

## บทที่ 4

### ปัญหาและวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4)

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

ประเด็นที่หนึ่ง ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ประเด็นที่สอง ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

ประเด็นที่สาม ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

ประเด็นที่สี่ ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

#### 4.1 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับ หลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

ตามที่คุณวิจัยได้ทบทวนวรรณกรรมในเรื่องหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี ซึ่งหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดีนั้นมีอยู่หลายหลักการด้วยกัน แต่ในงานวิจัยนี้จะวิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความแน่นอนชัดเจนและหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

4.1.1 วิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความแน่นอนชัดเจน

ตามที่กล่าวไว้ในบทที่ 2 ภาษีอากร คือ สิ่งที่รัฐบาลบังคับเก็บจากรายบุคคลและนำมาใช้เพื่อประโยชน์ของสังคมส่วนรวม โดยมีได้มีสิ่งตอบแทนโดยตรงแก่ผู้เสียภาษี<sup>1</sup> ดังนั้นการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี กฎหมายที่ใช้ในการจัดเก็บภาษีอากรจะต้องมีความชัดเจนแน่นอน ทั้งด้านตัวบทกฎหมายและการนำไปใช้ในทางปฏิบัติ ดังที่ท่านอาจารย์จรัสศักดิ์กล่าวว่า “ภาษีที่จัดเก็บต้องมีความชัดเจนและแน่นอน ไม่ว่าจะเป็นฐานภาษี เทคนิคการประเมินและวิธีการจัดเก็บภาษี รวมทั้งการกำหนดวัน เวลา สถานที่ที่แน่นอน ซึ่งความแน่นอนที่กล่าวถึงนี้ต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานของกฎหมายที่แน่นอนชัดเจน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องสามารถคำนวณได้ว่าตนจะต้องเสียภาษีเท่าใด ขณะเดียวกันผู้จัดเก็บภาษีต้องตีความกฎหมายอย่างเคร่งครัด มิใช่ใช้อำนาจตามอำเภอใจในการกำหนดจำนวนภาษี”<sup>2</sup> โดยความแน่นอนชัดเจนจะช่วยให้การจัดเก็บภาษีทำได้ง่ายขึ้นและก่อให้เกิดความสมัครใจในการเสียภาษีถือเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานที่สำคัญของการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และจากการศึกษามาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรในบทที่ 3 จะเห็นว่า

มาตราดังกล่าวใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลพร้อมทั้งนำมาใช้เป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนที่เกิดขึ้นจากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมตามรูปแบบของกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยไม่มีเหตุอันสมควร บทบัญญัติดังกล่าวจึงให้อำนาจพิเศษแก่เจ้าพนักงานประเมิน โดยอาศัยการใช้ดุลยพินิจประกอบกับแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งของกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือเพื่อประเมินรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เสียภาษีใหม่ให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงได้

จากการศึกษาของผู้วิจัยพบว่าในปัจจุบันการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนในตัวบทกฎหมายอันส่งผลให้มีปัญหาในการนำไปบังคับใช้ในทางปฏิบัติซึ่งเกี่ยวข้องกับนิยามคำสำคัญดังต่อไปนี้

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

<sup>2</sup> บันทึกรายการวิจัยจากกฎหมายภาษีอากรชั้นสูง. เล่มเดิม.

#### 4.1.1.1 ราคาตลาด และวิธีการหาราคาตลาด

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

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

“คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน” หมายถึง คู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุน โดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม”

“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” หมายถึง กิจการในกลุ่มบริษัทหรือห้างหุ้นส่วน

นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุมหรือร่วมทุนโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อม

ตามนิยามความหมายข้างต้นผู้วิจัยพบว่ายังมีความคลุมเครือเนื่องจากการไม่มีการ กำหนดจำนวนหรือสัดส่วนการถือหุ้น ไว้อย่างชัดเจนว่าจำนวนเท่าใดจึงจะถือว่ามีความสัมพันธ์กัน และกรณีที่กลุ่มผลประโยชน์ใดสามารถจัดการหรือควบคุมคู่สัญญาทั้งสองฝ่ายได้ตามความเป็นจริง โดยไม่ได้เป็นกรรมการหรือผู้ถือหุ้นหรือมีนิติสัมพันธ์กันตามกฎหมายปรากฏแล้ว จะถือว่ามี การจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุนโดยทางตรงหรือโดยทางอ้อมหรือไม่ ส่งผลให้ต้องมีการตีความ และก่อให้เกิดความไม่แน่นอนว่ากรณีใดเป็นคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน กรณีใดเป็นกิจการในกลุ่มเดียวกันอันส่งผลให้ราคาตลาดไม่แน่นอน หรืออาจไม่สามารถคำนวณหาราคาตลาดในทางปฏิบัติ รวมถึงทำให้การบังคับใช้กฎหมายที่เกี่ยวข้องไม่แน่นอนไปด้วยเนื่องจากอาจไม่ถือว่ามีกรณีต่ำกว่าราคาตลาด

(2) วิธีการหาราคาตลาด ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 กำหนดหา ราคาซื้อขายโดยสุจริต (Arm’s Length Price) หรือราคาตลาด ตามคู่มือ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration ขององค์การ OECD โดยระบุวิธีการคำนวณ ราคาตลาด ดังนี้ (1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุม (CUP)<sup>3</sup>, (2) วิธีการขายต่อ (RPM)<sup>4</sup>,

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

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

จากการศึกษาผู้วิจัยมีความเห็นว่ากรณีที่ใช้วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่ไม่มีการควบคุมวิธีการขายต่อ และวิธีบวกกำไรไม่สามารถหาราคาตลาดได้ จะหาวิธีการอื่น ๆ ซึ่งคำสั่งดังกล่าวระบุให้ใช้ได้แต่ต้องเป็นวิธีที่ได้รับรองโดยสากลนั้นต้องมีการพิจารณาว่าแค่ไหนเพียงใดจึงจะถือว่าได้รับการรับรองเป็นสากล แม้ตามคู่มือขององค์การ OECD จะกำหนดวิธีการอื่นไว้ 2 วิธี คือวิธีบวกกำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม (TNMM)<sup>6</sup> และวิธีแบ่งแยกกำไร (PSM)<sup>7</sup> อันน่าจะถือได้ว่าเป็น

<sup>4</sup> วิธีการขายต่อ (Resale Price Method: RPM) โดยให้นำค่าตอบแทนในการโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็นผู้สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะหรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน.

