว่างประเทศ* (พิมพ์ครั้งที่ 3). กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- สุวินัย วัฒนาการ. (2555). *การกำหนดราคาโอนสำหรับธุรกรรมบริการภายในกลุ่มบริษัท* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- หยุด แสงอุทัย. (2519). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อเนก เขียวถาวร, สมคิด แสงเพชร, อัมมกมล นัฏราคม, และอัญชลี ค้อคงคา. (2528). *การคลังรัฐบาล* (EC 341, ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง) (พิมพ์ครั้งที่ 6). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรพิน ผลสุวรรณ สบายรูป. (2537). “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22(1).
- อรรถพร พจนานุกรม. (2547). *คำบรรยายเกี่ยวกับภาษีอากร* (LW 406, มหาวิทยาลัยรามคำแหง). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- อรัญ ธรรมโน. (2513). *การคลัง*. กรุงเทพฯ: กรมสรรพสามิต.
- อรัญ ธรรมโน. (2527). *นโยบายภาษีอากร* (บทความทางวิชาการสาขาเศรษฐศาสตร์และเศรษฐศาสตร์เกษตร เสนอในการประชุมทางวิชาการครั้งที่ 22 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ 31 มกราคม – 2 กุมภาพันธ์ 2527). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.
- อวยพร ต้นละมัย. (2533). “การประเมินรายได้ ตามมาตรา 64 ทวิ (4),” *สรรพากรสาส์น*, 37(4).
- อุทัย หิรัญโต. (2525). *สารานุกรมศัพท์ทางเศรษฐศาสตร์*. กรุงเทพฯ: โอเดียนสโตร์.

ภาษาต่างประเทศ

- Takuma Mimura, Tomohiko Kaneko and Susan Eisenhauer. (2011, February, 22). “Japan’s 2014 Tax Reform would Expand Definition of foreign Related Corporation. Retrieved February 22, 2015, from <http://www.deloitte.12hna.com>
- Global Business Information Strategies, Inc. *Best Method Rule*. Retrieved March 20, 2015, from http://www.ustransferpricing.com/best_method_rule.html

Internal Revenue Service. *Allocation of Income and Deductions - IRC Section 482*. Retrieved March 15, 2015, from http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-011-005.html

Internal Revenue Service. *Treasury*. Retrieved March 15, 2015, from <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CFR-2010-title26-vol6/pdf/CFR-2010-title26-vol6-sec1-482-1.pdf>

OECD. (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multination Enterprises and Tax Administrations*, 183-184. Retrieved March 10, 2015, from http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

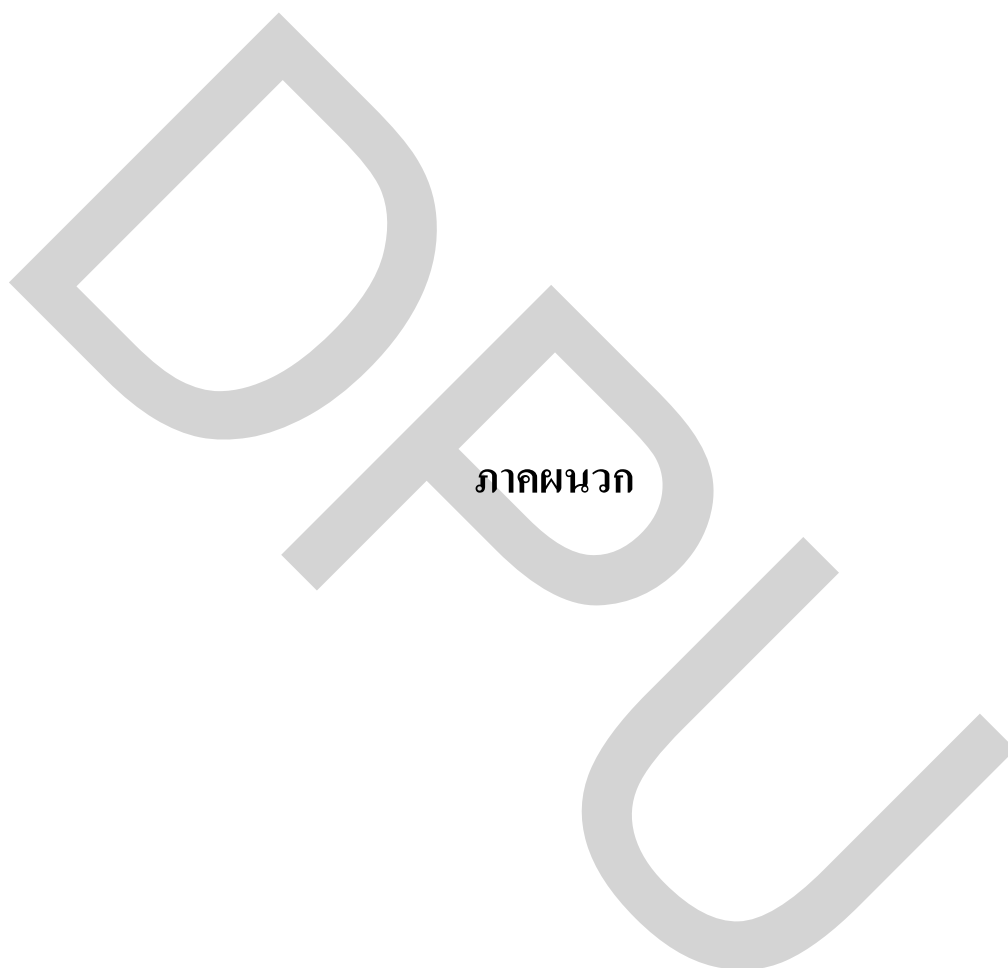
Quanterra Global. (n.d.). *The Transfer Pricing Specialists*. Retrieved April 24, 2015, from http://www.quanterraglobal.com/wp-content/uploads/2014/04/QG_Transfer-Pricing-in-Japan_19May2014.pdf

