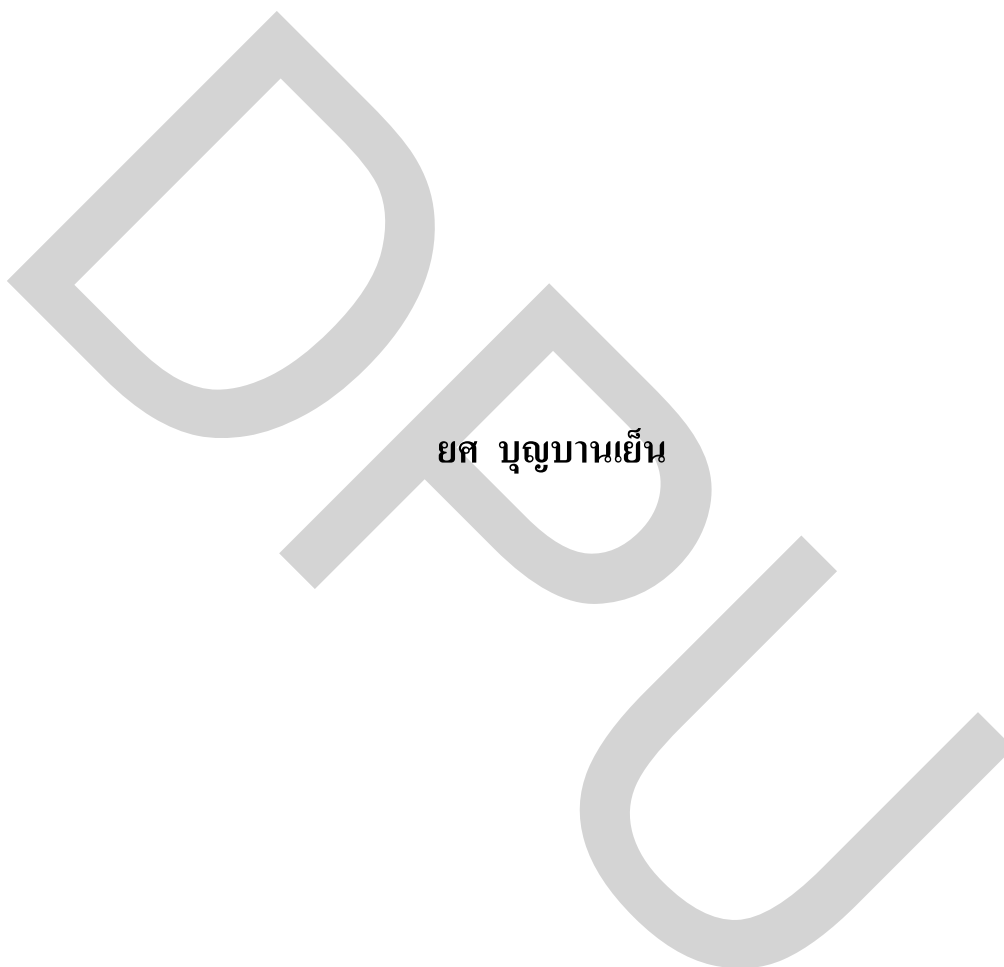


ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล:  
ศึกษากรณีการลดบอกรหักภาษี



วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต  
สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ปริธี พนมยงค์  
มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์  
พ.ศ. 2558

**Problems concerning the Withholding of Corporate Income Tax:  
Case Study on Tax Avoidance**



**Yot Boonbanyen**

**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	ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล: ศึกษากรณีการหลบหลีกเลี่ยงภาษี
ชื่อผู้เขียน	ยศ บุญบานเย็น
อาจารย์ที่ปรึกษา	รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์
สาขาวิชา	นิติศาสตร์
ปีการศึกษา	2557

### บทคัดย่อ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เป็นการหักภาษีสำหรับการจ่ายเงินได้จากผู้รับเงินได้ที่เป็นนิติบุคคล ซึ่งจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ และมีเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร โดยกำหนดให้หักภาษีเงินได้ทุกครั้งที่มีการจ่ายเงินได้และนำส่งให้แก่รัฐ ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเครดิตจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีเป็นการช่วยบรรเทาภาระของผู้มีเงินได้ที่ต้องชำระภาษีเป็นจำนวนมาก โดยให้ผู้มีเงินได้สามารถเสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อยและทำให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอเพื่อนำไปพัฒนาประเทศ ก่อให้เกิดสภาพคล่อง ลดภาวะการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ บรรเทาภาระของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหรือการติดตามการจัดเก็บในภายหลัง ลดการบิดเบือนการใช้อำนาจเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี อีกทั้งยังสามารถลดแรงกดดันในการหลบหลีกเลี่ยงภาษีของผู้มีเงินได้

จากการศึกษาพบว่า การหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่เกิดจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีปัญหาหลายประการ ได้แก่ ปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี กรณีบุคคลธรรมดาทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อหวังผลทางภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล เพื่อที่จะได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 โดยการหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินได้จากแหล่งรายได้ภายในประเทศและการบิดเบือนประเภทเงินได้ที่จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ไม่ต้องการให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเนื่องจากมีอัตราที่สูงคือร้อยละ 10 และร้อยละ 15 ปัญหาการหลบหลีกเลี่ยงภาษีตาม มาตรา 3 เตรส อันเนื่องมาจากคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ที่มีการกำหนดประเภทเงินได้และอัตราในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หลายข้อและหลายอัตรา ปัญหาทั้งสามมาตราที่กล่าวมานั้น ขัดต่อหลักความเป็นธรรมและขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง ซึ่งในปัจจุบันประเทศไทย ยังไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่บัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องการ

หักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล มีเพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาलगและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 ที่นำมาใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ในบางกรณีเท่านั้น

ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้ทำระบบติดตามความเคลื่อนไหวทางด้านบัญชีของนิติบุคคล เพื่อตรวจสอบการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทที่จัดตั้งขึ้น โดยไม่มีเจตนาที่จะประกอบการจริง แต่จัดตั้งขึ้นเพื่ออาศัยช่องว่างของกฎหมายในการหลบหลีกภาษีตามมาตรา 69 ตรี และเสนอให้มีการเพิ่มอัตราหักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลกรณีที่มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 69 ตรี เป็นอัตราร้อยละ 2 ในกรณีที่มีการถือครองอสังหาริมทรัพย์ตั้งแต่ 4 ปีขึ้นไป ให้มีการกำหนดอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในทุกประเภทเงินได้เพียงอัตราเดียว อย่างต่ำที่สุดคือ 3-5% เพื่อลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษี นอกจากนี้กำหนดให้นิติบุคคลสำนักงานใหญ่หรือสำนักงานสาขาที่เป็นคู่สัญญาในสัญญาต้องเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย อีกทั้งให้มีการตรากฎหมายเป็นการเฉพาะ เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีในการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลโดยอาศัยหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบเพราะหลักดังกล่าวทำให้สามารถต่อต้านการหลบหลีกภาษีได้

Thesis Title	Problems concerning the Withholding of Corporate Income Tax: Case Study on Tax Avoidance
Author	Yot Boonbanyen
Thesis Advisor	Associate Professor Dr. Jirasak Rodchandra
Department	Law
Academic Year	2014

### ABSTRACT

The withholding corporate income tax is the tax withheld on income and levied on the income recipients which are juristic persons incorporated under Thai and foreign laws. These juristic persons must also earn assessable income according to section 40(2)-(8) of the Revenue Code. It is stipulated that the tax shall be withheld whenever the income is paid and remitted to the state. The income recipient may file a tax return, creditable against the actual tax liability in each tax year, thus relieving the income recipients of a burden of paying their tax in lump sums. This way, the tax is paid gradually, leading to a constant flow of the government's income to be used for the development of the country and the reduction of tight money within the economy. Furthermore, it will be less burdensome for the officers to inspect or collect such tax. It is likely that bribery among the tax collection officers, and the motive to avoid tax payable by the income recipients will be reduced.

According to the study, it was found that there are a number of tax-avoidance problems arising from the withholding of corporate income tax including the problem of an avoidance of the withholding tax levied according to section 69 Ter concerning a case where a natural person avoiding to pay tax on income derived from a sale of immovable property with an aim to be withheld of the corporate income tax at the rate of 1 per cent, as well as the problem of an avoidance of the withholding tax according to section 70. This is done by an avoidance to pay tax on income derived from domestic income sources and a manipulation of the wording of the type of their paid income so that the tax would not be withheld at such high rates of 10 and 15 per cent. Apart from that, there is a problem of an avoidance of tax levied according to section 3 Tres. This is due to the order made by the Director General of the Revenue Department of reference

number Tor Por 4/2528, specifying different types of income and the rates of tax to be withheld. All these three aforementioned problems contradict the principle of equity, the principle of economic efficiency and economic neutrality. At present, there has not been specific anti-tax avoidance measures on the withholding of corporate income tax. There were only general provisions on deceptive intent and disguised juristic acts, according to the Civil and Commercial Code section 155, which can only be used to combat tax avoidance in some cases.

Therefore, it is recommended that the monitoring system of corporate accounting records shall be created in order to inspect and examine the registration of companies incorporated without actual intention to conduct business. Instead, these companies are incorporated by taking advantage of the loopholes in the law to avoid the tax levied under section 69 Ter. In addition, it is suggested that the rate of withholding corporate income tax on income derived from a sale of immovable property according to Section 69 Ter of the Revenue Code shall be increased to 2 per cent for the over-4-year land tenure. Also, a single withholding tax rate for all income types is proposed at the minimum rate of 3-5 per cent in order to discourage the tax avoidance. Moreover, it is proposed that the corporate headquarters or branch offices that are contract parties shall be responsible for withholding corporate income tax so that an avoidance of withholding corporate income tax is effectively deterred. This is based on the doctrine that the spirit of law is more important than its form, since such doctrine can truly fight against the problem of tax avoidance.

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้คงไม่อาจสำเร็จลุล่วงลงได้หากปราศจากความช่วยเหลือจากผู้มีพระคุณหลายท่านที่ได้กรุณาให้คำปรึกษา ชี้แนะแนวทางในการศึกษาหาข้อมูล รวมทั้งให้การสนับสนุนในด้านต่าง ๆ แก่ผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์มาโดยตลอดตั้งแต่แรกเริ่มจนกระทั่งสำเร็จเป็นรูปเล่ม

ขอกราบขอบพระคุณ ศาสตราจารย์ ดร.ธีระ ศรีธรรมรักษ์ ที่ให้โอกาสแก่ผู้เขียนในการจัดทำวิทยานิพนธ์ และท่านกรุณาได้รับเป็นประธานกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ และได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้คำแนะนำ ตลอดจนถึงชี้แนะแนวทางและให้โอกาสในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

ขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์ ดร.จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ที่ท่านได้กรุณาได้รับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ให้แก่ผู้เขียน โดยท่านได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้ความรู้ คำปรึกษา คำแนะนำ ร่วมวิเคราะห์ปัญหา รวมถึงชี้แนะแนวทางในการจัดทำวิทยานิพนธ์ ตลอดจนคอยสนับสนุนติดตามความคืบหน้าและให้กำลังใจแก่ผู้เขียนตลอดเวลา วิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะเสร็จสมบูรณ์มิได้เลยหากไม่ได้รับความกรุณา ความเมตตา และความเอาใจใส่จากท่านอาจารย์

ขอกราบขอบพระคุณ รองศาสตราจารย์พินิจ ทิพย์มณี และ ศาสตราจารย์ ดร.ลาวัณย์ ถนัดศิลป์กุล ที่ได้กรุณาได้รับเป็นกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ และได้สละเวลาอันมีค่าของท่านมาให้คำแนะนำ ตลอดจนถึงชี้แนะแนวทางในการแก้ไขเพิ่มเติมวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้มีความสมบูรณ์มากขึ้น

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณ ตายาย บิดามารดา น้าอา พี่สาวน้องสาว อันเป็นที่เคารพรักยิ่งของผู้เขียนที่คอยสนับสนุนทางการศึกษา ให้โอกาสผู้เขียนได้ศึกษาเล่าเรียนมาโดยตลอด และคอยเป็นห่วงให้กำลังใจผู้เขียนเสมอมา จนทำให้ผู้เขียนประสบความสำเร็จในชีวิตทุกด้าน รวมทั้งเรื่องวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณท่านเป็นอย่างสูง

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณท่านผู้แต่งตำรา บทความ คำพิพากษาศาลฎีกา วิทยานิพนธ์ต่าง ๆ งานวิจัยทั้งหลาย ที่ผู้เขียนได้นำมาศึกษาค้นคว้า ตลอดจนเพื่อน ๆ รุ่น 53 ทุกท่านที่คอยสนับสนุนให้กำลังใจในการเขียนวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ให้สำเร็จลุล่วงไปได้ด้วยดี

หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้สามารถก่อให้เกิดประโยชน์ทางการศึกษาหรือในทางปฏิบัติได้ ผู้วิจัยขอขอบพระคุณนี้แต่ครูบาอาจารย์ทุกท่านที่ได้ประสิทธิ์ประสาทวิชาความรู้แก่ผู้เขียน ผู้แต่งตำรา ผู้เขียนบทความทุกท่านที่ผู้เขียนได้ใช้เป็นข้อมูลในการทำวิทยานิพนธ์เล่มนี้

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย .....	๗
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	๖
กิตติกรรมประกาศ.....	๗
สารบัญตาราง .....	๘
บทที่	
1. บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา.....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา.....	6
1.3 สมมติฐานของการศึกษา.....	6
1.4 ขอบเขตของการศึกษา.....	6
1.5 วิธีดำเนินการศึกษา .....	6
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ.....	7
2. แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและ หลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย .....	8
2.1 ความนำ.....	8
2.2 แนวความคิด ทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้ .....	9
2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	22
2.4 หลักการหักภาษี ณ ที่จ่าย .....	27
2.5 การวางแผนภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร .....	28
3. มาตรการในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามกฎหมายไทยและ กฎหมายต่างประเทศ .....	39
3.1 มาตรการในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามกฎหมายไทย .....	39
3.2 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลของประเทศอังกฤษ .....	91
3.3 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลประเทศญี่ปุ่น .....	98
4. วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล .....	103



สารบัญ (ต่อ)

บทที่	หน้า
4.1 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี .....	103
4.2 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70.....	111
4.3 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส .....	117
4.4 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี มาตรา 70 มาตรา 3 เตรส ต่อหลักความเป็นธรรมและ หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง.....	121
4.5 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตาม ประมวลรัษฎากรและการหลบหลีกภาษีมีความแตกต่างจากหลักการของ กฎหมายต่างประเทศประการใดหรือไม่ .....	128
5. บทสรุปและข้อเสนอแนะ .....	130
5.1 บทสรุป .....	130
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	134
บรรณานุกรม .....	139
ประวัติผู้เขียน .....	143

สารบัญตาราง

ตารางที่	หน้า
3.1 สรุปรายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรศ แห่งประมวลรัษฎากร .....	58
3.2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษ .....	94
3.3 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของอังกฤษ .....	96
3.4 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของญี่ปุ่น.....	100
4.1 แสดงการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับกรณีได้มาโดยวิธีอื่น (กรณีซื้อมาเพื่อขายต่อ).....	109

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษี คือ การเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับ โดยเจ้าหน้าที่ของรัฐนำไปใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมโดยรวมและครอบคลุมรายจ่ายสาธารณะของรัฐ โดยผู้จ่ายเงินจะไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง<sup>1</sup>

รัฐบาลจำเป็นต้องหาเงินมาใช้จ่ายเพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะให้แก่พลประชาราษฎร์ของประเทศ ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาลและการบริหารประเทศ แก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจและช่วยกระจายรายได้ที่เป็นธรรม โดยสามารถหารายได้หรือเงินทุนที่จะนำมาใช้จ่ายจากหลายแหล่ง เช่น สามารถหารายได้จากการจัดเก็บภาษีอากรจากการเก็บค่าธรรมเนียม จากการขายสินค้าและจากการกู้ยืมเงิน แต่แหล่งรายได้ที่สำคัญและใหญ่ที่สุดคือ แหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร

อย่างไรก็ตามวัตถุประสงค์หลักในการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐบาล คือ การหาเงินเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐบาล เป็นการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น (Equity of Income Redistribution) นอกจากนี้ยังเป็นเครื่องมือในการรักษาเสถียรภาพเศรษฐกิจ (Economic Regulator) ทำให้รัฐบาลแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจได้<sup>2</sup>

ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคือ “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล” ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีได้มีความหมายจำกัดเฉพาะบริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล หรือห้างหุ้นส่วนจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์หรือบริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชน พ.ศ. 2535 เท่านั้น แต่ยังมีความหมายพิเศษเพิ่มเติมจากความหมายดังกล่าว คือหมายถึงวิสาหกิจ 8 ประเภทดังนี้

---

<sup>1</sup> จาก ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 3-4), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>2</sup> แหล่งเดิม.

- 1) ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคล
- 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัด
- 3) บริษัทจำกัดตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์
- 4) บริษัทมหาชนจำกัดตามพระราชบัญญัติบริษัทมหาชนจำกัด พ.ศ. 2535
- 5) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- 6) กิจการร่วมค้า (Joint Venture)
- 7) มูลนิธิหรือสมาคมที่มีช่องทางการหรือสถานสาธารณกุศลตามประกาศของรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>3</sup>
- 8) นิติบุคคลอื่นที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยได้รับอนุมัติจากรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง<sup>4</sup>

วิธีเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลมีวิธีเสียภาษีอยู่ 3 วิธี คือ

- 1) วิธีประเมินตนเอง (Self-assessment)
- 2) วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย (Withholding Tax หรือ Deduction at Source)
- 3) วิธีประเมินโดยเจ้าพนักงานประเมิน (Authoritative Assessment)<sup>5</sup>

วิธีหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินหักภาษีก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงิน เป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้นเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสม่ำเสมอช่วยบรรเทาภาระของผู้เสียภาษี ยังช่วยทำให้รัฐบาลประหยัดค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีเพราะมอบหมายให้เอกชนช่วยเก็บแทน

การหักภาษี ณ ที่จ่ายใช้สำหรับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น ผู้จ่ายเงินที่จะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นอาจจะเป็นบุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม คณะบุคคล หรือรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการ

<sup>3</sup> จาก คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 4-5), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรม ก, 2556, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>4</sup> ความหมายที่ 8 นี้ในปัจจุบันยังไม่มีเพราะยังไม่มีประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้เป็นนิติบุคคลอื่นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ฉะนั้นนิติบุคคลหรือองค์กรธุรกิจที่จะถือเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันจึงมีเพียง 7 ประเภทเท่านั้น และบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลดังกล่าวมิได้จำกัดเฉพาะบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นแต่ยังรวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศด้วย.

<sup>5</sup> คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 19). เล่มเดิม.

ส่วนท้องถิ่นอื่น<sup>6</sup> ผู้จ่ายเงินจะมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายต่อเมื่อเงินได้พึงประเมินที่จ่ายนั้น ไม่ได้รับยกเว้นภาษีและมีกฎหมายกำหนดให้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง ถ้าไม่มีกฎหมายกำหนดไว้ต้องดูคำสั่งของอธิบดีสรรพากร<sup>7</sup> กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งหรือไม่ ถ้ามีต้องหักและนำส่ง เพราะอธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งหากการจ่ายเงินได้นั้น ไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่ง อำนาจนี้มีบัญญัติรับรองไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 3 เศรศ คำสั่งนั้นต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวงซึ่งออกตามความในประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เศรศ ได้แก่กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) แก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวง ฉบับที่ 228 (พ.ศ. 2544) ฉบับที่ 238 (พ.ศ. 2545)<sup>8</sup>

หากผู้จ่ายเงินไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้หรือตามคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากร หรือหักและนำส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในกรณีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่ไม่ได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไป

ในกรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้แล้ว ผู้มีเงินได้ย่อมพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้และผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว<sup>9</sup>

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่เสียนั้นไม่ถือเป็นภาษีสุดท้าย (Final Tax) และถือเป็นภาษีล่วงหน้า (Advance Tax) หรือเครดิตในการคำนวณภาษี หากตอนยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีมีภาษีที่ต้องชำระมากกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายต้องชำระเพิ่ม แต่ถ้ามีภาษีที่ต้องชำระน้อยกว่าจำนวนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมีสิทธิได้คืนจากส่วนต่างนั้น แต่ต้องยื่นคำร้องขอคืนภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้<sup>10</sup> มีบางกรณีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่เสียนั้นถือเป็นภาษีสุดท้าย ผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีอีก เช่น กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยและถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ถือเป็นภาษีสุดท้าย ผู้มีเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีอีก นอกจากนี้ยังมีบางกรณีที่ผู้เสียภาษีมียกเว้นภาษีมากกว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีสุดท้ายหรือภาษียกเว้นได้แก่

<sup>6</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 50, 69 ทวิ, 69 ตริ.

<sup>7</sup> คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528 ที่แก้ไขเพิ่มเติมแล้ว.

<sup>8</sup> คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 21). เล่มเดิม.

<sup>9</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 54.

<sup>10</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 60, 63, 27 ตริ.

- 1) กรณีภาษีดอกเบียหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) (ก)
- 2) กรณีภาษีผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้หัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) (ข)
- 3) กรณีภาษีกำไรส่วนเกินทุน (Capital Gain) หัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) (ค)
- 4) กรณีภาษีเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (3) วรรคสอง
- 5) กรณีเงินส่วนแบ่งกำไรที่ได้รับจากกองทุนรวมที่จัดตั้งขึ้นตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535
- 6) กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยการรับมรดกหรือมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไรตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (4) และภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปีนับแต่วันที่ได้ออกตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางการค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 มาตรา 4 (6) และได้เสียภาษีธุรกิจเฉพาะแล้ว<sup>11</sup>
- 7) กรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้ครั้งเดียวเพราะเหตุออกจากงานตามประมวลรัษฎากร มาตรา 48 (5)

การจะเลือกว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีสุดท้ายหรือภาษีส่วหน้ายอมแล้วแต่ว่าตอนยื่นแบบแสดงรายการประจำปีเมื่อคำนวณแล้วต้องชำระภาษีเพิ่มหรือไม่ ถ้าต้องชำระเพิ่มก็ควรจะต้องถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้าย โดยไม่นำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการ แต่ถ้าไม่ต้องชำระเพิ่มและมีสิทธิได้รับคืนภาษีก็ควรจะต้องถือว่าภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นเป็นภาษีส่วหน้า โดยนำเงินได้พึงประเมินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายนั้นมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการและขอคืนภาษี ในกรณีภาษีเงินปันผลหัก ณ ที่จ่ายนั้นควรจะต้องถือเป็นภาษีส่วหน้า เพราะหากนำมารวมคำนวณภาษีในแบบแสดงรายการแล้วจะได้ภาษีคืน เนื่องจากได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามประมวลรัษฎากร มาตรา 47 ทวิ<sup>12</sup>

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายในมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ มาตรา 70 มาตรา 3 เทรส

<sup>11</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มาตรา 3

<sup>12</sup> คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 23). เล่มเดิม.

จากการศึกษาเรื่องการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ผู้วิจัยพบว่า มีประเด็นที่ต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

1. มาตรา 69 ตรี กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์จากบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะส่วนบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคล ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ส่วนกรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ บุคคลธรรมดาจะต้องคำนวณโดยนำเงินที่จ่ายหักด้วยค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้ว หารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใด ให้คูณด้วยอัตราก้าวหน้าตามบัญชีอัตรา ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้เท่าใดให้คูณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้อง เสีย จึงมีปัญหาการหลบหลีกภาษีโดยการตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อทำขายอสังหาริมทรัพย์ โดยเฉพาะ ในกรณีที่อยู่อสังหาริมทรัพย์มีราคาสูงและมีการถือครองหลายปี เพราะจะทำให้หักภาษี ณ ที่จ่ายน้อย กว่ากรณีที่บุคคลธรรมดาเป็นผู้ขายอย่างมาก

2. มาตรา 70 เป็นการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ ประกอบกิจการในประเทศไทย และถ้าหากไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเลย จึงมีปัญหาการหลบหลีกภาษีโดยการหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินได้จากแหล่ง รายได้ภายในประเทศ โดยนิติบุคคลผู้ต้องจ่ายเงินจะให้นิติบุคคลอื่นหรือนิติบุคคลสาขาที่อยู่ใน ต่างประเทศจ่ายเงินได้แทนหรือหลบหลีกโดยการเปลี่ยนประเภทเงินได้ให้เป็นเงินได้ประเภท ที่ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

3. มาตรา 3 เตรส เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ท.ป.4/2528 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย และตามคำสั่งดังกล่าวได้กำหนดไว้ทั้งหมด 14 ข้อ ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวผู้เขียนพบว่ามีกำหนดประเภทเงินได้และอัตราในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หลายข้อและหลายอัตรา ทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายหรือการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรม ในการประกอบอาชีพเพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด

จากปัญหาดังกล่าว ผู้เขียนจึงเห็นว่ามีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาหลักการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งของประเทศไทยและของต่างประเทศ เพื่อมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงการหักภาษี ณ ที่จ่าย ต่อไป

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหักภาษี ณ ที่จ่าย
2. เพื่อศึกษาการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายไทย เปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี มาตรา 70 และ มาตรา 3 เตรศ
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการปรับปรุงการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

ประมวลรัษฎากรได้มีการบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับนิติบุคคลไว้ในหลายอัตราและบัญญัติไว้ในกฎหมายลำดับรองหลายฉบับ จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาวิเคราะห์ วิจัย ปัญหาในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากร รวมถึงศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ โดยเห็นควรให้มีการเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีสำหรับการหักภาษี ณ ที่จ่าย และกำหนดรายละเอียดบางประการเพื่อต่อต้านหรือลดการหลบหลีกการหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้งนี้เพื่อให้รัฐจัดเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายได้มากขึ้น

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

การวิจัยครั้งนี้มุ่งศึกษากฎหมายภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรในเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยเริ่มจากหลักการ แนวคิดทางทฤษฎีในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหักภาษี ณ ที่จ่าย จากนั้นผู้วิจัยศึกษาวิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายพร้อมทั้งศึกษาเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ รวมทั้งศึกษาถึงแนวทางในการปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนของการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

## 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นการศึกษาข้อมูลโดยวิธีวิจัยเอกสาร (Documentary Research) และวิจัยในเชิงทฤษฎี กล่าวคือ เป็นการศึกษาโดยการค้นคว้า รวบรวมและวิเคราะห์ข้อมูลจากหนังสือ บทบัญญัติของกฎหมาย วิทยานิพนธ์ บทความ วารสาร เอกสารต่าง ๆ ทั้งที่เป็นภาษาไทยและภาษาต่างประเทศ เพื่อนำมาศึกษาวิเคราะห์ถึงปัญหาทางกฎหมายที่เกิดขึ้นและหาข้อสรุปเป็นแนวทางในการแก้ปัญหา



## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้ทราบถึงแนวคิด ทฤษฎี หลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหักภาษี ณ ที่จ่าย
2. ทำให้ทราบถึงการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร เปรียบเทียบกฎหมายต่างประเทศ
3. ทำให้ทราบปัญหาการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตี มาตรา 70 และ มาตรา 3 เตรส
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการแก้ไขบทกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคล

## บทที่ 2

### แนวความคิดทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

#### และหลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

##### 2.1 ความนำ

การจัดเก็บภาษีอากรมีวัตถุประสงค์เพื่อหารายได้ให้เพียงพอกับค่าใช้จ่ายของรัฐบาล นอกจากนี้รัฐบาลยังนำมาเป็นเครื่องมือในการบริหารประเทศให้มีเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยนำมาใช้เพื่อการกระจายรายได้ให้เกิดความเป็นธรรมรวมถึงควบคุมและส่งเสริมการบริโภคของประชาชน ทำให้รัฐบาลสามารถแก้ไขปัญหาทางเศรษฐกิจและบรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจที่รัฐบาลกำหนดไว้ได้<sup>1</sup>

การหักภาษี ณ ที่จ่ายถือเป็นการจัดเก็บภาษีประเภทหนึ่งที่ยึดต่อการปฏิบัติตาม และสามารถคำนวณจำนวนเงินที่ได้รับจากการจัดเก็บภาษีได้อย่างแน่นอน ซึ่งวัตถุประสงค์ของการหักภาษี ณ ที่จ่ายมีหลายประการ กล่าวคือ เพื่อลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษีอากรของผู้เสียภาษี เนื่องจากทางจิตวิทยาการที่ต้องจ่ายเงินจำนวนมากเพียงครั้งเดียว อาจก่อให้เกิดความรู้สึกด้านลบแก่ผู้เสียภาษี ดังนั้น เพื่อให้เกิดแรงจูงใจในการเสียภาษีอากรมากขึ้นจึงมีการเฉลี่ยให้ภาระของผู้เสียภาษีอากรน้อยลง แต่มีการชำระภาษีบ่อยขึ้นแทนที่วิธีการเสียภาษีเป็นเงินจำนวนมากเพียงครั้งเดียว ซึ่งส่งผลให้สถานะทางการเงินของภาครัฐมีสภาพคล่องสม่ำเสมอตลอดปีรวมถึงช่วยลดช่องโหว่ที่จะนำไปสู่การหลบหลีกภาษีอากร<sup>2</sup>

ในบทนี้ผู้เขียนจะทำการศึกษาถึงประวัติความเป็นมาความหมายแนวความคิดทฤษฎี วัตถุประสงค์ ประเภท โครงสร้าง และหลักการในการจัดเก็บภาษีอากรและหลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล

<sup>1</sup> จาก ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 12), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

<sup>2</sup> จาก คำอธิบายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528ฯ (น. 1-1), โดย อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาลิน, 2542, กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

## 2.2 แนวความคิดทฤษฎีและหลักการในการจัดเก็บภาษีเงินได้

ภายใต้แนวความคิดการกระจายรายได้ครั้งใหม่รัฐบาลสามารถปรับปรุงการกระจายรายได้ที่เป็นอยู่ภายใต้ระบบการตลาดให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น โดยการเข้าไปแทรกแซงระบบการตลาดหรือการจัดสรรทรัพยากรในระบบเศรษฐกิจ ด้วยการโยกย้ายทรัพยากรจากคนรวยไปสู่คนจนโดยวิธีการการให้เงินอุดหนุน (Subsidies) หรือการควบคุมราคาสินค้า (Price Control) หรือการออกกฎหมายและระเบียบ (Legislation and Regulation) หรือการใช้จ่ายสาธารณะ (Public Expenditure) และการจัดเก็บภาษีอากร (Taxation)<sup>3</sup>

การใช้จ่ายสาธารณะและการจัดเก็บภาษีอากรเป็นวิธีที่เรียกว่า “ระบบการคลังสาธารณะ” (The Public Finance System) ได้รับการยอมรับว่าเป็นวิธีการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่มีประสิทธิภาพมากที่สุด รัฐบาลควรต้องจัดสรรประโยชน์สาธารณะให้แก่คนจน โดยผ่านทาง การใช้จ่ายสาธารณะ ซึ่งได้รับการสนับสนุนทางการเงินผ่านการจัดเก็บภาษีจากคนรวย<sup>4</sup> ภาษีจึงเป็นเครื่องมือที่มีความสำคัญมากของรัฐบาลในการบรรลุวัตถุประสงค์ เพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเป็นธรรมหรือเสมอภาคมากขึ้น

### 2.2.1 ความหมายของภาษีอากร

คำจำกัดความของภาษีอากรมีนักวิชาการไม่ว่าจะเป็นนักวิชาการในประเทศไทยและนักวิชาการต่างประเทศได้ให้คำจำกัดความภาษีอากรไว้หลากหลายแต่ก็ยังไม่มีความชัดเจนพอที่จะถือเป็นที่ยุติในทางใดทางหนึ่ง ดังนี้

#### 2.2.1.1 แนวความคิดดั้งเดิม

ในสมัยจักรวรรดิโรมันภาษีคือเครื่องมือที่แสดงถึงอำนาจของรัฐมีจุดมุ่งหมายหลัก 2 ประการ คือ การดำเนินงานขององค์กรต่าง ๆ ของรัฐและเพื่อการป้องกันจักรวรรดิโรมัน<sup>5</sup> ในสมัยศตวรรษที่ 13 ภาษีอยู่ในรูปเงินที่บรรดาขุนนางบริจาคให้แก่กษัตริย์ของตนต่อมาศตวรรษที่ 14 เกิดหลักความยินยอมของประชาชนในการเสียภาษี<sup>6</sup> และศตวรรษที่ 17 ภาษีเป็นสิ่งที่ประชาชนเสียให้แก่รัฐเพื่อแลกเปลี่ยนกับความคุ้มครองที่รัฐให้แก่ประชาชนและขยายขึ้นเรื่อย ๆ จนถึงศตวรรษที่ 18 และ 19<sup>7</sup>

<sup>3</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 14). เล่มเดิม.

<sup>4</sup> แหล่งเดิม.

<sup>5</sup> จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, 2537, วารสารนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 22 (1), น. 87, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>6</sup> แหล่งเดิม.

<sup>7</sup> แหล่งเดิม.

โทมัสฮอบส์ (Thomas Hobbes) กล่าวว่า “ภาษีอากรมิใช่สิ่งอื่นใดหากแต่เป็นค่าจ้างที่ราษฎรจ่ายให้แก่กองทัพเพื่อให้องค์กองทัพให้ความคุ้มครองและอำนวยความสะดวกแก่ประชาชนผู้นั้นเอง”<sup>8</sup>

มองเตสกีเอร์ (Montesquieu) กล่าวว่า “รายได้ของรัฐนั้นประกอบด้วยเงินแต่ละส่วนที่พลเมืองแต่ละคนมอบให้รัฐจากทรัพย์สินของตนเพื่อได้รับความคุ้มครองจากรัฐ”<sup>9</sup>

อดัมสมิธ (Adam Smith) กล่าวว่า “รายจ่ายสาธารณะส่วนใหญ่จะต้องได้รับการสนับสนุนจากเงินภาษีประเภทใดประเภทหนึ่งซึ่งประชาชนมอบให้จากเงินได้ส่วนตัวเพื่อให้แก่ผู้ปกครองหรือรัฐที่เราเรียกเงินนั้นว่ารายได้สาธารณะ”<sup>10</sup>

ภาษีอากรในยุคแรกเป็นราคาของความคุ้มครองที่รัฐบาลมีให้แก่ราษฎร ต่อมารัฐบาลไม่ได้มีหน้าที่เฉพาะแก่การป้องกันประเทศหรือรักษาความสงบเท่านั้น แต่ยังมีหน้าที่ในการผลิตบริการสาธารณะอื่น ๆ อีกด้วย<sup>11</sup> จากแนวความคิดที่ว่าภาษีเป็นการแลกเปลี่ยนระหว่างรัฐกับประชาชนได้เปลี่ยนไปเป็นแนวคิดว่า “ภาษีคือสิ่งที่ชาติเรียกร้องจากบุคคลเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการดำเนินการเพื่อประโยชน์ส่วนรวมและเพื่อเป็นการใช้หนี้ต่าง ๆ ของรัฐ”<sup>12</sup>

#### 2.2.1.2 แนวความคิดสมัยใหม่

เอ็ดวิน โรเบิร์ต แอนเดอสัน เซลิกแมน (Edwin Robert Anderson Seligman) “ภาษีอากรคือเงินบริจาคที่ราษฎรถูกบังคับให้เสียแก่รัฐบาลเพื่อนำไปใช้จ่ายในทางที่เป็นประโยชน์แก่สังคมโดยรวมโดยที่มิได้รับประโยชน์เป็นการพิเศษจากการเสียภาษีอากรนั้น”<sup>13</sup>

แกซตัน เจซ (Gaston Jeze) “ภาษีคือเงินที่รัฐเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาโดยการใช้อำนาจบังคับเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนทั้งนี้เพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะ”<sup>14</sup>

<sup>8</sup> From *The Leviathan*, by Thomas Hobbes, 1651. (อ้างถึงใน “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้.” รั้งสรรค ฐนะพรพันธุ์, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, 31 (5), น. 93.).

<sup>9</sup> From *L'Esprit des lois*, by Montesquieu, 1748. (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.).

<sup>10</sup> From *Wealth of Nations*, by Adam Smith, 1776 (อ้างถึงใน ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.).

<sup>11</sup> *The Leviathan*. Op.cit. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 95). เล่มเดิม.).

<sup>12</sup> ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.

<sup>13</sup> From *Essays in Taxation*, by Edwin Robert Anderson Seligman, 1895. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้ (น. 96). เล่มเดิม., *The Leviathan*. Op.cit. (อ้างถึงใน คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้. เล่มเดิม.).

<sup>14</sup> ภาษีคืออะไร (น. 88). เล่มเดิม.

พอล-แมรี กอเดเม็ธ (Paul-Marie Gaudemet) “ภาษีคือเงินที่รัฐบังคับจัดเก็บ โดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะและเพื่อกระจายภาระรายจ่ายดังกล่าวตามกำลังความสามารถในการให้ของพลเมือง”<sup>15</sup>

ไซมอนเจมส์ และคริสโตเฟอร์ นอบส์ (S.James and C.Nobes) “ภาษีคือการเก็บเงินจากประชาชนในลักษณะเป็นการบังคับโดยที่ประชาชนผู้ถูกเก็บเงินไม่ได้รับสิ่งตอบแทนโดยตรง”<sup>16</sup>

ลูเซียน เมห์ล และ ปีแอร์ เบลทรัม (Lucien Mehtet and Pierre Beltrame) “ภาษี คือเงินที่รัฐใช้อำนาจบังคับเรียกเก็บจากบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลตามกฎหมายเอกชนหรือกฎหมายมหาชนเป็นการถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนให้โดยตรง ทั้งนี้ โดยคำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีของผู้เสียภาษีเพื่อครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะหรือเพื่อการแทรกแซงอื่น ๆ ของรัฐ”<sup>17</sup>

จากนิยามข้างต้นผู้วิจัยสามารถสรุปลักษณะของภาษีอากรได้ว่าภาษีอากรหมายถึงสิ่งที่รัฐบาลบังคับจัดเก็บจากประชาชนและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ต่อสังคมโดยรวมและให้ครอบคลุมภาระรายจ่ายสาธารณะของรัฐ โดยมีได้ให้ประโยชน์ตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษีและภาษีอากรนั้นไม่จำเป็นต้องเป็นเงินเสมอไปอาจเป็นสิ่งของหรือบริการที่รัฐจัดเก็บจากประชาชน

#### 2.2.2 แนวคิดและวัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

เนื่องจากรัฐบาลมีความพยายามที่จะลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้โดยการกระจายรายได้ครั้งใหม่จากคนที่ร่ำรวยกว่าไปยังคนที่ยากจนกว่าของสังคมซึ่งเป็นที่ยอมรับว่านโยบายการคลังที่ประกอบด้วยนโยบายทางด้านภาษีและนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะของรัฐบาลเป็นเครื่องมือที่มีประสิทธิภาพในการกระจายรายได้ครั้งใหม่มากที่สุดโดยรัฐบาลสามารถใช้นโยบายด้านภาษีเพื่อลดจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้สูง ในขณะที่เดียวกันรัฐบาลสามารถใช้นโยบายรายจ่ายสาธารณะเพื่อเพิ่มจำนวนเงินได้ของผู้มีรายได้น้อยและสร้างฐานะความเป็นอยู่ของพวกเขาให้ดีขึ้น<sup>18</sup> รัฐบาลจึงจำเป็นต้องหาเงินมาใช้จ่ายเพื่อดำเนินการให้เป็นไปตามนโยบายรายจ่ายสาธารณะและดำเนินการตามหน้าที่ของรัฐบาลอาทิการจัดการจัดหาสินค้าสาธารณะเช่นการป้องกันประเทศ การสังคมสงเคราะห์และการจัดหาสินค้ามีประโยชน์ เช่น การศึกษาและการสาธารณสุข ซึ่งเงินดังกล่าวรัฐบาลสามารถหามาได้จากหลายแหล่ง เช่น การจัดเก็บภาษีอากร การเก็บ

<sup>15</sup> From *Finances publiques*, by Paul-Marie Gaudemet, 1970 (อ้างถึงใน *ภาษีคืออะไร* (น. 96). เล่มเดิม.).

<sup>16</sup> From *The Economic of Taxation* (p. 304), by Simonn James and Christopher Nobes, 2000 (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 3). เล่มเดิม.).

<sup>17</sup> From *Scienceet technique fiscales*, by Lucien Mehl and Pierre Beltrame, 1984 (อ้างถึงใน *ภาษีคืออะไร* (น. 92). เล่มเดิม.).

<sup>18</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 5). เล่มเดิม.

ค่าธรรมเนียมการพิมพ์ธนบัตรเพิ่มหรือจากการกู้ยืมเงินเป็นต้น อย่างไรก็ตามรายได้ที่สำคัญที่สุดและเป็นรายได้หลักของรัฐบาลคือรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร<sup>19</sup>

รัฐมีความจำเป็นต้องจัดเก็บภาษีอากรโดยมีวัตถุประสงค์ดังต่อไปนี้

- 1) เพื่อลดความเหลื่อมล้ำทางด้านรายได้ระหว่างคนจนและคนรวย
- 2) แก้ไขข้อบกพร่องของกลไกการตลาดเมื่อกลไกตลาดไม่อาจทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะเสียเอง โดยมีการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการผลิตสินค้าสาธารณะที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา การให้บริการทางการแพทย์ แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการใช้บริการดังกล่าวแต่ผลของการให้บริการก็ไม่ได้ตกแก่ผู้รับบริการแต่เพียงฝ่ายเดียวแต่ถือว่ารัฐได้ประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและสุขภาพดีเป็นต้น<sup>20</sup>

สำหรับวัตถุประสงค์ข้างต้นรัฐได้มีบทบาทเข้ามาสนับสนุนหรือแบกรับภาระค่าใช้จ่ายสำหรับสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์แก่สังคมบางส่วน โดยการเข้ามาสนับสนุนในนโยบายทางภาษีอากร เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมดังกล่าว หักจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น แต่สำหรับสินค้าที่ไม่เป็นประโยชน์ต่อสังคม เช่น เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์หรือสิ่งก่อให้เกิดปัญหาต่อสุขภาพของผู้บริโภค ส่งผลให้รัฐบาลต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของคนในสังคมเพิ่มขึ้น ดังนั้น รัฐจึงเข้ามาแทรกแซงโดยการเก็บภาษีแก่สินค้าเหล่านี้<sup>21</sup>

- 3) เป็นเครื่องมือของรัฐบาลในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจอันได้แก่ การดำรงไว้ซึ่งระดับการจ้างงานในอัตราสูงและให้ระดับราคาสินค้ามีเสถียรภาพ ซึ่งภาษีอากรเป็นเครื่องมือที่สำคัญของรัฐในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจแบบอัตโนมัติ<sup>22</sup>

### 2.2.3 ประเภทของภาษีอากร

การจำแนกประเภทภาษีอากรอาจทำได้หลายวิธีขึ้นอยู่กับจุดมุ่งหมายในการจำแนกเช่น

- 1) การจำแนกตามฐานภาษี (Tax Base) สามารถแบ่งได้เป็นภาษีที่เก็บจากฐานรายได้ ภาษีที่เก็บจากสินค้าหรือบริการภาษีที่เก็บจากทรัพย์สิน ฯลฯ<sup>23</sup>
- 2) การจำแนกตามการผลักระภาษีสามารถแบ่งได้เป็น

<sup>19</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 6). เล่มเดิม.

<sup>20</sup> จาก “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” โดย สราวุธ ภูษยาภรณ์, 2548, คุณภาพ, 52(3), น. 32.

<sup>21</sup> แหล่งเดิม.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม.

<sup>23</sup> แหล่งเดิม.

ภาษีทางตรง (Direct Tax) เช่นภาษีเงินได้ (Income Tax) ภาษีความมั่งคั่ง (Wealth Tax) ภาษีการให้ (Gift Tax) ภาษีมรดก (Inheritance Tax) เป็นต้น ภาษีทางตรงถูกมองว่าเป็นธรรม เนื่องจากภาระภาษีจะมากขึ้นหรือน้อยลงตามฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

ภาษีทางอ้อม (Indirect Tax) เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) เป็นต้น ซึ่งผู้เสียภาษีที่เป็นผู้ประกอบการสามารถผลักภาระภาษีไปยังผู้บริโภคโดยวิธีเพิ่มราคาสินค้า<sup>24</sup>

3) การจำแนกตามการใช้เงินภาษีสามารถแบ่งได้เป็น

ภาษีทั่วไป (General Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำรายได้เข้างบประมาณแผ่นดิน โดยไม่มีการระบุว่าจะนำไปใช้เพื่อการใดการหนึ่งโดยเฉพาะ<sup>25</sup>

ภาษีเพื่อการเฉพาะ (Earmarked Tax) หมายถึง ภาษีที่จัดเก็บเพื่อนำเงินไปใช้ในกิจการหนึ่ง กิจการใดโดยเฉพาะ กล่าวคือมีการระบุว่ารายได้จากภาษีอากรประเภทนั้นจะต้องนำไปใช้เพื่อ กิจการที่กำหนดให้เท่านั้น<sup>26</sup>

4) การจำแนกตามประเภทของสื่อในการชำระ (Media of Payment) เช่น ภาษีที่ชำระ ในรูปตัวเงินภาษีที่ชำระในรูปสิ่งของภาษีที่ชำระในรูปของแรงงาน เป็นต้น<sup>27</sup>

5) การจำแนกตามพรมแดนแห่งอำนาจปกครอง (Juris Diction) เช่น ภาษีของรัฐบาล ส่วนกลางภาษีขององค์กรปกครองส่วนท้องถิ่น เป็นต้น<sup>28</sup>

6) การจำแนกตามประเภทของเงินได้เช่นภาษีที่จัดเก็บจากเงินได้ประเภทเงินเดือน และค่าจ้างเงินได้ประเภทค่าเช่าเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและกำไร เป็นต้น<sup>29</sup>

7) การจำแนกตามโครงสร้างของอัตราภาษี (Tax Rate Structure) เช่น ภาษีที่มีโครงสร้าง อัตราภาษีแบบก้าวหน้า (Progressive Tax) แบบตามสัดส่วน (Proportional Tax) และแบบถดถอย (Regressive Tax) เป็นต้น<sup>30</sup>

<sup>24</sup> แหล่งเดิม.

<sup>25</sup> จาก *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 174), โดย สมชัย ฤชุพันธุ์, 2538, กรุงเทพฯ.

<sup>26</sup> มุลนิธิโลกสีเขียว. (ม.ป.ป.). *ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศไทย*. สืบค้น 29 กรกฎาคม 2555, จาก <http://www.greenworld.or.th>

<sup>27</sup> *The Leviathan* (p. 102). Op.cit. (อ้างถึงใน *คำนิยามของภาษีอากร: พรมแดนแห่งความรู้*. เล่มเดิม.).

<sup>28</sup> แหล่งเดิม.

<sup>29</sup> *คำนิยามของภาษีอากร: พรมแดนแห่งความรู้* (น. 103). เล่มเดิม.

<sup>30</sup> แหล่งเดิม.

