

บทที่ 2

สาเหตุ ปัญหาและการควบคุมการเลี่ยงภาษี

2.1 ความเบื้องต้น

แม้ว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นที่รู้จักในฐานะที่เป็นสิ่งที่อยู่คู่กับภาษีตลอดมา แต่ยังไม่พบว่ามี การศึกษาเกี่ยวกับลักษณะหรือเนื้อหาของภาษีกันอย่างจริงจัง และดูราวกับว่านักกฎหมาย ส่วนใหญ่จะยอมรับว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเป็นสิ่งที่ชอบด้วยกฎหมาย การเลี่ยงภาษีนั้นเกิดขึ้นจากการที่ผู้ เสียภาษีได้ดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งอันเป็นเหตุให้ภาระภาษีลดลงหรือเป็นอันปลดเปลื้องไป โดย อาศัยช่องว่างของกฎหมายเป็นเครื่องมือในการบรรลุดุประสงค์เช่นนั้น ซึ่งผลที่เกิดขึ้นจากการเลี่ยง ภาษีนอกเหนือไปจากจำนวนค่าภาษีที่รัฐเก็บได้น้อยลงแล้ว ยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมระหว่างผู้ เสียภาษีด้วยกันอีกด้วย ในบทนี้จะทำการศึกษาเกี่ยวกับสาเหตุของการเลี่ยงภาษี รูปแบบของการเลี่ยง ภาษี เพื่อที่จะใช้เป็นแนวทางในการศึกษาถึงความหมายและสถานะทางกฎหมายของการเลี่ยงภาษีนั้น

เพื่อประโยชน์ในการวิจัย ผู้วิจัยใคร่ที่จะให้ความหมายในเบื้องต้นของการเลี่ยงภาษีที่จะทำ การศึกษาในวิทยานิพนธ์นี้เสียก่อน เนื่องจากถ้อยคำที่อ้างอิงถึงการเลี่ยงภาษีตามที่ปรากฏใน วรรณกรรมกฎหมายและเศรษฐศาสตร์มีการใช้ถ้อยคำที่แตกต่างกันไป¹ โดยในวิทยานิพนธ์นี้ถ้อยคำดัง ต่อไปนี้ให้มีความหมายในเบื้องต้นดังต่อไปนี้

“การหลีกเลี่ยงภาษี” หมายถึง การกระทำใด ๆ เพื่อไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลงกว่า ที่พึงเสียตามกฎหมายซึ่งได้แก่ การหนีภาษี และการเลี่ยงภาษี

¹ เช่น ตำราทางภาษีทั่วไปใช้คำว่า “การหลบหลีกภาษี” ในความหมายของ “tax avoidance” และ จะใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษี” ซึ่งเป็นคำที่ใช้ในประมวลรัษฎากรในความหมายของ “tax evasion” ส่วนคำว่า “การหนีภาษี” นั้นท่าน ผศ.กาญจนา นิมมานเหมินทร์ ใช้ในความหมาย อย่างกว้าง ซึ่งได้แก่ การหลบหลีก การหลีกเลี่ยง และการวางแผนภาษีอากร

“การหนีภาษี” หรือ “Tax evasion” หมายถึง การกระทำใดๆที่เป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยลง โดยเป็นการขัดต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมายโดยชัดแจ้ง ไม่ว่าจะการกระทำดังกล่าวจะมีโทษทางอาญาหรือไม่ก็ตาม ซึ่งโดยปกติการหนีภาษีนั้นเกิดจากเจตนาลวง หรือเจตนาไม่ปฏิบัติตามที่กฎหมายบัญญัติไว้โดยชัดแจ้ง

“การเลี่ยงภาษี” หรือ “Tax avoidance” ซึ่งเมื่อพิจารณาความหมายในเชิงเปรียบเทียบกับการหนีภาษีแล้วหมายถึง การกระทำที่มีเจตนาในการเสียภาษีให้น้อยลงนอกเหนือไปจากการหนีภาษี ซึ่งการเลี่ยงภาษีนี้นี้โดยทั่วไปถือว่าเป็นสิ่งที่ยอมรับได้ในทางกฎหมาย

นอกจากนี้ยังมีการกระทำอย่างอื่นซึ่งทำให้เสียภาษีน้อยลง ได้แก่ การเสียภาษีไม่ถูกต้องโดยไม่มีเจตนาที่จะหลีกเลี่ยงภาษีอากรซึ่งอาจเนื่องมาจากการไม่เข้าใจในบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่เกี่ยวข้อง เป็นต้น ซึ่งการกระทำโดยไม่มีเจตนาที่เสียภาษีให้น้อยลงนี้ไม่อยู่ในขอบเขตที่จะศึกษาในวิทยานิพนธ์นี้

เหตุผลที่ผู้วิจัยเลือกใช้ถ้อยคำดังกล่าวเนื่องจากเป็นถ้อยคำที่บุคคลทั่วไปสามารถเข้าใจได้เป็นการทั่วไป นอกจากนี้ในประมวลรัษฎากรมีการใช้ถ้อยคำว่า “เมื่อมีเหตุอันควรเชื่อว่าจะมีการหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร” ในมาตรา 3 เบญจ ซึ่งให้อธิบดีกรมสรรพากร ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือสรรพากรเขตมีอำนาจตรวจค้น ยึดหรืออายัดบัญชีเอกสารหรือหลักฐานอื่นที่เกี่ยวข้องหรือสันนิษฐานว่าเกี่ยวกับภาษีอากรที่จะต้องเสียในท้องที่ที่ตนมีเขตอำนาจได้ หรือในคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป. 11/2529 เรื่องระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้และภาษีการค้า ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี และมาตรา 89 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2539 มีการใช้ถ้อยคำว่า “เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี” ซึ่งนำมาใช้ในการพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าถ้อยคำที่ใช้ในประมวลรัษฎากรและในคำสั่งกรมสรรพากรข้างต้นควรที่จะนำมาใช้ไม่จำกัดแต่เฉพาะในกรณีการหนีภาษีเท่านั้นแต่ควรนำมาใช้กับกรณีการเลี่ยงภาษีด้วย ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเลือกใช้คำว่า “การหลีกเลี่ยงภาษี” ในความหมายอย่างกว้างซึ่งรวมถึง การหนีภาษีและ การเลี่ยงภาษี

