# บทที่ 5
# บทสรุปและข้อเสนอแนะ

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

## 5.1 บทสรุป

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

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

---

[1] *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี: ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี* (น. 101). เล่มเดิม.

เป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ก็ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเป็นอย่างมาก หลายประเทศไม่ยอมรับวิธีการดังกล่าว จึงได้มีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

จากการศึกษาประเทศไทยเป็นประเทศหนึ่งที่ไม่ยอมรับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ซึ่งปรากฏบทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ในประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) อันเป็นมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน โดยมาตรา 65 ทวิ (4) ได้ให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการใช้ดุลยพินิจเพื่อประเมินราคาค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน ค่าบริการจากการให้บริการ และดอกเบี้ยจากการให้กู้ยืมเงิน หากปรากฏข้อเท็จจริงว่าธุรกรรมเหล่านั้นกระทำต่ำกว่าราคาตลาด หรือไม่มีการคิดราคาทรัพย์สิน ค่าบริการหรือดอกเบี้ย โดยไม่มีเหตุอันสมควรทำให้รายได้ของกิจการน้อยลง[2]

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

ประการที่ 1 การที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีประกอบธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือการให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินเป็นการกระทำตามรูปแบบของกฎหมายหรือไม่

หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประกอบธุรกรรมโดยไม่ถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมาย ถือได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำการหนีภาษีอากร[3] จึงไม่ต้องนำมาตรา 65 ทวิ (4) มาปรับใช้

ประการที่ 2 การประกอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่

ประการที่ 3 การประกอบธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรหรือไม่

---

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

[3] การหนีภาษีอากร (Tax Evasion) คือ การใช้วิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเพื่อลดภาระภาษี ปลดเปลื้องภาระภาษี หรือไม่จ่ายภาษีที่ถึงกำหนดชำระให้แก่รัฐบาล เป็นการกระทำที่มีความผิดทางอาญาและเป็นการกระทำโดยมีเจตนาไม่สุจริตหรือทุจริต (อ้างถึงใน *คุณธรรมกับการวางแผนภาษี: ตอนการหนีภาษีและการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้-การกระทำที่ทำลายหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี* (น. 98). เล่มเดิม.

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่าการดำเนินธุรกรรมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษี ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้อ 2 และข้อ 3 ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้

จากการศึกษาการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 65 ทวิ (4)ประกอบกับแนวปฏิบัติตามคำสั่งของกรมสรรพากรเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ พบว่ามีปัญหาเกิดขึ้นหลายประการ ผู้วิจัยจะขอกล่าวถึงตามลำดับ ดังต่อไปนี้

ประการแรก คือ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

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

1. หลักความแน่นอนชัดเจน

1.1 การพิจารณา “ราคาตลาด”

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

[4] คู่มือราคาโอนขององค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและพัฒนา (The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) ซึ่งถือเป็นแนวทางมาตรฐานสากลที่ยอมรับกันทั่วโลก (อ้างถึงใน *การพิสูจน์ราคาโอนระหว่างประเทศ* (น. 22). เล่มเดิม.

1.2 การพิจารณา “เหตุอันสมควร” ผู้วิจัยขอแยกอธิบายตามประเภทของธุรกรรม คือ

1.2.1 กรณีธุรกรรมการโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่มีค่าตอบแทน โดยมีเหตุอันสมควร

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

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 อธิบดีกรมสรรพกรได้กำหนดให้โอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการค้นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี โดยทรัพย์สินที่โอนจะต้องมีราคาไม่ต่ำกว่ามูลค่าที่ปรากฏในบัญชี (Book Value) ของบริษัทผู้ขาย ณ วันที่โอนให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 อธิบดีกรมสรรพกรได้กำหนดให้กรณีลูกหนี้โอนทรัพย์สินให้กับเจ้าหนี้สถาบันการเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดอันเป็นผลมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ของเจ้าหนี้สถาบันการเงินตามหลักเกณฑ์ที่ธนาคารแห่งประเทศไทย ให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็น การโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