## 8) การจำแนกตามเกณฑ์การประเมินอาจแยกได้เป็น<sup>31</sup>

8.1) ภาษีตามมูลค่า (Ad Valorem Tax) คือภาษีที่ถือมูลค่าของสินค้าหรือบริการที่ซื้อขายกันเป็นฐาน โดยมากกำหนดอัตราร้อยละของมูลค่าโดยไม่คำนึงว่าจำนวนที่ซื้อขายกันจะเป็นเท่าไรเช่นกำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับร้อยละ 15 ของราคาขาย

8.2) ภาษีตามสภาพ (Specific Tax) คือภาษีที่เก็บตามลักษณะสภาพของสินค้าเช่น กำหนดให้ภาษีน้ำมันเท่ากับลิตรละ 2 บาทไม่ว่าราคาน้ำมันจะเป็นเท่าไรหรือเก็บภาษีเบียร์ขวดละ 20 บาท เก็บภาษีไฟสำหรับละ 8 บาท

### 2.2.4 ฐานภาษี

#### 2.2.4.1 ความหมายของฐานภาษี

ฐานภาษีเป็นแหล่งที่มาของรายได้จากการจัดเก็บภาษีหรือแหล่งเงินทุนในการจัดหารายได้ให้แก่รัฐบาลเพื่อนำมาใช้จ่ายในการดำเนินการของรัฐให้เป็นไปตามนโยบายด้านรายจ่ายสาธารณะ<sup>32</sup> ฐานภาษีโดยทั่วไปแยกออกเป็น 4 ประเภทคือ

#### 1) ฐานเกี่ยวกับรายได้ (Income Base) รายได้นับว่าเป็นฐานภาษีที่นิยมใช้ฐานหนึ่ง

เพราะรายได้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีได้ดีผู้มีรายได้มากย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีมากผู้มีรายได้น้อยย่อมมีความสามารถในการเสียภาษีน้อยภาษีที่เก็บจากฐานรายได้เช่นภาษีเงินได้นิติบุคคลคิดจากกำไรของนิติบุคคลเป็นฐาน<sup>33</sup>

2) ฐานเกี่ยวกับการบริโภค (Consumption Base) ภาษีที่เก็บจากฐานการบริโภคนั้น ผู้ใดบริโภคนานก็เสียภาษีมาก ผู้ใดบริโภคน้อยก็เสียภาษีน้อย หากมองอีกมุมหนึ่งนั้นคนจนมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนใหญ่ของรายได้ส่วนคนรวยมักใช้จ่ายในการบริโภคเป็นสัดส่วนน้อยของรายได้การใช้การบริโภคเป็นฐานภาษีก็นำทำให้ภาระภาษีตกแก่คนจนมากกว่าคนรวย เพราะรายได้ส่วนใหญ่ของคนจนถูกจัดเก็บภาษีแต่สำหรับคนรวยรายได้เพียงส่วนน้อยเท่านั้นที่ถูกจัดเก็บ<sup>34</sup> ภาษีที่จัดเก็บจากฐานการบริโภคเช่นภาษีมูลค่าเพิ่ม (Value Added Tax) ภาษีการขาย (Sales Tax) ภาษีสรรพสามิต (Excise Tax) ภาษีศุลกากร (Customs Duty) เป็นต้น

<sup>31</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 176). เล่มเดิม.

<sup>32</sup> ภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 106). เล่มเดิม.

<sup>33</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 166-167). เล่มเดิม.

<sup>34</sup> แหล่งเดิม.



3) ภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง (Property or Wealth Tax Base) ความมั่งคั่งใช้เป็นเครื่องวัดความสามารถในการเสียภาษีที่ดีอย่างหนึ่ง เพราะความมั่งคั่งคือการสะสมของรายได้ที่เจ้าของสะสมไว้ในรอบระยะเวลาต่าง ๆ นอกจากนั้น ความมั่งคั่งจากทรัพย์สินต่าง ๆ เช่นที่ดินสิ่งปลูกสร้างยังใช้เป็นเครื่องมือในการหารายได้ได้ด้วยภาษีที่เก็บจากฐานทรัพย์สินหรือความมั่งคั่ง เช่น ภาษีโรงเรือนและที่ดินภาษีบำรุงท้องที่ เป็นต้น<sup>35</sup>

#### 2.2.5 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีเป็นหลักการที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรชนิดใดชนิดหนึ่งที่ยังค้างชำระหรือที่จะนำมาบังคับใช้มีความเหมาะสมหรือความบกพร่องหรือไม่ โดยมีหลักการจัดเก็บภาษีอากรหลายประการ ดังต่อไปนี้

##### 2.2.5.1 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของอดัมสมิธ (Adam Smith)

อดัม สมิธ (Adam Smith) ได้เสนอหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีไว้ในหนังสือ *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*<sup>36</sup> โดยมีสาระสำคัญว่าการจัดเก็บภาษีที่ดีนั้น ต้องมีความเป็นธรรมและมีความเสมอภาคโดยพลเมืองของทุก ๆ รัฐควรที่จะจ่ายเงินเพื่อสนับสนุนรัฐบาลให้ใกล้เคียงมากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ตามความสามารถของพวกเขาแต่ละคนกล่าวคือตามสัดส่วนของรายได้ซึ่งพวกเขาแต่ละคนได้รับประโยชน์ภายใต้ความคุ้มครองจากรัฐ<sup>37</sup> โดยการจัดเก็บภาษีนั้นต้องมีความแน่นอนชัดเจนว่าใครบ้างที่ต้องเสียภาษีและต้องเสียภาษีเท่าไรและเสียอย่างไร โดยอาศัยฐานอะไรในอัตราเท่าไรภาษีที่ปัจเจกชนแต่ละคนต้องรับภาระจ่ายควรที่จะแน่นอนชัดเจนไม่มีการใช้อำนาจตามอำเภอใจ<sup>38</sup> นอกจากนั้นการจัดเก็บภาษีที่ดีต้องสะดวกในการจัดเก็บและสะดวกในการเสียภาษีด้วยเหตุนี้ ด้วบทกฎหมายภาษีเองจึงต้องเข้าใจง่ายหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ต้องไม่สลับซับซ้อนจนคนทั่วไปไม่สามารถทำความเข้าใจได้แบบฟอร์มต่าง ๆ และข้อกำหนดต่าง ๆ ที่ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติจะต้องง่ายต่อการปฏิบัติรวมถึง พนักงานเจ้าหน้าที่ที่ต้องอำนวยความสะดวกต่อผู้เสียภาษีด้วย<sup>39</sup> อีกทั้งการจัดเก็บภาษีทุกชนิดควรที่จะออกแบบให้มีวิธีการ

<sup>35</sup> แหล่งเดิม.

<sup>36</sup> From *The Wealth of Nations* (pp. 888-889), by Adam Smith, 2000. (อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 7-8). เล่มเดิม.

<sup>37</sup> *The Wealth of Nations* (pp. 888-889). Op.cit.(อ้างถึงใน *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 7). เล่มเดิม.).

<sup>38</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 178). เล่มเดิม.

<sup>39</sup> แหล่งเดิม.

จัดเก็บที่กระทบต่อเงินของประชาชนผู้เสียภาษีให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้นอกเหนือจากเงินภาษีที่นำเข้าสู่คลังสาธารณะของรัฐ<sup>40</sup> เพื่อให้เกิดความประหยัดในการจัดเก็บภาษี

#### 2.2.5.2 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรมเป็นหัวใจสำคัญในการจัดเก็บภาษีอากรที่จะทำให้ผู้ถูกจัดเก็บภาษีอากรยอมรับและถือปฏิบัติได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องไม่ทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกเหลื่อมล้ำหรือถูกเลือกปฏิบัติซึ่งหลักการของความยุติธรรมนั้น จะต้องมีทั้งในส่วนของตัวบทกฎหมายและในส่วนของกระบวนการและวิธีการจัดเก็บ

หลักความเป็นธรรมสามารถแยกได้เป็นหลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) กล่าวคือ

##### ก) หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมบูรณ์มีรากฐานมาจากแนวความคิดที่ว่าภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลนั้น ควรจะกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ดังนั้นผู้เสียภาษีทุกคนจึงควรต้องเสียภาษีอากรคนละเท่า ๆ กันจึงจะเป็นธรรมหากรัฐบาลของประเทศใดจัดเก็บภาษีตามหลักนี้ ก็จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายจะต้องเสียจะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาลหารด้วยจำนวนผู้เสียภาษีทั้งหมด<sup>41</sup>

##### ข) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์นี้จัดเก็บภาษีภายใต้นิยามว่า “การจัดเก็บภาษีในสถานการณ์ที่เหมือนกันและต่างกัน” ความเป็นธรรมทางภาษีอากรตามหลักนี้อาศัยเกณฑ์การพิจารณาจำนวนภาษีอากรที่ผู้เสียภาษีแต่ละราย จะต้องเสียเปรียบเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากรัฐหรือเปรียบเทียบกับความสามารถในการเสียภาษีแต่ละรายเป็นสำคัญดังนั้นหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์จึงแบ่งออกเป็นสองหลักย่อยคือหลักผลประโยชน์ (Benefit Principle) และหลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability-to-Pay Principle)<sup>42</sup>

<sup>40</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 7-8). เล่มเดิม.

<sup>41</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 124-125), โดย ศุภรัตน์ ควณินกุล, 2528, นนทบุรี: สาขาวิชาเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>42</sup> เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 125). เล่มเดิม.

### 2.2.5.3 หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง (Efficiency or Neutrality)

#### ก) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี

การจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพนั้น มีความจำเป็นที่จะต้องให้มีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด<sup>43</sup> เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีมักมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐบาลที่เกิดจากการจัดเก็บภาษี ดังนั้น เพื่อที่รายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาลจะมีเพียงพอต่อความต้องการของรัฐบาลค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีจึงควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษี<sup>44</sup> ส่วนค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นแก่ผู้เสียภาษีนอกจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่ายภาระที่เกิดขึ้นแก่ผู้เสียภาษี เนื่องจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงอาจนำไปสู่การลดลงอย่างมากของรายได้ที่ใช้จ่ายได้<sup>45</sup> และความไม่เต็มใจในการเสียภาษีของผู้เสียภาษี<sup>46</sup>

ในกรณีที่รายได้ที่ใช้จ่ายได้ถูกคาดว่าจะนำไปออมและลงทุนยิ่งรายได้ที่ใช้จ่ายได้เหลือน้อยลงเพียงใดผู้เสียภาษีก็น้อยลงหรือลงทุนน้อยลงเพียงนั้น ความสามารถของผู้เสียภาษีที่จะเพิ่มขึ้นจากเงินออมและเงินลงทุนจึงถูกยับยั้งจากการลดลงของรายได้ที่ใช้จ่ายได้ผลที่ตามมาคือรายได้ของรัฐที่จะได้มาจากการจัดเก็บภาษีจากผลตอบแทนจากเงินออมและเงินลงทุนก็จะลดลงตามไปด้วย<sup>47</sup> ส่วนในกรณีที่รายได้ของรัฐจากการจัดเก็บภาษีจะน้อยลง เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่เต็มใจที่จะจ่ายภาษี เพราะค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูงและนำไปสู่การหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษี<sup>48</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้น อาจสรุปได้ว่าหากค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่สูงและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่สูงจะทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีจำนวนมาก ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักความมี

<sup>43</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>44</sup> แหล่งเดิม.

<sup>45</sup> รายได้ที่ใช้จ่ายได้ หมายถึง “รายได้ทั้งหมดที่ครัวเรือนได้รับมา (เรียกว่าเงินได้ส่วนบุคคล –Personal income) หักด้วยภาษีเงินได้ส่วนบุคคล รายได้ส่วนนี้แสดงถึงอำนาจซื้อที่แท้จริงและความสามารถในการออมของประชาชน.” (อ้างถึงใน พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์ (น. 109), โดย วันรักษ์ มิ่งมณีนาคนิ, 2542, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>46</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>47</sup> แหล่งเดิม.

<sup>48</sup> แหล่งเดิม.

ประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี ควรมีการจัดเก็บภาษีที่มีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่าย ในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำจะก่อให้เกิดรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่มากขึ้น

ข) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

นอกเหนือจากค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษีที่ต่ำแล้ว ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ อันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด<sup>49</sup> หากภาษีก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี กล่าวคือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ตนชอบ และที่ตนถนัดเพราะกิจกรรมทางเศรษฐกิจดังกล่าว ถูกจัดเก็บภาษีผลที่ตามมาคือผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ไม่ถูกจัดเก็บภาษีหรืออาจจะเลือกกิจกรรมทางเศรษฐกิจที่ถูกจัดเก็บภาษีไม่สูงแทนกิจกรรมที่ถูกจัดเก็บภาษีที่สูง<sup>50</sup> การบิดเบือนที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจนี้เรียกว่า “การระสวนเกิน” หรือ “ความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ”<sup>51</sup> ผลคือรัฐบาลอาจได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่น้อยลง ดังนั้น ภาษีที่ดีเมื่อทำการจัดเก็บแล้วจะต้องไม่มีผลทำให้ประชาชนผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจ ในการประกอบอาชีพ คือไม่ยอมทำงานหรือทำงานน้อยลงหรือทำให้บรรดาธุรกิจต่าง ๆ หมดความต้องการที่จะลงทุน เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษีแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน<sup>52</sup>

จะเห็นได้ว่าความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจสามารถก่อความสูญเสียด้านรายได้จากการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจของภาษี จึงต้องการให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจ ที่เกิดจากการบิดเบือนของภาษีที่ก่อให้เกิดผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจในระดับที่ต่ำ เพื่อก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด<sup>53</sup>

<sup>49</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

<sup>50</sup> แหล่งเดิม.

<sup>51</sup> แหล่งเดิม.

<sup>52</sup> จาก เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1 (น. 39), โดย ปรีดา นาคเนาทิม, 2531, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>53</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 42). เล่มเดิม.

### ค) หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ

ระบบภาษีควรจะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจหรือระบบภาษี ไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจ ในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีหรือควรมีผลกระทบต่อทางเลือกของประชาชนในทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด วิธีการที่จะทำให้ระบบภาษีเป็นกลาง คือการที่ต้องทำให้ระบบภาษีไม่ไปทำการบิดเบือนแรงจูงใจหรือบิดเบือนการตัดสินใจ ในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ตาม ความเป็นกลางที่แท้จริงยากที่จะเกิดขึ้นด้วยเหตุผลว่าประชาชนนำภาษีเข้ามาสู่การพิจารณาในการตัดสินใจทำธุรกิจ หรือในเรื่องส่วนตัวและผลจากการจัดเก็บภาษีแบบก้าวหน้ายิ่งผู้เสียภาษีมีเงินได้มากขึ้น ยิ่งทำให้ขอบเขตการบิดเบือนของภาษีเงินได้ต่อแรงจูงใจ ในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีเพิ่มมากขึ้น จึงเป็นการยากที่จะหลีกเลี่ยงไม่ให้เกิดการบิดเบือนแรงจูงใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ดังนั้น จึงควรถือหลักว่าภาษีควรเข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุดแทนที่จะใช้หลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง<sup>54</sup>

#### 2.2.5.4 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีทุกประเภทที่จะจัดเก็บต้องมีความแน่นอนและชัดเจน กล่าวคือกฎหมายภาษีอากร ต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด การตีความกฎหมายภาษีอากรจะต้องมีความแน่นอนและยึดความถูกต้องตามหลักเกณฑ์และเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อให้ความเป็นธรรมแก่ผู้เกี่ยวข้อง มิใช่การตีความเพื่อให้รัฐได้ประโยชน์สูงสุดแต่เพียงอย่างเดียว<sup>55</sup>

โดยกฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัด เพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้นอกจากนั้น ภาษีที่จัดเก็บควรจะมีแน่นอนทั้งในเรื่องฐานภาษีอัตราภาษีตลอดจนวันเวลาที่จัดเก็บอีกด้วย<sup>56</sup> สำหรับในเรื่องความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษินั้น ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายกับการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย และความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้จัดเก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิค ที่ใช้ในการหนีภาษีหรือการหลบหลีกภาษี<sup>57</sup> นอกจากนี้

<sup>54</sup> แหล่งเดิม.

<sup>55</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 46-47). เล่มเดิม.

<sup>56</sup> แหล่งเดิม.

<sup>57</sup> แหล่งเดิม.

กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอน จนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่จัดเก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่จะเก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ<sup>58</sup>

ระบบภาษีอากรใดที่ปราศจากความแน่นอนชัดเจน ย่อมจะเป็นช่องทางที่อาจนำไปสู่การทุจริตของเจ้าหน้าที่และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายที่มีฐานะเหมือนกันอาจเสียภาษีไม่เท่ากัน ทั้งนี้เพราะเจ้าหน้าที่บางรายอาจอาศัยความไม่ชัดเจนของกฎหมายตีความช่วยเหลือผู้เสียภาษีโดยเรียกร้องเอาผลประโยชน์ส่วนตัว แต่ถึงแม้ไม่มีเจตนาทุจริตเจ้าหน้าที่ก็อาจใช้วิธีการอนุญาตที่แตกต่างกัน ตีความกฎหมายแตกต่างกันเป็นต้น<sup>59</sup>

#### 2.2.5.5 หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีที่ดีจะต้องประหยัด หมายความว่า จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยแต่เก็บภาษีได้มากในเรื่องค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บนี้จะต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของสังคมในการบรรลุถึงการจัดเก็บภาษีนั้น จะคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของรัฐบาลแต่เพียงฝ่ายเดียวไม่ได้แต่ต้องคำนึงถึงค่าใช้จ่ายของผู้เสียภาษีในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วย เช่น ค่าทำบัญชีค่าที่ปรึกษาด้านภาษีอากร ค่าเสียเวลา และค่าใช้จ่ายในการไปเสียภาษีระบบภาษีที่ประหยัดจะต้องมีค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการจัดเก็บภาษีที่ต่ำ และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามภาษีที่ต่ำด้วย<sup>60</sup>

#### 2.2.5.6 หลักความเรียบง่าย (Simplicity)

กฎหมายภาษีอากรที่ดีตามหลักความเรียบง่าย ต้องเป็นกฎหมายภาษีอากรที่ใช้ภาษาธรรมดาที่เข้าใจได้ง่าย ไม่ใช่ภาษากฎหมายและไม่ควรมีความซับซ้อน<sup>61</sup> การที่กฎหมายภาษีอากรมีความซับซ้อน แม้จะสอดคล้องกับหลักความยุติธรรม แต่ก็ทำให้กฎหมายภาษีก่อให้เกิดต้นทุนในการจัดเก็บภาษีและการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีที่สูง ซึ่งขัดต่อหลักความเรียบง่าย

#### 2.2.5.7 หลักความยอมรับ (Acceptability)

ในระบบประชาธิปไตยการจัดเก็บภาษีจะกระทำได้ดีก็ต่อเมื่อ ได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชนหรือโดยอ้อมผ่านทางผู้แทนของประชาชน การที่ประชาชนจะให้การยอมรับมาน้อยเพียงใด จึงขึ้นอยู่กับความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นสำคัญ กล่าวคือภาษีอากร

<sup>58</sup> แหล่งเดิม.

<sup>59</sup> เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ *Public Economic* (น. 127). เล่มเดิม.

<sup>60</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 178-179). เล่มเดิม.

<sup>61</sup> *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร* (น. 44-45). เล่มเดิม.

แต่ละชนิดจะต้องให้ความสำคัญเป็นธรรมทั้งแนวตั้งและแนวนอนแก่ผู้เสียหายทุกคนจึงจะก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียหาย<sup>62</sup>

#### 2.2.5.8 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

หลักภาษีอากรที่ดี ควรมีความยืดหยุ่นปรับตัวได้ตามสถานะเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไป ภาษีอากรที่ดีควรมีโครงสร้างและอัตราภาษีที่ง่ายต่อการปรับเปลี่ยนและการปรับเปลี่ยน ก็ควรส่งผลอย่างรวดเร็วหรือทันทีต่อรายได้ของรัฐหรือพฤติกรรมของผู้บริโภค เช่น ภาษีมูลค่าเพิ่มเป็นภาษีที่มีความยืดหยุ่น เนื่องจากเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีได้ง่ายและการเปลี่ยนแปลงส่งผลต่อพฤติกรรมของผู้บริโภคได้ทันที เนื่องจากเมื่อเปลี่ยนแปลงอัตราภาษีส่งผลให้ราคาสินค้าหรือบริการเพิ่มขึ้นหรือลดลงในทันที<sup>63</sup>

#### 2.2.5.9 หลักความชอบด้วยกฎหมาย (Legitimacy)

ภาษีที่ดีจะต้องเป็นภาษีที่บังคับจัดเก็บได้ถือปฏิบัติได้หมายความว่าเมื่อนำภาษีนั้น ๆ มาใช้แล้ว จะต้องสามารถจัดเก็บได้มิใช่ว่าเป็นภาษีที่ดีในทางทฤษฎี แต่นำมาใช้บังคับจริงไม่ได้ เพราะยากแก่การปฏิบัติ<sup>64</sup> และจะต้องมีความชอบด้วยกฎหมายในสายตาประชาชนผู้เสียหายอีกทั้งเป้าหมายและการทำงานของระบบภาษีจะต้องมีความถูกต้องตามกฎหมาย<sup>65</sup>

#### 2.2.5.10 หลักการยับยั้งสิ่งที่เป็นอันตรายต่อสังคม (Discouragement of Social Harm)

ระบบภาษีควรจะสร้างแรงจูงใจให้มีการลดพฤติกรรมที่เป็นอันตรายต่อสังคม เช่น เมื่อมีการจัดเก็บภาษีสุราจะทำให้สุรามีราคาสูงขึ้น และอาจทำให้คนเลิกดื่มสุรา<sup>66</sup>

#### 2.2.5.11 หลักความสะดวก (Convenience)

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ควรให้ความสำคัญทั้งฝ่ายผู้จัดเก็บภาษีและฝ่ายผู้เสียหายอากร เช่น ความสะดวกในการกรอกแบบฟอร์มหรือยื่นแบบในการเสียภาษี ที่ออกแบบเพื่อให้ผู้เสียหายอากรเข้าใจง่าย เป็นต้น<sup>67</sup>

<sup>62</sup> จาก ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ) (น. 61), โดย จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

<sup>63</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (น. 47). เล่มเดิม.

<sup>64</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากร ฉบับปรับปรุง) (น. 180). เล่มเดิม.

<sup>65</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> แหล่งเดิม.

<sup>67</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร (น. 69), โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, 2538, กรุงเทพฯ: วิทยุชน.

### 2.2.5.12 หลักอำนาจรายได้

ภาษีอากรที่ดีควรเป็นภาษีอากรที่สามารถทำรายได้สูงให้กับรัฐบาลหากระบบภาษีอากรใดมีโครงสร้างที่อำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลต่ำ เมื่อรัฐบาลมีความจำเป็นต้องเพิ่มรายได้จากการจัดเก็บภาษีรัฐอาจต้องเพิ่มอัตราภาษีให้สูงขึ้นซึ่งอาจกระทบต่อความสมัครใจในการเสียภาษี ดังนั้นระบบภาษีอากรที่ดีตามหลักนี้ จึงควรประกอบด้วยภาษีอากรน้อยประเภทแต่ภาษีอากรแต่ละประเภทสามารถทำรายได้ให้กับรัฐบาลได้สูง ไม่ว่าจะในปัจจุบันหรือเมื่อสภาวะการณ์การเศรษฐกิจเปลี่ยนแปลงไป<sup>68</sup>

ภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐบาลได้ดี ควรเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้างกล่าวคือ จะต้องครอบคลุมจำนวนผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วยภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้ จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูงโดยไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก<sup>69</sup> เช่น ภาษีเงินได้และอัตราภาษีที่ใช้ควรเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้า เพราะเมื่อฐานภาษีมีขนาดใหญ่ขึ้นจะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายฐานภาษี อย่างไรก็ตามการกำหนดอัตราภาษีในลักษณะที่ก้าวหน้ามากเกินไปก็อาจมีผลกระทบต่อระดับความสมัครใจในการเสียภาษีอากรของประชาชนได้<sup>70</sup>

### 2.2.5.13 หลักความร่วมมือระหว่างนานาชาติ (International Cooperation)

ภาษีที่ดีควรก่อให้เกิดความปรองดองและร่วมมือทางด้านภาษีระหว่างประเทศไม่ควรก่อให้เกิดการแข่งขันทางด้านภาษีอย่างรุนแรง<sup>71</sup>

## 2.3 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

### 2.3.1 เหตุผลและขอบเขตการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ภาษีเงินได้นิติบุคคล เป็นภาษีที่จัดเก็บแพร่หลายอยู่ในหลายประเทศ การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลควบคู่ไปกับภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา เนื่องจากบริษัทมีสภาพเป็นนิติบุคคลตามกฎหมาย ซึ่งแตกต่างหากจากผู้ถือหุ้นสภาพการเป็นเจ้าของและการจัดการของบริษัทมีลักษณะที่แยกจากกันค่อนข้างเด็ดขาด ผู้เป็นเจ้าของหรือผู้ถือหุ้นมิได้เป็นฝ่ายจัดการ หรือฝ่ายบริหารงาน

<sup>68</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 53), โดยศุภรัตน์ ควัฒน์กุล และชาติรตี ต้นดิวงษ์กิจ, 2551, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>69</sup> แหล่งเดิม.

<sup>70</sup> แหล่งเดิม.

<sup>71</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 8). เล่มเดิม.



บริษัทเองบริษัทสามารถสร้างรายได้หรือผลกำไรขึ้นมา โดยที่ไม่มีใครคนใดคนหนึ่งสามารถนำมาใช้เพื่อประโยชน์ส่วนตนได้โดยตรงผลกำไรของบริษัท แสดงออกถึงความสามารถในการเสี่ยภาษีของบริษัทประกอบการในรูปแบบนิติบุคคล จะได้รับสิทธิพิเศษเหนือกว่าการประกอบการในรูปแบบบุคคลธรรมดาอยู่หลายประการ เช่น การประกอบกิจการในรูปแบบบริษัทผู้ถือหุ้นมีความรับผิดชอบในหนี้สิน โดยจำกัดจำนวนตามจำนวนที่ลงทุนไว้ การเป็นเจ้าของกิจการในรูปแบบบริษัทสามารถกระทำได้ง่ายกว่ากิจการในรูปแบบบุคคลธรรมดา เพราะเจ้าของหุ้นสามารถขายหรือโอนหุ้นของตนในตลาดหุ้นได้โดยง่ายการเพิ่มทุนของกิจการในรูปแบบบริษัทก็ทำได้โดยง่ายโดยการออกหุ้นใหม่มาขายในตลาดหุ้น และการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็เพื่อเสริมการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา<sup>72</sup> โดยมีหลักเกณฑ์กำหนดขอบเขตของการเสี่ยภาษีเงินได้นิติบุคคล ดังต่อไปนี้

หลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานที่กำหนดขอบเขตการเสี่ยภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้น ก็คล้ายคลึงกับกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา กล่าวคือในการกำหนดให้นิติบุคคลใดมีหน้าที่ต้องเสี่ยภาษีให้กับประเทศใดประเทศหนึ่งนั้น จำเป็นต้องพิจารณาถึงความสัมพันธ์ระหว่างนิติบุคคลนั้นกับประเทศผู้จัดเก็บภาษีความสัมพันธ์ดังกล่าวก่อให้เกิดหลักสำคัญสองประการ คือ หลักถิ่นที่อยู่ (Resident Rule) และหลักแหล่งเงินได้ (Source Rule)

การจัดเก็บภาษีตามหลักถิ่นที่อยู่ ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงหมายความว่านิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศใด ต้องเสี่ยภาษีให้กับประเทศนั้นจากรายได้หรือผลกำไรทั้งหมดที่เกิดขึ้นทั่วโลก ส่วนการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ หมายความว่านิติบุคคลที่มีรายได้จากแหล่งในประเทศใดต้องเสี่ยภาษีให้กับประเทศนั้น ไม่ว่าจะมิถิ่นที่อยู่ในประเทศนั้นหรือไม่ก็ตาม

### 2.3.2 การกำหนดฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญ คือ ฐานกำไรสุทธิโดยกำไรสุทธิทางบัญชีกับกำไรสุทธิตามกฎหมายอากร โดยทั่วไปจะไม่เท่ากันกรณีนั้นก็ตาม ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสี่ยภาษีเงินได้นิติบุคคล ก็ยังคงต้องอาศัยหลักเกณฑ์ทางบัญชีเป็นสำคัญ แต่จะต้องเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายอากรที่เกี่ยวข้อง ทั้งนี้เพื่อให้การคำนวณกำไรสุทธิทางภาษีอากรของผู้เสี่ยภาษีต่าง ๆ เป็นไปโดยมีมาตรฐานเดียวกันกำไรสุทธิที่ใช้เป็นฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยทั่วไป จะเป็นกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี ฉะนั้นความหมายของรายได้ที่ต้องนำมาคำนวณกำไรสุทธิจึงกว้างมาก

สำหรับหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่จะใช้ในการคำนวณกำไรสุทธินั้น ต้องเป็นหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไปหลักเกณฑ์ทางบัญชีที่เป็นที่ยอมรับกัน โดยทั่วไป และนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ เพื่อเสี่ยภาษีเงินได้นิติบุคคลกันแพร่หลายหลักเกณฑ์หนึ่ง

<sup>72</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (TaxationLaw1) (น. 48). เล่มเดิม.

ก็คือเกณฑ์สิทธิ ตามเกณฑ์สิทธินี้ทางด้านรายได้จะถือว่าเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชี ที่มีการขาย หรือการให้บริการเกิดขึ้น โดยไม่คำนึงว่าจะมีการชำระเงินกันแล้วหรือไม่ก็ตาม ส่วนทางด้าน รายจ่ายนั้นยึดหลักกว่ารายจ่ายที่เป็นเหตุให้เกิดรายได้ขึ้น ในรอบระยะเวลาบัญชีใดต้องถือว่าเป็น รายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น สำหรับรายจ่ายที่มีความสัมพันธ์โดยตรงกับรายได้ให้ ถือหลักว่าภาระที่ต้องจ่ายเกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต้องถือเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลา บัญชีเงินปันผลระหว่างบริษัท

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการจัดเก็บภาษีเงินได้จากเงินปันผล ที่ผู้ถือหุ้นได้รับก่อให้เกิด การเก็บภาษีซ้อนทางเศรษฐกิจขึ้น ทั้งนี้เพราะว่าเงินปันผลเคยเป็นส่วนหนึ่งของกำไรของบริษัท ผู้จ่ายซึ่งได้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมาแล้วครั้งหนึ่ง ดังนั้นเพื่อให้เกิดการปฏิบัติในลักษณะที่ เท่าเทียมกันระหว่างผู้ถือหุ้นที่เป็นบุคคลธรรมดาและผู้ถือหุ้นที่เป็นนิติบุคคล ในกฎหมายภาษีอากร ของหลาย ๆ ประเทศจึงกำหนดวิธีจัดการระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผลระหว่างบริษัท (Intercorporate Dividend) นี้ไว้ด้วยการให้การขจัดหรือบรรเทาภาระภาษีซ้ำซ้อนของเงินปันผล ในรูปของวิธีเครดิตซึ่งใช้กับกรณีผู้ถือหุ้นเป็นบุคคลธรรมดานั้นโดยทั่วไปก็สามารถนำมาใช้ได้กับ กรณีผู้ถือหุ้นเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนขนาดของการขจัดหรือบรรเทาภาระภาษี ซ้ำซ้อนของเงินปันผลที่ให้นั้น จะเป็นเท่าใดจะขึ้นอยู่กับนโยบายของแต่ละประเทศเป็นสำคัญ<sup>73</sup>

### 2.3.3 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับฐานกำไรสุทธิเป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจลดอัตราลงได้ในกรณีตามมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อลดอัตราหรือ ยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป เช่น พระราช กฤษฎีกาฯ (ฉบับที่ 577) พ.ศ. 2557 กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไปให้ลดอัตรา ภาษีเงินได้ 20% สำหรับสามรอบระยะเวลาบัญชีถัดมาที่เริ่มในหรือหลัง 1 มกราคม 2556 แต่ไม่เกิน 31 ธันวาคม 2558<sup>74</sup>

<sup>73</sup> แหล่งเดิม.

<sup>74</sup> จาก ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 208), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

### 2.3.4 การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคล

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลที่สำคัญแบ่งได้เป็นการชำระภาษีประจำปีและการชำระภาษีส่วหน้า

#### 1. การชำระภาษีประจำปี

การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีช่วงกำหนดเวลาในการชำระภาษีที่แน่นอนโดยทั่วไปจะถือกำหนดเวลานับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลเป็นเกณฑ์

ระบบนี้อาจเป็นระบบประเมินตนเองซึ่งนิติบุคคลที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการแสดงผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมา รวมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสียพร้อมทั้งชำระภาษีในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวหรืออาจเป็นระบบเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งนิติบุคคลที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีเพียงแต่ยื่นแสดงรายการและเอกสารหลักฐานต่าง ๆ อันจำเป็นสำหรับการประเมินภาษีให้เจ้าพนักงานเมื่อเจ้าพนักงานได้แจ้งการประเมินภาษีมาแล้ว จึงนำเงินค่าภาษีอากรไปชำระตามกำหนดเวลาต่อไป

#### 2. การชำระภาษีส่วหน้า

สำหรับในบางประเทศรายได้บางชนิดที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับมานั้น อาจถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายไปแล้วก็ได้ภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายนี้ ก็นำมาใช้เป็นเครดิตหักออกจากภาษีที่ต้องชำระ เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีได้เช่นเดียวกับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา

ในหลาย ๆ ประเทศได้มีการกำหนดให้มีการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้า (Advance Payment) ก่อนถึงกำหนดเวลาสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไว้ แม้ว่าระบบการชำระภาษีส่วหน้าที่ใช้กันในแต่ละประเทศอาจมีวิธีการที่แตกต่างกันออกไป แต่ก็สามารถสรุปเหตุผลสำคัญของระบบนี้ได้ดังนี้

2.1 การชำระภาษีส่วหน้าจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายกับผู้ที่มีได้ถูกหักและเสียภาษีครั้งเดียว เมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี

2.2 ระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้มีลักษณะที่ใกล้เคียงกับการเกิดขึ้นของเงินได้มากที่สุดจะมีผลสำคัญต่อการใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือดำเนินนโยบายการคลังเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจของประเทศให้ได้ผล<sup>75</sup> ช่วยเสริมสร้างความมั่นคงอำนาจอธิปไตยทางการคลังให้ดีขึ้นซึ่งนับเป็นองค์ประกอบสำคัญของความสำเร็จในการดำเนินนโยบายการคลัง เพื่อแก้ปัญหาเศรษฐกิจของประเทศชาติ

<sup>75</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 74). เล่มเดิม.

2.3 การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าจะช่วยทำให้รัฐมีรายได้จากภาษีนี้สม่ำเสมอขึ้นเพราะรายได้กระจายออกไปตลอดช่วงของปีแทนที่จะมากเฉพาะช่วงชำระภาษีประจำปี แต่เพียงช่วงเดียว

2.4 การหลบหลีกภาษีอากรน่าจะมีแนวโน้มลดลงเพราะการชำระภาษีก่อนล่วงหน้าเปรียบเสมือนการผ่อนชำระภาษี จำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละครั้งจึงไม่สูงผู้เสียภาษีน่าจะมีความพร้อมที่จะเสียมากขึ้น

การชำระภาษีก่อนหน้ามีประเด็นสำคัญที่ต้องพิจารณาอยู่ สองประการ คือ การกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระ และการกำหนดจำนวนงวดที่ต้องชำระ

การกำหนดจำนวนภาษีที่ต้องชำระมีหลักเกณฑ์ที่ใช้ได้อยู่ 3 วิธี ด้วยกันคือ

1) ใช้กำไรสุทธิที่เกิดขึ้นจริงของรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้วเป็นฐานในการกำหนดภาษีก่อนหน้าที่ต้องชำระ สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันวิธีนี้จะช่วยสร้างความแน่นอนในด้านการชำระภาษีได้เป็นอย่างดี อย่างไรก็ตามวิธีนี้ก็ยังมีข้อเสียในแง่ที่ว่า หากมีความผันผวนทางด้านการดำเนินงานในระหว่างแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีภาษีที่ต้องชำระล่วงหน้าอาจมากเกินไปหรือน้อยเกินไปก็ได้

2) ใช้ผลการดำเนินงานที่ผ่านมาในช่วงแรกของรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบัน เป็นฐานในการกำหนดภาษีก่อนหน้าที่ต้องชำระวิธีนี้ มีความแน่นอนในเรื่องจำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละคราวอยู่พอสมควร แต่จะมีปัญหาทำนองเดียวกับวิธีแรกหากกิจการมิได้มีผลกำไรอย่างสม่ำเสมอตลอดรอบระยะเวลาบัญชี จะทำให้มีการชำระภาษีก่อนหน้ามากเกินไปและอาจส่งผลกระทบต่อภาวะการเงินของในช่วงหลัง ของรอบระยะเวลาบัญชีของกิจการให้ทรุดหนักไปอีกก็ได้

3) ใช้วิธีการประมาณการผลกำไรสุทธิที่คาดว่าจะเกิดขึ้นสำหรับทั้งรอบระยะเวลาบัญชีปัจจุบันเป็นเกณฑ์ ผู้เสียภาษีต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิขึ้นมา วิธีการนี้มีข้อดีที่สามารถจัดปัญหาอันเกิดจากความผันผวนทางธุรกิจที่เกิดขึ้นกับสองวิธีแรกได้แต่จะมีปัญหาความไม่แน่นอนเกี่ยวกับการประมาณการกำไรสุทธิ ซึ่งอาจก่อให้เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้จัดเก็บภาษีได้

การกำหนดจำนวนงวดของการชำระภาษีก่อนหน้ามี ข้อสังเกตว่าหากกำหนดจำนวนงวดที่ต้องชำระมาก ก็จะทำให้การชำระภาษีมียุทธศาสตร์ที่ใกล้เคียงกับระยะเวลาที่รายได้เกิดขึ้นมากขึ้น ช่วยทำให้รัฐบาลได้เงินภาษีอากรเร็วขึ้น และจะมีส่วนช่วยลดแรงกดดันด้านการหลบหลีกภาษีได้บางส่วน แต่ขณะเดียวกันก็อาจนับได้ว่าเป็นภาระมากเกินไป สำหรับผู้เสียภาษีที่ต้องหาเงิน

มาชำระค่าภาษีอากรบ่อยครั้ง และอาจเป็นการสร้างภาระงานการบริหารการจัดเก็บโดยไม่จำเป็นอีกด้วยเช่นกัน<sup>76</sup>

## 2.4 การหักภาษี ณ ที่จ่าย

### 2.4.1 หลักการและแนวคิดเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เป็นวิธีเสียภาษีวิธีหนึ่งซึ่งกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้บางกรณีคำนวณภาษีตามหลักเกณฑ์และวิธีการที่กฎหมายกำหนดแล้วหักจากเงิน ซึ่งตนมีหน้าที่ต้องจ่ายให้แก่ผู้รับเงินเพื่อนำส่งกรมสรรพากรเงินที่ได้หักและนำส่งดังกล่าวถือเป็นเครดิตในการเสียภาษีเงินได้ เมื่อถึงกำหนดเวลายื่นรายการเสียภาษี<sup>77</sup>

การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายนั้น เป็นวิธีการเสียภาษีที่ช่วยบรรเทาภาระของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอย่างหนึ่ง กล่าวคือ เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีมีเงินได้เกิดขึ้น ณ ขณะนั้น กฎหมายได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ดังกล่าวมีหน้าที่หักภาษีไว้ส่วนหนึ่งตามอัตราที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากรัฐได้มองเห็นแล้วว่า ณ เวลานั้น ๆ ผู้มีเงินได้อยู่ในสภาพที่สามารถเสียภาษีได้โดยอัตรากำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้แต่ละประเภทนั้นเป็นอัตราที่ไม่สูง ทั้งนี้เพื่อเป็นการบรรเทาภาระของผู้มีเงินได้เมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้กลางปี หรือกลางรอบระยะเวลาบัญชีและ/หรือรายการประจำปีหรือประจำรอบระยะเวลาบัญชีโดยภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไปและนำส่งให้แก่ราชการนั้น ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเครดิตจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีนั้นได้ หากภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้น มีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ผู้เสียภาษีก็นิติสิทธิ์ที่จะขอคืนภาษีในส่วนที่เกินนั้น

ถือได้ว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มีส่วนช่วยรัฐได้หลาย ๆ ด้าน เช่น รัฐสามารถนำเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ซึ่งผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งรัฐอย่างสม่ำเสมอทุกเดือนมาใช้ในการบริหารพัฒนาประเทศ อีกทั้งเป็นการลดค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีโดยรัฐ ได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีและนำส่งให้แก่รัฐ<sup>78</sup>

<sup>76</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 75-76). เล่มเดิม.

<sup>77</sup> จาก ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร (น. 185), โดย ทศนีย์ เหลืองเรืองรอง, 2556, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

<sup>78</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 333). เล่มเดิม.

### 2.4.2 วัตถุประสงค์ในการหักภาษี ณ ที่จ่าย

1. เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่จะต้องชำระภาษีเป็นจำนวนมากทั้งหมด โดยให้ผู้มีเงินได้สามารถเสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อยจากจำนวนเงินที่ได้รับในแต่ละคราวอันเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้ ยังมีความสามารถพอที่จะเสียภาษีได้

2. การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายนั้น ทำให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ รัฐบาลสามารถนำเงินดังกล่าว มาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ และเป็นการก่อให้เกิดสภาพคล่องลดภาวะการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ

3. เพื่อเป็นการลดแรงกดดันในการหลบหลีกหรือพยายามหลบหลีกการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ และยังเป็น การบรรเทาภาระของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหรือการติดตามการจัดเก็บในภายหลัง<sup>79</sup>

4. ยับยั้งการหนีภาษี<sup>80</sup>

5. ยับยั้งการบิดเบือนการใช้อำนาจและการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี<sup>81</sup>

## 2.5 การวางแผนภาษีอากรการหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

### 2.5.1 ความหมายของการวางแผนภาษีอากรการหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

จากการศึกษาการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization) และการหนีภาษี (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) นั้น พบว่ามีนักวิชาการหลายท่าน ได้ให้ความหมายของเรื่องต่าง ๆ ไว้ ดังต่อไปนี้

#### 2.5.1.1 ความหมายของการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

“การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้า เพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงานตามที่ต้องการการเตรียมการ เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายและหมายความรวมถึงการจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัว เพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุดด้วย”<sup>82</sup>

<sup>79</sup> แหล่งเดิม.

<sup>80</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 256). เล่มเดิม.

<sup>81</sup> แหล่งเดิม.

<sup>82</sup> จาก “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1),” (น. 99), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ข, 2548 (เมษายน), *สรรพากรศาสตร์*, 24 (283),

“การวางแผนภาษีอากร คือ การจัดการในเรื่องใดเรื่องหนึ่งของบุคคล เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎหมายทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจ และเห็นเป็นที่ประจักษ์เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมียามากที่สุด”<sup>83</sup>

“การวางแผนภาษีอากร คือ การทำธุรกรรมของบุคคลที่ถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี”<sup>84</sup>

“การวางแผนภาษีอากร คือ การตัดสินใจเตรียมการ เพื่อการปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรทั้งในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปได้โดยถูกต้อง และครบถ้วนตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรและต้องเสียภาษีอากรเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด”<sup>85</sup>

ผู้เขียนขอสรุปองค์ประกอบวางแผนภาษีอากรดังต่อไปนี้

- (1) การวางแผนภาษีอากรเป็นการเตรียมการเพื่อปฏิบัติการในอนาคตไว้ล่วงหน้า
- (2) การวางแผนภาษีอากรกระทำเพื่อประหยัดให้ได้มากที่สุดหรือเสียภาษีน้อยที่สุดหรือทำให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องเสียภาษี
- (3) การวางแผนภาษีอากรต้องเป็นการกระทำที่ถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากรและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมาย

วัตถุประสงค์ของการวางแผนภาษีอากร<sup>86</sup>

1. เพื่อให้การเสียภาษีอากรของกิจการที่วางแผนภาษีอากรเป็นไปได้โดยถูกต้องครบถ้วนตามที่กฎหมายกำหนด แต่จำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียนั้นต้องเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด
2. เพื่อขจัดปัญหาและเตรียมการแก้ปัญหาในการเสียภาษีอากรที่อาจเกิดขึ้นในทุกกรณี เพราะภาษีอากรที่ธุรกิจพึงต้องเสียมีหลายประเภทแต่ละประเภทมีหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่แตกต่างกันไป

<sup>83</sup> จาก *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี* (น. 94), โดย Simon James and Christopher Nobes: 2000,16 (อ้างถึงใน *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี*. เล่มเดิม.).

<sup>84</sup> *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี* (น. 97). เล่มเดิม.

<sup>85</sup> จาก *การวางแผนภาษีอากร* (น. 3), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.

<sup>86</sup> *การวางแผนภาษีอากร* (น. 5). เล่มเดิม.

3. เพื่อประหยัดหรือลดค่าใช้จ่ายที่อาจเกิดขึ้นเนื่องจากการเสียภาษีอากรไม่ถูกต้อง เช่น เบี้ยปรับเงินเพิ่มค่าปรับทางอาญา

4. เพื่อลดต้นทุนการดำเนินงานกิจการหรือเพิ่มกำไรสุทธิโดยการใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีอากร

5. เพื่อคลายความกังวลต่อการถูกเรียกตรวจสอบภาษีอากรของราชการเพราะในการวางแผนภาษีอากร ได้กำหนดให้มีการวางแผนข้อมูลทางบัญชีและในทางภาษีอากรอย่างเปรียบเทียบพร้อมช่วยให้ชี้แจงและแสดงหลักฐานข้อเท็จจริงต่าง ๆ แก่เจ้าหน้าที่ผู้ตรวจสอบภาษีได้โดยชัดเจน

6. ช่วยทำให้ผู้ประกอบการทราบต้นทุนที่ชัดเจนอันจะทำให้ผู้ประกอบการสามารถกำหนดราคาสินค้า หรือค่าบริการ ได้ถูกลง และตั้งราคาต่ำลงหรือไม่สูงเพื่อแข่งขันกับผู้ประกอบการอื่นได้<sup>87</sup>

ตัวอย่างของการดำเนินการวางแผนภาษีอากร เช่น

บริษัทรับจ้างก่อสร้างมีรายรับจากการก่อสร้าง 300 ล้านบาท หากทำสัญญาจ้างก่อสร้างจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3 เป็นจำนวน 9 ล้านบาท เมื่อถึงเวลาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบริษัทมีกำไรสุทธิต่ำกว่าร้อยละ 10 ของยอดรายรับบริษัท ก็จะต้องขอคืนภาษีเงินได้นิติบุคคล ทางปฏิบัติจึงนิยมแยกสัญญาก่อสร้างเป็นสัญญาซื้อขายหนึ่งฉบับ และสัญญาจ้างอีกหนึ่งฉบับซึ่งไม่มีภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในสัญญาซื้อขายมีเพียงภาษีมูลค่าเพิ่ม ซึ่งขอคืนได้แต่มีภาษีหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 3 ในสัญญาจ้างและบางกรณีก็จำเป็นต้องใช้ 2 บริษัทเข้าทำสัญญากับผู้ว่าจ้างเพื่อเพิ่มเงินสดหมุนเวียนและตัดปัญหาการขอคืนภาษี

จากตัวอย่างข้างต้นจะเห็นได้ว่าการหักภาษี ณ ที่จ่าย ก็เป็นข้อพิจารณาสำคัญในการวางแผนภาษี เนื่องจากผู้มีเงินได้ต้องเสียภาษिल่วงหน้าทำให้รายได้ที่ได้รับจริงมีจำนวนน้อยลงเมื่อถึงเวลาชำระเงินภาษีที่แท้จริงหากผู้มีเงินได้อยู่ในสถานะขาดทุนหรือภาระภาษีน้อยกว่าจำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ได้ชำระไปแล้วต้องขอคืนเงินภาษีจากกรมสรรพากร ก็อาจนำไปสู่การตรวจสอบบัญชีของกรมสรรพากร การบรรเทาภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย จึงอาจเป็นสิ่งจำเป็นแม้ว่าจะไม่ทุกกรณีก็ตาม

อย่างไรก็ตาม การวางแผนภาษีอากรนั้น ต้องอาศัยการวางแผนการชำระภาษีอย่างรัดกุมให้สอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากร เพื่อก่อให้เกิดปัจจัยที่เอื้ออำนวยต่อการลงทุนโดยชอบด้วยกฎหมาย เช่น มีผลเป็นการยกเว้นหรือลดหย่อนภาษีอากรหรือหักค่าใช้จ่ายได้มากขึ้น

<sup>87</sup> จาก การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 17), โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม ค, 2553, กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.



