

# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

อำนาจการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจอธิปไตยของแต่ละรัฐ โดยกฎหมายของแต่ละรัฐได้บัญญัติให้มีการจัดเก็บภาษีเงินได้ภายในดินแดนของตน เพื่อสร้างรายได้และเป็นค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและบำรุงประเทศ อีกทั้งเป็นเครื่องมือในการดำเนินตามนโยบายในด้านต่าง ๆ ด้วยเหตุนี้ภาษีจึงมีบทบาทต่อสังคมอย่างมาก เพราะภาษีเข้าไปเกี่ยวข้องกับทุกคน ทุกธุรกิจโดยทุกคน ทุกธุรกิจต้องแบกรับภาระในการชำระภาษีให้แก่รัฐ<sup>1</sup> ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีเงินได้จากนิติบุคคล มีความสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากมี การประกอบธุรกิจในประเทศไทยเพิ่มมากขึ้น ทั้งธุรกิจของต่างชาติและธุรกิจของคนไทยเอง โดยธุรกิจที่เปิดดำเนินการก็จะต้องปฏิบัติตามกฎหมายการเสียภาษีอากรไทยตามเงื่อนไขการลงทุนต่าง ๆ ในแต่ละประเภทธุรกิจนั้น แต่สิ่งที่ตามมาคือมีการหาช่องว่างของกฎหมายที่เกี่ยวกับการหลบหลีกการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ให้กิจการของตนเสียภาษีน้อยที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลยเพื่อเพิ่มผลกำไรในการดำเนินธุรกิจ จึงก่อให้เกิดปัญหาในการจัดเก็บภาษีอากร ส่งผลต่อรายได้จากภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บ ดังนั้นการที่จะทำให้มีรายได้เข้าสู่รัฐมาก จึงต้องมีการจัดเก็บภาษีให้ได้อย่างเต็มเม็ดเต็มหน่วยโดยปราศจากการรั่วไหล และการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> จาก “ภาษีคืออะไร,” โดย อรพิน ผลสุวรรณย์ สบายรูป, 2553, วารสารนิติศาสตร์, 22(1), น. 85.

<sup>2</sup> การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) กล่าวรายละเอียดต่อไปในบทที่ 2 หัวข้อ 2.3.

ทั้งนี้ การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ มีที่มาจากหรือนำรายได้มาหักด้วยรายจ่ายส่วนที่เหลือคือกำไรสุทธิ หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหลบหลีกเลี่ยงภาษีโดยการกำหนดราคาอินเทอร์เน็ต การกู้ยืมเงินหรือให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด ทำให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่กำหนดราคาต่ำกว่าราคาตลาด มีรายได้น้อย เมื่อนำมาหักกับรายจ่าย ก็จะมีกำไรสุทธิน้อย เงินที่ต้องเสียภาษีก็น้อยตามและอาจเป็นช่องทางให้เกิดการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้

ตามมาตรา 65 ทวิ (4) จึงได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินราคาตลาดของการอินเทอร์เน็ตหรือขายสินค้า โดยไม่มีค่าตอบแทน หรือโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร ตลอดจนให้อำนาจเจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินราคาตลาดของดอกเบี้ยหรือค่าบริการ ของการให้กู้ยืมหรือการให้บริการระหว่างกันที่ไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าบริการหรือดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร

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

จากปัญหาที่เกิดขึ้น หากได้พิจารณาประกอบกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีของ Adam Smith<sup>3</sup> นั้น จะพบว่าบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรนั้น มีลักษณะไม่สอดคล้องหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี โดยเฉพาะอย่างยิ่งหลักการในเรื่องความแน่นอนชัดเจนและความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี เนื่องจากบทบัญญัติดังกล่าวได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการตีความและใช้ดุลยพินิจโดยปราศจากหลักเกณฑ์ที่ชัดเจน หากเรื่องที่ประเมินเจ้าพนักงานนั้นประเมินยังขาดความรู้ความเข้าใจที่ดีพอสำหรับการประเมินราคาตลาดและเหตุอันสมควร อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี นอกจากนี้การได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันขึ้นอยู่กับดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละท่าน อาจทำให้เกิดปัญหาขัดแย้งกันระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีกับกรมสรรพากร อันส่งผลให้รัฐขาดรายได้จากการจัดเก็บภาษีอากร และมีผลกระทบต่อความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีอากร

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

<sup>3</sup> หลักการจัดเก็บภาษีที่ดีของ Adam Smith ประกอบด้วยหลักสำคัญ 4 ประการ คือ

1. หลักความเสมอภาค (Equality) หรือ หลักความเป็นธรรม (Equity)