2.2 สาเหตุของการเลี่ยงภาษี

โดยทั่วไปภาษีเงินได้นั้นจะจัดเก็บจากบุคคลที่มีหน้าที่ในการเสียภาษีซึ่งได้แก่ผู้มีเงินได้ อย่างไรก็ตาม ในทางปฏิบัติผู้มีเงินได้อาจดำเนินการอย่างใดอย่างหนึ่งโดยมีวัตถุประสงค์ที่จะลดภาระภาษีของตนหรือปลดเปลื้องภาระภาษีของตน ได้แก่ การผลักภาระภาษีไปให้บุคคลอื่น และโดยการเลี่ยงภาษีหรือการวางแผนภาษี การผลักภาระภาษีไปให้กับบุคคลอื่นนั้นไม่มีผลกระทบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐเนื่องจากเป็นเพียงการโอนถ่ายภาระหน้าที่ในการจ่ายเงินค่าภาษีจากผู้มีเงินได้ไปยังบุคคลอีกคนหนึ่ง โดยผู้มีเงินได้ยังคงมีหน้าที่ตามกฎหมายในการเสียภาษีเงินได้ให้กับรัฐ การผลักภาระภาษีนั้นมิได้แม้ในกรณีภาษีเงินได้โดยเฉพาะในกรณีที่ผู้มีเงินได้นั้นมีอำนาจต่อรองเหนือคู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่ง ในขณะที่การเลี่ยงภาษีนั้นอาจมีผลเป็นการเปลี่ยนแปลงภาระหน้าที่ในการเสียภาษีของผู้มีเงินได้ และมีผลกระทบต่อจำนวนเงินค่าภาษีที่รัฐจัดเก็บ ซึ่งในวิทยานิพนธ์นี้จะศึกษาเฉพาะการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีของผู้มีเงินได้อันเนื่องมาจากการเลี่ยงภาษีเท่านั้น

สาเหตุที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีนั้นอาจแยกพิจารณาได้ดังนี้

2.2.1 ความบกพร่องในระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรในฐานะที่เป็นกฎหมายที่กำหนดหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษี วิธีการจัดเก็บภาษี รวมตลอดถึงป้องกันและจัดการหลีกเลี่ยงภาษี แต่ในทางกลับกันประมวลรัษฎากรเองกลับเป็นสาเหตุหรือปัจจัยสำคัญที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีด้วย

การเสียภาษีเงินได้อันเป็นหน้าที่ที่กำหนดโดยกฎหมายนั้นอาจเปลี่ยนแปลงไปขึ้นอยู่กับรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมที่ผู้มีเงินได้เลือกใช้หรือกำหนดให้มีขึ้น แม้ว่าในทางเศรษฐศาสตร์แล้วอาจไม่มีความแตกต่างระหว่างรูปแบบในการเข้าทำธุรกรรมดังกล่าวเลยก็ตาม หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งมีช่องว่างระหว่างเงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์กับเงินได้ที่เป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้ อันอาจแสดงให้เห็นว่าภาระภาษีนั้นไม่ได้สะท้อนถึงฐานะทางเศรษฐศาสตร์ของผู้มีเงินได้แต่อย่างใด ซึ่งความบกพร่องดังกล่าวเป็นช่องทางที่ผู้เสียภาษีใช้ในการเปลี่ยนแปลงภาระภาษีของตน

ในทางทฤษฎีภาษีเงินได้เป็นภาษีที่จัดเก็บบนฐานเงินได้ โดยมีเงินได้เป็นดัชนีวัดความสามารถในการเสียภาษี ในทางทฤษฎีความหมายของเงินได้ที่ได้รับการยอมรับได้แก่ คำนิยามของ ศาสตราจารย์ Robert M. Haig และศาสตราจารย์ Henry C. Simon

ศาสตราจารย์ Haig ได้ให้คำนิยามของคำว่า "เงินได้" ไว้ว่า "การเพิ่มขึ้นของอำนาจของบุคคลที่จะสนองความต้องการของเขา ในช่วงระยะเวลาหนึ่งตราบโดยที่อำนาจดังกล่าวนี้ประกอบด้วย (ก) เงิน (ข) สิ่งอื่น ๆ ที่พอจะวัดค่าได้ในรูปของเงิน"² ศาสตราจารย์ Henry C. Simon ได้นิยามความหมายของเงินได้ไว้อีกนัยหนึ่งว่า "เงินได้พึงประเมินในแต่ละปีได้แก่ ผลรวมของ (1) มูลค่าการบริโภคตามราคาตลาดในระหว่างปีของผู้เสียภาษี (2) มูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีในระหว่างปี"³ จากคำนิยามดังกล่าว "เงินได้" จึงพิจารณาถึงความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้มีเงินได้ ไม่ว่าความมั่งคั่งดังกล่าวจะอยู่ในรูปของเงินสดหรือทรัพย์สินอย่างอื่น และไม่ว่าความมั่งคั่งนั้นจะได้ออกมาโดยน้ำพักน้ำแรงหรือโดยทางอื่น โดยในการวัดความมั่งคั่งดังกล่าวจะพิจารณาจากความเปลี่ยนแปลงที่เกิดขึ้นในรอบระยะเวลาหนึ่งๆซึ่งโดยปกติได้แก่ระยะเวลาหนึ่งปี ซึ่งความหมายของเงินได้ข้างต้นสอดคล้องกับความหมายของ "เงินได้พึงประเมิน" ตามมาตรา 39 ของประมวลรัษฎากร ในแง่ที่กำหนดให้ความมั่งคั่งที่เพิ่มขึ้นของผู้มีเงินได้ไม่ว่าจะได้ออกมาในทางเป็นเงินได้ทั้งสิ้น⁴ อย่างไรก็ดี ในความเป็นจริงเงินได้ในทาง

² ไกรยุทธ ธีรตยคินันท์, ทฤษฎีภาษีเงินได้ของไทย (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ดวงกมล จำกัด, 2521), หน้า 3.

³ "...[d]efines income for any year as the sum of (1) the market value of what the taxpayer consumed during the year, plus (2) the change in the value of the taxpayer's property rights between the beginning and the end of the period in question."-H. Simons, *Personal Income Taxation* 50 (1938) อ้างใน Joshua D. Rosenberg, "Tax avoidance and Income Measurement," *Michigan Law Review*, 87 (November 1988): 370.

⁴ ตามมาตรา 39 ของประมวลรัษฎากร ได้ให้ความหมายไว้ว่า "เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ที่กล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย"

เศรษฐศาสตร์กับเงินได้พึงประเมินนั้นมีความแตกต่างกันมากดังที่จะได้ศึกษาต่อไป ซึ่งความแตกต่างดังกล่าวเป็นสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการเลี่ยงภาษี

สาเหตุที่เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์กับเงินได้ในทางภาษีมักมีความแตกต่างกันนั้น เนื่องจากการวัดเงินได้โดยอ้างอิงอยู่กับทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เพียงอย่างเดียวนั้นไม่สามารถนำมาประยุกต์ใช้ในทางปฏิบัติได้ เช่น การวัดฐานะทางเศรษฐศาสตร์ที่เปลี่ยนแปลงในแต่ละปีซึ่งเป็นสิ่งที่กระทำได้ยากมาก ดังนั้นในทางปฏิบัติจึงต้องอาศัยวิธีการทางบัญชีซึ่งใช้วิธีการสังเกตการณ์การดำเนินงานเพื่อหากำไรของธุรกิจ (operational approach) เป็นเครื่องมือในการกำหนดรูปแบบและการรับรู้รายได้และรายจ่ายเพื่อนำมาใช้ในการวัดเงินได้ อันเป็นสาเหตุให้การจัดเก็บภาษีนั้นอ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรมยิ่งกว่าฐานะทางเศรษฐกิจที่เปลี่ยนแปลงไปของผู้เสียภาษี ประกอบกับเงินได้ทางบัญชียังมิได้คำนึงถึงภาวะเงินเพื่อที่มีผลกระทบต่อฐานะในทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษี ซึ่งปัจจัยดังกล่าวเป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้เงินได้พึงประเมินผิดเพี้ยนไปจากเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งเป็นสาเหตุสำคัญสาเหตุหนึ่งที่ทำให้เกิดการเลี่ยงภาษี แยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