### 2.5.1.2 ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization)

การหลบหลีกภาษีอากร คือ การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงการใช้ช่องโหว่ของกฎหมาย เพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง นอกจากนี้การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตน เพื่อให้เสียภาษีน้อยลงก็อาจถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นกัน ในบางกรณีการศึกษาคำพิพากษาของศาลฎีกาและคำวินิจฉัยหรือแนวปฏิบัติของหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรของรัฐ เช่น กรมสรรพากรแล้วนำมาใช้วางแผน ในการประกอบธุรกิจทำธุรกรรมทางการเงินหรือนิติกรรมสัญญา เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ก็อาจถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรด้วย<sup>88</sup>

การหลบหลีกภาษีอากร คือ การนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิมตามการดำเนินงานปกติทั่วไป อาจมีลักษณะใกล้เคียงกับการวางแผนภาษีอากรอยู่บ้างหาก แต่ในการหลบหลีกภาษีอากรมีความมุ่งหมายที่จะแสวงหาช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร และนำช่องโหว่ดังกล่าวมาใช้เพื่อประหยัดเงินภาษีที่ต้องเสีย<sup>89</sup>

การหลบหลีกภาษีอากร คือ เป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมาย เพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีและเป็นการกระทำ โดยอาศัยช่องโหว่ที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย<sup>90</sup>

จากความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่ามีองค์ประกอบดังนี้

- (1) การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการใช้องค์ว่างช่องโหว่หรือความบกพร่องของกฎหมายภาษีหรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมาย
- (2) การหลบหลีกภาษีอากรกระทำ เพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระ หรือเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีเลย
- (3) การหลบหลีกภาษีอากรกระทำโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย

<sup>88</sup> การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1). (น. 100). เล่มเดิม.

<sup>89</sup> การวางแผนภาษีอากร (น. 13). เล่มเดิม.

<sup>90</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนที่:การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 100). เล่มเดิม.

ทั้งนี้การหลบหลีกภาษีแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภทดังนี้<sup>91</sup>

### 1. การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

จอร์จ คี รอดจันท์ ได้ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้คือ “การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าว จะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี ที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษี เช่นว่านั้น ในกฎหมายภาษี (การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษีแม่บท (Taxing Act) หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Body) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษิลำดับรอง (Delegated Legislation))”

ตัวอย่างของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ เช่น

การที่ผู้เสียภาษีในอัตราสูงอยู่แล้วร่วมกับบุคคลอื่นประกอบธุรกิจในรูปแบบของห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคล ที่มีโชนิติบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามของตนเอง โดยลำพังทั้ง ๆ ที่มีทุนพอที่จะประกอบธุรกิจในนามของตนเองอยู่แล้ว ก็ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเช่นเดียวกัน เพราะเป็นการกระทำเพื่อที่จะเสียภาษีในอัตราต่ำ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่มีโชนิติบุคคลนั้น ถือเป็นหน่วยภาษีหน่วยใหม่แยกต่างหากจากหน่วยภาษีเดิม จึงไม่ต้องนำเงินได้ของหน่วยภาษีหน่วยใหม่นี้ ไปรวมกับเงินได้ของหน่วยภาษีเดิมทำให้ไม่ต้องเริ่มคำนวณภาษีในอัตราเดิมที่สูงอยู่แล้ว แต่เริ่มคำนวณภาษีในอัตราใหม่ที่ต่ำกว่า<sup>92</sup>

### 2. การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

จอร์จ คี รอดจันท์ ได้ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้คือ “การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี เพื่อลดภาระภาษีซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมาย ที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้น ในกฎหมายภาษีเพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้อง

<sup>91</sup> แหล่งเดิม.

<sup>92</sup> การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1) (น. 100). เล่มเดิม.

ตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิติบัญญัติ แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลัก คือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษี เป็นสำคัญและเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพหุติบัญญัติตาม การกระทำนั้นจริง ๆ”

ตัวอย่างของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้เช่น

วิธีการจัดเก็บภาษีแบบรวมเงินได้ของกลุ่มสมรสทำให้กลุ่มสมรสมีภาระภาษีสูงขึ้น (หรือจ่ายภาษีมากกว่าที่พวกเขาต้องจ่ายหากพวกเขาแยกกันจ่าย) ทั้งนี้ เพราะเงินได้ของกลุ่มสมรสที่นำมา รวมกันจะถูกยกเข้าไปสู่ช่วงเงินได้สุทธิสำหรับอัตราภาษีส่วนเพิ่มขั้นที่สูงขึ้น ตามบัญชีอัตราภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา กลุ่มสมรสสามารถลดภาระภาษีได้โดยการจดทะเบียนหย่าในระหว่างปีภาษี ตามความเห็นของผู้เขียน ถ้ากลุ่มสมรสทำการจดทะเบียนหย่า แต่ยังคงอยู่กินร่วมกันฉันท์สามีภริยา (โดยไม่จดทะเบียนสมรสใหม่) ถือเป็น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้เพราะภายหลังจากการ จดทะเบียนหย่า กลุ่มสมรสยังอยู่ร่วมกันฉันท์สามีภริยา (โดยไม่ได้จดทะเบียนสมรสใหม่) การจดทะเบียนหย่าของกลุ่มสมรสจึงเป็นการกระทำแต่เพียงในนามเพื่อให้ถูกต้องตามรูปแบบที่ กฎหมายกำหนดเท่านั้น เพื่อให้มีหลักฐานทางกฎหมายแสดงให้เห็นว่าพวกเขาไม่ได้อยู่ร่วมกัน ตลอดปีภาษี

กล่าวอีกอย่างหนึ่งการหลบหลีกการจ่ายภาษีโดยการที่กลุ่มสมรสจดทะเบียนหย่าแต่ยังอยู่กิน ร่วมกันฉันท์สามีภริยาเข้าลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เพราะแม้การจดทะเบียน หย่าจะถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดแต่การจดทะเบียนหย่าในลักษณะดังกล่าว มิได้มี จุดมุ่งหมายหลัก เพื่อการลดภาระภาษีเป็นสำคัญ การจดทะเบียนหย่าในลักษณะดังกล่าว มิได้มี จุดมุ่งหมายที่แท้จริงที่สามีภริยาจะแยกทางกันเพราะอยู่กินร่วมกันไม่ได้การจดทะเบียนหย่า ในลักษณะดังกล่าว เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของผู้บัญญัติกฎหมาย ที่กำหนดให้มีการจดทะเบียน หย่าระหว่างกลุ่มสมรส ก็เพื่อให้สามีภริยาที่ไม่สามารถอยู่กินร่วมกันได้แยกทางกัน<sup>93</sup> การกระทำ ดังกล่าวถือเป็น การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

<sup>93</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 101-102). เล่มเดิม.

### 2.5.1.3 ความหมายของการหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)

การหนีภาษีอากรหรือในหนังสือบางเล่มอาจใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” ได้มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

“การหนีภาษี คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เพื่อการลดภาระภาษีปลดเปลื้องภาระภาษีหรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระ ให้แก่รัฐบาลเป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต”<sup>94</sup>

“การหนีภาษี หมายถึงการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือน้อยลงเพื่อที่จะต้องไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง”<sup>95</sup>

จากความหมายของการหนีภาษีอากรผู้เขียนขอสรุปองค์ประกอบของการหนีภาษีอากรดังต่อไปนี้

- (1) เป็นการใช่วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดหรือไม่จ่ายภาษี
- (2) มีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต
- (3) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและทางแพ่ง

ตัวอย่างของการหนีภาษีเช่น

แจ้งข้อมูลเกี่ยวกับเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริงในแบบแสดงรายการ เช่น บริษัท ก เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยได้รับเงินจากการประกอบธุรกิจในต่างประเทศและนำเงินที่ได้รับจากการทำงานเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงินแต่ไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมารอกในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเช่นนี้ ถือเป็นกรณีหนีภาษีหรือ

แจ้งข้อความอันเป็นเท็จในแบบแสดงรายการเสียภาษี ตัวอย่างเช่น บริษัท ก และ บริษัท ข เป็นบริษัทในเครือเดียวกันซึ่งจดทะเบียนจัดตั้งอยู่ในประเทศไทย โดยบริษัท ข ไม่ได้มีการประกอบกิจการที่เป็นกิจจะลักษณะต่อมามีบริษัท ข ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี โดยแจ้งการหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการให้บริการถ่ายทอดเทคโนโลยีที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง โดยระบุให้บริษัท ข เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัท ก ทำให้บริษัท ข ซึ่งมีรายได้ที่ต่ำและมีรายจ่ายที่สูงจึงเกิดผลประกอบการที่ขาดทุนทำให้บริษัท ข ไม่ต้องเสียภาษีหรือ

แจ้งหรือกรอกข้อความโดยมีเจตนาทุจริตเพื่อหลอกลวงหรือฉ้อโกงรัฐบาลในแบบแสดงรายการเสียภาษี ตัวอย่างเช่น นาย ข ทราบว่าในการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้ที่ได้รับจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่าย ตามความจำเป็นและสมควรหรือหักค่าใช้จ่าย

<sup>94</sup> แหล่งเดิม.

<sup>95</sup> การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 3). เล่มเดิม.

เป็นการหมกมุ่นก็ได้และนาย ข ทราบด้วยว่าในกรณีเลือกหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ค่าใช้จ่ายนั้น ต้องมีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจรับเหมาแต่ในการกรอกแบบ ภ.ง.ด. 90 สำหรับปีภาษี 2551 นาย ข ได้นำค่าใช้จ่ายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจรับเหมามาแสดงโดยมีเจตนาทุจริต<sup>96</sup>

ดังนั้น การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) จึงถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายเป็นอาชญากรรมประเภทหนึ่งที่มีโทษทั้งอาญาและทางแพ่ง

## 2.5.2 ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากรการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

### (1) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากรแตกต่างจากการหนีภาษีอากร เพราะการหนีภาษีอากรเป็นการดำเนินการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายหรือน้อยลง เพื่อที่จะไม่ต้องชำระภาษีอากรหรือเสียน้อยลงโดยจงใจละเลยบทบัญญัติของกฎหมาย ถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายมีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาโดยทางแพ่ง มีทั้งเงินเพิ่มและเบี้ยปรับส่วนทางอาญามีโทษปรับโทษจำคุกหรือทั้งปรับและจำคุกส่วนการวางแผนภาษีอากรเป็นการกำหนด วิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน และประหยัดโดยใช้วิธีการตามที่บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียภาษีโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย

### (2) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร

การวางแผนภาษีอากรเป็นการกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการ เพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด โดยใช้วิธีการตามที่บทบัญญัติของกฎหมายกำหนดเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยที่สุด หรือไม่ต้องเสียภาษีโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายและการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรหมายถึง การลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยการใช้องค์ โหว่ของกฎหมายภาษีและต้องเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรและการวางแผนภาษีอากร มีความคล้ายคลึงกันเป็นการดำเนินการอย่างถูกต้องภายใต้กฎหมาย เพื่อลดภาระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร แต่จะเห็นได้ว่าการวางแผนภาษีอากรมีภาพพจน์เชิงบวกโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเสียภาษีอย่างถูกต้องเป็นสิ่งสำคัญ โดยอาศัยการประเมินภาพรวมภาระภาษีอากรของกิจการและเลือกดำเนินการประหยัดภาษีภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอน หรือ

<sup>96</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน:การหนีภาษีและ การหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 99-100). เล่มเดิม.

ในแต่ละส่วนของกิจการไป โดยมีได้อาศัยช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมาย<sup>97</sup> ส่วนการหลบหลีกภาษีอากรจะให้ภาพพจน์ในเชิงลบมากกว่า เนื่องจากการพยายามหาช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อดำเนินการบิดเบือนหรืออำพรางความจริง ทำให้กล่าวได้ว่า การวางแผนภาษีเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ความถูกต้องเป็นลำดับแรก การประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง ในขณะที่การหลบหลีกภาษีอากรเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์การประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก การเสียภาษีอย่างถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรองลงไป<sup>98</sup>

(3) ความแตกต่างระหว่างการหลบหลีกภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

ถ้ามองในความหมายง่าย ๆ ทั่วไปอาจไม่มีความแตกต่างกันมาก แต่ในมุมของกฎหมายภาษีทั้ง 2 คำนี้ กลับมีความหมายแตกต่างกันโดยสิ้นเชิง เนื่องจากการหลบหลีกภาษีมียุทธศาสตร์ ใช้ช่องว่างช่องโหว่หรือจุดบกพร่องของกฎหมายภาษีอากร ที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษี โดยไม่มีความผิดตามกฎหมาย แต่การหนีภาษีอากรนั้นเจตนาและวัตถุประสงค์อาจไม่แตกต่างกับการหลบหลีกภาษี คือ ต้องการเสียภาษีให้น้อยหรือไม่เสียภาษีเลยแต่เป็นการใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย

วุฒิสมาชิกท่านหนึ่งของสหรัฐอเมริกาได้ให้คำกล่าวที่แสดงถึงข้อแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรได้เป็นอย่างดีว่า “ชายคนหนึ่งเดินทางมาใกล้แม่น้ำซึ่งสามารถข้ามไปได้โดยใช้สะพาน 2 สะพาน สะพานหนึ่งไม่ต้องเสียค่าผ่านทาง แต่อีกสะพานหนึ่งต้องเสียค่าผ่านทาง ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ต้องเสียค่าผ่านทาง โดยไม่ต้องเสียค่าผ่านทางก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหนีภาษีอากร แต่ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ไม่ต้องเสียค่าผ่านทางก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหลบหลีกภาษีอากร<sup>99</sup>

<sup>97</sup> จาก *ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation)* (น. 74), โดย พนิตธีรภาพวงศ์, 2552, กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

<sup>98</sup> แหล่งเดิม.

<sup>99</sup> From *The Fundamentals of Taxation* (p. 84), by H.S. De Leon, 1984, Quezon City: Rex Printing Company. (อ้างถึงใน การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 2),” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชาธรรมง, 2548, *เอกสารภาษีอากร*, 24 (284), น. 98.

### 2.5.3 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

จากที่ผู้เขียนได้ทำการศึกษาพบว่าอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวทางด้วยกันคือ

2.5.3.1 แนวทางการใช้หลักการตีความกฎหมายภาษี เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร<sup>100</sup> องค์การสุดท้ายที่ต้องตีความและมีผลผูกพันตามกฎหมาย คือ ศาล ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันไป ตามแต่ระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ จึงอาจกล่าวสรุปแนวทางการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลได้ดังนี้

(1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ คือ หลักที่ว่าวัตถุประสงค์หรือเจตนารมณ์ของกฎหมาย ย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้น โดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกภาษี ดังนั้น ถ้านิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีแต่เพียงอย่างเดียว แม้จะไม่ผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะปฏิเสธนิติกรรมหรือสัญญานั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) ใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี

(2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ คือ นิติกรรมหรือสัญญาใดแม้จะทำได้ทำขึ้นถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อจะหลบหลีกภาษีและผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจได้ และถ้าหากขั้นตอนที่นิติกรรมเพียงขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดได้กระทำขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่มีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น โดยกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษี และหลักนี้จะคล้ายคลึงกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ

(3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้าย เพื่อการหลบหลีกภาษี คือ หลักที่ว่าวัตถุประสงค์สุดท้ายของนิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้น เพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียวมิได้มีวัตถุประสงค์ทางการค้า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและมีอำนาจประเมินเรียกเก็บตามเจตนาที่แท้จริงของกลุ่มได้ แม้จะประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็มีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับได้

(4) หลักผลลัพธ์สุดท้าย คือหลักที่ว่าพิจารณาจากผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้ เพื่อหาผลลัพธ์สุดท้ายของธุรกรรมนั้น

(5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของกลุ่ม ถ้านิติกรรมหรือสัญญาที่กลุ่มทำขึ้น โดยมีได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญานั้น แต่ทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนา

<sup>100</sup> มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1) (น. 49-61). เล่มเดิม.

ที่แท้จริงจะได้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปฏิเสธไม่ให้ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญา นั้น และจะบังคับตามเจตนาที่แท้จริง โดยการประเมินและเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

ดังที่ได้กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าการตีความหรือการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากร ศาลและเจ้าพนักงานประเมิน มิได้คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาตามกฎหมายแพ่งเสมอไป เพราะจะเป็นการเปิดโอกาสให้ผู้เสียภาษีทำนิติกรรมใด ๆ เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงได้ ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปตามเป้าหมายที่กำหนดไว้เกิดผลกระทบต่อภาพรวมในการบริหารประเทศได้

#### 2.5.3.2 ใช้บทบัญญัติในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร<sup>101</sup>

(1) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการทั่วไป ซึ่งหลาย ๆ ประเทศได้บัญญัติขึ้น เพื่ออุดช่องว่างของบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีเป็นการเฉพาะ กล่าวคือจะนำไปปรับใช้ต่อเมื่อไม่สามารถนำบทบัญญัติเป็นการเฉพาะมาปรับใช้และไม่สามารถนำหลักการตีความกฎหมายภาษีตามปกติมาปรับใช้ได้แล้วเท่านั้น

(2) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการเฉพาะ บัญญัติขึ้นเพื่อเป็นการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเป็นกรณี ๆ ไป

#### 2.5.4 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย

จากการศึกษาของผู้เขียนพบว่าในประเทศไทยยังไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล ดังเช่นในกฎหมายของหลายประเทศ แต่บทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่คล้ายคลึงกับหลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) ก็อาจจะใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ในบางกรณี<sup>102</sup>

<sup>101</sup> จาก มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์ (เอกสารวิชาการของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส)” รุ่นที่ 13 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม) (น. 31-32), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม จ, 2552,

<sup>102</sup> การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 15). เล่มเดิม.



### บทที่ 3

## มาตรการในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามกฎหมายไทย และกฎหมายต่างประเทศ

เมื่อแหล่งรายได้ที่สำคัญและใหญ่ที่สุดของรัฐคือแหล่งรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร เพื่อนำเงินมาเป็นค่าใช้จ่ายของรัฐหรือเพื่อการกระจายรายได้ครั้งใหม่หรือเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จึงเป็นวิธีเสียภาษีที่ดีที่สุด เพราะเป็นวิธีเสียภาษีที่กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้นิติบุคคลมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามประเภทเงินได้และอัตรากำหนดก่อนจ่ายเงินให้แก่ผู้รับเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเป็นการเก็บภาษีในขณะที่มีเงินได้เกิดขึ้น จึงเก็บภาษีได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยและสม่ำเสมอมีประสิทธิภาพมากขึ้น รวมทั้งเป็นการบรรเทาภาระการเสียภาษีให้แก่ผู้รับเงินได้นิติบุคคลที่จะไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ในคราวเดียวกันเป็นจำนวนมาก ซึ่งหลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของแต่ละระบบกฎหมายมีความคล้ายคลึงและแตกต่างกันบ้าง อันเป็นผลมาจากรากฐานทางกฎหมายของแต่ละระบบของกฎหมายที่มีที่มาจากต่างกัน

เพื่อให้การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลของแต่ละระบบกฎหมายให้เข้าใจอย่างถ่องแท้ ในบทนี้ ผู้เขียนจะกล่าวถึงหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามกฎหมายไทย หลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) และหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System)

#### 3.1 มาตรการในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามกฎหมายไทย

ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดหน้าที่ ให้ผู้จ่ายเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการและอัตรากำหนด ณ ที่จ่ายที่มีการกำหนดไว้ดังนี้

(1) การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ โดยไม่ต้องมีการออกกฎหรือคำสั่งเพื่อกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามประมวลรัษฎากรมีกำหนดไว้ดังนี้

กรณีผู้มีเงินได้เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลกำหนดไว้ตามมาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ตริ และมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส ที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ ประกอบกับคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 เป็นกรณีผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีเงินได้ที่ไม่อยู่ในข่ายต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้หักไว้โดยเฉพาะ ผู้มีเงินได้อาจถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส ซึ่งกำหนดประเภทเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย<sup>1</sup>

### 3.1.1 หลักเกณฑ์การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลประเภทต่าง ๆ

ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เป็นการหักภาษีสำหรับการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับเงินได้ที่เป็นนิติบุคคล (บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและกฎหมายต่างประเทศ) และได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับ ที่เป็นนิติบุคคลมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้มีเงินได้ทุกครั้งตามวิธีการและหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนด ซึ่งกฎหมายได้บัญญัติไว้ในมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ มาตรา 70 และมาตรา 3 เตรส

ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายนั้น ตามประมวลรัษฎากรได้กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ 4 กรณีคือ

3.1.1.1 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ภายใต้บังคับมาตรา 70 ถ้ารัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ภาษีที่หักไว้นี้ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น ในการนี้ให้นำมาตรา 52<sup>2</sup> มาตรา 53<sup>3</sup> มาตรา 54<sup>4</sup> มาตรา 58<sup>5</sup> และมาตรา 59<sup>6</sup> มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

<sup>1</sup> จาก ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-002), โดย ไพจิตร โรจนวานิช, 2549, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ).

<sup>2</sup> มาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50 (1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

มาตราข้างต้นเป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายเงิน ได้ที่เป็นรัฐบาลหรือองค์การของ รัฐบาล<sup>7</sup> ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งตามกฎหมายไทย บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50 (5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับ จดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือ บันทึบไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้วและในกรณีที่ไม่มีกรจดทะเบียนสิทธิ และนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด.”

<sup>3</sup> มาตรา 53 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีรัฐบาล หรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้จ่ายเงินได้ ฟังประเมินตามมาตรา 40 ให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้จ่ายเงินที่จะต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้อง หักตามมาตรา 50 นั้นได้คำนวณและจดไว้ในฎีกาเบิกเงินแล้ว และให้เป็นที่ที่ที่จะหักเงินจำนวนนั้นก่อนจ่าย แต่ถ้ามิได้มีการตั้งฎีกาเบิกเงิน ก็ให้เจ้าพนักงานผู้จ่ายเงินปฏิบัติตามมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 59 โดยอนุโลม.”

<sup>4</sup> มาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและ นำเงินส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้องผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงิน ได้ในการเสีย ภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษี พ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษี จำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว.”

<sup>5</sup> มาตรา 58 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ภายในเดือนมกราคมทุก ๆ ปี

(1) ให้หัวหน้าส่วนราชการในกระทรวง ทบวง กรม หัวหน้าส่วนราชการตามท้องที่หรือองค์การ รัฐบาล ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดไปยังเจ้าพนักงานประเมิน แสดงรายการจ่ายเงินได้ฟังประเมินตาม มาตรา 40 แต่ถ้าอธิบดีเห็นสมควรจะยกเว้นไม่ต้องปฏิบัติก็ได้

(2) ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ตามมาตรา 50 ยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดต่อเจ้าพนักงานประเมิน แสดงรายการเกี่ยวกับเงินได้ฟังประเมินตามมาตรา 40 (1) (2) และ (4).”

<sup>6</sup> มาตรา 59 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “พร้อมกับการนำเงินภาษีส่งตามมาตรา 52 ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลอื่นยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดแสดงการหักภาษีเป็นรายตัว ผู้มีเงินได้ฟังประเมิน.

<sup>7</sup> องค์การของรัฐบาล ตามกฎหมายว่าด้วยองค์การของรัฐบาล ได้แก่ กระทรวง ทบวง กรม มหาวิทยาลัยของรัฐทั้งหลาย โรงพยาบาลของรัฐ กิจการของรัฐตามกฎหมายที่จัดตั้งกิจการนั้น ได้แก่ รัฐวิสาหกิจ เช่น การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย การสื่อสารแห่งประเทศไทย การท่องเที่ยวแห่งประเทศไทย องค์การ บริหารราชการส่วนท้องถิ่น ได้แก่ เทศบาล สุขาภิบาล กรุงเทพมหานคร เมืองพัทยา การบริหารราชการส่วน จังหวัด องค์การบริหารส่วนตำบล เทศบาล ได้แก่ เทศบาลนคร เทศบาลตำบล สุขาภิบาล ได้แก่ สุขาภิบาลอำเภอ

นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศและประกอบกิจการในประเทศไทย กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางค้าหรือหากำไรในประเทศไทย โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศ หรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กิจการร่วมค้าที่ประกอบกิจการในประเทศไทย มูลนิธิ หรือ สมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีเงินได้ เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้พึงประเมิน นอกจากนี้จำนวนเงินที่กฎหมายกำหนดไว้ กรณีจ่ายเงินจำนวน 500 บาทขึ้นไป ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ร้อยละ 1 นั้น ต่อมากระทรวงการคลังได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเฉพาะกรณีการจ่ายเงินจำนวน 10,000 บาทขึ้นไป หากการจ่ายเงินครั้งหนึ่ง ๆ ต่ำกว่า 10,000 บาท ผู้จ่ายเงินไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายให้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้เท่านั้น กรณีที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ มีจำนวนน้อยกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทคำนวณจากกำไรสุทธิ บริษัทจะต้องชำระภาษีเพิ่มเติม หากภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายมีจำนวนมากกว่าภาษีเงินได้นิติบุคคลที่บริษัทคำนวณจากกำไรสุทธิก็สามารถขอคืนภาษีได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนด<sup>8</sup>

หรือกล่าวสรุปอย่างสั้น ๆ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั้งที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของไทยหรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งประกอบกิจการในประเทศไทย ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จากรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้ที่จ่าย ทั้งนี้ภายใต้บังคับของมาตรา 70 คือ หากการจ่ายเงินได้นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ซึ่งจ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้จ่ายเงินจะต้องหักภาษีตามอัตราที่กำหนดไว้ในมาตรา 70 จะหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ ไม่ได้ และถ้าหากไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเลย<sup>9</sup> ซึ่งประเด็นดังกล่าวได้มีแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรวางไว้ดังนี้

---

สุขาภิบาลตำบล องค์การบริหารส่วนท้องถิ่นอื่น ได้แก่ องค์การบริหารราชการส่วนจังหวัด องค์การบริหารราชการตำบล.

<sup>8</sup> จาก เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น. 369-370), โดย ภาณีนิ กิจพอคำ, 2551, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>9</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 2-231). เล่มเดิม.

(กค 0802/พ.6726 ลงวันที่ 22 เมษายน 2537) กองทัพไทยว่าจ้างบริษัทในประเทศสหรัฐอเมริกาให้ซ่อมและเปลี่ยนชิ้นส่วนเรดาร์โดยส่งไปซ่อมยังประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้รับจ้างจัดหาวัสดุหรืออุปกรณ์ในการซ่อมทั้งหมด บริษัทไม่มีลูกจ้าง ผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทย และมีได้เข้ามาประกอบกิจการในไทยจึงไม่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 66 วรรคสอง และมาตรา 76 ทวิ และโดยที่ค่าตอบแทนดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (8) บริษัทจึงไม่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 กองทัพผู้จ่ายเงินจึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 69 ทวิ และมาตรา 70 (หมายเหตุ: การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ เป็นบทบัญญัติเฉพาะที่กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีส่วนราชการตามที่กำหนดไว้ จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทใดก็ตามให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ทวิ นั้นจะนำบทบัญญัติในที่อื่นมาใช้บังคับไม่ได้ เช่น กรณีส่วนราชการซื้ออสังหาริมทรัพย์จากบริษัทต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 1 เมื่อมีการจ่ายเงินตามมาตรา 69 ทวิ ไม่ใช่หักภาษี ณ ที่จ่ายเมื่อจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามมาตรา 69 ตริ<sup>10</sup>)

สำหรับกรณีการเครดิตภาษีหรือหลักฐานที่ใช้เครดิตภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ มีแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรดังนี้ โรงพยาบาลของรัฐจ่ายเงินค่าซื้อสินค้าให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัด จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 และภาษีที่หักไว้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ของห้างหุ้นส่วนจำกัดได้ตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้นตามมาตรา 69 ทวิ ทั้งนี้การหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ ไม่อยู่ในบังคับต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ ดังนั้น ใบเสร็จรับเงินของโรงพยาบาลของรัฐที่ออกให้แก่ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่แสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย และจำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายไว้ ห้างหุ้นส่วนจำกัดจึงมีสิทธินำไปเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ ตามมาตรา 69 ทวิ (กค 0706/9997 ลงวันที่ 9 พฤศจิกายน 2547)<sup>11</sup>

3.1.1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือ คณะบุคคลผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8)<sup>12</sup> เฉพาะที่จ่ายให้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งขายอสังหาริมทรัพย์ ค่าตอบแทนหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและ

<sup>10</sup> แหล่งเดิม.

<sup>11</sup> แหล่งเดิม.

<sup>12</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(8) เงินได้จาก การธุรกิจ การพาณิชย์ การเกษตร การอุตสาหกรรม การขนส่ง หรือการอื่นนอกจากที่ระบุไว้ใน (1) ถึง (7) แล้ว.”

นิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และให้นำความในมาตรา 52 วรรคสองและวรรคสาม<sup>13</sup> มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ภาษีที่หักไว้และนำส่งตามวรรคหนึ่ง ให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้ นั้น”

มาตราข้างต้นเป็นเรื่องที่กฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่าจะมีฐานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีโชคนิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเช่น มูลนิธิ สมาคม กิจการร่วมค้า หากมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะกรณีเงินได้ที่เกิดจากการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หรือกิจการร่วมค้า หรือกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือมูลนิธิหรือสมาคม ซึ่งไม่ได้รับการประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้จากการขาย

คำว่า “ขาย” ประมวลรัษฎากร มาตรา 39 บัญญัติไว้ให้หมายความรวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์ หรือ สิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ ไม่ว่าด้วยวิธีใดและไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึงการให้โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ โดยไม่มีค่าตอบแทนให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีโชบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล การแลกเปลี่ยนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีโชบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เฉพาะในกรณีที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจนั้น มิได้มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นอย่างอื่นนอกจากอสังหาริมทรัพย์

“ราคาขาย” หรือเงินได้พึงประเมินที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีนี้ได้แก่ ราคาที่ได้ทำการซื้อขายกันจริงที่ได้ทำกันตามสัญญา แม้ว่าราคาที่ซื้อขายกันนั้นอาจสูงกว่าราคาทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิก็ตาม ก็ให้ถือตามราคาที่ทำสัญญานั้นหรือราคาที่เจ้าพนักงานประเมินกำหนดขึ้นในกรณีที่ไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาที่พึงได้รับจากการขายตามปกติในวันที่ยจดทะเบียนกรรมสิทธิ์ แต่ราคาขายที่เจ้าพนักงานกำหนดขึ้นนั้น

<sup>13</sup> มาตรา 52 วรรคสองและวรรคสาม แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50 (5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีมีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด.”

ต้องไม่เกินจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมหรือจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดินแล้วแต่อย่างไรจะมากกว่า สำหรับกรณีการเวนคืนหรือการขายทอดตลาดอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการกระทำของทางราชการ หรือองค์การของรัฐบาลหรือที่ทางราชการ หรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้ซื้อให้ถือราคาดังกล่าวเป็นราคาขายตามปกติ

ดังนั้น เมื่อมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (8) เฉพาะที่จ่ายให้กับผู้ขายที่เป็นนิติบุคคลดังกล่าว กฎหมายกำหนดผู้จ่ายเงินหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตราร้อยละ 1 ของเงินได้จากการขาย ซึ่งโดยทั่วไปราคาขายอสังหาริมทรัพย์มักจะใช้ราคาตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดิน อย่างไรก็ตาม อย่างไรก็ดี หากการทำสัญญาซื้อขายกันนั้น ราคาที่ซื้อขายสูงกว่าราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามกฎหมายที่ดิน ก็ต้องถือตามราคาซื้อขายจริงที่ทำตามสัญญานั้น

เมื่อได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่นำเงินภาษีที่หักไว้มาส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ขณะจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ณ สำนักงานที่ดินในท้องที่ที่ทำนิติกรรมนั้น ในทางปฏิบัติทางกรมที่ดินจะได้หักและนำส่งเอง เนื่องจากเป็นความร่วมมือระหว่างกรมที่ดินและกรมสรรพากร

การนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 53 เนื่องจากได้นำส่งภาษีขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ โดยเจ้าพนักงานจะออกใบเสร็จรับเงินค่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายให้แก่ ผู้มีเงินได้หรือผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นให้ถือเป็นเครดิตภาษีเมื่อมีการเสียภาษีสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีได้<sup>14</sup>

หรือกล่าวสรุปอย่างสั้น ๆ กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์จากบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคล ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ในขณะที่ทำการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรม ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่ได้หักและนำส่งไว้แล้ว ให้ถือเป็นเครดิตภาษีในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้

<sup>14</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 371). เล่มเดิม.

### 3.1.1.3 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70

เป็นการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินได้บางประเภท

1. กรณีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2)<sup>15</sup> (3)<sup>16</sup> (4)<sup>17</sup> (5)<sup>18</sup> หรือ (6)<sup>19</sup> แห่งประมวลรัษฎากรตามมาตรา 70 ซึ่งบัญญัติว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม

<sup>15</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(2) เงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ไม่ว่าจะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ค่าส่วนลด เงินอุดหนุนในงานที่ทำ เบี้ยประชุม บำเหน็จ โบนัส เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่ผู้จ่ายเงินได้ให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่ผู้จ่ายเงินได้จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องชำระ และเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับทำงานให้ นั้น ไม่ว่าหน้าที่หรือตำแหน่งงานหรืองานที่รับทำให้นั้นจะเป็นการประจำหรือชั่วคราว.”

<sup>16</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(3) ค่าแห่งลิขสิทธิ์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น เงินปี หรือเงินได้มีลักษณะเป็นเงินรายปีอันได้มาจากพันธกรรม นิติกรรมอย่างอื่น หรือคำพิพากษาของศาล”

<sup>17</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(4) เงินได้ที่เป็น

(ก) ดอกเบี้ยพันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยหุ้นกู้ ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม ไม่ว่าจะมีส่วนหักประกันหรือไม่ ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว หรือผลต่างระหว่างราคาไถ่ถอนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก และจำหน่ายครั้งแรกในราคาต่ำกว่าราคาไถ่ถอน รวมทั้งเงินได้ที่มีลักษณะทำนองเดียวกันกับดอกเบี้ยผลประโยชน์หรือค่าตอบแทนอื่น ๆ ที่ได้จากการให้กู้ยืมหรือจากสิทธิเรียกร้องในหนี้ทุกชนิดไม่ว่าจะมีหลักประกันหรือไม่ก็ตาม

(ข) เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร หรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กองทุนรวมหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งของกำไรที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว

เพื่อประโยชน์ในการคำนวณเงินได้ตามวรรคหนึ่ง ในกรณีที่บุตรชอบด้วยกฎหมายที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะเป็นผู้มีเงินได้ และความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดาได้มีอยู่ตลอดปีภาษีให้ถือว่าเงินได้ของบุตร



กฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา

ดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดา แต่ถ้าความเป็นสามีภริยาของบิดาและมารดามิได้มีอยู่ตลอดปีภาษี ให้ถือว่าเงินได้ของบุตรดังกล่าวเป็นเงินได้ของบิดาหรือของมารดาผู้ใช้อำนาจปกครอง หรือของบิดาในกรณีบิดามารดาใช้อำนาจปกครองร่วมกัน

ความในวรรคสองให้ใช้บังคับกับบุตรบุญธรรมที่ยังไม่บรรลุนิติภาวะซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ด้วย โดยอนุโลม

(ค) เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้น หรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  
(ง) เงินลดทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะส่วนที่จ่ายไม่เกินกว่ากำไรและเงินที่  
กันไว้รวมกัน  
(จ) เงินเพิ่มทุนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งจากกำไรที่ได้มาหรือเงินที่กันไว้  
รวมกัน

(ฉ) ผลประโยชน์ที่ได้จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลควบเข้ากัน หรือรับช่วงกัน  
หรือเลิกกัน ซึ่งตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าเงินทุน

(ช) ผลประโยชน์ที่ได้จากการโอนการเป็นหุ้นส่วนหรือโอนหุ้น หุ้นกู้ พันธบัตรหรือตัวเงิน  
หรือตราสารแสดงสิทธิในหน้าที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออก ทั้งนี้เฉพาะซึ่งตีราคา  
เป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุน."

<sup>18</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอด  
ถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(5) เงินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้เนื่องจาก

(ก) การให้เช่าทรัพย์สิน

(ข) การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน

(ค) การผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้น โดยไม่ต้องคืนเงิน  
หรือประโยชน์ที่ได้รับแล้ว

ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่า ผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตาม  
ความเป็นจริงเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เขาได้ตาม  
ปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้  
ทั้งนี้ ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน 2 หมวด 2 ลักษณะ 2 มาใช้บังคับโดยอนุโลม

ในกรณี (ข) และ (ค) ให้ถือว่าเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้วแต่วันทำสัญญาจนถึงวันผิดสัญญา  
ทั้งสิ้น เป็นเงินได้พึงประเมินของปีที่มีการผิดสัญญานั้น."

<sup>19</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า "เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอด  
ถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(6) เงินได้จากวิชาชีพอิสระ คือ วิชากฎหมาย การประกอบโรคศิลปะ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม  
การบัญชี ประณีตศิลปกรรม หรือ วิชาชีพอิสระอื่น ซึ่งจะได้มีพระราชกฤษฎีกากำหนดชนิดไว้.

40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น เสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินที่จ่ายตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายใน เจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54<sup>20</sup> มาใช้บังคับ โดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้น ตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาล หรือสถาบัน การเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม”

การประกอบธุรกิจในปัจจุบันบริษัทต่างประเทศไม่จำเป็นต้องมีสถานประกอบการ หรือเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทย แต่บริษัทต่างประเศนั้น ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40 (2) (ค่ารับทำงานให้) (3) (ค่าสิทธิ) (4) (ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร) (5) (ค่าเช่า) หรือ (6) (ค่าวิชาชีพอิสระ) แห่งประมวลรัษฎากร จากประเทศไทยมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร จึงได้ กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ตามอัตราที่กฎหมายกำหนด การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการ ในประเทศแต่ได้รับเงินได้จากประเทศไทยมีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย เพราะเป็นการ จัดเก็บภาษี ตามหลักแหล่งเงินได้ จากบทบัญญัติมาตรา 70 สามารถแยกพิจารณาได้ดังนี้

1.1 ประเภทเงินได้ที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กฎหมายกำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี เงินได้ ณ ที่จ่าย ได้แก่ ผู้ใดก็ตามไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ มิใช่นิติบุคคล บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนจำกัด นิติบุคคลอื่น รัฐบาล หรือ องค์การของรัฐบาลที่ได้ จ่ายเงินได้พึงประเมินประเภทต่าง ๆ ดังต่อไปนี้

<sup>20</sup> มาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและ นำเงินส่งหรือได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้องผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ใน การ เสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษี พ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษี จำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว.”

1) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) ได้แก่ เงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ เช่น ค่าส่วนลด ค่านายหน้า ค่าแรงงานก่อสร้างบ้าน เป็นต้น

2) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (3) ได้แก่ ค่าแห่งคูัดวิลต์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์ หรือสิทธิอย่างอื่นตลอดจนค่าสิทธิตามข้อตกลงว่าด้วยการยกเว้นการเก็บภาษีซ้ำซ้อนระหว่าง ประเทศไทยกับต่างประเทศ

3) เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) ได้แก่

3.1) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ก) ได้แก่ ดอกเบี้ย พันธบัตร ดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยตัวเงิน ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม

3.2) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ข) ได้แก่ เงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไร ที่ได้รับจากห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย เงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากกิจการร่วมค้า เป็นต้น

3.3) เงินได้ตามมาตรา 40 (4) (ค) ได้แก่ เงินโบนัสที่จ่ายแก่ผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนในบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

4) เงินได้ตามมาตรา 40 (5) ได้แก่ เงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน<sup>21</sup>

5) เงินได้ตามมาตรา 40 (6) ได้แก่ เงินได้จากวิชาชีพอิสระ เช่น กฎหมาย การประกอบโรคศิลป์ วิศวกรรม สถาปัตยกรรม บัญชี ประณีตศิลปกรรม

1.2 ผู้ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กฎหมายกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศที่ มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย (คำว่า “มิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย” ในที่นี้ หมายความว่า มิได้เข้ามาตั้งสถานประกอบการในประเทศไทย หรือ มิได้มีสาขา หรือลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ตามมาตรา 66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร<sup>22</sup> แต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ต้องถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ดังนี้

- 1) บริษัทจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- 2) ห้างหุ้นส่วนจำกัดที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ
- 3) กิจการที่ดำเนินเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ
- 4) นิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ

โดยผู้ที่รับเงินได้ตาม 1) - 4) ต้องมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย

<sup>21</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 373). เล่มเดิม.

<sup>22</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 2-238). เล่มเดิม.

1.3 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและการนำส่งภาษี การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 70 หมายความว่าได้กำหนดอัตราภาษีไว้จำนวนภาษี 2 อัตรา ดังนี้

1) อัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (4) (ข) ที่เป็นเงินปันผล หรือส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดที่ได้จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เพื่อส่งเสริม เกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรที่อยู่ในบังคับต้อง ถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว<sup>23</sup>

ตัวอย่างเช่น ในวันที่ 1 ตุลาคม 2548 บริษัทจำกัดแห่งหนึ่งจ่ายเงินปันผลให้บริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศเป็นจำนวน 100,000 บาท บริษัทที่จ่ายเงินปันผล ต้องคำนวณหักภาษีจากเงินปันผลที่จ่ายไว้ตามอัตราภาษี ร้อยละ 10 เป็นเงินภาษี 10,000 บาท คงเหลือเงินส่งให้ไปเพียง 90,000 บาท เป็นต้น ซึ่งการหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 เป็นการหักภาษี จากเงินที่จ่าย ดังนั้นถ้าไม่มีการจ่ายเงินก็ไม่มีการหักภาษีแต่อย่างใด (ใช้เกณฑ์เงินสด) และอย่างไรก็ดีการจ่ายเงินตามแนววินิจฉัยของกรมสรรพากรไม่ได้ดีความว่าจะต้องจ่ายเป็นเงินสด เท่านั้น การแปลงหนี้ดอกเบี้ยเป็นเงินต้น การหักกลบลบหนี้ ก็ถือว่ามีเงินจ่ายแล้วเช่นเดียวกัน<sup>24</sup>

2) อัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้พึงประเมินประเภทอื่นนอกจากเงินได้ตาม มาตรา 40 (4) (ข) ตามข้อ 1

เมื่อได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้ว กฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40 (2) (3) (4) (5) หรือ (6) มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีที่ได้หักไว้ ณ ที่จ่าย ซึ่งได้คำนวณตาม หลักเกณฑ์เงื่อนไขและวิธีการที่กฎหมายกำหนด โดยการยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 54 ภายใน วันที่ 7 ของเดือนถัดไป

การหักภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 เป็นการเสียภาษีของบริษัทต่างประเทศที่มีได้ประกอบ กิจการในประเทศไทย จากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายไม่ใช้การเสียภาษีจากกำไรสุทธิจึงไม่อยู่ใน บังคับที่จะต้องนำมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ มาใช้ในการคำนวณหักภาษี ดังนั้นหากไม่มีการ จ่ายค่าตอบแทนให้แก่บริษัทต่างประเทศ เจ้าพนักงานประเมินจึงไม่มีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อที่จะประเมินภาษีที่ต้องหักตามมาตรา 70

<sup>23</sup> แหล่งเดิม.

<sup>24</sup> แหล่งเดิม.

ตัวอย่างเช่น บริษัท E เป็นบริษัทจดทะเบียนในต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยและถือหุ้นในบริษัทไทย 87% บริษัท E จะตั้ง Holding Company ในไทยโดยจะเป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดและจะโอนหุ้นในบริษัทไทยทั้งหมดให้กับบริษัทที่ตั้งขึ้นใหม่ในราคาต้นทุนที่ถืออยู่ กรณีดังกล่าวการที่บริษัท E ถือหุ้นและขายหุ้นในประเทศไทย ยังถือไม่ได้ว่าบริษัท E ประกอบกิจการในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ การที่บริษัท Holding ๑ จ่ายเงินค่าหุ้นในบริษัท E เจ้าพนักงานประเมิน ไม่มีอำนาจประเมินมูลค่าหุ้นในบริษัท E ที่โอนให้บริษัท Holding ๑ ตามราคาตลาด ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เพราะบริษัท E เป็นบริษัทที่ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ เมื่อบริษัท Holding ๑ จ่ายเงินค่าหุ้นให้บริษัท E โดยไม่มีผลประโยชน์ที่ตีราคาเป็นเงินได้เกินกว่าที่ลงทุนตามมาตรา 40 (4) (ข) จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักและนำส่งภาษีตามมาตรา 70 (กค 0802/4869 ลงวันที่ 21 มีนาคม 2538)<sup>25</sup>

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 นี้เป็นการหักเสร็จเด็ดขาด โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ถูกหักภาษีไม่มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการใด ๆ ทั้งสิ้น และถ้าเป็นบริษัทที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย อาจจะได้รับยกเว้นภาษีและผู้จ่ายอาจไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ส่วนกรณีผู้จ่ายเงินกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศได้มีการตกลงกันให้ผู้จ่ายเงินออกภาษีแทนหรือรับชำระภาษีแทนบริษัทต่างประเทศ ผู้จ่ายเงินต้องนำภาษีที่ออกให้ทุกทอดมารวมคำนวณเป็นเงินได้ที่จะต้องหักภาษีตามมาตรา 70 ด้วย<sup>26</sup>

ปัญหาเกี่ยวกับการหักภาษีตามมาตรา 70 ปัญหาใหญ่ที่มักจะพบสำหรับผู้จ่ายเงินให้แก่บริษัทต่างประเทศก็คือ เงินได้ที่จ่ายไปนั้นเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 ประเภทใด เนื่องจากมีผลต่อการคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่าย ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาฎีกาที่ 4925/2533 โจทก์จ่ายเงินค่าใช้จ่ายเบิกชดเชยและค่าการตลาดกับค่าส่งเสริมการตลาดตามสัญญาจ้างเป็นที่ปรึกษาและ บริการเทคนิคให้กับบริษัทต่างประเทศเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40 (2) หากใช้เงินค่าใช้จ่ายของโจทก์เองไม่บริษัทต่างประเทศส่งเจ้าหน้าที่เข้ามาในประเทศไทย เพื่อให้คำปรึกษาแก่โจทก์ ยังถือไม่ได้ว่าบริษัทต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย เมื่อโจทก์จ่ายเงินดังกล่าว โจทก์จึงมีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70<sup>27</sup>

<sup>25</sup> แหล่งเดิม.