Taxation Ruling TR 92/11. Income tax: application of the Division 13 transfer pricing provisions to loan arrangements and credit balances. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?docid=TXR/TR9211/NAT/ATO/00001>

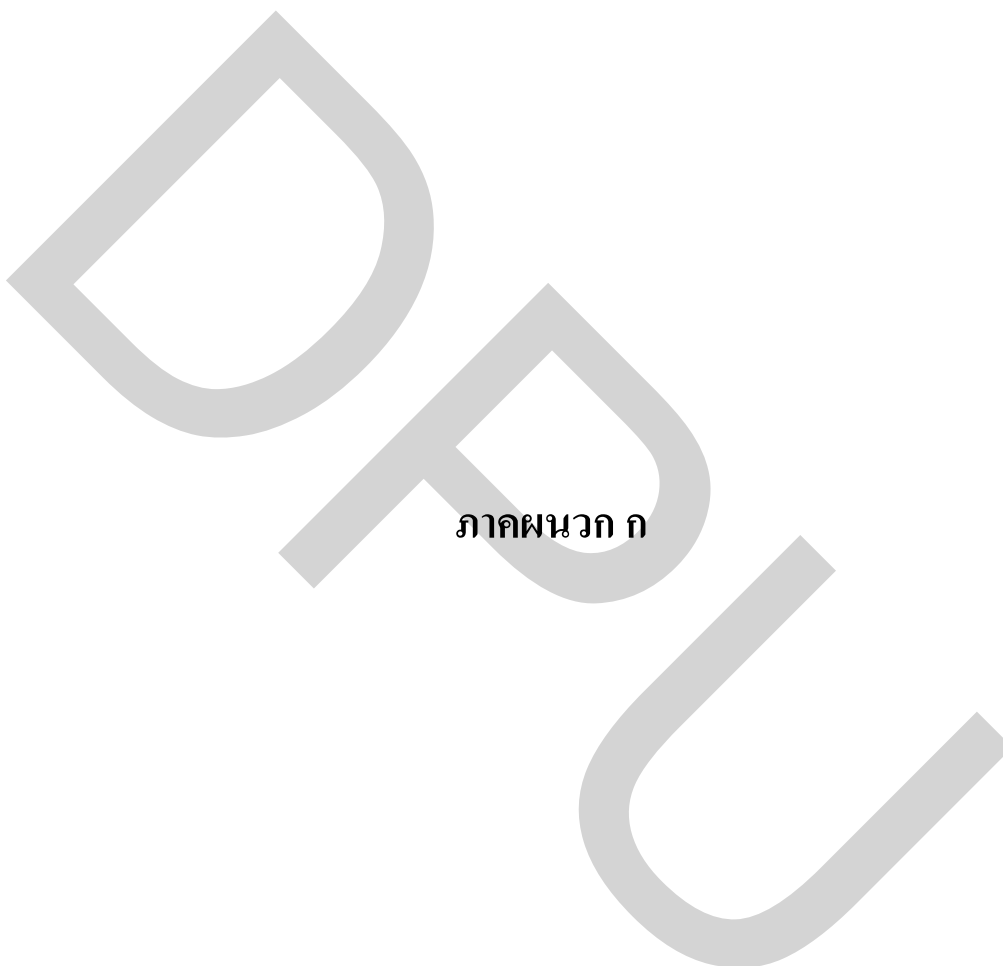
Taxation Ruling TR 97/20. Income tax: arm's length transfer pricing methodologies for international dealings. Retrieved April 15, 2015, from <http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?Docid=TXR/TR9720/NAT/ATO/00001>

