

## บทที่ 2

### แนวความคิดทางทฤษฎีและหลักการเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากร การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลและการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

ระบบภาษีอากรของไทยเป็นระบบที่มีการพัฒนามาพร้อม ๆ กับการพัฒนาทางเศรษฐกิจและสังคมของไทย การจัดเก็บภาษีถือเป็นเครื่องมือที่เป็นรูปธรรมในการกำหนดทิศทางเพื่อให้เศรษฐกิจของประเทศบรรลุเป้าหมายได้ โดยการจัดเก็บภาษีอากรเริ่มต้นจากการที่รัฐบาลเสนอเก็บจากทรัพย์สิน หรือจากที่ดินอย่างเดียว แต่ในปัจจุบันการจัดเก็บภาษีขยายขอบเขตกว้างขวางขึ้น เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของจำนวนประชากร การเพิ่มฐานภาษี<sup>1</sup> และการเปลี่ยนแปลงนโยบายด้านเศรษฐกิจ ตลอดจนการเปลี่ยนแปลงของแนวความคิดต่าง ๆ และปรากฏการณ์ใหม่ ๆ ที่เกิดขึ้น ในสังคม ปัจจัยเหล่านี้ล้วนเป็นสิ่งที่มียุทธพลต่อที่มาของภาษีอากรในประเทศไทย

ในการวิจัยนี้ผู้วิจัยได้กำหนดขอบเขตการศึกษาเฉพาะในส่วนของการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) ซึ่งปัจจุบันการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลมีบทบาทสำคัญอย่างมากต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศ เนื่องจากประเทศไทยใช้หลักแหล่งเงินได้และหลักถิ่นที่อยู่ในการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลจึงเป็นหนึ่งในปัจจัยหลักที่นักลงทุนจะพิจารณาเพื่อตัดสินใจเข้ามาลงทุน เนื่องจากค่าใช้จ่ายทางภาษีเป็นต้นทุนซึ่งมีผลต่อราคาสินค้าและมีผลกระทบต่อกำไรของธุรกิจโดยตรง

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

---

<sup>1</sup> จาก คำบรรยายการภาษีอากร ภาค 1 หลักการภาษีอากร (น. 3-4), โดย จขร สาธุพันธุ์, 2513, กรุงเทพฯ: บพิธ.

<sup>2</sup> จาก เศรษฐศาสตร์ภาษีอากร ไทย (น. 81), โดย บุญธรรม ราชรัศมี, 2551, กรุงเทพฯ: ทีพีเอ็นเพรส.

ความไม่แน่นอนชัดเจนและก่อให้เกิดปัญหาในทางปฏิบัติ ก่อให้เกิดแรงจูงใจที่จะหลบหลีกภาษีอากรของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีอากร ซึ่งจากปัญหาที่กล่าวถึง ผู้วิจัยจึงเห็นควรที่จะต้องทำการศึกษาและทำความเข้าใจในหลักการพื้นฐานของการจัดเก็บภาษีที่ดี การจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล และการหลบหลีกภาษีอากร เพื่อให้มีความรู้ความเข้าใจในเรื่องดังกล่าว ที่จะนำมาเป็นกรอบแนวคิดในการวิเคราะห์ปัญหาซึ่งเป็นหัวข้อของงานวิจัยต่อไป

## 2.1 แนวความคิด ทฤษฎี และหลักการในการจัดเก็บภาษีอากร

### 2.1.1 ความหมายของภาษีอากร

ในประเทศไทย การใช้คำว่า “ภาษี” มักใช้ควบคู่กับคำว่า “อากร” เสมอ โดยคำว่า “อากร” เป็นคำที่มีมาตั้งแต่สมัยอยุธยา ในขณะที่คำว่า “ภาษี” เพิ่งปรากฏในประวัติศาสตร์เศรษฐกิจไทยไม่ถึง 200 ปี<sup>3</sup>

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

นอกจากนี้ยังมีนักวิชาการไทยและนักวิชาการของต่างประเทศได้พยายามที่จะให้คำจำกัดความของภาษีอากรไว้อย่างหลากหลาย แต่ก็ยังมีได้มีคำนิยามใดที่ชัดเจนพอที่จะถือเป็นที่ยึดในทางใดทางหนึ่ง ดังนี้

#### 2.1.1.1 ความหมายในเชิงเศรษฐศาสตร์และวิชาการ

นักวิชาการและนักเศรษฐศาสตร์หลายท่านได้พยายามให้คำนิยามในความหมาย “ภาษีอากร” ไว้หลายความหมายและแตกต่างกันไป โดยเฉพาะความหมายของภาษีอากรในมุมมองของนักเศรษฐศาสตร์และนักวิชาการต่าง ๆ กันไป

<sup>3</sup> จาก “คำนิยามของภาษีอากร: พรหมแดนแห่งความรู้,” โดย รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์, 2527, *สรรพากรศาสตร์*, 31 (5), น. 106.

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

อริญุ ธรรมโน ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกร โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนแก่ผู้เสียภาษีอากรโดยตรง<sup>5</sup>

ขจร สารุพันธ์ ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ เงินหรือสิ่งของที่รัฐบาลบังคับเก็บจากประชาชน เพื่อนำไปใช้จ่ายในกิจการอันเป็นหน้าที่ของรัฐบาล<sup>6</sup>

ประยูร เกลิงศรี ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ ภาษีที่รัฐบาลเก็บจากประชาชนมีลักษณะของการบังคับ โดยไม่คำนึงว่าประชาชนผู้เสียภาษีแต่ละคน จะได้รับประโยชน์จากการใช้จ่ายเงินภาษีอากรโดยเท่าเทียมกันหรือไม่ และผู้เสียภาษียินดีเสียภาษีหรือไม่ก็ไม่สำคัญ การเก็บภาษีมิใช่เป็นการลงโทษผู้เสียภาษี ซึ่งแตกต่างจากค่าปรับซึ่งผู้กระทำความผิดกฎหมายจะต้องเสียให้แก่อรัฐ หนึ่งภาษีที่รัฐบาลเก็บได้จะจ่ายเพื่อประโยชน์ของประชาชนส่วนรวมในสังคม มิใช่จ่ายเพื่อตอบแทนผู้เสียภาษีโดยตรง<sup>7</sup>

เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม ได้ให้คำนิยามของภาษีอากรไว้สองแนวทาง แนวทางแรก ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายกรและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี แนวทางที่สอง คือ เงินได้หรือทรัพยากรที่เคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาล ยกเว้นการกู้ยืมและการขายสินค้าหรือบริการในราคาทุนรัฐบาล<sup>8</sup>

สมคิด เลิศไพฑูรย์ ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร คือ ภาระทางการเงินที่รัฐบังคับเก็บจากเอกชนในลักษณะถาวรและไม่มีสิ่งตอบแทนเพื่อนำไปใช้จ่ายในสิ่งเกี่ยวกับภาระสาธารณะ”<sup>9</sup>

เบอร์นาร์ด์ ฮาตูซ (Bernard Hatoux) ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า ภาษีอากร หมายถึง กฎหมายที่รวมกฎเกณฑ์เกี่ยวกับการให้รัฐสามารถดำเนินการจัดเก็บรายได้ที่มีไว้ครอบคลุมภาระทางการเงินที่ใช้ในงานอันเกี่ยวกับผลประโยชน์สาธารณะ<sup>10</sup>

ส่วนอีกหลายท่านได้ให้คำจำกัดความของคำว่า “ภาษีอากร” ที่แตกต่างกันออกไป เช่น

<sup>5</sup> จาก *การคลัง* (น. 18), โดย อริญุ ธรรมโน, 2513, กรุงเทพฯ: กรมสรรพสามิต.

<sup>6</sup> จาก *การภาษีอากร ในคำบรรยายคณะรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย* (น. 1), โดย ขจร สารุพันธ์, 2513, กรุงเทพฯ: บพิธ.

<sup>7</sup> จาก *หลักเศรษฐศาสตร์* (น. 441), โดย ประยูร เกลิงศรี, 2517, กรุงเทพฯ: ชวนพิมพ์.

<sup>8</sup> จาก *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (น. 129-130), โดย เกริกเกียรติ พิพัฒน์เสรีธรรม, 2546, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>9</sup> จาก “ข้อสังเกตบางประการในทางกฎหมายเกี่ยวกับคำว่า ภาษี,” โดย สมคิด เลิศไพฑูรย์, 2532, *วารสารนิติศาสตร์*, 19 (1), น. 115.

<sup>10</sup> จาก *Droit Fiscal* (p. 10), by M. Betch, Vuibert, 2008 (อ้างถึงใน *กฎหมายภาษีกร* (น. 2), โดย ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, 2556, สมุทรสาคร: ที.เค.แอส.สยามเพรส.)

ซีเอ็ม อัลเลียน (Cm Alian) ได้ให้ความหมายของภาษีอากรไว้ว่า คือสิ่งที่รัฐไหลจาก กระแสเงินได้ไปสู่ภาครัฐ เว้นแต่เงินกู้โดยภาครัฐและเงินที่จ่ายเป็นค่าตอบแทนจำนวนเท่ากับ ต้นทุนของสินค้าและบริการที่จัดหาโดยภาครัฐ<sup>11</sup>

สมชัย ฤชุพันธ์ ให้ความหมายของคำว่า ภาษีอากร หมายถึง รายได้หรือทรัพย์สินที่ได้มี การเคลื่อนย้ายจากภาคเอกชนไปสู่ภาครัฐบาลกลางหรือรัฐบาลท้องถิ่น<sup>12</sup>

จากคำนิยามข้างต้น ทำให้เห็นได้ว่าความหมายของคำว่า “ภาษีอากร” ในมุมมองของ นักเศรษฐศาสตร์ จะให้ความสำคัญในเรื่องของการเคลื่อนย้ายทรัพย์สิน โดยมองในลักษณะที่เป็น มุมกว้าง โดยเฉพาะทรัพย์สินที่ภาคเอกชนส่งให้แก่รัฐ ส่วนในด้านของนักวิชาการนั้น อาจมองได้ ว่าลักษณะของภาษีอากรนั้นมีลักษณะแนวทางในการบังคับจัดเก็บ

จากคำนิยามต่าง ๆ ข้างต้น สามารถสรุปลักษณะสำคัญของคำว่า “ภาษีอากร” ได้ดังนี้<sup>13</sup>

1) ภาษีอากรโดยทั่วไป จะมีลักษณะบังคับเก็บ (Obligation) โดยผลของกฎหมายไม่ว่า ผู้เสียภาษีอากรจะสมัครใจหรือไม่ก็มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากร

2) ภาษีมูลักษณะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากผู้เสียภาษีมาสู่ภาครัฐบาล โดยไม่มีทรัพย์สินใด ๆ เคลื่อนย้ายจากรัฐบาลกลับให้ผู้เสียภาษีนั่น ๆ โดยตรง ต่างกันกับกรณีซื้อ สินค้าหรือบริการซึ่งมีสินค้าหรือบริการเคลื่อนย้ายจากผู้ขายมาสู่ผู้ซื้อ โดยมีเงินค่าสินค้าหรือบริการ จากผู้ซื้อมาสู่ผู้ขายเป็นการตอบแทน

3) ภาษีอากรโดยทั่วไปมีลักษณะไม่มีผลตอบแทนโดยตรงต่อผู้เสียภาษี

4) ภาษีอากรไม่ก่อให้เกิดภาระ ในการชำระคืนของรัฐบาล แม้ว่าลักษณะทั่วไป ของภาษีอากรจะเป็นการเคลื่อนย้ายทรัพย์สินจากภาคเอกชนมาสู่ภาครัฐบาลก็ตาม

5) ภาษีอากรไม่จำเป็นต้องเรียกเก็บเป็น “เงิน” เสมอไป อาจเรียกเก็บในรูปของสินค้า หรือบริการก็ได้ (Taxes In Kind) ฉะนั้นเราจะพบว่าเมื่อรัฐต้องการสินค้าและบริการชนิดใด รัฐก็จะใช้วิธีการเก็บอากรในรูปตัวเงินเพิ่มขึ้นเพื่อให้เกิดรายได้นำไปใช้จ่ายซื้อสินค้าและบริการนั้น หรือโดยวิธีอาศัยอำนาจตามกฎหมายบังคับซื้อสินค้าและบริการในราคาต่ำกว่าราคาตลาด

<sup>11</sup> C. M. Alian (อ้างถึงใน “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” โดย สราวุธ ภูฒนาภรณ์, 2548, คุณภาพ, น. 32).

<sup>12</sup> จาก การเงินธุรกิจและการภาษีอากร (เอกสารการสอนชุดวิชาการเงินธุรกิจและการภาษีอากร) (น. 8), โดย สมชัย ฤชุพันธ์, 2525, กรุงเทพฯ: สามเจริญพาณิชย์.

<sup>13</sup> จาก กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 65-66), โดย สุภรัตน์ คิวณันท์กุล และคณะ, 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมมาธิราช.

เมื่อพิจารณา ความหมายในด้านต่าง ๆ ของภาษีแล้ว ผู้วิจัยเห็นว่าแม้ความหมายของคำว่า “ภาษี” จะยังไม่สามารถสรุปได้ไปในแนวหนึ่งแนวใดก็ตาม แต่ผลสรุปสุดท้ายไม่ว่าจะเป็นการเคลื่อนไหวทางทรัพยากรหรือจะเป็นการเรียกผลประโยชน์ตอบแทนอย่างหนึ่งอย่างใดไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อมก็ตาม วัตถุประสงค์ที่แท้จริงก็คือกระทำเพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม

#### 2.1.1.2 ผลในทางกฎหมายของภาษีอากร

ถึงแม้ว่าความหมายของคำว่า ภาษีอากร ยังไม่อาจสรุปให้ได้คำจำกัดความที่ชัดเจนว่ามีความหมายเช่นใด แต่บทบัญญัติรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พ.ศ. 2550 ได้มีบทบัญญัติที่เกี่ยวกับคำว่าภาษีอากรไว้ เช่น ในมาตรา 73 กำหนดให้การเสียภาษีอากรเป็นหน้าที่ของประชาชน มาตรา 41 ได้กำหนดให้สิทธิในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครอง ขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ โดยเนื้อหาของสาระของกฎหมายภาษีอากรที่จำกัดสิทธิจะต้องไม่กระทบแก่นของสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ตามมาตรา 29 และในมาตรา 186 ยังได้กำหนดรูปแบบพิเศษในการออกกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร โดยให้อำนาจออกเป็นพระราชกำหนด เกี่ยวกับภาษีอากรหรือเงินตรา<sup>14</sup> และนอกจากนี้ประมวลกฎหมายอาญามาตรา 154 ถึง 156 ยังกำหนดบทลงโทษถึงขั้นจำคุก แก่เจ้าพนักงานของรัฐผู้มีอำนาจหน้าที่เกี่ยวกับภาษีอากรที่กระทำการทุจริตหรือประพฤติมิชอบในการใช้อำนาจหน้าที่เป็นคุณหรือโทษแก่ผู้เสียภาษี จึงอาจกล่าวได้ว่ากฎหมายรัฐธรรมนูญเป็นบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่สร้างความชอบธรรมอันเป็นพื้นฐานแห่งความชอบด้วยกฎหมายทั้งปวงของรัฐ ที่กำหนดขอบเขตอำนาจหน้าที่และความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิของบุคคลกับอำนาจรัฐในการจัดเก็บภาษี

อย่างไรก็ตามกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานของรัฐ มีหน้าที่เก็บภาษีตามประมวลรัษฎากรส่วนประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายพิเศษที่ใช้จัดเก็บภาษีสรรพากร ซึ่งเป็นการสร้างรายได้ส่วนใหญ่ของรัฐบาล เป็นกฎหมายมหาชนที่มีความสำคัญต่อระบบเศรษฐกิจสังคม การเมืองและ

<sup>14</sup> รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 186 บัญญัติว่า “ในสมัยประชุมถ้ามีความจำเป็นต้องมีกฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากรหรือเงินตราซึ่งจะต้องได้รับการพิจารณาโดยด่วนและลับเพื่อรักษาประโยชน์ของแผ่นดิน พระมหากษัตริย์จะทรงตราพระราชกำหนดให้ใช้บังคับดังเช่นพระราชบัญญัติก็ได้...”

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

มาตรา 41 บัญญัติว่า “สิทธิของบุคคลในทรัพย์สินย่อมได้รับความคุ้มครองขอบเขตแห่งสิทธิและการจำกัดสิทธิเช่นว่านั้นย่อมเป็นไปตามที่กฎหมายบัญญัติ...”

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

การปกครองของประเทศและเป็นกฎหมายที่มีลักษณะพิเศษแตกต่างไปจากกฎหมายอื่น เช่น ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เป็นต้น โดยจะเห็นได้ตามตัวอย่างเช่น<sup>15</sup> ความหมายของ คำบางคำในประมวลรัษฎากรอาจแตกต่างไปจากความหมายตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ และแม้แต่ในประมวลรัษฎากรด้วยกัน ก็อาจแตกต่างกัน เช่น คำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล” ตามประมวลรัษฎากรมีความหมายกว้างกว่าประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยมาตรา 39 แห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายไว้ว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย หรือที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและหมายรวมถึง

1) กิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไร โดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การ ของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ

2) กิจการร่วมค้า ซึ่งได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกัน เป็นทางการค้าหรือหากำไร ระหว่างบริษัทกับบริษัท บริษัทกับห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับห้างหุ้นส่วน นิติบุคคล หรือระหว่างบริษัทและ/หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกับบุคคลธรรมดา คณะบุคคลที่ไม่ใช่ นิติบุคคล ห้างหุ้นส่วนสามัญหรือนิติบุคคลอื่น

3) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ แต่ไม่รวมถึงมูลนิธิหรือสมาคม ที่รัฐมนตรีประกาศกำหนดตาม มาตรา 47(7)(ข)

4) นิติบุคคลที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรีและประกาศใน ราชกิจจานุเบกษา”  
จะเห็นว่าผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากรมิได้จำกัดเฉพาะ บริษัทจำกัด ห้างหุ้นส่วนสามัญนิติบุคคลและห้างหุ้นส่วนจำกัดตามที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปเท่านั้น

### 2.1.2 วัตถุประสงค์ของการจัดเก็บภาษีอากร

การจัดเก็บภาษีอากรของรัฐมีวัตถุประสงค์หลายประการ ทั้งในด้านการหารายได้มาใช้  
จ่ายในกิจการต่าง ๆ ของรัฐและในการดำเนินการให้สอดคล้องกับเป้าหมายทางเศรษฐกิจต่าง ๆ  
ดังจะกล่าวต่อไปนี้

#### 2.1.2.1 เพื่อหารายได้มาใช้จ่ายในกิจการของรัฐ

วัตถุประสงค์ที่สำคัญที่สุดของการจัดเก็บภาษีอากรก็เพื่อหารายได้ให้แก่รัฐ

เนื่องจากรัฐต้องมีรายจ่ายในการให้บริการด้านสาธารณะ ดังนั้นรัฐจำเป็นต้องเก็บภาษี  
อากรจากประชาชนเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายในกิจการที่จำเป็นต่าง ๆ ซึ่งกิจการส่วนใหญ่ของรัฐบาล  
เป็นกิจการที่ก่อให้เกิดประโยชน์กับสังคมโดยส่วนรวม เช่น การศึกษา การป้องกันประเทศ

<sup>15</sup> จาก “ลักษณะพิเศษของประมวลรัษฎากร,” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2531, *วารสารกฎหมายคณะ  
นิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย*, 12 (1), น. 70.