<sup>26</sup> แหล่งเดิม.

<sup>27</sup> แหล่งเดิม.

### แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

บริษัทซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์จากบริษัทต่างประเทศ ซึ่งบริษัทต้องชำระเงินค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าบำรุงรักษาเมื่อพ้นกำหนดประกัน ค่าโทรสารหรือโทรศัพท์กรณีให้คำแนะนำกรณีปัญหาเร่งด่วน ค่าฝึกอบรมวิธีการใช้โปรแกรม และค่าปรึกษาที่ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาฝึกอบรมพนักงานในประเทศไทยเป็นเวลา 2 สัปดาห์ เงินที่บริษัทต้องชำระทั้งหมดดังกล่าวเป็นค่าลิขสิทธิ์เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0811/3299 ลงวันที่ 3 ตุลาคม 2539 กค 0802/พ.10954 ลงวันที่ 24 มิถุนายน 2537)<sup>28</sup>

บริษัททำสัญญาซื้อขายวัตถุดิบในการผลิตสินค้ากับบริษัท ป. โดยบริษัท ป. จะสั่งซื้อวัตถุดิบดังกล่าวจากบริษัทต่างประเทศ เพื่อนำมาขายต่อให้บริษัท โดยบริษัทแต่งตั้งให้บริษัท S ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศที่มีใช้สถาบันการเงิน เป็นตัวแทนในการชำระเงินแทนบริษัท ซึ่งบริษัท S จะชำระค่าวัตถุดิบให้แก่บริษัทต่างประเทศตามกำหนดเวลาที่เรียกเก็บเงิน โดยทตรงจ่ายเงินให้บริษัทไปก่อนและบริษัทจะชำระค่าวัตถุดิบให้บริษัท S ภายใน 150 วัน โดยบริษัท S จะคิดค่าธรรมเนียมในการเป็นตัวแทนการชำระดังกล่าวจากบริษัท ค่าธรรมเนียมดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทดอกเบี้ยตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัทผู้จ่ายจึงต้องหักภาษีในอัตราร้อยละ 15.0 ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่ไม่ต้องนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 83/6(2) แห่งประมวลรัษฎากร (กค 0802/19808 ลงวันที่ 9 กันยายน 2538)<sup>29</sup>

ค่าธรรมเนียมในการเป็นผู้จัดจำหน่ายและรับประกันการจัดจำหน่ายหุ้นกู้เข้าลักษณะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) เมื่อบริษัทจ่ายเงินให้กับบริษัทต่างประเทศและสถาบันการเงินต่างประเทศ ซึ่งมีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินที่จ่ายตามมาตรา 70 (กค 0811/1467 ลงวันที่ 4 กันยายน 2539)<sup>30</sup>

การให้คำแนะนำปรึกษาทางการเงินทั่วไป หากไม่มีการซับซ้อนหรือไม่ต้องใช้เทคโนโลยีสูง เงินค่าตอบแทนที่จ่ายไปเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) (กค 0811/ (กม.01)/629 ลงวันที่ 28 พฤษภาคม 2544)<sup>31</sup>

นิติบุคคลในประเทศสหรัฐอเมริกาให้บริการส่งสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียม โดยบริษัทไทยผู้รับบริการได้ขอใช้บริการซึ่งมีลักษณะเป็นรูปแบบการรับสัญญาณอินเทอร์เน็ตผ่านดาวเทียมในขารับด้านเดียว รูปแบบการรับสัญญาณด้านเดียวดังกล่าวจะส่งผลให้บริษัทไทย

<sup>28</sup> แหล่งเดิม.

<sup>29</sup> แหล่งเดิม. (น. 2-239).

<sup>30</sup> แหล่งเดิม.

<sup>31</sup> แหล่งเดิม. (น. 2-240).

สามารถรับข้อมูลผ่านอินเทอร์เน็ตด้วยความเร็วสูงและใช้ข้อมูลทางอินเทอร์เน็ตบนเว็บไซต์ของต่างประเทศได้อย่างมีประสิทธิภาพ การให้บริการดังกล่าวเป็นการใช้เทคโนโลยีสมัยใหม่และมีการลงทุนค่อนข้างสูง จึงเข้าลักษณะเป็นการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(8) จึงไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 (กค 0811/11792 ลงวันที่ 20 ธันวาคม 2544)<sup>32</sup>

#### 3.1.1.4 ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรส

เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรที่จะกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ หรือมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากรให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ได้แก่ กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ ซึ่งต่อมาอธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ท.ป.4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตาม 40 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายและภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย เป็นผู้ที่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย มาตรา 3 เตรส จึงเป็นทั้งกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายและภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย<sup>33</sup> ทั้งนี้รายละเอียดของกฎหมายที่เกี่ยวข้องมีดังต่อไปนี้

- (1) ประมวลรัษฎากร มาตรา 3 เตรส
- (2) กฎกระทรวงที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร มีดังนี้
  - (ก) กฎกระทรวง ฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยภาษีเงินได้ ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยกฎกระทรวงตาม (ข) ถึง (ฉ)
  - (ข) กฎกระทรวง ฉบับที่ 163 (พ.ศ. 2527)ฯ
  - (ค) กฎกระทรวง ฉบับที่ 173 (พ.ศ. 2530)ฯ
  - (ง) กฎกระทรวง ฉบับที่ 185 (พ.ศ. 2534)ฯ
  - (จ) กฎกระทรวง ฉบับที่ 203 (พ.ศ. 2539)ฯ
  - (ฉ) กฎกระทรวง ฉบับที่ 229 (พ.ศ. 2544)ฯ
  - (ช) กฎกระทรวง ฉบับที่ 234 (พ.ศ. 2544)ฯ
  - (ซ) กฎกระทรวง ฉบับที่ 238 (พ.ศ. 2545)ฯ

<sup>32</sup> แหล่งเดิม.

<sup>33</sup> จาก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน (ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน) (น. 277), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2544, กรุงเทพฯ: สำนักงาน วิชิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ.

(3) คำสั่งกรมสรรพากรที่ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎกระทรวงใน (2) เพื่อกำหนดประเภทเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้ซึ่งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายและผู้มีเงินได้ที่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย มีดังนี้

(ก) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ฯ ลงวันที่ 26 กันยายน พ.ศ. 2528 ซึ่งมี การแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรตาม (ข)

(ข) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.19/2530ฯ, ท.ป.20/2530ฯ, ท.ป.21/2530ฯ, ท.ป. 29/2534ฯ, ท.ป.31/2534ฯ, ท.ป.34/2534ฯ, ท.ป.58/2539ฯ, ท.ป.68/2539ฯ, ท.ป.101/2544ฯ, ท.ป. 104/2544ฯ, ท.ป.106/2545ฯ, ท.ป.111/2545ฯ

นอกจากกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับข้อกำหนดที่ให้ผู้จ่ายเงินมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตาม (1) ถึง (3) แล้ว กรมสรรพากรยังได้ออกคำสั่งกรมสรรพากร (คำสั่ง ป.) เพื่อวาง แนวทางปฏิบัติเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในกรณีต่าง ๆ ตามคำสั่งกรมสรรพากรดังนี้

1. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.6/2528ฯ (การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงิน ค่าโฆษณา)

2. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.8/2528ฯ (การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงิน ค่าจ้างทำของให้บริษัทต่างประเทศ)

3. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.20/2531ฯ (การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายค่าจ้าง ทำของ)

4. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.71/2541ฯ (อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศในการ คำนวณเพื่อการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย)

5. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.111/2544ฯ (การเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม และการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการให้บริการเช่า อสังหาริมทรัพย์ การโอนสิทธิการเช่าอสังหาริมทรัพย์และการให้บริการ)

6. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.110/2545 (การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงิน ค่าขนส่งสินค้าระหว่างประเทศให้แก่ผู้ประกอบการให้บริการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดย เรือเดินทะเล: Freight Forwarder)

7. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.112/2545 (การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีการจ่ายเงินได้ พึ่งประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการของธนาคาร : ค่าธรรมเนียมต่าง ๆ ที่จ่ายให้ธนาคารฯ)

8. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.115/2545 (กรณีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับเงิน ค่าบำเหน็จที่จ่ายให้ตัวแทนประกันชีวิต)



9. คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.118/2545 (กรณีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และการเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม กรณีการจ่ายรางวัล ส่วนลดหรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย)

ทั้งนี้ แนวทางปฏิบัติในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ยังสามารถศึกษาได้จากหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและคำชี้แจงของกรมสรรพากรเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว ซึ่งบางกรณีได้วางแนวทางปฏิบัติไว้เป็นการทั่วไป เช่น

(ก) หนังสือที่ กค 0811/8244 ลงวันที่ 27 สิงหาคม 2544 กรณีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย: การประกอบกิจการรับจัดการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศโดยอากาศยาน

(ข) หนังสือที่ กค 0811/11473 ลงวันที่ 12 ธันวาคม 2544 ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีกิจการท่องเที่ยว

(ค) คำชี้แจงกรมสรรพากร เรื่อง การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 101/2544ฯ ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544

(ง) คำชี้แจงกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2544

(จ) คำชี้แจงกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 24 สิงหาคม 2544<sup>34</sup>

การหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ทวิ 69 ตริ และมาตรา 70 และ 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่ายตามหลักทั่วไปจะเห็นว่าเป็นการกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่เป็น รัฐบาล องค์การของรัฐหรือผู้จ่ายเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ไม่ได้กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้บางประเภท เช่น ธนาคารพาณิชย์ สถาบันการเงิน บริษัท ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือนิติบุคคลอื่น ซึ่งจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ดังนั้น มาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากรจึงได้บัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรที่จะออกกฎกระทรวง หรือคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้นิติบุคคล ณ ที่จ่าย ให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนด

มาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งบัญญัติว่า “ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษี ให้อธิบดีมีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40<sup>35</sup> ซึ่งไม่มีหน้าที่

<sup>34</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-003 ถึง 3-004). เล่มเดิม.

<sup>35</sup> มาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เงินพึงประเมินนั้น คือเงินได้ประเภทต่อไปนี้ รวมตลอดถึงเงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว ไม่ว่าในทอดใด

(1) เงินได้เนื่องจากการจ้างแรงงานไม่ว่าจะเป็นเงินเดือน ค่าจ้าง เบี้ยเลี้ยง โบนัส เบี้ยหวัด บำเหน็จ บำนาญ เงินค่าเช่าบ้าน เงินที่คำนวณได้จากมูลค่าของการได้อยู่บ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า เงินที่นายจ้าง

หักภาษี ณ ที่จ่ายตามลักษณะ 2 หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ในการนี้ให้นำมาตรา 52<sup>36</sup> มาตรา 53<sup>37</sup> มาตรา 54<sup>38</sup> มาตรา 55<sup>39</sup> มาตรา 58<sup>40</sup> มาตรา 59<sup>41</sup> มาตรา 60<sup>42</sup> และมาตรา 63<sup>43</sup> มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

หลักการเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรษฐ แห่งประมวลรัษฎากร

1. ใช้กับเฉพาะภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น เนื่องจากกำหนดให้หักภาษีเงินได้สำหรับการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร

จ่ายชำระหนี้ใด ๆ ซึ่งลูกจ้างมีหน้าที่ต้องชำระและเงิน ทรัพย์สิน หรือประโยชน์ใด ๆ บรรดาที่ได้เนื่องจากการจ้างแรงงาน

(2) เชิงอรรถที่ 15

(3) เชิงอรรถที่ 16

(4) เชิงอรรถที่ 17

(5) เชิงอรรถที่ 18

(6) เชิงอรรถที่ 19

(7) เงินได้จากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญนอกจากเครื่องมือ

(8) เชิงอรรถที่ 12

เงินค่าภาษีอากรตามวรรคหนึ่ง ถ้าผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทใด ไม่ว่าทอดใดหรือในปีภาษีใดก็ตามให้ถือเป็นเงินได้ประเภทและของปีภาษีเดียวกันกับเงินได้ที่ออกแทนให้ดังนี้.”

<sup>36</sup> เชิงอรรถที่ 2.

<sup>37</sup> เชิงอรรถที่ 3.

<sup>38</sup> เชิงอรรถที่ 4.

<sup>39</sup> มาตรา 55 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “อำนาจการเก็บเงินภาษีโดยวิธีหักไว้ตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิให้เป็นเหตุเสื่อมสิทธิของเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะเรียกเก็บเงินภาษีนั้น โดยวิธีอื่น.”

<sup>40</sup> เชิงอรรถที่ 5.

<sup>41</sup> เชิงอรรถที่ 6.

<sup>42</sup> มาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “เพื่อประโยชน์แห่งการคำนวณยอดเงินได้พึงประเมินของผู้ต้องเสียภาษี ให้ถือว่าเงินภาษีที่ได้หักและนำส่งตามความในมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 53 เป็นเงินได้พึงประเมินที่ผู้ต้องเสียภาษีได้รับ ส่วนจำนวนเงินภาษีที่หักและนำส่งไว้นั้น ให้ถือเป็นเครดิตของผู้ต้องเสียภาษีในการคำนวณภาษี.”

<sup>43</sup> มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคลใดถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายและนำส่งแล้วเป็นจำนวนเงินเกินกว่าที่ควรต้องเสียภาษีตามส่วนนี้ บุคคลนั้นมีสิทธิได้รับเงินจำนวนที่เกินนั้นคืน แต่ต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งปีซึ่งได้ถูกหักภาษีเกินไป.”

2. เป็นบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ที่บัญญัติเสริมการหักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามมาตรา 50 และภาษีเงินได้นิติบุคคล มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 69 ทริ โดยบัญญัติให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ณ ที่จ่ายหรือผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง ได้แก่กฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) ต่อมามีอธิบดีกรมสรรพากรได้มีคำสั่งที่ ท.ป.4/2528 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย

3. ใช้กับเฉพาะกรณีการจ่ายเงินได้พึงประเมินให้แก่ผู้รับที่เป็นบุคคลธรรมดาซึ่งเป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือมีภูมิลำเนาอยู่ในประเทศไทย หรือผู้รับที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทยเท่านั้นและกำหนดให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(2) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะผู้ที่อยู่ในประเทศไทยเท่านั้น ซึ่งโดยทั่วไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นในภาคเอกชนเป็นผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เว้นแต่เงินได้ที่เป็นเงินรางวัลจากการประกวด แข่งขัน ชิงโชค ค่าแสดงของนักแสดงสาธารณะ ค่าจ้างทำของบางกรณี กำหนดให้บุคคล ห้างหุ้นส่วน หรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่ หักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย

จากบทบัญญัติในกฎกระทรวงฉบับที่ 144 (พ.ศ. 2522) และคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.101/2544 ลงวันที่ 27 มิถุนายน 2544 แสดงเป็นตารางสรุปภาษีเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เดรสแห่งประมวลรัษฎากร ได้ดังนี้<sup>44</sup>

<sup>44</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-006 ถึง 3-013). เล่มเดิม.

ตารางที่ 3.1 ตารางสรุปภาษีเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรษฐ แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
1. การขายพืช			
(1) ยางแผ่นหรือยางชนิดอื่น	ผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ยาง	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(2) มันสำปะหลัง	ผู้ส่งออก	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(3) ปอ	ผู้ส่งออกหรือผู้ผลิตกระสอบป่าน ผ้ากระสอบป่าน ค้าย ทอกระสอบป่าน หรือทอผ้า กระสอบป่าน เชือกหรือผลิตภัณฑ์ ใด ๆ ที่ผลิตจากปอ	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(4) ข้าวโพด	ผู้ส่งออก หรือผู้ผลิตน้ำมันพืชหรือ อาหารสัตว์ทุกชนิด	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(5) อ้อย	ผู้ผลิตน้ำตาลทุกชนิด	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(6) เมล็ดกาแฟ ไม่ว่าจะคั่วแล้ว หรือไม่	ผู้ส่งออก หรือผู้ผลิตผลิตภัณฑ์ สำเร็จรูปจากกาแฟ	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(7) ผลปาล์มน้ำมัน	ผู้ผลิตน้ำมันปาล์มหรือผู้ผลิต น้ำมันพืช	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(8) ข้าว คำว่า “ข้าว” หมายความว่า ข้าวสาร ปลายข้าว ข้าวกล้อง ปลาย ข้าวกล้อง ข้าวหนึ่ง ปลายข้าวหนึ่ง ไม่ว่าจะ จะเป็นข้าวเจ้าหรือข้าวเหนียว	ผู้ส่งออก	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75
(9) สินค้าตาม (1) ถึง (8) (ข้อ 3 ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	ผู้ซื้อเป็นผู้ไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้แต่ไม่รวมถึงกลุ่มเกษตร ตามกฎหมายว่าด้วยสหกรณ์	บริษัทฯ ผู้มีเงินได้	0.75

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
2. เงินได้พึงประเมินตาม มาตรา 40(2) แห่งประมวล รัษฎากร ได้แก่เงินได้เนื่องจาก หน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ไม่ว่า จะเป็นค่าธรรมเนียม ค่านายหน้า ฯลฯ (ข้อ 3/1 ของ คำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย  (2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือ สมาคมที่รัฐมนตรีซึ่ง ประกาศกำหนดตาม มาตรา 47 (7) (ข) แห่ง ประมวลรัษฎากร	3.0  10.0
3. เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวล รัษฎากร ได้แก่ ค่าแห่งคู่มือ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่าง อื่น ฯลฯ (ข้อ 3/2 ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย  (2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือ สมาคมที่รัฐมนตรีซึ่ง ประกาศกำหนดตามมาตรา 47 (7) (ข) แห่งประมวล รัษฎากร	3.0  10.0

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
<p>4. มาตรา 40(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ดอกเบี้ยเงินฝาก</li> <li>- ดอกเบี้ยตั๋วเงิน</li> <li>- ดอกเบี้ยหุ้นกู้</li> <li>- ดอกเบี้ยพันธบัตร ฯลฯ</li> </ul> <p>(ข้อ 4 (1) ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ธนาคารพาณิชย์</li> <li>- บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์</li> </ul>	<p>(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมถึงธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์)</p> <p>(2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดฯ)</p>	<p>1.0</p> <p>10.0</p>
<p>5. มาตรา 40(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากรเฉพาะ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ดอกเบี้ยพันธบัตร</li> <li>- ดอกเบี้ยหุ้นกู้</li> </ul> <p>(ข้อ 4 (2) ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</li> <li>- นิติบุคคลอื่น (ไม่รวมถึงธนาคารพาณิชย์)</li> </ul> <p>บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์)</p>	<p>ธนาคารพาณิชย์ บริษัท ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์</p>	<p>1.0</p>

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
<p>6. มาตรา 40(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ดอกเบี้ยพันธบัตร</li> <li>- ดอกเบี้ยหุ้นกู้</li> <li>- ดอกเบี้ยตัวเงิน</li> <li>- ดอกเบี้ยเงินกู้ยืม</li> <li>- ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมเฉพาะส่วนที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่ายตามกฎหมายดังกล่าว</li> </ul> <p>- ผลต่างระหว่างราคาได้ก่อนกับราคาจำหน่ายตัวเงินหรือตราสารแสดงสิทธิในหนี้ที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเป็นผู้ออกและจำหน่ายครั้งแรกต่ำกว่าราคาได้ก่อน (ข้อ 4 (3) ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528๑)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</li> <li>- นิติบุคคลอื่น (ไม่รวมถึงธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์)</li> </ul>	<p>(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมถึงธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์)</p> <p>(2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนด๑)</p>	<p>1.0</p> <p>10.0</p>

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
7. เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร (ข้อ 5 ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528๗)	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย - กองทุนรวม (เดิม) - สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม (ไม่รวมถึงกิจการร่วมค้า)	(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย	10.0
		(2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (ไม่รวมถึงบริษัทจดทะเบียน และบริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม)	10.0



ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
8. ค่าเช่า หรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ ค่าเช่าอาคาร บ้าน โรงเรือน สิ่งปลูกสร้างอย่างอื่น ฯลฯ (แต่ไม่รวมถึงค่าเช่าอาคารหรือโรงเรือนที่ได้รับกรรมสิทธิ์และค่าเช่าตามสัญญาให้เช่าทรัพย์สินแบบลิสซิ่ง ตามคำสั่ง ท.ป.34/2534) (ข้อ 6 ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	5.0
		(2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดฯ)	10.0
		(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา	5.0
ค่าเช่าเรือตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมพาณิชย์ที่ใช้ในการขนส่งสินค้าระหว่างประเทศ (ข้อ 6 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย	1.0
		(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่มีภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย	1.0

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตราภาษี
<p>9. เงินได้จากวิชาชีพอิสระ ตามมาตรา 40(6) แห่งประมวล รัษฎากร</p> <p>- กฎหมาย - การประกอบโรคศิลปะ - สถาปัตยกรรม - การบัญชี - ประณีตศิลปกรรม (ข้อ 7 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)</p>	<p>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น</p>	<p>(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย</p> <p>(2) มูลนิธิหรือสมาคม (ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือ สมาคมที่รัฐมนตรีประกาศ กำหนดฯ)</p> <p>(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดาที่มี ภูมิลำเนาหรือเป็นผู้อยู่ใน ประเทศไทย</p>	<p>3.0</p> <p>10.0</p> <p>3.0</p>
<p>10. ค่าจ้างทำของที่เข้าลักษณะ เป็นเงินได้พึงประเมินตาม</p> <p>- มาตรา 40(7) แห่งประมวล รัษฎากร (การรับเหมาที่ ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการ จัดหาสัมภาระ)</p> <p>- มาตรา 40(8) แห่งประมวล รัษฎากร การรับจ้างทำของ (ข้อ 8 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)</p>	<p>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น</p>	<p>(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย (ไม่รวม มูลนิธิหรือสมาคม)</p> <p>(2) บริษัท หรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการใน ประเทศไทย โดยมี สำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็น การถาวรในประเทศไทย</p> <p>(3) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงิน ได้บุคคลธรรมดา</p>	<p>3.0</p> <p>3.0</p> <p>3.0</p>

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
11. ค่าจ้างทำของ (ข้อ 12 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บุคคล</li> <li>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</li> <li>- นิติบุคคลอื่น</li> <li>- ห้างหุ้นส่วนสามัญ</li> <li>- คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล</li> </ul>	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศ ประกอบกิจการใน ประเทศไทย โดยมีได้มี สำนักงานสาขาตั้งอยู่เป็น การถาวรในประเทศไทย	5.0
12. รางวัลใน - การประกวด - การแข่งขัน - การชิงโชค - การอื่นใดอันมีลักษณะ ทำนองเดียวกัน (ข้อ 9 (1) ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บุคคล</li> <li>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</li> <li>- นิติบุคคลอื่น</li> <li>- ห้างหุ้นส่วนสามัญ</li> <li>- คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล</li> </ul>	(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้นิติบุคคล (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้บุคคลธรรมดา	5.0  5.0
13. ค่าแสดงให้แก่นักแสดง สาธารณะให้แก่ นักแสดงละคร ภาพยนตร์ วิทยุและโทรทัศน์ นักร้อง นักดนตรี นักกีฬาอาชีพ หรือนักแสดงเพื่อความบันเทิง ใด ๆ (ข้อ 9 (2) ของคำสั่ง ท.ป. 4/2528ฯ)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- บุคคล</li> <li>- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล</li> <li>- นิติบุคคลอื่น</li> <li>- ห้างหุ้นส่วนสามัญ</li> <li>- คณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคล</li> </ul>	(1) ผู้มีเงินได้ มีภูมิลำเนา อยู่ในต่างประเทศ (2) ผู้มีเงินได้มีภูมิลำเนาอยู่ ในประเทศไทย (3) นักแสดงภาพยนตร์ หรือโทรทัศน์ซึ่งมีภูมิลำเนา อยู่ในต่างประเทศเฉพาะ กรณีที่มีการถ่ายทำภาพยนตร์ หรือโทรทัศน์ในประเทศไทย และได้รับอนุญาตจาก คณะกรรมการพิจารณา คำขออนุญาตถ่ายทำ ภาพยนตร์ต่างประเทศใน ประเทศไทย ตามระเบียบ (คำสั่ง ท.ป.111/2545)	อัตรากำหนด เงินได้ 5.0  10.0

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
14. ค่าโฆษณา (ข้อ 10 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  - นิติบุคคลอื่น	(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้นิติบุคคล	2.0
		(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้นิติบุคคลธรรมดา	2.0
15. เงินได้พึงประเมิน ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวล รัษฎากร เฉพาะที่เป็นการ จ่ายเงินได้จากกาให้บริการ แต่ไม่รวมถึง (1) การจ่ายเงินได้ตาม 10, 11, 13, 14, 17 และ 18 ซึ่งกำหนดให้ หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ โดยเฉพาะแล้ว (2) การจ่ายค่าบริการโรงแรม และภัตตาคาร (3) การจ่ายค่าเบี้ยประกันชีวิต (ข้อ 12/1 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล  - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่ประกอบกิจการ ในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	3.0
(2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษี เงินได้นิติบุคคลธรรมดา		3.0	

ตารางที่ 3.1 (ต่อ)

ประเภทเงินได้พึงประเมิน	ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงิน)	ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงินได้)	อัตรากำหนด
16. รางวัล ส่วนลด หรือประโยชน์ใด ๆ เนื่องจากการส่งเสริมการขาย (ข้อ 12/2 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย  (2) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ไม่รวมผู้รับที่เป็นผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการ ซึ่งเป็นผู้บริโภครวมหรือเป็นผู้ประกอบการที่นำสินค้าหรือบริการไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรง โดยมีได้มีวัตถุประสงค์จะนำไปขายต่อไป	3.0  3.0
17. ค่าเบี้ยประกันวินาศภัย (ข้อ 12/3 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)	- บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งประกอบกิจการรับประกันวินาศภัยตามกฎหมายว่าด้วยการประกันวินาศภัยในประเทศไทย	1.0
18. ค่าขนส่งแต่ไม่รวมถึงการจ่ายค่าโดยสารสำหรับการขนส่งสาธารณะ (ข้อ 12/4 ของคำสั่ง ท.ป.4/2528ฯ)  “การขนส่งสาธารณะ” หมายความว่า การรับส่งผู้โดยสารเป็นการทั่วไปเป็นปกติธุระ	- บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล - นิติบุคคลอื่น	(1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา  (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ประกอบกิจการในประเทศไทย (ไม่รวมมูลนิธิหรือสมาคม)	1.0  1.0

การหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 4/2528<sup>45</sup> นั้นจะต้องเข้าองค์ประกอบที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ทั้ง 5 อย่างคือส่วนเงินได้พึงประเมินที่จ่าย ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้จ่ายเงินได้) ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (ผู้รับเงิน) และอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่าย จำนวนเงินขั้นต่ำที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ต้องครบถ้วน หากขาดองค์ประกอบอย่างใดอย่างหนึ่งหรือข้อใดข้อหนึ่งแล้วผู้จ่ายเงินได้ก็ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย เช่น บุคคลธรรมดาจ่ายค่าเช่า ตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร จะเห็นได้ว่าผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย จะต้องเป็น บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่น เมื่อบุคคลธรรมดาเป็นผู้จ่ายค่าเช่าจึงไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย<sup>45</sup>

จากตารางสรุปภาษีเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส แห่งประมวลรัษฎากร ผู้เขียนขออธิบายพร้อมยกตัวอย่างอีกทั้งแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและตัวอย่างแนวคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากรสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(2) ถึง (8) ปัญหาในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ที่พบเป็นประจำส่วนมากจะเป็นปัญหาว่าเงินได้ที่จ่ายเป็นค่าอะไรหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ ถ้าหักต้องหักในอัตราเท่าใด ดังนี้

(1) กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

เช่น ค่านายหน้า ปัญหาคือถ้าจ่ายค่านายหน้าให้บุคคลธรรมดาจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50(1) แห่งประมวลรัษฎากร แต่ถ้าจ่ายให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือมูลนิธิหรือสมาคมจะต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ดังนั้นการจ่ายค่านายหน้าให้บุคคลธรรมดาแล้วหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราเหมาร้อยละ 3.0 จึงไม่ถูกต้องตามกฎหมาย

กรณีการจ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนออกของ (ชิปปิ้ง) ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3.0 ของค่าบำเหน็จ (ผู้รับเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล) แต่ในทางปฏิบัติของธุรกิจชิปปิ้ง นอกจากชิปปิ้งจะเรียกเก็บค่าบำเหน็จแล้วชิปปิ้งจะเรียกเก็บเงินที่ได้ออกแทนเจ้าของสินค้าไปก่อน เช่น ค่าธรรมเนียม ค่าใช้จ่ายในการออกของค่าโกดัง ค่าบริการท่าเรือ ฯลฯ ซึ่งค่าใช้จ่ายเหล่านี้เวลาชิปปิ้งจ่ายแทนเจ้าของสินค้าจะต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายแทนเจ้าของสินค้าและนำส่งแทนเจ้าของสินค้า เมื่อมาเรียกเก็บจากเจ้าของสินค้าเจ้าของสินค้าก็ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ถ้ามีใบเสร็จรับเงินค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ในชื่อเจ้าของสินค้ามาเรียกเก็บ แต่ถ้าไม่มีใบเสร็จรับเงินค่าใช้จ่ายในชื่อเจ้าของสินค้า ชิปปิ้งมีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 3.0 เช่นกัน เรื่องดังกล่าวนี้กรมสรรพากรได้วางแนวทางในการจัดเก็บภาษีไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.124/2546<sup>46</sup>

<sup>45</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-015). เล่มเดิม.

<sup>46</sup> แหล่งเดิม.

(2) กรณีการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

เช่น ค่าลิขสิทธิ์ ค่าสิทธิ กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ภายใต้เงื่อนไขที่ผู้จ่ายเป็นใคร ผู้รับเป็นใคร ซึ่งมีปัญหาเกิดขึ้นในการจ่ายเงินที่เกี่ยวกับเงินได้ประเภทนี้ดังนี้

(ก) โปรแกรมคอมพิวเตอร์ ที่ติดมากับเครื่องจักร อุปกรณ์ ซึ่งโปรแกรมคอมพิวเตอร์ที่มาพร้อมกับเครื่องจักรดังกล่าวเป็น โปรแกรมที่จะควบคุมเครื่องจักรและอุปกรณ์ให้ทำงานได้ ถ้าตกลงเรียกเก็บราคาโดยรวมค่าเครื่องจักรอุปกรณ์และค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์เป็นราคาเดียวกัน อย่างนี้ถือเป็นการซื้อขายสินค้าผู้จ่ายเงินไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่ถ้าแยกราคากันผู้จ่ายเงินต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการจ่ายค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ เนื่องจากค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร

แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

(กค 0706/1347 ลงวันที่ 10 กุมภาพันธ์ 2547) บริษัทจำหน่ายอุปกรณ์จัดเก็บข้อมูลขนาดใหญ่ซึ่งบรรจุโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) พร้อมกับเครื่อง หากเป็น โปรแกรมพื้นฐาน อันจำเป็นทำหน้าที่ควบคุมอุปกรณ์ให้ทำงานได้ ก่อนจะนำโปรแกรมอื่น ๆ มาใช้โดยมิได้กำหนด แยกราคา Software ดังกล่าวถือเป็นส่วนหนึ่งของเครื่องคอมพิวเตอร์ เมื่อลูกค้าจ่ายเงินสำหรับค่าอุปกรณ์ดังกล่าว จึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ถ้าแยกราคาจำหน่าย Software ออกจากราคาตัวเครื่อง เฉพาะเงินได้สำหรับค่า Software ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 3/2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>47</sup>

(3) กรณีการจ่ายเงินได้ประเภทดอกเบี้ยตามมาตรา 40(4) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร

การจ่ายดอกเบี้ยเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่ถูกกฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ภายใต้เงื่อนไขของดอกเบี้ยว่าเป็นดอกเบี้ยอะไร ผู้จ่ายเป็นใคร ผู้รับเงินเป็นใคร ซึ่งมีปัญหาดังนี้ เช่น การจ่ายดอกเบี้ยให้เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงิน ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>47</sup> การจ่ายดอกเบี้ยประเภทต่าง ๆ ตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ระหว่างธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์ ที่จ่ายดอกเบี้ยระหว่างกันเอง กฎหมายไม่ได้กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ถ้าหากเป็นการจ่ายดอกเบี้ยของลูกค้าหนี้ที่เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ไม่ใช่สถาบันการเงินดังกล่าวให้แก่เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินดังกล่าว โดยหลักแล้วกฎหมายก็ไม่ประสงค์ที่จะให้ลูกค้าหนี้ดังกล่าวหักภาษี ณ ที่จ่าย เจ้าหนี้ที่เป็นสถาบันการเงินดังกล่าว ยกเว้น

<sup>47</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-016). เล่มเดิม.

การจ่ายดอกเบี้ยพันธบัตรและดอกเบี้ยหุ้นกู้ เท่านั้นจึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ตามข้อ 4(2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

หรืออีกกรณี การจ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างบริษัทในเครือ การกู้ยืมเงินระหว่างบริษัทในเครือไม่เป็นเหตุได้รับยกเว้นไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เมื่อมีการจ่ายดอกเบี้ยระหว่างบริษัทในเครือ หากเข้าหลักเกณฑ์ที่จะต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายก็ต้องหักในอัตราร้อยละ 1.0 ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ เช่นเดียวกับการกู้ยืมเงินระหว่างกันของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป เนื่องจากไม่มีกฎหมายยกเว้นการหักภาษี ณ ที่จ่าย

กรณีการจ่ายดอกเบี้ยจากการผิณฑชำระหนี้ ซึ่งเป็นเงินได้ตามมาตรา 40 (4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใดเนื่องจากกฎหมายไม่ได้กำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นดอกเบี้ยจากการผิณฑชำระค่าเช่าซื้อ แต่ถ้าเป็นกรณีผู้จ่ายดอกเบี้ยผิณฑเป็นธนาคารพาณิชย์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์ และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ บริษัทบริหารสินทรัพย์ จ่ายดอกเบี้ยผิณฑชำระหนี้ ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล หรือมูลนิธิหรือสมาคม ผู้จ่ายต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ตามข้อ 4(1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

#### แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

(กค 0706 (กม)/1963 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2546) บริษัทต้องชำระดอกเบี้ยอันเกิดจากการชำระราคาสินค้าเกินกำหนดเวลาโดยคิดดอกเบี้ยให้บริษัทเจ้าหนี้ ดอกเบี้ยดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้ทำนองเดียวกับดอกเบี้ยฯ ตามมาตรา 40(4)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อบริษัทฯ จ่ายดอกเบี้ยดังกล่าวให้บริษัทเจ้าหนี้ บริษัทฯ ไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ<sup>48</sup>

#### (4) กรณีการจ่ายค่าเช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5)(ก) แห่งประมวลรัษฎากร

การจ่ายค่าเช่าทรัพย์สินเป็นเงินได้ประเภทหนึ่งที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย เป็นกิจการประเภทบริการ โดยมีข้อแตกต่างจากบริการทั่วไปคือ ผู้ให้เช่าต้องส่งมอบการครอบครองทรัพย์สินที่ให้เช่าแก่ผู้เช่าเพื่อให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ในทรัพย์สินที่เช่า ถ้าไม่มีการส่งมอบการครอบครองทรัพย์สิน เงินที่จ่ายตอบแทนกันก็จะไม่ใช่ค่าเช่าแต่จะเป็นค่าบริการทั่วไป ภายใต้เงื่อนไขของประเภทเงินได้ค่าเช่าทรัพย์สิน ผู้จ่ายเป็นใคร ผู้รับเงินเป็นใคร ซึ่งมีปัญหาดังนี้

<sup>48</sup> แหล่งเดิม.



### แนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากร

#### (ก) กรณีค่าเช่าทรัพย์สิน

นิติบุคคลอาคารชุดให้บริษัทอื่นใช้พื้นที่ส่วนกลางเพื่อตั้งเครื่องซักผ้า ตู้น้ำดื่มแบบหยอดเหรียญ โดยมีได้มีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่ซึ่งเข้าลักษณะเป็นบริการ ไม่ใช่การให้เช่า อสังหาริมทรัพย์ (กค 0706/9833 ลงวันที่ 30 กันยายน 2546) ตามข้อหาหรือได้วินิจฉัยว่ากรณีใดเป็นการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ กรณีใดไม่ใช่การให้เช่าคู่ได้จากการส่งมอบการครอบครองทรัพย์สิน แต่เนื่องจากผู้รับค่าเช่าและค่าบริการเป็นนิติบุคคลอาคารชุดซึ่งไม่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ ผู้จ่ายจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

สำหรับกรณีบริษัทให้เช่ารถยนต์ โดยจัดคนขับรถยนต์ให้ด้วย เมื่อเสร็จสิ้นการเช่ารถแล้ว บริษัทจะคิดค่าเช่า ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าล่วงเวลา ค่าน้ำมัน ค่าทางด่วน ค่าจอดรถ รวมในใบเสร็จรับเงินฉบับเดียวกัน กรณีดังกล่าวเงินได้จากค่าเช่า ค่าเบี้ยเลี้ยง ค่าล่วงเวลา ค่าน้ำมัน ค่าทางด่วน ค่าจอดรถ ถือเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ดังนั้น หากผู้จ่ายค่าเช่ารถยนต์เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายร้อยละ 5.0 ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ (กค. 0802/16403 ลงวันที่ 16 ธันวาคม 2530)<sup>49</sup>

#### (ข) การให้เช่าอาคาร

การให้เช่าอาคาร ในส่วนของค่าเช่าต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ แต่ในกรณีที่มีการเรียกเก็บค่าตอบแทนอื่นด้วยต้องพิจารณาว่าค่าตอบแทนอื่นนั้นอยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่ ปัญหาที่พบอยู่ประจำมีดังนี้

1) การให้เช่าเฟอร์นิเจอร์ กรณีมีการเรียกเก็บค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์กับค่าเช่าอาคาร แยกจากกัน ค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย เช่นเดียวกับค่าเช่าอาคาร จึงไม่มีผลแต่อย่างใดเพราะหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่เท่ากันแต่จะมีผลเรื่องภาษีมูลค่าเพิ่มเพราะการให้เช่าอสังหาริมทรัพย์ได้รับยกเว้นภาษีมูลค่าเพิ่ม ถ้าหากผู้ให้เช่าอาคารคิดค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์รวมไปกับค่าเช่าเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่ม ในทางปฏิบัติเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าเช่าแยกออกมาและประเมินค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์เพื่อให้เสียภาษีมูลค่าเพิ่มได้ (คำชี้แจงของกรมสรรพากรฯ ลงวันที่ 29 กุมภาพันธ์ 2540) ดังนั้น ผู้ประกอบการที่ทำธุรกิจประเภทนี้ควรแยกค่าเช่าเฟอร์นิเจอร์ ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าโทรศัพท์ ออกจากค่าเช่าอาคารเพื่อจะได้ไม่ถูกประเมินภาษีในภายหลัง

<sup>49</sup> แหล่งเดิม.

2) ค่าภาษีโรงเรือน กรณีผู้ให้เช่าอาคารพักภาระค่าภาษีโรงเรือนให้ผู้เช่าเป็นผู้รับผิดชอบ ซึ่งปกติจะระบุไว้ในสัญญาเช่าอาคาร ให้ถือว่าเป็นประโยชน์อย่างอื่นที่ผู้ให้เช่าได้รับ ตามมาตรา 40 (5) (ก) แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ หากผู้เช่าจ่ายค่าภาษีโรงเรือนเมื่อใดก็ถือว่าผู้ให้เช่าได้รับเงินได้ดังกล่าวและต้องคำนวณหักภาษี ณ ที่จ่ายด้วย (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0802/10345 ลงวันที่ 21 กรกฎาคม 2531 และ กค 0811/พ.5754 ลงวันที่ 26 พฤศจิกายน 2539)

3) ค่าบริการส่วนกลาง กรณีผู้ประกอบการซึ่งประกอบกิจการให้เช่าอาคารและให้บริการส่วนกลาง เช่น ระบบลิฟท์และบันไดเลื่อน ระบบป้องกันอัคคีภัยและรักษาความปลอดภัย ค่าใช้จ่ายส่วนกลางที่เรียกเก็บจากผู้เช่าอาคารต่างหากถือเป็นการให้บริการรับจ้างทำของ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ (กค ข้อ 7 และข้อ 19 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542ฯ)

(ค) การให้บริการที่จอดรถ

การให้บริการที่จอดรถผู้ให้บริการจะมีการจัดที่จอดรถให้ผู้ที่ต้องการใช้บริการที่จอดรถ นำรถมาจอดและจ่ายค่าบริการอาจจะเรียกเก็บค่าบริการเป็นรายชั่วโมง รายวัน รายเดือน โดยปกติผู้ให้บริการที่จอดรถจะดูแลและครอบครองพื้นที่ที่จอดรถที่ให้บริการอยู่ตลอดเวลา ซึ่งในแนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรก็ได้วางแนวทางการจัดเก็บภาษีสำหรับการให้บริการดังกล่าวไว้ว่าถือเป็นการให้บริการไม่ใช่การให้เช่าสังหาริมทรัพย์จึงต้องเสียภาษีมูลค่าเพิ่มและต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ (ข้อ 5 ข้อ 6 และข้อ 20 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.90/2542ฯ)

(จ) การให้เช่าพื้นที่ศูนย์การค้ากับการให้บริการพื้นที่

พื้นที่ของอาคาร หากมีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่ของอาคารให้ผู้เช่าพื้นที่ ก็ถือเป็นการเช่าต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ แต่หากไม่มีการส่งมอบการครอบครองพื้นที่ถือเป็นการให้บริการต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

(ฉ) การให้เช่าบูธเพื่อจัดแสดงสินค้าหรืองานต่าง ๆ แนวทางปฏิบัติของกรมสรรพากรถือว่าการให้เช่าบูธเป็นการรับจ้างทำของและอยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

(ณ) การให้เช่ารถยนต์กับการรับขนส่ง

ความแตกต่างของการให้เช่ารถยนต์กับการรับขนส่งอยู่ตรงที่ว่าถ้าเป็นการให้เช่ารถยนต์ผู้ให้เช่ารถยนต์ต้องส่งมอบการครอบครองรถยนต์ให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์

ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด ส่วนการรับขนส่งเป็นกรณีที่ได้รับขนส่งปฏิบัติหน้าที่ของตนตามสัญญา โดยรับขนคนหรือสิ่งของจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างขนส่งเท่านั้นเองก็เพียงพอแล้วที่จะได้ค่าจ้างผู้ว่าจ้างไม่มีอำนาจครอบครองควบคุมรถยนต์ ซึ่งผลของความแตกต่างดังกล่าวในการหักภาษี ณ ที่จ่าย มักจะมีปัญหาอยู่เสมอเพราะการรับขนส่งนั้น ถ้าไม่ใช่การรับขนส่งโดยสาร อันเป็นการขนส่งสาธารณะแล้วจะหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ตามข้อ 12/4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>๕๐</sup> ซึ่งจะน้อยกว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายของค่าเช่า ทั้งนี้ความแตกต่างดังกล่าวได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1071/2515 และฎีกาที่ 3483/2529 วินิจฉัยไว้เป็นบรรทัดฐาน<sup>50</sup>

#### (5) กรณีการจ่ายค่าโฆษณา

การจ่ายค่าโฆษณาเป็นเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย ผู้รับโฆษณาไม่จำเป็นต้องมีสื่อโฆษณาเป็นของตนเองแต่ต้องทำอย่างไรก็ได้เพื่อให้งานรับจ้างของตนเองเผยแพร่ออกไป เช่น หนังสือพิมพ์ วิทยุ โทรทัศน์ เมื่อบริษัทโฆษณารับเงินค่าจ้างจากผู้ว่าจ้างก็ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 2.0 ตามข้อ 10 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>๕๑</sup> สำหรับสื่อโฆษณาต่าง ๆ เป็นผู้เผยแพร่การโฆษณาออกไปก็ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2.0 ตามข้อ 10 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>๕๑</sup> เช่นกัน

การจ่ายค่าโฆษณามีปัญหาเกี่ยวกับการจ่ายค่าโฆษณา ดังนี้ กรณีผู้รับโฆษณา (Agency) เรียกเก็บค่าโฆษณาจากผู้ว่าจ้าง จะหักภาษี ณ ที่จ่ายอย่างไร กรมสรรพากรได้มีคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.6/2528<sup>๕๒</sup> ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2528 ได้วางหลักเกณฑ์ในเรื่องดังกล่าวไว้ โดยสรุปก็คือถ้าผู้รับโฆษณาเรียกเก็บเงินค่าโฆษณาเป็นยอดเงินรวมราคาค่าสื่อโฆษณาและค่าจ้างเป็นยอดเดียวกันก็อยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2.0 ทั้งจำนวน แต่ถ้าแยกยอดเงินเรียกเก็บเป็นค่าสื่อโฆษณาและค่าจ้าง ผู้รับโฆษณาจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 2.0 เฉพาะค่าจ้าง ส่วนค่าสื่อโฆษณาไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย และเมื่อผู้รับโฆษณาจ่ายค่าสื่อโฆษณาให้สื่อโฆษณาต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายร้อยละ 2 ของค่าสื่อโฆษณา ซึ่งตามคำสั่งกรมสรรพากรดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ถ้าผู้รับโฆษณาแยกยอดเงินเรียกเก็บจากผู้ว่าจ้างก็มีลักษณะเป็นนายหน้าหรือตัวแทนที่รับเงินค่าสื่อโฆษณาจากผู้ว่าจ้างมาก่อนเพื่อจ่ายต่อให้สื่อโฆษณาอีกทอดหนึ่ง ดังนั้นในทอดแรกที่ผู้ว่าจ้างจ่ายค่าสื่อโฆษณาให้ผู้รับสื่อโฆษณาจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1507/2530 วินิจฉัยว่าการรับจ้างโฆษณาดังกล่าวไม่ใช่ นายหน้าตัวแทน บริษัทผู้รับโฆษณาต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2.0 ของยอดเงินที่จ่ายทั้งจำนวน โดยถือเป็นการจ่ายค่าโฆษณาทั้งจำนวน อย่างไรก็ตามแนวทางปฏิบัติในการหักภาษี ณ ที่จ่าย เกี่ยวกับการจ่ายค่าโฆษณาดังกล่าวในปัจจุบัน

<sup>50</sup> แหล่งเดิม.