Transfer Pricing Resources for Australia. Retrieved March 24, 2015, from http://www.transferpricing.com/worldtransferpricing_files/world_files/australia/australia.htm#Australian Transfer Pricing Regulations and Taxation Rulings

Woellner, Barkoczy et al. (n.d.). *Australian Taxation Law* (10th ed.) CCH Australian.



ภาคผนวก



ภาคผนวก ก

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 57/2538

เรื่อง แนวทางการพิจารณา กรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและ ธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำกรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัท สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะและการหักค่าเสียหรือและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สินที่รับโอนจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เดิม กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 การแยกกิจการทั้งสองประเภทออกจากกัน โดยการตั้งบริษัทขึ้นใหม่ ซึ่งบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เดิมจะต้องมีการโอนทั้งทรัพย์สินและหนี้สินไปยังบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่นั้น ในกรณีนี้ให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ผู้โอน มีหน้าที่เสียภาษีตามประมวลรัษฎากร ดังนี้ คือ

(1) ภาษีเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินต่าง ๆ ถือเป็นการขาย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตามปกติจะต้องตีราคาทรัพย์สินในราคาตามสภาพของทรัพย์สิน ณ วันโอน แต่ต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด ณ วันโอนตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

หากการโอนทรัพย์สินในกรณีดังกล่าว เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนด ตามข้อ 2 ให้ถือว่า การโอนทรัพย์สินดังกล่าว เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

(2) ภาษีมูลค่าเพิ่ม การโอนทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มหรือที่ใช้ในการประกอบกิจการทั้งที่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มไปให้บริษัทที่ตั้งใหม่ ถือเป็นการขายสินค้า ตามมาตรา 77/1 (8) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้โอนต้องเรียกเก็บภาษีมูลค่าเพิ่มจากบริษัทตั้งใหม่ผู้รับโอนในอัตราร้อยละ 7.0 ตามมาตรา 77/2 และมาตรา 82/4 แห่งประมวลรัษฎากร โดยถือราคาตามที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) เป็นมูลค่าของฐานภาษี

(3) ภาษีธุรกิจเฉพาะ การโอนทรัพย์สินที่เป็นอสังหาริมทรัพย์ ในกรณีดังกล่าว ถือเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตามมาตรา 3 (5) แห่งพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 244) พ.ศ. 2534 บริษัทผู้โอนจะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 91/2(6) แห่งประมวลรัษฎากร

สำหรับรายรับซึ่งเป็นฐานภาษีที่ต้องนำมาคำนวณเพื่อเสียภาษีธุรกิจเฉพาะนั้น ต้องใช้ราคาตลาดหรือราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม

ตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ซื้อขายในวันที่มีการโอนอสังหาริมทรัพย์นั้น แล้วแต่อย่างใด จะมากกว่า

แต่หากการโอนอสังหาริมทรัพย์ในกรณีดังกล่าว เป็นไปตามเงื่อนไข วิธีการและ หลักเกณฑ์ที่กำหนด ตามข้อ 2 ให้ถือว่ากรณีดังกล่าวมีเหตุอันสมควรที่จะถือว่ามูลค่าของทรัพย์สิน ที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน เป็นรายรับซึ่งเป็นฐานภาษีที่จะนำมาคำนวณภาษีธุรกิจ เฉพาะ

ข้อ 2 การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ ให้ถือเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมี เหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