- 2.2.1.1 ปัจจัยเกี่ยวกับหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ (realization criterion)
- 2.2.1.2 ระบบภาษีเงินได้ไม่สะท้อนถึงภาวะเงินเพื่อ
- 2.2.1.3 การจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรม

⁵ ซึ่งอาจสังเกตได้จากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ที่กำหนดให้ "เงินได้" ที่ต้องนำมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้แก่ "กำไรสุทธิ" ซึ่งคำนวณได้จาก "รายได้" ของกิจการ หรือเนื่องจากการกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วย "รายจ่าย" ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ และประมวลรัษฎากรก็ไม่ได้ให้คำนิยามความหมายของคำว่า "กำไรสุทธิ" "รายได้" หรือ "รายจ่าย" ไว้ ซึ่งแสดงให้เห็นว่าเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นต้องการให้ "เงินได้" ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลนี้สอดคล้องกับหลักการบัญชี ในขณะที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาที่ประมวลรัษฎากรมิได้ให้ความสำคัญกับการจัดทำบัญชีมากนัก ซึ่งอาจสังเกตได้จากได้มีการกำหนดค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้โดยไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่แท้จริงของผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เว้นเสียแต่ว่าผู้มีเงินได้ประสงค์ที่จะเลือกที่จะหักค่าใช้จ่ายตามความเป็นจริงและตามสมควรสำหรับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 (5) (6) (7) และ (8) ซึ่งในกรณีนี้ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามมาตรา 65 ทวิและ 65 ตริโดยอนุโลมด้วย ทั้งนี้ ตามพระราชกฤษฎีกา ฯ ฉบับที่ 11 พ.ศ. 2502

2.2.1.1 ปัจจัยเกี่ยวกับหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ (realization criterion)

ตามหลักการเกิดขึ้นของเงินได้นั้น เงินได้ที่จะต้องเสียภาษีนั้นจะต้องเป็นเงินได้ที่ถือว่าได้เกิดขึ้นแล้วเท่านั้น ซึ่งผลของหลักเกณฑ์นี้ทำให้เงินได้ทางเศรษฐศาสตร์และเงินได้พึงประเมินมีความแตกต่างกัน ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น เงินได้ตามทฤษฎีของศาสตราจารย์ Haig และศาสตราจารย์ Simon นั้นพิจารณาที่การเปลี่ยนแปลงซึ่งฐานะทางเศรษฐกิจของผู้มีเงินได้ในแต่ละปี ดังนั้น เงินได้ดังกล่าวจึงรวมถึงการเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้มีเงินได้ถือครองอยู่ด้วย แต่เนื่องจากยังไม่มีมีการจำหน่ายทรัพย์สินดังกล่าว ดังนั้น ตามหลักการเกิดขึ้นของเงินได้การเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินที่ผู้มีเงินได้ถือครองนั้นจึงยังไม่ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินที่จะต้องเสียภาษีแต่อย่างใด

ในทางบัญชี หลักการเกิดขึ้นของรายได้ตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องข้อสมมติฐานมูลฐานของการบัญชีนั้นได้วางหลักเกณฑ์การเกิดขึ้นของรายได้ว่าจะต้องประกอบไปด้วย 2 ขั้นตอนได้แก่

- (1) กระบวนการก่อให้เกิดรายได้ได้สำเร็จแล้วหรือถือว่าได้สำเร็จแล้ว และ
- (2) มีการแลกเปลี่ยนเกิดขึ้น⁶

ในทางภาษีเงินได้ หลักการเกิดขึ้นของเงินได้นั้นได้กำหนดไว้ในมาตรา 39 ซึ่งบัญญัติไว้ว่า “เงินได้พึงประเมิน หมายถึง เงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ เงินได้ดังกล่าวนี้ให้หมายความรวมถึงตลอดถึงทรัพย์สินหรือประโยชน์อย่างอื่นที่ได้รับ ซึ่งอาจคิดคำนวณได้เป็นเงิน เงินค่าภาษีอากรที่ผู้จ่ายเงินหรือผู้อื่นออกแทนให้สำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ ตามมาตรา 40 และเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ ด้วย” ซึ่งจากคำนิยามดังกล่าวนี้ อาจสรุปได้ว่าเงินได้พึงประเมินนั้นจะต้องเป็นสิ่งที่ “ได้รับ” และสิ่งที่ได้รับนั้นได้แก่ “เงิน” หรือสิ่งอื่นที่อาจตีราคาเป็น “เงิน” ได้ ถ้อยคำที่ว่า “ได้รับ” นั้นหมายความว่าได้มีการเกิดขึ้นซึ่งเงินได้แล้วเท่านั้นไม่ว่าที่จะหมายความถึงการรับรู้รายได้ทางบัญชีแต่อย่างใด และมาตรา

⁶ มาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 1 เรื่องข้อสมมติฐานมูลฐานของการบัญชีปัจจุบันได้มีการยกเลิกแล้ว แต่ได้นำมาอ้างอิงเพื่อประโยชน์ในการทำความเข้าใจ ซึ่งมีข้อสังเกตว่าหลักเกณฑ์ดังกล่าวสอดคล้องกับ APB Statement No. 4 ของ the American Institute of Certified Public Accountants- Ray M. Sommerfeld, Hershel M. Anderson, Horace R. Brock, James H. Boyd, Silvia A. Madeo and G. Fred Streuling, An Introduction to Taxation 1988 Edition. (New York: Harcourt Brace Jovanovich Publishers, 1988), p.37.