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามหนังสือ ที่ กค 0802/15340 ลงวันที่ 31 สิงหาคม 2537 โดยหนังสือดังกล่าวได้วางแนวทางปฏิบัติสำหรับผู้รับโฆษณาที่ไม่มีสื่อโฆษณาของตนเองแต่ต้องไปว่าจ้างสื่อโฆษณาอีกทอดหนึ่งไว้ดังนี้

1) ลูกค้านี้ต้องการโฆษณาโดยผ่านบริษัทผู้รับโฆษณาให้ปฏิบัติดังนี้

ก) ให้ลูกค้าทำสัญญาแต่งตั้งตัวแทนโฆษณากับผู้รับโฆษณาให้เป็นตัวแทนมีอำนาจดำเนินการส่งลงโฆษณาหรือสั่งซื้อสื่อโฆษณาแทนลูกค้าตัวการ

ข) บริษัทผู้รับโฆษณา ออกใบแจ้งหนี้ ใบรับเงิน และใบกำกับภาษีให้ลูกค้าตัวการ โดยแยกค่าบริการ และค่าสื่อโฆษณาออกจากกัน

ค) ค่าสื่อโฆษณาของลูกค้า ตัวแทนตาม ข) ต้องสามารถสอบย้อนได้กับค่าสื่อโฆษณาของบริษัทผู้ขายสื่อโฆษณาที่เรียกเก็บจากบริษัทผู้รับโฆษณาตัวแทนนั้น

เมื่อลูกค้าตัวการได้จ่ายเงินค่าสื่อโฆษณาให้กับบริษัทผู้รับโฆษณาตัวแทนเพื่อนำไปจ่ายค่าสื่อโฆษณาดังกล่าว ลูกค้าตัวการผู้จ่ายไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 2.0 สำหรับค่าสื่อโฆษณา ตามข้อ 10 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ แต่ในส่วนค่าบริการลูกค้าตัวการจ่ายเงินค่าบริการให้กับบริษัทผู้รับโฆษณานั้นลูกค้าตัวการก็ยังคงต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 2.0 ของค่าบริการ สำหรับบริษัทผู้รับโฆษณาตัวแทนเมื่อจ่ายค่าสื่อโฆษณาไปให้กับผู้ขายสื่อโฆษณาที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ก็ยังคงมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 2.0 ของค่าสื่อโฆษณานั้นต่อไป<sup>51</sup>

(6) กรณีการจ่ายค่าจ้างทำของ

การจ่ายค่าจ้างทำของเป็นเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย สัญญาจ้างทำของจะมุ่งถึงผลสำเร็จของงาน ดังนั้นค่าตอบแทนที่มีการจ่ายตามสัญญาจ้างทำของจึงอยู่ในบังคับต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ และไม่ว่าค่าตอบแทนดังกล่าวจะเรียกเก็บว่าเป็นค่าอะไหล่ ค่าวัสดุ อุปกรณ์แยกออกมาจากค่าแรงที่ใช้ในการรับจ้างทำของหรือไม่ก็ตาม และไม่ว่าจะแยกรายการในสัญญาหรือในใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีในฉบับเดียวกันหรือแยกใบแจ้งหนี้หรือใบกำกับภาษีออกคนละฉบับก็ตามหรือเรียกเก็บเฉพาะค่าอะไหล่ ค่าวัสดุ อุปกรณ์ ที่รับจ้างอย่างเดียวกันก็ถือเป็นค่าตอบแทนจากการรับจ้างทำของทั้งสิ้น

<sup>51</sup> แหล่งเดิม.

### แนววินิจฉัยของกรมสรรพากร

กรณีการรับจ้างทำของและต้องมีวัสดุหรืออะไหล่เพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงาน หากผู้ว่าจ้างซื้อวัสดุ อุปกรณ์ อะไหล่จากผู้ขายโดยตรง และให้ผู้รับจ้างนำไปประกอบเพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงาน กรณีดังกล่าว ค่าซื้อขายอะไหล่ วัสดุอุปกรณ์ที่จ่ายให้ผู้ขายเป็นการซื้อขายสินค้า ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนค่าแรงที่จ่ายให้แก่ผู้รับจ้างต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8(2) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ทั้งนี้การจ่ายเงินต้องจ่ายให้ผู้ขายสินค้า โดยตรงสำหรับค่าสินค้า

มีคำพิพากษาของศาลฎีกาที่ 781/2547 ได้วินิจฉัยว่า กรณีซื้อวัสดุเพื่อก่อสร้างกับรับจ้างทำของจากบริษัทต่างรายกัน การซื้อวัสดุไม่ต้องหัก ณ ที่จ่าย แม้นิติบุคคลผู้รับจ้างกับผู้ขายวัสดุมีความสัมพันธ์กัน โดยมีสถานประกอบการอยู่แห่งเดียวกันหรือใกล้เคียงกันหรือมีกรรมการหรือหุ้นส่วนคนเดียวกันก็ตาม<sup>52</sup>

สำหรับกรณีการซื้อขายสินค้ากับการรับจ้างทำของ ในการพิจารณาว่าการขายสินค้าพร้อมติดตั้งมีการรวมราคาหรือแยกราคาค่าสินค้ากับค่าติดตั้งหรือไม่ ก็ต้องดูที่สัญญาที่มีการทำกันเป็นลายลักษณ์อักษรหรือถ้าไม่มีสัญญาเป็นลายลักษณ์อักษรต้องดูจากเอกสารที่มีการเรียกเก็บเงินของผู้ขายสินค้า เช่น ใบกำกับภาษี ใบส่งของ/ใบกำกับภาษี ถ้าผู้ขายเรียกเก็บเงินโดยรวมราคาค่าสินค้าและค่าติดตั้งเข้าด้วยกัน ก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย แต่ถ้าแยกราคาค่าสินค้าและค่าติดตั้งออกจากกันไม่ว่าจะอยู่ในเอกสารฉบับเดียวกันหรือคนละฉบับ จะหักภาษี ณ ที่จ่ายเฉพาะค่าติดตั้งในอัตราร้อยละ 3.0 ตามข้อ 8 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 และการขายสินค้าพร้อมติดตั้งนั้น โดยวัตถุประสงค์หลักของการขายสินค้ามุ่งถึงการ โอนกรรมสิทธิ์สินค้า ดังนั้นถ้าเนื้อหาของข้อตกลงหรือสัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์สินค้า แม้ว่าหัวข้อของสัญญาจะระบุว่าเป็นการจ้างเหมา ก็ต้องถือตามเนื้อหาของสัญญาซึ่งเป็นการซื้อขายสินค้าถ้าไม่มีการแยกค่าสินค้าและค่าติดตั้งออกจากกันก็ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย<sup>53</sup>

### (7) กรณีการจ่ายค่าบริการให้บริการ

การจ่ายค่าบริการ เป็นเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามข้อ 12/1 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ต้องเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เฉพาะที่เป็นการจ่ายเงินได้จากการให้บริการ การให้บริการหมายความว่า การกระทำใด ๆ อันอาจ

<sup>52</sup> แหล่งเดิม.

<sup>53</sup> แหล่งเดิม.

หาประโยชน์อันมีมูลค่าซึ่งมิใช่การซื้อขายสินค้า เช่น ค่าบริการที่จอตกรไม่ว่าจะกำหนดสถานที่จอตกรไว้เป็นการเฉพาะหรือไม่ จึงต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 3.0<sup>54</sup>

(8) กรณีการจ่ายค่าการขนส่ง

การจ่ายค่าการขนส่งเป็นเงินได้ที่กฎหมายกำหนดให้หักภาษี ณ ที่จ่ายตามข้อ 12/4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ คำว่า ขนส่ง ซึ่งอาจจะแปลได้ว่าไม่ว่าจะเป็นการขนส่งคน สิ่งของ สินค้า จากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่ง ก็ถือเป็นการขนส่งโดยที่ผู้รับจ้างไม่มีข้อผูกพันว่า จะต้องเป็นผู้จดทะเบียนเป็นผู้รับขนส่งตามกฎหมายว่าด้วยการขนส่ง ทั้งนี้ต้องรับจ้างขนส่งอย่างเดี่ยวเท่านั้นไม่มีการให้บริการอื่นรวมอยู่ด้วย โดยคำนวณหักไว้ในอัตราร้อยละ 1.0<sup>55</sup>

(9) กรณีการจ่ายค่าการส่งเสริมการขาย กฎหมายได้กำหนดให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ 2 กรณี คือ

กรณีที่ 1 การจ่ายรางวัลในการประกวด แข่งขัน ชิงโชค ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามข้อ 9 (1) ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ในอัตราร้อยละ 5 และ

กรณีที่ 2 การจ่ายรางวัล ส่วนลดหรือประโยชน์ที่ได้เนื่องจากการส่งเสริมการขายต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 12/2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ ในอัตราร้อยละ 3

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.118/2545ฯ ลงวันที่ 5 พฤศจิกายน 2545 กรณีการขายสินค้าที่บริษัทผู้ขายทราบโดยชัดแจ้งว่าผู้ซื้อสินค้าเป็นผู้ที่นำสินค้าไปใช้ในการประกอบกิจการของตนเองโดยตรงเช่น เลี้ยงสัตว์ กรณีดังกล่าว เมื่อบริษัทส่งเสริมการขายโดยให้รางวัลหรือส่วนลดแก่ผู้ซื้อสินค้า บริษัทไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามข้อ 12/2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ แต่ถ้าผู้ซื้อซื้อไปโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะนำไปขายต่อแน่นอน เมื่อบริษัทส่งเสริมการขายโดยให้รางวัลส่วนลดแก่ผู้ซื้อสินค้า บริษัทมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามข้อ 12/2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ<sup>56</sup>

3.1.2 หน้าที่และความรับผิดชอบของผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0811/14663 ลงวันที่ 24 ตุลาคม 2540 ได้มีหนังสือสอบถามความเข้าใจเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้ กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษีไว้ตามกฎหมายแต่ไม่นำเงินส่งหรือส่งแต่ไม่ครบ ดังนี้

ปัจจุบันมีข้อสงสัยเกี่ยวกับการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กรณีผู้มีเงินได้ที่ถูกผู้จ่ายเงินหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ แต่ไม่นำส่งเงินหรือส่งแต่ไม่ครบถ้วน ผู้มีเงินได้มีสิทธินำเงินที่

<sup>54</sup> แหล่งเดิม.

<sup>55</sup> แหล่งเดิม.

<sup>56</sup> แหล่งเดิม.

ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามที่ระบุไว้ในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 69 ทวิ และมาตรา 3 เศรษฐ แห่งประมวลรัษฎากร ได้หรือไม่ กรมสรรพากรชี้แจงเพื่อให้เจ้าหน้าที่ถือปฏิบัติให้เป็นไปตามแนวทางเดียวกัน คือ กรณีผู้จ่ายเงินได้หักภาษี ณ ที่จ่ายไว้และได้ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้มีเงินได้แล้ว แต่ไม่นำส่งหรือส่งไม่ครบถ้วน ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบแต่เพียงผู้เดียว สำหรับผู้มีเงินได้จะพ้นความรับผิดในจำนวนเงินภาษีเท่าจำนวนที่ถูกหักไว้ตามมาตรา 54 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร (มาตรา 54 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือมาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว) ดังนั้น ผู้มีเงินได้มีสิทธินำเงินที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายตามจำนวนที่ระบุในหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย มาถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีของผู้มีเงินได้ได้ และแม้จะได้ข้อเท็จจริงว่าผู้จ่ายเงินได้ยังมีได้นำเงินส่งหรือส่งแต่ไม่ครบถ้วนก็ตาม ก็เป็นกรณีที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะต้องดำเนินการทางแพ่งและทางอาญากับผู้จ่ายเงินได้ต่อไป

เกี่ยวกับหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้นอกจากต้องคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายแล้วยังมีหน้าที่และความรับผิดชอบเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายอีกหลายประการดังนี้

#### 1. หน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้

1.1 คำวนหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายโดยเคร่งครัด ซึ่งผู้จ่ายเงินได้ต้องมีความเข้าใจในข้อกำหนดเกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายโดยละเอียดในประเด็นต่าง ๆ ดังนี้

1.1.1 มีความเข้าใจบทบัญญัติเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายโดยชัดเจน ทั้งแง่ทุกมุมว่า การจ่ายเงินได้ในกรณีใดต้องคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายอย่างไร

1.1.2 มีความเข้าใจในหน้าที่ของผู้จ่ายเงินได้ว่าต้องดำเนินการอย่างไรเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย

1.1.3 มีความเข้าใจว่าต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เมื่อใด โดยทั่วไปจะกระทำเมื่อมีการจ่ายเงินได้ประเภทที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายให้แก่ผู้มีเงินได้

(1) กรณีจ่ายเงินได้เป็นเงินสด ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทันทีที่จ่ายเงินสดนั้น เช่น กรมชลประทานจ่ายค่าจ้างเหมาก่อสร้างเขื่อนกั้นน้ำในเดือนมกราคม ซึ่งบริษัทผู้รับเหมาได้แจ้งหนี้มาให้กรมชลประทานทราบตั้งแต่เดือนธันวาคมแล้ว ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในเดือนมกราคมที่จ่ายเงินได้

(2) กรณีจ่ายเงินได้โดยโอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของผู้มีเงินได้ ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทันทีที่ผู้จ่ายเงินได้โอนเงินเข้าบัญชีธนาคารของผู้มีเงินได้ แม้ผู้มีเงินได้จะมีได้ไปเบิกถอนเงินจากธนาคารก็ตาม เช่น บริษัท ก จำกัด โอนค่าโฆษณาเข้าบัญชีเงินฝากกระแสรายวันให้แก่บริษัทผู้รับโฆษณา

(3) กรณีจ่ายเงินได้เป็นทรัพย์สินหรือสิ่งของ ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทันทีที่จ่ายเงินได้เป็นทรัพย์สินดังกล่าว เช่น การแลกเปลี่ยนสินค้ากับค่าบริการที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เช่น การแลกเปลี่ยนคอมพิวเตอร์กับบริการโฆษณาหรือการจ่ายค่าเช่าหรือค่าโฆษณาเป็นสินค้าหรือสิ่งของ

(4) กรณีจ่ายเงินได้เป็นประโยชน์ที่อาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทันทีในวันที่จ่ายประโยชน์ดังกล่าวให้แก่ผู้มีเงินได้ เช่น จ่ายตั๋วเครื่องบินไปกลับกรุงเทพมหานคร - เชียงใหม่

(5) กรณีจ่ายเงินได้ด้วยเช็คหรือตัวเงิน ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามวันที่ลงในเช็คหรือตัวเงินนั้น ไม่ว่าผู้จ่ายเงินได้จะได้นำเช็คหรือตัวเงินให้แก่ผู้มีเงินได้หรือไม่และไม่ว่าผู้มีเงินได้จะได้นำเช็คหรือตัวเงินนั้นไปขึ้นเงินจากธนาคารหรือผู้จ่ายเงินหรือไม่

เช่น บริษัท เอ จำกัด ทำเช็คเพื่อชำระค่าจ้างทำของให้แก่ บริษัท บี จำกัด ในวันที่ 29 พฤษภาคม แต่บริษัท บี จำกัด มารับเช็คดังกล่าวในวันที่ 30 มิถุนายน ให้บริษัท เอ จำกัด หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ของค่าจ้าง และออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในวันที่ 29 พฤษภาคม และนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนมิถุนายน

หรือกรณี บริษัท กขค จำกัด จ่ายเช็คชำระค่าเช่าอาคารสำนักงานให้แก่ บริษัท เอบีซี จำกัด ในวันที่ 30 พฤศจิกายน แต่เช็คลงวันที่ 15 ธันวาคม เช่นนี้ ให้บริษัท กขค จำกัด หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 ของค่าจ้างและออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในวันที่ 15 ธันวาคมและนำส่งภายในวันที่ 7 ของเดือนมกราคม

อนึ่งในกรณีที่ผู้จ่ายเงินจ่ายเช็คหรือตัวเงินให้แก่ผู้รับเงินต่อมาเช็คนั้นขัดข้อง ผู้จ่ายเงินยังคงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งตามวันที่ลงในเช็คต่อไป เพราะถือว่าได้จ่ายชำระเงินได้แล้ว สำหรับเช็คที่ขัดข้องถือเป็นมูลหนี้ใหม่

(6) กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ ให้คำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในขณะที่ทำการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียน ณ สำนักงานที่ดิน



1.1.4 กรณีตัวแทนจ่ายเงินได้พึงประเมินแทนตัวการที่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ให้ตัวแทนมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและมีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แทนตัวการและนำส่งสำเนาหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้ตัวการเก็บไว้เป็นหลักฐานและตัวการ ไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายอีกเมื่อตัวการคืนเงินให้ตัวแทน

เช่น กรณีกรรมการหรือพนักงานจ่ายค่าโฆษณาแทนบริษัทไปก่อนแล้วค่อยนำใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีมาเบิกคืนจากบริษัท เช่นนี้ การกระทำดังกล่าวถือเป็นกรณีตัวแทนกระทำการแทนตัวการ เพราะใบเสร็จรับเงิน/ใบกำกับภาษีระบุชื่อบริษัท ผู้จ่ายเงินโดยชัดแจ้ง กรรมการหรือพนักงานผู้จ่ายเงินกระทำการแทนบริษัท ดังนั้น เมื่อบริษัทมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการจ่ายเงินได้ดังกล่าวอย่างไร กรรมการหรือพนักงานย่อมมีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเช่นเดียวกัน

สำหรับกรณีกรรมการหรือพนักงานจ่ายเงินค่าโฆษณาแทนบริษัทไปก่อน แต่ไม่มีหลักฐานการหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงไม่ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ ปัญหานี้เป็นข้อเท็จจริงที่ยุ้งยากในการปฏิบัติเป็นอันมาก แต่ในทางปฏิบัติกฎหมายกำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่ต้องนำส่งภาษีที่ตนมีหน้าที่หัก ไม่ว่าผู้จ่ายเงินได้นั้นจะได้หักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ก็ตาม โดยต้องนำเงินในส่วนของตนไปส่งแทน

และเมื่อบริษัทนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในส่วนที่ไม่ได้หักไว้ บริษัทสามารถนำค่าภาษีอากรที่ได้นำส่งไปโดยมิได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายนั้นมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทางภาษีอากรได้ ไม่ต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี (3) หรือ (13) แห่งประมวลรัษฎากร

ตัวอย่างแนวคำตอบข้อหารือของกรมสรรพากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ 0802/2700 ลงวันที่ 9 กุมภาพันธ์ 2537 บริษัทฯ เป็นตัวแทนของลูกค้าในการนำผ้าดิบไปให้โรงงานย้อมผ้า ย้อมเป็นผ้าสีหรือพิมพ์ดอก เมื่อบริษัทฯ จ่ายค่าจ้างให้แก่โรงงานย้อมผ้า บริษัทฯ มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528 ลงวันที่ 26 กันยายน 2528 แทนตัวการและมีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย แทนลูกค้า (ตัวการ) โดยส่งสำเนาหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้กับตัวการเก็บไว้เป็นหลักฐาน และเมื่อลูกค้าจ่ายค่าย้อมผ้าพร้อมกับค่าบำเหน็จตัวแทนให้แก่บริษัทฯ ลูกค้าไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายอีก เพราะเป็นการจ่ายคืนเงินที่ตัวแทนได้ออกไปก่อนและการจ่ายค่าบำเหน็จตัวแทนไม่เข้าลักษณะเป็นการจ่ายค่าจ้างทำของ)

1.2 นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ว่าผู้จ่ายเงินได้จะได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้หรือไม่ก็ตาม (มาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร)<sup>57</sup> ถือเป็นหน้าที่ที่สำคัญของผู้จ่ายเงินได้และต้องปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ วิธีการ เงื่อนไขและอัตราที่กฎหมายกำหนดเสมอ มิฉะนั้นอาจต้องรับผิดชอบในทางแพ่งและอาญา และการนำส่งอาจเลือกนำส่งโดยชำระเป็นเงินสดหรือชำระด้วยบัตรภาษีหรือเช็คก็ได้หรือจะเลือกชำระเป็นเงินสดบางส่วนและชำระด้วยบัตรภาษีและหรือเช็คบางส่วนก็ได้

กรณีชำระด้วยเช็คนั้นห้ามใช้เช็คที่มีจำนวนเงินสูงกว่าจำนวนภาษีอากรที่ต้องชำระ เพราะผู้ชำระจะไม่ได้รับเงินทอน

สำหรับกรณีการชำระด้วยบัตรภาษี หมายถึงบัตรซึ่งกรมศุลกากรออกให้แก่ผู้มีสิทธิได้รับเงินชดเชยค่าภาษีอากร สินค้าส่งออกที่ผลิตในราชอาณาจักรตามกฎหมายเพื่อนำไปใช้ชำระภาษีอากรแทนการชำระเป็นเงินสด บัตรภาษีแบ่งเป็นชนิดบอกราคาและชนิดไม่บอกราคาและบัตรห้ามมิให้เปลี่ยนมือเว้นแต่ทางราชการกำหนด

กรณีรัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้จ่ายเงินได้ปฏิบัติหน้าที่ตรวจสอบจนเป็นที่แน่ชัดว่าได้คำนวณจำนวนภาษีที่จะต้องหัก ณ ที่จ่ายและจัดไว้ในฎีกาเบิกเงินแล้วและหักเงินจำนวนนั้นก่อนจ่ายก็ไม่ต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่ว่าการอำเภอท้องที่อีก แต่ถ้ามิได้ตั้งฎีกาเบิกเงินก็ต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ณ ที่ว่าการอำเภอท้องที่ (มาตรา 53 แห่งประมวลรัษฎากร)<sup>58</sup>

<sup>57</sup> มาตรา 52 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า

“บุคคล ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคม หรือคณะบุคคลซึ่งมีหน้าที่หักภาษีตามมาตรา 50(1) (2) (3) และ (4) ต้องนำเงินภาษีที่ตนมีหน้าที่ต้องหักไปส่ง ณ ที่ว่าการอำเภอภายในเจ็ดวันนับแต่วันที่จ่ายเงิน ไม่ว่าตนจะได้หักภาษีไว้แล้วหรือไม่

ภาษีที่คำนวณหักไว้ตามมาตรา 50(5) และ (6) ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีนำส่งต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับผิดชอบทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน และห้ามพนักงานเจ้าหน้าที่ลงนามรับรู้ ยอมให้ทำหรือบันทึกไว้จนกว่าจะได้รับเงินภาษีที่นำส่งไว้ครบถ้วนถูกต้องแล้ว และในกรณีที่ไม่มีกรจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมให้นำส่งตามวรรคหนึ่ง

ภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามวรรคสองให้ส่งเป็นรายได้แผ่นดินตามระเบียบที่รัฐมนตรีกำหนด.”

<sup>58</sup> มาตรา 53 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ในกรณีรัฐบาล หรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ให้เป็นหน้าที่ของเจ้าพนักงานผู้จ่ายเงินที่จะต้องตรวจสอบให้แน่ใจว่าจำนวนเงินภาษีที่จะต้องหักตามมาตรา 50 นั้น ได้คำนวณและจัดไว้ในฎีกาเบิกเงินแล้ว และให้เป็นที่ที่ที่จะหักเงินจำนวนนั้นก่อนจ่าย แต่ถ้ามิได้มีการตั้งฎีกาเบิกเงิน ก็ให้เจ้าพนักงานผู้จ่ายเงินปฏิบัติตามมาตรา 50 มาตรา 52 และมาตรา 59 โดยอนุโลม.”

1.3 ผู้จ่ายเงินได้ต้องยื่นแบบแสดงรายการตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนด และภายในกำหนดเวลา (มาตรา 52<sup>59</sup> มาตรา 59<sup>60</sup> แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศกระทรวงการคลัง เรื่องขยายกำหนดเวลานำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การนำส่งภาษีมูลค่าเพิ่มและการยื่นรายการ ลงวันที่ 21 มกราคม 2535) เช่น แบบ ภ.ง.ด. 53 ใช้สำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตาม มาตรา 69 ทวิ และมาตรา 3 เทรส แห่งประมวลรัษฎากรได้และแบบ ภ.ง.ด. 54 ใช้สำหรับกรณี ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรโดยต้องยื่นแบบรายการและ นำส่งภาษีภายในวันที่ 7 ของเดือนถัดจากเดือนที่จ่ายเงิน<sup>61</sup>

1.4 ผู้จ่ายเงินได้ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 ทวิ<sup>62</sup> ที่ได้หักไว้แล้วในปีภาษีตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 2 ฉบับ มีข้อความตรงกัน ผู้มีหน้าที่ออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย จะทำสำเนาฉบับไว้เพื่อใช้เป็นหลักฐานสำหรับออกใบแทนในกรณีที่ชำระสูญหายก็ได้โดยให้ใช้วิธีถ่ายเอกสาร หรือพิมพ์ จากคอมพิวเตอร์ในกรณีหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายออกด้วยระบบคอมพิวเตอร์ และมีข้อความว่า “ใบแทน” ไว้ที่ด้านบนของเอกสาร และลงลายมือชื่อรับรองด้วย และหนังสือ รับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายต้องทำเป็นภาษาไทยและถ้าทำเป็นภาษาต่างประเทศต้องมีคำแปล ภาษาไทยกำกับ ส่วนตัวเลขจะใช้เลขไทยหรือเลขอารบิกก็ได้ (อธิบดีกรมสรรพากรได้ออกประกาศ อธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 62) ลงวันที่ 15 มีนาคม พ.ศ. 2539 ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติม โดยประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 131) ลงวันที่ 5 กุมภาพันธ์ 2547

<sup>59</sup> เชิงอรรถที่ 2

<sup>60</sup> เชิงอรรถที่ 6

<sup>61</sup> ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน(ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษี ซ้อน).(น. 54). เล่มเดิม.

<sup>62</sup> มาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ออกหนังสือรับรอง การหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ได้หักไว้แล้วในปีภาษีให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย สองฉบับ มีข้อความตรงกันและ ตามกำหนดเวลาดังต่อไปนี้

- (1) ในกรณีตามมาตรา 3 เทรส ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย
- (2) ในกรณีตามมาตรา 50 (1) ให้ออกภายในวันที่ 15 กุมภาพันธ์ ของปีถัดจากปีภาษีหรือภายใน หนึ่งเดือนนับแต่วันที่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายออกจากงานในระหว่างปีภาษี
- (3) ในกรณีตามมาตรา 50 (2) (3) หรือ (4) ให้ออกในทันทีทุกครั้งที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่าย หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายให้ใช้ตามแบบที่อธิบดีกำหนด อธิบดีมีอำนาจยกเว้นการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในกรณีที่เหมาะสม

กำหนดแบบและเงื่อนไขเกี่ยวกับหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย เพื่อให้ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ใช้ออกให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย)

การหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ไม่อยู่ในบังคับต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้แก่ การจ่ายเงินได้ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หากได้จัดแจ้งการหักภาษีไว้ในฎีกาเบิกเงินตามมาตรา 53 แห่งประมวลรัษฎากรและได้มีการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามระเบียบของทางราชการแล้ว ให้อยกเว้นการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย และการหักภาษี ณ ที่จ่าย กรณีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โอนอสังหาริมทรัพย์ซึ่งต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ตามมาตรา 69 ตริ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่ไม่ต้องออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้จ่ายหรือผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย สามารถออกหลักฐานซึ่งได้แก่ ใบเสร็จรับเงินแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่าย ให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายได้ หรือจะใช้หนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ ออกให้แก่ผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ก็ไม่มีข้อห้ามแต่อย่างใด<sup>63</sup>

สำหรับการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 69 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาลหรือองค์การบริหารราชการส่วนท้องถิ่นอื่น เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย หากได้จัดแจ้งการหักภาษีไว้ในฎีกาเบิกเงินตามมาตรา 53 แห่งประมวลรัษฎากรและได้มีการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามระเบียบของทางราชการแล้ว ให้อยกเว้นการออกหนังสือรับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย

1.5 ผู้จ่ายเงินได้ต้องจัดทำบัญชีพิเศษแสดงการหักภาษี ณ ที่จ่ายและการนำส่งภาษี ที่มีข้อความอย่างน้อยตามแบบที่อธิบดีกรมสรรพากรกำหนดโดยต้องกรอกให้แล้วเสร็จภายใน 3 วันทำการ นับแต่วันถัดจากวันที่มีรายการเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือการนำส่งภาษีเกิดขึ้น (มาตรา 17<sup>64</sup> แห่งประมวลรัษฎากรและประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้และ

<sup>63</sup> ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 3-056). เล่มเดิม.

<sup>64</sup> มาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “การยื่นรายการ ให้ยื่นภายในเวลาที่กำหนดไว้ในหมวดว่า ด้วยภาษีอากรต่าง ๆ และตามแบบแสดงรายการที่อธิบดีกำหนด

ถ้าอธิบดีต้องการรายงานประจำปี หรือบัญชีงบดุลหรือบัญชีอื่น ๆ ประกอบแบบแสดงรายการใด ก็ให้ส่งเรียกได้ กับให้อธิบดีมีอำนาจสั่งผู้ต้องเสียภาษีอากรให้มีสมุดบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความที่ต้องการลงในสมุดบัญชานั้นได้ เพื่อสะดวกแก่การคำนวณเงินภาษีอากรที่ต้องเสียตามลักษณะนี้ เมื่ออธิบดีมีคำสั่งตามที่ว่ามานี้ ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรต้องปฏิบัติตาม

ภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) ลงวันที่ 31 พฤษภาคม พ.ศ. 2531 เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ หรือภาษีการค้า หัก ณ ที่จ่าย มีบัญชีพิเศษ) ดังนี้

ให้กรอกรายการหักภาษี ณ ที่จ่าย โดยรวมจำนวนเงินหักภาษี ณ ที่จ่าย ประจำวันที่หัก จากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล โดยแยกเป็น 2 กรณี คือกรณีตามมาตรา 3 เศรศ แห่งประมวล รัษฎากรและกรณีอื่น ๆ โดยแยกตามใบเสร็จรับชำระภาษีอากรเป็นรายฉบับ เรียงลำดับก่อนหลัง ตามวันที่มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายหรือการนำส่ง หลังจากนั้นเมื่อสิ้นวันสุดท้ายของเดือนให้รวมยอด จำนวนภาษีหัก ณ ที่จ่ายและจำนวนที่นำส่งแล้วทั้งสิ้นในเดือนนั้นของแต่ละรายการด้วย และสำหรับข้อความให้ทำเป็นภาษาไทย ส่วนตัวเลขจะใช้เลขไทยหรือเลขอารบิกก็ได้หรือจะลง เป็นรหัสด้วยเครื่องจักรทำบัญชีก็ได้แต่ต้องส่งคำแปลรหัสเป็นภาษาไทยต่อเจ้าพนักงานประเมิน ด้วย และต้องเก็บรักษาบัญชีพิเศษไว้ไม่น้อยกว่า 5 ปี ที่สำนักงานที่มีการจ่ายเงินได้และพร้อมที่จะ ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบได้ทันที แต่จะมีกรณีดังต่อไปนี้ที่ไม่อยู่ในบังคับตามประกาศนี้ คือ การจ่ายเงินที่มีการตั้งฎีกาเบิกเงินการคลัง การจ่ายดอกเบี้ยเงินฝาก ดอกเบี้ยตัวเงินของธนาคาร สหกรณ์ บริษัทตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจ เกรดดิฟองเซอร์ หรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับ ให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรืออุตสาหกรรม หรือกรณีการจดทะเบียนสิทธิ หรือนิติกรรมเกี่ยวกับอสังหาริมทรัพย์ซึ่งอยู่ในบังคับต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและต้องนำส่งต่อ พนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน หรือกรณีอื่นตามที่ อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนด

1.6 ในการปฏิบัติการเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ผู้จ่ายเงินได้ต้องมีและใช้ เลขประจำตัวผู้เสียภาษีอากร และต้องแจ้งเลขประจำตัวผู้เสียภาษีของผู้ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายลง ในแบบแสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย แต่สำหรับบางรายที่มีได้ขอมิเลขประจำตัวผู้เสีย ภาษีอากรไว้ เมื่อผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ได้แจ้งชื่อและที่อยู่ของผู้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ลงในแบบ แสดงรายการนำส่งภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดแล้วก็ไม่มีความผิด

เพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีอากร

(1) ให้อธิบดีโดยอนุมัติรัฐมนตรีมีอำนาจสั่งบุคคลเป็นการทั่วไปให้มีบัญชีพิเศษ และให้กรอก ข้อความที่ต้องการลงในบัญชีนั้นคำสั่งเช่นนี้ให้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

(2) ให้อธิบดีมีอำนาจกำหนดให้ผู้ยื่นรายการหรือผู้ต้องเสียภาษีอากรจัดทำบัญชีบุคคล หรือบัญชี อื่น ๆ แสดงรายการหรือแจ้งข้อความใด ๆ และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมกับการยื่นรายการตามแบบแสดง รายการที่อธิบดีกำหนด.

และไม่ต้องเสียค่าปรับตามมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0802/17247 ลงวันที่ 7 กันยายน 2536)<sup>65</sup>

## 2. ความรับผิดชอบของผู้จ่ายเงินได้

ผู้จ่ายเงินได้ที่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ที่ไม่ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไขและวิธีการที่กฎหมายกำหนด ต้องรับผิดชอบทางแพ่งและทางอาญา โดยแยกได้ ดังนี้

2.1 ความรับผิดชอบในทางแพ่งได้มีบัญญัติไว้ในมาตรา 54<sup>66</sup> แห่งประมวลรัษฎากร มีรายละเอียดดังนี้<sup>67</sup>

1) กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ ไม่ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งหรือหักและนำส่งไว้แล้วแต่ยังไม่ถูกต้อง ครบถ้วน ซึ่งมีผลทำให้ส่งภาษีขาดไปนั้น ผู้จ่ายเงินได้ต้องร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้ในฐานะลูกหนี้ร่วม กล่าวคือถ้าเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ไม่ได้ก็ให้เรียกเก็บจากผู้จ่ายเงินได้ในจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ยังหักและนำส่งไว้ไม่ครบถ้วนนั้น

2) กรณีที่ผู้จ่ายเงินได้ ได้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้แล้วทั้งหมด แต่มิได้นำส่งหรือส่งไม่ครบถ้วนแก่ทางราชการ ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบในจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ได้หักไว้แล้วแต่มิได้นำส่งแต่เพียงฝ่ายเดียว ส่วนผู้มีเงินได้พ้นความรับผิดชอบเท่ากับจำนวนเงินที่ได้ถูกหักไว้แล้วนั้น<sup>68</sup>

อนึ่งกรณีผู้มีเงินได้ได้นำเงินได้ที่ตนมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ไปรวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้และยื่นแบบแสดงรายการไว้แล้ว ย่อมมีผลทำให้ทั้งผู้มีเงินได้และผู้จ่ายเงินได้พ้นจากความรับผิดชอบในจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยต้องพิสูจน์ต่อเจ้าพนักงานประเมินเป็นที่แน่ชัดว่าได้นำเงินได้ไปรวมเป็นเงินได้และยื่นแบบแสดงรายการไว้จริง แต่ผู้จ่ายเงินได้ยังคงต้องรับผิดชอบในเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งโดยไม่รวม

<sup>65</sup> ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน(ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน) (น. 65). เล่มเดิม.

<sup>66</sup> มาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ถ้าผู้จ่ายเงินตามมาตรา 50 และมาตรา 53 มิได้หักและนำเงินส่งหรือ ได้หักและนำเงินส่งแล้วแต่ไม่ครบถ้วนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับผู้มีเงินได้ในการเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้หักเงินภาษีไว้ตามมาตรา 50 หรือ มาตรา 53 แล้ว ให้ผู้มีเงินได้ซึ่งต้องเสียภาษีพ้นความรับผิดชอบที่จะต้องชำระเงินภาษีเท่าจำนวนที่ผู้จ่ายเงินได้หักไว้แล้วนั้น และให้ผู้จ่ายเงินรับผิดชอบชำระเงินภาษีจำนวนนั้นแต่ฝ่ายเดียว”

<sup>67</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 341). เล่มเดิม.

<sup>68</sup> แหล่งเดิม.

เบี้ยปรับตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรต่อไป การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาขึ้นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และชำระภาษีครบจำนวนที่ถูกต้อง แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้ไม่ให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ตามข้อ 10 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.91/2542<sup>69</sup>

3) ความรับผิดในเงินเพิ่มภาษี (มาตรา 27<sup>70</sup> แห่งประมวลรัษฎากร) ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินเพิ่มภาษี สำหรับจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ยังมีได้นำส่งหรือนำส่งไว้ไม่ครบถ้วนและพ้นกำหนดเวลานำส่งตามที่กฎหมายกำหนดแล้วนั้น ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของจำนวนเงินภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่นำส่งไว้ไม่ครบถ้วน ทั้งนี้ ผู้จ่ายเงินได้ต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินเพิ่มดังกล่าวแต่เพียงฝ่ายเดียว สำหรับผู้มีเงินได้แม้จะถูกกำหนดให้ร่วมรับผิดชอบกับผู้มีเงินได้เฉพาะจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ที่ยังหักและนำส่งไว้ไม่ครบถ้วนเท่านั้นผู้มีเงินได้ไม่ต้องรับผิดชอบในจำนวนเงินเพิ่มภาษีเพราะเหตุที่ผู้จ่ายเงินได้มิได้นำส่งแต่อย่างใด และในการคำนวณภาษีเงินได้ ผู้จ่ายเงินได้จะนำเงินเพิ่มภาษีไปถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้สุทธิ หรือกำไรและขาดทุนสุทธิไม่ได้ ตามมาตรา 65 ตรี (6)<sup>71</sup> แห่งประมวลรัษฎากร<sup>72</sup>

<sup>69</sup> ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน(ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน) (น. 66). เล่มเดิม.

<sup>70</sup> มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการขึ้นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล.”

<sup>71</sup> มาตรา 65 ตรี (6) แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากรค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล.”

<sup>72</sup> ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน (ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน) (น. 67). เล่มเดิม.

การคำนวณเงินเพิ่ม ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันที่ผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่ายนำส่งภาษีครบจำนวนที่ถูกต้องหรือวันที่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีชำระภาษีถูกต้องครบถ้วน แล้วแต่กรณีแต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้ไม่ให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง<sup>73</sup>

2.2 ความรับผิดทางอาญา (มาตรา 35<sup>74</sup> มาตรา 37<sup>75</sup> และมาตรา 37 ทวิ<sup>76</sup> แห่งประมวลรัษฎากร)

กรณีผู้จ่ายเงินได้ไม่ปฏิบัติหน้าที่ต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามที่กำหนดไว้ในบทบัญญัติดังต่อไปนี้ เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท ดังที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คือ<sup>77</sup>

1) ไม่ยื่นแบบแสดงรายการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือแบบแสดงรายการสรุปการจ่ายเงินได้และจำนวนภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่ได้นำส่งไว้แล้วทั้งสิ้น

ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับดังนี้

(ก) กรณียื่นแบบฯ เกินกำหนดเวลาไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบฯ ปรับกระหนงละ 100 บาท

(ข) กรณียื่นแบบฯ เกินกำหนดเวลาเกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบฯ ปรับกระหนงละ 200 บาท

(ค) กรณีเจ้าหน้าที่ตรวจพบการกระทำความผิด ปรับกระหนงละ 1,000 บาท<sup>78</sup>

<sup>73</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1) (น. 341). เล่มเดิม.

<sup>74</sup> มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ หรือมาตรา 51 เว้นแต่จะแสดงได้ว่ามีเหตุสุดวิสัย ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองพันบาท.”

<sup>75</sup> มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือ ให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท.”

<sup>76</sup> มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ”

<sup>77</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law1) (น. 342). เล่มเดิม.

<sup>78</sup> ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน (ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน) (น. 68). เล่มเดิม.



2) ไม่จัดทำบัญชีพิเศษแสดงการจ่ายเงินได้และการนำส่งภาษี ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับกระทงละ 1,000 บาท

3) ไม่ออกหนังสือรับรองการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 20) ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับกระทงละ 500 บาท

4) ไม่ยื่นบัญชีจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (1)(2)(3)(4) หรือ (7) แห่งประมวลรัษฎากร หรือพยานหลักฐานอื่นอันควรแก่เรื่อง ให้แก่เจ้าพนักงานประเมินตามหนังสือแจ้งความเพื่อตรวจสอบการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 51 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกรมสรรพากรกำหนดอัตราที่ควรเปรียบเทียบปรับกระทงละ 1,000 บาท<sup>79</sup>

อนึ่ง ผู้จ่ายเงินได้อาจมีความรับผิดชอบในฐานะผู้ร่วมกระทำความผิดหรือสับสนุนได้ โดยอาจต้องรับโทษทางอาญาด้วย หากได้กระทำการใดดังต่อไปนี้

1.2.1 โดยรู้อยู่แล้วหรือจงใจแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จหรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร หรือ

1.2.2 โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร<sup>80</sup>

ผู้ใดเจตนาละเลยไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นเพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร<sup>81</sup>

<sup>79</sup> แหล่งเดิม.

<sup>80</sup> มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใด

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อความเท็จ หรือ ให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง เพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้หรือ

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดในทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรตามลักษณะนี้

ต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท.”

<sup>81</sup> มาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติว่า “ผู้ใดโดยเจตนาละเลย ไม่ยื่นรายการที่ต้องยื่นตามลักษณะนี้ เพื่อหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินห้าพันบาทหรือจำคุกไม่เกินหกเดือนหรือทั้งปรับทั้งจำ.”

## 2. ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายมีสิทธิตามกฎหมายดังนี้

ผู้มีเงินได้สามารถนำภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาเครดิตภาษีจากจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระเมื่อสิ้นปีภาษีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี หากภาษีเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีจำนวนมากกว่าภาษีที่จะต้องชำระจริงเมื่อสิ้นปีภาษีหรือสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ผู้มีเงินได้มีสิทธิยื่นคำร้องขอคืนภาษีที่ถูกหักไว้เกินหรือชำระไว้เกิน ดังนี้

กรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล มีรายละเอียดดังนี้

1) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลรายใดเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลมากเกินไปเกินกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียจริงในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่ว่าจะเป็กรณีที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้เกินกว่าจำนวนภาษีที่จะต้องเสียในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชี หรือกรณียื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้มากเกินไป ผู้มีเงินได้สามารถยื่นคำร้องขอคืนภาษี ตามแบบ ค. 10 เพื่อขอคืนภาษีภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาขึ้นรายการภาษีเงินได้ประจำรอบระยะเวลาบัญชีปีนั้น ๆ (150 วันนับแต่วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาการขึ้นรายการเสียภาษีเงินได้ประจำรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ๆ มาตรา 27 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร)

2) หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขอคืนภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไว้ตาม มาตรา 3 เศรศ การขอคืนภาษีกรณีนี้ให้ผู้มีเงินได้ยื่นคำร้องขอคืนต่อเจ้าพนักงานประเมินภายใน 3 ปี นับแต่วันสุดท้ายแห่งรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักภาษีเกินไป (มาตรา 63 แห่งประมวลรัษฎากร)

ข้อสังเกต

การที่ผู้มีเงินได้ที่ถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ ไม่ว่าจะจำนวนภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายไว้ นั้นจะมีจำนวนเงินเท่ากับจำนวนภาษีที่ผู้มีเงินได้มีหน้าที่ต้องเสียหรือไม่ก็ตาม ผู้มีเงินได้คงมีหน้าที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการและคำนวณภาษีเงินได้ภายในเวลาที่กฎหมายกำหนดตามปกติ โดยให้นำเงินจำนวนภาษีที่ถูกหักและนำส่งไว้ นั้นเป็นเครดิตภาษีของผู้มีเงินได้ในกรคำนวณภาษี (มาตรา 60 แห่งประมวลรัษฎากร) หากผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้เสียภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินเรียกเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้จากจำนวนเงินภาษีที่นำส่งไว้ ไม่ครบถ้วน<sup>82</sup>

### 3.1.3 การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization)

การหลบหลีกภาษีอากร สรุปลงได้ว่ามีองค์ประกอบดังนี้

(1) การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการใช้องค์ช่องว่าง ช่องโหว่ หรือความบกพร่องของกฎหมายภาษีหรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี

<sup>82</sup> เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (Taxation Law 1)(น. 342-343). เด่มเดิม.

(2) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือเพื่อให้ไม่ต้องเสียภาษีเลย

(3) การหลบหลีกภาษี กระทำโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย  
 ทั้งนี้ การหลบหลีกภาษีแบ่งออกได้เป็น 2 ประเภท ดังนี้<sup>83</sup>

1. การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

จรัลศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ คือ “การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี ทั้งนี้ ผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีดังกล่าวจะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษีที่เปิดให้มีช่องโหว่หรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี (การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับได้เป็นการกระทำที่ยอมรับได้ในสายตาของผู้ออกกฎหมาย เพราะเป็นการกระทำที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (ฝ่ายนิติบัญญัติ) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษีแม่บท (Taxing Act) หรือเป็นไปตามเจตนารมณ์หรือความประสงค์ขององค์กรฝ่ายบริหาร (Administrative Body) ที่เป็นผู้ออกกฎหมายภาษีสำดับรอง (Delegated Legislation))”

2. การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

จรัลศักดิ์ รอดจันทร์ ได้ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้คือ “การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี เพราะแม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิติบัญญัติ แต่ผู้กระทำมีจุดมุ่งหมายหลักคือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเป็นสำคัญและเป็นการกระทำที่ผู้กระทำไม่ได้มุ่งที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ ”

<sup>83</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี สรรพการสาส์น (น. 100 - 101). เล่มเดิม.

### 3.1.4 การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)

ผู้เขียนขอสรุปองค์ประกอบของการหนีภาษีอากรดังต่อไปนี้

- (1) เป็นการใช่วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อการลดหรือไม่จ่ายภาษี
- (2) มีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต
- (3) เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและทางแพ่ง

และการหนีภาษีมักจะเกี่ยวข้องกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษี (Nosubmission of a Tax Return) หรือการยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนาทุจริต (Dishonest Submission of an Incorrect Tax Return)

การหนีภาษี คือ การใช้วิธีการที่ผิดกฎหมายเพื่อที่จะไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เช่น มีเงินได้ที่จะต้องยื่นรายการและเสียภาษีแต่ใจไม่ยื่นรายการและเสียภาษี หรือยื่นรายการและเสียภาษีแต่ไม่ถูกต้องครบถ้วน การหนีภาษีเป็นความผิดทางอาญาและต้องถูกประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม เช่น เป็นความผิดตามประมวลรัษฎากร มาตรา 37 และต้องถูกประเมินภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร มาตรา 19 ถึงมาตรา 27 การหนีภาษีจึงมีโทษทั้งทางอาญาและทางแพ่ง และการหนีภาษีไม่ถือเป็นการวางแผนภาษีอากร เพราะการวางแผนภาษีอากรจะต้องไม่ใช่วิธีการที่ผิดกฎหมาย<sup>84</sup>

ดังนั้นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) จึงถือเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมายเป็นอาชญากรรมประเภทหนึ่งที่มีโทษทั้งอาญาและทางแพ่ง ดังนี้

บทกำหนดโทษตามประมวลรัษฎากรอันเนื่องมาจากการหลีกเลี่ยงหรือการหนีภาษีอากร

#### 1. บทกำหนดโทษในทางแพ่ง<sup>85</sup>

##### 1.1 กรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล

(1) สำหรับผู้ต้องเสียภาษีอากรที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้แล้วและเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกผู้ยื่นรายการหรือพยานมาได้สวนหรือสั่งให้บุคคลดังกล่าวนำบัญชีหรือพยานเอกสารหรือพยานหลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีเงินได้มาส่งมอบให้ทำการตรวจสอบตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หากผลการตรวจสอบปรากฏว่ามีภาษีอากรที่ต้องชำระเพิ่มเติม เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 20 แห่งประมวลรัษฎากร (ประเมินตามพยานหลักฐานที่ปรากฏ) หรือมาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร (ประเมินตามที่รู้เห็น

<sup>84</sup> จาก คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร (น. 830), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2556, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

<sup>85</sup> จาก การวางแผนภาษีอากร (น. 17), โดย สุเทพ พงษ์พิทักษ์, 2541, กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.