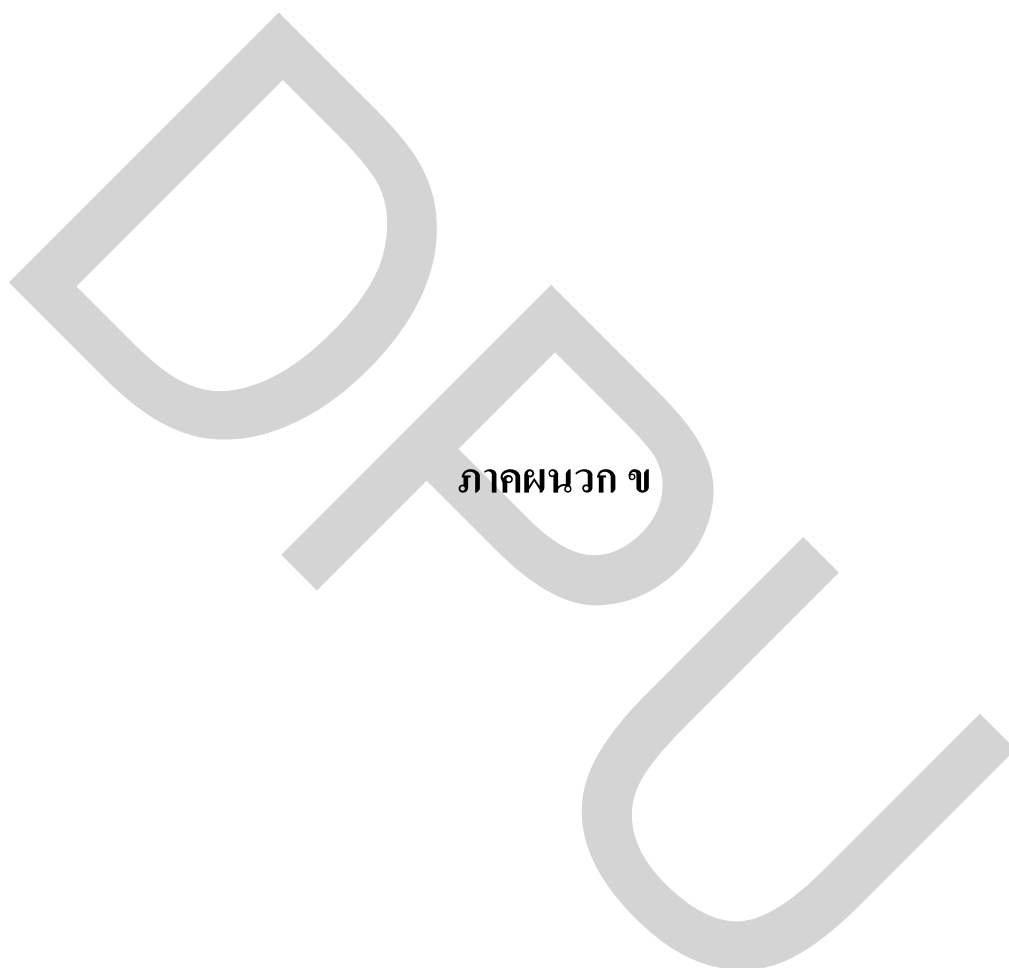
- (1) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ที่จดทะเบียนจัดตั้ง ขึ้นใหม่เพื่อการรับโอนกิจการโดยเฉพาะ และ
- (2) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชนจำกัด ที่มีวัตถุประสงค์ ประกอบธุรกิจหลักทรัพย์และต้องได้รับโอนทรัพย์สินก่อนหรือภายใน 30 วัน นับแต่วันที่ ได้รับ โบนัสขาดประกอบธุรกิจหลักทรัพย์ และ
- (3) ผู้โอนต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่าร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมด ที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้รับโอน และ
- (4) ผู้โอนและผู้รับโอน ต้องดำเนินการโอนและรับโอนทรัพย์สินในราคา ไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน และ
- (5) ผู้โอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ ดังกล่าวแล้ว และ
- (6) ผู้โอนต้องแจ้งการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้า ก่อนวันที่โอนไม่น้อยกว่า 15 วัน

ข้อ 3 การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ที่บริษัทผู้รับโอนได้รับ ทรัพย์สินจากบริษัทผู้โอน ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุน สุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไข และอัตราที่บริษัทผู้โอนใช้อยู่เพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่า ต้นทุนที่เหลืออยู่นั้นเท่านั้น

สั่ง ณ วันที่ 2 สิงหาคม พ.ศ. 2538

จตุรมงคล โสณกุล

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ข

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 64/2539

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการค่าน้ำ วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้ เป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