39 นี้ย่อมนำมาใช้บังคับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยถึงแม้ว่าในมาตรา 65 นั้นจะไม่ใช่คำว่า "เงินได้พึงประเมิน" แต่ใช้ถ้อยคำว่า "เงินได้" ก็ตาม เนื่องจากคำว่าเงินได้พึงประเมินนั้นหมายความถึงเงินได้อันเข้าลักษณะพึงเสียภาษีในหมวดนี้ ซึ่งหมายความถึงหมวด 3 และภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นก็อยู่ในส่วน 3 ของหมวด 3 นี้ ดังนั้น เงินได้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจึงอยู่ภายใต้หลักการเกิดขึ้นของเงินได้ตามมาตรา 39 นี้ด้วย

การไม่จัดเก็บภาษีเงินได้บนมูลค่าเพิ่มของทรัพย์สินในระหว่างการถือครองดังกล่าวนี้ อาจอธิบายได้ด้วยสาเหตุดังต่อไปนี้

(ก) การวัดมูลค่าที่เพิ่มขึ้นของทรัพย์สินนั้นไม่สามารถทำได้ง่ายในทุกกรณีโดยเฉพาะอย่างยิ่งทรัพย์สินที่ไม่ได้อยู่ในความต้องการของตลาด และปัญหาเกี่ยวกับความยุ่งยากในการตรวจสอบและประเมินของสรรพากรซึ่งคาดว่าจะต้องใช้บุคลากรและงบประมาณจำนวนมากในการดำเนินการตรวจสอบและประเมิน⁷

(ข) การเพิ่มขึ้นซึ่งมูลค่าของทรัพย์สินที่ถือครองนั้นไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีมีความพร้อมในการเสียภาษีด้วย "หลักความพร้อมในการเสียภาษีนั้นอาจอธิบายได้ว่าภาษีนั้นพึงจัดเก็บในขณะที่ผู้เสียภาษีมีความพร้อมที่จะเสียภาษีและสรรพากรก็มีความพร้อมที่จะเก็บภาษี หรืออีกนัยหนึ่งคือ เก็บภาษีเมื่อผู้เสียภาษีมีเงินที่จะจ่าย"⁸

(ค) "การจัดเก็บภาษีต่อเมื่อเงินได้นั้นได้เกิดขึ้นแล้วตามหลักเกณฑ์การเกิดขึ้นของเงินได้ ทำให้จัดเก็บภาษีเงินได้เป็นไปในทางภาวะวิสัย และที่สำคัญที่สุดคือก่อให้เกิดความแน่นอนในหน้าที่ในการเสียภาษี"⁹

⁷ Sven-olof Lodin, "Income and expenditure tax in practice," Contributions to Economic Analysis, Comparative Tax Studies: Essay in honor of Richard Goode, Contributions to Economic Analysis, Comparative Tax Studies: Essay in honor of Richard Goode, ed. Sijbren Cossen (Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1993), p. 110.

⁸ Ray M. Sommerfeld, Heshel M. Anderson, Horace R. Brock, Jame H. Broyd, Sivia A. Madeo and G. Fred Streuling, An Introduction to Taxation 1988 Edition, p. 3-10.

⁹ Ibid., p. 3-11.

มีข้อพิจารณาเพิ่มเติมว่าหลักการเกิดขึ้นของเงินได้ในทางภาษีเงินได้กับหลักการเกิดขึ้นของรายได้ในทางบัญชีจะเป็นหลักเกณฑ์เดียวกันหรือไม่นั้นในทางปฏิบัติยังไม่เป็นที่ชัดเจนแต่มีแนวโน้มว่าสรรพากรไม่ได้ยึดหลักเกณฑ์ทางบัญชีในการพิจารณา ซึ่งในทางทฤษฎีแล้วหลักเกณฑ์การเกิดขึ้นของเงินได้ในทางภาษีกับในทางบัญชีไม่จำเป็นที่จะต้องสอดคล้องกันเสมอไปเนื่องจากแนวความคิดเบื้องหลังของหลักเกณฑ์ดังกล่าวมีความแตกต่างกัน กล่าวคือ ในขณะที่ในทางภาษีนั้นจะต้องนำปัจจัยตามประการที่กล่าวข้างต้นมาพิจารณา ในทางบัญชีหลักเกณฑ์การเกิดขึ้นของรายได้นั้นมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อเป็นเครื่องมือในการใช้ในการวัดผลการดำเนินการของกิจการ โดยไม่จำเป็นต้องพิจารณาถึงปัจจัยทางภาษีตามประการดังกล่าวแต่อย่างใด

2.2.1.2 ระบบภาษีเงินได้ไม่สะท้อนถึงภาวะเงินเฟ้อ

โดยทั่วไป ภาวะเงินเฟ้อหมายความถึง ภาวะทางเศรษฐกิจที่ระดับราคาสินค้า (price level) โดยทั่วไปสูงขึ้นอย่างผิดปกติและต่อเนื่อง¹⁰

ผลที่เกิดขึ้นจากภาวะเงินเฟ้อนั้นมีทั้งในด้านบวกและด้านลบ ในทางภาษีเงินได้ ภาวะเงินเฟ้อก่อให้เกิดภาวะกับผู้เสียภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีภาษีเงินได้ที่จัดเก็บในอัตราก้าวหน้า เนื่องจากเงินได้ที่ใช้เป็นฐานในการเสียภาษีนั้นมีค่าลดลงเนื่องจากระดับราคาสินค้าที่สูงขึ้นแต่อัตราภาษีนั้นยังคงเท่าเดิมเนื่องจากอัตราภาษีเงินได้ไม่มีการปรับตัวลงให้มีความเหมาะสมกับภาวะเงินเฟ้อที่สูงขึ้น จากการศึกษาของ Furstenberg ซึ่ง "ศึกษาวิธีการวัดผลภาวะเงินเฟ้อต่อภาระภาษีเงินได้บุคคล

¹⁰ คำนิยามดังกล่าวเป็นแสดงให้เห็นถึงการนำระดับราคาสินค้าเป็นมาตรวัดภาวะเงินเฟ้อ ซึ่งการนำระดับราคาของสินค้าเป็นเครื่องมือในการวัดเงินเฟ้อนั้นยังก่อให้เกิดข้อโต้แย้งอยู่มาก เนื่องจากเป็นการ "นำเอาขนาดการเปลี่ยนแปลงของราคามากหรือน้อยมาเป็นเกณฑ์ในการวัดภาวะเงินเฟ้อ แม้โดยคำจำกัดความภาวะเงินเฟ้อจะเป็นปรากฏการณ์ที่ราคาสินค้าโดยทั่วไปสูงขึ้นอย่างต่อเนื่อง แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าสินค้าทุกอย่างต้องมีราคาสูงขึ้นพร้อมกันหมด สินค้าบางอย่างอาจมีราคาลดลงก็ได้ หัวใจของภาวะเงินเฟ้ออยู่ที่ความต่อเนื่องของการเปลี่ยนแปลงของราคา ถ้าราคาสินค้าเพิ่มขึ้นเพียงครั้งสองครั้งแม้จะมีปริมาณมาก แต่เราก็ไม่นับเป็นสถานการณ์ของภาวะเงินเฟ้อ เพราะขาดคุณสมบัติของความต่อเนื่องนั่นเอง"-ประพันธ์ เศวตนันท์, เศรษฐศาสตร์มหภาค (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์แห่งจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2541), หน้า 450.