ว่าถูกต้อง) ในการนี้ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับหนึ่งเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีกด้วย (มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร)

(2) สำหรับผู้ต้องเสียภาษีอากรที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร หากผลการตรวจสอบปรากฏว่า มีภาษีอากรที่ต้องชำระ เจ้าพนักงานประเมินจะทำการประเมินภาษีตามมาตรา 24 แห่งประมวลรัษฎากร (ประเมินตามข้อความที่ทราบ) หรือมาตรา 25 แห่งประมวลรัษฎากร (ประเมินตามที่รู้เห็นว่าถูกต้อง) ในการนี้ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับสองเท่าของจำนวนภาษีที่ต้องชำระอีกด้วย (มาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร)

(3) นอกจากเบี้ยปรับดังกล่าวและรวมทั้งการประเมินภาษีเงินได้กรณีอื่น ๆ ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเงินภาษีโดยไม่รวมเบี้ยปรับอีกด้วย (มาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร)

(4) กรณีผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลยื่นแบบแสดงรายการ ภ.ง.ด. 51 เพื่อเสียภาษีเงินได้กลางรอบระยะเวลาบัญชีไม่ถูกต้องอาจต้องรับผิดชอบเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษี

## 2. บทกำหนดโทษในทางอาญา<sup>86</sup>

### 2.1 กรณีภาษีเงินได้

กรณีดังต่อไปนี้ ผู้ฝ่าฝืนต้องระวางโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท

(1) โดยรู้อยู่แล้วหรือโดยจงใจ แจ้งข้อเท็จจริง หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จ หรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดงเพื่อหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

(2) โดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน หลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร (มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร)

## 3.2 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศอังกฤษ

จากที่ผู้เขียนได้กล่าวมาแล้วถึงหลักกฎหมายเกี่ยวกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศไทย ลำดับต่อไปผู้เขียนจะได้กล่าวถึงหลักกฎหมายในเรื่องดังกล่าวสำหรับประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายจารีตประเพณี (Common Law System) โดยจะยกหลักกฎหมายของประเทศอังกฤษ

<sup>86</sup> การวางแผนภาษีอากร (น. 20). เล่มเดิม.

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงขอบเขตของความเป็นมาของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

### 3.2.1 ความเป็นมาของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของอังกฤษ เริ่มปรากฏเมื่อ ค.ศ. 1657 โดยให้ผู้เช่า (Tenant) ต้องหักภาษีเงินได้จากค่าเช่าก่อนจ่ายให้แก่ผู้ให้เช่า (Landlord) เพื่อนำส่งรัฐ ต่อมาใน ค.ศ. 1803 ได้ปรับโครงสร้างระบบภาษีเงินได้ครั้งใหญ่ โดยกำหนดให้ผู้เสียภาษีมียหน้าที่ยื่นแบบเสียภาษีเงินได้ รวมทั้งมีการนำระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย (Taxation at source) มาใช้อย่างเป็นทางการ โดยมีผลบังคับใช้สำหรับเงินได้ประเภทเงินปันผล ค่าเช่า เงินบำนาญ เงินเดือน

ใน ค.ศ. 2004 รัฐบาลอังกฤษได้ปรับปรุงโครงสร้างการบริหารจัดการของหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อลดต้นทุนในการจัดเก็บภาษี เช่น การควบรวม Inland Revenue และ Customs & Excise เข้าเป็นหน่วยงานเดียวกันเรียกว่า Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) การเปลี่ยนแปลงรูปแบบการจัดเก็บภาษีการเปลี่ยนแปลงระบบภาษีมูลค่าเพิ่มโดยการลดความซับซ้อนและอำนวยความสะดวกแก่ผู้ประกอบการ SMEs และการเปลี่ยนมาใช้ระบบการรายงานเงินได้ที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง (Reporting Regime) สำหรับกรณีการจ่ายผลประโยชน์ในรูปแบบอื่น ๆ นอกจากเงินเดือน<sup>87</sup>

### 3.2.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

อังกฤษอยู่ในระหว่างการปรับปรุงโครงสร้างระบบภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อเพิ่มความสามารถในการแข่งขันระหว่างประเทศโดยการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล คาดว่า ค.ศ. 2015 จะลดอัตราเหลือร้อยละ 20 รวมทั้งการปรับปรุงความเหมาะสมสำหรับการดำเนินธุรกิจระหว่างประเทศ เช่น การยกเว้นภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลการแก้ไขกฎระเบียบเกี่ยวกับดอกเบี้ยให้มีความชัดเจน ซึ่งเป็นการออกแบบให้เหมาะสมกับการที่จะเป็นศูนย์กลางของบริษัท Holding Company และเป็นศูนย์กลางทางการค้ารวมถึงกระตุ้นการวิจัยและพัฒนา ผ่านมาตรการการให้สิทธิประโยชน์ด้านวิจัยและพัฒนามากขึ้น

#### 1) ฐานภาษี

ภาษีเงินได้นิติบุคคลจัดเก็บจากกำไรของบริษัทและองค์กรอื่น ๆ รวมถึง คลับ (Club) กลุ่มสังคม (Society) และสมาคม (Associations) โดยกำไรที่ใช้ในการคำนวณภาษีจะมาจากเงินได้จากการค้าและการลงทุน และเงินได้จาก Capital Gain ซึ่งปีภาษีจะหมายถึงวันที่ 1 เมษายน ถึงวันที่

<sup>87</sup> จาก การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (รายงานผลการวิจัย) (น. 54), โดย สำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง, 2557, กรุงเทพฯ: สำนักเศรษฐกิจการคลัง.

31 มีนาคม ของปีถัดไป สำหรับการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสามารถหักรายจ่าย เช่น ดอกเบี้ย การลงทุนทางตรง (Capital allowance on plant and machinery) การซื้อสิทธิบัตร ค่ากัญฉนวนหรือสินทรัพย์จับต้องไม่ได้ (Intangible Goods) ค่าใช้จ่ายสำหรับการวิจัยพัฒนา เป็นต้น<sup>88</sup>

บริษัทที่จดทะเบียนและประกอบกิจการในอังกฤษจะต้องเสียภาษีเงินได้และภาษี Capital Gain ในอังกฤษ สำหรับบริษัทที่ไม่มีถิ่นฐานในอังกฤษ (Non-resident company) หากทำการค้าในอังกฤษผ่าน Permanent Establishment (PE) ไม่อนุญาตให้นำค่าเสื่อมราคามาหักในการคำนวณภาษีโดยใช้หลัก Territorial System ซึ่งเก็บภาษีเฉพาะกำไรที่เกิดจากแหล่งเงินได้ในอังกฤษเท่านั้น รวมทั้งยกเว้นภาษีเงินปันผลและกำไรสาขาในต่างประเทศ

## 2) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษมี 2 อัตรา ประกอบด้วย อัตราต่ำ (The lower rate หรือ Small profit rate) และอัตราสูง (Upper rate หรือ Main rate) ซึ่งเป็นลักษณะของภาษีอัตราก้าวหน้า (Progressive rate) โดยอัตราจะขึ้นอยู่กับช่วงเงินได้สุทธิ เช่น กำไรสุทธิใน ค.ศ. 2014 หากมีกำไรสุทธิต่ำกว่า 300,000 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 20 (Small profit rate) แต่หากกำไรสุทธิสูงกว่า 1,500,000 ปอนด์ จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 21 (Main rate) ทั้งนี้ สำหรับหากนิติบุคคลรายได้มีกำไรสุทธิที่ตกอยู่ในช่วง 300,000-1,500,000 ปอนด์ จะสามารถขอสิทธิบรรเทา ซึ่งเรียกว่า “Marginal relief” ได้โดยการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษในการขอสิทธิ Marginal relief<sup>89</sup> มีความซับซ้อนมาก เช่นใน ค.ศ. 2014 หากผู้ประกอบการมีกำไรสุทธิจำนวน 1,000,000 ปอนด์ เมื่อนำมาคำนวณภาษีที่อัตราร้อยละ 26 จะได้ 260,000 ปอนด์ จากนั้นให้นำ Marginal relief จำนวน 1,500,000 (Upper limit) มาหักด้วยกำไรสุทธิ 1,000,000 จะได้ค่า 500,000 ปอนด์ แล้วนำค่าที่ได้มาคูณด้วย Standard fraction  $(3/200) = 7,500$  จากนั้นให้นำค่า 7,500 ปอนด์ที่ได้ไปลบออกภาษีที่คำนวณได้ในตอนแรก จะได้ภาษีที่ต้องเสียจำนวน  $260,000 - 7,500 = 252,500$  ปอนด์<sup>90</sup> สำหรับรายได้จากสิทธิบัตรและรายได้จากการขายสินค้าที่มีสิทธิบัตรประกอบไปด้วยตัวสินค้าต้องเสียภาษีในอัตราร้อยละ 10 ส่วนเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัทสัญชาติอังกฤษไม่อยู่ในข่าย

<sup>88</sup> แหล่งเดิม.

<sup>89</sup> ทั้งนี้จะมีรายละเอียดปลีกย่อยบางประการ เช่น นิติบุคคลที่เป็นลักษณะ Holding Company ไม่สามารถใช้สิทธิ Marginal relief ได้

<sup>90</sup> Retrieved April 10, 2015, from <http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/marginal-rate.htm>

ที่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ในขณะที่การรับเงินปันผลของนิติบุคคลจะได้รับการยกเว้นภาษี สำหรับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษ ปรากฏตามตาราง<sup>91</sup>

ตารางที่ 3.2 อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของอังกฤษ

อัตรา	ปี			
	2011	2012	2013	2014
Small profit rate (ร้อยละ)	20	20	20	20
Marginal relief lower limit (ปอนด์)	300,000	300,000	300,000	300,000
Marginal relief upper limit (ปอนด์)	1,500,000	1,500,000	1,500,000	1,500,000
Standard fraction	3/200	1/100	3/400	1/400
Main rate (ร้อยละ)	26	24	23	21

ที่มา: HRMC

ปีภาษีเงินได้นิติบุคคลเริ่ม ณ วันที่ 1 เมษายน ของทุกปี สำหรับการยื่นเสียภาษี อังกฤษ ใช้ระบบ Self-assessment สำหรับการประเมินภาษี ในกรณีบริษัทขนาดใหญ่ที่มีกำไรต่อปีเกิน 1.5 ล้านปอนด์จะต้องประมาณการภาษีที่คาดว่าจะต้องเสียในสิ้นปีและแบ่งชำระออกเป็น 4 งวด สำหรับบริษัทอื่นให้จ่ายในเดือนที่ 9 ตามปีบัญชีของบริษัท สำหรับกำไรจากสาขาในต่างประเทศ ผู้ประกอบการสามารถเลือกได้อาจจะนำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณเสียภาษีหรือไม่ หากไม่นำมารวมจะไม่มีสิทธิการนำผลขาดทุนมาหักได้

### 3.2.3 การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

#### 1) ประเภทเงินได้

เงินได้ที่เป็นค่าจ้างเงินเดือนส่วนใหญ่ของอังกฤษจะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายโดย นายจ้างผ่านระบบที่เรียกว่า Pay As You Earn (PAYE) โดยนายจ้างจะคำนวณรายได้ของลูกจ้าง และส่งข้อมูลให้แก่กรมสรรพากร และกรมสรรพากรจะส่งข้อมูลให้ผู้เสียหยาดตรวจสอบความ ถูกต้องอีกครั้ง จากข้อมูลสถิติพบว่าร้อยละ 84 ของผู้นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นผู้ประกอบ

<sup>91</sup> การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (รายงานผลการวิจัย) (น. 57-58). เล่มเดิม.



การเป็นหลัก สำหรับกรณีผู้ประกอบการส่วนบุคคล เจ้าของที่ดินให้เช่า ผู้ที่มีรายได้สูงจะมีความซับซ้อนในการคำนวณมากกว่าโดยจะต้องยื่นแบบเสียภาษีอีกครั้งเมื่อสิ้นปี ส่วนเงินได้ในรูปของดอกเบี้ยจะหักผ่านธนาคาร ซึ่งระบบ PAYE คิดเป็นร้อยละ 90 ของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งหมด โดยใน ค.ศ. 2013-2014 อังกฤษจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้ทั้งสิ้น 154.8 พันล้านปอนด์ คิดเป็นร้อยละ 26.3 ของรายได้รวม สำหรับผู้มีได้มีถิ่นที่อยู่ ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนเท่านั้น ประกอบด้วย ดอกเบี้ย ค่าสิทธิ ซึ่งอัตราจะแตกต่างกันไปตามข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ส่วนการจ่ายเงินปันผลของบริษัทอังกฤษ จะได้รับการยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย<sup>92</sup>

## 2) อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

2.1) การคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาตามระบบ PAYE โดยนายจ้างจะต้องคำนวณการหักภาษีให้กับลูกจ้างและส่งข้อมูลให้แก่ HMRC ในกรณีมีการเปลี่ยนแปลงข้อมูลในเรื่องรายได้ ผู้เสียภาษีจะต้องแจ้ง HMRC

2.2) เงินปันผล โดยทั่วไปอังกฤษจะไม่มีการเก็บภาษีหัก ณ ที่จ่ายกรณีเงินปันผล แต่สำหรับกรณี Real Estate Investment Trust (REIT) อยู่ในข่ายจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20

2.3) ดอกเบี้ย โดยทั่วไปแล้วหากกรณีที่มีการจ่ายดอกเบี้ยให้ผู้ที่ไม่มียึดถิ่นฐานจะต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 20 โดยสามารถใช้สิทธิประโยชน์ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ การจ่ายดอกเบี้ยให้แก่บริษัทใน EU ที่ได้รับการรับรองในบางกรณีจะได้รับการยกเว้นเฉพาะกรณีจ่ายดอกเบี้ยระหว่างบริษัทในเครือ ซึ่งต้องมีการสิทธิในการควบคุมโดยตรงอย่างน้อยร้อยละ 25

2.4) ค่าสิทธิ โดยทั่วไปแล้วจะหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ร้อยละ 20 สำหรับการจ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นฐาน โดยสามารถใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้ การจ่ายค่าสิทธิให้กับบริษัทในเครือในบางกรณีจะได้รับการยกเว้น

2.5) กำไรสาขา ไม่เก็บภาษีกรณีกำไรสาขาส่งกลับ

<sup>92</sup> แหล่งเดิม.

### ตารางที่ 3.3 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของอังกฤษ<sup>93</sup>

ประเภทภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย	อัตราภาษี (ร้อยละ)
เงินปันผล	ยกเว้นหรือ 20
ดอกเบี้ย	ยกเว้นหรือ 20
ค่าสิทธิ	ยกเว้นหรือ 20
กำไรจากสาขา	ยกเว้น
Capital Gain	ยกเว้น

ที่มา: Deloitte UK, 2013

#### 3) กระบวนการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

หน่วยงานบริหารจัดการเก็บภาษีของอังกฤษ ได้แก่ HMRC เป็นหน่วยงานรับผิดชอบในการบริหารจัดการจัดเก็บภาษีทั้งภาษีทางตรงและภาษีทางอ้อม โดยหน่วยธุรกิจจะต้องทำการลงทะเบียนกับ HMRC เพื่อชำระเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ภายใต้ระบบ PAYE สำหรับภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายให้ส่งเป็นรายไตรมาสหากปีบัญชีสิ้นสุดพอดีกับไตรมาสของปฏิทิน แต่หากเป็นกรณีอื่นให้แบ่งนำส่งเป็น 5 งวดต่อปี ซึ่งการนำส่งล่าช้ามีเบี้ยปรับ และภายหลังจากการยื่นแบบเสียภาษีแล้วเจ้าหน้าที่ HMRC มีเวลา 24 เดือนในการตรวจสอบ

#### 4) รายได้ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

HMRC เผยแพร่ข้อมูลภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเฉพาะการจัดเก็บภาษีผ่านระบบ PAYE หรือการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย กรณีเงินได้จากการจ้างงาน ซึ่งจะทำการหักให้พอดีกับภาษีที่ต้องเสียจริงปลายปี สำหรับเงินได้จากดอกเบี้ยซึ่งส่วนใหญ่ธนาคารเป็นผู้จ่ายก็ใช้ระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเช่นกัน แต่ยังไม่มียังไม่มีข้อมูลในส่วนนี้ ทั้งนี้การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผ่านระบบ PAYE จะเป็นร้อยละ 90 ของการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาทั้งหมด<sup>94</sup>

#### 5) ปัญหาและอุปสรรคของระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ยังไม่พบประเด็นปัญหาที่เด่นชัดของระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของประเทศอังกฤษ อย่างไรก็ตามก็อาจจะพบว่า ระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของอังกฤษมีความซับซ้อนมาก นอกจากนี้

<sup>93</sup> แหล่งเดิม.

<sup>94</sup> แหล่งเดิม.

อังกฤษมีภาษีมากกว่า 20 ประเภท (Woolhouse, 2013)<sup>95</sup> และจากรายงานของ Economic Research Council โดย James Browne และ Barra Roanteee<sup>96</sup> พบว่าระบบ PAYE สามารถทำงานได้เป็นอย่างดี แต่มักเกิดปัญหาในกรณีที่ผู้มีเงินได้มีเงินได้มากกว่า 1 แหล่ง จึงทำให้หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายผิด อย่างไรก็ตามปีภาษี 2013-2014 HMRC ได้บังคับให้ผู้มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายรายงานการหักเงินได้แบบ Real Time เพื่อแก้ปัญหาดังกล่าว<sup>97</sup>

3.2.4 การหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance หรือ Tax Minimization) และการหนีภาษี (Tax Evasion หรือ Tax Dogging)

การหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยบัญญัติเป็นกฎหมายเฉพาะเรื่อง ประเทศอังกฤษเริ่มหันมาสนใจการตีความลักษณะของ Tax Avoidance และ Tax Evasion รวมทั้งการออกข้อกำหนดเพื่อเอาผิดต่อการกระทำดังกล่าว โดยบทสรุปสำหรับ Tax Evasion นั้นมิได้แตกต่างจากหลักเกณฑ์สากลทั่ว ๆ ไปแต่อย่างใด กล่าวคือ ถือเป็นกรณีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษี และจัดว่าเป็นความผิดอาญา แต่ในส่วนของ Tax Avoidance นั้นถือเป็นการบรรเทาภาระภาษี (Tax Mitigation) ซึ่งถือเป็นการกระทำเพื่อลดการจ่ายชำระภาษีให้ได้มากที่สุดโดยไม่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีจึงไม่ผิดกฎหมายแต่อย่างใด

หลักการพิจารณาที่ประเทศอังกฤษนำมาใช้ คือการพิจารณาเจตนารมณ์การนำข้อกำหนดทางกฎหมายมาใช้ ถ้าเป็นการหลีกเลี่ยงที่จะปฏิบัติตามข้อกำหนดทางกฎหมายโดยการสร้างรายการค่าที่เป็นเท็จจะถือเป็น Illegal Evasion แต่ในส่วนของกรวางแผนลดภาระภาษีที่เป็นการปฏิบัติโดยทั่วไปและทำกันเป็นเวลานาน อาทิ การปล่อยเงินกู้ยืมให้แก่บริษัทลูกหรือบริษัทที่เกี่ยวข้องกันหรือการขายทำการซื้อคืนไม่ถือเป็นการ Illegal Evasion<sup>98</sup>

หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรที่ประเทศอังกฤษใช้อยู่ ซึ่งเป็นหลักที่ว่าหากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Final Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดมิได้เป็นวัตถุประสงค์ทางการค้า (Commercial Purpose) แต่เป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้น

<sup>95</sup> แหล่งเดิม.

<sup>96</sup> แหล่งเดิม.

<sup>97</sup> แหล่งเดิม.

<sup>98</sup> จาก “Tax & Business Review,” โดย ซีรูกานต์ น้อยเชื่อม, 2550 (กรกฎาคม), *Tax & Business*

และประเมินเรียกเก็บภาษีตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม<sup>99</sup>

### 3.3 การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศญี่ปุ่น

เนื่องจากประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร ผู้เขียนจึงเห็นควรยกหลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายลายลักษณ์อักษร (Civil Law System) มากล่าวเพื่อให้เห็นว่ากฎหมายในเรื่องดังกล่าวบัญญัติไว้อย่างไรในที่นี่ ผู้เขียนจะขอยกหลักกฎหมายของประเทศญี่ปุ่นขึ้นมาพิจารณา

ในหัวข้อนี้จะกล่าวถึงขอบเขตของความเป็นมาของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

#### 3.3.1 ความเป็นมาของภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ใน ค.ศ. 1940 ประเทศญี่ปุ่นได้มีการปฏิรูประบบภาษีและนำระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้จากการจ้างงานมาใช้ ประกอบกับรัฐบาลได้มีการปรับลดเงินได้ขั้นต่ำที่ต้องเสียภาษี ทำให้ฐานภาษีขยายเพิ่มขึ้นจึงทำให้ต้องมีการนำระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเข้ามาใช้ทั่วประเทศ ซึ่งการใช้ระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเป็นการให้อำนาจตัวแทนหักภาษีให้แก่รัฐ ซึ่งในระยะแรกรัฐบาลญี่ปุ่นได้จ่ายค่าธรรมเนียมในการเก็บภาษีแก่ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย อย่างไรก็ตามใน ค.ศ. 1947 ญี่ปุ่นได้ยกเลิกระบบการจ่ายค่าธรรมเนียมดังกล่าวภายหลังสงครามโลกครั้งที่ 2<sup>100</sup>

#### 3.3.2 การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

ระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคลของญี่ปุ่นอยู่ภายใต้กฎหมาย Income Tax และ Corporation Tax Act โดยระบบภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะใช้ระบบตามปีปฏิทินแต่ในกรณีนิติบุคคลสามารถเลือกเสียภาษีได้ระหว่างการในรอบปีบัญชีหรือรอบปีปฏิทิน

##### 1) ฐานภาษี

ญี่ปุ่นมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลจำนวน 2 ฉบับ ประกอบด้วย Corporation Tax Act บังคับใช้ทั่วไป และ Special Taxation Measure Act ซึ่งเป็นกฎหมายสำหรับมาตรการภาษีพิเศษ ภาษีเงินได้นิติบุคคลมีการบังคับใช้ทั้งบริษัทญี่ปุ่นและบริษัทต่างประเทศ โดยจะเก็บภาษีจากฐานกำไรสุทธิซึ่งคำนวณจากรายได้ (Gross Revenue) หักด้วยค่าใช้จ่าย

<sup>99</sup> การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร(ตอนที่ 1) (น. 102). เล่มเดิม.

<sup>100</sup> สำนักงานกฎหมายและบัญชี Masaki Murakami. สืบค้น 20 เมษายน 2558, จาก <http://www.kichohelper.com/news/tax/nenmatsuchousei-rekishih.html>

## 2) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลของญี่ปุ่นอยู่ที่อัตราร้อยละ 25.5 สำหรับกิจการทั่วไป และอัตราร้อยละ 15 สำหรับบริษัทที่มีทุนจดทะเบียนน้อยกว่า 100 ล้านเยนและมียอดขายรับต่ำกว่า 8 ล้านเยน โดยอัตราดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน ค.ศ. 2012 ถึงวันที่ 31 มีนาคม ค.ศ. 2015 นอกจากนี้ผู้ประกอบการทุกประเภทจะเสียภาษีเพิ่มอีกร้อยละ 10 ตาม Special Reconstruction Corporation Tax เพื่อนำรายได้มาจัดการผลกระทบซึ่งเกิดจากภัยพิบัติสึนามิ เมื่อเดือนมีนาคม ค.ศ. 2011<sup>101</sup>

### 3.3.3 ระบบการจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

การจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของญี่ปุ่นเป็นการบังคับให้ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่จะต้องหักภาษีในอัตราที่กำหนดโดยแยกประเภทตามเงินได้ แต่หากเป็นการจ่ายให้กับผู้ไม่มีถิ่นฐานให้สามารถใช้สิทธิตามอนุสัญญาภาษีซ้อนได้

#### 1) ประเภทเงินได้

ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของญี่ปุ่นจะหักจากเงินได้ดังต่อไปนี้

1.1) กรณีการจ่ายเงินได้ให้บุคคลที่มีถิ่นฐานในญี่ปุ่นจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย สำหรับการจ่ายดอกเบี้ย เงินปันผล รายได้จากการจ้างงาน กำไรจากไถ่ถอนพันธบัตร (Profit from redemption of discount bonds) เงินบำนาญรายได้ประเภทค่ารายปีอื่น ๆ ซึ่งรัฐเป็นผู้จ่าย (Miscellaneous income from public annuity) ค่าตอบแทนที่ได้จากการให้บริการบางประเภท เช่น การเขียนสุนทรพจน์ การว่าความ (Fees or other remunerations for certain service) เงินได้จากสัญญาการจ้างของผู้ประกอบวิชาชีพ เช่น เงินได้จากการแข่งขันกีฬาแข่งม้า เป็นต้น ค่ารายปีที่ได้จากประกันประเภทบำนาญ (Annuity from life insurance contract) เงินได้จากตราสารการเงินประเภท Quasi-financial instrument การกระจายกำไรจากหุ้นส่วน (Distribution of profit from silent partnership)

1.2) กรณีนิติบุคคลจะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายสำหรับการจ่ายดอกเบี้ยและเงินปันผล

1.3) สำหรับการจ่ายเงินได้ให้ระหว่างผู้ไม่มีถิ่นฐานและผู้ไม่มีถิ่นฐานจะไม่อยู่ในข่ายของการบังคับที่จะต้องหัก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

<sup>101</sup> การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (รายงานผลการวิจัย) (น. 48-49). เล่มเดิม.

- 2) อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย  
 กรณีสำหรับผู้มีถิ่นฐานในญี่ปุ่นจะมีอัตราการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ดังนี้<sup>102</sup>

ตารางที่ 3.4 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของญี่ปุ่น

ประเภทเงินได้	อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
1. ดอกเบี้ย (Interest Income)	ร้อยละ 15
2. เงินปันผล (Dividend Income)	ร้อยละ 7
3. เงินได้จากการจ้างงาน	<ul style="list-style-type: none"> <li>- หักโดยใช้ตารางคำนวณหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ขึ้นอยู่กับความถี่ในการจ่าย (เป็นรายเดือน รายวัน หรือรายสัปดาห์) โดยตารางดังกล่าวมีอัตราที่แตกต่างกันไปขึ้นอยู่กับสถานภาพของผู้ถูกหัก เช่น จำนวนบุตร เป็นต้น</li> <li>- เงินโบนัส ใช้ตารางคำนวณอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยใช้ค่าเฉลี่ยของโบนัสต่อเดือน เช่น กรณีได้โบนัส 6 เดือนให้นำจำนวนโบนัสหารด้วย 6 แล้วนำผลที่ได้ไปคำนวณในตารางฯ จากนั้นให้คูณด้วย 6 อีกครั้ง</li> <li>- ให้นำจ้างปรับยอดคำนวณทุกสิ้นปีภาษี</li> <li>- กรณีผู้รับเงินได้เป็นผู้ไม่มีถิ่นฐานให้นำจ้างหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 20</li> </ul>
4. กำไรจากการไถ่ถอนพันธบัตร/หุ้นกู้ (Profit from redemption of discount bonds/debenture)	ร้อยละ 18

<sup>102</sup> แหล่งเดิม.

ตารางที่ 3.4 (ต่อ)

ประเภทเงินได้	อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย
5. เงินได้จากการเกษียณอายุ (Retirement Income)	คำนวณโดยนำเงินได้หารด้วย 2 แล้วให้หักด้วยค่าใช้จ่าย
6. เงินได้จากค่ารายปีที่รัฐเป็นผู้จ่าย (Public Annuities)	อัตราร้อยละ 5 ของค่ารายปีที่หักด้วยค่าใช้จ่าย ทั้งนี้ การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวใช้สูตรคำนวณซึ่งขึ้นกับสถานภาพของบุคคล เช่น อายุ สถานภาพการสมรส จำนวนบุตร ความพิการ เป็นต้น
7. ค่าตอบแทน กรณีการให้บริการทางวิชาชีพ เช่น การเขียนสุนทรพจน์ เขียนบทละคร การออกแบบ ค่าสิทธิ การแปล การพิสูจน์อักษร การให้บริการทาง กฎหมาย คำปรึกษา บัญชี นักกีฬา กรณีจ่ายให้แพทย์ ทันตแพทย์ในบาง กรณี การจ่ายให้แก่นักมวย เงินรางวัลที่มี จุดประสงค์เพื่อการโฆษณา รางวัลสำหรับ การแข่งขันม้า	อัตราร้อยละ 10 สำหรับเงินได้ตั้งแต่ 0-1 ล้านบาท และ อัตราร้อยละ 20 สำหรับเงินได้ที่เกิน 1 ล้านบาท  อัตราร้อยละ 10 โดยอนุญาติให้หักค่าใช้จ่ายได้โดย ขึ้นอยู่กับประเภทของเงินได้
8. Quasi-financial instrument	อัตราร้อยละ 15
9. อื่น ๆ เงินได้จากประกันชีวิตแบบสะสมทรัพย์ (Annual life insurance contract pension payment) การจ่ายกำไรจากสัญญาหุ้นส่วน (Distribution of profits from silent partnership contracts)	ยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้ 250,000 เยนแรก ส่วนที่เกิน 250,000 เยน ให้คิดอัตราร้อยละ 10 อัตราร้อยละ 20

ที่มา: National Tax Agency Japan, 2014

ทั้งนี้ สำหรับกรณีผู้ที่ไม่มียื่นฐานในญี่ปุ่น อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายขึ้นอยู่กับอนุสัญญาภาษีซ้อนของแต่ละประเทศ โดยอนุสัญญาภาษีซ้อนกำหนดให้เงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้ไม่มีถิ่นฐานทั้งในกรณีบุคคลธรรมดาและนิติบุคคลต้องถูกหักร้อยละ 20 ยกเว้นเงินได้บางประเภทต้องถูกหักร้อยละ 7 เช่น เงินปันผล เป็นต้น

อย่างไรก็ตาม ในกรณีของการแยกยื่นเสียภาษีสำหรับบุคคลธรรมดา การรับโอนหุ้นหรืออสังหาริมทรัพย์ในกรณีดังกล่าวจะไม่มีภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย รวมทั้งขึ้นกับข้อตกลงตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งผู้ต้องการใช้สิทธิตามข้อตกลงอนุสัญญาภาษีซ้อนจะยื่นความจำนงว่าต้องการใช้สิทธิดังกล่าว

### 3) การดำเนินการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ระบบภาษีของญี่ปุ่นเป็นระบบให้ผู้เสียภาษีเป็นผู้ประเมินและยื่นแบบเสียภาษีด้วยตนเอง (Self assessment) อย่างไรก็ตามกรณีผู้ที่ทำงานกับบริษัทในญี่ปุ่น บริษัทจะทำหน้าที่เป็นผู้หักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายให้ รวมทั้งบริการยื่นแบบเสียภาษีให้กับผู้เสียภาษีโดยอัตโนมัติ แต่มีการยกเว้นสำหรับกรณีที่ผู้จ่ายเงินได้นั้นมีลูกจ้างเพียงแค่ 2 คนหรือน้อยกว่า<sup>103</sup>

สำหรับขั้นตอนและกระบวนการนำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย กรณีทั่วไปต้องนำส่งภายในวันที่ 10 ของเดือนถัดไป แต่กรณีจ่ายให้ผู้ไม่มีถิ่นฐานต้องนำส่งภายในสิ้นเดือนที่มีการจ่ายเงินได้นั้น

### 4) รายได้ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

ในปีงบประมาณ ค.ศ. 2012 รัฐบาลญี่ปุ่นจัดเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายได้ 11.5 ล้านล้านเยน คิดเป็นร้อยละ 26.2 ของรายได้ภาษีเงินได้ทั้งหมดซึ่งมีจำนวน 43.9 ล้านล้านเยน ทั้งนี้ สถิติการเก็บภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของญี่ปุ่นไม่มีการเปลี่ยนแปลงมากนักในช่วง ค.ศ. 2002-2009 เนื่องจากสถานะเศรษฐกิจของประเทศไม่มีการขยายตัว

### 5) ปัญหาและอุปสรรคของระบบภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

จากข้อมูลกระทรวงการคลังญี่ปุ่นแจ้งว่าปัจจุบันไม่มีปัญหาภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เนื่องจากมีการปรับปรุงระบบภาษีเป็นประจำทุกปี ทั้งนี้ระบบการแก้ไขหรือออกมาตรการภาษีใหม่ของผู้ญี่ปุ่นจะทำไปพร้อมกับงบประมาณประจำภายในเดือนเมษายนของทุกปี<sup>104</sup>

<sup>103</sup> *The Japanese Tax Site*. (2010). Japanese withholding tax Legal outline and concept. Retrieved April 10, 2015, from [www.japantax.org](http://www.japantax.org)

<sup>104</sup> การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน (รายงานผลการวิจัย) (น. 52, 54). เล่มเดิม.



## บทที่ 4

### วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

จากการที่ผู้เขียนได้ศึกษาหลักการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลและการหลบหลีกภาษีอากร ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 2 และบทที่ 3 งานวิจัยในบทนี้ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีที่เกิดจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล เพื่อนำมาเป็นแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขมาตรการทางกฎหมายในส่วนของการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในประเทศไทยให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรม โดยมีประเด็นปัญหาที่ต้องพิจารณาดังต่อไปนี้

ประเด็นที่หนึ่ง วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี

ประเด็นที่สอง วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70

ประเด็นที่สาม วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส

ประเด็นที่สี่ วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี มาตรา 70 มาตรา 3 เตรส ต่อหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ประเด็นที่ห้า ปัญหาว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและการหลบหลีกภาษีมีความแตกต่างจากหลักการของกฎหมายต่างประเทศประการใดหรือไม่

#### 4.1 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี

ผู้เขียนได้ทำการศึกษาเรื่องการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ทำให้ทราบถึงขั้นตอนและเห็นถึงปัญหาดังนี้

เนื่องจากผลกำไรของบริษัทนั้นแสดงออกถึงความสามารถในการเสียภาษีของบริษัท การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลมีหลักเกณฑ์ขั้นพื้นฐานกำหนดขอบเขตของการเสียภาษีเงินได้

นิติบุคคล คือหลักถิ่นที่อยู่กับหลักแหล่งเงินได้และในส่วนของเรื่องระบบการชำระภาษีเงินได้ นิติบุคคลที่สำคัญแบ่งได้เป็นการชำระภาษีประจำปีและการชำระภาษิล่วงหน้า

การชำระภาษีประจำปีของภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีช่วงกำหนดเวลาในการชำระภาษี ที่แน่นอนโดยทั่วไปจะถือกำหนดเวลานับตั้งแต่วันสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีของนิติบุคคลเป็นเกณฑ์ เป็นระบบประเมินตนเองซึ่งนิติบุคคลที่อยู่ในข่ายต้องเสียภาษีต้องยื่นแบบแสดงรายการแสดง ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีที่ผ่านมารวมทั้งคำนวณภาษีที่จะต้องเสีย พร้อมทั้งชำระภาษีในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว

ส่วนการชำระภาษิล่วงหน้านั้นในหลาย ๆ ประเทศได้มีการกำหนดให้มีการชำระภาษี เงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าก่อนถึงกำหนดเวลาสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีไว้ด้วย โดยมีเหตุผลที่สำคัญคือ การชำระภาษิล่วงหน้าจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย กับผู้ที่มิได้ถูกหัก และเสียภาษีครั้งเดียวเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี จัดระบบการจัดเก็บภาษีอากรให้มีลักษณะ ที่ใกล้เคียงกับการเกิดขึ้นของเงินได้มากที่สุด การชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลล่วงหน้าจะช่วยทำให้รัฐ มีรายได้จากภาษีนี้นี้สม่ำเสมอขึ้นเพราะรายได้กระจายออกไปตลอดช่วงของปีแทนที่จะมากเฉพาะ ช่วงชำระภาษีประจำปีแต่เพียงช่วงเดียว การหลบหลีกภาษีอากรน่าจะมีแนวโน้มลดลง เพราะการ ชำระภาษิล่วงหน้าเปรียบเสมือนการผ่อนชำระภาษีจำนวนภาษีที่ต้องชำระในแต่ละครั้งจึงไม่สูง ผู้เสียภาษีน่าจะมีความพร้อมที่จะเสียมากขึ้นและยับยั้งการหนีภาษี

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล เป็นการช่วยบรรเทาภาระของผู้มีเงินได้ เมื่อถึงกำหนดเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้กลางปีหรือกลางรอบระยะเวลา บัญชี และ/หรือรายการประจำปี หรือประจำรอบระยะเวลาบัญชี โดยภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไปและ นำส่งให้แก่ราชการนั้น ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเครดิตจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริงในแต่ละปี ภาษีนั่นได้ หากภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียจริงในแต่ละปี ภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ผู้เสียภาษีก็มีสิทธิที่จะขอคืนภาษีในส่วนที่เกินนั้นถือได้ว่า ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้มีส่วนช่วยรัฐได้หลาย ๆ ด้าน

จากการศึกษาค้นคว้าทำให้ผู้เขียนเข้าใจถึงวัตถุประสงค์ในการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย คือเพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่จะต้องชำระภาษีเป็นจำนวนมากโดยให้ผู้มีเงินได้ สามารถเสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อยจากจำนวนเงินที่ได้รับในแต่ละคราวอันเป็นสภาวะที่ ผู้มีเงินได้ยังมีความสามารถพอที่จะเสียภาษีได้ ทำให้รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ รัฐบาล สามารถนำเงินดังกล่าวมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศและเป็นการก่อให้เกิดสภาพคล่อง ลดภาวะ การเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ เพื่อเป็นการลดแรงกดดันในการหลบหลีก หรือพยายามหลบหลีกการเสียภาษีของผู้มีเงินได้และยังเป็นการบรรเทาภาระของเจ้าหน้าที่ในการ

ตรวจสอบหรือการติดตามการจัดเก็บในภายหลัง ยับยั้งการหนีภาษี ยับยั้งการบิดเบือนการใช้อำนาจ และการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

สำหรับปัญหาที่ผู้เขียนจะทำการวิเคราะห์คือภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาตรานี้เป็นเรื่องที่ถูกกฎหมายกำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ไม่ว่า จะมีฐานะเป็นบุคคลธรรมดาหรือคณะบุคคลที่มีใช้นิติบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีได้ จดทะเบียนเป็นนิติบุคคลหรือบริษัทจำกัดหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือนิติบุคคลอื่นเช่น มูลนิธิ สมาคม กิจการร่วมค้า หากมีการจ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เฉพาะกรณีเงินได้ที่เกิดจากการขายอสังหาริมทรัพย์เท่านั้นให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ หรือ กิจการร่วมค้าหรือกิจการซึ่ง ดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ หรือมูลนิธิหรือสมาคม ซึ่งไม่ได้รับการประกาศกำหนดให้เป็นองค์การสาธารณกุศล มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ไว้ในอัตรา ร้อยละ 1 ของเงินได้จากการขาย

กล่าวอีกอย่างหนึ่ง กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้รับเงินได้จากการขาย อสังหาริมทรัพย์จากบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดา ห้างหุ้นส่วน บริษัท สมาคมหรือ คณะบุคคล ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 ในขณะที่ทำการจดทะเบียนสิทธิและ นิติกรรม ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายที่ได้หักและนำส่งไว้แล้วให้ถือเป็นเครดิตภาษีในการ คำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้

ผู้เขียนจะขออธิบายต่อไปสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเหล่านี้ต้อง ดำเนินการอย่างไรต่อไปหลังจากที่ได้ขายอสังหาริมทรัพย์นั้นไปแล้ว เช่น เสียภาษีอะไรบ้าง เสียจากฐานอะไร เสียในอัตราเท่าใด เสียเมื่อใด วิธีการเสียเป็นอย่างไร แล้วใครเป็นผู้รับภาษี แล้วต้องนำกำไรที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ไปรวมคำนวณกับรายได้เพื่อเสียภาษีเงินได้ นิติบุคคลต่อไปหรือไม่อย่างไร

1. ภาษีที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ได้แก่<sup>1</sup> (1. ภาษีเงินได้ 2. ภาษีธุรกิจเฉพาะ 3. อากรแสตมป์ 4. ค่าธรรมเนียมการโอน) ผู้เขียนจะขออธิบายเฉพาะความแตกต่างในเรื่องของภาษี เงินได้บุคคลธรรมดากับภาษีเงินได้นิติบุคคลเท่านั้น

### 1.1 ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

หากผู้ประกอบการเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคลหรือห้างหุ้นส่วนสามัญที่มีใช้นิติบุคคลหรือกองมรดกที่ยังมิได้แบ่งก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาโดยยื่นแบบแสดง รายการปีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 ภายในวันที่ 30 กันยายน โดยนำเงินได้ที่ได้รับจาก

<sup>1</sup> จาก การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 395). เล่มเดิม.

การขอยกชำระหนี้ (ยกค่าง) ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนมิถุนายนมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน (ถึงหนึ่ง) เหลือเป็นเงินได้สุทธินำไปคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า 5% - 37% (ปัจจุบัน 5% - 35%) ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้เปรียบเทียบกับจำนวนภาษีที่คำนวณจากอัตรา 0.5% วิธีใดได้จำนวนภาษีมากกว่าก็ให้เสียภาษีตามวิธีนั้น (ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 ทวิ) โดยนำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในรอบ 6 เดือนแรกมาหักออกผลต่างคือภาษีที่ต้องชำระเพิ่มหรือขอคืนแล้วแต่กรณี

ส่วนครั้งที่สองให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 90 ภายในวันที่ 31 มีนาคมของปีถัดไป โดยนำเงินได้ที่ได้รับจากการขอยกชำระหนี้ (ยกค่าง) ตั้งแต่เดือนมกราคมถึงเดือนธันวาคมของปีที่ผ่านมาหักค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อนเหลือเป็นเงินได้สุทธิ นำไปคำนวณภาษีตามอัตราก้าวหน้า 5% - 37% (ปัจจุบัน 5% - 35%) (เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่ไม่เกิน 150,000 บาทได้รับยกเว้นภาษี) ได้ผลลัพธ์เท่าใดให้เปรียบเทียบกับจำนวนภาษีที่คำนวณจากอัตรา 0.5% ของยกค่าง วิธีใดได้จำนวนภาษีมากกว่าก็ให้เสียภาษีตามวิธีนั้น (แต่ถ้าภาษีที่คำนวณจากอัตรา 0.5% มีจำนวนไม่เกิน 5,000 บาท จะได้รับยกเว้นภาษี) โดยนำภาษีที่เสียไปแล้วในครั้งแรกตามแบบ ภ.ง.ด. 94 และที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออก ผลลัพธ์คือภาษีที่ต้องชำระเพิ่มหรือขอคืนภาษีแล้วแต่กรณี

อย่างไรก็ดี ในการเสียภาษีแต่ละครั้งถ้าผู้ประกอบการมีเงินได้พึงประเมิน (ยกค่าง) ไม่เกินจำนวนที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 56 กำหนดไว้ ก็ไม่ต้องยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าว กล่าวคือถ้าผู้ประกอบการเป็นคน 소득มีเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีแต่ละครั้งไม่เกิน 30,000 บาท ก็ไม่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด. 94 หรือ ภ.ง.ด. 90 แล้วแต่กรณี และถ้ามีใช้คน 소득มีเงินได้พึงประเมินในการเสียภาษีแต่ละครั้งไม่เกิน 60,000 บาท ก็ไม่ต้องยื่นแบบ ภ.ง.ด.94 หรือ ภ.ง.ด. 90 แล้วแต่กรณีเช่นเดียวกัน ยกเงินได้พึงประเมินดังกล่าวให้พิจารณาครั้ง ๆ ไป ครั้งใดไม่เกิน ก็ไม่ต้องยื่นจึงต่างกับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการไม่ว่าจะมีเงินได้หรือไม่

## 1.2 ภาษีเงินได้นิติบุคคล

หากผู้ประกอบการขอยกชำระหนี้เป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยยื่นแบบแสดงรายการรอบระยะเวลาบัญชีละ 2 ครั้ง ครั้งแรกให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 ภายใน 2 เดือน นับแต่วันครบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิทั้งรอบระยะเวลาบัญชีแล้วนำครึ่งหนึ่งของกำไรสุทธิที่ประมาณการนั้นมาคำนวณเสียภาษีในอัตรา 30% หรือ 15% 25% 30% แล้วแต่กรณี (อัตราปัจจุบัน 20% อัตราเดียว) เป็นภาษีเงินได้เท่าใดให้นำภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายในรอบ 6 เดือนแรกมาหักออก ผลต่างคือภาษีที่ต้องชำระเพิ่มหรือขอคืนแล้วแต่กรณี ถ้าประมาณการแล้วขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีแต่อย่างใด (ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ) คงยื่นแบบ ภ.ง.ด.51

เท่านั้น หนึ่งไม่ว่าจะเป็นกรณีมีกำไรหรือขาดทุน บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ต้องแนบบัญชีทำการบัญชีกำไรขาดทุนและงบดุลมากับ ภ.ง.ด.51 ด้วย

การประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิดังกล่าวถ้าทำขาดไปเกินกว่า 25% ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีโดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีก 20% ของจำนวนเงินภาษีที่ชำระขาดไป (ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ตริ) อย่างไรก็ดี ผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ต่อไปนี้ไม่ต้องจัดทำประมาณการกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ แต่ให้เสียภาษีจากกำไรสุทธิจริงที่เกิดขึ้นในรอบ 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชี

1) ผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทย และ

2) ผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์ซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดให้มีการสอบทานงบแสดงฐานะทางการเงินเมื่อครบกำหนดระยะเวลา 6 เดือนนับแต่วันแรกของรอบระยะเวลาบัญชี โดยผู้สอบบัญชีรับอนุญาตที่ได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากร (ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 43) ลงวันที่ 7 กรกฎาคม พ.ศ. 2535)

ส่วนการยื่นแบบแสดงรายการครั้งที่สองให้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 50 ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี โดยนำกำไรสุทธิที่คำนวณได้ตามหลักบัญชีภาษีอากรมาเสียภาษีในอัตรา 30% หรือ 15% 25% 30% (อัตราปัจจุบัน 20% อัตราเดียว) แล้วแต่กรณี เป็นเงินภาษีเท่าใดให้นำภาษีที่เสียไปแล้วในครั้งแรกตามแบบ ภ.ง.ด. 50 และภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายมาหักออก ผลต่างคือภาษีที่ต้องชำระเพิ่มหรือขอคืน แล้วแต่กรณีแต่ถ้าขาดทุนก็ไม่ต้องเสียภาษีและมีสิทธิยกยอดขาดทุนสุทธิซึ่งคำนวณตามหลักบัญชีภาษีอากรไปหักออกจากกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีปีต่อ ๆ ไปได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ให้ยื่นบัญชีงบดุล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนไปพร้อมกับแบบ ภ.ง.ด. 50 ด้วย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 68,69,65 ตริ (12)) ฉะนั้นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของผู้ประกอบธุรกิจอสังหาริมทรัพย์จึงเหมือนกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทั่วไป

### 1.3 ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย

กรณีที่มีการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ขายอสังหาริมทรัพย์ ผู้จ่ายเงินได้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนโอนขายอสังหาริมทรัพย์ (ประมวลรัษฎากร มาตรา 52 วรรคสอง มาตรา 69 ตริ วรรคหนึ่ง) ภาษีที่หักไว้และนำส่งนี้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้ขาย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 60

มาตรา 69 ตรี วรรคสอง) กล่าวคือ กรณีที่ผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ในปีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย ส่วนกรณีผู้ขายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย

### 1.3.1 วิธีคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่าย

วิธีคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายนั้นถ้าผู้ขายเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจะต้องคำนวณโดยนำเงินที่จ่ายหักด้วยค่าใช้จ่าย เหลือเท่าใดถือเป็นเงินได้สุทธิแล้วหารด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ได้ผลลัพธ์เป็นเงินเท่าใดให้คุณด้วยอัตราภาษีก้าวหน้าตามบัญชีอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาได้เท่าใดให้คุณด้วยจำนวนปีที่ถือครอง ผลลัพธ์ที่ได้เป็นเงินภาษีที่ต้องเสีย (ประมวลรัษฎากร มาตรา 50 (5))

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างดังนี้

ก. ขายที่ดินแปลงหนึ่งให้ ข. ในราคา 1,000,000 บาท (เท่ากับราคาประเมินของกรมที่ดิน) ที่ดินแปลงนี้เป็นที่ดินซึ่ง ก. ซื้อเมื่อปี พ.ศ. 2534 เพื่อหวังกำไรจากการขายต่อครั้งนี้ ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ในขณะที่มีการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมเป็นเงินเท่าใด (ขณะจดทะเบียนขายเป็นปี พ.ศ. 2537)

วิธีคำนวณ

1. เงินได้จากการขายที่ดิน	1,000,000 บาท
2. หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา 71% เป็นเงิน	710,000 บาท
3. เหลือเป็นเงินได้สุทธิ	290,000 บาท
4. เงินได้สุทธินหารด้วย 4 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง เป็นเงินได้สุทธิเฉลี่ยต่อปี	72,500 บาท
5. คำนวณภาษีตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบุคคลธรรมดา 5% เป็นภาษีเฉลี่ยต่อปี	3,625 บาท
6. ภาษีตามข้อ 5. คูณ 4 ซึ่งเป็นจำนวนปีที่ถือครอง เป็นภาษีที่ต้องหัก ณ ที่จ่ายและนำส่ง	14,500 บาท

การหักค่าใช้จ่ายดังกล่าวเป็นการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา ส่วนจะหักในอัตราเท่าใดนั้น ย่อมแล้วแต่ว่าอสังหาริมทรัพย์ที่ขายนั้นผู้ขายได้มาอย่างไร ถ้าได้มาจากการรับมรดกหรือที่ผู้อื่นยกให้โดยเสนหาก็กหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ 50% แต่ถ้าได้มาโดยวิธีอื่น เช่น ซื้อมาเพื่อขายต่อก็กหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาได้ตามพระราชกฤษฎีกาฯ ฉบับที่ 165 พ.ศ. 2529 ตั้งแต่ 50% ถึง 92% แล้วแต่จำนวนปีที่ถือครองยิ่งถือครองนาน ยิ่งหักค่าใช้จ่ายได้น้อยและเสียภาษีมากกว่า

ตารางที่ 4.1 แสดงการหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาสำหรับกรณีได้มาโดยวิธีอื่น (กรณีซื้อมาเพื่อขายต่อ)

จำนวนปีที่ถือครอง	1	2	3	4	5	6	7	8 ปีขึ้นไป
อัตราค่าใช้จ่าย	92%	84%	77%	71%	65%	60%	55%	50%

การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไม่มีการยกเว้นภาษีสำหรับเงินได้สุทธิ 150,000 บาท แรก เพราะกฎหมายยกเว้นให้เฉพาะกรณีการคำนวณภาษีตามมาตรา 48 (1) แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น คือให้คำนวณจากเงินได้พึงประเมินหักด้วยค่าใช้จ่ายและค่าลดหย่อน แต่การคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายจากการขายอสังหาริมทรัพย์มิได้คำนวณเช่นนี้

แต่ข้อที่ละเอียดไม่ได้ก็คือถ้าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งในทางการค้าหรือหากำไร เช่น ซื้อมาเพื่อขายต่อหวังกำไร จะต้องนำเงินได้จากการขายมารวมคำนวณเสียภาษีประจำปีและครึ่งปีตามปกติโดยหักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร การเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในขณะจดทะเบียนการโอนที่สำนักงานที่ดินไม่เป็นเหตุทำให้ไม่ต้องนำเงินได้จากการขายมารวมคำนวณภาษีประจำปีและครึ่งปี ภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่เสียไปนั้นเป็นเพียงเครดิตภาษีนำไปหักออกจากภาษีประจำปีและครึ่งปีเท่านั้น

แต่อย่างไรก็ดี กรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน 5 ปี นับแต่วันที่ได้มาตามมาตรา 3 (6) แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 และผู้ขายได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายกับเสียภาษีธุรกิจเฉพาะในอัตราร้อยละ 3.3 ไว้แล้วย่อมได้รับการยกเว้นไม่ต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมุ่งทางการค้าหรือหากำไรนั้นมาคำนวณเสียภาษีประจำปี และครึ่งปี (พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544 มาตรา 3)

### 1.3.2 วิธีคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย

กรณีผู้ขายเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ผู้ซื้อต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1% (ประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตริ) จากราคาที่ผู้ซื้อกับผู้ขายตกลงซื้อขายกันจริง แต่ถ้าราคาที่ตกลงซื้อขายกันนั้นต่ำกว่าราคาประเมินเจ้าพนักงานประเมินจะคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่าย 1% จากราคาประเมินของกรมที่ดินและเมื่อผู้ขายมีการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่สำนักงานที่ดินแล้วผู้ขายจะต้องนำเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์มารวมคำนวณกำไรสุทธิในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีด้วย (อัตราร้อยละ 20% อัตราเดียว) และถ้าการขายนั้นเกิดขึ้นในรอบระยะเวลา 6 เดือนแรกของรอบระยะเวลาบัญชีก็ต้องนำมารวมเป็นรายได้ในการทำประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลประจำปีด้วย

จากหลักเกณฑ์การเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายและการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย สำหรับการขายอสังหาริมทรัพย์ ดังที่ผู้เขียนได้อธิบายดังกล่าวข้างต้นนั้นจะเห็นได้ว่าถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ในนามบุคคลธรรมดานั้นจะเสียภาษีเป็นจำนวนที่สูงกว่า จึงทำให้เกิดประเด็นหรือช่องโหว่ของกฎหมาย เกิดการหลบหลีกภาษีคือการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี<sup>2</sup> เช่น นาย ก. ข. ค. ทั้ง 3 คนอยากจะทำร่วมกันซื้อที่ดินมาแล้วขายเพื่อนำกำไรที่ได้มาจากการขายที่ดินมาแบ่งกัน แต่ทั้ง 3 คนเห็นว่าถ้าทำในนามบุคคลธรรมดาจะต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายในอัตราสูงที่สุดถึง 37% (เงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ กรมที่ดินจะคำนวณภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามบัญชีในอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตรา 5% - 37% โดย 150,00 บาทแรกจะไม่ได้รับยกเว้น เนื่องจากกรณียกเว้น 150,000 บาทแรกจะใช้เฉพาะการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา สำหรับการยื่นแบบเสียภาษีเงินได้ประจำปี) และเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาประจำปีในอัตราสูงสุดที่ 35 %<sup>3</sup> จึงได้รวมตัวกันจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อดำเนินการซื้อและขาย

<sup>2</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอน: การหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ – การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 100 - 101). เล่มเดิม.