- (1) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ เพื่อการรับโอนกิจการโดยเฉพาะ และ
- (2) ผู้รับโอนต้องเป็นบริษัทที่มีวัตถุประสงค์ประกอบกิจการผลิตสินค้าหรือการให้บริการค่าน้ำ วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี และต้องได้รับโอนทรัพย์สินก่อนเริ่มประกอบกิจการ และ
- (3) ผู้โอนต้องถือหุ้นในบริษัทผู้รับโอนไม่น้อยกว่าร้อยละ 99 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทผู้รับโอน และ
- (4) ผู้โอนและผู้รับโอนต้องดำเนินการโอนและรับโอนทรัพย์สินในราคาไม่ต่ำกว่าราคาตามมูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ณ วันที่โอน และ
- (5) ผู้โอนจะต้องไม่เป็นลูกหนี้ภาษีอากรค้างของกรมสรรพากร ณ วันที่โอน เว้นแต่ได้จัดให้มีธนาคารหรือหลักทรัพย์ค้ำประกันหนี้ภาษีอากรค้าง และค่าใช้จ่ายในการบังคับหนี้ดังกล่าวแล้ว และ
- (6) ผู้โอนต้องแจ้งการโอนทรัพย์สินดังกล่าวให้กรมสรรพากรทราบล่วงหน้าก่อนวันที่โอนไม่น้อยกว่า 7 วัน

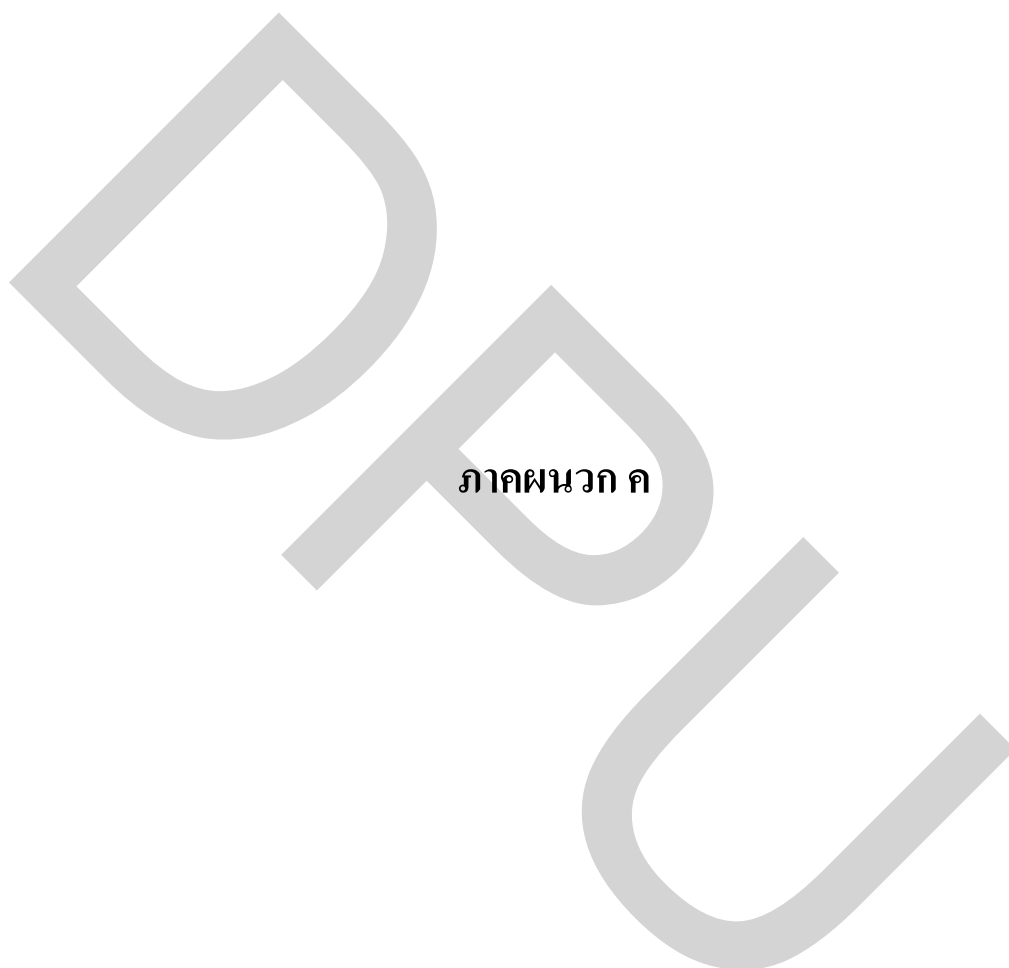
การโอนทรัพย์สินดังกล่าว ให้ถือราคาที่โอนและรับโอนเป็นราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นตามมาตรา 65 ทวิ (3) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ทั้งนี้ไม่เป็นการเสื่อมสิทธิที่เจ้าพนักงานประเมินจะกำหนดราคาขาย ตามมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร และกำหนดจำนวนเงินเพิ่มขึ้นตามมาตรา 123 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับการโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับสำหรับการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล
ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งมีรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม
 2539 เป็นต้นไป