<sup>5</sup> วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method: CPM) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน.

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

<sup>7</sup> วิธีแบ่งแยกกำไร (Profit Split Method: PSM) เป็นการแบ่งสรรกำไรหรือขาดทุนจากการประกอบกิจการของบริษัทในเครือเดียวกันตามสัดส่วนที่บริษัทในเครือเดียวกันแต่ละรายมีส่วนในการสร้างผลกำไรหรือขาดทุน โดยพิจารณาจากลักษณะงานที่ทำ ทรัพย์สินที่ใช้ การรับความเสี่ยง และต้นทุน โดยใช้บริษัทอิสระเป็นตัว

วิธีการอื่นซึ่งเป็นวิธีที่ได้รับความนิยมโดยสากล แต่วิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรมก็ต้องสามารถหาตัวเปรียบเทียบลักษณะของการประกอบกิจการ ทรัพย์สินที่ใช้ และการรับความเสี่ยงที่มีความคล้ายคลึงกันได้ และวิธีแบ่งแยกกำไรก็ต้องหาบริษัทอิสระที่จะนำมาใช้เป็นตัวเปรียบเทียบได้จึงจะสามารถหาราคาตลาดได้ ซึ่งหากไม่สามารถหาตัวเปรียบเทียบหรือบริษัทอิสระได้ก็จะไม่สามารถคำนวณหาราคาตลาดได้เช่นกัน และกรณีที่สามารถหาตัวเปรียบเทียบหรือบริษัทอิสระได้ก็ยังคงไม่มีความแน่นอนว่าหน่วยงานที่เกี่ยวข้องกับการประเมินและเสียภาษีทั้งหมดจะยอมรับวิธีการดังกล่าว<sup>8</sup>

จากที่กล่าวมาข้างต้น จะเห็นได้ว่าการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับการพิจารณาราคาตลาดและการคำนวณหาราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจน เห็นควรที่ต้องแก้ไขปรับปรุงต่อไป

#### 4.1.1.2 เหตุอันสมควร

ตามที่ได้กล่าวมาแล้วในบทที่ 3 ประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ทวิ (4) ก็มีได้กำหนดนิยามหรือขอบเขตของ “เหตุอันสมควร” ไว้เช่นกัน จึงต้องอาศัยการพิจารณาตามข้อเท็จจริงเป็นกรณีไป โดยอาจพิจารณาจากหลักใหญ่ ๆ ว่า หากการปฏิบัติดังกล่าวนี้เป็นประโยชน์ต่อการดำเนินธุรกิจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลก็น่าจะถือว่ามีเหตุอันสมควร แต่หากว่าเป็นไปในทางกลับกันคือเสียประโยชน์ก็ถือว่าไม่มีเหตุอันสมควร<sup>9</sup>

ในปัจจุบันการพิจารณาว่ากรณีใดบ้างถือว่า “มีเหตุอันสมควร” แม้จะปรากฏเป็นคำสั่งกรมสรรพากร หรือหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรที่ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ประกอบการพิจารณา ได้แก่ กรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด<sup>10</sup> กรณีการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย

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

<sup>8</sup> ปัจจุบันมีแนวคำพิพากษาฎีกายอมรับวิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม วิธีราคาขายต่อ และวิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่มเท่านั้น แต่ยังไม่มีความพิพากษาฎีกาเกี่ยวกับวิธีหากำไรส่วนเพิ่มสุทธิของธุรกรรม และวิธีแบ่งแยกกำไร (อ้างถึงใน *การหลบเลี่ยงภาษีระหว่างประเทศ* (ตอนที่ 4). เล่มเดิม).

<sup>9</sup> จาก *กลยุทธ์การวางแผนภาษี* (น. 217), โดย กิตติพงษ์ อรุณพัฒน์พงศ์, 2538, กรุงเทพฯ: การเงินธนาคาร.

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

ประกาศกำหนด<sup>11</sup> กรณีการโอนทรัพย์สินให้แก่ผู้รับโอนซึ่งเป็นนิติบุคคลเฉพาะกิจเพื่อการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ภายใต้โครงการแปลงสินทรัพย์เป็นหลักทรัพย์ที่ได้รับอนุมัติจากสำนักงานคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนด<sup>12</sup> และกรณีการให้บริการแก่หน่วยงานราชการ สำนักงาน หรือหน่วยงาน หรือกองทุนที่มีใช้นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดตั้งขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายโครงการพิเศษของรัฐบาลเท่านั้น<sup>13</sup> ก็ตาม แต่ยังเป็นส่วนน้อยหากเปรียบเทียบกับข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นจริงและหากจะนำไปปรับใช้กับธุรกรรมระหว่างประเทศ เหตุอันสมควรดังกล่าวก็มีใช้การทำธุรกรรมโดยปกติของบริษัทข้ามชาติ อีกทั้งคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ที่เกิดขึ้นเป็นกรณีเฉพาะที่ออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในแต่ละช่วงจึงไม่อาจนำมาเทียบเคียงเพื่อหาหลักทั่วไปได้

ส่วนการตีความ “เหตุอันสมควร” ตามแนวทางของหนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากรและแนวคำวินิจฉัยของศาลฎีกา สามารถสรุปแนวทางได้ว่า หากเป็นการโอนทรัพย์สินหรือให้กู้ยืมหรือให้บริการ โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดตามอำเภอใจของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะถือเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร พิจารณาได้จากตัวอย่างของกรณีดังต่อไปนี้ กรณีที่มีการ โอนเงินกำไร ไปให้บริษัทอื่น โดยไม่มีเหตุผล<sup>14</sup> หรือกรณี