<sup>3</sup> พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการลดอัตรารัษฎากร (ฉบับที่ 576) พ.ศ.2557 ได้ลงประกาศในราชกิจจานุเบกษา เมื่อวันที่ 10 พฤศจิกายน 2557 โดยพระราชกฤษฎีกาดังกล่าวเป็นการขยายเวลาการใช้อัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาแบบ 7 ชั้น ซึ่งได้มีผลใช้บังคับมาแล้วตั้งแต่ปีภาษี 2556-2557 ต่อไปอีก 1 ปีภาษี คือในปีภาษี 2558 ตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม 2558 ถึงวันที่ 31 ธันวาคม 2558 (กรมสรรพากร เลขที่ข่าว ปชส. 7/2558)

มาตรา 3 ให้ลดอัตราภาษีเงินได้ตาม (1) สำหรับบุคคลธรรมดา ของบัญชีอัตราภาษีเงินได้ท้ายหมวด 3 ในลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งแก้ไขเพิ่มเติมโดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2534 สำหรับเงินได้สุทธิที่ได้รับในปี พ.ศ. 2558 ดังต่อไปนี้

- (1) เงินได้สุทธิไม่เกินหนึ่งแสนบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละห้า
- (2) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งแสนบาท แต่ไม่เกินสามแสนบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดจากร้อยละสิบ ให้เหลือร้อยละห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินสามแสนบาท แต่ไม่เกินห้าแสนบาทให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสิบ
- (3) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินห้าแสนบาท แต่ไม่เกินเจ็ดแสนห้าหมื่นบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดจากร้อยละยี่สิบ ให้เหลือร้อยละสิบห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินเจ็ดแสนห้าหมื่นบาท แต่ไม่เกินหนึ่งล้านบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละยี่สิบ



ในนามนิติบุคคล นาย ก.ข.ค. ได้ทราบมาว่าถ้าการขายอสังหาริมทรัพย์ในนามนิติบุคคลจะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 1.0 ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี และเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ในอัตราร้อยละ 20.0 เท่านั้นเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี ซึ่งจะเห็นได้ว่าการขายอสังหาริมทรัพย์ในนามนิติบุคคลนั้นจะช่วยประหยัดหรือเป็นการลดภาระภาษีได้มากกว่าบุคคลธรรมดา การกระทำของทั้ง 3 คนดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีเนื่องจากเจตนาที่แท้จริงของทั้ง 3 คนนั้นไม่ต้องการซื้อที่ดินในนามของนิติบุคคล แม้ว่าการกระทำตามแผนการหรือการกระทำธุรกรรมเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามกฎหมายหรือถูกต้องตามนิตินัยคือการจัดตั้งบริษัทเพื่อมาซื้อหรือขายที่ดิน แต่ทั้ง 3 คนมีจุดมุ่งหมายหลักคือ การหลบหลีกไม่จ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูงเป็นสำคัญและทำให้รัฐเกิดความเสียหายจากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้ที่จะเข้ารัฐน้อยลง

ผู้เขียนเห็นว่า การหลบหลีกภาษีในการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี นั้นขัดต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอย่างประหยัด

#### 4.2 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ว่ากรณีตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 เป็นเรื่องเกี่ยวกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2) (ค่ารับทำงานให้) (3) (ค่าสิทธิ) (4) (ดอกเบี้ย เงินปันผล เงินส่วนแบ่งกำไร) (5) (ค่าเช่า) (6) (ค่าวิชาชีพอิสระ) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และถ้าหากไม่อยู่ในข่ายที่จะต้องถูกหักภาษีตามมาตรา 70 ก็ไม่อยู่ในบังคับต้องหักภาษีเลย ซึ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายดังกล่าวเป็นการจัดเก็บภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 10 ตามมาตรา 40(4)(ข) สำหรับเงินปันผล เงินส่วนแบ่งของกำไรที่ได้รับจากนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือที่ได้รับจากกิจการร่วมค้า หรือในอัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้นอกเหนือจากมาตรา 40(4)(ข) และถ้าผู้มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายมิได้หักและนำส่งหรือได้หักและนำส่งแต่ไม่ครบจำนวนที่ถูกต้อง ผู้จ่ายเงินได้ต้องชำระตามจำนวนภาษีที่มีได้หักและนำส่งหรือตามจำนวนที่ขาดไปตามประมวลรัษฎากรมาตรา 54 และต้องรับผิดเสียเงินเพิ่มในอัตรา

---

(4) เงินได้สุทธิเฉพาะส่วนที่เกินหนึ่งล้านบาท แต่ไม่เกินสองล้านบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดลงจากร้อยละสามสิบ ให้เหลือร้อยละยี่สิบห้า สำหรับเงินได้สุทธิส่วนที่เกินสองล้านบาท แต่ไม่เกินสี่ล้านบาท ให้คงจัดเก็บในอัตราร้อยละสามสิบ

(5) เงินได้สุทธิส่วนที่เกินสี่ล้านบาท ให้จัดเก็บในอัตราลดลงจากร้อยละสามสิบเจ็ด ให้เหลือร้อยละสามสิบห้า.

ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนด้วยแต่เงินเพิ่มดังกล่าวต้องไม่เกินจำนวนภาษีที่นำส่งตามประมวลรัษฎากรมาตรา 27 จากบทบัญญัติดังกล่าว มีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณาดังนี้

(1) การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยการหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินได้จากแหล่งรายได้ภายในประเทศ

ที่ผู้เขียนได้กล่าวก่อนหน้านี้จะเห็นได้ว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายในมาตรา 70 นี้จะมีอัตราในการหักค่อนข้างสูงเพราะเป็นการเสียภาษีของบริษัทต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบกิจการในประเทศไทยจากยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายไม่ใช่การเสียภาษีจากกำไรสุทธิ แต่ถ้าบริษัทต่างประเทศที่เป็นบริษัทที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยอาจจะได้รับยกเว้นภาษีและผู้จ่ายอาจจะไม่ต้องหักภาษีตามมาตรา 70 จึงทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีเพื่อที่จะทำให้เสียภาษีน้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลยโดยไม่มีความคิดตามกฎหมาย ผู้เขียนขอยกตัวอย่างเพื่อให้เห็นภาพที่ชัดเจนถึงการใช้ช่องโหว่ของกฎหมายในมาตรา 70

#### ตัวอย่างที่ 1

บริษัท A เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>4</sup> กับประเทศไทย บริษัท A เข้ามาจดทะเบียนตั้งบริษัทในเครือในประเทศไทยโดยใช้ชื่อว่า บริษัท AT บริษัท A คิดค่าปรึกษาในการบริหารงานของบริษัท AT บริษัท A ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70 เพราะเงินค่าปรึกษาดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) เป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ เพื่อให้เงินค่าปรึกษาดังกล่าวไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย บริษัท A ได้มอบหมายให้บริษัท AUK ซึ่งเป็นบริษัทในเครือที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเป็นผู้ทำสัญญาให้คำปรึกษากับบริษัท AT เมื่อเงินค่าปรึกษาที่บริษัท AUK ได้รับจากบริษัท AT ในประเทศไทยถือเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจตามอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างไทยกับประเทศที่ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยและบริษัท AUK ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยเงินค่าปรึกษาดังกล่าวจึงได้รับยกเว้น ไม่ต้องเสียภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อนดังกล่าว บริษัท AT ผู้จ่ายเงินค่าปรึกษาจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แต่อย่างใด

จะเห็นได้ว่าการกระทำดังกล่าวของทั้งสามบริษัทนั้นมีเจตนาที่จะทำการหลบหลีกภาษี โดยการแสวงหาสิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีเป็นการอาศัย

<sup>4</sup> อนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Taxation Agreement) หมายถึง ความตกลงระหว่างรัฐที่จะพยายามขจัดความซ้ำซ้อนในการจัดเก็บภาษี.

<sup>5</sup> ดัดแปลงมาจากตัวอย่างใน *วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมมาธิราช*. 54. นนทบุรี: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช. ฉบับที่ 1 ปีที่ 17 มิถุนายน 2548.

ช่องโหว่ของกฎหมาย เพราะถ้าพิจารณาในข้อเท็จจริงดังกล่าวจะพบว่าการทำสัญญาระหว่างบริษัท AT กับ บริษัท AUK เป็นสัญญาที่ทำขึ้นเพื่ออำพรางสัญญาที่แท้จริงระหว่างบริษัท A กับ บริษัท AT สัญญาระหว่างบริษัท AT กับ บริษัท AUK จึงตกเป็นโมฆะตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 วรรคสอง ต้องบังคับตามสัญญาที่ถูกอำพรางคือสัญญาระหว่างบริษัท A กับ บริษัท AT เมื่อบริษัท A เป็นประเทศที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เงินค่าปรึกษาที่บริษัท A ได้รับจึงต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 70 และบริษัท AT มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพื่อนำส่งรัฐต่อไป<sup>6</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้น เมื่อเจตนาที่แท้จริงของบริษัท AT ต้องการให้บริษัท A เป็นที่ปรึกษาในการบริหารบริษัท AT ซึ่งเงินค่าบริหารดังกล่าวถือเป็นเงินได้เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(2) เป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้บริษัท AT ก่อนที่จะจ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพื่อนำส่งรัฐ แต่บริษัท AT และบริษัท A ไม่ต้องการที่จะให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวจึงได้อาศัยอนุสัญญาภาษีซ้อนเพื่อเป็นการหลบหลีกภาษีดังกล่าวโดยใช้วิธีการให้บริษัท AUK ที่อยู่ในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยเป็นผู้ทำสัญญาให้ค่าปรึกษากับบริษัท AT แทน เพื่อให้ตรงตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามนิคินัยโดยเป็นการทำสัญญากันระหว่างประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน เงินค่าปรึกษาดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี บริษัท AT ผู้จ่ายเงินค่าปรึกษาจึงไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 แต่บริษัท A และบริษัท AT มีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นสำคัญ อันทำให้รัฐเกิดความเสียหายจากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างสำหรับเงินได้ประเภทอื่นเพื่อให้เห็นถึงการใส่ช่องโหว่ของกฎหมายในประมวลรัษฎากรตามมาตรา 70 เพิ่มขึ้น

#### ตัวอย่างที่ 2

บริษัท ก. ในประเทศไทยทำสัญญาจ้างบริษัท B (ที่จดทะเบียนในประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย) ออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้างมีข้อสัญญาให้บริษัท B ผู้รับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่ผู้ว่าจ้างคือบริษัท ก. เงินค่าตอบแทนที่บริษัท ก. ผู้ว่าจ้างจ่ายให้แก่บริษัท B ผู้รับจ้างถือเป็นค่าสิทธิ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) ซึ่งไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แม้บริษัท B ผู้รับจ้างไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยก็ตาม

<sup>6</sup> คัดแปลงมาจากตัวอย่างใน *วารสารกฎหมายสุโขทัยธรรมาราช*. 55. นนทบุรี: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาราช. ฉบับที่ 1 ปีที่ 17 มิถุนายน 2548.

บริษัท ก. ผู้ว่าจ้างต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร

แต่ระหว่างบริษัท ก. ผู้ว่าจ้าง กับ บริษัท B ผู้รับจ้าง ไม่ต้องการถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินค่าตอบแทน เพื่อเป็นการหลบหลีกภาษีจึงได้ทำการตกลงทำสัญญาจ้างออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยในสัญญานั้นไม่มีข้อสัญญาให้บริษัท B ผู้รับจ้างต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. ผู้ว่าจ้าง เช่นนี้เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจะถือเป็นเงินค่าบริการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) แต่เนื่องจากอนุสัญญาภาษีซ้อนที่ทำกับประเทศไทยถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ เมื่อบริษัท B ผู้รับจ้างไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย เงินค่าตอบแทนดังกล่าวจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี บริษัท ก. ผู้ว่าจ้างจึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70<sup>7</sup>

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่า เมื่อเจตนาที่แท้จริงของบริษัท ก. ต้องการให้บริษัท B ออกแบบโรงงาน อาคารหรือสิ่งปลูกสร้าง โดยให้บริษัท B ถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่ บริษัท ก. โดยมีค่าตอบแทนและเงินค่าตอบแทนดังกล่าวเข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(3) ถือเป็นค่าสิทธิ ไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัท ก. ก่อนที่จะจ่ายเงินได้ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพื่อนำส่งรัฐ แต่บริษัท ก. และบริษัท B ไม่ต้องการที่จะให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวจึงได้ตกลงทำสัญญาจ้างกันใหม่โดยไม่มีข้อสัญญาให้บริษัท B ต้องถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. เพื่อเปลี่ยนจากเงินค่าสิทธิที่ไม่ได้รับยกเว้นให้เป็นเงินค่าบริการแทนเช่นนี้เพื่อให้ตรงตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามนิคินัย เงินค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นเงินค่าบริการ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(6) อนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ประเภทกำไรจากธุรกิจ ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี บริษัท ก. จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย แต่ในความเป็นจริงมีการถ่ายทอดเทคโนโลยี การกระทำของบริษัท ก. และบริษัท B ดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่าย ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นสำคัญ อันทำให้รัฐเกิดความเสียหายสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมากจากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง

### ตัวอย่างที่ 3

บริษัท ส. ซื่อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ (Software) จากบริษัท Y (ที่ไม่ได้ทำอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย) ซึ่งบริษัท ส. ต้องชำระเงินค่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าบำรุงรักษา

<sup>7</sup> ดัดแปลงมาจากตัวอย่างใน การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1) (น. 100). เล่มเดิม.

เมื่อพ้นกำหนดประกัน ค่าฝึกอบรมวิธีการใช้โปรแกรมและค่าปรึกษาที่ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาฝึกอบรมพนักงานในประเทศไทย เงินที่บริษัท ฮ. ต้องชำระทั้งหมดเป็นค่าลิขสิทธิ์เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากร บริษัท ฮ. จะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 และนำส่งตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร แต่บริษัท ฮ. และบริษัท Y ได้ตกลงกันให้บริษัท ป. ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัท ฮ. ตั้งอยู่ในประเทศบรูไนเป็นผู้จ่ายเงินดังกล่าวไปให้บริษัท Y เพื่อเป็นการหลบหลีกภาษีที่บริษัท ฮ. จะได้ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 70<sup>8</sup>

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าเจตนาที่แท้จริงของบริษัท ฮ. ต้องการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ฯ กับบริษัท Y และเงินค่าตอบแทนดังกล่าวถือเป็นค่าลิขสิทธิ์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) บริษัท ฮ. กับบริษัท Y ไม่ได้เป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อน บริษัท ฮ. ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพื่อนำส่งรัฐ แต่บริษัท ฮ. และบริษัท Y ต้องการที่จะหลบหลีกภาษีในเงินดังกล่าว ทั้งสองบริษัทเล็งเห็นว่าถึงแม้จะเป็นประเทศที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนเงินได้ดังกล่าวก็ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายเพราะไม่ได้รับยกเว้น ในอัตราร้อยละ 15 จึงให้บริษัท ป. ที่ไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินให้บริษัท Y บริษัท ฮ. ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เพราะไม่ได้เป็นผู้จ่ายเงินดังกล่าวให้กับบริษัท Y และไม่ได้เป็นเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งจะเห็นได้ว่าการที่ให้บริษัทที่ไม่ได้ตั้งอยู่ในประเทศไทยเป็นผู้จ่ายเงินดังกล่าวแทนนั้นเป็นการกระทำที่ไม่ตรงตามสัญญาซื้อขายโปรแกรมคอมพิวเตอร์ฯ ที่บริษัท ฮ. กับบริษัท Y ที่เป็นคู่สัญญาในการซื้อขายลิขสิทธิ์ดังกล่าวและทั้งสองบริษัทมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามมาตรา 70 ในอัตราร้อยละ 15 การกระทำของทั้งสองบริษัทดังกล่าวทำให้รัฐสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมากจากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง

(2) การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยการบิดเบือนประเภทเงินได้ที่จ่าย

จากการที่มาตรา 70 บัญญัติให้หักภาษี ณ ที่จ่ายจากการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย ดังนั้นหากเป็นเงินได้ประเภทอื่น ๆ ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย จึงมีกรณีที่อาจมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยการความพยายามที่จะเปลี่ยนแปลงประเภทเงินได้ให้ไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายโดยเฉพาะกรณีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(6) และเงินได้

<sup>8</sup> คัดแปลงมาจากตัวอย่างในจาก ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (น. 2-238), โดย ไพจิตร โรจนวานิช, 2549, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ).

พึงประเมินตามมาตรา 40(8) เนื่องจากไม่มีการกำหนดนิยามความหมายประเภทของเงินได้  
พึงประเมินเป็นการเฉพาะต้องอาศัยการตีความเงินได้แต่ละประเภท

ตัวอย่าง

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0706/5850 การให้บริการขนส่งสินค้า  
เพื่อจำหน่ายเป็นทางค้าปกติของตน โดยมีเงินได้จากการขนส่งหรือรับจ้างด้วยยานพาหนะเข้า  
ลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ....

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ กค 0702/5229 การใช้รถยนต์บรรทุก 10 ล้อ  
ขนส่งสินค้าให้บริษัท โดยกำหนดจ่ายค่าจ้างทุก 15 วัน พร้อมออกหลักฐานการหักภาษีเงินได้  
ที่จ่าย ให้เดือนละ 1 ครั้ง การดำเนินการดังกล่าวมุ่งที่จะปฏิบัติเพื่อผลสำเร็จของงานมากกว่า  
ที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งแต่เพียงอย่างเดียว ถือได้ว่าเป็นการรับจ้างทำของตาม  
มาตรา 587 มาตรา 588 และมาตรา 602 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์กรณีดังกล่าวมิใช่  
การขนส่งตามมาตรา 610 และมาตรา 611 ซึ่งผู้ขนส่งจะได้รับค่าจ้างเป็นค่าระวางพาหนะ ได้แก่  
ค่าใช้จ่ายอย่างใด ๆ ที่ผู้ขนส่งได้เสียไปโดยควรในระหว่างขนส่ง

สรุปได้ว่า การขนส่งที่เข้าลักษณะเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) จะต้องเป็น  
การขนส่งเพื่อจำหน่ายเป็นทางค้าปกติของตน โดยมีเงินได้จากการขนส่งหรือรับจ้างด้วย  
ยานพาหนะ แต่หากมีการจ่ายค่าจ้างกันเป็นรอบวันหรือรอบเดือนก็จะเข้าลักษณะเป็นเงินได้จากการ  
รับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากตัวอย่างดังกล่าว จึงอาจมีกรณีที่มีการเปลี่ยนแปลงลักษณะของสัญญาเพื่อให้การ  
จ่ายเงินเป็นการจ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(8) แทนที่จะเป็น 40(2) เพื่อไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย

ตามตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าในปัญหาการบิดเบือนประเภทเงินได้ที่จ่าย  
ตามมาตรา 40(2) (เงินได้จากการรับทำงานให้) กับ (8) (เงินได้จากการขนส่ง) นั้นทำให้รัฐได้รับความ  
เสียหายเป็นอย่างมากเนื่องจากอัตราในการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายระหว่างมาตรา 40(2)  
นั้นตามมาตรา 70 กำหนดว่าต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ดังกล่าว  
แต่มาตรา 70 นั้นไม่ได้กำหนดให้ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 40(8) ทำให้เห็นถึง  
อัตราที่แตกต่างกันระหว่างอัตราร้อยละ 15 กับไม่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลเลยจึงทำให้เกิด  
ช่องโหว่ของกฎหมายและนำไปสู่การตีความเพื่อให้เข้ามาตรา 40 (8) เพื่อเป็นช่องทางในการ  
หลบหลีกภาษี ให้การกระทำของกลุ่มสัญญาเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตาม  
นิคินัยคือการตีความเงินได้ให้เข้ามาตรา 40(8) โดยกลุ่มสัญญามีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีก  
ไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลตามมาตรา 70 เป็นสำคัญ ทั้งที่เจตนาที่แท้จริงของ

คู่สัญญาไม่ได้เป็นไปตามมาตรา 40(8) เลย การกระทำดังกล่าวทำให้รัฐสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมากจากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง

#### 4.3 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 3 เตรส

ผู้เขียนพบว่าในมาตรา 3 เตรส เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตรี และ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งต่อมาอธิบดีกรมสรรพากร ได้มีคำสั่งที่ ท.ป.4/2528 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย และตามคำสั่งดังกล่าวได้กำหนดไว้ทั้งหมด 14 ข้อ ครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวผู้เขียนพบว่าการกำหนดประเภทเงินได้และอัตราในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หลายข้อและหลายอัตรา ทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายหรือการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมในการประกอบอาชีพเพื่อให้เสียภาษีน้อยที่สุด ซึ่งการกระทำดังกล่าวจึงทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีได้ ผู้เขียนขอยกตัวอย่างดังนี้

##### ตัวอย่างที่ 1 การให้เช่ารถยนต์กับการรับขนส่ง

ความแตกต่างของการให้เช่ารถยนต์กับการรับขนส่งอยู่ตรงที่ว่าถ้าเป็นการให้เช่ารถยนต์ผู้ให้เช่ารถยนต์ต้องส่งมอบการครอบครองรถยนต์ให้ผู้เช่าได้ใช้หรือได้รับประโยชน์ชั่วระยะเวลาอันมีจำกัด ส่วนการรับขนส่งเป็นกรณีที่ผู้รับขนส่งปฏิบัติหน้าที่ของตนตามสัญญา โดยรับขนคนหรือสิ่งของจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งตามคำสั่งของผู้ว่าจ้างขนส่งเท่านั้นเองก็เพียงพอแล้วที่จะได้ค่าจ้างผู้ว่าจ้างไม่มีอำนาจครอบครองควบคุมรถยนต์ ซึ่งผลของความแตกต่างดังกล่าวในการหักภาษี ณ ที่จ่าย มักจะมีปัญหาอยู่เสมอเพราะการรับขนส่งนั้นถ้าไม่ใช้การรับขนส่งโดยสาร อันเป็นการขนส่งสาธารณะแล้วจะหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1.0 ตามข้อ 12/4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>9</sup> ซึ่งจะน้อยกว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายของค่าเช่าจะหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5.0 ตามข้อ 6 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>9</sup>

จากที่ยกมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าอัตราการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทั้งสองกรณีนี้ไม่ว่าจะเป็นค่ารับขนส่งหรือค่าเช่ามีความแตกต่างกันมาก แต่พฤติการณ์มีลักษณะคล้ายกัน ดังนี้ บริษัท ก. ต้องการเช่ารถยนต์จากบริษัท B เพื่อไปทำงานในพื้นที่อื่น แต่บริษัท B ไม่ต้องการถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการเช่ารถยนต์คันดังกล่าวในอัตราร้อยละ 5 จึงได้ตกลงกับบริษัท ก. ทำเป็นสัญญารับขนส่งแทนเพื่อที่จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับการรับขนส่งในอัตราร้อยละ 1 โดยยังคงมีคนขับรถให้ประจำรถคันดังกล่าว จึงทำสัญญาขนส่งให้เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือ

<sup>9</sup> ดัดแปลงมาจากตัวอย่างในจาก ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร (3-021 ถึง 3-026). เล่มเดิม.

ถูกต้องตามนิติบัญญัติที่จะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราน้อยลงทำให้ได้รับผลประโยชน์มากขึ้น แต่เจตนาของคู่สัญญาที่มีจุดมุ่งหมายหลักที่จะหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ให้เหลืออัตรากหัก ณ ที่จ่ายร้อยละ 1 การกระทำของบริษัท ก. และบริษัท B เช่นนี้ถือได้ว่า การทำสัญญารับขนส่งดังกล่าวนั้นเป็นการหลบหลีกภาษีโดยใช้ช่องโหว่ของกฎหมายในมาตรา 3 เทรส ทำให้รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง

ตัวอย่างที่ 2 การหลบหลีกภาษีตามข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528ฯ

ประเภทเงินได้ตามข้อ 5 คือเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใดตามมาตรา 40(4)(จ) แห่งประมวลรัษฎากร

โดยผู้มีหน้าที่ในการหักภาษี ณ ที่จ่ายคือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย กองทุนรวม สถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม (ไม่รวมถึงกิจการร่วมค้า)

ผู้ที่ถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย (1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามกฎหมายของต่างประเทศประกอบกิจการในประเทศไทย ถูกหักในอัตราร้อยละ 10 (2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ถูกหักในอัตราร้อยละ 10 (ไม่รวมถึงบริษัทจดทะเบียนและบริษัทจำกัดซึ่งถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นทั้งหมดที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลและบริษัทจำกัดผู้จ่ายเงินปันผลไม่ได้ถือหุ้นในบริษัทจำกัดผู้รับเงินปันผลไม่ว่าโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม)

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าไม่ว่าจะเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยหรือบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ถ้ามีเงินได้จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรจะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 เหมือนกัน ตรงนี้จึงทำให้บรรดาผู้ประกอบการต่าง ๆ พยายามที่จะหาช่องทางหรือวิธีการทำอย่างไรให้บริษัทของตนถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในปริมาณที่น้อยลงหรือไม่ต้องถูกหักเลยเพื่อให้บริษัทมีผลประกอบการที่ดีมีกำไรที่มากขึ้น จากบทบัญญัติดังกล่าว มีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณาดังนี้

(1) การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยการใช้ชื่อยกเว้นตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (10) และตามพระราชกฤษฎีกา(ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างให้เห็นถึงการใช้วิธีการหลบหลีกภาษีของนิติบุคคลสำหรับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรดังกล่าวดังนี้

บริษัท ก. เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทย มีความประสงค์ที่จะรับเหมาก่อสร้างอาคารในประเทศไทย ตกลงทำสัญญาในการรับเหมาก่อสร้างกับบริษัท Y ซึ่งเป็นผู้จ้างเหมาเมื่อบริษัท ก.มีกำไร แล้วนำกำไรมาแบ่งจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้น เช่นนี้ บริษัท ก. ต้องถูกหัก



ภาษี ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลในอัตราร้อยละ 10 ตามข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>๑</sup> ประเภทเงินได้ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งของกำไรหรือประโยชน์อื่นใด ตามมาตรา 40(4)(ข) แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามบริษัท ก. เห็นว่าถ้าการรับเหมาก่อสร้างดังกล่าวกระทำในรูปแบบกิจการร่วมค้าเงินปันผลดังกล่าวจะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายน้อยลง บริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยจึงได้เชิญ บริษัท B และบริษัท C เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศอังกฤษ มาร่วมรับเหมาก่อสร้างอาคารดังกล่าวด้วยกัน โดยทั้งสามบริษัทจึงได้ร่วมกันจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท D ขึ้นมาเพื่อนำเข้าไปเป็นคู่สัญญาในการรับเหมาก่อสร้างอาคารกับบริษัท Y ซึ่งเป็นผู้จ้างเหมาเมื่อบริษัท D มีกำไรจากการรับเหมาก่อสร้างอาคาร แล้วนำกำไรมาแบ่งจ่ายเป็นเงินปันผลให้แก่ผู้ถือหุ้นทั้งสามบริษัท

แต่สำหรับบริษัท ก. เท่านั้นที่มีสิทธิจะได้รับยกเว้นภาษีสำหรับเงินปันผลนั้นทั้งหมดหรือครึ่งหนึ่งยอมแล้วแต่ว่า บริษัท ก. เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือถือหุ้นอยู่ในบริษัทใหม่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัทใหม่หรือไม่ ถ้าปรากฏว่า บริษัท ก. เป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือถือหุ้นอยู่ในบริษัทใหม่ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท D เงินปันผลที่บริษัท ก. ได้รับจากบริษัท D ก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลทั้งหมดและไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ด้วย ทั้งนี้บริษัท ก. ต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนอยู่ก่อนวันที่มีเงินได้เกิน 3 เดือนและโอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนไปหลัง 3 เดือนนับแต่วันที่ได้เงิน ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10) บัญญัติยกเว้นภาษีให้เฉพาะผู้รับเงินปันผลที่เป็นบริษัทจดทะเบียนในประเทศไทยเท่านั้น ส่วนบริษัท B และบริษัท C ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10<sup>10</sup>

อย่างไรก็ตามถ้าบริษัท ก. มิได้เป็นบริษัทประเภทใดประเภทหนึ่งในสองประเภทดังกล่าวมาแล้วข้างต้น เงินปันผลที่ได้รับก็จะได้รับยกเว้นไม่ต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเพียงครึ่งหนึ่งส่วนอีกครั้งต้องนำมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีและต้องถูกหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 ของเงินปันผลที่จ่ายทั้งหมดตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (10)

ตามที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าคงมีแต่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นในประเทศไทยเท่านั้นที่ได้รับผลประโยชน์แต่ก็ยังคงได้รับไม่ทั้งหมดหรือได้รับทั้งหมดแต่ก็มีเงื่อนไขเข้ามากำหนดเป็นไปตามเงื่อนไขข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528<sup>๑</sup> และตามประมวลรัษฎากร

<sup>10</sup> ดัดแปลงมาจากตัวอย่างในจาก การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 3) (น. 96). เล่มเดิม.

มาตรา 65 ทวิ (10) แต่สำหรับบริษัท B และบริษัท C ยังไม่ปรากฏถึงการได้สิทธิพิเศษใดตามกฎหมายดังกล่าว

อย่างไรก็ตาม ยังมีพระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ เป็นช่องโหว่ของกฎหมายที่จะทำให้มีการหลบหลีกภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่ายได้เนื่องจากพระราชกฤษฎีกาฉบับดังกล่าวกำหนดไว้ว่าหากบริษัท B และบริษัท C ซึ่งเป็นบริษัทซึ่งจดทะเบียนในต่างประเทศหากประกอบกิจการอื่นในประเทศไทยนอกเหนือจากการเข้าร่วมในกิจการร่วมค้าก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรด้วย และสำหรับบริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทยได้รับเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรจากกิจการร่วมค้าก็ได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย โดยไม่ต้องถือว่าเป็นบริษัทจดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหรือถือหุ้นอยู่ในบริษัท D ไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของหุ้นที่มีสิทธิออกเสียงในบริษัท D หรือไม่และไม่ต้องถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนอยู่ก่อนวันที่มีเงินได้เกิน 3 เดือนและโอนหุ้นหรือหน่วยลงทุนไปหลัง 3 เดือนนับแต่วันที่ได้เงิน แต่ บริษัท ก. บริษัท B และ บริษัท C ต้องไม่จดทะเบียนตั้งบริษัทใหม่เป็น บริษัท D แก่ทั้งสามบริษัททำเป็นสัญญาร่วมค้าก็เข้าเงื่อนไขที่พระราชกฤษฎีกา (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2500 มาตรา 5 ทวิ กำหนดไว้แล้ว

จากตัวอย่างที่ 2 นั้นทำให้เห็นว่าทั้งสามบริษัทมีเจตนาที่จะลดภาษีหรือไม่ต้องการที่จะชำระภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรในอัตราร้อยละ 10 เลย จึงได้ทำเป็นสัญญาร่วมค้าและแม้การกระทำนั้นจะเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามแบบทฤษฎีหรือถูกต้องตามนิคินัย การทำสัญญาร่วมค้าจึงได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว ในอัตราร้อยละ 10 แต่เนื่องจากทั้งสามบริษัทมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ของนิติบุคคล จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเป็นสำคัญ ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากเพราะรายได้เข้ารัฐน้อยลง โดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้นได้

#### 4.4 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี มาตรา 70 มาตรา 3 เศรษฐ ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง

จากที่ผู้เขียนได้วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีที่เกิดจากการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี มาตรา 70 และมาตรา 3 เศรษฐ ในข้อ 4.1-4.3 มาแล้วนั้นพบว่า การที่กฎหมายภาษีมีย่อให้เกิดการหลบหลีกภาษีทำให้เกิดผลเสียและขัดต่อความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางดังนี้

##### 4.4.1 การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง

ตามที่คุณเขียนได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.1 กรณีที่บุคคลธรรมดาจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาในการรับซื้อ ขายที่ดิน เพื่อเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 1 การกระทำดังกล่าวทำให้เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะบุคคลธรรมดาอีกคนที่ซื้อที่ดินในราคาเท่ากันอาจต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายบุคคลธรรมดาในอัตราสูงสุดที่ร้อยละ 37 แต่อีกคนกลับเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 1 อย่างนี้จึงเป็นการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนเพราะบุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันหรือในทางตรงกันข้ามในกรณีที่ขายที่ดินในราคาต่างกันแต่อาจเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายเท่ากันซึ่งขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง คือ บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันก็ควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน จากข้อเท็จจริงดังที่คุณเขียนกล่าวไว้ในข้อ 4.1 จะเห็นได้ว่าเจตนาที่แท้จริงของบุคคลธรรมดานั้นไม่ต้องการที่จะจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อทำการซื้อ-ขายอสังหาริมทรัพย์และไม่ต้องการที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราสูงถึงร้อยละ 37 จึงได้ทำการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อใช้สิทธิทางภาษีและเป็นการทำให้เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดเท่านั้นแต่บุคคลธรรมดาดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายหลักที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีในจำนวนที่สูงจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

นอกจากนี้ จากกรณีดังกล่าวข้างต้นยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง คือ การหลบหลีกภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหัก ณ ที่จ่ายที่อาจต้องเสียภาษีในอัตราสูงถึงร้อยละ 37 โดยการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อเสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 ทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก หากบุคคลธรรมดาไม่ทำการหลบหลีกภาษีดังกล่าวรัฐจะมีเงินหรือรายได้ที่เพียงพอเข้ามาในการบริหารประเทศหรือใช้ดูแลประชาชนที่มีฐานะยากจนให้มีชีวิตความเป็นอยู่ที่ดีขึ้น การที่บุคคลธรรมดาไม่มีเจตนาที่แท้จริงในการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัททำให้รัฐบาลต้องมีค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการจัดเก็บและตรวจสอบที่สูงขึ้นเป็นการเพิ่มภาระให้กับเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการตรวจสอบถึงการจดทะเบียนจัดตั้งบริษัท เพื่อทำการ

ซื้อ-ขายที่ดินจริงหรือไม่ หรือตั้งขึ้นมาเพื่อหลบหลีกการเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายของบุคคลธรรมดาที่สูงถึงร้อยละ 37 เมื่อรัฐมีค่าใช้จ่ายที่สูงขึ้นทำให้รัฐมีรายได้เข้ามาน้อยลง และทำให้รัฐต้องออกกฎหมายหรือกฎหมายลำดับรองไม่ว่าจะเป็น กฎกระทรวง คำสั่งอธิบดีกรมสรรพากร หรือระเบียบต่าง ๆ แต่ละกฎหมายที่จะออกมาใช้บังคับนั้นต้องผ่านกระบวนการกลั่นกรองตรวจสอบที่ต้องใช้เวลาที่นานกว่าจะได้กฎหมายออกมาเพื่อเป็นการป้องกันการหลบหลีกภาษีของบุคคลธรรมดา ดังกล่าว จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

4.4.2 การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง

จากตัวอย่างที่กล่าวมาข้างต้นในหัวข้อ 4.2 กรณีต่าง ๆ ดังนี้

ตัวอย่างที่ 1 การหลบหลีกภาษีสำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่คู่สัญญาที่แท้จริงไม่ได้อยู่ในประเทศที่จดทะเบียนอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย แต่ใช้ประเทศที่จดทะเบียนอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย มาเป็นคู่สัญญาแทน เพื่อจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล การกระทำดังกล่าวทั้ง 3 บริษัท ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนที่ว่า บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน คือถ้าทั้งสามบริษัทไม่กระทำการใช้วิธีหลบหลีกภาษีแบบนี้ บริษัท AT ต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้พึงประเมินอันเนื่องมาจากการที่บริษัท A บริหารงานให้บริษัท AT ถือเป็นเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ บริษัท A ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ดังกล่าวเพราะไม่ได้เป็นบริษัทที่อยู่ในประเทศที่จดทะเบียนอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทย เหมือนกับประเทศอื่น ๆ ที่เข้ามามีเงินได้ในประเทศไทยและประเทศนั้น ไม่ได้เป็นประเทศที่จดทะเบียนอนุสัญญาภาษีซ้อน และยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งเพราะบริษัท A มีเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ในประเทศไทยก็ต้องถูกหักภาษีในอัตราร้อยละ 15 ถือว่ามีสถานะและความแตกต่างจากประเทศที่เป็นคู่สัญญาในอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยที่ถูกยกเว้นไม่ต้องหักภาษีเงินได้ในเงินได้ดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

นอกจากนี้ การกระทำของทั้งสามบริษัทยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ถ้าทั้งสามบริษัทไม่ทำการหลบหลีกภาษีจากเงินได้เนื่องจากการรับทำงานให้ที่ต้องหักภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 15 ซึ่งเป็นอัตราที่สูงที่สุดสำหรับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของประเทศไทย หากเงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยจะทำให้รัฐมีเงินเข้ามาเพื่อใช้จ่ายบริหารประเทศ ดูแลประชาชนและสร้างสวัสดิการต่าง ๆ ให้กับประชาชนโดยเฉพาะผู้มีรายได้น้อยได้มากขึ้น ตัวอย่างเช่นรัฐบาลจัดอำนวยความสะดวกในเรื่องคมนาคมให้ประชาชนโดยมีรถเมล์ฟรีไว้ให้บริการ แต่ทั้งสามบริษัทกลับทำการหลบหลีกภาษีโดยการกระทำดังกล่าวทำให้

รัฐสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีดังกล่าวและมีเงินเข้าสู่รัฐน้อยลง เมื่อรัฐสูญเสียรายได้จากมาตรา 70 นี้รัฐต้องมีค่าใช้จ่ายที่เพิ่มขึ้นเพราะรัฐต้องดำเนินการเพื่ออุดช่องโหว่ดังกล่าวไม่ว่าจะเป็นเพิ่มความเข้มข้นในการตรวจสอบที่สูงขึ้นถึงการจ่ายเงินได้ออกไปนอกประเทศไทยว่าเงินได้นั้นถูกกำหนดให้ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายหรือไม่ โดยเพิ่มอัตราเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรในการตรวจสอบ หรือต้องมีค่าใช้จ่ายในเรื่องให้ผู้ที่มีความรู้ด้านกฎหมายภาษี ออกกฎหมายภาษีขึ้นมาเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอีกทั้งการออกกฎหมายนั้นมีขั้นตอนที่ยุ่งยาก ทำให้กว่าจะออกกฎหมายมาใช้ได้ต้องใช้เวลาานาน ทั้งหมดที่กล่าวมาทำให้รัฐมีต้นทุนในการจัดเก็บที่สูง เมื่อต้นทุนสูงทำให้มีรายได้ที่จัดเก็บมาสำหรับบริการประเทศเหลือน้อยลงไปจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

ตัวอย่างที่ 2 เป็นกรณีคู่สัญญาทำการหลบหลีกเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) คือค่าสิทธิ โดยปรับปรุงเปลี่ยนแปลงเนื้อหาในสัญญาให้เป็นเงินค่าบริการตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(8) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อจูงใจให้คู่สัญญาหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล จากตัวอย่างนี้ บริษัท ก. กับบริษัท B กระทำการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนคือบุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน ถ้าบริษัท ก. และบริษัท B ไม่กระทำการหลบหลีกภาษีดังที่ได้กล่าวมา บริษัท ก. จะต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้ค่าสิทธิ ที่เป็นการจ้างให้บริษัท B ออกแบบโรงงานโดยกำหนดให้ต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. ก่อนที่จะจ่ายให้กับบริษัท B เหมือนบริษัทอื่น โดยทั่ว ๆ ไปที่ทำสัญญาในลักษณะนี้และต้องจ่ายเงินได้ค่าสิทธิตามมาตรา 40(3) ดังกล่าวและยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งที่ว่าบุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน เมื่อบริษัท ก. และบริษัท B ทำสัญญากันจ้างให้บริษัท B ออกแบบโรงงานโดยกำหนดให้ต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. เมื่อมีการถ่ายทอดเทคโนโลยี เงินได้ดังกล่าวจึงเป็นเงินได้ค่าสิทธิ ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ซึ่งต้องถูกหักภาษีมามากกว่าสัญญาที่ตกลงจ้างกันโดยไม่มีค่าสิทธิ เป็นเงินค่าบริการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) ที่ได้รับยกเว้นตามอนุสัญญาภาษีซ้อน แต่บริษัท ก. กับบริษัท B กลับไปทำสัญญาจ้างออกแบบโรงงานโดยกำหนดให้ไม่ต้องมีการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. เพื่อจะเป็นเงินได้ประเภทค่าบริการตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) การกระทำดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

นอกจากนี้การกระทำของทั้งสองบริษัทยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง เมื่อการที่บริษัท ก. กับบริษัท B ได้ทำการตกลงแก้ไขในข้อสัญญาออกแบบโรงงานจากที่ในสัญญามีการระบุให้บริษัท B ถ่ายทอดเทคโนโลยีให้แก่บริษัท ก. ซึ่งถือเป็นเงินได้ค่าสิทธิตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) บริษัท ก. ก่อนจะจ่ายเงินได้ให้แก่บริษัท B ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทยต้องดำเนินหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 สำหรับเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยเปลี่ยนเนื้อหาสัญญาเป็นไม่มีการถ่ายทอดเทคโนโลยีให้กับบริษัท ก. เพื่อเปลี่ยนจากค่าสิทธิเป็นค่าบริการ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(8) ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนถือว่าเงินได้ดังกล่าวได้รับยกเว้นไม่ต้องเสียภาษี บริษัท ก. จึงไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เมื่อคู่สัญญาทำสัญญาให้ได้รับยกเว้นภาษี ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากและรายได้เข้ารัฐมีจำนวนน้อยลงจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