สั่ง ณ วันที่ 25 กันยายน พ.ศ. 2539

ร้อยเอก สุชาติ เชาว์วิศิษฐ

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ค

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 113/2545

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำผู้เสียภาษีในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร โดยนำรายได้จากการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ในการคำนวณรายได้และรายจ่ายตามวรรคหนึ่งให้ใช้เกณฑ์สิทธิ โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องนำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้จะยังไม่ได้รับชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และให้นำ รายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้จะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

ข้อ 2 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 กระทำธุรกรรมกับคู่สัญญาของตนโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร ถ้าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นไม่ได้ปรับปรุงรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาดเพื่อเสียภาษีเงินได้ ให้เจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด

คำว่า “ราคาตลาด” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า ราคาของค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย ซึ่งคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันพึงกำหนดโดยสุจริตในทางการค้า กรณีโอนทรัพย์สินให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีลักษณะ ประเภทและชนิดเช่นเดียวกัน ณ วันที่โอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน

คำว่า “คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายความว่า คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ข้อ 3 ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งดังต่อไปนี้

(1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

(2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 50 บาท บริษัท A ขายสินค้านั้นต่อให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 90 บาท ทั้งนี้ สมมุติให้อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันในตลาดที่ขายสินค้าชนิดเดียวกันนั้น คือ 20% ของราคาขายต่อราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ราคาสินค้าขายต่อให้แก่บริษัททั่วไป = 90 บาท

หัก กำไรขั้นต้น $(90 \times 20\%) = 18$ บาท

ราคาตลาด = 72 บาท

(3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

ตัวอย่าง

บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A ซึ่งเป็นบริษัทในเครือในราคา 75 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 50 บาท บริษัท ข. ขายสินค้าชนิดเดียวกันให้แก่บริษัท B ซึ่งเป็นบริษัททั่วไปในราคา 100 บาท ต้นทุนสินค้าขายคือ 60 บาท ดังนั้น อัตรากำไรขั้นต้นที่ขายให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน คือ 40% ของราคาขายหรือ 66.67% ของต้นทุนสินค้า (40/60)

ราคาตลาดที่บริษัท ก. ขายสินค้าให้แก่บริษัท A คำนวณได้โดย

ต้นทุนสินค้าขายให้แก่บริษัทในเครือ = 50 บาท

บวก กำไรขั้นต้น (50 x 66.67%) = 33.34 บาท

ราคาตลาด = 83.34 บาท

(4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม (1) (2) และ (3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

ข้อ 4 ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียหายสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