การสังคมสงเคราะห์ กิจการสาธารณูปโภคต่าง ๆ เป็นต้น<sup>16</sup> โดยทางเลือกของรัฐในการหารายได้ เช่น การพิมพ์ธนบัตรเพิ่ม การกู้ยืมเงิน การเวนคืนหรือยึดทรัพย์สินมาเป็นของรัฐ และการเก็บภาษีอากร ซึ่งการเก็บภาษีอากรเป็นทางเลือกที่แทรกแซงต่อระบบเศรษฐกิจน้อยกว่าและทำให้รัฐควบคุม การจัดสรรทรัพยากรไปในทางที่ก่อให้เกิดประโยชน์ต่อเศรษฐกิจได้ดีกว่า<sup>17</sup>

#### 2.1.2.2 เพื่อควบคุมหรือส่งเสริมพฤติกรรมของเศรษฐกิจ

โดยปกติกลไกตลาดสามารถทำหน้าที่จัดสรรทรัพยากรทางเศรษฐกิจได้อย่างมีประสิทธิภาพ แต่ในการจัดสรรสินค้าสาธารณะ (Public Goods) สินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (Merit Goods) และสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม (De-Merit Goods) นั้น กลไกตลาดไม่อาจทำหน้าที่ได้อย่างสมบูรณ์ กรณีสินค้าสาธารณะ เช่น ถนนสาธารณะ การป้องกันประเทศ<sup>18</sup> ประชาชนทุกคนได้รับประโยชน์จากสินค้าสาธารณะเท่าเทียมกัน แต่ผู้ผลิตไม่สามารถป้องกันมิให้ผู้ที่ไม่ชำระค่าสินค้าสาธารณะใช้บริการสินค้าสาธารณะได้ ดังนั้นผู้ผลิตมีแนวโน้มที่จะผลิตสินค้าสาธารณะลดน้อยลง รัฐบาลจึงต้องเข้ามาเป็นผู้ผลิตสินค้าสาธารณะ โดยการจัดเก็บภาษีเพื่อนำมาใช้ในการจัดเก็บสินค้าสาธารณะ<sup>19</sup> ส่วนสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม เช่น การให้บริการทางการศึกษา หรือการให้บริการทางการแพทย์ แม้ว่าจะมีการจ่ายค่าบริการสำหรับการให้บริการดังกล่าว แต่ผลของการให้บริการถือว่ารัฐได้รับประโยชน์ด้วย โดยได้รับประโยชน์ในรูปของการได้ประชากรที่มีการศึกษาและสุขภาพที่ดี ดังนั้นรัฐควรเข้ามาสนับสนุน เช่น อนุญาตให้ผู้ให้บริการสินค้าที่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคมสามารถหักรายจ่ายสำหรับต้นทุนในอัตราพิเศษ เป็นต้น สำหรับสินค้าที่ไม่เป็นคุณประโยชน์ต่อสังคม อาทิเช่น เครื่องดื่มที่มีแอลกอฮอล์หรือบุหรี่ นั้น อาจส่งผลให้รัฐต้องรับภาระค่าใช้จ่ายเพื่อสุขภาพของประชาชนเพิ่มมากขึ้นดังนั้น รัฐบาลอาจเข้ามาแทรกแซงโดยการเก็บภาษีในอัตราสูงเพื่อให้สินค้านั้นมีราคาแพง ประชาชนจะได้บริโภคน้อยลง<sup>20</sup>

<sup>16</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 67). เล่มเดิม.

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

<sup>18</sup> จาก “คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ขอมรับไม่ได้ การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี,” โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2556, *สรรพากรศาสตร์*, 60, น. 6.

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

<sup>20</sup> ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร (หน้าเดิม). เล่มเดิม

### 2.1.2.3 เพื่อกระจายรายได้ครั้งใหม่ให้มีความเสมอภาคยิ่งขึ้น<sup>21</sup>

กลไกของตลาดเสรีไม่สามารถทำให้การกระจายรายได้ของประชาชนเป็นไปอย่างเท่าเทียมกัน ผู้ที่มีทุนหรือปัจจัยการผลิตมากก็จะมีรายได้หรือค่าตอบแทนจากทุนหรือปัจจัยการผลิตมาก ส่วนผู้ที่ไม่ได้มีทุนหรือปัจจัยการผลิต หรือมีแต่น้อย ก็จะไม่มียาได้ หรือมีรายได้หรือค่าตอบแทนน้อย ซึ่งหากประชาชนมีความแตกต่างทางด้านรายได้มาก อาจก่อให้เกิดปัญหาทางสังคมขึ้น คือ ปัญหาความเหลื่อมล้ำของการกระจายรายได้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าการกระจายรายได้อีกยังมีลักษณะไม่เสมอภาค ดังนั้น จึงเป็นหน้าที่ของรัฐที่จะต้องดำเนินการเพื่อให้ประชาชนมีรายได้และทรัพย์สินเท่าเทียมหรือใกล้เคียงกัน เพื่อลดความเหลื่อมล้ำหรือความไม่เสมอภาคด้านรายได้ระหว่างประชาชน<sup>22</sup> นอกจากนี้จะใช้มาตรการทางด้านรายจ่ายบางประเภท เช่น การใช้จ่ายเพื่อสร้างงานในชนบท การจ่ายเงินอุดหนุนให้การศึกษาแก่ครอบครัวที่ยากจน เพื่อให้ทุกคนมีสิ่งของอุปโภคบริโภคตามความจำเป็นแก่การครองชีพแล้ว มาตรการอันหนึ่งที่รัฐควรนำมาใช้ได้แก่ การจัดเก็บภาษีอากรที่จะช่วยเป็นเครื่องมือเสริมสร้างการกระจายรายได้ครั้งใหม่และทรัพย์สินให้เป็นธรรมมากขึ้น ด้วยการเก็บภาษีในอัตราก้าวหน้าทำให้ผู้มีรายได้ระดับสูงเสียภาษีในอัตรากว่าผู้มีรายได้ต่ำแล้วนำมาใช้จ่ายให้เป็นประโยชน์แก่ผู้มีรายได้ต่ำ<sup>23</sup> และยกเว้นการเก็บภาษีเงินได้ของคนที่มีรายได้ต่ำมาก ๆ มาตรการดังกล่าวจะทำให้คนจนไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียในจำนวนที่น้อยมาก ส่วนผู้ที่ร่ำรวยจะต้องเสียภาษีจำนวนมาก ซึ่งมีผลให้รายได้หลังหักภาษีแล้วไม่แตกต่างกันมากนัก<sup>24</sup>

### 2.1.2.4 เพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

รัฐมีหน้าที่รักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ คือทำให้มีอัตราการจ้างงานสูง รักษาระดับราคาสินค้าให้ไม่เคลื่อนไหวขึ้นลงมากเกินไป หรือจะกล่าวอีกนัยหนึ่งคือไม่ทำให้เกิดภาวะเงินเฟ้อและเงินฝืด และรักษาดุลการค้าดุลการชำระเงินให้มีเสถียรภาพ ซึ่งในการดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายนี้ รัฐสามารถใช้มาตรการทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือได้ เช่น หากเศรษฐกิจของประเทศอยู่ในภาวะเงินเฟ้อ เนื่องจากประชาชนมีอำนาจซื้อสูงมาก รัฐก็อาจเพิ่มอัตราก้าวหน้าให้มากขึ้นเพื่อดึงอำนาจซื้อจากประชาชนเข้ามาเก็บไว้ในมือของรัฐบาล เมื่อประชาชนมีรายได้ลดลงเพราะต้องเสียภาษีสูง ก็จะลดการบริโภคลง เป็นผลให้ลดแรงกดดันของเงินเฟ้อได้ หรือหากเกิดภาวะ

<sup>21</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

<sup>22</sup> แหล่งเดิม.

<sup>23</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 68). เล่มเดิม.

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

เงินฝืด รัฐบาลลดภาษีอากรเพื่อกระตุ้นให้มีการบริโภคและการลงทุนมากขึ้นหรือในเวลาที่ดี การชำระเงินขาดดุลมาก เงินทุนสำรองระหว่างประเทศลดลงจนน่าเป็นห่วง รัฐบาลก็อาจขึ้น อัตราภาษีศุลกากรสำหรับสินค้านำเข้าเพื่อให้สินค้านำเข้ามีราคาสูง เป็นการลดการบริโภคสินค้า ที่ต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ วิธีนี้จะทำให้ความจำเป็นต้องใช้เงินตราต่างประเทศลดลงและเงิน ไม่ไหลออกนอกประเทศมากเกินไป เป็นการลดปัญหาการขาดการชำระเงินได้ ซึ่งจะส่งผลให้ เศรษฐกิจมีเสถียรภาพมากขึ้น<sup>25</sup>

### 2.1.3 หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี

หลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น เป็นหลักที่ใช้ในการประเมินว่าภาษีอากรใดที่ใช้บังคับ อยู่หรือที่จะนำมาใช้ มีความเหมาะสมหรือมีข้อบกพร่องหรือไม่ ซึ่งหลักเกณฑ์พื้นฐานของการ จัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้น มีมาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1776 โดย Adam Smith นักเศรษฐศาสตร์ชาวอังกฤษ ผู้ให้กำเนิดวิชาเศรษฐศาสตร์ ได้ทำการศึกษาค้นคว้าและเสนอหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี (Four Canons of Taxation) 4 ประการ ไว้ในหนังสือ An Inquiry Into The Nature And Causes of The Wealth of Nation<sup>26</sup> โดยในหนังสือดังกล่าวได้กล่าวถึง สาระสำคัญของหลักการ 4 ประการเกี่ยวกับ ภาษีได้แก่

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

ซึ่งหลักทั้ง 4 ประการเป็นที่ยอมรับกันทั่วไปจนถึงปัจจุบัน ดังนี้

#### 2.1.3.1 หลักความเป็นธรรม (Equity)

หลักความเป็นธรรม (Equity) หรือ หลักความเสมอภาค (Equality) ถือเป็นหัวใจของ ระบบการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี เนื่องจากประชาชนจำเป็นต้องบริจาคหรือสละเงินให้แก่รัฐที่ตนอยู่ การจัดเก็บอย่างยุติธรรมจึงต้องสัมพันธ์กับสิ่งที่เป็นความสามารถของผู้เสียภาษี ซึ่งส่วนใหญ่ ความสามารถ ความกินคืออยู่ที่ทางเศรษฐกิจ อาจวัดได้จากรายได้ (Income) ความมั่งมี (Wealth) หรือ การใช้จ่าย (Expenditure) โดยหลักเกณฑ์ในการวัดความสามารถและหลักการในการแบ่งสรรภาระ

<sup>25</sup> จาก คำอธิบายกฎหมายภาษีอากร (น. 10-11), โดย ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, 2541, กรุงเทพฯ: ที. เทรนนิ่ง เซ็นเตอร์.

<sup>26</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 6-7). เล่มเดิม.

สาธารณะต้องเป็นหลักเกณฑ์ที่บังคับได้โดยทั่วกัน<sup>27</sup> ก่อให้เกิดความยุติธรรมหรือความเสมอภาค ทั้งในระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันเองและระหว่างรัฐ (ผู้จัดเก็บภาษี) กับประชาชน (ผู้เสียภาษีอากร) โดยเป็นความยุติธรรมทั้งในส่วนของหลักเกณฑ์ของการเสียภาษีอากร และความยุติธรรมในการปฏิบัติการจัดเก็บของเจ้าหน้าที่ที่มีต่อผู้เสียภาษี ถ้าหากระบบภาษีอากรใดปราศจากความเป็นธรรม ความยินยอมเสียภาษีโดยสมัครใจ (Voluntary Compliance) ก็คงเกิดขึ้นได้ยาก<sup>28</sup> ผู้เสียภาษีจะเกิดการต่อต้านไม่ยอมเสียภาษี หรือหนีภาษี หรือหลบหลีกภาษี<sup>29</sup> ด้วยเหตุนี้ หลักความเสมอภาค (Equality) หรือ หลักความเป็นธรรม (Equity) จึงเป็นหัวใจของระบบภาษีอากรที่ดี

นักเศรษฐศาสตร์ได้แบ่งหลักความเป็นธรรมโดยพิจารณาจากการจัดเก็บภาษี<sup>30</sup> ออกเป็น 2 ลักษณะ คือ หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity) และหลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity) ซึ่งมีสาระสำคัญดังนี้

#### 1) หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ (Principle of Absolute Equity)

หลักความเป็นธรรมสมบูรณ์ มีที่มาจากแนวความคิดที่ว่าภาษีอากรที่จะได้ชื่อว่า เป็นธรรม ต้องเป็นภาษีอากรที่จัดเก็บจากประชาชนในจำนวนที่เท่าเทียมกัน<sup>31</sup> ดังนั้นภาระค่าใช้จ่ายของรัฐบาลควรถูกกระจายไปยังประชาชนหรือผู้เสียภาษีอากรทุกคนในจำนวนที่เท่ากัน ซึ่งหากจัดเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้จะพบว่าจำนวนภาษีที่ผู้เสียภาษีแต่ละคนจะต้องเสีย จะมีค่าเท่ากับรายจ่ายทั้งหมดของรัฐบาล หากด้วยจำนวนผู้เสียภาษีอากรทั้งหมด และจะสามารถนำหลักการนี้ไปใช้ได้ดีต่อเมื่อผู้เสียภาษีทุกคนในประเทศมีฐานะทางเศรษฐกิจเท่าเทียมกัน ประเทศไทยเคยเก็บภาษีอากรตามหลักการนี้ คือ ภาษีรัชชูปการ<sup>32</sup>

<sup>27</sup> จาก *กฎหมายภาษีกร* (น. 54-55), โดย สุกฤษณ์ พินิจภูวดล, 2556, กรุงเทพฯ: ที.เค.เอส.สยามเพรส แมเนจเม้นท์ จำกัด.

<sup>28</sup> *กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7* (น. 72). เล่มเดิม.

<sup>29</sup> จาก *การคลังรัฐบาล (EC 341)* (ภาควิชาเศรษฐศาสตร์การคลัง คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง) (น. 18), โดย อเนก เรียรถาวร, สมคิด แสงเพชร, อสัมภินพงศ์ ฉัตราคม, อัญชลี ค้อคงคา, 2528, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>30</sup> *การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย* (น. 225-233). เล่มเดิม.

<sup>31</sup> *การคลังรัฐบาล (EC 341)* (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

<sup>32</sup> ภาษีรัชชูปการ เป็นภาษีที่เรียกเก็บตามพระราชบัญญัติลักษณะการเก็บเงินรัชชูปการ พ.ศ. 2468 ในรัชกาลที่ 6 โดยเรียกเก็บจากชายฉกรรจ์ทุกคน อย่างสูงคนละ 6 บาทต่อปี และคำว่า “ชายฉกรรจ์” หมายถึง บุคคลที่บรรลุนิติภาวะแล้วจนถึงอายุ 60 ปี เป็นการเก็บเงินแทนแรงงาน ซึ่งรัฐจะต้องเกณฑ์ประชาชนพลเมืองมาช่วยในกิจการต่าง ๆ เช่น การทำถนน เป็นต้น การเก็บเงินประเภทนี้จึงเป็นการชดเชยแรงงานที่ประชาชนจะต้อง

แต่เมื่อพิจารณาตามความเป็นจริง ฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีแต่ละคนไม่เท่าเทียมกัน ดังนั้นการจัดเก็บภาษีตามหลักการนี้จึงก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมเนื่องจาก

ประการแรก การเก็บภาษีอากรตามหลักนี้ไม่ได้คำนึงถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรที่แตกต่างกันของผู้เสียภาษีอากรแต่ละราย เช่น ปัจจัยด้านรายได้ สภาพร่างกายทรัพย์สิน ฯลฯ ดังนั้นการกำหนดให้ผู้เสียภาษีทุกรายต้องเสียภาษีอากรในจำนวนที่เท่ากันเช่นนี้ย่อมทำให้ผู้มีเงินได้ต่ำต้องรับภาระภาษีสูงกว่าผู้มีเงินได้สูง

ประการที่สอง การเก็บภาษีอากรจากผู้เสียภาษีทุกรายในจำนวนที่เท่ากัน อาจมีผลทำให้จำนวนภาษีสูงกว่ารายได้ของผู้เสียภาษีอากรบางราย ดังนั้นผู้เสียภาษีอากรที่มีรายได้ต่ำมากอาจไม่มีเงินเพียงพอที่จะเสียภาษีก็ได้

## 2) หลักความเป็นธรรมสัมพัทธ์ (Principle of Relative Equity)

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

### (1) หลักผลประโยชน์ที่ได้รับ (Benefit Principle)

การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์ มีรากฐานจากแนวคิดที่ว่าผู้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการใด ๆ ของรัฐ จะต้องเป็นผู้เสียภาษีเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการเหล่านั้น ตามสัดส่วนหรือขนาดของประโยชน์ที่ตนได้รับ กล่าวคือ ผู้ใดได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐมากก็ต้องเสียภาษีให้กับรัฐมาก ในขณะที่ผู้ที่ได้รับประโยชน์จากสินค้าหรือบริการของรัฐน้อยก็ควรที่จะเสียภาษีน้อย ส่วนผู้ที่ไม่ได้รับประโยชน์ก็ไม่ควรที่จะต้องเสียภาษีเป็นต้น ตัวอย่างเช่น การเก็บค่าธรรมเนียมการใช้ถนนหรือทางบางสาย อาทิ ค่าทางด่วน<sup>33</sup> หรือค่าใบอนุญาตทำการต่าง ๆ เป็นต้น แม้การจัดเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์จะมีข้อดีที่ว่าจำนวนภาษีที่จัดเก็บจะสอดคล้องกับขนาดของผลประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีแต่ละรายได้รับจากการใช้จ่ายในการผลิตสินค้าหรือบริการของรัฐ แต่ก็มีข้อยุ่งยากในทางปฏิบัติหลายประการ ที่สำคัญก็คือสินค้าหรือบริการสาธารณะหลายอย่างที่รัฐจัดสรรให้กับประชาชนนั้น ไม่อาจกำหนดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ เช่น การป้องกันประเทศ กระบวนการยุติธรรม เป็นต้น นอกจากนี้

---

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

<sup>33</sup> *การคลังรัฐบาล (Ec 341)* (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

แม้สินค้าและบริการสาธารณะบางอย่างจะสามารถวัดมูลค่าของประโยชน์ที่แต่ละคนได้รับได้ ก็ยังมีปัญหาว่าควรจะเก็บภาษีตามหลักผลประโยชน์หรือไม่ เพราะประโยชน์ดังกล่าวเป็นประโยชน์ทางสังคม เช่น การเก็บค่าบำรุงการศึกษาที่รัฐจัดสรรให้ตามค่าใช้จ่าย<sup>34</sup>

(2) หลักความสามารถในการเสียภาษี (Ability To Pay Principle)

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

(ก) หลักความเป็นธรรมตามแนวนอน (Horizontal Equity)

หมายถึงการเสียภาษีที่เท่ากัน สำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะแวดล้อมเหมือนกัน ภาวะแวดล้อมนี้จะหมายถึงภาวะประเภทใด นั่นก็สุดแล้วแต่จะตกลงกัน เช่น ถ้ายึดเงินได้เป็นดัชนีตามความสามารถในการเสียภาษีแล้ว บุคคลที่มีรายได้เท่ากัน ก็ต้องเสียภาษีที่เท่ากัน เป็นต้น

(ข) หลักความเป็นธรรมตามแนวตั้ง (Vertical Equity) หมายถึง

การเสียภาษีในระดับที่ต่างกัน สำหรับบุคคลที่อยู่ในภาวะที่ไม่เหมือนกัน หลักความสามารถตามแนวนอนนี้ ตรงข้ามกับหลักความสามารถตามแนวตั้ง เช่น บุคคลที่มีเงินได้แตกต่างกัน ควรต้องเสียภาษีที่แตกต่างกันด้วย เป็นต้น ภาษีที่เป็นไปตามหลักความเป็นธรรมตามแนวตั้งนั้นจะเห็นได้จากอัตราภาษีที่ใช้จะเป็นอัตราภาษีก้าวหน้า (Progressive Tax Rates)

นอกจากนี้การจัดเก็บภาษีที่จะก่อให้เกิดความยุติธรรมนั้น ต้องมี

เจ้าหน้าที่เก็บภาษีที่มีความซื่อสัตย์สุจริตและมีประสิทธิภาพ สามารถทำการจัดเก็บภาษีตามที่กฎหมายกำหนดไว้ได้อย่างทั่วถึงและไม่มีการเลือกปฏิบัติ โดยพยายามป้องกันมิให้มีการหลบหลีกภาษีโดยไม่ผิดกฎหมาย (Tax Avoidance) อย่างได้ผล<sup>35</sup>

<sup>34</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 73). เล่มเดิม.