1.2.2 กรณีธุรกรรมการให้บริการโดยมีค่าบริการที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่มีค่าบริการ โดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.127/2546 อธิบดีกรมสรรพกรได้กำหนดให้กรณีการให้บริการโดยไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแก่ผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มิใช่นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรม เพื่อกระทำกิจการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษให้ถือว่าการโอนทรัพย์สินในลักษณะดังกล่าวเป็นการโอนทรัพย์สินโดยมีเหตุอันสมควร

1.2.3 กรณีธุรกรรมการให้กู้ยืมโดยมีดอกเบี้ยที่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่มีดอกเบี้ยโดยมีเหตุอันสมควร

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 อธิบดีกรมสรรพกรได้กำหนดให้การปรับปรุงโครงสร้างหนี้ดังกล่าวเป็นเหตุให้สถาบันการเงินดังกล่าวต้องปรับลดอัตราดอกเบี้ยหรือกระทำการอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกัน ให้ถือว่ามีเหตุอันสมควรที่สถาบันการเงินดังกล่าวสามารถดำเนินการได้

ในทางปฏิบัติโดยปกติทั่วไปการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) ย่อมอาศัยการใช้ดุลยพินิจพิจารณาเป็นรายกรณีไป แต่ปัจจุบันขาดหลักเกณฑ์ที่แน่นอนชัดเจนในตัวบทกฎหมายและหลักเกณฑ์ที่เจ้าพนักงานประเมินใช้เป็นแนวปฏิบัติก็ถูกกำหนดขึ้นอย่างกระจัดกระจาย ดังนั้นเพื่อให้ได้มาซึ่ง “ราคาตลาด” ที่เหมาะสมสำหรับการกระทำธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือการให้บริการ หรือการให้กู้ยืมเงินและเพื่อลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลยพินิจพิจารณา “เหตุอันสมควร” ของเจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีกฎหมายบัญญัติไว้อย่างชัดเจนเกี่ยวกับ “ราคาตลาด” และ “เหตุอันสมควร” เนื่องจากทั้งสองคำมิใช่คำศัพท์สามัญธรรมดาที่จะเข้าใจกันได้โดยทั่วไป หากมีการบัญญัติคำศัพท์ไว้อย่างชัดเจนและรวบรวมคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องไว้ด้วยกันย่อมทำให้เจ้าพนักงานประเมินมองเห็นเจตนารมณ์ของกฎหมายและพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีนั้นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ รวมถึงลดข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีในเรื่องการกำหนดราคาโอนและวิธีการคำนวณเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาด ก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจน ความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจอันสอดคล้องกับหลักการจัดเก็บภาษีที่ดี

2. หลักความมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

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

ผู้เสียภาษีอาศัยช่องว่างของบทบัญญัติเพื่อทำการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ ส่งผลให้รัฐบาลมีค่าใช้จ่ายในการบริหารจัดเก็บภาษีเพิ่มมากขึ้น[5]

นอกจากนี้การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ยังทำให้เกิดค่าใช้จ่ายในการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีให้แก่ผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ประสงค์จะทำการหลบหลีกภาษีให้มีค่าใช้จ่ายเพิ่มขึ้น เนื่องจากผู้ที่ไม่หลบหลีกภาษีต้องใช้เวลาและใช้เงินที่มากขึ้นเพื่อปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ อีกทั้งยังก่อให้เกิดค่าใช้จ่ายแก่ตัวผู้หลบหลีกภาษีในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี ซึ่งเรียกว่า ค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี[6] จากเหตุดังกล่าวผู้เสียภาษีอาจตัดสินใจที่จะเลือกทำกิจกรรมหรือทำงานที่เสียภาษีน้อยลงหรือไม่มีการเสียภาษีเลย ซึ่งส่งผลให้รัฐทำการจัดเก็บภาษีจากกิจกรรมทางเศรษฐกิจได้น้อยลง อันเป็นการขัดต่อมีประสิทธิภาพในการจัดเก็บภาษีและหลักความมีประสิทธิภาพในทางเศรษฐกิจ