การที่จะทำให้ประชาชนสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้นั้น ต้องทำให้ประชาชนรู้ดีว่ามีภาระเสียภาษีอากรอย่างเท่าเทียมกันหมดทุกคน มีความเสมอภาคกัน

2. หลักความแน่นอนและชัดเจน (Certainty)

บทบัญญัติของกฎหมายต้องกำหนดให้แน่นอนและชัดเจน ประชาชนและนิติบุคคลผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจได้โดยง่ายว่าวิธีการทางภาษีที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรเป็นอย่างไร เวลาใดที่ต้องมีการเสียภาษีอากร สถานที่เสียภาษีอากรอยู่ที่ใด และต้องเสียภาษีอากรอัตราภาษีเท่าใด เพื่อไม่ให้เกิดความยุ่งยากในการตีความและเกิดช่องว่างทางกฎหมาย อีกทั้งเป็นการป้องกันไม่ให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ บทบัญญัติจึงจำเป็นต้องมีความชัดเจนทั้งทางกฎหมายและแนวปฏิบัติ

3. หลักความสะดวก (Convenience)

วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากรและมีวิธีการชำระที่ไม่ยุ่งยากซับซ้อน เพื่อไม่ให้ผู้เสียภาษีเกิดความเบื่อหน่ายไม่ยอมชำระภาษีอากร

4. หลักความประหยัด (Economy)

ภาษีอากรที่ดีต้องมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บภาษีอากรน้อยที่สุด โดยพิจารณาทั้งทางด้านผู้จัดเก็บและผู้เสียภาษีอากร เพื่อให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากและเข้าไปยุ่งเกี่ยวกับเงินในกระเป๋าของประชาชนให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้.

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

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

1. เพื่อศึกษาหลักเกณฑ์ แนวคิดและทฤษฎีของหลักการจัดเก็บภาษีที่ครอบคลุมถึงแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

2. เพื่อศึกษามาตรการทางกฎหมายเพื่อการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Anti-unacceptable tax avoidance measure) ตามกฎหมายของประเทศไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ

3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้าน การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

4. เพื่อเสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรให้มีความชัดเจน เหมาะสมและมีประสิทธิภาพเป็นไปตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดีสอดคล้องกับสภาพสังคมที่เปลี่ยนแปลงไป

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษา

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

#### 1.4 ขอบเขตของการศึกษา

1. ศึกษาถึงตัวบทกฎหมายและปัญหาในทางปฏิบัติอันเกิดจากบทบัญญัติของกฎหมายมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

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

3. ศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อนำมาใช้เป็นแนวทางในการแก้ไขปรับปรุงบทบัญญัติกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

4. การวิเคราะห์เกี่ยวกับการใช้อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินในการใช้มาตรา 65 ทวิ (4) เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ โดยนำหลักการตีความกฎหมายตามหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine)<sup>4</sup> มาใช้เป็นเครื่องมือในการวิเคราะห์มาตรา 65 ทวิ (4) ว่าเป็นการส่งเสริม สนับสนุนหรือ สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนหรือหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีหรือไม่

#### 1.5 วิธีดำเนินการศึกษา

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

---

<sup>4</sup> หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่า ธุรกรรมที่เกิดขึ้น โดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกต้องตามแบบของ กฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้น โดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมาย ศาลและเจ้าหน้าที่ ประเมินยอมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย อ้างอิงมา จาก International Tax Glossary 4th Edition (P.1-2), by Barry Larking. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201. (อ้างถึงใน มาตรการต่อต้านการเลี่ยงภาษี (Anti-tax Avoidance measure) (ตอนที่ 1), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม และดุลยลักษณ์ ตราชูธรรม, 2548, เอกสารภาษีอากร, 24(287), น.103.

## 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

1. ทำให้มีความรู้ ความเข้าใจในหลักเกณฑ์ แนวคิดและทฤษฎีของ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี รวมถึงเจตนารมณ์และหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร
2. ทำให้ทราบถึงปัญหาและอุปสรรคจากการใช้ประมวลรัษฎากร ตามมาตรา 65 ทวิ (4) และแนวทางการตีความของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาฎีกาที่เกี่ยวข้องกับการประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลโดยเจ้าพนักงานประเมินในธุรกรรมการขายทรัพย์สิน การให้บริการและการให้กู้ยืม ซึ่งไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร
3. ทำให้ทราบถึงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี (Anti-tax avoidance measure) จากการกำหนดราคาโอนในประเทศไทยและในต่างประเทศ
4. ทำให้ทราบถึงแนวทางในการปรับปรุงแก้ไขบทบัญญัติของกฎหมายเพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เพื่อการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพและสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร