

## ภาคบ้าย

“ปัญหาและอุปสรรคในการจัดเก็บและการเสียภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร”  
โดย คณะกรรมการกำกับการดำเนินโครงการศึกษาและพัฒนาประมวลรัษฎากร  
ดำเนินรายการโดย รองศาสตราจารย์ ทัชชมัย ฤกษ์ระสุต

อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม  
ผู้พิพากษาศาลฎีกา

**ประเด็นที่ ๑** เสนอให้ใช้ถ้อยคำที่ชัดเจนในการร่างประมวลรัษฎากร ไม่คลุมเครือจนก่อให้เกิดการตีความได้หลายนัยยะ และมีให้เกิดช่องโหว่ทางกฎหมาย เช่น เจตนาของผู้ร่างเมื่อนำมาบัญญัติเป็นถ้อยคำของกฎหมายแล้วไม่ตรงกัน ดังเช่น เรื่องกองทุนรวมเพื่อการเบี่ยงชีพชีพ RMF เดิมสิทธิประโยชน์ที่ให้อยู่ภายใต้เงื่อนไขจะต้องถือครองหน่วยลงทุนมาไม่น้อยกว่า ๕ ปี และได้ถอนเมื่อมีอายุครบ ๕๕ ปี จึงจะได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษี ๒ ประการ ประการแรกคือไม่ต้องคืนค่าลดหย่อนที่มีการลดหย่อนไปในแต่ละปีแล้ว ประการที่ ๒ คือ Capital Gains ที่ได้รับจากการได้ถอนได้รับยกเว้นภาษี ต่อมาเกิดปัญหาไม่มีคนซื้อหน่วยลงทุน เนื่องจากต้องรอจนถึงอายุ ๕๕ ปีจึงจะได้ถอนได้ ต่อมาจึงมีการแก้ไขกฎหมาย เป็นซื้อหน่วยลงทุน ๕ ปี ก็สามารถได้ถอนได้ แต่เจตนาของนโยบายของกรมสรรพากรคือ หากซื้อไม่ครบ ๕ แล้วได้ถอนในขณะที่อายุยังไม่ครบ ๕๕ ปี จะได้รับสิทธิประโยชน์เพียงประการเดียว คือ ได้รับยกเว้นภาษี Capital Gains เมื่อมีการได้ถอน ส่วนค่าลดหย่อนต้องนำมาคืน แสดงให้เห็นว่า เมื่อมีการบัญญัติเป็นกฎหมาย คือ เมื่อมีการได้ถอนหลังจากถือครอบมาครบ ๕ ปี แล้ว แม้อายุยังไม่ครบ ๕๕ ปี ก็ไม่ต้องคืนเงินค่าลดหย่อน ที่ได้รับไปแล้ว ประกอบกับได้รับยกเว้นภาษี Capital Gains แต่ทางปฏิบัติการสรรพากรก็ยังคงยืนยันว่าได้รับสิทธิประโยชน์เพียงประการเดียว ทั้งที่กฎหมายบัญญัติไว้ว่าให้ได้รับสิทธิประโยชน์สองทาง แสดงให้เห็นถึงการเขียนกฎหมายที่ไม่ตรงกับเจตนารมณ์ของผู้ร่าง ซึ่งจะได้มีการแก้ไขกฎหมายใหม่ขึ้นใช้บังคับต่อไป ว่าสิทธิประโยชน์ที่ได้รับมีเพียงประการเดียวคือ ได้รับยกเว้นภาษี Capital Gains ส่วนค่าลดหย่อนที่ได้รับไปนั้นต้องคืน

**ประเด็นที่ ๒** การร่างกฎหมายลูกต้องสอดคล้องกับกฎหมายแม่ ยกตัวอย่างเช่น มาตรา ๑๑/๒(๖) การขายอสังหาริมทรัพย์เพื่อการค้าหากำไร ตามหลักเกณฑ์เงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ กฎหมายบัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์เฉพาะที่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดในพระราชกฤษฎีกา อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ โดยกฎหมายบัญญัติให้อำนาจฝ่ายบริหารออกพระราชกฤษฎีกา ที่กำหนดว่ากรณีใดบ้างเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร

จึงออกพระราชกฤษฎีกา ฉบับที่ ๒๔๑ และฉบับที่ ๓๔๑ พ.ศ. ๒๕๔๑ โดยในพระราชกฤษฎีกา กำหนดว่า การขายอสังหาริมทรัพย์ภายในระยะเวลา ๕ ปีนับแต่ได้มาเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร ไม่ว่าจะขายเพราะเหตุใดก็ตาม เช่น หากซื้อที่ดินเนื้อที่ ๕๐ ตารางวา เพื่อปลูกบ้าน แต่ยังมีหาเงินปลูกบ้านไม่ได้ อีก ๓ ปีต่อมา คนในครอบครัวต้องเข้าโรงพยาบาล จึงมีความจำเป็นจะต้องขายที่ดินเพื่อนำเงินมารักษา และขายไปในราคาเดิม เข้ากรณีที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ซึ่งกรณีดังกล่าว มิใช่การขายอสังหาริมทรัพย์ในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา ๔(๖) เป็นการออกกฎหมายที่เกินขอบเขตที่กฎหมายแพ่งให้ไว้ ซึ่งกฎหมายแพ่งกำหนดให้เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ที่เป็นการค้าหรือหากำไร ซึ่งตามหลักการแล้ว การตราพระราชกฤษฎีกา ซึ่งเป็นกฎหมายลูกต้องตราให้สอดคล้องกับกฎหมายแม่ ประเด็นดังกล่าว ศาลฎีกา ซึ่งเป็นศาลยุติธรรม ไม่มีอำนาจไปเพิกถอนพระราชกฤษฎีกาฉบับนี้ ในมาตรา ๔(๖) เพราะเป็นอำนาจศาลปกครองสูงสุดที่มีคำวินิจฉัยออกมาตามคำพิพากษาศาลปกครองสูงสุดที่ พ ๒/๒๕๔๗ ว่ามาตรา ๔(๖) ขั้นตอนของการขายอสังหาริมทรัพย์ภายใน ๕ ปี นับแต่วันที่ได้มา ไม่ขัดต่อกฎหมายแม่ คือมาตรา ๙๑/๒(๖) ปัจจุบันมีแนวคำพิพากษาศาลฎีกา ในกรณีที่ต้องวินิจฉัยกฎหมายระดับพระราชกฤษฎีกาหากเกิดความไม่เป็นธรรมเกิดขึ้น ศาลฎีกาจะวินิจฉัยในแนวที่ยึดกฎหมายแม่เป็นหลัก สรุปประเด็นที่สองคือ ในการออกกฎหมายลูกนั้น ต้องร่างให้สอดคล้องกับกฎหมายแม่

**ประเด็นที่ ๓** หลายประเทศมีกฎหมายเกี่ยวกับการตีความกฎหมายภาษีอากร โดยเฉพาะ จึงมีความเห็นว่า มีบทบัญญัติให้มีการตีความกฎหมายภาษีอากรไว้ด้วย ดังเช่นกฎหมายศุลกากรและกฎหมายสรรพสามิต

**ประเด็นที่ ๔** รัฐบาลใช้มาตรการทางภาษีอากรในการส่งเสริมการจัดทำหรือกิจกรรมบางอย่าง เช่น การส่งเสริมการศึกษา มีการกำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลส่งลูกจ้างเข้ารับการศึกษาศึกษาหรือฝึกอบรม ในสถาบันศึกษา หรือบริษัทที่ฝึกอบรม โดยสามารถนำค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมหักเป็นรายจ่ายได้เพิ่มขึ้นอีกหนึ่งเท่าตัว เป็น ๒๐๐ เปอร์เซ็นต์ นอกจากนี้ยังมีกฎหมายอื่นในลักษณะนี้ เช่น กฎหมายให้คนพิการมีงานทำ กิจกรรมที่จ้างคนพิการเข้าทำงาน สามารถนำค่าจ้างหักเป็นรายจ่ายได้อีกหนึ่งเท่าตัว หากกิจกรรมนั้นมีลูกจ้างตั้งแต่ ๒๐๐ คนขึ้นไป เรื่องของการหักรายจ่ายเพิ่มขึ้น ในการยกเว้นภาษีเงินได้ หากจะบัญญัติเพิ่มเติมไว้ในประมวลรัษฎากรต้องผ่านสภา ดังนั้นผู้บรรยายจึงเสนอให้บัญญัติในประมวลรัษฎากร ให้อำนาจฝ่ายบริหาร ซึ่งอาจจะเป็นรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง มีอำนาจออกคำสั่งให้หักรายจ่ายเพิ่มขึ้นจากที่สามารถหักได้ตามปกติ ต้องการให้นำมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากรให้ชัดเจน มิใช่บัญญัติในรูปของพระราชกฤษฎีกา เรื่องการยกเว้นภาษีเงินได้ เวลาอ่านแล้วยากแก่ความเข้าใจ