ประการที่สอง คือ การใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) กับหลักการแบ่งแยกกฎหมายแม่บทกับกฎหมายลำดับรอง

จากการศึกษาพบว่า อธิบดีกรมสรรพากรออกคำสั่งกรมสรรพากรมาใช้เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมินตามมาตรา 65 ทวิ (4) เนื่องจากในประมวลรัษฎากรยังขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นรายละเอียดและหลักเกณฑ์ทางเทคนิคที่จำเป็นในการใช้พิจารณา จึงต้องมีการออกคำสั่งกำหนดรายละเอียดของบทบัญญัติโดยมีผู้ที่มีความชำนาญเป็นผู้กำหนดให้ครอบคลุมและชัดเจนเพียงพอเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถนำไปบังคับใช้ได้อย่างมีประสิทธิภาพ ในปัจจุบันมีคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับมาตรา 65 ทวิ (4) ที่ออกโดยอธิบดีกรมสรรพากรจำนวนหลายฉบับ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินถือเป็นแนวทางปฏิบัติในการตรวจสอบและแนะนำผู้เสียภาษีแต่การออกคำสั่งดังกล่าวไม่ได้ออกโดยอาศัยอำนาจตามกฎหมายแม่บท นั้นก็คือมิได้อาศัยอำนาจตามประมวลรัษฎากร คำสั่งต่าง ๆ ที่ถูกออกมาจึงไม่มีสภาพบังคับทางกฎหมายและไม่ถือว่าเป็นกฎหมายลำดับรอง ดังนั้นปัญหาสำคัญของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. คือการขาดสภาพบังคับที่ชัดเจน ดังนั้นผู้วิจัยจึงเห็นควรให้มีการแก้ไขในเรื่องของสถานะทางกฎหมาย

ตัวอย่างเช่น หากเจ้าพนักงานประเมินพิจารณาตามข้อเท็จจริงแล้วปรากฏว่าค่าตอบแทนของผู้เสียภาษีต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรและพิสูจน์ราคาตลาดตามแนวทางของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ก็ไม่มีผลผูกพันทางกฎหมายให้ผู้เสียภาษีต้องยอมรับผลการพิสูจน์ราคาตลาดดังกล่าวหรือการประเมินรายได้ตามราคาตลาดของเจ้าพนักงานประเมิน อาจไม่ได้ดำเนินการอย่างครบถ้วน เพราะเอกสารบางอย่างผู้เสียภาษีอาจไม่ยอมส่งมอบให้

---

[5] *ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา หลักการและบทวิเคราะห์* (น. 36). เล่มเดิม.

[6] แหล่งเดิม.

และเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจบังคับให้ส่งมอบให้ครบถ้วน หรือในกรณีที่มีคดีขึ้นสู่ศาล ก็อาจถูกศาลในคดีหลังพิพากษากลับคำพิพากษาเดิมได้ จึงควรที่จะตราบทบัญญัติดังกล่าวให้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินและศาลใช้ในการวินิจฉัยคดีได้มากขึ้น

ประการที่สาม คือการใช้อำนาจของเจ้าพนักงานประเมินตามเจตนารมณ์ของกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่ ดังนั้นจึงควรมีการค้นหาเจตนารมณ์ที่แท้จริงของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4) และคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง

(1) เจตนารมณ์ของบทบัญญัติกฎหมายตามมาตรา 65 ทวิ (4)