<sup>35</sup> มหาวิทยาลัยราชภัฏเพชรบูรณ์. (ม.ป.ป.). *โครงสร้างรายรับของรัฐบาลและแนวคิดเกี่ยวกับภาษีอากร*.

### 2.1.3.2 หลักความแน่นอน (Certainty)

ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมิน และวิธีการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน ซึ่งความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายที่แน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถคำนวณได้ว่าตน จะต้องเสียภาษีเท่าใด ขณะเดียวกันผู้จัดเก็บภาษีต้องตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัด มิใช่ใช้อำนาจตามอำเภอใจในการกำหนดจำนวนภาษี<sup>36</sup> ซึ่งสามารถแบ่งได้ 4 ประการ<sup>37</sup> คือ

1. ความแน่นอนว่าภาระภาษีตกแก่ผู้ใด (Certainty of Incidence) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีความแน่นอนว่าต้องการให้ภาระภาษีที่แท้จริงตกแก่ผู้ใด ซึ่งจะทำให้สะดวกแก่เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีในการตีความกฎหมาย

2. ความแน่นอนในเรื่องความรับผิดชอบในจำนวนภาษี (Certainty of Liability) คือ กฎหมายภาษีอากรต้องมีหลักเกณฑ์ที่แน่ชัดเพื่อให้ผู้เสียภาษีสามารถกำหนดหรือคำนวณภาระภาษีของตนได้

3. ความแน่นอนในเรื่องขอบเขตที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษี คือ ควรมีขอบเขตหรือจุดแบ่งที่แน่นอนระหว่างการกระทำที่เป็นการหนีภาษี (Tax Evasion) ซึ่งเป็นการกระทำผิดกฎหมาย กับการหลบหลีกภาษี (Tax Avoidance) ซึ่งไม่ถือว่าเป็นผิดกฎหมายและความแน่นอนในขอบเขตที่เจ้าพนักงานผู้เก็บภาษีสามารถปฏิเสธหรือไม่ยอมรับเทคนิคที่ใช้ในการหนีภาษีหรือหลบหลีกภาษี

4. ความแน่นอนในการคาดการณ์ภาษีที่จะเก็บได้ในแต่ละปีภาษี คือ กฎหมายภาษีอากรควรมีความแน่นอนจนกระทั่งหน่วยงานซึ่งมีหน้าที่เก็บภาษีสามารถคาดการณ์ได้ถึงจำนวนภาษีที่เก็บได้ในปีหนึ่ง ๆ

หากระบบภาษีอากรมีความแน่นอนและชัดเจนดังกล่าวแล้ว ย่อมทำให้

เกิดต้นทุนที่ต่ำในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและการบริหารจัดการเก็บภาษี สร้างความสมัครใจในการเสียภาษีอากรได้ดีขึ้น เพราะทางด้านผู้เสียภาษีเอง ก็ได้รับประโยชน์จากการตัดสินใจและการวางแผนล่วงหน้าได้อย่างถูกต้อง ความชัดเจนในลักษณะนี้ นอกจากจะชัดเจนในตัวของกฎหมายแล้ว ยังจะต้องชัดเจนในวิธีปฏิบัติจัดเก็บอีกด้วย เป็นการขัดขวางโอกาสในการหลบหลีกและหนีภาษี ขัดขวางต่อการใช้อำนาจตามอำเภอใจ การเรียกและรับสินบนของ

<sup>36</sup> จาก *บันทึกคำบรรยายวิชากฎหมายภาษีอากรชั้นสูง*, โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2553, กรุงเทพฯ.

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

เจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษี กฎหมายภาษีที่ง่ายและแน่นอนชัดเจน จึงช่วยสนับสนุนความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>38</sup>

#### 2.1.3.3 หลักความสะดวกในการจ่ายภาษี (Convenience of Payment)

ภาษีอากรที่ดีต้องสะดวกแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการจัดเก็บ มีการเรียกเก็บตามช่วงเวลาให้เหมาะสม ได้แก่ ช่วงเวลาที่ผู้เสียภาษีมียรายได้เข้ามา และมีการอำนวยความสะดวกแก่ผู้เสียภาษีอากรมากที่สุด<sup>39</sup> เช่น กำหนดสถานที่ที่รับชำระภาษีไว้ให้สะดวกต่อผู้เสียภาษี การจัดหาแบบฟอร์มการชำระภาษีให้เพียงพอต่อความต้องการ อีกทั้งวิธีการจัดเก็บภาษีควรมีแนวการจัดเก็บภาษีที่เข้าใจง่าย กฎหมายและระเบียบข้อบังคับตลอดจนแบบพิมพ์รายการต่าง ๆ ต้องง่ายแก่การทำความเข้าใจและกรอกรายการ ไม่ควรสร้างความยุ่งยากเพื่อสร้างความจงใจให้ประชาชนเกิดความสมัครใจและความเต็มใจในการเสียภาษีให้แก่รัฐได้เป็นอย่างดี

#### 2.1.3.4 หลักความประหยัด (Economy of Collection)

หลักความประหยัดนี้ หมายถึงการบริหารงานเกี่ยวกับจัดการเก็บภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายให้น้อยที่สุด ทั้งด้านผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี แต่ให้ได้รับผลประโยชน์มากที่สุด เพราะถ้าเสียค่าใช้จ่ายมากก็หมายความว่ารายได้ที่รัฐบาลจะนำไปใช้ในการบริหารประเทศที่ต้องลดน้อยลง ส่วนด้านผู้เสียภาษีต้องเสียค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับภาษีน้อยที่สุดด้วย เพราะในการเสียภาษีนอกจากค่าภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องเสียแล้ว ผู้เสียภาษีต้องแบกรับภาระค่าใช้จ่ายอื่น ๆ อีก เช่น ค่าทำบัญชี ค่าตรวจสอบบัญชี ค่าคำปรึกษากฎหมายภาษีอากร ฯลฯ ซึ่งหากต้องเสียค่าใช้จ่ายดังกล่าวมาก อาจทำให้ผู้เสียภาษีอยากหลบหลีกภาษีหรือหนีภาษีได้<sup>40</sup>

นอกจากหลักการภาษีอากรที่ดี 4 ประการ ตามที่ Adam Smith ได้เสนอไว้

ข้างต้นนั้น ในยุคต่อ ๆ มา ได้มีนักเศรษฐศาสตร์การคลังหลายท่าน เห็นว่าสมควรเพิ่มหลักเกณฑ์อีกหลายประการเพื่อให้เหมาะสมกับยุคสมัยที่เปลี่ยนแปลงไปในปัจจุบัน<sup>41</sup> ดังนี้

#### 2.1.3.5 หลักความยืดหยุ่น (Flexibility)

ภาษีอากรที่ดีจะต้องสามารถปรับรูปแบบต่าง ๆ เกี่ยวกับภาษีอากรให้สอดคล้องกับสภาวะทางเศรษฐกิจและการเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นภายในรัฐในช่วงระยะเวลาหนึ่งให้เหมาะสม เช่น สภาวะเศรษฐกิจตกต่ำ ซึ่งส่งผลให้รายได้ของประชาชนลดต่ำลงด้วย อัตราภาษีที่จัดเก็บก็ควรต้อง

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

<sup>39</sup> การคลังรัฐบาล (Ec 341) (น. 19). เล่มเดิม.

<sup>40</sup> แหล่งเดิม.

<sup>41</sup> การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 219-224). เล่มเดิม.

ลดลงด้วย ทั้งนี้ เพื่อจะไม่ก่อให้เกิดภาระต่อผู้เสียภาษีมากเกินไป หรือในภาวะเงินเฟ้อ ภาษีอากรควรมีโครงสร้างที่ส่งผลให้เก็บภาษีมากขึ้น เพื่อลดการใช้จ่ายของประชาชน เป็นต้น นอกจากนี้หลักความยืดหยุ่นนี้ยังสามารถนำมาใช้เป็นเครื่องมือในการควบคุมภาวะทางเศรษฐกิจของรัฐและรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจของสังคม ตลอดจนสามารถกำหนดนโยบายเกี่ยวกับสินค้าและบริการในรัฐได้ เช่น หากรัฐประสงค์จะควบคุมสินค้าชนิดหนึ่งให้มีมากเกินไป รัฐก็อาจกำหนดให้สินค้าประเภทนั้นเสียภาษีในอัตราที่สูง<sup>42</sup> เป็นต้น

#### 2.1.3.6 หลักอำนาจรายได้ (Productivity)

ภาษีที่ดีสำหรับรัฐควรเป็นภาษีที่สามารถทำรายได้ได้อย่างเพียงพอแก่รัฐ<sup>43</sup> ลักษณะภาษีอากรที่จะอำนาจรายได้ให้กับรัฐได้ดี ดังนี้

ประการแรกจะต้องเป็นภาษีอากรที่มีฐานกว้าง กล่าวคือ ต้องครอบคลุมจำนวน

ผู้เสียภาษีอากรจำนวนมาก และในขณะเดียวกันฐานภาษีที่ใช้เรียกเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรแต่ละรายจะต้องมีขนาดใหญ่ด้วย ภาษีอากรที่มีฐานกว้างเช่นนี้ จะทำรายได้ให้กับประเทศได้สูง โดยที่ไม่จำเป็นต้องใช้อัตราภาษีที่สูงเท่าใดนัก ซึ่งจะลดผลกระทบกระเทือนต่อการทำงาน การออม ฯลฯ ของประชาชนลงได้ นับว่าเหมาะสมกับประเทศที่กำลังพัฒนา

ประการที่สอง อัตราภาษีที่ใช้หากเป็นอัตราภาษีลักษณะก้าวหน้าเมื่อฐานภาษีมี

ขนาดใหญ่ขึ้น จะทำให้รัฐบาลได้รับรายได้ภาษีอากรมากขึ้นในสัดส่วนที่สูงกว่าการขยายตัวของฐานภาษี<sup>44</sup>

#### 2.1.3.7 หลักความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจ (Economic Neutrality)

ภาษีอากรที่รัฐจัดเก็บจะต้องมีลักษณะเป็นกลางในทางเศรษฐกิจให้มากที่สุด เพราะการเก็บภาษีอากรมาใช้จ่ายมีผลเท่ากับไปจำกัดการบริโภคหรือการผลิตของผู้เสียภาษีอากรเท่าจำนวนภาษีอากรที่จัดเก็บ ดังนั้นภาษีอากรที่ดีจึงไม่ควรเข้าไปยุ่งเกี่ยวหรือบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการประกอบกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี<sup>45</sup> กล่าวคือไม่ควรมีผลกระทบกระเทือนรูปแบบการบริโภค หรือการออม การแข่งขันผลิตสินค้าและบริการของผู้เสียภาษี ตลอดจนการทำงานกลไกของตลาดหรือกระทบกระเทือนแต่ัน้อยที่สุด<sup>46</sup>

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

<sup>43</sup> การคลังรัฐบาล (Ec 341) (น. 133). เล่มเดิม.

<sup>44</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 79). เล่มเดิม.

<sup>45</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 52). เล่มเดิม.

<sup>46</sup> จาก กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 23), โดย วิทย์ ดันตยกุล, 2528, กรุงเทพฯ: สำนักอบรมศึกษากฎหมายนิติบัณฑิตสภา.

แต่ปัจจุบันภาษีอากรถูกใช้เป็นเครื่องมือดำเนินการเพื่อให้บรรลุเป้าหมายทางเศรษฐกิจด้านต่าง ๆ ดังนั้นในบางขณะรัฐบาลจึงได้ตั้งใจใช้ความไม่เป็นกลาง ในทางเศรษฐกิจของภาษีอากรบางประเภทเป็นเครื่องมือในการดำเนินนโยบาย ซึ่งความเป็นกลางหรือไม่เป็นกลางทางเศรษฐกิจของภาษีอากรใด อาจพิจารณาได้จากผลกระทบกระเทือนทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นในด้านต่าง ๆ เช่น ในด้านการบริโภค การออมหรือการผลิต เป็นต้น

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

ในด้านการออมและการลงทุนรัฐอาจใช้ความไม่เป็นกลางทางภาษีอากรกระตุ้นให้เกิดการออมและการลงทุนในรูปแบบที่ต้องการ เช่น เก็บภาษีเงินปันผลจากบริษัทที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ในลักษณะพิเศษกว่าเงินปันผลที่จ่ายจากบริษัททั่วไป

ในด้านการผลิต รัฐอาจลดภาษีอากรให้แก่อุตสาหกรรมที่รัฐบาลต้องการให้ลงทุนการผลิตหรือเก็บภาษีต่ำกว่าอุตสาหกรรมที่มีอยู่แล้วและจำเป็น หรือระหว่างการผลิตที่ใช้เครื่องจักรกับการผลิตที่ใช้แรงงานคน รัฐอาจใช้ความเป็นกลางทางภาษีอากรเป็นเครื่องมือในการเปลี่ยนรูปแบบของการผลิตได้<sup>47</sup>

ตามที่ได้กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าในทางปฏิบัติ ความเป็นกลางในทางเศรษฐกิจที่แท้จริงยากที่จะเกิดขึ้น ดังนั้นนักวิชาการทั้งชาวไทยและชาวตะวันตกจึงมีความเห็นในทำนองเดียวกันว่า ควรใช้วิธีการการเข้าไปแทรกแซงหรือบิดเบือนของของภาษีต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจให้น้อยที่สุด แทนหลักความเป็นกลางอย่างแท้จริง<sup>48</sup>

<sup>47</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 77-78). เล่มเดิม.

<sup>48</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

### 2.1.3.8 หลักความมีประสิทธิภาพ (Efficiency)

1) หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี (Efficiency In Tax Administration and Compliance)

หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี มีหลักว่า ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของเจ้าหน้าที่ (Administrative Costs) และค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี (Compliance Costs) ต้องต่ำที่สุด<sup>49</sup>

ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษี หมายถึง เงินและเวลาที่เจ้าหน้าที่ต้องใช้ในการจัดเก็บภาษี ค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมเจ้าหน้าที่ให้มีความรู้และความเข้าใจเกี่ยวกับกฎหมายและระเบียบในการจัดเก็บภาษี และเพื่อให้มีความรู้ก้าวหน้าทันกับเทคโนโลยีสมัยใหม่ที่นำมาใช้ เพื่อให้บรรลุเป้าหมายในการจัดเก็บภาษี<sup>50</sup> ดังนั้น เพื่อให้รายได้จากการจัดเก็บภาษีให้แก่รัฐบาลมีเพียงพอ ค่าใช้จ่ายหรือต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีควรต้องต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เมื่อเทียบกับรายได้จากการจัดเก็บภาษีที่หาได้<sup>51</sup> พร้อมกันนี้ในการพิจารณาค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีอากรควรพิจารณาประกอบกับประสิทธิภาพในการปฏิบัติงานของหน่วยงานรับผิดชอบการจัดเก็บภาษีอากรด้วย หากหน่วยงานดังกล่าวสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้ทั่วถึงและเต็มเม็ดเต็มหน่วย ก็จะมีส่วนช่วยยกระดับความสามารถจัดเก็บภาษีจากผู้เสียภาษีอากรได้สูงขึ้นและจะช่วยลดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้เสียภาษีอากรได้<sup>52</sup>

นอกจากนี้ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี อันถือเป็นภาระที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีนอกเหนือจากจำนวนภาษีที่ต้องจ่าย ซึ่งได้แก่ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล<sup>53</sup> ในกรณีที่ผู้เสียภาษีต้องใช้เวลาและใช้จ่ายเงินมากขึ้น เนื่องจาก กฎหมายและระเบียบที่ซับซ้อน อันทำให้เงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะนำไปจ่ายลดน้อยลงและอาจทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษี ซึ่งนำไปสู่การหลบหลีกภาษีและหนีภาษี มีผลทำให้รัฐบาลสูญเสียรายได้จากการจัดเก็บภาษีเป็นจำนวนมาก<sup>54</sup> แต่ถ้าประชาชน โดยทั่วไปมีความสมัครใจในการเสีย

<sup>49</sup> จาก การบริหารจัดการแนวความคิดและทางเลือกร่วมสมัย (น. 120), โดย จิรศักดิ์ รอดจันทร์, 2552, กรุงเทพฯ: ศูนย์วิจัย มหาวิทยาลัยธุรกิจบัณฑิตย์.

<sup>50</sup> แหล่งเดิม.

<sup>51</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>52</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 82). เล่มเดิม.

<sup>53</sup> แหล่งเดิม.

<sup>54</sup> แหล่งเดิม.