ธรรมดาแบบก้าวหน้าพบว่าความยืดหยุ่นของอัตราภาษีต่อเงินเพื่อมีค่า 0.6 หมายความว่าเมื่อมีอัตราเงินเพื่อเพิ่มขึ้นร้อยละ 10 จะทำให้มีภาระภาษีเพิ่มขึ้นมากกว่าร้อยละ 16"¹¹

จากการศึกษาวิเคราะห์ของไว จามรมาณ และวชิระ บุนยเนตรพบว่าการที่ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดามีการแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภท ทำให้ผลกระทบจากภาวะเงินเพื่อที่มีต่อเงินได้แต่ละประเภทนั้นไม่เท่ากัน¹² นอกจากนี้ ภาวะเงินเพื่อยังก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระบบภาษีเงินได้อีกด้วย จากการศึกษาวิเคราะห์ของไว จามรมาณ และวชิระ บุนยเนตรในโครงการวิจัยเดียวกันพบว่า "อัตราภาษีแท้จริงของผู้มีเงินได้สูงจะลดลงมากกว่าผู้มีรายได้ต่ำกว่า เช่น ผู้มีรายได้ 1,000,000 บาทมีอัตราภาษีที่แท้จริงในปี พ.ศ.2531 เท่ากับร้อยละ 27.95 และลดลงเป็นร้อยละ 16.62 ในปี พ.ศ.2540 ในขณะที่ผู้มีเงินได้ 100,000 บาท มีอัตราภาษีที่แท้จริงร้อยละ 0.49 ในปี พ.ศ.2531 และลดลงเป็นร้อยละ 0 ในปี พ.ศ.2539"¹³ (ตารางที่ 1 ภาคผนวก) และยังพบว่า "อัตราการเปลี่ยนแปลงภาษีรายได้บุคคลแท้จริงสุดท้าย (marginal tax rate) ของผู้มีรายได้ระหว่าง 100,000-1,000,000 บาทในปี 2531 อยู่ในช่วงร้อยละ 8.36-45.0 แต่ปรากฏว่าช่วงดังกล่าวได้แคบตัวลงอยู่ในช่วงร้อยละ 5.0-30.0 ในปี 2540 แสดงว่าการปรับปรุงอัตราภาษีของรัฐบาลเป็นช่วงๆนั้นมีแนวโน้มทำให้อัตราภาษีก้าวหน้าแคบขึ้นทำให้ผู้มีเงินได้สูงขึ้นมีภาระภาษีน้อยลงกว่าผู้มีรายได้น้อยที่ได้รายได้มากขึ้น"¹⁴ (ตารางที่ 2 ภาคผนวก)

นอกจากนี้ภาวะเงินเพื่อยังก่อให้เกิดความผิดเพี้ยนในฐานภาษีอีกด้วย เนื่องจากภาวะเงินเพื่อที่เพิ่มสูงขึ้นในแต่ละปีเป็นเหตุให้รายได้และรายจ่ายในแต่ละปีมีความแตกต่างกันโดยเฉพาะอย่างยิ่งสำหรับรายได้หรือรายจ่ายที่อาจถือเป็นรายรายได้หรือรายจ่ายในหลายรอบระยะเวลาบัญชี ด้วยเหตุดังกล่าวรายได้หรือรายจ่ายที่ใช้ในการคำนวณเป็นฐานภาษีจึงไม่ใช่เงินได้หรือรายจ่ายที่แท้จริงในทาง

¹¹ ไว จามรมาณ และวชิระ บุนยเนตร. "ผลกระทบเงินเพื่อที่มีต่อภาระภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา" (โครงการวิจัยเสนอ ศูนย์วิจัยธุรกิจ คณะพาณิชยศาสตร์และการบัญชี มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2541), หน้า 34.

¹² เรื่องเดียวกัน, หน้า 45-48.

¹³ เรื่องเดียวกัน, หน้า 49.

¹⁴ เรื่องเดียวกัน, หน้าเดียวกัน.

เศรษฐศาสตร์ หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งรายได้ที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อแม้ว่าจะไม่ใช่รายได้ที่ก่อให้เกิดความมั่งคั่งในทางเศรษฐศาสตร์แก่ผู้มีเงินได้ก็ยังคงเสียภาษีเงินได้ หรือรายจ่ายที่เกิดขึ้นเนื่องจากภาวะเงินเฟ้อแม้ว่าจะไม่ใช่รายจ่ายที่แท้จริงในทางเศรษฐศาสตร์ก็สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายได้¹⁵

2.2.1.3 การจัดเก็บภาษีโดยอ้างอิงอยู่กับรูปแบบการเข้าทำธุรกรรม

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้นว่า เงินได้ในทางเศรษฐศาสตร์นั้นซึ่งได้แก่การเพิ่มขึ้นซึ่งอำนาจซื้อหรือผลรวมของมูลค่าการบริโภคตามราคาตลาดในระหว่างปีของผู้เสียภาษีกับมูลค่าทรัพย์สินที่เพิ่มขึ้นของผู้เสียภาษีในระหว่างปีตามนั้นวัดได้ยาก "ดังนั้นในทางการปฏิบัติในการวัดเงินได้จึงพิจารณาที่แหล่งที่มาของทรัพย์สินแทนการพิจารณาที่การบริโภคหรือการเพิ่มขึ้นของทรัพย์สิน ด้วยวิธีการดังกล่าวเงินได้จึงได้แก่ผลรวมของ ค่าจ้าง ดอกเบี้ย เงินปันผล และรายรับประเภทอื่นๆ ซึ่งผู้เสียภาษีได้รับหรือมีสิทธิได้รับ"¹⁶ การที่การจัดเก็บภาษีนั้นอ้างอิงอยู่กับแหล่งที่มาของเงินดังกล่าวข้างต้น ย่อมเป็นสาเหตุให้การพิจารณาความรับผิดทางภาษีนั้นเบี่ยงเบนไปจากเงินได้ทางเศรษฐศาสตร์ข้างต้นที่พิจารณาถึงฐานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีในช่วงระยะเวลาหนึ่งๆ เนื่องจากในทางปฏิบัตินั้นการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีภาระภาษีหรือไม่เพียงใดนั้น จะต้องพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้มีการกระทำที่ก่อให้เกิดรายได้หรือไม่ และยิ่งไปกว่านั้นรูปแบบของการกระทำที่ก่อให้เกิดเงินได้ที่แตกต่างกันก็อาจก่อให้เกิดภาระภาษีที่แตกต่างกันอีกด้วย ซึ่งเท่ากับว่าภาระภาษีของบุคคลหนึ่งขึ้นอยู่กับรูปแบบของการดำเนินการที่ผู้เสียภาษีเลือกยิ่งกว่าฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงของผู้เสียภาษีนั้น

ในเมื่อการวัดเงินได้นั้นให้ความสำคัญกับแหล่งที่มาของเงินได้มากกว่าฐานะทางเศรษฐกิจที่แท้จริงทำให้ภาระภาษีที่แท้จริงมีความผิดเพี้ยน เช่น บุคคลซึ่งประกอบธุรกิจโดยใช้เงินทุนของตนในการลงทุนกับบุคคลหนึ่งซึ่งมีเงินทุนของตนในจำนวนที่เท่ากันแต่ลงทุนด้วยเงินที่ได้จากการกู้ยืม ซึ่งจะ

¹⁵ Sven-olof Lodin, "Income and expenditure tax in practice," Contributions to Economic Analysis. Comparative Tax Studies: Essay in honor of Richard Goode, p. 116-117.