จากการศึกษาของผู้วิจัยสามารถแยกเจตนารมณ์ของบทบัญญัติตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากรออกได้เป็น 2 ส่วน โดยเจตนารมณ์ส่วนแรกประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลทำธุรกรรมการโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาด หรือโดยไม่มีค่าตอบแทนได้ หากธุรกรรมดังกล่าวไม่ได้ทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์ในเชิงพาณิชย์และมีเหตุอันสมควร ส่วนที่สองคือประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถใช้อำนาจปรับปรุงการกำหนดราคาโอนหรือขายทรัพย์สิน หรือให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ต่ำกว่าราคาตลาดได้ โดยไม่ต้องคำนึงว่าเป็นธุรกรรมดังกล่าวเป็นธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันหรือไม่ เพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ โดยการสมยอมโอนหรือขายทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมระหว่างกันในราคาที่ต่ำกว่าราคาตลาด เนื่องมาจากข้อสันนิษฐานทางกฎหมายที่ว่าการประกอบกิจการโดยปกติของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นย่อมต้องมีวัตถุประสงค์เพื่อแสวงหากำไรในเชิงพาณิชย์

(2) เจตนารมณ์ของคำสั่งของกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง

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

เจตนารมณ์ของคำสั่งฉบับนี้เมื่อพิจารณาบริบทแวดล้อม สามารถสรุปได้ว่าเจตนารมณ์ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 คือ

1. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจในการประเมินรายได้หรือรายจ่ายให้เป็นไปตามราคาตลาด หากปรากฏว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควรหรือกระทำธุรกรรมโดยมีรายจ่ายสูงกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

2. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินสามารถคำนวณหาราคาตลาดได้และเป็นที่ยอมรับตามหลักสากลจะเห็นได้จากวิธีการหาราคาซื้อขายโดยสุจริตต่าง ๆ ที่อยู่บนพื้นฐานของคู่มือ OECD ที่ใช้เพื่อการพิจารณาราคาโอน

3. ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบโดยอาศัยเอกสารหลักฐานตามที่ระบุไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.113/2545 ข้อ 4

4. ประสงค์ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลสามารถทำข้อตกลงการกำหนดราคาล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการทำธุรกรรมระหว่างตนกับคู่สัญญาได้

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

เจตนารมณ์ของคำสั่งฉบับนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควรของการทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน แต่ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นจากการโอนทรัพย์สินตามคำสั่งนี้ มิได้เป็นราคาตลาด

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

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควรในธุรกรรมที่มีบริษัทโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่เพื่อประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ ค้นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยี

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

เจตนารมณ์ตามคำสั่งนี้ คือ ประสงค์ให้เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาเหตุอันสมควร ในธุรกรรมการให้บริการที่มีผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการ สำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มิใช่นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาล กระทรวง ทบวง กรมและไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแต่มีวัตถุประสงค์เพื่อกระทำกิจการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษ

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

เจตนารมณ์ของกฎหมายตามคำสั่งฉบับนี้ คือ ประสงค์เจ้าพนักงานประเมินมีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาธุรกรรมที่เกิดจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ด้วยวิธีการรับโอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หรือด้วยวิธีปรับลดอัตราดอกเบี้ย ถือว่าเป็นการธุรกรรมที่มีเหตุอันสมควร

ประการสุดท้าย คือ ศึกษากฎหมายของต่างประเทศเพื่อแก้ไขปรับปรุงมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนในประเทศไทย

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

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

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

ทั้งในกรณีการกำหนดราคาต่ำและการกำหนดราคาสูงในการขายสินค้า ทรัพย์สินหรือให้บริการที่ขายโดยบริษัทออสเตรเลียใน Division 13 Part III แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้พึงประเมิน ค.ศ. 1936 เป็นต้น

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศญี่ปุ่น ไม่มีบทบัญญัติต่อต้าน การหลบหลีกภาษีอากรทั่วไปเป็นลายลักษณ์อักษร ดังเช่นกรณีของประเทศเครือรัฐออสเตรเลีย

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

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

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

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

5.2.1 แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

5.2.1.1 เพิ่มหมวดพิเศษในประมวลรัษฎากรไทยว่าด้วย "มาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอน" แยกต่างหากจากบทบัญญัติทั่วไปว่าด้วยภาษีเงินได้แห่งประมวลรัษฎากร เช่นเดียวกับประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเครือรัฐออสเตรเลียและประเทศญี่ปุ่น พร้อมทั้งรวบรวมบทบัญญัติที่เกี่ยวข้องไว้ในหมวดเดียวกัน เพื่อแก้ปัญหาความ