ภาษีอากรสูงขึ้น ก็จะทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้เต็มเม็ดเต็มหน่วย ค่าใช้จ่ายในการติดตามจัดเก็บภาษีอากรก็จะลดต่ำลงด้วย<sup>55</sup> ดังนั้น การบริหารการจัดเก็บภาษีอย่างมีประสิทธิภาพย่อมป้องกันการรั่วไหลของเงินรายรับจากภาษีอากรได้อย่างมาก<sup>56</sup>

## 2) หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ (Economic Efficiency)

หลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ มีหลักว่า ภาษีต้องก่อให้เกิดผลกระทบที่ไม่ได้ตั้งใจให้เกิดแก่ผู้เสียภาษีน้อยที่สุด (Minimum Unintended Effect) หรือก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจอันนำมาซึ่งผลไม่จงใจให้ผู้เสียภาษีทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจน้อยที่สุด (The Disincentive Effect)<sup>57</sup> หากการจัดเก็บภาษีทำให้ผู้เสียภาษีตัดสินใจที่จะไม่ทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ เนื่องจากกิจกรรมดังกล่าวถูกจัดเก็บภาษี อาทิเช่น ไม่อยากทำงานหรือทำงานน้อยลง หรือบรรดาธุรกิจต่าง ๆ หดความต้องการที่จะลงทุนเพราะเกรงว่าผลกำไรที่ได้รับ ภายหลังจากหักภาษีแล้วจะไม่คุ้มค่า<sup>58</sup> เช่นนี้ถือว่าภาษีเป็นอุปสรรคต่อความวิริยะอุตสาหะของประชาชนที่จะทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจ หรือทำงาน หรือประกอบอาชีพ หรือทำธุรกิจในรูปแบบที่สร้างรายได้ เรียกว่า “ปรากฏการณ์ยับยั้งการสร้างรายได้” (Earnings-Restraining Phenomenon) ซึ่งทำให้รัฐบาลได้รับรายได้จากการจัดเก็บภาษีในจำนวนที่น้อยลง นำไปสู่ปรากฏการณ์ที่เรียกว่า “ปรากฏการณ์การลดรายได้จากการจัดเก็บภาษี” (Revenue-Reducing Phenomenon) ซึ่งในทางเศรษฐศาสตร์ ถือว่าเป็นความสูญเสียเปล่าทางเศรษฐกิจ (Deadweight Loss)<sup>59</sup>

ดังนั้น บทบัญญัติของกฎหมายที่ก่อให้เกิดการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของประชาชนต้องมีจำนวนไม่มาก เพื่อให้รัฐบาลสามารถจัดเก็บภาษีได้อย่างเพียงพอตามความต้องการ<sup>60</sup>

จากการศึกษาหลักของภาษีอากรที่ดี พิจารณาได้ว่าลักษณะที่ดีทางภาษีตามหลักต่าง ๆ ไม่สามารถมีอยู่พร้อม ๆ กันในภาษีชนิดหนึ่งชนิดใดได้ ดังนั้น ในการนำหลักที่ดีทางภาษีอากรเหล่านี้ไปใช้จึงต้องคำนึงถึงแนวนโยบายของรัฐรวมทั้งสภาพทางเศรษฐกิจและปัจจัยในด้านต่าง ๆ ร่วมกัน

<sup>55</sup> แหล่งเดิม.

<sup>56</sup> การภาษีอากร ในคำบรรยายคณะกรรมการรัฐศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (น. 13). เล่มเดิม.

<sup>57</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 40). เล่มเดิม.

<sup>58</sup> จาก เศรษฐศาสตร์การภาษีอากร 1 (น. 39), โดย ปรีดา นาคเนาวิทิม, 2531, กรุงเทพฯ: คณะเศรษฐศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>59</sup> แหล่งเดิม.

<sup>60</sup> แหล่งเดิม.

#### 2.1.4 นโยบายภาษีอากร

ภาษีอากรถือเป็นเครื่องมือสำคัญที่จะช่วยส่งเสริมการดำเนินการนโยบายเพื่อส่วนรวม<sup>61</sup> ซึ่งหากได้มีการวางนโยบายภาษีอากรให้ถูกต้องแล้ว “ภาษีอากร” ยังสามารถเปลี่ยนแปลงโครงสร้างทางการเมืองและทางสังคมไปในทิศทางที่ต้องการได้อย่างมีประสิทธิภาพด้วย<sup>62</sup> ดังนั้น เพื่อให้บรรลุเป้าหมายดังกล่าว รัฐจึงนำนโยบายภาษีอากรมาใช้ในการบริหาร งานทางเศรษฐกิจ ดังนี้

##### 2.1.4.1 ภาษีอากรเพื่อการส่งเสริมความเจริญเติบโตทางเศรษฐกิจ

การเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจอาจเกิดขึ้นได้หลายทาง เช่น มีการสร้าง สมทุนมากขึ้น การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี การเพิ่มคุณภาพของแรงงาน ฯลฯ การใช้ระบบภาษีอากรเพื่อส่งเสริมความเจริญทางเศรษฐกิจทำได้หลายประการ ดังนี้<sup>63</sup>

(1) การใช้นโยบายภาษีอากรเพื่อให้มีเงินออมมากขึ้น สำหรับนำไปลงทุนนั้น ทำได้หลายกรณี เช่น การลดหรือยกเว้นภาษีอากรสำหรับการลงทุนในกิจการที่ต้องการส่งเสริมหรือเพิ่มการผลิต ให้สิทธิพิเศษจากภาษีอากรเป็นการทั่วไป เช่น ให้หักค่าเสื่อมราคาในอัตราเร่ง การให้หักค่าลดหย่อนเพื่อการลงทุนออกจากกำไรสุทธิ การให้ผลการขาดทุนไปหักกำไรสุทธิในปีต่อไป เป็นต้น<sup>64</sup>

(2) การพัฒนาเทคโนโลยี การนำเทคโนโลยีใหม่ ๆ มาใช้จะทำให้เพิ่มขีด

ความสามารถในการผลิตสูงขึ้น มาตรการทางด้านภาษีอากรอาจกระทำได้หลายทาง เช่น กำหนดค่าใช้จ่ายในการพัฒนาและค้นคว้า ออกจากกำไรสุทธิ การยกเว้นภาษีหรือลดภาษีที่เรียกเก็บจากค่าสิทธิเป็นการจูงใจให้นำเข้าด้านเทคโนโลยี เป็นต้น<sup>65</sup>

(3) การพัฒนาแรงงาน การพัฒนาฝีมือแรงงานจะทำให้ยกระดับ

ความสามารถในการผลิต มาตรการทางภาษีอากรอาจทำได้หลายวิธี เช่น ยกเว้นภาษีหรือลดภาษีให้แก่สถานศึกษาที่สอนวิชาชีพ ให้การลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีในด้านการศึกษาของตนเองและบุตร ลดภาษีอุปกรณ์การศึกษาต่าง ๆ เป็นต้น<sup>66</sup>

<sup>61</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 29). เล่มเดิม.

<sup>62</sup> จาก “นโยบายภาษีอากร,” บทความทางวิชาการ สาขาเศรษฐศาสตร์และเศรษฐศาสตร์เกษตร เสนอใน การประชุมทางวิชาการครั้งที่ 22 มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์ (น. 257), โดย อรรถ ธรรมโน, 2527, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยเกษตรศาสตร์.

<sup>63</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 30). เล่มเดิม.

<sup>64</sup> แหล่งเดิม.

<sup>65</sup> แหล่งเดิม.

(4) การพัฒนาทรัพยากรต่าง ๆ การใช้นโยบายภาษีอากรในการช่วย

พัฒนาทรัพยากร ส่งเสริมให้มีการขุดค้น สำรวจทรัพยากรธรรมชาติ อาจกระทำได้โดยการยอมให้นำค่าใช้จ่ายในการสำรวจ หรือค่าใช้จ่ายเพื่อการลงทุน มาหักออกจากกำไรสุทธิ<sup>67</sup>

2.1.4.2 ภาษีอากรเพื่อการจัดสรรการใช้ทรัพยากรให้เหมาะสม

การจัดสรรการใช้ทรัพยากรของผู้บริโภคเป็นการขัดต่อเสรีภาพในการเลือกบริโภค<sup>68</sup> แต่ถ้าทรัพยากรของชาติที่มีอยู่อย่างจำกัด ถูกนำไปใช้ในทางที่ไม่เหมาะสม อาจก่อให้เกิดอุปสรรคต่อการพัฒนาทางเศรษฐกิจได้ นโยบายภาษีอากรจึงถูกนำมาใช้เพื่อจัดสรรการใช้ทรัพยากรของชาติให้เหมาะสม<sup>69</sup>

กรณีแรก คือ จำกัดการผลิตและการบริโภคสินค้าที่ไม่มีประโยชน์ ได้แก่ สินค้าที่ไม่จำเป็นแก่การครองชีพ บริโภคแล้วเป็นโทษต่อร่างกาย สินค้าหรือบริการที่ฟุ่มเฟือย รัฐบาลจะใช้ภาษีอากรลดการบริโภคโดย การเก็บภาษีในอัตราที่สูงกว่าสินค้าอื่น ทำให้สามารถนำทรัพยากรส่วนที่ลดลง ไปใช้ผลิตสินค้าหรือบริการที่เป็นประโยชน์แก่สังคมมากขึ้น<sup>70</sup> ยิ่งกว่านั้น ของฟุ่มเฟือย มักจะต้องสั่งเข้ามาจากต่างประเทศ การจำกัดการบริโภคที่ได้ผลนอกจากจะเป็นการสงวนเงินตราต่างประเทศแล้วหากผู้บริโภคหันมาใช้สิ่งจำเป็นกว่าที่ผลิตภายในประเทศแทน จะช่วยการส่งเสริมให้คนมีงานทำในประเทศมากขึ้น<sup>71</sup>

กรณีที่สอง คือ การส่งเสริมให้มีการผลิตและการบริโภคสินค้าที่มีประโยชน์ ได้แก่ สินค้าที่จำเป็นแก่การยกเว้นหรือลดภาษีให้ต่ำกว่าสินค้าประเภทอื่น หากสินค้าใดที่เป็นประโยชน์ รัฐบาลจะใช้ภาษีอากรเป็นเครื่องมือส่งเสริมให้มีการผลิตสินค้านั้นมากขึ้น จะได้นำทรัพยากรที่มีอยู่ ออกมาใช้ในการผลิตให้มากขึ้น หรือส่งเสริมให้มีการบริโภคโดยการลดอัตราภาษี เพื่อให้สินค้านั้นมีราคาถูกลง มีผู้บริโภคมกมากขึ้น ผลิตมากขึ้น ใช้ทรัพยากรที่มีอยู่ให้เป็นประโยชน์มากขึ้น<sup>72</sup> เช่น การใช้ที่ดิน หากรัฐบาลเห็นว่าพืชใด มีความจำเป็นต่อประชาชนส่วนรวม เป็นสินค้าส่งออกสำคัญ อาทิ ข้าว รัฐบาลอาจส่งเสริมการผลิต โดยการจัดเก็บภาษีที่ดินในอัตราต่ำ เป็นต้น<sup>73</sup>

<sup>66</sup> กฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 1-7 (น. 154). เล่มเดิม.

<sup>67</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 34). เล่มเดิม.

<sup>68</sup> แหล่งเดิม.

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

<sup>70</sup> แหล่งเดิม.

<sup>71</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 35). เล่มเดิม.

<sup>72</sup> การภาษีอากรธุรกิจ (น. 4). เล่มเดิม.

<sup>73</sup> คำอธิบายกฎหมายการค้า (น. 145). เล่มเดิม.

ในบรรดาภาษีอากรที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดการบริโภคนั้น ภาษีทางตรงซึ่งได้แก่ ภาษีเงินได้มีผลช่วยจำกัดการบริโภคโดยทำให้ผู้มีเงินได้เหลือเงินที่นำไปใช้จ่ายน้อยลง การขึ้นอัตราภาษีเงินได้จึงมีผลอยู่บ้าง แต่ได้ผลไม่เต็มที่เพราะผู้มีเงินได้อาจใช้จ่ายเท่าเดิม แต่ลดการออมลงไปเป็นการชดเชย นอกจากนั้น การขึ้นอัตราภาษีเงินได้ไม่มีผลที่จะกำหนดให้ลดการบริโภคสินค้าตามชนิดที่รัฐบาลต้องการ ฉะนั้น การจำกัดการบริโภคต้องอาศัยภาษีทางอ้อมเป็นสำคัญ แต่ภาษีทางอ้อมบางชนิด เช่น ภาษีการขายทั่วไป ซึ่งเก็บจากสินค้าทุกชนิดในอัตราเท่ากัน ไม่มีผลกำหนดสินค้าที่จะให้ลดการบริโภคได้เช่นกัน ภาษีทางอ้อมที่ได้ผลมากที่สุดจึงได้แก่ภาษีที่เก็บเป็นรายสินค้าในอัตราที่แตกต่างกันตามความจำเป็นที่ให้ลดการบริโภคหรือตามลักษณะฟุ่มเฟือยมากน้อยเพียงใด<sup>74</sup>

#### 2.1.4.3 ภาษีอากรเพื่อการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ

การรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจคือการรักษาสมดุลทางเศรษฐกิจให้มีความเจริญเติบโตอย่างสม่ำเสมอปราศจากภาวะเงินเฟ้อและเงินฝืด<sup>75</sup>

คำว่า “ภาวะเงินเฟ้อ” หมายถึง ภาวะที่มีความต้องการซื้อสินค้าของผู้บริโภคมากกว่าสินค้าที่ผลิตได้<sup>76</sup> แสดงออกโดยการขึ้นราคาของสินค้าและบริการต่าง ๆ อย่างไม่หยุดยั้ง ลักษณะที่ปัจจัยการผลิตทำงานเต็มที่และไม่มีการว่างงานของภาวะเงินเฟ้อนั้น ถ้าเป็นภาวะเงินเฟื่อน้อย ๆ ก็อาจมีผลดี ในการทำให้คนมีงานทำและใช้ปัจจัยอื่นได้เต็มที่ แต่ถ้ามีเงินเฟ้อในอัตราสูงจะเกิดผลเสียในด้านการวางแผนการผลิตและในด้านความเป็นธรรมทางรายได้ของประชาชน ตัวอย่างเช่น การรับทำงานระยะยาว เช่น การก่อสร้างและการผลิตขนาดใหญ่ที่ต้องมีแผนล่วงหน้า นาน ๆ ไม่อาจคำนวณต้นทุนได้ถูกต้องเนื่องจากของขึ้นราคาเพิ่มขึ้นเรื่อย ๆ หรือ ผู้ที่มีรายได้คงที่ อาทิ ลูกจ้างหรือผู้รับบำนาญหรือ ผู้รับดอกเบี้ย จะถูกกระทบกระเทือนจากการที่ค่าของเงินต่ำลง<sup>77</sup>

ส่วน “ภาวะเงินฝืด” นั้น หมายถึง ภาวะที่ความต้องการของผู้ซื้อสินค้านั้นน้อยกว่าความต้องการขาย ในขณะที่สินค้าได้ผลิตเต็มที่แล้ว<sup>78</sup> แสดงออกโดยภาวะการว่างงาน คนมีรายได้น้อยลง

<sup>74</sup> กฎหมายเกี่ยวกับภาษีอากร (น. 35). หน้าเดิม.

<sup>75</sup> คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 146). เล่มเดิม.

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

<sup>77</sup> คำอธิบายกฎหมายการคลัง (น. 147). เล่มเดิม.

<sup>78</sup> ลักษณะการภาษีอากร (เอกสารประกอบคำบรรยาย วิชา BUS 216 ของคณะบริหารธุรกิจ มหาวิทยาลัยศรีปทุม) (น. 37). เล่มเดิม.

ราคาสินค้าและบริการต่าง ๆ มีแนวโน้มลดลง เป็นการสูญเสียที่ทำให้ความเจริญเติบโตในทางเศรษฐกิจชะงัก<sup>79</sup>

ดังนั้น รัฐบาลจึงมีบทบาทในการรักษาเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ โดยการพยายามรักษาระดับรายได้ของประชาชนทั้งประเทศให้อยู่ในระดับที่เหมาะสม กรณีภาวะเงินเฟ้อเพราะประชาชนมีอำนาจซื้อสูง รัฐบาลอาจเก็บภาษีให้มากขึ้นเพื่อให้รายได้ของประชาชนลดลง การบริโภคก็จะลดลง ลดปัญหาเงินเฟ้อได้ ส่วนในกรณีภาวะเงินฝืด อันเกิดจากปริมาณเงินหรืออำนาจซื้อของประชาชนมีน้อย รัฐบาลก็อาจจะลดภาษีลงเพื่อให้ประชาชนมีรายได้หลังจากหักภาษีมากขึ้น เป็นการเพิ่มอำนาจซื้อให้กับประชาชน ช่วยลดปัญหาเงินฝืดได้<sup>80</sup>

#### 2.1.4.4 ภาษีอากรเพื่อการกระจายรายได้และทรัพย์สิน

หากการแบ่งรายได้และทรัพย์สินเป็นไปด้วยความไม่เป็นธรรมก็จะทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำค่าสูงของบุคคลในทางเศรษฐกิจ สาเหตุของความไม่เป็นธรรมในการกระจายรายได้ ได้แก่ การกระจายรายได้ไม่มีความเสมอภาค ช่องว่างด้านรายได้ระหว่างคนรวยและคนจนยังกว้าง และสาเหตุสำคัญที่ทำให้เกิดความเหลื่อมล้ำหรือไม่เสมอภาคด้านรายได้ คือความแตกต่างระหว่างปัจเจกชน เช่น สิ่งที่เกิดแต่เกิด ความชำนาญความสามารถที่ติดตัวมา วุฒิการศึกษา ความมุ่งมั่นในการทำงานและการออมเงิน ลักษณะเฉพาะตัวของแต่ละคน ความแตกต่าง เพศ อายุ เชื้อชาติ ความพิการ เป็นต้น<sup>81</sup> วิธีการแก้ไขความเหลื่อมล้ำค่าสูงของบุคคลในทางเศรษฐกิจซึ่งวัดจากรายได้และทรัพย์สินนั้น ต้องอาศัยรัฐบาลซึ่งมีอำนาจที่จะทำได้โดยการใช้วิธีการจัดเก็บภาษี โดยการเก็บภาษีจากผู้มีรายได้ในอัตราก้าวหน้าภายใต้หลักความสามารถในการจ่ายเพื่อให้บรรลุเป้าหมายการกระจายรายได้ครั้งใหม่ที่เป็นธรรม<sup>82</sup>

## 2.2 หลักการจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคล

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

<sup>79</sup> คำอธิบายกฎหมายการค้า (น. 149). เล่มเดิม.

<sup>80</sup> การภาษีอากรธุรกิจ (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

<sup>81</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 12-13). เล่มเดิม.

<sup>82</sup> แหล่งเดิม.

เครื่องมือทางภาษีอากรของรัฐ<sup>83</sup> จากการศึกษาสาระสำคัญและขอบเขตในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทย สามารถสรุปได้ดังนี้

#### 2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามคำนิยามในประมวลรัษฎากรมาตรา 39 จำแนกได้ 6 ประเภท<sup>84</sup> คือ

##### 2.2.1.1 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย ได้แก่

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

นิติบุคคลดังกล่าวต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ที่เกิดขึ้นทั้งในและนอกประเทศ กล่าวคือ ในกรณีที่นิติบุคคลนั้น มีสาขาในต่างประเทศจะต้องนำกำไรสุทธิของสาขาในต่างประเทศมารวมกับกำไรสุทธิของสำนักงานใหญ่ (ตามประมวลรัษฎากรมาตรา 66)

##### 2.2.1.2 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ ได้แก่

(1) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย

(2) บริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ กระทำกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทยและกิจการที่ทำนั้นเป็นกิจการประเภทการขนส่งผ่านประเทศต่าง ๆ

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

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

<sup>83</sup> จาก *ทฤษฎีภาษีเงินได้นิติบุคคล* (เอกสารการสอนชุดวิชากฎหมายภาษีอากร 1 หน่วยที่ 9) (น. 47-48), โดย สุภรัตน์ ควัฒน์กุล, และ ชาตรี ตันวาณิชกิจ, 2547, นนทบุรี: มหาวิทยาลัยสุโขทัยธรรมาธิราช.