**ประเด็นที่ ๕** มาตรา ๔๙ บทบัญญัติเกี่ยวกับการประเมินเรียกเก็บภาษีจากมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้น Network Increase Method มาตรา ๔๙ สามารถใช้ประเมินเรียกเก็บภาษีจากนักการเมืองที่ร่ำรวยผิดปกติ ข้าราชการที่ร่ำรวยผิดปกติ ผู้ร่ำรวยจากการประกอบอาชญากรรม แม้ว่าจะมีบ้านราคาหลายร้อยหรือพันล้าน หรือทรัพย์สินมากมาย แต่เมื่อยื่นแบบ ภ.ง.ด. ๙๐ หรือ ๙๑ ปรากฏว่าเสียภาษีเพียงเล็กน้อย โดยเงินส่วนที่นำมาสร้างบ้านหรือซื้อทรัพย์สิน ที่ได้มาโดยผิดกฎหมาย ไม่ว่าจะได้อะไรก็ล้วนแต่อยู่ในบังคับต้องเสียภาษี

โดยมาตรา ๔๙ ที่ใช้นั้นอาจมีการบัญญัติให้ชัดเจนในการประเมิน จะทำให้สามารถเก็บภาษีได้เพิ่มขึ้น นอกจากนี้ยังสามารถใช้เป็นวิธีปราบปรามการทุจริตคอร์รัปชันได้อีกวิธีหนึ่ง

**ประเด็นที่ ๖** บทบัญญัติต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรไว้ในประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่เป็นไปตามมาตรการ Anti-Tax Avoidance สืบเนื่องมาจากการวางแผนภาษี Tax Planning คือ การเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้อง ครบถ้วน และประหยัด โดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย Tax Planning ประกอบด้วย

- Tax Management คือ การบริหารและการจัดการภาษี

- Tax Avoidance คือ การหลบหลีกภาษีอากร ต้องเป็น Tax Avoidance ที่โปร่งใส ไม่บิดเบือน เป็นยอมรับได้ ต้องเป็น Acceptable Tax Avoidance หรือ Non - Abusive Tax Avoidance จึงจะถือว่าอยู่ในความหมายของ Tax-Planning

ซึ่ง Tax Avoidance แตกต่างกับ Tax Evasion เป็นการหนีภาษี ใช้วิธีการที่ผิดกฎหมาย Illegal Means คือ ไม่เสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน ถือเป็นกระทำความผิด เป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ ประมวลรัษฎากร มาตรา ๓๗ บัญญัติถึง Tax Evasion ข้อหาหลีกเลี่ยงและพยามหลีกเลี่ยงภาษีอากร และมาตรา ๓๗ ทวิ ข้อหาไม่ยื่นแบบแสดงรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร แม้ Tax Avoidance ไม่ผิดกฎหมายแต่ขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย หลายประเทศจึงมีมาตรการต่อต้านการทำ Tax Avoidance ที่ไม่ชอบ ไม่โปร่งใส มาตรการต่อต้านในหลายประเทศได้แก่ กลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย Civil Law Doctrine ใช้หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ Abuse of law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine หรือ Frauds Legist ปัจจุบันประเทศ Netherlands ใช้หลักนี้หลักมีอยู่ว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยไม่คำนึงถึงกฎหมายและผลทางเศรษฐกิจ แต่มีมูลเหตุจูงใจที่จะหลบหลีกภาษี ( Tax Avoidance Motive ) เป็นสำคัญ แม้ธุรกรรมดังกล่าวจะไม่ผิดกฎหมาย เจ้าพนักงานประเมินและศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมนั้นและเจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจประเมินภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจที่แท้จริงได้

กลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ Common Law Doctrine หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ( Substance over Form Doctrine ) มีหลักการอยู่ว่า นิติกรรมหรือสัญญาใด

แม้จะทำขึ้นตามรูปแบบของกฎหมาย แต่ถ้านิติกรรมหรือสัญญานั้นทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อหลบหลีกภาษีและมีผลทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญานั้นและประเมินเรียกเก็บภาษีตามเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ( Economic Substance ) ได้ เห็นได้ว่าหลักนี้มีความคล้ายคลึงกับกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย นอกจากนี้ยังมีหลักที่ใช้บังคับทั้งประเทศกลุ่ม Common Law และ Civil Law คือ หลักการไม่บังคับตามเจตนาของคู่กรณี ( Sham Transaction Principle ) หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดทำขึ้นโดยคู่กรณีมิได้มีเจตนาที่จะบังคับตามนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น แต่เป็นการทำขึ้นเพื่อลวงหรืออำพรางเจตนาที่แท้จริงเพื่อที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น และบังคับตามเจตนาที่แท้จริงเพื่อประเมินเรียกเก็บภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้

ดังที่ได้กล่าวมานั้น เห็นได้ว่า ทั้งกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย และกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายคอมมอนลอว์ จึงขอสรุปหลักในการต่อต้านภาษีอากรในกลุ่มประเทศต่าง ๆ ได้ว่า หากนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมใดกระทำขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ( Business Purpose ) นอกจากเพื่อประโยชน์ที่จะไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงแต่เพียงประการเดียวแล้ว นิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้นย่อมเข้าข่าย Unacceptable Tax Avoidance หรือ Abusive Tax Avoidance ศาลย่อมมีอำนาจปฏิเสธการได้รับประโยชน์ทางภาษี ( Tax Benefit ) ของนิติกรรมหรือสัญญาหรือธุรกรรมนั้น และเจ้าพนักงานประเมินก็มีอำนาจประเมินภาษีที่มีการหลบหลีกนั้นได้

หลักการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร หลายประเทศบัญญัติไว้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร เช่น ประเทศแคนาดา และประเทศออสเตรเลีย นำมาบัญญัติไว้เป็นหลักทั่วไปในการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

๑. General Anti - Tax Avoidance Rules ( GAAR ) บัญญัติไว้เป็นหลักทั่วไป
๒. Specific Anti - Tax Avoidance Rules บัญญัติไว้เป็นกฎหมายเฉพาะเรื่อง โดยบัญญัติไว้ดังนี้
  - Controlled Foreign Companies ( CFC ) Legislation
  - Thin Capitalization Rules
  - Anti - Debt Creation Rules
  - Anti - Dual Resident Rules
  - Anti - Hybrid Rules
  - Anti - Tax Haven Rules

ในหลายประเทศมีมาตรการต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรเหล่านี้บัญญัติไว้เป็นกฎหมาย แต่ประเทศไทยยังไม่มีการบัญญัติไว้ในทางปฏิบัติเรื่อง Tax Avoidance ไม่ว่าจะเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร หรือ Non - Abusive Tax Avoidance กรมสรรพากรมักตีความว่าเป็นการหลีกเลี่ยงภาษีอากร แต่ศาลจะดูเป็นเรื่องๆไป หากเป็น Abusive Tax Avoidance จะวินิจฉัยให้การประเมินภาษีของเจ้าพนักงานประเมินชอบด้วยกฎหมาย ซึ่งแนวคำพิพากษาในระยะหลังไม่ยอมรับการวางแผนภาษีที่เป็น Abusive Tax Avoidance แต่หากมีใช้ Abusive Tax Avoidance แล้ว ก็จะพิพากษาให้การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินมิชอบ และเพิกถอนการประเมิน ซึ่งกลุ่มที่มีการทำ Tax Avoidance มาก ได้แก่บริษัทข้ามชาติ

ผู้บรรยายจึงฝากประเด็นเหล่านี้ไว้ในการแก้ไขประมวลรัษฎากรด้วย