ไม่แน่นอนชัดเจนในการใช้หลักเกณฑ์ตามบทบัญญัติ ทำให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจและสะดวกต่อการนำบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรไปใช้บังคับกับการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้จากการกำหนดราคาโอนเป็นการเฉพาะ

5.2.1.2 กำหนดความหมายของคำว่า “การหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้” เพื่อให้เกิดความชัดเจนในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่มีลักษณะหรือองค์ประกอบแบบใดถือว่าเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ ซึ่งเป็นจุดเริ่มต้นในการใช้อำนาจเข้าตรวจสอบและประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินและเพื่อหลีกเลี่ยงปัญหาความไม่ชัดเจนของการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในการตีความคำว่า “โดยไม่มีเหตุอันสมควร” โดยอาจพิจารณาเปรียบเทียบจากใน Part IV A แห่งพระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศเครือรัฐออสเตรเลียซึ่งได้ให้คำนิยามความหมายของการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ว่าต้องมีองค์ประกอบ 3 ประการ คือ (1) มีแผนการหรืออุบาย (2) แผนหรืออุบายดังกล่าวก่อให้เกิดผลประโยชน์ในทางภาษี (3) แผนหรืออุบายดังกล่าวได้เกิดขึ้นหรือดำเนินไป โดยมีวัตถุประสงค์ที่แท้จริงหรือวัตถุประสงค์หลัก เพื่อให้ได้มาซึ่งประโยชน์ทางภาษีอากร หากนำมาปรับใช้ในประมวลรัษฎากรไทย อาจจะทำให้ขั้นตอนการดำเนินการตรวจสอบภาษีของเจ้าพนักงานประเมินมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น เพราะกฎหมายได้กำหนดกรอบเพื่อรองรับการใช้ดุลพินิจแล้ว อีกทั้งยังช่วยป้องกันปัญหาการละเว้นการปฏิบัติหน้าที่ของเจ้าพนักงานโดยการอ้างดุลพินิจและช่วยแก้ไขปัญหาข้อโต้แย้งของผู้เสียภาษีอากรเกี่ยวกับอำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน

ตัวอย่างเช่น

การพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นกระทำการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) หรือไม่นั้น เจ้าพนักงานประเมินจะต้องมีการตีความในองค์ประกอบที่สำคัญของมาตราดังกล่าว กล่าวคือ

เมื่อพิจารณาได้ว่า การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีเป็นไปตามรูปแบบของกฎหมาย

ประการต่อมาที่เจ้าพนักงานประเมินต้องพิจารณา คือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรหรือไม่ และอีกประการหนึ่งคือ การกระทำของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่

หากเจ้าพนักงานประเมินตีความแล้วพบว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เสียภาษีการดำเนินธุรกรรมถูกต้องตามรูปแบบของกฎหมายแต่ไม่เป็นไปตามองค์ประกอบข้างต้นถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาดได้ เว้นแต่มีเหตุอันสมควร

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

ตัวอย่างเช่น

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

5.2.1.4 นำเจตนารมณ์ของกฎหมายที่ปรากฏในบทบัญญัติและคำสั่งกรมสรรพากรต่าง ๆ ที่วิเคราะห์ได้ในบทที่ 4 หัวข้อ 4.3.1 มาร่างขึ้นใหม่เป็นบัญญัติกฎหมาย ได้แก่

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

2) มาตรา 65 ทวิ (4)/3 วางหลักว่าหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลกระทำธุรกรรมที่มีลักษณะดังต่อไปนี้[7] ให้ถือว่ามีเหตุอันสมควร