<sup>84</sup> *เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย* (น. 82-84). เล่มเดิม.

หรือผู้กระทำการติดต่อไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดา หรือนิติบุคคลเป็นผู้มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีแทน (ตาม ประมวลรัษฎากรมาตรา 76 ทวิ)

2.2.1.3 กิจการซึ่งดำเนินการเป็นการค้าหรือหากำไรโดย

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

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีนี้ เป็นการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลขององค์การของรัฐบาลต่างประเทศ ซึ่งส่วนใหญ่จะเป็นองค์การของรัฐบาลประเทศสังคมนิยมที่มักจะทำการค้าเหมือนกับบริษัท หรือ ห้างหุ้นส่วนทั่วไป

2.2.1.4 กิจการร่วมค้า ได้แก่ กิจการที่ดำเนินการร่วมกันทางการค้าเพื่อหากำไรระหว่างบุคคลดังต่อไปนี้

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

(เช่น กระทรวง ทบวง) กรม องค์การรัฐบาล รัฐวิสาหกิจ สมาคม มูลนิธิ สหกรณ์ เป็นต้น<sup>85</sup>) กิจการร่วมค้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจะมีการร่วมทุนหรือแบ่งผลกำไรขาดทุนระหว่างผู้ร่วมค้า โดยผู้ร่วมค้าฝ่ายหนึ่งเป็นบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ส่วนอีกฝ่ายอาจเป็นบุคคลธรรมดา คณะบุคคล หรือนิติบุคคลอื่นใดก็ได้ ประมวลรัษฎากรให้ถือว่าเป็นกิจการร่วมค้าจะเสียภาษีในนามของแต่ละบริษัทเป็นเอกเทศมิได้

2.2.1.5 มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ยกเว้นมูลนิธิหรือสมาคมที่รัฐมนตรีได้ประกาศว่าเป็นมูลนิธิของกิจการสาธารณกุศล

2.2.1.6 นิติบุคคลอื่นใดที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดโดยอนุบัญญัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังและได้ประกาศในราชกิจจานุเบกษา

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

จากคำนิยามในประมวลรัษฎากร มาตรา 39 จะเห็นได้ว่าบริษัทจำกัดหรือบริษัทมหาชน จำกัดไม่ว่าจะจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของประเทศไทยหรือจัดตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ต่างก็เป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทยทั้งสิ้น หากเข้ากรณีที่กฎหมายไทยได้บัญญัติให้ต้องเสียภาษีเงินได้ให้แก่ประเทศไทย สำหรับประเทศไทยได้กำหนดอำนาจในการเก็บภาษี โดยอาศัยความสัมพันธ์ สองหลัก คือ

(1) ผู้มีเงินได้นั้นเป็นผู้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย หรือหลักถิ่นที่อยู่ในส่วนที่เกี่ยวกับเงินได้นิติบุคคลถือว่าเป็นนิติบุคคลจดทะเบียนในประเทศไทยหรือได้รับสถานภาพในการเป็นนิติบุคคลจากกฎหมายของประเทศไทย ถือว่าเป็นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย ดังนั้นมีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้จากเงินได้ ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยและที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ<sup>86</sup>

(2) เงินได้นั้นเกิดจากแหล่งในประเทศไทย หรือหลักแหล่งเงินได้ เช่น กำไรของธุรกิจที่ประกอบในประเทศไทย, เงินได้ตามมาตรา 40(2),(3),(4),(5) และ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ถือว่าเป็นเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย<sup>87</sup>

ดังนั้นนิติบุคคลที่มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากเงินได้ทั้งหมดที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทย และที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศ ส่วนนิติบุคคลที่มีได้มีถิ่นที่อยู่ในประเทศไทย มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเฉพาะเงินได้ที่เกิดจากแหล่งในประเทศไทยเท่านั้น เงินได้ที่เกิดจากแหล่งนอกประเทศไทยไม่ต้องเสียภาษี

### 2.2.2 ฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล

ฐานภาษี คือ สิ่งที่รองรับอัตราภาษี หรือฐานในการคำนวณจำนวนภาษีที่ต้องเสีย โดยทั่วไปฐานการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล คือ กำไรสุทธิของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี (มาตรา 65) โดยการคำนวณกำไรสุทธิจะต้องอยู่ภายใต้เงื่อนไขบางประการที่ประมวลรัษฎากรกำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี<sup>88</sup> แต่อย่างไรก็ตามยังมีวิธีการจัดเก็บภาษีนิติบุคคลโดยใช้มาตรการอย่างอื่นด้วย ซึ่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดอัตราภาษีแต่ละฐานไว้ในอัตราที่แตกต่างกัน ดังนี้<sup>89</sup>

<sup>86</sup> เศรษฐศาสตร์ภาษีอากรไทย (น. 82). เล่มเดิม.

<sup>87</sup> แหล่งเดิม.

<sup>88</sup> จาก คำบรรยายเกี่ยวกับภาษีอากร (LW 406) ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง (น. 196), โดย อรวรรณ พจนานุกรม, 2547, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยรามคำแหง.

<sup>89</sup> การภาษีอากรธุรกิจ (น. 107). แหล่งเดิม.

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

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

#### 2.2.2.1 ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ แยกออกได้เป็น 4 กรณี คือ

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายไทย (มาตรา 65 และ มาตรา 66 วรรคแรก) จะต้องเสียภาษีจากกำไรสุทธิที่ได้จากกิจการ<sup>90</sup> หรือเนื่องจากการกิจการ<sup>91</sup> ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี โดยไม่ต้องคำนึงว่าจะเป็นเงินได้จากกิจการหรือเนื่องจากการที่ได้กระทำ ณ ที่ใด ไม่ว่าในราชอาณาจักรหรือนอกราชอาณาจักรก็ตามต้องนำรายได้ทั้งหมดมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้กับประเทศไทย<sup>92</sup>

ตัวอย่างเช่น

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

<sup>90</sup> รายได้จากกิจการ หมายถึง รายได้ที่เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการเป็นรายได้ตามวัตถุประสงค์ของการจัดตั้งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งกรณีบริษัทให้พิจารณาจากหนังสือบริคณห์สนธิ ส่วนกรณีห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลให้พิจารณาจากสัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วน (จาก *คำอธิบายภาษีอากร* (น. 231). แหล่งเดิม.)

<sup>91</sup> รายได้เนื่องจากการ หมายถึง รายได้ที่ไม่ได้เกิดจากการขายสินค้าหรือให้บริการตามปกติของกิจการ แต่เป็นรายได้ที่เกิดขึ้น เนื่องจากการดำเนินงานของกิจการ เช่น รายได้จากดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารหรือพันธบัตรหรือหุ้นกู้ เงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร เงินชดเชยค่าภาษีอากร กำไรจากอัตราแลกเปลี่ยนเงินตรา รายได้จากการขายที่ดินโรงงาน รายได้จากการโอนสิทธิการเช่าตึกสำนักงาน เงินที่ได้รับจากการช่วยเหลือจากบริษัทแม่

<sup>92</sup> จาก *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557* (น. 159-160), โดย กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, 2557, กรุงเทพฯ: เรือนแก้วการพิมพ์.

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

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศและกระทำการกิจการในที่อื่น ๆ รวมทั้งในประเทศไทย ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศดังกล่าว จะต้องนำกำไรสุทธิเฉพาะที่ได้จากการกระทำการกิจการในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>93</sup>

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้างหรือผู้กระทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้น ไม่ว่าจะ เป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคล เป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีเงินได้เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรดังกล่าว<sup>94</sup>

ตัวอย่างเช่น

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

(3) กรณีกิจการซึ่งดำเนินการเป็นทางการค้าหรือหากำไรโดยรัฐบาลต่างประเทศ องค์การของรัฐบาลต่างประเทศหรือนิติบุคคลอื่นที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ<sup>95</sup>

(4) กรณีกิจการร่วมค้า<sup>96</sup>

<sup>93</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 159). เล่มเดิม.

<sup>94</sup> แหล่งเดิม.

<sup>95</sup> แหล่งเดิม.

<sup>96</sup> ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในหัวข้อ 2.5.1.4

2.2.2.2 รอบระยะเวลาบัญชี ผู้มีหน้าที่เสียภาษีจากกำไรสุทธิต้องคำนวณกำไรสุทธิจากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชี หักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดระยะเวลาในรอบระยะเวลาบัญชีหนึ่ง ๆ ไว้ดังนี้<sup>97</sup>

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

(2) รอบระยะเวลาบัญชีซึ่งน้อยกว่า 12 เดือน กรณีที่กฎหมายยินยอมให้รอบระยะเวลาบัญชีน้อยกว่า 12 เดือนได้ มีเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

(ก) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเริ่มตั้งใหม่ จะถือวันเริ่มตั้งถึงวันหนึ่งวันใดเป็นรอบระยะเวลาบัญชีแรกก็ได้

(ข) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล อาจยื่นคำร้องขอเปลี่ยนวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีก็ได้ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรจะเห็นสมควรและสั่งอนุญาต

(ค) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เล็กกัน ให้ถือเอาวันที่เจ้าพนักงานจดทะเบียนเล็กเป็นวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี

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

ในกรณีที่บริษัทเลิกกิจการ และยังชำระบัญชีไม่เสร็จ หากมีกำไรสุทธิเกิดขึ้น จะต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล เพราะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ถือว่าบริษัทยังมีสภาพเป็นนิติบุคคลอยู่ตราบเท่าที่ยังชำระบัญชีไม่เสร็จสิ้น

(3) รอบระยะเวลาบัญชีมากกว่า 12 เดือน ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกิจการ หากผู้ชำระบัญชี

และผู้จัดการไม่สามารถยื่นรายการและเสียภาษีภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ถ้าได้ยื่นคำร้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร ภายใน 30 วัน นับแต่วันที่เจ้าพนักงานนับจดทะเบียนเลิก อธิบดีอาจพิจารณาอนุมัติให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีออกไปได้

<sup>97</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 158-159). เล่มเดิม.

อธิบดีกรมสรรพากร เห็นสมควรสั่งให้ขยายรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เลิกกิจการเป็นการเฉพาะรายได้ (โดยไม่ต้องมีการยื่นคำร้อง)<sup>98</sup>

#### 2.2.2.3 กำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

ตามประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิโดยคำนวณจากรายได้ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี<sup>99</sup> (ในวิธานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่ลงรายละเอียดในการคำนวณรายจ่าย และวิธีการคำนวณกำไรสุทธิ)

การคำนวณรายได้และรายจ่ายดังกล่าว ให้ใช้เกณฑ์สิทธิ<sup>100</sup> โดยให้นำรายได้ที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาบัญชีใด แม้ว่าจะยังไม่ได้ชำระในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลานั้น และให้นำรายจ่ายทั้งสิ้นที่เกี่ยวกับรายได้นั้น แม้ว่าจะยังไม่ได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นมารวมเป็นรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น<sup>101</sup> ในกรณีจำเป็นผู้มีเงินได้ จะขออนุมัติต่ออธิบดีเพื่อเปลี่ยนแปลงเกณฑ์สิทธิเพื่อคำนวณรายได้และรายจ่ายตามเกณฑ์อื่นก็ได้<sup>102</sup>

#### 2.2.2.4 เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิ

เงื่อนไขการคำนวณกำไรสุทธิเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิ และ มาตรา 65 ตรี

ซึ่งมาตราทวิ 65 ทวิ กำหนดหลักเกณฑ์การคำนวณกำไรสุทธิ 14 ประการ ซึ่งเป็นหลักเกณฑ์ในการหากำไรสุทธิของนิติบุคคล อันว่าด้วยหลักเกณฑ์ของการตีราคาทรัพย์สิน การตีราคาสินค้าคงเหลือ การจำหน่ายหนี้สูญ การตีราคาของสินค้าในกรณีที่ราคาทุนเป็นเงินตราต่างประเทศ และรายจ่ายที่นำมาหักไม่ได้ ตามมาตรา 65 ตรี ที่เหลือจึงเป็นกำไรสุทธิ ที่จะต้องนำมาคำนวณเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล<sup>103</sup>

<sup>98</sup> แหล่งเดิม.

<sup>99</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคหนึ่ง.

<sup>100</sup> เกณฑ์สิทธิ คือ เกณฑ์การบันทึกรายได้และรายจ่ายที่ยึดหลักว่า รายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นหรือเป็นของรอบระยะเวลาบัญชีใด ให้ถือว่าเป็นรายได้และรายจ่ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่คำนึงว่าจะได้รับชำระหรือได้จ่ายเงินนั้นแล้วหรือยัง (จาก คำอธิบายภาษีอากร (น. 106). เล่มเดิม.)

<sup>101</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสอง.

<sup>102</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 วรรคสาม.

<sup>103</sup> คำบรรยายเกี่ยวกับภาษีอากร (LW 406) ของมหาวิทยาลัยรามคำแหง (หน้าเดิม). เล่มเดิม.

การคำนวณกำไรสุทธิแยกออกเป็น 2 กรณี คือ

ก) การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนตามมาตรา 65 ทวิ ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

มาตรา 65 ทวิ การคำนวณกำไรสุทธิและขาดทุนในส่วนนี้ให้เป็นไปตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้<sup>104</sup>

“(1) รายการที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ตริ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่าย

(2) ค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน ให้หักได้ตาม หลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา การหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาดังกล่าวให้คำนวณหักตามส่วนเฉลี่ยแห่งระยะเวลาที่ได้รับทรัพย์สินนั้นมา

(3) ราคาทรัพย์สินอื่น นอกจาก (6) ให้ถือตามราคาที่พึงซื้อทรัพย์สินนั้นได้ตามปกติ และในกรณีที่มีการตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น ห้ามมิให้นำราคาที่ตีราคาเพิ่มขึ้นมารวมคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ ส่วนทรัพย์สินรายการใดมีสิทธิหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ก็ให้หักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคา ในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิตามหลักเกณฑ์ วิธีการเงื่อนไขและอัตราเดิมที่ใช้อยู่ก่อนตีราคาทรัพย์สินเพิ่มขึ้น โดยได้หักเพียงเท่าที่ระยะเวลาและมูลค่าต้นทุนที่เหลืออยู่สำหรับทรัพย์สินนั้นเท่านั้น

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

(5) เงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่เหลืออยู่ในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทย ดังนี้

(ก) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนอกจาก (ข) ให้

คำนวณค่าหรือราคาของเงินตราหรือทรัพย์สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์รับซื้อ ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้ และให้คำนวณค่าหรือราคาของหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยที่ธนาคารพาณิชย์ขาย ซึ่งธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

(ข) กรณีธนาคารพาณิชย์ หรือสถาบันการเงินอื่นตามที่รัฐมนตรี กำหนดให้คำนวณค่าหรือราคาของเงินตรา ทรัพย์สินหรือหนี้สินเป็นเงินตราไทยตามอัตราเฉลี่ยระหว่างอัตราซื้อและอัตราขายของธนาคารพาณิชย์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทยได้คำนวณไว้

<sup>104</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 65 ทวิ.

เงินตรา ทรัพย์สิน หรือหนี้สินซึ่งมีค่าหรือราคาเป็นเงินตราต่างประเทศที่รับมาหรือจ่ายไปในระหว่างรอบระยะเวลาบัญชี ให้คำนวณค่าหรือราคาเป็นเงินตราไทยตามาคาตลาดในวันที่รับมาหรือจ่ายไปนั้น

(6) ราคาสินค้าคงเหลือในวันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีให้คำนวณตามราคาทุนหรือราคาตลาด แล้วแต่อย่างใดจะน้อยกว่าและให้ถือราคานี้เป็นราคาสินค้าคงเหลือยกมาสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีใหม่ด้วย

การคำนวณราคาทุนตามวรรคก่อนเมื่อได้มาคำนวณหลักเกณฑ์ใดตามวิชาการบัญชี ให้ใช้หลักเกณฑ์นั้นตลอดไป เว้นแต่จะได้รับอนุมัติจากอธิบดีจึงจะเปลี่ยนเกณฑ์ได้ การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้

(7) การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมิน โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกับที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น

(8) ถ้าราคาทุนของสินค้าเป็นเงินตราต่างประเทศ ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราตราแลกเปลี่ยนในท้องตลาดของวันที่ได้สินค้านั้นมา เว้นแต่เงินตราต่างประเทศนั้น จะแลกเปลี่ยนในอัตราทางราชการก็ให้คำนวณเป็นเงินตราไทยตามอัตราทางราชการนั้น

(9) การจำหน่ายหนี้สูญจากบัญชีลูกหนี้ จะกระทำต่อเมื่อเป็นไปตามหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวง แต่ถ้าได้รับชำระหนี้ในรอบระยะเวลาบัญชีใดให้นำมาคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

หนี้สูญรายได้ให้นำมาคำนวณเป็นรายได้แล้ว หากได้รับชำระในภายหลังก็มีให้นำมาคำนวณเป็นรายได้อีก

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

## (ก) บริษัทจดทะเบียน

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

ความในวรรคหนึ่ง มิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทจำกัดหรือบริษัทจดทะเบียนมีเงินได้ที่เป็นเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรดังกล่าว โดยถือหุ้นหรือหน่วยลงทุนที่ก่อให้เกิดเงินปันผลและเงินส่วนแบ่งกำไรนั้น ไว้ไม่ถึงสามเดือนนับแต่วันที่ได้หุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นมาถึงวันมีเงินได้ดังกล่าวหรือได้ออนหุ้นหรือหน่วยลงทุนนั้นไปก่อนสามเดือนนับแต่วันที่ มี เงินได้

เงินปันผลที่ได้จากการลงทุนของกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี (2) มิให้ถือเป็นเงินปันผลหรือเงินส่วนแบ่งกำไร ตามความในวรรคสอง

(11) ดอกเบี้ยเงินกู้ยืมที่อยู่ในบังคับต้องถูกหักภาษีเงินได้ไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายว่าด้วยภาษีเงินได้ปิโตรเลียมให้นำมารวมคำนวณเป็นรายได้เพียงเท่าที่เหลือจากถูกหักภาษีไว้ ณ ที่จ่าย ตามกฎหมายดังกล่าว

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

(13) มูลนิธิหรือสมาคมที่ประกอบกิจการซึ่งมีรายได้ ไม่ต้องนำเงินค่าลงทะเบียนหรือค่าบำรุงที่ได้รับจากสมาชิกหรือเงินหรือทรัพย์สินที่ได้รับจากการรับบริจาคหรือจากการให้โดยเสน่หา แล้วแต่กรณีมารวมคำนวณเป็นรายได้

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

ข) รายจ่ายต้องห้ามไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ มิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณ กำไรสุทธิ<sup>105</sup>

“(1) เงินสำรองต่าง ๆ นอกจากเงินสำรองจากเบี้ยประกัน เพื่อสมทบทุนประกันชีวิต ที่กันไว้ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 65 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันซึ่งเอาประกันต่อออกแล้ว

<sup>105</sup> ประมวลรัษฎากร พ.ศ. 2481 มาตรา 65 ตรี.