ตัวอย่างที่ 3 เป็นกรณีที่คู่สัญญาเป็นบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกับบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ แต่คู่สัญญาต้องการหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยให้กับนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย โดยการให้สำนักงานสาขาที่มีได้ตั้งอยู่ในประเทศไทยของบริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งตามกฎหมายไทยเป็นผู้ชำระเงินตามสัญญาดังกล่าวจากตัวอย่างนี้ บริษัท ส. กับบริษัท Y กระทำการขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนคือบุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน สำหรับค่าลิขสิทธิ์ ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40 (3) ที่บริษัท ส. ต้องดำเนินการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ก่อนที่จะดำเนินการจ่ายไปให้กับบริษัท Y จากการซื้อโปรแกรมคอมพิวเตอร์ ค่าบำรุงรักษา ค่าฝึกอบรมวิธีการใช้โปรแกรม และค่าปรึกษาที่ผู้เชี่ยวชาญเข้ามาฝึกอบรมพนักงานในประเทศไทย เหมือนกับบริษัทอื่น ๆ ที่มีเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ที่จะต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 เหมือนกัน แต่บริษัท ส. กับบริษัท Y กลับดำเนินการหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล โดยการให้บริษัทในเครือของบริษัท ส. ที่ตั้งอยู่นอกประเทศไทยคือบริษัท ป. เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้กับบริษัท Y แทนทำให้บริษัท ส. ไม่ต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้ และยังขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งที่ว่าบุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน เมื่อเงินได้ที่ต้องจ่ายระหว่างบริษัท ส. กับบริษัท Y เป็นค่าลิขสิทธิ์ต้องถูกหักในอัตราร้อยละ 15 ก็ควรต้องถูกหักในอัตราดังกล่าวตามสถานะและความสามารถ ไม่ควรที่จะหลบหลีกภาษีเพื่อที่จะไม่ชำระภาษีเลยสำหรับเงินได้ค่าลิขสิทธิ์ดังกล่าว การกระทำความดังกล่าวจึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

นอกจากนี้การกระทำของทั้งสองบริษัทยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง เงินค่าลิขสิทธิ์ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 40(3) กุหมายให้ดำเนินการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 จำนวนอัตราดังกล่าวทำให้รัฐมีรายได้จากการจัดเก็บที่มากหากผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายได้ดำเนินการหักและนำส่งแก่รัฐ แต่บริษัท ฮ. และบริษัท Y ได้ทำการหลบหลีกภาษีเงินได้ดังกล่าวโดยการให้บริษัทที่อยู่นอกประเทศไทยคือบริษัท ป. เป็นผู้จ่ายเงินได้ ค่าลิขสิทธิ์ดังกล่าวไปให้คู่สัญญาที่อยู่นอกประเทศไทยเหมือนกัน การกระทำดังกล่าวทำให้บริษัท ฮ. ที่ตั้งอยู่ในประเทศไทยไม่ต้องดำเนินการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวตามมาตรา 70 ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

ตัวอย่างที่ 4 เป็นการบิดเบือนประเภทเงินได้ที่จ่ายตามมาตรา 40(2) (เงินได้จากการรับทำงานให้) กับ (8) (เงินได้จากการขนส่ง) เนื่องจากมาตรา 70 กำหนดว่าต้องหักภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของเงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) (6) แต่ไม่ได้กำหนดให้ต้องหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 40(8) จึงทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมายและนำไปสู่การตีความเพื่อให้เข้ามาตรา 40(8) เพื่อเป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษี การที่คู่สัญญาบิดเบือนสัญญาให้เป็นเงินได้ที่ไม่ได้ถูกกำหนดให้ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ถือเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน ตามตัวอย่างเมื่อเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) ที่โดยทั่วไปของคู่สัญญาหรือประเภทเงินได้ดังกล่าวจะต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 คือเงินได้จากการรับทำงานให้ (โดยการไ้รถยนต์ขนส่งสินค้าโดยกำหนดจ่ายค่าจ้างทุก 15 วันซึ่งมุ่งที่ผลสำเร็จของงานมากกว่าที่จะขนส่งสินค้าจากที่หนึ่งไปยังอีกที่หนึ่งเพียงอย่างเดียว) ก็ควรดำเนินการหักในอัตราร้อยละ 15 เหมือนคู่สัญญาโดยทั่วไปที่ตกลงทำสัญญาตามมาตรา 40(2) แต่กลับบิดเบือนประเภทเงินได้ให้เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) สำหรับเงินได้จากการขนส่ง (ต้องเป็นการขนส่งเพื่อพาหนึ่งเป็นทางการค้าปกติของตนโดยมีเงินได้จากการขนส่ง) เพื่อที่จะไม่อยู่ในประเภทเงินได้ที่ถูกกำหนดให้ต้องหักไว้ตามมาตรา 70

นอกจากนี้การบิดเบือนประเภทเงินได้ตามประมวลรัษฎากรจากมาตรา 40(2) จากการรับทำงานให้ ให้เป็นมาตรา 40(8) สำหรับเงินได้จากการขนส่ง ทำให้ประเภทเงินได้ดังกล่าวไม่ถูกกำหนดให้หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ตามมาตรา 70 ทำให้รัฐสูญเสียรายได้เป็นจำนวนมากและรายได้เข้ารัฐมีจำนวนน้อยลงจึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

4.4.3 การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เตรีส ต่อหลักความเป็นธรรมและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง

ตามที่ผู้เขียนได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 4.3 พร้อมด้วยอย่างทั้งสองกรณีจะเห็นได้ว่าช่องโหว่ของมาตรา 3 เตรีส ที่จะใช้ในการหลบหลีกภาษีคือการที่มีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายกำหนดไว้หลายอัตราและหลายประเภทเงินได้ ประกอบกับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายยังถูกบัญญัติหรือกำหนดไว้ในกฎหมายลำดับรองหลายฉบับเป็นข้อยกเว้นกันไป

ตามตัวอย่างที่ 1 เป็นการหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายโดยการทำสัญญาให้เข้ากับประเภทเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายที่ไม่สูง ดังเช่นการทำสัญญาเช่ารถเงินได้ประเภทนี้จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 แต่คู่สัญญาเปลี่ยนเป็นสัญญารับขนส่งแทนทั้งที่เจตนาและพฤติการณ์ของคู่สัญญาเป็นการเช่ารถ เพื่อที่จะทำให้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพียงอัตราร้อยละ 1 ซึ่งการกระทำดังกล่าวของคู่สัญญาเป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน เมื่อข้อเท็จจริงเป็นการเช่ารถ ก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 เหมือนกับบุคคลอื่นที่เช่ารถเหมือนกันและขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน ดังนั้นเมื่อความเป็นจริงเป็นสัญญาเช่ารถต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 ก็ต้องเสียภาษีในอัตราดังกล่าวในอัตราร้อยละ 5 ไม่ใช่เสียภาษีในอัตราร้อยละ 1 โดยการทำเป็นสัญญารับขนส่งทั้งที่เจตนาที่แท้จริงเป็นการเช่ารถ จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

ตามตัวอย่างที่ 2 เป็นการหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี เป็นการใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นว่านั้น ตามตัวอย่างดังกล่าวเป็นการร่วมมือกันทำสัญญาร่วมค้าเพื่อประกอบธุรกิจให้เกิดเงินได้ มีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรเป็นสำคัญ เมื่อบริษัทโดยทั่วไปประกอบกิจการมีผลกำไรและนำกำไรดังกล่าวจ่ายให้กับผู้ถือหุ้น เงินปันผลนั้นต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 เหมือนนิติบุคคลอื่น ๆ แต่การทำสัญญาร่วมค้าโดยไม่มีเจตนาที่แท้จริงที่จะทำสัญญาดังกล่าวแต่ทำเพื่อหลบหลีกภาษีที่ไม่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร แม้การกระทำนั้นจะเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามนิศินัยก็ตาม แต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน เพราะการหลบหลีกภาษีจะทำให้บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันเสียภาษีในจำนวนที่ไม่เท่ากัน และในทางตรงกันข้ามก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวตั้ง เพราะอาจทำให้บุคคลที่มี



สถานะและความสามารถที่แตกต่างกันแต่กลับเสียหายในจำนวนที่ไม่ต่างกันตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.2

นอกจากนี้ การหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรษฐ ยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง ไม่ว่าจะเป็นการหลบหลีกภาษีโดยเปลี่ยนหรือทำสัญญาให้เข้ากับประเภทเงินได้ที่มีอัตรการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่น้อยกว่าสัญญาเช่ารถที่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 เปลี่ยนมาเป็นสัญญารับขนส่งแทนซึ่งจะถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลเพียงอัตราร้อยละ 1 หรือการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี เป็นการใช้ประโยชน์จากบทบัญญัติของกฎหมายจากที่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรกลับใช้ช่องโหว่ดังกล่าวทำให้ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายดังกล่าวเลย ไม่ว่าจะกรณีใดก็ตามทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลงและในกรณีนี้รัฐจำเป็นต้องออกกฎหมายภาษีและแนวปฏิบัติในการบริหารจัดการภาษีที่ซับซ้อนเพิ่มมากขึ้นเพื่อปิดช่องโหว่ของกฎหมาย ทำให้รัฐมีต้นทุนในการจัดเก็บที่สูงขึ้นเพราะการจะบัญญัติกฎหมายแต่ละมาตราหรือออกกฎหมายลำดับรองออกมาในแต่ละข้อ เช่น กฎกระทรวงหรือคำสั่งของอธิบดีกรมสรรพากรต่าง ๆ ต้องใช้ทั้งบุคลากรของรัฐที่มีความรู้ทางด้านภาษีโดยเฉพาะและต้องใช้เวลาดำเนินการที่นาน กว่าที่จะออกกฎหมายมาบังคับใช้ได้ เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษี จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลาง ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

ส่วนในกรณีที่อัตรภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่มีความแตกต่างกันมากถึง 7 อัตราและผู้เสียภาษีมีโอกาสที่จะเลือกอัตรภาษีที่ต้องจ่ายให้น้อยที่สุดจึงเกิดการเปลี่ยนแปลงกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เช่น กรณีการเปลี่ยนสัญญาเช่ารถที่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ให้เป็นสัญญารับขนส่งที่เสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 1 เท่านั้น ซึ่งตามอัตรการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายทั้งสองกรณีนี้มีความแตกต่างกันมากแต่พฤติกรรมมีลักษณะคล้ายกัน ทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจการด้านให้เช่ารถยนต์ที่ตนชอบและที่ตนถนัด เพราะกิจการดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีสูง มีผลทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความท้อใจในการประกอบอาชีพหรือทำให้บรรดาธุรกิจดังเช่นธุรกิจเช่ารถยนต์หมดความต้องการที่จะลงทุนต่อไป เพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับภายหลังที่หักภาษี ณ ที่จ่ายแล้วจะไม่คุ้มกับการเสี่ยงในการลงทุน จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ ตามที่ได้กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.5.3

#### 4.5 ปัญหาการหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้ของนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรและการหลบหลีกภาษีมีความแตกต่างจากหลักการของกฎหมายต่างประเทศประการใดหรือไม่

ประเทศอังกฤษยังมองว่า การหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีก็อาจขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็นจำนวนมาก รัฐบาลจึงมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยบัญญัติเป็นกฎหมายเฉพาะเรื่องซึ่งหลักการพิจารณาที่ประเทศอังกฤษนำมาใช้ คือการพิจารณาเจตนารมณ์การนำข้อกำหนดทางกฎหมายมาใช้และหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรเป็นวัตถุประสงค์เพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง แต่เพียงอย่างเดียว และอังกฤษยังใช้หลักไม่บังคับตามเจตนาลวงของกลุ่มเป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรอีกด้วย

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะเห็นได้ว่าในต่างประเทศไม่ว่าจะกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) หรือกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ต่างก็มีหลักการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเหมือนกันประการหนึ่งคือ หากนิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์เป็นอย่างอื่นนอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงเพียงประการเดียวนิติกรรมนั้น ย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษี ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้สามารถนำมาใช้ได้กับทุกกรณีของการหลบหลีกภาษีทำให้ผู้ที่หลบหลีกภาษีไม่มีช่องทางที่จะหลบหลีกภาษีได้

อย่างไรก็ตามสำหรับประเทศไทยตามที่คุณเขียนได้ทำการศึกษาพบว่ายังไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล คงมีเพียง มาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งวางหลักไว้ในเรื่องในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยต่ำกว่าตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยนั้นตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน หรือมาตรา 65 ทริ (15) ที่วางหลักไว้ว่าค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร หรือมาตรา 65 ทวิ (7) ที่วางหลักไว้ว่า การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันกับที่ส่งเข้ามาในประเทศอื่นได้ จะเห็นได้ว่าเป็นบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีในลักษณะของการตั้งราคาโอนเท่านั้น

คงมีเพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่คล้ายคลึงกับหลักของต่างประเทศคือ หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของกลุ่มซึ่งก็อาจจะใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบ

หลักฐานนี้อาจได้ในบางกรณีเท่านั้นเอง และหลักการดังกล่าวยังต้องใช้กระบวนการในการพิจารณาพิสูจน์และตรวจสอบถึงการแสดงเจตนาของคู่สัญญาให้ปรากฏแน่ชัดได้ว่าเป็นการแสดงเจตนาจริงเนื่องจากคู่สัญญาต่างฝ่ายต่างได้ผลประโยชน์จากการแสดงเจตนาจริงหรือนิติกรรมอำพรางเพื่อหลบหลีกภาษีทั้งสองฝ่ายซึ่งเป็นการยากที่จะป้องกันการหลบหลีกภาษีได้ถ้าไม่มีการออกกฎหมายมาเป็นการเฉพาะ ทำให้รับต้องสูญเสียรายได้อย่างต่อเนื่อง

PPU

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

จากผลการศึกษาและวิเคราะห์ในบทที่ 4 ถึงสภาพปัญหาที่เกิดจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลและช่องโหว่ของทางกฎหมายเกี่ยวกับการหลบหลีกภาษีโดยศึกษา จากตัวบทกฎหมายตามประมวลรัษฎากร ประกอบกับหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและ แนวคำพิพากษาศาลฎีกาในประเด็นปัญหาต่าง ๆ เปรียบเทียบกับการหักภาษี ณ ที่จ่ายในกรณีภาษี เงินได้นิติบุคคลและมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีในต่างประเทศ ผู้เขียนขอสรุปและ เสนอแนะแนวทางแก้ไขในสภาพปัญหาดังต่อไปนี้

#### 5.1 บทสรุป

##### 5.1.1 หลักการหักภาษี ณ ที่จ่าย

ภาษีเงินได้นิติบุคคลหัก ณ ที่จ่าย เป็นการหักภาษีสำหรับการจ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับเงินได้ ที่เป็นนิติบุคคล (บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยและกฎหมาย ต่างประเทศ) และได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(2)-(8) แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายได้กำหนดให้ ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้รับที่เป็นนิติบุคคลมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายจากเงินได้ที่จ่ายให้แก่ผู้มีเงิน ได้ทุกครั้งและนำเงินได้ที่หักไว้แล้วนั้นนำส่งรัฐตามวิธีการและหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดโดย ภาษีที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายไปและนำส่งให้แก่ราชการนั้น ผู้มีเงินได้สามารถนำมาเครดิตจากจำนวนภาษี ที่ต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีนั้นได้หากภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษี ที่ต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชีแล้ว ผู้เสียภาษีก็นำเงินคืนภาษีในส่วน ที่เกินนั้นได้

การหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลเป็นการช่วยบรรเทาภาระของผู้มีเงินได้ที่ต้อง ชำระภาษีเป็นจำนวนมากโดยให้ผู้มีเงินได้สามารถเสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อย จากจำนวนเงิน ที่ได้รับในแต่ละคราวอันเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้ยังมีความสามารถพอที่จะเสียภาษีได้ และทำให้ รัฐบาลมีรายได้เข้าคลังอย่างสม่ำเสมอ สามารถนำเงินดังกล่าวมาใช้จ่ายในการพัฒนาประเทศ และก่อให้เกิดสภาพคล่อง ลดภาวะการเงินตึงตัวในระบบเศรษฐกิจของประเทศ ลดแรงกดดัน ในการหลบหลีกภาษีของผู้มีเงินได้และบรรเทาภาระของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบหรือการติดตาม

การจัดเก็บในภายหลัง ยับยั้งการหนีภาษีและการบิดเบือนการใช้อำนาจการเรียกและรับสินบนของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี

#### 5.1.2 การหักภาษี ณ ที่จ่ายในการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร

ตามมาตรา 69 ตรี ให้บุคคลหรือบริษัท ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40(8) ที่จ่ายให้กับบริษัท ซึ่งขายหรือส่งหาริมทรัพย์คำนวณหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 1 แล้วนำส่งพนักงานเจ้าหน้าที่ผู้รับจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียน

ภาษีที่หักไว้และนำส่งตามวรรคหนึ่งให้ถือเป็นเครดิตในการคำนวณภาษีเงินได้ของบริษัทที่ถูกหักภาษีตามรอบระยะเวลาบัญชีที่หักไว้

ตามมาตรา 70 บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้ตามมาตรา 40(2) (3) (4) (5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้ที่จ่ายตามอัตรากำหนดสำหรับบริษัทแล้วส่งอำเภอท้องที่พร้อมยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้

มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้ที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรมหรืออุตสาหกรรม

ตามมาตรา 3 เตรส ในกรณีจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีให้อธิบดี มีอำนาจออกคำสั่งให้ผู้จ่ายเงินได้ตามมาตรา 40 ซึ่งไม่มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ตามลักษณะ 2 หักภาษี ณ ที่จ่ายตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยกฎกระทรวง

#### 5.1.3 หลักความเป็นธรรม ประกอบด้วย หลักความเป็นธรรมในแนวนอนหรือหลักความเสมอภาคในแนวนอน คือ บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากันและหลักความเป็นธรรมในแนวตั้งหรือหลักความเสมอภาคในแนวตั้ง คือ บุคคลที่มีสถานะและความสามารถที่แตกต่างกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่แตกต่างกัน สำหรับ หลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุดและหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ คือ ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุดหรือก่อให้เกิดการบิดเบือนการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่พึงพอใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด หรือก่อให้เกิดความสูญเปล่าทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด

#### 5.1.4 การต่อต้านการหลบหลีกภาษีตามกฎหมายต่างประเทศ

ในต่างประเทศไม่ว่าจะกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) หรือกลุ่มประเทศที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) ต่างก็มีหลักการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีเหมือนกันประการหนึ่งคือหากนิติกรรมหรือสัญญาใดทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์เป็นอย่างอื่นนอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงเพียงประการเดียว นิติกรรมนั้นย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษี ซึ่งหลักการดังกล่าวนี้สามารถนำมาใช้ได้กับทุกกรณีของการหลบหลีกภาษีทำให้ผู้ที่หลบหลีกภาษีไม่มีช่องทางที่จะหลบหลีกภาษีได้

#### 5.1.5 วิเคราะห์ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย

(1) ปัญหาการหลบหลีกภาษีจากการหักภาษี ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 69 ตรี กรณีบุคคลธรรมดาทำการหลบหลีกภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อหวังผลทางภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล โดยทำการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาและทำการซื้อขายอสังหาริมทรัพย์ในนามนิติบุคคล โดยมีได้มีความต้องการที่แท้จริงในการจัดตั้งบริษัทเพื่อที่จะได้ถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายจากกรณีการขายอสังหาริมทรัพย์ในอัตราร้อยละ 1 จะเห็นได้ว่าเจตนาที่แท้จริงของบุคคลธรรมดานั้นไม่ต้องการที่จะจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทขึ้นมาเพื่อทำการซื้อ-ขายอสังหาริมทรัพย์และไม่ต้องการที่จะเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาในอัตราสูงถึง 37% จึงได้ทำการจดทะเบียนจัดตั้งนิติบุคคลเพื่อใช้สิทธิทางภาษีและเป็นการทำให้เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น แต่บุคคลธรรมดาดังกล่าวมีจุดมุ่งหมายหลักที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีในจำนวนที่สูงและทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมากและขัดต่อหลักความเป็นธรรมและขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลางตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 4.4

(2) ปัญหาตามมาตรา 70 กรณีการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยการหลีกเลี่ยงการจ่ายเงินได้จากแหล่งรายได้ภายในประเทศและการหลบหลีกภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยการบิดเบือนประเภทเงินได้ที่จ่ายเพื่อวัตถุประสงค์ที่จะไม่ต้องการให้มีการหักภาษี ณ ที่จ่ายเนื่องจากในมาตรานี้ อัตราในการหักภาษี ณ ที่จ่ายมีอัตราที่สูงคือร้อยละ 10 และร้อยละ 15 เป็นอัตราที่สูงที่สุดสำหรับการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของประเทศไทย หากเงินได้ดังกล่าวถูกจัดเก็บได้เต็มเม็ดเต็มหน่วยจะทำให้รัฐมีเงินเข้ามาเพื่อใช้จ่ายในการดูแลประชาชนและบริหารประเทศได้มากขึ้น เมื่อคู่สัญญา มีจุดมุ่งหมายหลักที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษีในจำนวนที่สูง ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้น้อยลง สูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมากและขัดต่อหลักความเป็นธรรมและขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือความเป็นกลางตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 4.4

(3) ปัญหาตามมาตรา 3 เตราส เป็นกรณีที่กฎหมายให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากร กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้ที่ไม่มีหน้าที่หักภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามมาตรา 69 ทวิ มาตรา 69 ตริ และ มาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ให้เป็นผู้มีหน้าที่หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งต่อมาอธิบดีกรมสรรพากร ได้มีคำสั่งที่ ท.ป.4/2528 กำหนดให้ผู้จ่ายเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) ถึง (8) แห่งประมวลรัษฎากร หักภาษี ณ ที่จ่าย ซึ่งครอบคลุมเงินได้ทุกประเภท แต่เนื่องจากคำสั่งดังกล่าวมีการกำหนดประเภทเงินได้และอัตราในการหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้หลายข้อและหลายอัตรา ทำให้เกิดช่องโหว่ของกฎหมาย จึงทำให้ผู้มีเงินได้หาช่องทางหรือช่องโหว่ของกฎหมายเพื่อที่จะทำให้เสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย น้อยที่สุดหรือไม่ต้องเสียเลย การหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย โดยการทำสัญญาให้เข้ากับ ประเภทเงินได้ที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายที่ไม่สูง ดังเช่นการทำสัญญาเช่ารถ สัญญาดังกล่าวหักภาษี ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5 แต่เปลี่ยนเป็นสัญญารับขนส่งแทนซึ่งเสียภาษีหัก ณ ที่จ่ายเพียงอัตราร้อยละ 1 เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอน บุคคลที่มีสถานะและความสามารถ ที่เหมือนกันควรที่จะเสียภาษีในจำนวนที่เท่ากัน เมื่อข้อเท็จจริงเป็นการเช่ารถ ก็ต้องเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย ในอัตราร้อยละ 5 เหมือนกับบุคคลอื่นที่ทำธุรกิจเช่ารถเหมือนกัน และสำหรับการหลบหลีก ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลด ภาระภาษี การร่วมมือกันทำสัญญาร่วมค้าเพื่อประกอบธุรกิจโดยมีจุดมุ่งหมายหลักคือการหลบหลีก ไม่จ่ายภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร เป็นสำคัญ แม้การกระทำนั้นจะเป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดหรือถูกต้องตามนิตินัยก็ตาม แต่เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในแนวนอนเหมือนกันเพราะเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรของนิติบุคคลโดยทั่วไปต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 10 แต่กลับหลบหลีกภาษีเพื่อทำให้ไม่ต้องถูกหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายดังกล่าวทั้งที่เป็นเงินได้เงินปันผล หรือเงินส่วนแบ่งกำไรของนิติบุคคลเหมือนกันทำให้ขัดต่อหลักความเป็นธรรมตามที่ได้กล่าว ในหัวข้อ 4.4

นอกจากนี้ การหลบหลีกตามมาตรา 3 เตราส ยังขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ หรือหลักความเป็นกลาง เนื่องจากไม่ว่าจะเป็นการหลบหลีกภาษี โดยเปลี่ยนหรือทำสัญญาให้เข้ากับ ประเภทเงินได้ที่มีอัตรการหักภาษี ณ ที่จ่ายที่น้อยดังเช่นเปลี่ยนจากสัญญาเช่ารถยนต์ให้เป็นสัญญารับขนส่งแทนจากที่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 5 เหลือเป็นอัตราร้อยละ 1 หรือการใช้บทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี เป็นการใช้ประโยชน์จาก บทบัญญัติของกฎหมายทำให้จากเดิมที่ต้องเสียภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 10 จากเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไรกลับดำเนินการตามบทบัญญัติดังกล่าวทำให้ไม่ต้องถูกหัก ภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย จึงทำให้รัฐบาลจัดเก็บภาษีได้น้อยลง

อีกทั้งอัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายที่แตกต่างกันดังเช่นกรณีการเปลี่ยนสัญญาเช่ารถ จากอัตราร้อยละ 5 ให้เป็นสัญญารับขนส่งเพียงอัตราร้อยละ 1 นั้น ทำให้ผู้เสียภาษีอาจเลือกที่จะไม่ประกอบกิจการด้านให้เช่ารถยนต์ที่ตนชอบและที่ตนถนัดอีกต่อไปเพราะกิจการดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษีที่สูง จึงขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลางตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 4.4 เช่นกัน

(4) ประเทศไทยยังไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรบัญญัติไว้เป็นการเฉพาะในเรื่องของการหักภาษี ณ ที่จ่ายของนิติบุคคล คงมีเพียง มาตรา 65 ทวิ(4) และ มาตรา 65 ตรี (15) และมาตรา 65 ทวิ (7) เป็นบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีในลักษณะของการตั้งราคาโอนเท่านั้น คงมีเพียงบทบัญญัติเกี่ยวกับการแสดงเจตนาलगงและนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 155 ซึ่งเป็นบทกฎหมายที่คล้ายคลึงกับหลักของต่างประเทศคือ หลักการไม่บังคับตามเจตนาलगงของกลุ่ม ซึ่งก็อาจจะใช้เป็นมาตรการในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรได้ในบางกรณีเท่านั้นเอง

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

เมื่อพบว่ากรหักภาษี ณ ที่จ่ายสำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 69 ตรีมาตรา 70 และมาตรา 3 เทรสแห่งประมวลรัษฎากร มีช่องโหว่และทำให้เกิดการหลบหลีกภาษี จึงต้องหา มาตรการป้องกันและในขณะเดียวกันต้องให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม หลักความมี ประสิทธิภาพหรือหลักความเป็นกลาง เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายมากยิ่งขึ้น ผู้เขียน จึงเห็นควรให้ข้อเสนอแนะดังนี้

5.2.1 การทำระบบติดตามความเคลื่อนไหวทางด้านบัญชีของนิติบุคคลเพื่อตรวจสอบ การจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทโดยไม่มีเจตนาที่จะประกอบกิจการจริงเพื่อหลบหลีกภาษี ตามมาตรา 69 ตรี ระบบนี้จะคล้ายกับระบบตรวจสอบความเคลื่อนไหวบัญชีเงินฝากของธนาคาร ที่ไม่มีการ เคลื่อนไหวทางบัญชีและ/หรือ ไม่มีเงินคงเหลือในบัญชีภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ เช่น อาจกำหนดระยะเวลา 2 ปีที่บัญชีนี้ไม่มีการเคลื่อนไหว ระบบดังกล่าวนี้จะเตือนขึ้นมานบน หน้าจอของธนาคารโดยอัตโนมัติ จึงทำให้เจ้าหน้าที่ของธนาคารทราบได้ว่าบัญชีดังกล่าวต้อง ตรวจสอบและมีหนังสือแจ้งเตือนไปยังเจ้าของบัญชี ถ้าหลังจากการแจ้งเตือนถึงบัญชีที่ไม่มีการ เคลื่อนไหวแล้วเจ้าของบัญชียังคงเพิกเฉย ธนาคารจะตัดบัญชีนั้นออกจากสารบบเพื่อไม่ให้ข้อมูล ในระบบมีปริมาณมากโดยไม่จำเป็น

ระบบดังที่กล่าวมานี้อาจนำมาปรับใช้โดยความร่วมมือกันระหว่างกรมสรรพากร กับกระทรวงพาณิชย์ ดำเนินการทำระบบตรวจสอบบริษัทที่ไม่จัดส่งงบการเงินติดต่อกัน



เป็นระยะเวลา 2 ปีขึ้นไปและ/หรือบริษัทที่ส่งงบการเงินแต่มีผลการดำเนินการขาดทุนอย่างต่อเนื่อง โดยไม่มีเหตุผลอันสมควรถึงการดำเนินการทางธุรกิจ โดยให้เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรมีอำนาจออกหนังสือเชิญมาให้การตรวจสอบถึงการประกอบธุรกิจดังกล่าว เพื่อที่จะได้รู้ว่าบริษัทดังกล่าว นั้นยังมีตัวตนและประกอบกิจการอยู่จริง ไม่ใช่บริษัทที่ตั้งขึ้นมาเพื่อดำเนินการหลบหลีกภาษี อย่างเดียว เพราะปัจจุบันกระทรวงพาณิชย์มีข้อมูลของบริษัทที่ยื่นขอจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทและมีข้อมูลเกี่ยวกับการยื่นงบการเงินรวมถึงบริษัทที่ไม่ยื่นงบการเงินดังกล่าว จะเป็นมาตรการที่ทำให้บุคคลธรรมดาที่มีความคิดจะหลบหลีกภาษีโดยอาศัยการจัดตั้งนิติบุคคลทราบถึงการที่จะถูกเจ้าหน้าที่ตรวจสอบ ซึ่งจะทำการยื่นจดทะเบียนจัดตั้งบริษัทเพื่อหลบหลีกภาษีได้มากขึ้น

5.2.2 เสนอให้มีการเพิ่มอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลกรณีที่มีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 69 ตรี เป็นอัตราร้อยละ 2 ในกรณีที่มีการถือครองอสังหาริมทรัพย์ตั้งแต่ 4 ปีขึ้นไป

จากการวิเคราะห์ในบทที่ 4 แล้วว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 69 ตรี อัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลเพียงอัตราร้อยละ 1 ซึ่งเป็นอัตราที่น้อยกว่าและมีวิธีคำนวณที่ซับซ้อนน้อยกว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายในกรณีบุคคลธรรมดา อีกทั้งไม่มีปัจจัยเรื่องระยะเวลาถือครองทรัพย์สินเข้ามาเกี่ยวข้องอีกด้วย ทำให้เกิดการหลบหลีกภาษีโดยการก่อตั้งนิติบุคคลขึ้นมาเพื่อเป็นผู้รับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ เพื่อที่จะจ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่ายน้อยลง โดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีที่อสังหาริมทรัพย์มีราคาสูงและถือครองหลายปี

ผู้เขียนขอยกตัวอย่างกรณีบุคคลธรรมดาขายอสังหาริมทรัพย์ ในราคา 5,000,000 บาท

หากถือครอง 1 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 25,000 บาท

หากถือครอง 2 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 50,000 บาท

หากถือครอง 3 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 56,499 บาท

หากถือครอง 4 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 85,000 บาท

หากถือครอง 5 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 100,000 บาท

หากถือครอง 6 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 109,998 บาท

หากถือครอง 7 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 119,994 บาท

หากถือครอง 8 ปี จะต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย 130,000 บาท

หากเป็นนิติบุคคลไม่ว่าจะถือครองกี่ปีก็จะเสียภาษีหัก ณ ที่จ่าย 50,000 บาท

ผู้เขียนจึงเสนอให้มีการปรับเปลี่ยนอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลเพิ่มขึ้นเป็นอัตราร้อยละ 2 ในกรณีที่อสังหาริมทรัพย์มีราคาตั้งแต่ 5,000,000 บาทขึ้นไปและมีการถือครอง

ตั้งแต่ 4 ปี เพื่อลดช่องว่างของจำนวนเงินที่แตกต่างกันในจำนวนเงินที่ถูกหัก ณ ที่จ่ายของบุคคลธรรมดา กับนิติบุคคลเป็นการลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษีด้วยวิธีการดังกล่าว

ตามตัวอย่าง ถ้าเพิ่มอัตรากหัก ณ ที่จ่ายเป็นอัตราร้อยละ 2 ในกรณีที่ถือครองตั้งแต่ 4 ปีขึ้นไป นิติบุคคลผู้รับเงินได้จะถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นเงิน 100,000 บาท จะเห็นได้ว่าเป็นการลดช่องว่างของจำนวนเงินภาษีหัก ณ ที่จ่ายในกรณีที่ผู้รับเงินเป็นนิติบุคคลและบุคคลธรรมดา ซึ่งจะช่วยลดการหลบหลีกภาษีลงไปได้

### 5.2.3 การกำหนดอัตรากหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราเดียว

ตามที่คุณเขียนได้อธิบายการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 3 เศรษฐ ไปแล้วในบทที่ 3 และได้วิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นในบทที่ 4 ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะให้มีการกำหนดอัตรากหัก ณ ที่จ่ายในทุกประเภทเงินได้เพียงอัตราเดียวอย่างต่ำที่สุดคือ 3-5% ด้วยเหตุผลดังนี้

การกำหนดอัตรากหักภาษี ณ ที่จ่ายเช่นนี้จะสอดคล้องต่อหลักความมีประสิทธิภาพหรือ หลักความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ เนื่องจาก

1) ไม่มีปัญหาเรื่องการตีความประเภทเงินได้ซึ่งในปัจจุบันยังคงเป็นปัญหาในการจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและส่งผลกระทบต่ออัตรากหักภาษี ณ ที่จ่ายซึ่งนำการตีความดังกล่าวมาใช้ด้วย

2) เมื่อไม่มีปัญหาเรื่องการตีความประเภทเงินได้ จึงลดการหลบหลีกภาษีด้วยการปรับเปลี่ยนประเภทเงินได้ที่จ่ายเพื่อให้หักภาษี ณ ที่จ่ายน้อยลงตามไปด้วย

3) ทำให้ต้นทุนในการปฏิบัติตามกฎหมายลดลง เนื่องจากมีอัตรากหักภาษีน้อยลงไม่หลากหลาย จึงไม่ก่อความสับสนในการหักภาษี ณ ที่จ่าย

4) ลดแรงจูงใจในการหลบหลีกภาษี ทำให้รัฐจัดเก็บภาษีได้มากขึ้น

การกำหนดให้อัตรากหักภาษี ณ ที่จ่ายอัตราเดียวอย่างต่ำที่สุดคือ 3-5% ทุกประเภทเงินได้ไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี เนื่องจาก การหักภาษี ณ ที่จ่ายเป็นการหักภาษีที่ผู้มีเงินได้ต้องจ่ายเมื่อสิ้นปีภาษีไว้บางส่วนและสามารถนำภาษีที่หักไว้มาเครดิตจากจำนวนภาษีที่จะต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีนั่นได้ หากภาษีที่ได้ถูกหัก ณ ที่จ่ายนั้นมีจำนวนมากกว่าจำนวนภาษีที่ต้องเสียจริงในแต่ละปีภาษีหรือรอบระยะเวลาบัญชี ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิที่จะขอคืนภาษีในส่วนที่เกินนั้น ซึ่งการหักภาษี ณ ที่จ่ายมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการบรรเทาภาระภาษีของผู้มีเงินได้ที่จะต้องชำระภาษีเป็นจำนวนมากทั้งหมด โดยให้ผู้มีเงินได้สามารถเสียภาษีเป็นคราว ๆ ไปทีละน้อยจากจำนวนเงินที่ได้รับในแต่ละคราวอันเป็นสถานะที่ผู้มีเงินได้ยังมีความสามารถพอที่จะเสียภาษีได้

จึงจะเห็นได้ว่าภาษีที่ถูกหักไว้ ณ ที่จ่ายเป็นเพียงส่วนหนึ่งของภาษีที่ผู้มีเงินได้ต้องจ่ายในปลายปีภาษีเท่านั้น ซึ่งจำนวนภาษีที่ผู้รับเงินได้ต้องจ่ายทั้งหมดในท้ายที่สุดมาจากเงินได้ที่รับมารวมกับเงินได้อื่น ๆ นำไปคำนวณตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาหรือภาษีเงินได้นิติบุคคล เพียงแต่นำภาษีที่หักไปมาเครดิตภาษีได้เท่านั้น ดังนั้นการหักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราที่เท่ากันในทุกประเภทเงินได้โดยไม่ต้องคำนึงถึงจำนวนเงินได้จึงไม่ขัดต่อหลักความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษี

5.2.4 การกำหนดให้นิติบุคคลสำนักงานใหญ่หรือบริษัทสาขาที่เป็นคู่สัญญาในสัญญาต้องเป็นผู้หักภาษี ณ ที่จ่าย

ตามที่คุณเขียนได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 4 แล้วว่าการหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 มีปัญหาการหลบหลีกภาษีเนื่องจากมาตรา 70 มีอัตราภาษีหัก ณ ที่จ่ายค่อนข้างสูงถึงร้อยละ 15 นิติบุคคลหรือผู้ประกอบการดังกล่าวจึงอาศัยช่องโหว่ตามมาตรา 70 เพื่อช่วยลดภาระภาษีหัก ณ ที่จ่าย โดยใช้วิธีการให้นิติบุคคลที่เป็นสาขาในต่างประเทศเป็นผู้จ่ายเงินได้ตามสัญญาแทนนิติบุคคลสำนักงานใหญ่หรือนิติบุคคลที่เป็นคู่สัญญาที่ตั้งอยู่ในประเทศไทย เพราะไม่ต้องดำเนินการหักภาษี ณ ที่จ่ายทำให้สามารถหลบหลีกภาษีได้เป็นจำนวนมากและทำให้มีเงินหมุนเวียนในระบบบริษัทได้มากขึ้น ผู้เขียนจึงขอเสนอให้กำหนดเป็นระเบียบหรือคำสั่งอธิบดีกรมสรรพากรว่าให้นิติบุคคลที่ปรากฏเป็นคู่สัญญาในสัญญาเท่านั้นเป็นผู้ดำเนินการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย เพื่อให้รัฐไม่สูญเสียรายได้เป็นจำนวนมาก

5.2.5 ตรากฎหมายเป็นการเฉพาะเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีในการหักภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายของนิติบุคคลโดยอาศัยหลักดังต่อไปนี้

- (1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)
- (2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over Form Doctrine)
- (3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลีกเลี่ยง (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle)
- (4) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของกลุ่ม (Sham Transaction Principle)

จากหลักที่กล่าวมาข้างต้นผู้เขียนเห็นด้วยกับหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบมากที่สุดเพราะหลักดังกล่าวทำให้สามารถต่อต้านการหลบหลีกภาษีได้ โดยตามหลักนี้ถ้าจะใช้ไปปรับแก้กับมาตรา 69 ตรี คือถ้ามีการจัดตั้งบริษัทแล้วเพื่อรับโอนที่ดินถูกหักภาษีในอัตราร้อยละ 1 แล้วบริษัทนั้นไม่ประกอบกิจการต่อไปเลิกกิจการแสดงให้เห็นว่าเจตนารมณ์ที่แท้จริงต้องการที่จะซื้อ-ขายในนามบุคคลธรรมดาแต่ดำเนินการจัดตั้งนิติบุคคลขึ้นมาตามกฎหมาย

เพราะต้องการถูกหักภาษีในอัตราร้อยละ 1 แสดงให้เห็นถึงเจตนาการหลบหลีกไม่จ่ายภาษีหัก ณ ที่จ่าย บุคคลธรรมดาในอัตราที่สูงเป็นสำคัญ เพราะว่าโดยทั่วไปแล้วสาระสำคัญของการตั้งบริษัทคือ การประกอบธุรกิจเพื่อหากำไรต่อไป และนำไปปรับใช้กับมาตรา 70 คือ ต้องพิจารณาถึงการทำ สัญญาของคู่สัญญานั้นว่าเป็นการทำสัญญาระหว่างบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยกับบริษัท ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศหรือไม่และการโอนเงินได้ตามมาตรา 40 (2)-(6) ต้องเป็นการ โอนเงินได้จากบริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทยเท่านั้นถ้าให้สำนักงานสาขาที่ตั้งอยู่นอกประเทศ ไทยเป็นผู้โอนเงินได้ดังกล่าวแทนแสดงให้เห็นถึงเจตนาที่จะหลบหลีกภาษีโดยเฉพาะเพราะไม่ต้อง หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย และนำไปปรับใช้กับมาตรา 3 เตรศ คือพิจารณาถึงเจตนาที่แท้จริงของ คู่สัญญาการเปลี่ยนสัญญาเช่ารถให้เป็นสัญญารับขนส่งแทน โดยแท้จริงแล้วคู่สัญญาต้องการที่จะ เช่ารถโดยดูจากสถานประกอบการของผู้ให้เช่าว่าประกอบธุรกิจในรูปแบบไหนถ้าประกอบ ธุรกิจให้เช่ารถยนต์แบบนี้แสดงให้เห็นโดยชัดเจนถึงการหลบหลีกภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายได้

กรม  
บรรณานุกรม  
ศ

## บรรณานุกรม

### ภาษาไทย

คำพิพากษาฎีกา.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.4/2528.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539

งานวิจัยของสำนักงานเศรษฐกิจการคลัง กระทรวงการคลัง. (2557). *การศึกษาแนวทางการปรับปรุงภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย เพื่อเพิ่มขีดความสามารถในการแข่งขันและรองรับการเข้าสู่การเป็นประชาคมเศรษฐกิจอาเซียน* (รายงานผลการวิจัย). กรุงเทพฯ: สำนักเศรษฐกิจการคลัง

จรัสศรี ตั้งจิตต์พิมล. (2547). *ปัญหาการจัดเก็บภาษีเงินได้ของสัญญาขายฝาก: ศึกษาเปรียบเทียบกับเงินได้ประเภทดอกเบี้ย* (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบริหารธุรกิจ). กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2555). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์*. กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” *สรรพากรศาสตร์*, 60(5).

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์. (2556). *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา: หลักการและบทวิเคราะห์* (พิมพ์ครั้งที่ 2). กรุงเทพฯ: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุยลักษณ์ ตราชูธรรม. (2548). “มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1),” *สรรพากรศาสตร์*, 52(1).

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2548). “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1),” *สรรพากรศาสตร์*, 24(283).

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2553). *การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)* (พิมพ์ครั้งที่ 4). กรุงเทพฯ: สถาบัน T.Training Center.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม. (2556). *คำสอนวิชา กฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา.

ณัฐพงศ์ โปษะบุตร. (2555). “หลักสุจริต: หลักพื้นฐานกฎหมายแพ่งและพาณิชย์.” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 3(8), กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

- ทัศนีย์ เหลืองเรืองรอง. (2556). *ความรู้ทั่วไปกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- ธีรกานต์ น้อยเชื้อม. (2550, กรกฎาคม). *Tax & Business Review*. กรุงเทพฯ: Tax & Business Review.
- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หน้าที่และบริษัท, มาตรา 1012. ประมวลรัษฎากร.
- ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล. (2552). *กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป คำอธิบายประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาตรา 4-14*. กรุงเทพฯ: นิติธรรม.
- ปรีดา นาคเนาทิม. (2531). *เศรษฐศาสตร์ การภาษีอากร 1*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.
- ปรีดี เกษมทรัพย์. (2519). *กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป*. กรุงเทพฯ: เจริญวิทย์การพิมพ์.
- พนิต ธีรภาพวงษ์. (2552). *ภาษีบริษัทข้ามชาติ (International Business Taxation) (พิมพ์ครั้งที่ 3)*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.
- พระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 376) พ.ศ. 2544.
- ไพจิตร โรจนวานิช. (2549). *ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร*. กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ).
- ภานินี กิจพ่อค้า. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (พิมพ์ครั้งที่ 4) (Taxation Law1)*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- มูลนิธิโลกสีเขียว. (ม.ป.ป.). *ข่าวสิ่งแวดล้อม: เรื่องในประเทศไทย*. สืบค้น 29 กรกฎาคม 2555, จาก <http://www.greenworld.or.th>
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. (2527). “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” *สรรพากรศาสตร์*, 31(5).
- รายงานประจำปี 2553 ของกระทรวงการคลัง. สืบค้น 14 พฤศจิกายน 2557, จาก <http://www.mof.go.th/home/AnnualReport/report-53.pdf>
- วันรักษ์ มิ่งมณีนาคิน. (2542). *พจนานุกรมศัพท์เศรษฐศาสตร์*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล และชาติรี ตันติวานิชกิจ. (2551). *เอกสารการสอนชุดวิชา กฎหมายภาษีอากร 1 (พิมพ์ครั้งที่ 4) (Taxation Law1)*. นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภรัตน์ ควิวัฒน์กุล. (2528). *เอกสารการสอนชุดวิชาเศรษฐศาสตร์สาธารณะ Public Economic*. นนทบุรี: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.
- ศุภลักษณ์ พิณใจกุล. (2538). *คำอธิบายกฎหมายการคลังและการภาษีอากร: ภาคทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: วิญญูชน.

- สมชัย ฤชุพันธุ์. (2538). *ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการภาษีอากร* (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินและภาษีอากรฉบับปรับปรุง). กรุงเทพฯ.
- ศราวุทธิ์ วุฒยาภรณ์. (2548). “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับภาษีอากร,” *ศุลกากร*, 52(3).
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2541). *การวางแผนภาษีอากร*. กรุงเทพฯ: สุขุมและบุตร.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. (2544). *ภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายหักอย่างไรให้ถูกต้องและครบถ้วน* (ตามหลักเกณฑ์ใหม่และอนุสัญญาภาษีซ้อน). กรุงเทพฯ: สำนักงาน วิชิตา ทนายความ บัญชีและธุรกิจ.
- หยุด แสงอุทัย. (2519). *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป*. กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.
- อมรศักดิ์ วงศ์พัฒนาลิน. (2542). *คำอธิบายภาษีหัก ณ ที่จ่าย ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.4/2528* ๗. กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.
- อรพิน ผลสุวรรณ ทรัพย์รูป. (2537). “ภาษีคืออะไร,” *วารสารนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์*, 22(1). กรุงเทพฯ: คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

## ภาษาต่างประเทศ

- Retrieved April 10, 2015, from <http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/marginal-rate.htm>
- James Browne and Barra Roanteee. (2012). “A survey of the UK tax system.” IFS Briefing Note BN08 Economic and Social Research Council UK.
- Masaki Murakami. Retrieved, from <http://www.kicho-helper.com/news/tax/nenmatsuchousei-rekishi.html>
- Richard Woolhouse. (2013). “The UK corporate tax system 12 misunderstood concepts” CBI Organization United Kingdom.
- The Japanese Tax Site. (2010). *Japanese withholding tax legal outline and concept*. Retrieved April 10, 2015, from [www.japantax.org](http://www.japantax.org)



**ประวัติผู้เขียน**

ชื่อ – นามสกุล

ประวัติการศึกษา

ตำแหน่งและสถานที่ทำงานปัจจุบัน

ยศ บุญบานเย็น

พ.ศ. 2545 นิติศาสตรบัณฑิต

มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิต

ทนายความ บริษัทบัตร์กรุงไทย จำกัด (มหาชน)

DPU