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

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

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

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

<sup>14</sup> จาก คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4483/2533 - ศาลฎีกาวินิจฉัยว่า กรณีที่มีการโอนเงินกำไรไปให้บริษัทอื่น โดยไม่มีเหตุผล ต้องถือว่า เป็นการให้กู้ยืมซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเป็นเงินได้จากดอกเบี้ยตามราคาตลาดได้ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) และกรณีที่กู้ยืมเงินจากสถาบันการเงินแล้วนำเงิน

ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่น จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร<sup>15</sup> และแนวคำวินิจฉัยตอบข้อหารือภาษีอากรจะถือว่าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลหรือบุคคลเห็นชอบกับการดำเนินงานของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใด หรือแม้กระทั่งมูลนิธิ ได้ขายสินค้าหรือให้บริการแก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดหรือมูลนิธินั้น ในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด ยังถือไม่ได้ว่าเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร<sup>16</sup> หรือกรณีการขายสินค้าให้กับบริษัทในเครือเดียวกันในราคาต่ำกว่าราคาทุนและราคาตลาด โดยอ้างว่าสินค้าในตลาดปัจจุบันมิได้ใช้สินค้านาดังกล่าวแล้วเข้าลักษณะเป็นการ โอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>17</sup> หรือ

---

จำนวนนั้นไปให้บริษัทอื่น โดยข้อเท็จจริง ไม่ปรากฏว่าผู้กู้ยืมหน้าที่ซื้อผูกพันในกิจการของตนในอันที่จะต้องจ่ายเงินตามจำนวนที่กู้ยืมมาให้กับบริษัทอื่นนั้น ดอกเบี้ยที่ผู้กู้ยืมตามเงินยืมดังกล่าวจึงมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ ตามที่กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตรี (13) จึงต้องห้ามมิให้นำมาหักเป็นรายจ่าย .

<sup>15</sup> จาก คำพิพากษาฎีกาที่ 7232/2540 โจทก์ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการ โจทก์กู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ในขณะที่โจทก์กู้ยืมเงินจากบุคคลอื่นและเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละ 11 ถึง 18 ต่อปี แม้จะอ้างว่าบริษัทในเครือประสบกับภาวะขาดทุนไม่มีเงินหมุนเวียน หากไม่ให้กู้ยืมจะมีผลกระทบมาถึงโจทก์ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นรายใหญ่ แต่โจทก์ก็ไม่มีพยานหลักฐานมาสนับสนุนว่าบริษัทในเครือดังกล่าวประสบกับภาวะขาดทุนจริง ส่วนประธานกรรมการแม้จะเคยช่วยเหลือโจทก์โดยค้ำประกันหนี้ของโจทก์และให้โจทก์กู้ยืมเงิน โดยไม่คิดดอกเบี้ย ก็เป็นการปฏิบัติหน้าที่ของประธานกรรมการที่ต้องจัดการงานของโจทก์ด้วยความระมัดระวังให้มากที่สุดเหมือนกับจัดการงานของตัวเอง เพื่อให้กิจการของโจทก์ดำเนินไปด้วยดี การที่โจทก์ให้บริษัทในเครือและประธานกรรมการกู้ยืมเงินโดยคิดดอกเบี้ยในอัตราที่ต่ำมาก ในขณะที่โจทก์ต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราที่สูงกว่าให้แก่เจ้าหนี้อื่นของโจทก์ จึงเป็นกรณีไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยอัตราร้อยละ 15 ต่อปี ตามราคาตลาดในวันกู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

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

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

กรณีบริษัทฯ ระบุในบัญชีผู้ถือหุ้นว่าได้เรียกชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ถือหุ้นยังมีได้ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่ระบุไว้ กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>18</sup> หรือกรณีบริษัทให้สวัสดิการแก่พนักงานของตนต่อมาเมื่อพนักงานโอนย้ายไปยังบริษัทในเครือเดียวกันหรือลาออกไปทำงานกับบริษัทอื่นซึ่งไม่ใช่บริษัทในเครือเดียวกัน เป็นผลทำให้ความเป็นพนักงานของบริษัทได้สิ้นสุดลง หากบริษัทยังคงให้ลูกจ้างเดิมกู้ยืมเงินต่อไปอีกโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาด กรณีเช่นนี้ถือได้ว่าเป็นการให้กู้ยืมเงินโดยมีดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>19</sup>

ทั้งนี้ ผู้วิจัยเห็นด้วยกับการให้เจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจในการพิจารณาเหตุอันสมควรตามข้อเท็จจริงที่เกิดขึ้นเป็นรายกรณีไป แต่อย่างไรก็ตาม เหตุอันสมควรกรณีเฉพาะที่ออกมาเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในแต่ละช่วงนั้น ควรมีการรวบรวมแนวทางปฏิบัติตามคำสั่งดังกล่าวให้เป็นหมวดหมู่ และกำหนดให้เป็นหลักเกณฑ์หรือเงื่อนไข โดยแยกเป็นรายธุรกรรมเพื่อความชัดเจนในการปรับใช้ก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนและความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษียิ่งขึ้น

4.1.2 วิเคราะห์ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษี คือ ค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาลและค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีควรต้องต่ำที่สุด ส่วนลักษณะของหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ คือ การก่อให้เกิดการ

<sup>18</sup> จาก หนังสือกรมสรรพากรที่ กค 0706/7680 ลงวันที่ 13 กันยายน 2548- กรณีบริษัทฯ ระบุในบัญชีผู้ถือหุ้นว่าได้เรียกชำระค่าหุ้นเต็มมูลค่าแล้ว แต่เมื่อปรากฏข้อเท็จจริงว่าผู้ถือหุ้นยังมีได้ชำระค่าหุ้นครบตามจำนวนที่ระบุไว้ในงบการเงินสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีปี 2543 และปี 2544 ซึ่งเป็นเหตุให้เงินทุนหมุนเวียนของบริษัทฯ ย่อมขาดหายไป กรณีจึงถือได้ว่าบริษัทฯ ได้ให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่มีดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร.