ในกรณีต้องใช้เงินตามจำนวนซึ่งเอาประกันภัยสำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายใด ไม่ว่าเต็มจำนวนหรือบางส่วน เงินที่ใช้ไปเฉพาะส่วนที่ไม่เกินเงินสำรองตามวรรคก่อนสำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายนั้นจะถือเป็นรายจ่ายไม่ได้

ในกรณีเลิกสัญญาตามกรรมกรรมประกันชีวิตรายใด ให้นำเงินสำรองตามวรรคแรก จำนวนที่มีอยู่สำหรับกรรมกรรมประกันชีวิตรายนั้น กลับมารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่เลิกสัญญา

(ก) เงินสำรองจากเบี้ยประกันภัย เพื่อสมทบทุนประกันภัยอื่นที่กัน

ไว้ ก่อนคำนวณกำไร เฉพาะส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 40 ของจำนวนเบี้ยประกันภัยที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีหลังจากหักเบี้ยประกันภัยซึ่งเอาประกันต่อออกแล้วและสำรองที่กันไว้ นี้จะต้องถือเป็นรายได้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีปีถัดไป

(ข) เงินสำรองที่กันไว้เป็นค่าเผื่อหนี้สูญหรือหนี้สงสัยจะสูญสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อของธนาคารหรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเออร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุน ธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเออร์ เฉพาะส่วนที่เพิ่มขึ้นจากเงินสำรองสำหรับหนี้จากการให้สินเชื่อที่ปรากฏในงบดุลของรอบระยะเวลาบัญชีก่อน แต่เงินสำรองดังกล่าวเมื่อรวมกันแล้วต้องไม่เกินร้อยละ 3 ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี และเงินสำรองส่วนที่เพิ่มขึ้นที่จะนำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิได้ต้องไม่เกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือร้อยละ 0.25 ของยอดหนี้จากการให้สินเชื่อ ณ วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น แล้วแต่จำนวนใดจะต่ำกว่า

ยอดหนี้จากการให้สินเชื่อตามวรรคหนึ่ง ไม่ให้รวมถึงหนี้จากการให้สินเชื่อที่ให้กับรัฐบาล องค์การของรัฐบาล หนี้จากการให้สินเชื่อที่รัฐบาลหรือองค์การของรัฐบาลเป็นผู้ค้ำประกัน หนี้จากการให้สินเชื่อระหว่างสำนักงานใหญ่กับสาขา หรือระหว่างสาขาคู่ด้วยกัน หนี้จากการให้สินเชื่อระหว่างสถาบันการเงิน หรือระหว่างบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในเครือเดียวกัน และหนี้จากการให้สินเชื่ออื่นที่รัฐมนตรีกำหนดและประกาศในราชกิจจานุเบกษา

เงินสำรองส่วนที่เพิ่มขึ้นตามวรรคหนึ่ง และได้นำมาถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิไปแล้ว ในรอบระยะเวลาบัญชีใด ต่อมาหากมีการตั้งเงินสำรองดังกล่าวลดลง ให้นำเงินสำรองส่วนที่ลดลง ซึ่งได้ถือเป็นรายจ่ายไปแล้วนั้น มารวมคำนวณเป็นรายได้ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ตั้งเงินสำรองลดลงนั้น

(2) เงินกองทุน เว้นแต่กองทุนสำรองเลี้ยงชีพซึ่งเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดย กฏกระทรวง

(3) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หาหรือการกุศลเว้นแต่รายจ่ายเพื่อการกุศลสาธารณะ หรือเพื่อการสาธารณะประโยชน์ตามที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติ ให้หักได้ใน ส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ และรายจ่ายเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาตามที่อธิบดี กำหนดให้โดยอนุมัติรัฐมนตรีให้หักได้อีกในส่วนที่ไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ

(4) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดโดย กฏกระทรวง

(5) รายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนหรือรายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลงขยาย ออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม

(6) เบี้ยปรับและหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับทางอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือ ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(6ทวิ) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีซื้อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลที่เป็นจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีซื้อของผู้ประกอบการจดทะเบียน ซึ่งต้อง เสียตามมาตรา 82/16 ภาษีซื้อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) หรือภาษีซื้ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา

(7) การถอนเงินปราศจากค่าตอบแทน ของผู้เป็นหุ้นส่วนในห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(8) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะส่วนที่จ่ายเกินสมควร

(9) รายจ่ายซึ่งกำหนดขึ้นเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง หรือรายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบ ระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่มิสามารถจะลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายใน รอบระยะเวลาบัญชีใด ก็อาจลงจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีที่ถัดไปได้

(10) ค่าตอบแทนแก่ทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของเอง

(11) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่าง ๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองกันใด ๆ หรือ ผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อน ๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิตกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบ ระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

(13) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการ โดยเฉพาะ

(14) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(15) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติ โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร

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

โดยพระราชกฤษฎีกา

#### 2.2.2.5 อัตราภาษีและการคำนวณภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิ

##### (1) อัตราภาษี

อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับฐานกำไรสุทธิ เป็นอัตราคงที่ในอัตราร้อยละ 30 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ อัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลอาจลดอัตราลงได้ในกรณีตามมาตรา 3(1) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งได้บัญญัติให้อำนาจรัฐบาลตราพระราชกฤษฎีกา เพื่อลดอัตราหรือยกเว้นเพื่อให้เหมาะสมกับเหตุการณ์กิจการหรือสภาพของท้องถิ่นบางแห่งหรือทั่วไป ยกตัวอย่างเช่น<sup>106</sup>

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

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

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

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

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

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

<sup>106</sup> ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557 (น. 208). เล่มเดิม.

20% เฉพาะกำไรส่วนที่เกิน 1 ล้านบาท สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มในหรือหลังวันที่ 1 มกราคม 2556 เป็นต้นไป

นอกจากนี้ยังมีการลดอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคลตามกฎหมายอื่น เช่น กำหนดให้ลดอัตราตามกฎหมายว่าด้วยการส่งเสริมการลงทุน ตามพระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน พ.ศ. 2520<sup>107</sup>

(2) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิ

บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจาก

กำไรสุทธิ จะต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลและยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีปีละ 2 ครั้ง ดังนี้

(ก) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลครั้งรอบระยะเวลาบัญชี มีบัญญัติไว้ในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร แบ่งเป็นสองกรณี คือ การเสียภาษีจากประมาณการกำไรสุทธิในครั้งรอบระยะเวลาบัญชี<sup>108</sup> และการเสียภาษีจากยอดกำไรสุทธิของรอบระยะเวลา 6 เดือนแรก<sup>109</sup>

(ข) การคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลจากกำไรสุทธิเมื่อสิ้นรอบระยะเวลาบัญชี เมื่อบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้คำนวณกำไรสุทธิตามเงื่อนไขที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร ให้นำกำไรสุทธิดังกล่าวคูณกับอัตราภาษีเงินได้นิติบุคคล จะได้ภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ต้องชำระ ถ้าคำนวณกำไรสุทธิออกมาแล้ว ปรากฏว่าไม่มีกำไรสุทธิหรือขาดทุนสุทธิ บริษัทไม่ต้องคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล กล่าวคือไม่ต้องเสียเงินได้นิติบุคคล<sup>110</sup>

2.2.2.6 การยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เสียภาษีเงินได้จากกำไรสุทธิจะต้องยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี ดังนี้<sup>111</sup>

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

<sup>107</sup> สรรพากรสาส์น. (2549). “สารพันปัญหาภาษีสรรพากร สำหรับกิจการที่ได้รับการส่งเสริมการลงทุน,” *สรรพากรสาส์น*, 53(5). สืบค้น 7 สิงหาคม 2557, จาก [http://www.sanpakornsarn.com/page\\_article\\_detail\\_03.php?aID=23](http://www.sanpakornsarn.com/page_article_detail_03.php?aID=23)

<sup>108</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (1).

<sup>109</sup> ประมวลรัษฎากร มาตรา 67 ทวิ (2).

<sup>110</sup> *ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร 2557* (น. 215). เล่มเดิม.

<sup>111</sup> แหล่งเดิม.

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

### 2.2.3 วิธีการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล

การเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร มีดังนี้<sup>112</sup>

2.2.3.1 การเสียภาษีโดยยื่นรายการประเมินตนเอง โดยทั่วไปผู้มีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคล จะต้องคำนวณภาษีและยื่นแบบแสดงรายการตามกำหนดเวลาที่กฎหมายบัญญัติไว้ ซึ่งแตกต่างกันไปตามประเภทของนิติบุคคลและวิธีการคำนวณเสียภาษี

2.2.3.2 การเสียภาษีโดยถูกหัก ณ ที่จ่ายประมวลรัษฎากรได้บัญญัติให้ผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในบางกรณีต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งรัฐบาล โดยภาษีที่หักไว้ ให้ถือว่าเป็นเครดิตภาษีโดยการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคล เมื่อถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการปกติ

2.2.3.3 การเสียภาษีโดยการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้คำนวณและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกตรวจสอบและประเมินเงินภาษีรวมทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้บริษัทเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลให้ถูกต้อง การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินสามารถประเมินได้จากการตรวจสอบ และประเมินโดยไม่ได้ทำการตรวจสอบ นอกจากนี้ในกรณีจำเป็นเจ้าพนักงานอาจประเมินภาษีก่อนถึงกำหนดเวลาขึ้นแบบแสดงรายการก็ได้

## 2.3 การหลบหลีกภาษีอากรและมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

เนื่องจากภาษีอากรเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งของธุรกิจการลงทุนในรูปแบบของนิติบุคคล การเสียภาษีนิติบุคคล จึงเป็นการลดเงินได้อย่างหนึ่งและเป็นภาระที่ไม่สามารถมองเห็นผลตอบแทนโดยตรง ดังนั้นผู้ประกอบการซึ่งมีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรจึงมีการพยายามไม่เสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยที่สุด เพื่อพยายามรักษาระดับรายได้ที่แท้จริงของตนไว้ อันเป็นการเล็งขบบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร ทำให้รัฐขาดรายได้ ซึ่งหากปล่อยให้มีผลกระทบเหล่านี้มาก ๆ รัฐก็จะขาดรายได้เพื่อนำเงินมาบริหารประเทศ

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

<sup>112</sup> ภาษีอากรธุรกิจ (น. 150-156). เล่มเดิม.

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

2.3.1 ความหมายและความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร

#### 2.3.1.1 ความหมายของการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning)

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการวางแผนภาษีอากรหรือ Tax Planning ไว้ดังต่อไปนี้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรไว้ว่า

“การวางแผนภาษีอากร หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติล่วงหน้า หรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุดโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีอากรด้วย”<sup>113</sup>

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรว่า

“การวางแผนภาษีอากร คือ การตัดสินใจเตรียมการเพื่อปฏิบัติในอนาคตเกี่ยวกับภาษีอากรในระยะสั้นและระยะยาว โดยมีจุดมุ่งหมายที่จะให้การเสียภาษีอากรและการปฏิบัติการเกี่ยวกับภาษีอากรขององค์กรเป็นไปโดยถูกต้องและครบถ้วนตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในกฎหมายภาษีอากร และต้องเสียภาษีเป็นจำนวนน้อยที่สุดหรือประหยัดที่สุด”<sup>114</sup>

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

“การวางแผนภาษี คือ การจัดการในเรื่องในเรื่องหนึ่งของบุคคล เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์จากผลของกฎหมายทางด้านภาษีที่ถูกกำหนดไว้อย่างตั้งใจและเห็นเป็นที่ประจักษ์ เพื่อจะทำให้ผลตอบแทนภายหลังการเสียภาษีมากที่สุด รวมทั้งการใช้ประโยชน์ทางภาษีอากรสูงสุดโดยไม่อาศัยการหลีกเลี่ยงภาษีอากร”<sup>115</sup>

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

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

<sup>115</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 94). เล่มเดิม.

นอกจากนี้ จีรศักดิ์ รอดจันทร์ ยังได้ให้ความหมายการวางแผนภาษีอากรว่า

“การวางแผนภาษีอากรอย่างมีคุณธรรม คือ การทำธุรกรรมของบุคคลที่ถูกต้องตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย เพื่อการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี<sup>116</sup>

ผู้วิจัยขอสรุปองค์ประกอบของการวางแผนภาษีอากร ดังต่อไปนี้

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

ตัวอย่างเช่น บริษัท ก. ประกอบกิจการให้บริการตัดผมและให้บริการฝึกอบรม ต่อมา บริษัท ก. ต้องการที่จะจัดตั้งโรงเรียนสอนตัดผม หาก บริษัท ก. ไม่ได้วางแผนภาษีและขออนุญาตจัดตั้งโรงเรียนดังกล่าวในนามของตนเอง ตามกฎหมายว่าด้วยโรงเรียนเอกชน กำไรสุทธิจากการประกอบกิจการ โรงเรียนดังกล่าว จะไม่ได้รับการยกเว้นภาษีเงินได้

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

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

ทั้งนี้ การวางแผนภาษีที่ดีนั้น เป็นเรื่องที่ต้องอาศัยผู้มีความรู้ความเชี่ยวชาญ ไม่ว่าจะเป็นนักกฎหมาย หรือนักบัญชี ที่ผู้ประกอบธุรกิจไว้วางใจ เพื่อที่จะวางแผนการชำระภาษีให้เป็นไปอย่างรัดกุม ภายใต้กฎหมายเพื่อจะได้เสียภาษีในอัตราที่ต่ำที่สุดหรือไม่เสียภาษีเลย

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

การหนีภาษีอากรหรือในหนังสือบางเล่มอาจใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร” ได้มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายไว้ดังนี้

<sup>116</sup> แหล่งเดิม.

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายการหนีภาษีอากรว่า  
 “การหนีภาษีอากร (Tax Evasion หรือ Tax Dogging) หมายถึง  
 การที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย (Illegal Means) หรือ น้อฉล (Fraud) เพื่อที่จะ  
 ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง”<sup>117</sup>

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายไว้ว่า  
 “การหลีกเลี่ยงภาษีอากร (Tax Evasion) หมายถึง การเจตนาหรือจงใจหลีกเลี่ยงภาษี  
 อากรโดยทุจริตหรือโดยผิดกฎหมาย”<sup>118</sup>

จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ให้ความหมายการหนีภาษีอากรไว้ว่า  
 “การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระ  
 ภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มี  
 ความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต”<sup>119</sup>

ผู้วิจัยขอสรุปองค์ประกอบของการหนีภาษีอากร ดังต่อไปนี้  
 (1) การหนีภาษี คือการที่ผู้เสียภาษีใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อให้ตนไม่ต้อง  
 เสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง

(2) การหนีภาษีเป็นการกระทำโดยจงใจหรือเจตนาไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้  
 โดยชัดแจ้ง ถือเป็นกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต

(3) เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา  
 ทั้งนี้ การหนีภาษีอากรมักจะเกี่ยวข้องกับกรไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เสียภาษี  
 (No Submission Of A Tax Return) หรือ การยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ไม่ถูกต้องโดยมีเจตนา  
 ทุจริต (Dishonest Submission Of An Incorrect Tax Return)<sup>120</sup> อาทิ

<sup>117</sup> การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 3), เล่มเดิม.

<sup>118</sup> การวางแผนภาษีอากร (น. 12), เล่มเดิม.

<sup>119</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่  
 ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 98), เล่มเดิม.

<sup>120</sup> แหล่งเดิม.

ก. การปกปิดทรัพย์สินหรือไม่แสดงรายการเกี่ยวกับที่มาของรายได้โดยเจตนาทุจริต  
ในแบบแสดงรายการเสียภาษี<sup>121</sup>

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ก. เป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย ได้รับเงินจากการประกอบธุรกิจ  
ในต่างประเทศและนำเงินที่ได้รับจากการดำเนินงานเข้ามาในประเทศไทยในปีภาษีเดียวกับที่ได้รับเงิน  
แต่ไม่ได้นำเงินได้ดังกล่าวมากรอกในแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษี การกระทำของบริษัท ก. ถือว่า  
เป็นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)

ข. การสร้างค่าใช้จ่ายอันเป็นเท็จในแบบแสดงรายการเสียภาษี<sup>122</sup>

ตัวอย่างเช่น

บริษัท ข. และ บริษัท ค. เป็นบริษัทในเครือเดียวกันซึ่งจดทะเบียนอยู่ในประเทศไทย  
โดย บริษัท ค. ไม่ได้มีการประกอบกิจการที่เป็นกิจจะลักษณะ ต่อมาบริษัท ค. ได้ยื่นแบบแสดง  
รายการภาษีโดยแจ้งการหักค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการให้บริการ การให้คำปรึกษาหรือการถ่ายทอด  
เทคโนโลยีที่ไม่ได้เกิดขึ้นจริง โดยระบุให้บริษัท ค. เป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่บริษัท ข. ทำให้บริษัท ค.  
ซึ่งมีรายรับต่ำมีรายจ่ายสูง ทำให้เกิดผลขาดทุน บริษัท ค. จึงไม่ต้องเสียภาษี

ค. แจ้งหรือกรอกข้อความ โดยมีเจตนาทุจริตเพื่อหลอกลวงหรือน้อ โกงรัฐบาลในแบบ  
แสดงรายการเสียภาษี<sup>123</sup>

ตัวอย่างเช่น

นาย ข. ทราบว่าการคำนวณภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงินได้บุคคลธรรมดาจากเงิน  
ได้ที่ได้รับจากการรับเหมาที่ผู้รับเหมาต้องลงทุนด้วยการจัดหาสัมภาระในส่วนสำคัญ นอกจาก  
เครื่องมือ ผู้มีเงินได้สามารถหักค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควรหรือ หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมา  
ก็ได้ และนาย ข. ทราบด้วยว่าในกรณีเลือกค่าใช้จ่ายตามความจำเป็นและสมควร ค่าใช้จ่ายนั้นต้องมี  
ความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อการประกอบธุรกิจรับเหมา แต่ในการกรอกแบบ ภ.ง.ด. 90 สำหรับปี  
ภาษี 2551 นาย ข. ได้นำค่าใช้จ่ายที่ไม่มีความเกี่ยวข้องและจำเป็นต่อ การประกอบธุรกิจรับเหมา  
มาแสดง โดยมีเจตนาทุจริต

<sup>121</sup> แหล่งเดิม.

<sup>122</sup> แหล่งเดิม.

<sup>123</sup> แหล่งเดิม.

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

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

มีนักวิชาการหลายท่านได้ให้ความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรหรือ Tax Avoidance ไว้ดังนี้

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม ให้ความหมายการหลบหลีกภาษีอากรว่า

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

สุเทพ พงษ์พิทักษ์ ให้ความหมายการหลบหลีกภาษีอากรว่า

“การหลบหลีกภาษีอากร หมายถึง การนำช่องโหว่ของกฎหมายมาใช้ประโยชน์ในการเสียภาษีอากร เพื่อลดทอนจำนวนภาษีอากรที่ต้องเสียโดยไม่จำเป็นลงไปกว่าเดิมตามการดำเนินงานปกติทั่วไป”<sup>125</sup>

จิรศักดิ์ รอดจันทร์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรว่า

“การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการกระทำที่ไม่ขัดต่อกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษี และเป็นการกระทำโดยอาศัยช่องว่างที่มีอยู่ในกฎหมายภาษี (Loopholes In

<sup>124</sup> การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) (น. 5), เล่มเดิม.