¹⁶ Joshua D. Rosenberg, "Tax avoidance and Income Measurement," Michigan Law Review, 87:370.

เห็นได้ว่าฐานะทางการเงินของบุคคลทั้งสองจะไม่แตกต่างกันเลยก็ตามแต่บุคคลทั้งสองกลับมีภาวะภาษีที่แตกต่างกัน

การวัดเงินได้โดยให้ความสำคัญกับรูปแบบของการเข้าทำนิติกรรมนั้นก่อให้เกิดปัญหาเกี่ยวกับการกำหนดภาวะภาษีอีกด้วย ตัวอย่างเช่น (หนังสือที่ กค 0802/9902 ลงวันที่ 13 กรกฎาคม 2531) บริษัท ก มีความประสงค์จะกู้ยืมเงินจากธนาคาร A ซึ่งเป็นธนาคารของกลุ่มประเทศอิสลามที่เสนอให้กู้ยืมเงินในลักษณะของ Islamic Banking Facility การให้กู้ยืมในลักษณะดังกล่าว มีอัตราดอกเบี้ยสูงกว่าการกู้เงินจากธนาคารอื่นๆ แต่มีเงื่อนไขว่าจะต้องใช้สัญญาในลักษณะของสัญญาซื้อขายแทนที่จะเป็นสัญญากู้ตามประเพณีสากล กล่าวคือในกรณีที่บริษัท ก จะส่งซื้อสินค้าให้แก่ธนาคาร A (ในทางปฏิบัติ บริษัท ก จะเป็นผู้ดำเนินการแทนธนาคารในการส่งซื้อสินค้าดังกล่าว) และธนาคาร A จะเป็นผู้ชำระค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายรวมทั้งรับกรรมสิทธิ์ในการเป็นเจ้าของสินค้านั้น แล้วจึงขายสินค้าให้แก่บริษัท ก โดยบริษัท ก จะต้องชำระราคาค่าสินค้าดังกล่าวภายใน 180 วัน ในราคาสินค้าบวกด้วยอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ระหว่างธนาคารในลอนดอน ลบด้วย Spread ในอัตราร้อยละ 0.125 ต่อปี โดยบริษัท ก จะออกตั๋วสัญญาใช้เงินในวงเงินดังกล่าว ทั้งนี้เพื่อหลีกเลี่ยงข้อบัญญัติของศาสนาอิสลามที่ห้ามคิดดอกเบี้ยเงินกู้ กรณีดังกล่าวจึงมีปัญหว่าผลประโยชน์ที่ธนาคาร A ได้รับ(ผลต่างระหว่างราคาซื้อและราคาขาย) จะถือเป็นดอกเบี้ยตามมาตรา 40(4) แห่งประมวลรัษฎากร อันจะมีผลให้ เมื่อบริษัท ก ส่งผลประโยชน์ดังกล่าวออกไปให้ธนาคาร A บริษัท ก มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร หรือเป็นเงินกำไรจากการขายสินค้าตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด ในเรื่องดังกล่าวกรมสรรพากรได้หยิบยกหลักกฎหมายในเรื่องนิติกรรมอำพรางเข้าพิจารณาและได้วินิจฉัยไว้ดังนี้ “เนื่องจากบริษัทและธนาคารมีเจตนาที่แท้จริงที่จะกู้ยืมเงินระหว่างกัน แต่โดยที่ข้อบัญญัติของศาสนาอิสลามห้ามคิดดอกเบี้ยเงินกู้ บริษัทและธนาคารจึงทำสัญญาในลักษณะสัญญาซื้อขายเพื่ออำพรางสัญญากู้ยืมเงิน ดังนั้นเมื่อบริษัทจ่ายผลประโยชน์ดังกล่าวผูกพันกับอัตราดอกเบี้ย Libor กรณีจึงถือว่าบริษัท จ่ายดอกเบี้ยเงินกู้ยืมไปให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศซึ่งมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทย และบริษัท จึงมีหน้าที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้ในอัตรา ร้อยละ 10 ตามมาตรา 70(2) แห่งประมวลรัษฎากร” อย่างไรก็ตาม ยังมีข้อสงสัยว่าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำนิติกรรมอำพรางจริงหรือไม่ เนื่องจากคู่สัญญามีเจตนาที่จะผูกพันกันตามที่ได้ตกลงไว้จริง ผู้วิจัยเห็นว่าการตกลงในลักษณะดังกล่าวไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพรางหากแต่เป็นเรื่องการอาศัยรูปแบบของการเข้าทำนิติกรรมที่แตกต่างกันย่อมเป็น

เหตุให้ภาระภาษีแตกต่างกัน เนื่องจากภาษีเงินได้นั้นเป็นการจัดเก็บบนการเข้าทำธุรกรรมซึ่งก่อให้เกิดความเพี้ยนในฐานภาษีดังที่ได้กล่าวไว้ข้างต้น

การที่มีการแบ่งเงินได้ออกเป็นประเภทและในแต่ละประเภทได้รับการปฏิบัติในการจัดเก็บภาษีที่แตกต่างกันก็เป็นช่องทางที่ผู้เสียภาษีใช้ในการวางแผนเพื่อลดภาระภาษีได้ทางหนึ่งเช่นกัน โดยการเปลี่ยนจากเงินได้ประเภทที่มีภาระภาษีสูงไปยังเงินได้ที่มีการภาษีต่ำกว่า¹⁷ เช่น การที่ประมวลรัษฎากรมีการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันสำหรับเงินได้ประเภทต่างๆ หรือกิจการบางประเภท กล่าวคือประมวลรัษฎากรในส่วนของภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา นั้นให้ความสำคัญกับประเภทของเงินได้แปดประเภทตามมาตรา 40 ซึ่งในการจัดเก็บภาษีเงินได้นั้นจะจัดเก็บบนรายได้แต่ละประเภทซึ่งมีความแตกต่างกันไม่ว่าในเรื่องเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักในการคำนวณกำไรสุทธิก่อนหักภาษี¹⁸ หรือความแตกต่างกันในเรื่องรูปแบบการจัดเก็บภาษีโดยเฉพาะอย่างยิ่งในกรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายโดยเงินได้บาง

¹⁷ Michale Brook และ John Head กล่าวว่าโอกาสในการเลี่ยงภาษีนั้นขึ้นอยู่กับความสามารถในการทดแทนกันระหว่างเงินได้สองประเภทที่มีภาระภาษีต่างกัน " Short of the special case of perfect or near-perfect substitutibility ... high substitutibility increase tax avoidance and therewith the inefficiencies and welfare cost of taxation. Such problems greatly strengthen the general tax policy presumption in favour of removing, and as far as possible avoiding, discrimination and arbitrary distinctions between different types and sources of income."-Graeme Cooper, "Conflict, Challenges and Choices-the Rule of Law and Anti-Avoidance Rules," Tax avoidance and the Rule of Law, ed. Graeme Cooper (Amsterdam: IBFD Publication BV, 1997), pp.42-43.