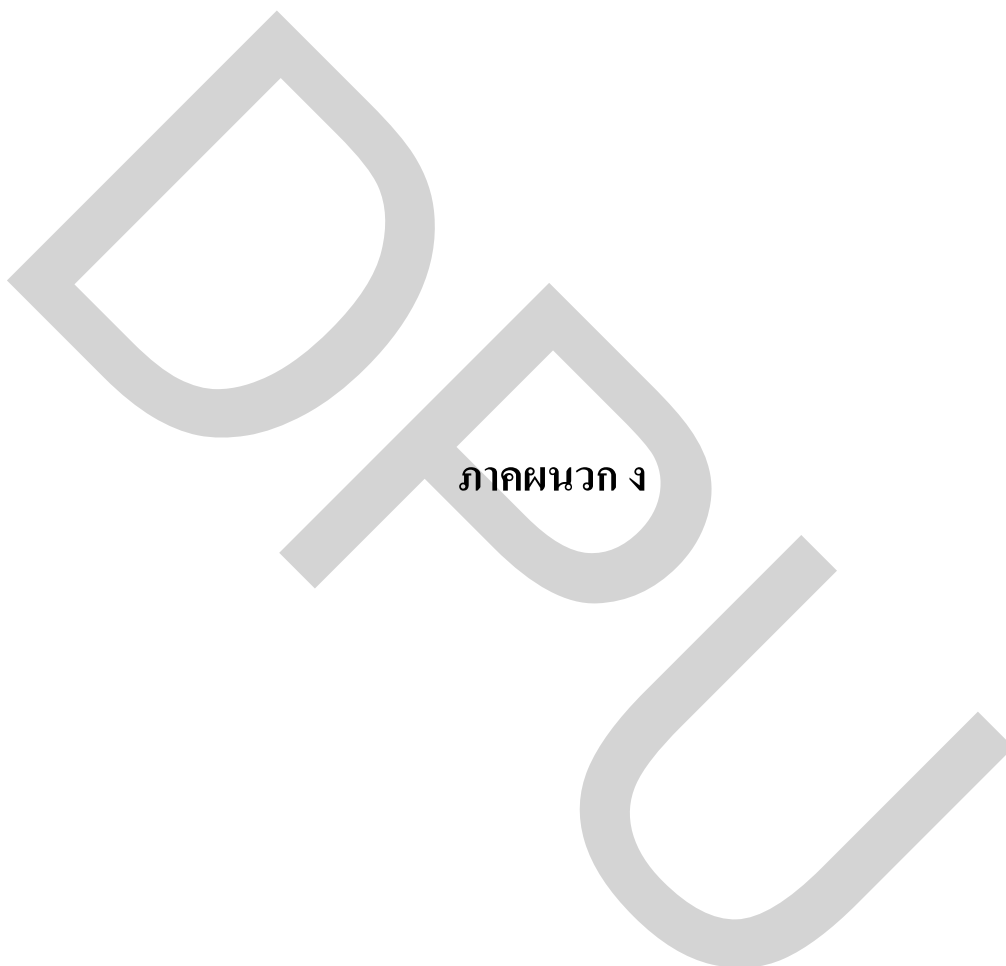
กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น

ข้อ 5 กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา

สั่ง ณ วันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

ศุภรัตน์ วัฒนกุล

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก ง

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป.127/2546

เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการให้บริการที่เข้าลักษณะ
เป็นการให้บริการโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 ให้ถือว่าการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดที่เข้าลักษณะดังต่อไปนี้เป็นการให้บริการโดยไม่มีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

- (1) ผู้ให้บริการต้องให้บริการแก่ผู้รับบริการตาม (2) เฉพาะการดำเนินงานตามวัตถุประสงค์ของโครงการพิเศษที่จัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล
- (2) ผู้รับบริการต้องเป็นหน่วยงานราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาล

ตัวอย่าง

บริษัท ก. จำกัด ผู้จำหน่ายรถยนต์ได้ให้คณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นตามโครงการเตรียมการจัดประชุมระหว่างประเทศของรัฐบาลยืมใช้รถยนต์โดยไม่มีค่าตอบแทนจำนวน 10 คัน เพื่อใช้เป็นพาหนะของผู้นำต่างประเทศที่เดินทางเข้ามาร่วมประชุมในการจัดประชุมระหว่างประเทศ ซึ่งประเทศไทยรับเป็นเจ้าภาพจัดการประชุม การให้ยืมใช้รถยนต์ ดังกล่าวถือเป็นการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ. 2545 เป็นต้นไป

ประกาศ ณ วันที่ 28 พฤษภาคม พ.ศ. 2546

ศุภรัตน์ วัฒนกุล

(ศุภรัตน์ วัฒนกุล)

อธิบดีกรมสรรพากร



ภาคผนวก จ

คำสั่งกรมสรรพากร

ที่ ป. 150/2558

เรื่อง ภาษีเงินได้นิติบุคคล การพิจารณาเหตุอันสมควร ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

และกรณีคำนวณรายได้รายจ่าย ตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร

เพื่อให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีคำนวณรายได้และรายจ่ายของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร กรมสรรพากรจึงมีคำสั่งดังต่อไปนี้

ข้อ 1 กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำการอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกันให้ถือว่ากรณีมีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

ข้อ 2 กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนด และการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นลูกหนี้ต้องโอนทรัพย์สินหรือให้บริการแก่สถาบันการเงินดังกล่าวโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่ากรณีการโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