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

บิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีน้อยที่สุด เพื่อที่จะลดความสูญเสียทางเศรษฐกิจ<sup>20</sup> จากหลักดังกล่าวจึงมีประเด็นที่ต้องนำมาพิจารณา ดังต่อไปนี้

4.1.2.1 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีของรัฐบาล

เนื่องจากบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) ยังมีข้อบกพร่องและมีความไม่แน่นอนชัดเจน อีกทั้งหลักเกณฑ์ที่ใช้บังคับถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจายและการจัดเก็บภาษีอากรแต่ละประเภทของธุรกรรมมีความแตกต่างกัน อันเป็นการเปิดโอกาสให้บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ด้วยการอาศัยช่องว่างหรือข้อบกพร่องของกฎหมาย กล่าวคือ

ก. อาศัยเหตุที่เกิดจากช่องว่างหรือข้อบกพร่องของประมวลรัษฎากร ก่อให้เกิดการตีความกฎหมายเพื่อขยายความ โดยอาจเป็นการตีความของกรมสรรพากรเองจากการวางระเบียบหรือกำหนดกฎเกณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมาใหม่เพื่อขยายความบทบัญญัติของกฎหมายที่ไม่ชัดเจนหรือเป็นการตีความโดยศาลหรือเกิดจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมิน

ข. อาศัยเหตุที่เกิดจากการขาดแคลนข้อมูลเพื่อใช้ประกอบในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ซึ่งเป็นความบกพร่องในการแสวงหาข้อมูลและการตรวจสอบเอกสาร

การออกคำสั่งและแนวปฏิบัติที่ซับซ้อนดังกล่าวทำให้ต้องใช้กำลังเจ้าหน้าที่ที่ได้รับการฝึกอบรมมาอย่างดี และต้องใช้เวลามากขึ้นกว่าปกติในการทำความเข้าใจและการบังคับใช้กฎหมาย รวมถึงต้องเสียงบประมาณรายจ่ายในการที่ต้องใช้บุคลากรในการตอบคำถาม ตอบข้อหารือ ซึ่งมีจำนวนมากในทุก ๆ ปี และมักเป็นคำถามหรือข้อหารือที่ซ้ำ ๆ กัน รวมถึงการที่บริษัทหรือนิติบุคคลผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างของบทบัญญัติเพื่อทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ส่งผลให้รัฐบาลมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดการเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น<sup>21</sup>

4.1.2.2 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี

ค่าใช้จ่ายในการให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี คือ ค่าใช้จ่ายทั้งหมดที่ผู้เสียภาษีได้จ่ายไปเพื่อปฏิบัติตามกฎหมายภาษีและเพื่อปฏิบัติตามแนวปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีของรัฐบาล ดังนั้นค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีควรจะต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ เพื่อหลีกเลี่ยงการลดลงของรายได้ของผู้เสียภาษีและลดความไม่เต็มใจในการจ่ายภาษีของผู้เสียภาษี

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

<sup>21</sup> แหล่งเดิม.

ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินรายได้ก็ต่อเมื่อการคิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ยเงินกู้ยืมนั้นต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่คิดค่าตอบแทน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควร

แต่ผู้เสียภาษีบางกลุ่มไม่ต้องการให้เจ้าพนักงานประเมินปรับปรุงรายได้ เนื่องจากผู้เสียภาษีเห็นว่ากฎหมายมีลักษณะไม่แน่นอนชัดเจน ขึ้นอยู่กับการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละท่าน การปฏิบัติให้เป็นไปตามบทบัญญัติของกฎหมายเป็นเรื่องยาก จึงหาวิธีหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้มากขึ้น เพื่อลดความรับผิดชอบในการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยยอมว่าจ้างนักกฎหมายหรือนักบัญชีให้ทำการช่วยเหลือหรือให้คำแนะนำ ผ่านวิธีการที่ไม่ผิดกฎหมายแต่ไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย

ตัวอย่างเช่น

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

นอกจากนี้การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ประสงค์จะทำการหลบหลีกภาษีให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีต้องใช้เวลาและใช้เงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติ ตามกฎหมายทำให้การต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ ตัวผู้หลบหลีกภาษีในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี<sup>22</sup>

4.1.2.3 พิจารณาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับการบิดเบือนต่อการตัดสินใจในการทำกิจกรรมทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี

การที่กฎหมายบัญญัติไว้กว้าง ๆ ไม่ชัดเจน ทำให้เกิดการตีความโดยเจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวาง ย่อมก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากผู้เสียภาษีแต่ละรายจะได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกัน เพราะในกรณีเดียวกันปัจจัยแวดล้อมเดียวกัน การใช้ดุลพินิจในการประเมินราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมินแต่ละคนอาจไม่เหมือนกัน ซึ่งก่อให้เกิดความได้เปรียบเสียเปรียบระหว่างบริษัทหรือนิติบุคคล ผู้เสียภาษีทำให้ผู้เสียภาษีไม่ได้รับความเป็นธรรม จากเหตุดังกล่าวผู้เสียภาษีอาจตัดสินใจที่จะเลือกทำ

<sup>22</sup> แหล่งเดิม.