¹⁸ โปรดดูมาตรา 42 ทวิ มาตรา 42 ตริ มาตรา 43 มาตรา 44 มาตรา 45 มาตรา 46 และพระราชกฤษฎีกาที่ออกโดยอาศัยอำนาจแห่งมาตราดังกล่าวได้แก่ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 ซึ่งกำหนดค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาไว้หลายอัตราตั้งแต่ต่ำสุดร้อยละ 10 จนถึงสูงสุดร้อยละ 85 สำหรับเงินได้บางประเภทมีเหตุในการจัดเก็บด้วย เช่น เงินได้ที่ได้รับตามมาตรา 40(1) และ (2) ในขณะที่เงินได้บางประเภทไม่ยอมให้หักค่าใช้จ่ายเลยเช่น เงินได้ตามมาตรา 42(3) นอกจากค่าลิขสิทธิ์

ประเภทเท่านั้นที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่าย¹⁹ และในการหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้ในแต่ละประเภทก็ไม่เท่ากัน²⁰ นอกจากนี้ยังมีการยอมให้ผู้เสียภาษีเลือกภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายที่ต้องเสียได้อีกด้วย หรือความแตกต่างในเรื่องการใช้อำนาจประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน²¹ นอกจากนี้การแบ่งประเภทของเงินได้ดังกล่าวยังนำไปใช้กับการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในกรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่างประเทศที่ไม่ได้ประกอบธุรกิจในประเทศแต่มีเงินได้ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทยตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเฉพาะเงินได้ตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) และ (6) เท่านั้นที่ผู้จ่ายเงินได้จะต้องนำส่งภาษีเงินได้พึงประเมินในอัตราร้อยละ 10 หรือร้อยละ 15 แล้วแต่กรณีบนเงินได้ดังกล่าว และในกรณีภาษีหัก ณ ที่จ่ายสำหรับเงินได้นิติบุคคล ซึ่งเฉพาะเงินได้บางประเภทเท่านั้นที่จะต้องมีการหักภาษี ณ ที่จ่าย การที่มีความแตกต่างระหว่างเงินได้ในแต่ละประเภทข้างต้นก่อให้เกิดความพยายามในการเปลี่ยนประเภทของเงินได้พึงประเมินที่มีภาระภาษีสูงไปสู่เงินได้พึงประเมินที่มีภาระภาษีต่ำกว่าโดยอาศัยรูปแบบของการเข้าทำนิติกรรมเป็นเครื่องมือ

นอกจากนี้ประมวลรัษฎากรยังมีการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันสำหรับเงินได้ประเภทเดียวกันที่ได้มาจากการดำเนินการโดยอาศัยรูปแบบการดำเนินธุรกิจที่แตกต่างกันหรือภายใต้เงื่อนไขที่ต่างกันได้ เนื่องจากมีกิจการบางประเภทหรือการกระทำบางอย่างที่รัฐมีนโยบายให้การส่งเสริมหรือสนับสนุน

¹⁹ ตามมาตรา 50 ประเภทของเงินได้ที่ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40(1)(2)(3) (4) สำหรับเงินได้ตามมาตรา 40(5) และ (6) นั้นจะหัก ณ ที่จ่ายก็ต่อเมื่อเป็นการจ่ายเงินได้ให้กับผู้รับซึ่งไม่ได้เป็นผู้อยู่ในประเทศไทยหรือเมื่อผู้จ่ายเป็นรัฐบาล องค์การของรัฐบาล เทศบาล สุขาภิบาล หรือองค์การบริหารส่วนท้องถิ่น และ 40(8) เฉพาะที่เป็นการขายหรือให้อสังหาริมทรัพย์

²⁰ ตามมาตรา 50 อัตราภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายนั้นต่ำสุดตั้งแต่ร้อยละ 1 ไปจนถึงร้อยละ 15 นอกจากนี้เงินได้ตามมาตรา 40(3) และ (4) บางประเภทใช้อัตราภาษีตามอัตราภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาท้ายประมวลรัษฎากร และเงินได้บางประเภทได้แก่ เงินได้ตามมาตรา 40(1)(2) และ (8) มีวิธีการคำนวณภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นพิเศษ

²¹ เช่น การที่ถือว่าการโอนแม้ว่าไม่มีค่าตอบแทนให้ถือว่าเป็นการขายสำหรับอสังหาริมทรัพย์ตามมาตรา 39 หรือการให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินทำการประเมินค่าเช่าตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินที่ให้เช่านั้นสมควรได้รับตามปกติตามมาตรา 40(5) วรรคสอง ในขณะที่บทบัญญัติในลักษณะดังกล่าวไม่พบสำหรับเงินได้ประเภทอื่น

โดยรัฐมักจะใช้มาตรการทางภาษีเป็นมาตรการในการสร้างแรงจูงใจให้มีการดำเนินกิจการหรือกระทำ การนั้นโดยการยกเว้นหรือจัดเก็บภาษีในอัตราที่ต่ำกว่าปกติ สิทธิพิเศษทางภาษีดังกล่าวย่อมเป็นเหตุ จูงใจให้ผู้เสียภาษีอาศัยบทบัญญัติที่ให้สิทธิประโยชน์นั้นเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ดังกล่าว ทั้งใน ทางที่อยู่ในความมุ่งหมายของรัฐและบางกรณีเป็นเรื่องที่ผู้เสียภาษีใช้ประโยชน์จากบทบัญญัตินี้ดังกล่าว ในนอกเหนือไปจากความมุ่งหมายของรัฐ

การหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้ที่สำคัญประการหนึ่งได้แก่ การที่บทบัญญัติของประมวลรัษฎากร นั้นขาดความสัมพันธ์กันระหว่างภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาและภาษีเงินได้นิติบุคคล ในขณะที่ภาษีเงิน ได้นิติบุคคลนั้นมีมาตรการควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างเข้มงวดในทางตรงกันข้ามภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดานั้นดูราวกับว่ารัฐบาลไม่ประสงค์ที่จะควบคุมการหลีกเลี่ยงภาษีอย่างเคร่งครัด ซึ่งผลของ ปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกับดังกล่าวก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีโดยอาศัยความไม่เท่าเทียมกันนี้