<sup>125</sup> การวางแผนภาษีอากร (น. 13), เล่มเดิม.

Tax Laws) หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษี (Tax Reliefs) ที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี”<sup>126</sup>

จากความหมายของการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวข้างต้น อาจสรุปได้ว่าการหลบหลีกภาษีอากร มีองค์ประกอบ ดังต่อไปนี้

(1) การหลบหลีกภาษีอากร เป็นการใช้ช่องว่าง ช่องโหว่หรือความบกพร่องของกฎหมายภาษีหรือการใช้ภาษาเพื่อประโยชน์ในการเสียภาษี หรืออาศัยการใช้ประโยชน์จากตัวบรรเทาภาระภาษีที่บัญญัติไว้ในกฎหมายภาษี

(2) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำเพื่อลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระหรือ เพื่อให้ไม่ต้องชำระภาษีเลย

(3) การหลบหลีกภาษีอากร กระทำโดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย

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

1) การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance) คือ การลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือ โดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษี โดยผู้ที่ทำการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษี จะมีการกระทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ ที่เป็นไปตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนด และเป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายภาษี (Tax Legislators) ที่เปิดให้มีช่องหรือกำหนดให้มีตัวบรรเทาภาระภาษีเช่นว่านั้นในกฎหมายภาษี”<sup>127</sup>

ตัวอย่างเช่น

นาย ก.เป็นผู้เสียภาษีเงินได้ อยู่ในประเทศไทย มีเงินได้จากต่างประเทศ แต่นำเงินได้ดังกล่าวกลับเข้ามาในประเทศไทย คนละปีภาษีกับปีที่เกิดเงินได้พึงประเมินนั้น ทำให้เงินได้ดังกล่าวไม่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้<sup>128</sup>

<sup>126</sup> คู่มือธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 100). เล่มเดิม.

<sup>127</sup> แหล่งเดิม.

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

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

นอกจากนี้ การที่ผู้เสียภาษีปรับปรุงพฤติกรรมในทางเศรษฐกิจของตนเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง ก็อาจถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร เช่น รัฐบาลเก็บภาษีน้ำมันเบนซินสูงกว่าน้ำมันดีเซลมาก ผู้ใช้รถยนต์จึงเปลี่ยนจากรถยนต์ที่ใช้ น้ำมันเบนซินมาเป็นรถยนต์ใช้น้ำมันดีเซล เพื่อให้เสียภาษีน้อยลง เป็นต้น<sup>129</sup>

## 2) การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance)

จอร์จ คี รอดจันท์ ให้คำนิยามของการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ว่า “การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) คือการลดภาระภาษีหรือการปลดเปลื้องภาระภาษีโดยอาศัยช่องโหว่ที่ไม่ต้องจ่ายภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายภาษีหรือโดยอาศัยบทบัญญัติเกี่ยวกับตัวบรรเทาภาระภาษีเพื่อลดภาระภาษี ซึ่งเป็นการลดภาระภาษีหรือปลดเปลื้องภาระภาษีที่เป็นการใช้ประโยชน์จากตัวบทกฎหมาย แต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของผู้ออกกฎหมายที่เปิดให้มีช่องโหว่เช่นนั้น ในกฎหมาย เนื่องจากผู้กระทำมีวัตถุประสงค์หลักที่จะหลบหลีกไม่จ่ายภาษี และไม่ได้มีความประสงค์ที่จะก่อให้เกิดผลหรือมีผลผูกพันทางพฤตินัยตามการกระทำนั้นจริง ๆ”<sup>130</sup>

ตัวอย่างเช่น

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

อย่างไรก็ดี ถึงแม้การหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ จะไม่ได้ถึงขนาดเป็นการหนีภาษี แต่ก็อาจถูกประเมินภาษีตามบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance)

<sup>129</sup> การคลังว่าด้วยการจัดสรรและการกระจาย (น. 210). เล่มเดิม.

<sup>130</sup> คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี (น. 101). เล่มเดิม.

สำหรับประเทศที่มีการกำหนดบทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรไว้ แม้ว่าจะเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมายแต่การหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณี อาจเป็นการกระทำที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย (The Spirit Of Law) ซึ่งถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

2.3.1.4 ความแตกต่างของการวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร

(1) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหนีภาษีอากร

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

(2) ความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่าการวางแผนภาษีหมายถึงการเตรียมการเสียภาษีอย่างประหยัดให้ได้มากที่สุด โดยถูกต้องตามตัวบทบัญญัติของกฎหมาย และการหลบหลีกภาษี หมายถึงการลดจำนวนภาษีที่ต้องชำระให้น้อยลงหรือไม่ต้องเสียภาษีเลย โดยการใช้องค์ของกฎหมายภาษีและต้องเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย

อนึ่ง จะเห็นได้ว่า การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance) และการวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) แม้ลักษณะเบื้องต้นจะมีความคล้ายคลึงกันเนื่องจากการดำเนินการอย่างถูกต้องภายใต้บทบัญญัติแห่งกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรและเป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมาย แต่จะเห็นได้ว่าการวางแผนภาษีอากรมีภาพพจน์เชิงบวกมากกว่า กล่าวคือการวางแผนภาษีอากรเป็นการบริหารจัดการภาษีที่พึงเกิดขึ้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อดำเนินการเสียภาษีอย่างถูกต้องเป็นสำคัญ โดยอาศัยการประเมินภาพรวมภาระภาษีอากรของกิจการและเลือกดำเนินการประหยัดภาษีภายใต้กรอบแห่งกฎหมายในแต่ละขั้นตอนหรือในแต่ละส่วนของกิจการหรือธุรกรรมนั้น ๆ ไป<sup>131</sup> โดยมีได้อาศัยช่องว่างหรือช่องโหว่ของกฎหมาย

ดังนั้น เมื่อเปรียบเทียบการวางแผนภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากร การหลบหลีกภาษีอากรจะให้ภาพพจน์ในเชิงลบมากกว่า เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอากรเป็นการพยายามหาช่องว่างทางกฎหมาย เพื่อดำเนินการบิดเบือนหรืออำพรางความจริงเอาไว้ จึงอาจกล่าวได้ว่า

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

การวางแผนภาษีเริ่มต้นด้วย วัตถุประสงค์ว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษี เป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง ในขณะที่การหลบหลีกภาษีอากรมักเริ่มต้นด้วยวัตถุประสงค์ของการ ประหยัดภาษีเป็นลำดับแรก ส่วนในเรื่องการเสียภาษีอย่างถูกต้องจัดเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง ลงไป<sup>132</sup>

การหลบหลีกภาษีอากร หากกระทำโดยขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย แม้จะไม่ผิด กฎหมายแต่ก็อาจถูกประเมินเรียกเก็บภาษีพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจากเจ้าพนักงานประเมินได้ ซึ่งการหลบหลีกภาษีอากรที่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีเป็น จำนวนมาก ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ในหลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance Measure)<sup>133</sup> เกิดขึ้น ซึ่งจะขอล่าวรายละเอียดในหัวข้อ 2.3.2

### (3) ความแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากรและการหลบหลีกภาษีอากร

การหนีภาษีอากรแตกต่างกับการหลบหลีกภาษีอากร เนื่องจากการหลบหลีกภาษีอากร เป็นเพียงการการใช้ช่องว่าง ช่องโหว่หรือจุดบกพร่องของบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร เพื่อให้ ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง แต่ไม่ถึงขนาดเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย

ทั้งนี้ได้มีวุฒิสมาชิกท่านหนึ่งของสหรัฐอเมริกาได้ให้คำกล่าวที่แสดงถึงข้อแตกต่าง ระหว่างการหนีภาษีอากรกับการหลบหลีกภาษีอากรได้เป็นอย่างดีว่า “ชายคนหนึ่งเดินทางมาใกล้ แม่น้ำซึ่งสามารถข้ามไปได้โดยใช้สะพาน 2 สะพาน สะพานหนึ่งไม่ต้องเสียค่าผ่านทาง แต่อีก สะพานหนึ่งต้องเสียค่าผ่านทาง ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ต้องเสียค่าผ่านทางโดยไม่ต้องเสียค่าผ่าน ทาง ก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหนีภาษีอากร (Tax Evasion) แต่ถ้าชายคนนั้นใช้สะพานที่ไม่ต้องเสีย ค่าผ่านทางก็เปรียบเสมือนชายคนนั้นหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)<sup>134</sup>

แต่อย่างไรก็ตาม Tax Avoidance ดังกล่าวจะต้องเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ ยอมรับได้ (Acceptable Tax Avoidance)

<sup>132</sup> แหล่งเดิม.

<sup>133</sup> จาก “การวางแผนภาษีอากร การหนีภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร (ตอนที่ 1),” โดย ชัยสิทธิ์ ตรีชูธรรม, 2548, เอกสารภาษีอากร, 24 (283), น. 101.

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

## 2.3.2 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร (Anti-Tax Avoidance Measure)

จากการศึกษาพบว่าอาจแบ่งออกได้เป็น 2 แนวทางด้วยกัน คือ

### 2.3.2.1 การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

#### 2.3.2.2 การใช้บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

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

(2) บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรโดยเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Provisions)

### 2.3.2.1 การใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร<sup>135</sup>

กฎหมายภาษีอากรอาจถูกตีความโดยบุคคลหรือองค์กรได้หลายหน่วยงาน เช่น หน่วยงานบริหารอาจตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ผู้ประเมินภาษีหรือการตีความเพื่อวางแนวปฏิบัติแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่องค์กรสุดท้ายที่ต้องตีความและมีผลผูกพันตามกฎหมาย คือศาล ซึ่งหลักเกณฑ์ที่ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากรแตกต่างกันไปตามแต่ระบบกฎหมายของแต่ละประเทศ และอาจกล่าวสรุปแนวทางการตีความกฎหมายภาษีอากรของศาลได้ดังนี้

(1) หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse Of Legal Form Doctrine) เป็นหลักการที่ใช้อยู่ในประเทศประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศเยอรมนี ประเทศเบลเยียม ประเทศเนเธอร์แลนด์และประเทศสวิตเซอร์แลนด์ โดยใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษี ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกต้องตามแบบของกฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมายศาลและเจ้าหน้าที่ประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย<sup>136</sup>

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

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

(2) หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) เป็นหลักการที่ใช้อยู่จารีตประเพณีและคำพิพากษาของศาล (Common Law) เช่น ประเทศอังกฤษ ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย ประเทศนิวซีแลนด์ ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า นิติกรรมหรือสัญญาใด แม้ได้ทำขึ้นถูกต้องตามแบบของกฎหมาย แต่มีวัตถุประสงค์ที่จะหลบหลีกภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้นและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ<sup>137</sup> อย่างไรก็ดีหากขั้นตอนที่ประกอบนิติกรรม แม้เพียงขั้นตอนหนึ่งขั้นตอนใดเป็นการกระทำขึ้นชอบด้วยกฎหมายแล้ว เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น หลักการนี้จึงแตกต่างจากหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อหลบหลีกภาษี (Fiscal Nullity Doctrine) ที่สหราชอาณาจักร<sup>138</sup> ใช้อยู่<sup>139</sup>

(3) หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อหลบหลีกภาษี (Fiscal Nullity Doctrine) หากวัตถุประสงค์สุดท้าย (Fiscal Purpose) ของนิติกรรมหรือสัญญาใดไม่ได้มีวัตถุประสงค์ทางการค้า แต่มีวัตถุประสงค์เพื่อจะไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงอย่างเดียว เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธ ไม่ยอมรับนิติกรรมนั้น และมีอำนาจประเมินเรียกเก็บตามเจตนาที่แท้จริงของกลุ่มกรณีได้ แม้นิติกรรมนั้นจะประกอบด้วยขั้นตอนต่าง ๆ ที่เป็นการกระทำที่ชอบด้วยกฎหมายก็ตาม<sup>140</sup>

(4) หลักผลลัพธ์สุดท้าย (Step Transaction Doctrine) คือหลักที่พิจารณาว่าถ้าขั้นตอนใดไม่มีผลทางเศรษฐกิจ ขั้นตอนนั้นใช้บังคับไม่ได้ และจะพิจารณาจากผลของขั้นตอนที่ใช้บังคับได้ เพื่อหาผลลัพธ์สุดท้ายของธุรกรรมนั้น<sup>141</sup>

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

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

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

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

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

(5) หลักการไม่บังคับตามเจตนาลวงของคู่กรณี (Sham Transaction Principle) หากนิติกรรมที่ทำขึ้นคู่กรณีมิได้มีเจตนาบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาที่ว่านั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพียงเพื่ออำพรางเจตนาที่แท้จริง เพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับและบังคับตามเจตนาที่แท้จริงโดยการประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้<sup>142</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้นจะพบว่า หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจเป็นประการอื่น นอกจากเพื่อประโยชน์ในอันที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีให้น้อยลงแต่เพียงประการเดียวแล้ว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น ย่อมเข้าข่ายการหลบหลีกภาษีอากร ศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นได้ และเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีที่มีหลบหลีกนั้นได้<sup>143</sup>

#### 2.3.2.2 การใช้บทบัญญัติในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร<sup>144</sup>

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

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

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

<sup>143</sup> จาก “ข้อพิจารณาบางประการจากคำพิพากษาศาลฎีกาเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวร (2),” โดย วุฒารช ดิประชา, *สรรพากรศาสตร์*, 51(9), น.113, 2547

<sup>144</sup> *มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่บริสุทธิ์* (น. 31-32). เล่มเดิม.

### 2.3.3 มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในประเทศไทย

จากการศึกษาพบว่าในประเทศไทยไม่มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร บัญญัติไว้ ดังเช่นในกฎหมายของหลายประเทศ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติบางมาตราในประมวล รัชฎากรก็สามารถนำมาใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ได้ เช่น การต่อต้านการ หลบหลีกภาษีอากรในลักษณะการกำหนดราคาโอน ตามมาตรา 65 ทวิ (4)<sup>145</sup> ที่บัญญัติว่า “ในกรณี โอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงาน ประเมิน มีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน”

สำหรับมาตรานี้ เป็นการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรจากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน หรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยที่ประมวล รัชฎากรได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมิน ในการประเมินเงินได้ในราคาตลาดในกรณีที่มีการ โอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>146</sup> ซึ่งมีที่มาจาก ข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยอมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไร<sup>147</sup> ดังนั้น การโอนทรัพย์สิน การให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน จึงไม่ควรจะมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตลาดและ เนื่องจากประมวลรัชฎากรมิได้ให้ความหมายของคำว่า “ราคาตลาด” เอาไว้ ดังนั้นเจ้าพนักงาน ประเมินอาจคำนวณหามูลค่าได้ตามวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผลได้<sup>148</sup>

<sup>145</sup> แหล่งเดิม.

<sup>146</sup> จาก คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539.

<sup>147</sup> จาก ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำ กิจการร่วมกัน ด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

<sup>148</sup> จาก คำพิพากษาศาลฎีกา ที่ 2722/2530 โจทก์เป็นผู้ถือหุ้นของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด 6,000 หุ้น มีมูลค่าหุ้นละ 1,000 บาท ในปี 2520 โจทก์ขายหุ้นดังกล่าวให้บริษัท ยูเอ็นอินเวสต์เมนท์ จำกัด ในราคาหุ้นละ 15 บาท โดยโจทก์นำราคาที่มีผู้เสนอซื้อกิจการของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด มาเป็นหลักในการคำนวณราคา หุ้นที่จะขายโดยเอาหนี้ทั้งหมดของบริษัทหักออกจากราคาที่ผู้เสนอซื้อเหลือเท่าไรแล้วเอามาเฉลี่ยในจำนวนหุ้น ทั้งหมด 60,000 หุ้น ซึ่งคิดเป็นราคาหุ้นละ 15 บาท นั้น เป็นการไม่ชอบเพราะราคาที่มีผู้เสนอซื้อกิจการดังกล่าว ไม่ปรากฏว่าได้มีการพุดจาต่อรองราคากันให้ได้ราคาที่แท้จริงแล้วหรือไม่ ดังนั้น ราคาที่มีผู้เสนอซื้อจึงไม่ใช่ ราคาที่แน่นอนอันจะนำมาใช้เป็นหลักในการคำนวณราคาตลาดของหุ้น และหนี้ของบริษัท พัทยามารินาโฮเต็ล จำกัด ที่โจทก์อ้างนั้นก็ไม่ตรงกับหนี้สินของบริษัทฯ ที่แสดงไว้ในงบดุลในปี 2521 พฤติการณ์จึงเห็นได้ชัดว่าต่อ

## 2.4 หลักการบริหารจัดเก็บภาษีที่ดีของเจ้าพนักงานประเมินภาษีอากร

การบริหารจัดเก็บภาษีอากรนั้น โดยหลักแล้วมีกรมสรรพากรเป็นหน่วยงานที่ ทำหน้าที่ จัดเก็บรายได้ภาษีให้แก่รัฐ เป็นตัวแทนฝ่ายรัฐในการรักษาความเป็นธรรมและรักษาสภาพบังคับใช้ กฎหมายภาษี พิจารณาปรับปรุงตัวบทกฎหมายและระบบการบริหารจัดเก็บภาษีเพื่อส่งเสริมการ ออม การลงทุนและการแข่งขันในการผลิตและการส่งออกกับนานาประเทศ ตลอดจนสร้างความ เป็นธรรมในการกระจายรายได้ และเสริมสร้างความสมัครใจในการเสียภาษี<sup>149</sup>

อย่างไรก็ตาม การบริหารจัดการภาษีที่ดีนั้น ต้องเริ่มต้นมาจากการนำนโยบายภาษี ต่าง ๆ มาบัญญัติขึ้นเป็นกฎหมายภาษี และนำกฎหมายภาษีมารับการจัดเก็บภาษี โดยวิธีการจัดเก็บ ภาษีที่มีประสิทธิภาพ

ทั้งนี้วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีประสิทธิภาพ จะต้องก่อให้เกิดต้นทุนที่ต่ำทั้งในด้านการ บริหารจัดเก็บภาษีของรัฐบาลและในด้านการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้จัดเก็บภาษีควรเสียค่าใช้จ่ายในการบริหารการจัดเก็บภาษีด้วยต้นทุนที่ต่ำ และผู้เสียภาษีควรเสีย ค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยค่าใช้จ่ายที่ต่ำที่สุดเช่นกัน เพื่อไม่ให้เป็นภาระเพิ่มภาระ ค่าใช้จ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีและก่อให้เกิดแรงจูงใจในการกระทำการหลบหลีกภาษีที่ยอม ไม่ได้หรือ หนีภาษี

แต่ในปัจจุบัน กฎหมายภาษีและวิธีการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อน เข้าใจได้ยาก จึงทำ ให้ยากที่จะปฏิบัติตามและบริหารจัดการ เก็บ ส่งผลให้มีต้นทุนในการบริหารจัดการภาษีและต้นทุนใน การปฏิบัติตามกฎหมายภาษีสูง ซึ่งนำไปสู่แรงจูงใจในการกระทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมไม่ได้ หรือหนีภาษีของผู้เสียภาษี รวมถึงการใช้อำนาจตามอำเภอใจของเจ้าหน้าที่ผู้จัดเก็บภาษีและ การเรียกหรือรับสินบนอีกด้วย

ดังนั้น หลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการภาษีและในการให้ความร่วมมือ ในการเสียภาษี ตามที่ได้กล่าวรายละเอียดไว้ในหัวข้อ 2.1.3.8 ข้อที่ 1 จึงเข้ามามีบทบาทที่สำคัญ เนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีที่ง่าย แน่นอนชัดเจน และสะดวก ถูกเชื่อว่าเป็นวิธีการจัดเก็บภาษีที่มี ประสิทธิภาพ อันสอดคล้องกับคำกล่าวของ The World Bank ที่ว่า

---

ไปในทางซื้อขายหุ้นกันโดยสมยอม ราคาหุ้นที่โจทก์ขายจึงเป็นราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุผลอัน สมควร ดังนั้นการที่จำเลยนำเอาทรัพย์สินของบริษัทฯ ที่มีอยู่ตามบุคคลซึ่งเป็นจำนวนที่แน่นอนแล้วมาเป็นหลัก ในการคำนวณมูลค่าหุ้น โดยนำหนี้สินทั้งหมดของบริษัทฯ ตามบุคคลมาหักออกจากจำนวนทรัพย์สินที่มีอยู่ เหลือ เท่าไรแล้วนำมาเฉลี่ยจากจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทฯ จึงน่าจะเป็นวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล.