กิจกรรมหรือทำงานที่เสียภาษีน้อยลงหรือไม่มีการเสียภาษีเลย ซึ่งส่งผลให้รัฐทำการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อยลง อันเป็นการขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

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

#### 4.2 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

ตามที่ได้กล่าวในหัวข้อ 2.6 บทที่ 2 พบว่าพระราชบัญญัติฉบับหนึ่ง ๆ จะมีบทบัญญัติที่ฝ่ายนิติบัญญัติมอบหมายให้ฝ่ายบริหารฝ่ายปกครองหรือผู้มีหน้าที่บังคับการให้เป็นไปตามกฎหมายไปกำหนดรายละเอียดของการบังคับใช้กฎหมายต่อไปเป็นกฎหมายอีกระดับหนึ่ง เพื่อให้การใช้กฎหมายมีความสมบูรณ์ขึ้นมา รูปแบบของกฎหมายดังกล่าวนี้ ไม่ว่าจะตราเป็นพระราชกฤษฎีกาหรือออกเป็นกฎกระทรวง ระเบียบ ข้อบังคับ หรือประกาศก็ตาม เราเรียกกันโดยรวมว่า “กฎหมายลำดับรอง” โดยกฎหมายลำดับรองมีลักษณะในการจัดทำและการประกาศใช้แตกต่างไปจากการตราพระราชบัญญัติ กฎหมายลำดับรองเป็นการพิจารณาลงไปในรายละเอียดจากที่พระราชบัญญัติแม่บทให้อำนาจ กฎหมายแม่บท (Primary Legislation) ต้องมีการตราเป็นพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา ได้แก่ ประมวลรัษฎากร ส่วนกฎหมายลำดับรอง (Secondary Legislation) ถูกทำขึ้นหรือออกโดยองค์การบริหาร เช่น พระราชกฤษฎีกา ระเบียบหรือคำสั่ง ข้อดีของกฎหมายลำดับรองนั้นมีหลายประการ แต่ที่สำคัญคือช่วยแก้ไขความผิดพลาดหรือช่องโหว่ที่ค้นพบในกฎหมายแม่บท เช่น สามารถจัดขวงการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) โดยไม่ต้องรอการออกพระราชบัญญัติภาษีโดยรัฐสภาจึงมีความรวดเร็วสามารถแก้ไขเปลี่ยนแปลงได้ทันต่อการเปลี่ยนแปลงของสภาพสังคมและเศรษฐกิจก่อให้เกิดความเป็นธรรม<sup>23</sup>

จากการศึกษาพบว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) มีการนำคำสั่งกรมสรรพากรและหนังสือตอบข้อหารือภาษีอากร มาใช้เพื่อเป็นเครื่องมือในการแก้ไข

<sup>23</sup> แหล่งเดิม.

ปัญหาความไม่ชัดเจนของบทบัญญัติที่ยังไม่ครอบคลุมและชัดเจนเพียงพอในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน ดังนี้

#### 4.2.1 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากร<sup>24</sup>

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

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

#### 4.2.2 วิเคราะห์หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร

หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ก็เป็นเพียงการให้ความเห็นทางกฎหมายหรือการให้คำแนะนำเกี่ยวกับการเสียภาษีเบื้องต้น มิใช่เป็นการใช้อำนาจตามกฎหมายเช่นกัน นอกจากนี้ การตอบข้อหารือของกรมสรรพากรนั้นเป็นการตอบข้อหารือตามข้อเท็จจริงที่ปรากฏเท่านั้น มิได้มีการค้นหาข้อเท็จจริงเพื่อนำมาประกอบการวินิจฉัยคำสั่งใด ๆ

ด้วยเหตุนี้ สถานะของคำสั่งของกรมสรรพากรหรือหนังสือตอบข้อหารือจึงเป็นเพียงแนวทางในการปฏิบัติที่มีการเปลี่ยนแปลงได้ง่าย และมีความไม่แน่นอน และไม่มีผลผูกพันบุคคลใด ๆ ไม่ว่าจะเป็นฝ่ายกรมสรรพากรเองหรือฝ่ายผู้หารือที่ได้รับหนังสือตอบข้อหารือขึ้นไป อีกทั้งไม่เป็นการผูกพันให้ศาลจะต้องปฏิบัติตามเมื่อคู่ความฝ่ายหนึ่งฝ่ายใดได้ฟ้องเป็นคดี จึงปรากฏเป็น

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

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

ข้อเท็จจริงว่า เมื่อเป็นคดีขึ้นสู่การพิจารณาของศาลแล้วหลาย ๆ คดีที่ผู้เสียหายได้ปฏิบัติตามหนังสือตอบข้อหารือแล้ว แต่ศาลก็สามารถพิพากษาเป็นอย่างอื่นได้ กล่าวคือ การตอบข้อหารือนั้น ไม่ได้ทำให้หน้าที่ในการเสียหายของบุคคลใด ๆ ที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากรเปลี่ยนแปลงหรือระงับไปจากบทบัญญัติของกฎหมาย<sup>25</sup> ผู้วิจัยจึงเห็นควรให้นำหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรองมาปรับใช้ โดยอาจมีการแก้ไขในเรื่องของสถานะทางกฎหมายให้เป็นกฎหมายลำดับรอง ซึ่งผู้วิจัยจะได้เสนอแนะแนวทางแก้ไขในบทที่ 5 ต่อไป

#### 4.3 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญ 3 ประการ คือ ประการแรกการกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ผู้เสียหายเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมายหรือไม่ ประการต่อมาคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียหายมีเหตุอันสมควรหรือไม่ และประการสุดท้ายคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียหายสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมไม่ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำการหนีภาษีอากร (Tax Evasion)<sup>26</sup> เจ้าพนักงานประเมิน ไม่ต้องนำมาตรา 65 ทวิ (4) มาปรับใช้ แต่หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่ากระทำความผิดธุรกรรมไม่ปฏิบัติตามองค์ประกอบประการที่สองและประการสุดท้าย ถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร ซึ่งสอดคล้องกับการใช้หลักการตีความกฎหมายภาษีเพื่อต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากร<sup>27</sup> ที่เรียกว่า

<sup>25</sup> วรเจตน์ ภาศิริรัตน์. (ม.ป.ป.). “สถานะทางกฎหมายของหนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร,” *สรรพากรสารัน*, 54(2). สืบค้น 12 เมษายน 2558, จาก [http://www.sanpakomsarn.com/page\\_article\\_detail.php?aID=61](http://www.sanpakomsarn.com/page_article_detail.php?aID=61).

<sup>26</sup> การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษีปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต (อ้างถึงใน *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี ตอนการหนีภาษีและ การหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี* (น. 98). เล่มเดิม).