(ก) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินอันเนื่องมาจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์แยกธุรกิจเงินทุนและธุรกิจหลักทรัพย์ออกจากกัน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ข) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินให้แก่บริษัทที่จดทะเบียนจัดตั้งขึ้นใหม่ซึ่งประกอบกิจการผลิตสินค้าและประกอบกิจการให้บริการ ค้นคว้า วิจัยและพัฒนาเทคโนโลยีซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ค) การทำธุรกรรมการให้บริการที่มีผู้รับบริการที่เป็นหน่วยราชการสำนักงานหรือหน่วยงานหรือกองทุนที่มิใช่นิติบุคคลหรือคณะกรรมการซึ่งจัดขึ้นโดยรัฐบาลกระทรวง ทบวง กรม และไม่มีค่าบริการหรือมีค่าบริการต่ำกว่าราคาตลาดแต่มีวัตถุประสงค์

---

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

เพื่อกระทำกิจการตามนโยบายรัฐบาลและเป็นการดำเนินการตามวัตถุประสงค์พิเศษที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

(ง) การทำธุรกรรมโอนทรัพย์สินหรือให้บริการโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด หรือด้วยวิธีปรับลดอัตราดอกเบี้ย ที่เกิดจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้ระหว่างสถาบันการเงินซึ่งเป็นเจ้าหนี้กับลูกหนี้ของสถาบันการเงิน ซึ่งเป็นไปตามเงื่อนไขและหลักเกณฑ์ที่ประกาศโดยอธิบดีกรมสรรพากร

ทั้งนี้ การนำเจตนารมณ์ของกฎหมายมากำหนดหลักเกณฑ์ข้างต้น เพื่อให้การพิจารณาเหตุอันสมควรของเจ้าพนักงานประเมินอันเกี่ยวข้องกับการประกอบธุรกรรมในลักษณะเดียวกันมีมาตรฐานการพิจารณาอย่างเดียวกัน อุดช่องโหว่ที่เกิดขึ้นในมาตรา 65 ทวิ (4) และส่งเสริมให้มาตรา 65 ทวิ (4) มีความชัดเจนยิ่งขึ้น เนื่องจากเจตนารมณ์ของกฎหมาย ถือเป็นองค์ประกอบสำคัญประการหนึ่งในการตีความการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ หากเจ้าพนักงานประเมินสามารถเข้าใจและรับรู้ได้ถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายมาตราดังกล่าว ก็จะสามารถพิจารณาได้ว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคลได้กระทำการอันเป็นการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้หรือไม่อย่างไร ช่วยลดความเสี่ยงจากการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานสรรพากร

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

ตัวอย่างเช่น

1) กำหนดความหมายคำว่า "ราคาตลาด" ให้หมายถึง "ราคาซื้อขายกันโดยสุจริต" (Arm's Length Price) ว่าคือ การทำธุรกรรมโดยกำหนดราคาเป็นไปทางการค้าปกติของนิติบุคคลที่มีความเป็นอิสระ ซึ่งนิติบุคคลที่มีความเป็นอิสระคือกลุ่มนิติบุคคลที่ไม่มีความสัมพันธ์กันเพื่อให้ทราบความหมายที่ชัดเจนและใช้ในการพิจารณาความถูกต้องในการคำนวณหาราคาอันพึงซื้อขายกันโดยสุจริต

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

วิธีการคำนวณราคาซื้อขายโดยสุจริต Special Taxation Law ที่มีการกำหนดวิธีการคำนวณราคาตลาดตามประเภทของธุรกรรม เนื่องจากทรัพย์สินบางประเภทอาจจะสามารถที่จะกำหนดราคาตลาดโดยอิงอยู่กับมาตรฐานใดมาตรฐานหนึ่ง จึงไม่ควรกำหนดไว้ลอย ๆ ตามที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน เพราะอาจก่อให้เกิดปัญหาโต้แย้งในการตีความได้

5.2.1.6 เพิ่มเติมให้มีบทบัญญัติเพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดและผู้เสียภาษีมีหน้าที่จัดทำเอกสารพิสูจน์ราคาตลาดเหมือนดังเช่นของประเทศญี่ปุ่น ซึ่งอาจช่วยประหยัดเวลาในการตรวจสอบและช่วยลดข้อโต้แย้งที่จะเป็นการนำคดีขึ้นมาสู่ศาล