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

“การทำให้อรรถนัยและวิธีการจัดเก็บภาษีง่ายขึ้นสามารถอำนวยความสะดวกในการปฏิบัติตามกฎหมายและยังทำให้การบริหารจัดเก็บภาษีมีประสิทธิภาพมากขึ้น”<sup>150</sup>

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

จึงอาจสรุปได้ว่า หากวิธีการจัดเก็บภาษี “มีความง่าย” “ความแน่นอนชัดเจน” และ “สะดวก” ดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น ย่อมช่วยลดต้นทุนในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาล และค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี รวมทั้งจัดขวงการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้และการหนีภาษี เนื่องจากการหนีภาษีจะสามารถถูกตรวจพบได้ง่ายขึ้นภายใต้วิธีการจัดเก็บภาษีที่มีความแน่นอนชัดเจนและโปร่งใส นอกจากนี้ยังเป็นการลดโอกาสที่ผู้จัดเก็บภาษีจะบิดเบือนการใช้อำนาจและการเรียกและรับสินบน ในส่วนของการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ก็จะถูกจัดขวง เนื่องจากวิธีการจัดเก็บภาษีมีความซับซ้อนน้อยลง ย่อมทำให้ช่องโหว่ในการหลบหลีกภาษีน้อยลงเช่นกัน ซึ่งแสดงให้เห็นว่าวิธีการดังกล่าวช่วยส่งเสริมให้การจัดเก็บภาษีอากรเป็นไปตามหลักความมีประสิทธิภาพในการบริหารจัดการเก็บภาษีและในการให้ความร่วมมือในการเสียภาษี<sup>151</sup>

## 2.5 หลักสุจริต

หลักสุจริตเป็นหลักทั่วไปอันที่สำคัญต่อระบบกฎหมาย ในฐานะเป็นเครื่องมือในการแก้ไขความไม่ยุติธรรมของกฎหมาย นักกฎหมายที่มีชื่อเสียงของประเทศไทยได้ให้คำอธิบายความหมายไว้ดังนี้

หยุด แสงอุทัย ได้อธิบายความหมายของคำว่า “สุจริต” ไว้ว่า

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

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

<sup>151</sup> *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 247-250). เล่มเดิม.

วินิจฉัยตามหลักความเป็นธรรมและความถูกต้องตามหลักคุณธรรมความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ...”<sup>152</sup>

ปรีดี เกษมทรัพย์ อธิบายว่า

“หลักสุจริตเป็นรากฐานของกฎหมายแพ่งทั้งระบบ มีจุดมุ่งหมายหรือเจตนารมณ์เพื่อสร้างความเป็นธรรมแก่สังคม เป็นหลักกฎหมายเพื่อความยุติธรรม เป็นหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจที่ไม่อาจอธิบายไว้ชัดเจนในรายละเอียดได้...”<sup>153</sup>

ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล อธิบายว่า

“คำว่า สุจริต มีลักษณะเป็นนามธรรม มีความหมายกว้างไม่ได้หมายความว่าเฉพาะถึงความรู้เท่าไม่ถึงการณ์เท่านั้น มีความมุ่งหมายในการคุ้มครองสิทธิของผู้สุจริต ในทางกลับกันก็จะไม่คุ้มครองผู้ที่ไม่สุจริต”<sup>154</sup>

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

หลักสุจริตตามกฎหมายไทยมีบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งสามารถแบ่งได้เป็น 2 ประเภท คือ หลักความสุจริตเฉพาะเรื่องและหลักสุจริตทั่วไป หลักสุจริตเฉพาะเรื่องอันเป็นการนำเอาหลักสุจริตมาใช้ประกอบกับหลักกฎหมายอื่น ๆ เพื่อคุ้มครองผู้สุจริตในกรณีต่าง ๆ<sup>155</sup> พิจารณาจากความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณีในแง่ที่ว่าคู่กรณีที่เกี่ยวข้องมีความรู้หรือไม่รู้เฉพาะกรณีในเรื่องใดเรื่องหนึ่งเท่านั้น ส่วนหลักสุจริตทั่วไป อันเป็นการกล่าวถึงความสุจริตในความหมายโดยทั่วไปอย่างกว้าง มิได้พิจารณาเฉพาะความรู้หรือไม่รู้ของคู่กรณี

แนวความคิดเรื่องหลักสุจริตนั้น มีความสมเหตุสมผลและมีความเป็นสากล ผู้วิจัยจึงมีความเห็นว่าควรนำมาปรับใช้ได้กับกฎหมายภาษีอากร เนื่องจากในทางปฏิบัติ กรมสรรพากรมีการตอบข้อหารือทางภาษีจำนวนมาก ทั้งการวินิจฉัยและให้คำแนะนำตามกฎหมาย ระเบียบและ

<sup>152</sup> จาก *ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมายทั่วไป* (น. 102), โดย หยุต แสงอุทัย, 2519, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.

<sup>153</sup> จาก *กฎหมายแพ่ง: หลักทั่วไป* (น. 32-33), โดย ปรีดี เกษมทรัพย์, 2519, กรุงเทพฯ: เจริญวิทย์การพิมพ์.

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

<sup>155</sup> จาก “หลักสุจริต: หลักพื้นฐานกฎหมายแพ่งและพาณิชย์,” โดย ฉัฐพงศ์ โปษกะบุตร, 2555, *วารสารนิติศาสตร์*, 3(8), น. 26.

แนวทางปฏิบัติที่เหมาะสม แต่อย่างไรก็ตาม อาจมีข้อหาหรือจำนวนมากไม่ได้รับการตอบ ซึ่งอาจกลายเป็นประเด็นปัญหาเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษีอากร โดยตรงที่ผู้กรณีจะนำขึ้นสู่การพิจารณาของศาลเพื่อวางเป็นแนวบรรทัดฐานในกรณีนั้น ๆ ต่อไป ดังนั้นในกระบวนการแก้ไขข้อพิพาท หากนำหลักสุจริตมาใช้พิจารณาทั้งฝ่ายผู้เสียภาษีและเจ้าพนักงานประเมิน พร้อมกับเปรียบเทียบ ช่างน้ำหนักกับหลักฐานอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้อง ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างถูกต้องและเหมาะสมอย่างแท้จริง

## 2.6 กฎหมายแม่บทและกฎหมายภาษีลำดับรอง

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

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

### 2.6.1 เหตุผลในการออกกฎหมายภาษีลำดับรอง<sup>156</sup>

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

(2) เป็นไปไม่ได้ที่จะพิจารณาเรื่องที่เป็นพระราชบัญญัติหลายฉบับมีเนื้อหาเป็นเรื่องทางเทคนิค การกำหนดรายละเอียดไว้ในพระราชบัญญัติทุกเรื่องเป็นสิ่งที่ทำไม่ได้ เพราะนอกจาก

<sup>156</sup> ปรับปรุงจากเอกสารประกอบการฝึกอบรมหลักสูตรนักกฎหมายมหาชนภาครัฐ รุ่นที่ 1 (ภาค 2) คณะนิติศาสตร์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ วันจันทร์ ที่ 30 มิถุนายน 2546.

จะใช้เวลาในการตรวจพิจารณาของฝ่ายนิติบัญญัติมาก ยังทำให้เนื้อหาของพระราชบัญญัติยาว  
ควรมอบรายละเอียดให้ผู้มีความชำนาญเป็นผู้กำหนด

(3) ความต้องการที่จะปรับกฎหมายให้เข้ากับสถานการณ์ กฎเกณฑ์ในกฎหมายเมื่อ  
กำหนดเป็นพระราชบัญญัติแล้วผลที่ตามมาคือเคร่งครัดตายตัว ขาดความยืดหยุ่นและไม่เหมาะกับ  
กาลสมัย กฎหมายลำดับรองอาจช่วยให้มีการใช้กฎหมายที่เหมาะสมกับกาลสมัยได้

(4) เหตุผลของความรีบด่วน หากจะต้องตรากฎหมายโดยฝ่ายนิติบัญญัติทุกเรื่องแล้ว  
อาจไม่ทันต่อสถานการณ์ ถ้าพระราชบัญญัติให้อำนาจแก่ฝ่ายบริหารออกกฎหมายลำดับรอง  
ก็ทำให้ทันต่อเหตุการณ์ได้

กฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่ลดความสามารถในการใช้จ่ายเงินของประชาชน  
เพราะทำให้ประชาชนไม่สามารถใช้เงินที่หามาได้ทั้งหมดแต่จำเป็นต้องเก็บเงินบางส่วนไว้เพื่อเสีย  
ภาษีให้แก่รัฐ จึงอาจกล่าวได้ว่า กฎหมายภาษีอากรมีผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนในการใช้  
ทรัพยากรทางเศรษฐกิจและกระทบต่อเสรีภาพในทางทรัพย์สินของประชาชน กฎหมายภาษีอากรที่  
เป็นกฎหมายแม่บทจึงต้องตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา เนื่องจาก สมาชิกของรัฐสภา  
ประกอบด้วย วุฒิสมาชิกและสมาชิกสภาผู้แทนราษฎร ซึ่งวุฒิสมาชิกส่วนหนึ่งและสมาชิก  
สภาผู้แทนราษฎรมาจากการเลือกตั้งของประชาชน จึงถือว่าเป็นผู้แทนของประชาชน ดังนั้น  
พระราชบัญญัติภาษีอากรจึงควรออกโดยรัฐสภาหรือเปลี่ยนแปลงแก้ไขโดยรัฐสภา<sup>157</sup>

อย่างไรก็ตาม กฎหมายแม่บทหรือพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาอาจ

ขาดกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นเพื่อให้สามารถบังคับ  
ใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ จึงอาจมีบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจแก่องค์กรฝ่ายบริหารใน  
การออกคำสั่ง หรือระเบียบที่เกี่ยวข้องกับกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและกฎเกณฑ์ทางเทคนิค  
โดยรัฐสภาไม่จำเป็นต้องออกพระราชบัญญัติฉบับใหม่ ซึ่งคำสั่งหรือระเบียบที่ออกโดยองค์กร  
ฝ่ายบริหารนี้เรียกว่า กฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) ซึ่งกฎหมายลำดับรองนี้อยู่ภายใต้  
หลักขอบวัตถุประสงค์ (Ultra Vires) กล่าวคือ กฎหมายลำดับรองไม่สามารถมีเนื้อหาสาระเกินไป  
กว่าบทบัญญัติในกฎหมายแม่บทให้อำนาจไว้<sup>158</sup>

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่ออกภายใต้พระราชบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากร  
พุทธศักราช 2481 มาตรา 3 ซึ่งบัญญัติให้ใช้ประมวลรัษฎากรตามที่ตราไว้ต่อท้ายพระราชบัญญัติ

<sup>157</sup> ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์ (น. 228). เล่มเดิม.

<sup>158</sup> แหล่งเดิม.

ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2482 ตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ได้ให้อำนาจในการที่จะออกกฎหมายประกอบได้ตามลำดับศักดิ์<sup>159</sup> ดังต่อไปนี้

(1) พระราชกฤษฎีกา

พระราชกฤษฎีกา โดยทั่วไปจะตราขึ้นเพื่อลดอัตราภาษีอากรหรือกำหนดประเภทรายได้ รายจ่ายที่จะต้องนำมารวมคำนวณ หรือยกเว้นเพื่อคำนวณเป็นฐานภาษี

(2) กฎกระทรวง

กฎกระทรวง เป็นกฎหมายประกอบที่ประมวลรัษฎากรมาตรา 4 ให้อำนาจไว้ต่อรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง ในการที่จะออกกฎกระทรวงมาเพื่อกำหนดกิจการเพื่อปฏิบัติตามประมวลรัษฎากรซึ่งในทางปฏิบัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง จะออกกฎกระทรวงเมื่อมีบทบัญญัติอื่นในประมวลรัษฎากรกำหนดให้อำนาจเอาไว้

(3) ระเบียบ หรือประกาศกระทรวงการคลัง

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

(4) ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร

ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร ที่ออกภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือพระราชกฤษฎีกาที่ออกตามความในประมวลรัษฎากรที่ให้อำนาจอธิบดีในการกำหนดหลักเกณฑ์วิธีการ และเงื่อนไขในการปฏิบัติการเพื่อเสียภาษี

(5) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป.

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. เป็นคำสั่งที่ออกภายใต้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร หรือกฎกระทรวงที่ออกตามความในประมวลรัษฎากร ที่ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรในการที่จะมีคำสั่งในการปฏิบัติการเกี่ยวกับการเสียภาษีโดยไม่ต้องประกาศในราชกิจจานุเบกษา

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

<sup>159</sup> จาก ความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับกฎหมาย (น. 19) โดย สุนทร มณีสวัสดิ์, สงวน สุทธิเลิศอรุณ, และ จิตพิงษ์ ธรรมานุสรณ์, 2538, กรุงเทพฯ: ทิพยวิสุทธิการพิมพ์

บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ในการออกหนังสือหรือคำสั่งดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรให้อำนาจไว้ จึงไม่มีสภาพบังคับตามกฎหมาย

## 2.6.2 ข้อดีละข้อเสียของกฎหมายภาษีลำดับรอง

### 2.6.2.1 ข้อดีของกฎหมายลำดับรอง<sup>160</sup>

(1) กฎหมายลำดับรองไม่มีข้อจำกัดทางด้านเวลาในการตรากฎหมาย เนื่องจากเป็นกฎหมายที่ออกโดยองค์กรฝ่ายบริหาร จึงไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา

(2) กฎหมายลำดับรองช่วยให้การทำงานของกฎหมายแม่บท มีความรวดเร็ว สามารถออกกฎหมายลำดับรองมาเปลี่ยนแปลงได้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงทางสภาพเศรษฐกิจและสังคมของประเทศ เนื่องจากไม่ต้องคำนึงถึงระยะเวลาในการเปิดปิดสมัยประชุมสภา ก่อให้เกิดความเป็นธรรมในการจัดเก็บภาษีอากรมากยิ่งขึ้น

(3) กฎหมายลำดับรองสามารถแก้ไขปัญหาของกฎหมายแม่บทที่ขาดกฎเกณฑ์ทางเทคนิคและกฎเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดซึ่งจำเป็นต่อการบังคับใช้กฎหมายให้มีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

(4) กฎหมายลำดับรองช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เช่น สามารถขจัดขบวนการหลบหลีกภาษีที่ไม่สามารถยอมรับได้ (Unacceptable Tax Avoidance) โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภา

แต่อย่างไรก็ดี ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์ รอดจันทร์ กล่าวว่า “ขอบเขตของกฎหมายภาษีลำดับรองไม่ควรขยายไปถึง เรื่อง โครงสร้างที่สำคัญของภาษี คือ การลดอัตราภาษี การยกเว้นภาษี การหัก ณ ที่จ่าย และการยกเว้นเงินได้จากการจัดเก็บภาษี เป็นเรื่องที่เกี่ยวข้องกับการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในการใช้ทรัพยากรทางเศรษฐกิจ และเกี่ยวข้องกับการโยกย้ายประชาชนบางกลุ่ม ออกจากระบบภาษี เรื่องเหล่านี้ควรถูกบัญญัติเป็นกฎหมายภายใต้กระบวนการทางนิติบัญญัติของรัฐสภา”<sup>161</sup>

<sup>160</sup> แหล่งเดิม.

<sup>161</sup> แหล่งเดิม.

### 2.6.2.2 ข้อเสียของกฎหมายลำดับรอง<sup>162</sup>

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

## 2.7 ผลงานวิจัยที่เกี่ยวข้อง

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

โดยได้เสนอแนะแนวทางในการแก้ไขปัญหาดังกล่าว ดังนี้

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

<sup>162</sup> แหล่งเดิม.

(2) กรณีนิติบุคคลโอนขายอสังหาริมทรัพย์ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน โดยมีเหตุอันเนื่องมาจากภาวะเศรษฐกิจตกต่ำภัยพิบัติทางธรรมชาติ กรมสรรพากรควรมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางปฏิบัติ โดยไม่ให้ถือว่ารายได้นิติบุคคลที่ได้จากการโอนขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าว มีรายได้เท่ากับราคาประเมินที่ดิน โดยกรมที่ดิน

(3) กรณีอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ประเมินแก่นิติบุคคลผู้ให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม ซึ่งเป็นแนวทางการประเมินของกรมสรรพากรนั้น ควรออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวปฏิบัติสำหรับการใช้อัตราดอกเบี้ยประเมินรายได้จากการให้กู้ยืมในกรณีนี้โดยให้ถือเอาอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารที่นิติบุคคลนั้นฝากเงินอยู่หรือได้ติดต่อเป็นประจำ<sup>163</sup>

ตามแนวทางการแก้ปัญหาในสารนิพนธ์ของนายบัญชา เสถียรจรรย์วงศ์ สรุปได้ว่าการเสนอแนวทางการแก้ปัญหาโดยการให้กรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรเพิ่มเติม เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีแนวทางปฏิบัติที่ครอบคลุมมากกว่าที่มีอยู่ อันได้แก่ แนวทางปฏิบัติในการซื้อขายที่ดิน กรณีนิติบุคคลโอนขายอสังหาริมทรัพย์ในราคาต่ำกว่าราคาประเมิน และกรณีอัตราดอกเบี้ยที่ใช้ประเมินแก่นิติบุคคลผู้ให้กู้ยืมเงินในอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำในเวลาที่มีการกู้ยืม

<sup>163</sup> จาก ปัญหาและภาระภาษีอันเกิดจากการประเมินรายได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) (น.64-65), โดยบัญชา เสถียรจรรย์วงศ์, 2548, กรุงเทพฯ: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์.