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

หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า “วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้น โดยมีมูลเหตุจูงใจที่หลบหลีกกฎหมาย กล่าวคือ แม้ธุรกรรมที่เกิดขึ้นจะถูกต้องตามแบบของกฎหมาย เป็นธุรกรรมที่ไม่ผิดกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกกฎหมาย ศาลและเจ้าหน้าที่ประเมินย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้น และประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย”<sup>28</sup>

เจตนารมณ์ของกฎหมาย ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งในการตีความการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร

#### 4.3.1 วิเคราะห์เจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน โดยส่วนแรกประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากมีเหตุอันสมควร<sup>29</sup> โดยการทำธุรกรรมดังกล่าวมิได้มีวัตถุประสงค์เพื่อการพาณิชย์<sup>30</sup> ส่วนที่สองคือประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เนื่องจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกิจระหว่างกันย่อมแสวงหากำไรต่อกัน

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

<sup>28</sup> แหล่งเดิม.

<sup>29</sup> “เหตุอันสมควร” ต้องพิจารณาประกอบกับข้อเท็จจริงและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ .

<sup>30</sup> จากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมจัดตั้งขึ้นเพื่อแสวงหากำไรตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 22 หุ้นส่วนและบริษัท. มาตรา 1012 บัญญัติว่า “สัญญาจัดตั้งห้างหุ้นส่วนหรือบริษัทนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลตั้งแต่สองคนขึ้นไปตกลงเข้ากันเพื่อกระทำการกิจการร่วมกันด้วยประสงค์จะแบ่งปันกำไรอันจะพึงได้แต่กิจการที่ทำนั้น.”

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

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

แต่อย่างไรก็ดี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ก็ยังคงมีปัญหา ดังนี้

(1) ไม่มีสภาพบังคับ เนื่องจากเป็นเพียงการออกคำสั่งทั่วไปของอธิบดีกรมสรรพากร เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางในการปฏิบัติเท่านั้น ไม่ใช่กฎหมาย ดังนั้นโดยสภาพของคำสั่งจึงไม่เปิดช่องให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะเรียกเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการพิสูจน์ราคาตลาดจากผู้เสียหายได้ และหากเจ้าพนักงานประเมินจะทำการรวบรวมข้อมูลด้วยตนเองจากผู้เสียหายรายอื่นที่อาจนำมาเปรียบเทียบได้อย่างสมเหตุสมผลก็อาจต้องใช้เวลาอันนานและอาจรวบรวมข้อมูลมาได้ไม่ครบถ้วน ทำให้ไม่สามารถพิสูจน์ราคาได้อย่างสมเหตุสมผลและผู้เสียหายอาจการที่ไม่เห็นด้วยอาจใช้สิทธิอุทธรณ์การประเมินได้ ก่อให้เกิดข้อโต้แย้งเป็นคดีขึ้นมาสู่ศาล

ตัวอย่างเช่น ผู้เสียหายอาจถูกตั้งข้อสงสัยว่ากระทำธุรกรรมที่ต่ำกว่าราคาตลาด โดยการขายสินค้าต่ำกว่าราคาตลาดอย่างชัดเจน เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจประเมินราคาให้สูงขึ้นได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) โดยในกรณีนี้เจ้าพนักงานเพียงพิสูจน์ราคาทุนของสินค้าหรือทรัพย์สินเปรียบเทียบกับราคาที่ผู้เสียหายจำหน่าย ก็ย่อมแสดงให้เห็นชัดเจนว่าผู้เสียหายไม่น่าจะจำหน่ายสินค้าในราคาที่ขาดทุน หากผู้เสียหายไม่เห็นด้วยกับการถูกประเมิน และผู้เสียหายเป็นผู้กล่าวอ้างว่าราคาได้ถูกกำหนดอย่างถูกต้องสมควรแล้ว ผู้เสียหายก็ต้องเป็นผู้พิสูจน์ให้ศาลเห็นว่าราคาที่ขายไปนั้นเป็นราคาตลาดแล้ว แต่ถ้าผู้เสียหายไม่พิสูจน์หรือพิสูจน์ไม่ได้ ก็ต้องสันนิษฐานว่าผู้เสียหายกำหนดราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร<sup>31</sup> แต่ทางตรงกันข้ามหากเป็นกรณี

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

ที่เจ้าพนักงานประเมินไม่สามารถหาเอกสารมาใช้พิสูจน์ราคาได้เพียงพอ ข้อกล่าวอ้างของเจ้าพนักงานประเมินย่อมตกเป็นพับและไม่มีอำนาจในการประเมิน<sup>32</sup>

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

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

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

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

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

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

---

และใบกำกับภาษีอย่างย่อไม่ต้องแสดงส่วนลดหรือค่าลดหย่อนตามมาตรา 79 วรรคสาม (1) แห่งประมวล รัษฎากร.

ต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของกลุ่ม OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน รวมถึงสามารถตรวจสอบ โดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในข้อ 4 นอกจากนี้ยังประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วน นิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการทำธุรกรรม ระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

4.3.2 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 เป็นเรื่องของแนวทางการพิจารณา กรณีบริษัท เงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกันเป็นสองบริษัทเจตนารมณ์ ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบดีกรมสรรพากรออกมาเพื่อเป็นแนวทางให้แก่เจ้าหน้าที่ในการ ตรวจสอบและแนะนำกรณีบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจาก กันเป็นสองบริษัท สำหรับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่รับโอนจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เดิม โดยมีกำหนดลักษณะของการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรในข้อ 2 ของคำสั่ง

ทั้งนี้ เจ้าพนักงานประเมินก็ไม่สามารถนำคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 57/2538 มาใช้เป็น แนวปฏิบัติได้ หากมีการปรับรูปแบบหรือโครงสร้างขององค์กรธุรกิจในลักษณะอื่นที่ไม่ได้เป็นไป ตามแนวปฏิบัติ หรือมีคดีขึ้นมาสู่ศาล ศาลอาจไม่เห็นด้วยกับแนวปฏิบัติที่พิจารณา โดย กรมสรรพากรดังกล่าวก็ได้