5.2.2 การแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากร

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

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

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

5.2.2.4 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 นอกจากการแก้ไขสถานะโดยการออกเป็นประกาศของอธิบดีกรมสรรพากรแล้ว ควรแก้ไขเพิ่มเติมโดยการกำหนดให้กรณีลูกหนี้สถาบันการเงินซึ่งเป็นบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโอนทรัพย์สินให้บุคคลที่สามเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่สถาบันการเงิน อันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้และการโอนทรัพย์สินดังกล่าวนั้นมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดให้ถือว่าเป็นการโอนทรัพย์สินที่มีเหตุอันสมควร[8] เนื่องจากตามความเป็นจริงในบางกรณีเจ้าหนี้สถาบันการเงินหรือเจ้าหนี้อื่นที่ร่วมกันกับสถาบันการเงิน อาจไม่มีความประสงค์ที่จะได้รับการชำระหนี้เป็นการโอนทรัพย์สินจากลูกหนี้ ดังนั้นลูกหนี้อาจจำเป็นต้องโอนทรัพย์สินโดยมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดให้แก่บุคคลที่สามเพื่อนำเงินมาชำระหนี้ให้แก่เจ้าหนี้ ซึ่งในปัจจุบันกรณีเช่นนี้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลผู้เป็นลูกหนี้จะไม่ได้รับประโยชน์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 ดังนั้นเพื่อให้การพิจารณาเหตุอันสมควรอันเนื่องมาจากการปรับปรุงโครงสร้างหนี้มีประสิทธิภาพและมีความเป็นธรรมมากยิ่งขึ้น จึงควรมีการแก้ไขเพิ่มเติมการพิจารณาเหตุอันสมควรตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.150/2558 ให้มีความครอบคลุมสอดคล้องกับสถานการณ์ที่เกิดขึ้นจริงให้ปัจจุบัน

5.2.3 กำหนดหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้

ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมเกี่ยวกับหลักเกณฑ์เรื่องการขอข้อมูลทรัพย์สินหรือรายได้โดยนำหลักการตามกฎหมาย Tax Reform Bill 2012 ของประเทศญี่ปุ่นและตามกฎระเบียบ Treasury

---

[8] *ข้อสังเกตเกี่ยวกับการยกเว้นภาษีอากรสำหรับเงินได้จากการโอนทรัพย์สินเพื่อแก้ไขปัญหาเศรษฐกิจในบางกรณี* (น. 47-48). เล่มเดิม.

Regulation ของประเทศสหรัฐอเมริกามาปรับใช้ ในกรณีที่กำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการประจำปี โดยระบุรายละเอียดของบริษัทในเครือ เพื่อให้เจ้าพนักงานประเมินเก็บไว้เป็นฐานข้อมูลเพื่อใช้วิเคราะห์และศึกษารายละเอียดในการทำธุรกรรมอันจะก่อให้เกิดประโยชน์ในการปรับปรุงนโยบายการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้ รวมถึงเป็นประโยชน์ต่อรัฐในการจัดเก็บภาษีได้อย่างถูกต้องและมีมาตรฐานต่อไปในอนาคต

5.2.4 กำหนดบทลงโทษสำหรับการกระทำความผิดในหมวดเกี่ยวกับมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีที่ยอมรับไม่ได้

กำหนดบทลงโทษเพื่อให้เกิดสภาพการบังคับใช้กฎหมายที่เป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพ แต่มาตรการที่นำมาใช้กล่าวหาเพื่อลงโทษผู้เสียภาษีว่าธุรกรรมทางธุรกิจมีวัตถุประสงค์ในการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้นั้นต้องมีเหตุผลสนับสนุนและสามารถชี้แจงต่อผู้ประกอบการได้[9] และได้มีการแจ้งข้อมูลและหลักฐานประกอบที่เพียงพอ มิฉะนั้นมาตรการนี้อาจส่งผลกระทบต่อการลงทุนและการประกอบธุรกิจในประเทศไทยและระหว่างประเทศมากขึ้น

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