ข้อ 3 กรณีสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้ได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ประกาศกำหนด และการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวทำสัญญาหรือข้อตกลงให้ลูกหนี้ชำระเงินต้นก่อนการชำระดอกเบี้ย ค่าธรรมเนียมหรือค่าบริการ ให้ถือว่า เป็นกรณีที่ต้องอธิบดีกรมสรรพากรอนุมัติให้สถาบันการเงินดังกล่าวกระทำได้

ตามมาตรา 65 วรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557

ข้อ 4 ในข้อ 1 ข้อ 2 และข้อ 3

“สถาบันการเงิน” หมายความว่า

- (1) สถาบันการเงินของรัฐที่มีกฎหมายเฉพาะจัดตั้งขึ้น
- (2) สถาบันการเงินตามกฎหมายว่าด้วยธุรกิจสถาบันการเงิน
- (3) บริษัทบริหารสินทรัพย์ไทยตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์ไทย
- (4) บริษัทบริหารสินทรัพย์ตามกฎหมายว่าด้วยบริษัทบริหารสินทรัพย์

“ลูกหนี้ของสถาบันการเงิน” ให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

ข้อ 5ให้นำความในข้อ 1 ข้อ 2 และข้อ 3 มาใช้บังคับกับการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างเจ้าหนี้อื่นกับลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น ซึ่งได้ดำเนินการปรับปรุงโครงสร้างหนี้โดยนำหลักเกณฑ์การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของสถาบันการเงินที่ธนาคารแห่งประเทศไทยประกาศกำหนดมาใช้โดยอนุโลม ทั้งนี้ เฉพาะการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ที่กระทำระหว่างวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม พ.ศ. 2557 “เจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า เจ้าหนี้ที่ไม่ใช่สถาบันการเงิน ซึ่งได้ดำเนินการเจรจาร่วมกับสถาบันการเงินในการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ให้แก่ลูกหนี้และได้ทำความตกลงเป็นหนังสือร่วมกับ เจ้าหนี้ซึ่งเป็นสถาบันการเงิน “ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่น” หมายความว่า ลูกหนี้ของเจ้าหนี้อื่นซึ่งเป็นลูกหนี้ของสถาบันการเงินด้วย และให้หมายความรวมถึงผู้ค้ำประกันของลูกหนี้ด้วย

ข้อ 6 คำสั่งนี้ให้ใช้บังคับตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2556 เป็นต้นไป

ตั้ง ณ วันที่ 11 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2558

ประสงค์ พูนธเนศ

(นายประสงค์ พูนธเนศ)

อธิบดีกรมสรรพากร

ประวัติผู้เขียน

ชื่อ-นามสกุล

ประวัติการศึกษา

นางสาวเพ็ญพิชชา มาลัย

พ.ศ. 2550 นิติศาสตรบัณฑิต มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์

พ.ศ. 2553 ผ่านการอบรมหลักสูตรวิชาว่าความของ

สำนักฝึกอบรมวิชาว่าความแห่งสหประชาชาติ รุ่น 32

พ.ศ. 2554 ผ่านการอบรมหลักสูตรกฎหมายทรัพย์สิน

ทางปัญญาเพื่อการพัฒนาและเพิ่มมูลค่าทางธุรกิจ

ศาลทรัพย์สินทางปัญญาและการค้าระหว่างประเทศกลาง

พ.ศ. 2555 ผ่านการอบรมการขึ้นทะเบียนเป็น

ทนายความผู้ทำคำรับรองลายมือชื่อและเอกสาร (Notarial Services Attorney)

พ.ศ. 2555 ผ่านอบรมหลักสูตร “การสร้างบุคลากรผู้ที่มีความรู้เฉพาะทางด้านการจดทะเบียนเครื่องหมายการค้า”

โดยกรมทรัพย์สินทางปัญญา

พ.ศ. 2555 ฝึกอบรมหลักสูตร “ตัวแทนสิทธิบัตร”

โดยกรมทรัพย์สินทางปัญญา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

พ.ศ. 2554 - ปัจจุบัน ทนายความและตัวแทนสิทธิบัตร

บริษัท เอส แอนด์ ไอ อินเตอร์เนชั่นแนล บางกอก ออฟฟิศ

พ.ศ. 2551 พนักงานต้อนรับภาคพื้นดิน

บริษัท การบินไทย จำกัด (มหาชน)

พ.ศ. 2552 เจ้าพนักงานประνομหนี่

ธนาคารกรุงเทพ จำกัด (มหาชน)