จากเหตุผลที่กล่าวมานี้ ผู้วิจัยเห็นว่าการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามคำสั่ง กรมสรรพากรนี้เป็นเพียงเครื่องมือที่ช่วยลดการใช้ดุลยพินิจและช่วยจำกัดขอบเขตการใช้ดุลยพินิจ ของเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินรายได้ ที่ได้จากการโอนหรือขายทรัพย์สินต่าง ๆ ของ บริษัทผู้รับโอน แต่อย่างไรก็ดีคำตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการ โอนทรัพย์สินตามคำสั่งนี้มีได้ หมายความว่าราคาดังกล่าวเป็นราคาตลาด<sup>33</sup>

4.3.3 วิเคราะห์คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539 ตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามบทบัญญัติ มาตรา 65 ทวิ (4) คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 64/2539 เป็นเรื่องของแนวทางการพิจารณาภาษีเงินได้ นิติบุคคล การโอนทรัพย์สินที่เข้าลักษณะเป็นการโอนทรัพย์สิน โดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ กล่าวคือ คำสั่งนี้อธิบดีกรมสรรพากรออกมาเพื่อให้เจ้าพนักงาน สรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติสำหรับบริษัทซึ่งได้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้ง ขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ คั่นคว้า วิจัยและพัฒนา เทคโนโลยี

<sup>33</sup> จากหนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 0706/6477 ลงวันที่ 2 สิงหาคม 2549.

หากปรากฏข้อเท็จจริงที่มีลักษณะเป็นไปตามข้อ 1 ของสิ่งนี้ ให้ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

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

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

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

ข้อ 1 เป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำกรอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่าการมีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

ข้อ 2 เป็นเหตุให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งเป็นลูกหนี้ต้องโอนทรัพย์สินหรือให้บริการแก่สถาบันการเงินดังกล่าว โดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนหรือค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด ให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินหรือการให้บริการดังกล่าวมีเหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษามีข้อสังเกตว่า หากลูกหนี้สถาบันการเงินซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต้องโอนทรัพย์สินให้บุคคลที่สาม แม้เพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้สถาบันการเงิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ ถ้าการโอนทรัพย์สินนั้นมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด โดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอาจประเมินค่าตอบแทนตามราคาตลาดในวันที่โอน เพื่อให้ถือเป็นรายได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในการคำนวณกำไรสุทธิได้ การโอนในกรณีดังกล่าวจึงไม่ได้รับประโยชน์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 150/2558 เพราะตามคำสั่งของกรมสรรพากรฉบับดังกล่าว ได้กำหนดเฉพาะการโอนทรัพย์สินให้แก่สถาบันการเงินเท่านั้น ที่แม้จะไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดก็ถือว่าเป็นการโอนโดยมีเหตุอันสมควร<sup>34</sup>

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

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

เจตนารมณ์ของกฎหมาย คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานกรมสรรพากรถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจและแนะนำสำหรับการพิจารณาเหตุอันสมควร กรณีการให้บริการ โดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาด แก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มีเจ้าหน้าที่บุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ<sup>35</sup>

จากการศึกษาคำสั่งข้างต้นนี้ผู้วิจัยเห็นว่าคำสั่งมีปัญหาในเรื่องของความไม่ชัดเจนของถ้อยคำ “วัตถุประสงค์พิเศษ” เนื่องจากถ้อยคำดังกล่าวสามารถตีความได้กว้างซึ่งอาจถูกนำไปใช้เป็นช่องทางในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ได้ง่าย

<sup>34</sup> ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จาก การโอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี (น. 47-48). เล่มเดิม.

<sup>35</sup> เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 ได้มาจากอารัมภบทของคำสั่งนี้.

#### 4.4 ปัญหาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) วิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของต่างประเทศ

จากการศึกษาข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้กรณีการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายไทยเปรียบเทียบกับกฎหมายต่างประเทศ ไม่ว่าจะเป็นประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย และประเทศญี่ปุ่น พบว่าประมวลรัษฎากรของไทยและมาตรการทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เช่น คำสั่งกรมสรรพากร หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร และคำพิพากษาฎีกายังไม่สามารถต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ และอาจก่อให้เกิดความสับสนในการตีความและการนำไปปรับใช้ในทางปฏิบัติซึ่งสามารถสรุปได้ดังนี้

##### 4.4.1 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา

จากการศึกษาในบทที่ 3 ในข้อ 3.2.1 ประเทศสหรัฐอเมริกามีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนซึ่งมีสาระสำคัญ คือ ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีในธุรกรรม

ระหว่างประเทศและสามารถพิจารณาราคาตลาดในธุรกรรมของหน่วยธุรกิจที่มีความเกี่ยวข้องเชื่อมโยงระหว่างกัน ไม่ว่าจะอยู่ในเครือเดียวกันหรือถูกควบคุมดูแลไม่ว่าทางตรงหรือทางอ้อมโดยกลุ่มผลประโยชน์เดียวกัน ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินภาษีมีอำนาจในการพิจารณาประเมินราคาตลาดขึ้นใหม่ได้เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีในธุรกรรมดังกล่าว โดยหน่วยธุรกิจประเภทที่อาจถูกตรวจสอบ หมายถึงหน่วยธุรกิจทุกประเภทที่เป็นหน่วยภาษีตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกา รวมถึงหน่วยธุรกิจที่ไม่ได้จดทะเบียนจัดตั้งในประเทศสหรัฐอเมริกา

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

อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีสามารถนำเอกสารหรือหลักฐานเพื่อพิสูจน์ให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเห็นว่าการกำหนดราคาสินค้าหรือบริการในอัตราดังกล่าวจะสร้างผลตอบแทนหรือผลกำไรที่เหมาะสมในการดำเนินธุรกิจดังกล่าวได้ และที่สำคัญคือมีการกำหนดหลักเกณฑ์ให้ผู้ประกอบการที่เป็นบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่ต้องเปิดเผยและรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการเงินได้และ

รายละเอียดของธุรกรรมระหว่างประเทศเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินภาษีเก็บข้อมูลดังกล่าวไว้ในฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในธุรกรรมระหว่างประเทศ

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

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพบว่า

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

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

ทั้งนี้การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามประมวลรัษฎากรของประเทศสหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับหลักความแน่นอนชัดเจนตามหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี เนื่องจากมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกามีการกำหนดรายละเอียดที่ชัดเจนเนื่องจากการออกกฎหมายลำดับรองจำนวนหลายฉบับมาเพื่ออธิบายรายละเอียดที่ไม่ได้ปรากฏในมาตรา 482 ซึ่งเป็นกฎหมายแม่บท

4.4.2 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

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

บทบัญญัติ Division 13 ไม่ยอมรับการดำเนินกิจกรรมระหว่างสาขาของกิจการเดียวกันหรือระหว่างสาขากับสำนักงานใหญ่ เนื่องจากถือว่าสาขาและสำนักงานใหญ่เป็นนิติบุคคลเดียวกันและไม่สามารถแสวงหากำไรจากตนเองได้ ดังนั้นในการใช้หลักเกณฑ์การติดต่ออย่างอิสระกับบริษัทข้ามชาติจะพิจารณาการประกอบธุรกิจของกลุ่มบริษัทในเครือเดียวกัน เป็นหน่วยภาษีแยกต่างหากจากกัน เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ที่เกิดขึ้นจากกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในการขายสินค้า ทรัพย์สิน หรือให้บริการที่ขายโดยบริษัทออสเตรเลีย

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

หากพบว่าธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เกี่ยวข้องกันไม่เป็นไปตามหลักการติดต่ออย่างอิสระ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจในการประเมินหรือปรับปรุงกำไร โดยการเพิ่มยอดขายได้หรือตัดหรือลดรายจ่ายตามมาตรา 136 AD และ 136 AC

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตราการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียจะพบว่า บทบัญญัติมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรยังไม่ครอบคลุมเพียงพอในแง่การบังคับใช้บทบัญญัติของกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ เนื่องจากเป็นเพียงบททั่วไปในส่วนของภาษีเงินได้นิติบุคคล ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่ได้บัญญัติกฎหมายที่จะนำมาใช้บังคับกับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในลักษณะการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะเป็นกฎหมายลักษณะพิเศษแยกต่างหากจากภาษีเงินได้ทั่วไปที่ซึ่งจะใช้บังคับกับการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ภายในประเทศ

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

2. ตามประมวลรัษฎากรของไทยไม่มีบทบัญญัติที่วางหลักเกณฑ์ในการพิจารณาการกระทำอันมีวัตถุประสงค์ในการได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ในกรณีการกำหนดราคาโอน ทำให้อาจเกิดอุปสรรคในการวินิจฉัยพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นว่าเป็นการกระทำการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ หรือธุรกรรมตามพฤติการณ์ที่เกิดขึ้นมีเหตุอันสมควรหรือไม่ ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียที่มีบัญญัติเงื่อนไขขององค์ประกอบที่ถือว่าการกระทำการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ไว้ใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 มาตรา 177A ถึง 177D

4.4.3 วิเคราะห์การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกเลี่ยงภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ตามมาตรา 65 ทวิ (4) เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศญี่ปุ่น

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

ชำระราคาต่ำกว่าราคาซื้อขายโดยสุจริต บริษัทดังกล่าวจะถูกดำเนินการเสมือนว่าธุรกรรมนั้น ประกอบการซื้อขายโดยสุจริต

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

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

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

สำหรับกฎหมายภายในของญี่ปุ่นได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีร้องขอต่อศาลภาษีอากรภายในประเทศเมื่อมีการประเมินภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ภาษีอากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย ทั้งเพื่อให้มีกระบวนการตรวจสอบอีกครั้ง นอกจากนี้ญี่ปุ่นกำหนดให้มีการตกลงกำหนดราคาล่วงหน้าและได้ออกคำสั่งต่าง ๆ เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนภายใต้กฎเกณฑ์การรับรองล่วงหน้าและได้กำหนดกระบวนการความตกลงร่วมกันเพื่อทำการปรับปรุงให้ตรงกัน

หากพิจารณาเปรียบเทียบกันระหว่างการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรการของประเทศไทยกับมาตรการของประเทศญี่ปุ่นจะพบว่า

1. ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการที่จะกำหนดราคาตลาดขึ้นได้เอง หรือจากการเรียกข้อมูลกลับมาจากบริษัทคู่แข่งรายอื่น มาเพื่อประกอบการพิจารณาราคาตลาดของผู้เสียภาษี ซึ่งต่างกับกรณีของประเทศญี่ปุ่นที่เจ้าพนักงานมีอำนาจเรียกเอกสารจาก

ผู้เสียหายเพื่อการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริตและมี Tax Reform Bill 2012 ออกกฎหมายกำหนดให้บริษัทในประเทศต้องยื่นแบบแสดงรายการประจำปี โดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครื่องต่างประเทศ โดยที่สำนักงานบริหารภาษีแห่งชาติ (The National Tax Administration) หรือกรมสรรพากรประเทศญี่ปุ่น ได้จัดตั้งแผนกพิเศษเพื่อติดตามการกระทำการกำหนดราคาโอน โดยกำหนดโครงการบังคับใช้และแนวทางปฏิบัติเป็นการล่วงหน้า

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

ซึ่งต่างจากกรณีของกรมสรรพากรไทย เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจเรียกเอกสารจากผู้เสียหาย แม้จะได้ประกาศให้ผู้เสียหายได้ทราบถึงแนวทางและนโยบายการพิจารณาเอกสารที่ต้องการในการพิสูจน์ราคาตลาดของกรมสรรพากรแล้วก็ตาม เนื่องจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ 113/2545 ไม่ได้มีสถานะเป็นกฎหมาย แต่เป็นเพียงคำสั่งที่ให้เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นแนวทางในการปฏิบัติในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนเท่านั้น