ตัวอย่างที่เกิดขึ้นจากการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างเงินได้แต่ละประเภทหรือ เช่น กรณี ที่การจัดเก็บภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาจากการขายอสังหาริมทรัพย์นั้นจะจัดเก็บจากราคาประเมินทุน ทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ณ วันที่มี การโอนนั้นโดยไม่คำนึงว่าราคาซื้อขายที่แท้จริงนั้นจะเป็นเท่าใด²² ในขณะที่การเสียภาษีเงินได้นิติ บุคคลนั้นราคาซื้อขายที่ดินจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด²³ ผู้เสียภาษีอาจเลี่ยงภาษีเงินได้โดยการจัดตั้ง บริษัทขึ้นมาซื้อที่ดินโดยในการซื้อที่ดินนั้นหากเป็นการซื้อจากบุคคลธรรมดาราคาซื้อขายที่ใช้ในการ เสียภาษีนั้นก็ใช้ราคาประเมินเพื่อจัดเก็บค่าธรรมเนียมของกรมที่ดินแม้ว่าจะต่ำกว่าราคาตลาดก็ตาม เนื่องจากไม่มีการห้ามบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซื้อทรัพย์สินในราคาต่ำกว่าราคาตลาด²⁴ เมื่อ

²² มาตรา 49 ทวิ

²³ มาตรา 65 ทวิ(4) วางหลักว่า การขายทรัพย์สิน การให้กู้ยืมหรือการให้บริการที่มีค่าตอบแทนการ เข้าทำนิติกรรมต่ำกว่าราคาตลาด เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนนั้นตามราคา ตลาดได้ ทั้งนี้ เว้นแต่การเข้าทำนิติกรรมที่มีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดนั้นจะได้กระทำโดยมี เหตุอันสมควร

²⁴ ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดว่าราคาซื้อทรัพย์สินจะต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาดเช่นเดียวกับกรณี การขายตามมาตรา 65 ทวิ(4) ข้างต้น แต่มีการกำหนดไว้ในมาตรา

ประสงค์ที่จะขายที่ดินนั้นให้กับอีกบุคคลหนึ่งก็ดำเนินการโอนหุ้นแทนการโอนขายที่ดินซึ่งอาจขายหุ้นที่ราคาตามมูลค่าที่ตราไว้ซึ่งอาจต่ำกว่าราคาตลาดราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินก็ได้ แม้ว่าราคาที่ดินนั้นจะมีมูลค่าที่แท้จริงสูงกว่าราคาซื้อขายหุ้นเพียงใดก็ตาม²⁵

2.2.2 สาเหตุอันเนื่องมาจากการบังคับใช้กฎหมาย

สาเหตุที่สำคัญอีกประการหนึ่งได้แก่ ปัญหาในการบังคับใช้กฎหมายภาษีนั่นอันได้แก่ ปัญหาการตีความกฎหมาย เนื่องจากหน้าที่ในการเสียภาษีเป็นหน้าที่ตามกฎหมาย การวินิจฉัยความรับผิดทางภาษีจึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายเป็นหลัก แต่เนื่องจากบทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นเกิดขึ้นจากการร่างโดยนักกฎหมายซึ่งเป็นปุถุชนธรรมดา ซึ่งแม้ว่าจะมีความเฉลียวฉลาดเพียงใดก็ย่อมไม่สามารถที่จะร่างกฎหมายนั้นให้สามารถครอบคลุมทุกสถานการณ์ในอนาคตที่ยังไม่เกิดขึ้นได้ครบถ้วน และถึงแม้ว่าจะจะเป็นสิ่งที่สามารถทำได้ บทบัญญัติแห่งกฎหมายนั้นน่าจะเป็นกฎหมายที่ยาวเป็นพิเศษ และในขณะเดียวกันก็เป็นการศึกษาทำความเข้าใจถึงบทมาตราต่างๆ แห่งบทกฎหมายนั้นๆ ดังนั้นในการร่างกฎหมาย ผู้ร่างจึงไม่พยายามที่จะใส่รายละเอียดในทุกแง่มุมหากแต่บัญญัติไว้เพียงหลักใหญ่ใจความของบทบัญญัติแห่งกฎหมาย ดังนั้น ภาระหน้าที่ในการพิจารณาปรับข้อเท็จจริงเข้ากับบทบัญญัติแห่งกฎหมายหรือการตีความกฎหมายนั้นจึงตกเป็นหน้าที่ของผู้ใช้กฎหมายโดยเฉพาะอย่างยิ่งศาลและกรมสรรพากร โดยในการใช้กฎหมายนั้น ศาลหรือกรม

²⁵ การดำเนินการข้างต้นอาจเป็นการดำเนินการโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อกระจายเงินได้จากบุคคลธรรมดาไปให้กับบริษัท ในกรณีที่บุคคลธรรมดามีเงินได้ในปีภาษีนั้นในจำนวนที่ต้องเสียภาษีในอัตราที่สูงกว่าร้อยละ 30 ในขณะที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะเสียภาษีในอัตราเดียว ได้แก่ ร้อยละ 30 อย่างไรก็ดี การดำเนินการดังกล่าวอาจทำให้บริษัทมีกำไรที่เกิดจากการซื้อขายที่ดินเป็นจำนวนมากเนื่องจากมีต้นทุนในการได้มาซึ่งสินทรัพย์ที่ต่ำ เว้นแต่บริษัทจะมีผลขาดทุนที่อาจนำหักจากกำไรดังกล่าวได้ นอกจากนี้การดำเนินการดังกล่าวอาจเกี่ยวข้องกับภาระภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีอาจได้รับผลตอบแทนจากการขายหุ้นที่สูงกว่าที่แจ้งต่อกรมสรรพากร แต่เนื่องจากการดำเนินการดังกล่าวกรมสรรพากรไม่มีอำนาจประเมินการขายหุ้นตามราคาตลาด หรือราคาอ้างอิงอื่นๆ ได้เนื่องจากไม่มีกฎหมายให้อำนาจไว้ ดังนั้น การดำเนินการดังกล่าวจึงเป็นปัญหาที่คาบเกี่ยวกับระหว่างภาระภาษีกับการเสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียอาศัยรูปแบบในทางกฎหมายปิดบังความแท้จริงของการเข้าดำเนินการ

เลือกว่าจะถือตามแนวทางใดนั้นจะต้องตั้งอยู่บนพื้นฐานว่าแนวทางใดมีความเหมาะสมที่สุดในทางหลักการภาษีอากร²⁶

2.2.3 ทศนคติของผู้เสียภาษี

เนื่องจากบุคคลย่อมมีความคิดอ่าน ความเชื่อ และทัศนคติที่แตกต่างกันอันเนื่องมาจากการจำเริญเติบโตขึ้นมาในสิ่งแวดล้อมที่ต่างกัน บุคคลจึงมีปฏิกิริยาตอบสนองต่อสิ่งภายนอกที่เข้ามากระทบกับความรับรู้ของตนแตกต่างกันไปตามประสบการณ์ของตน เช่นเดียวกันกับกรณีผู้เสียภาษีที่ย่อมมีทัศนคติต่อหน้าที่ในการเสียภาษีแตกต่างกันไป

ผู้เสียภาษีที่มีทัศนคติว่าหน้าที่ในการเสียภาษีเป็นหน้าที่ในทางศีลธรรม²⁷ ย่อมมีการสนองตอบต่อการจัดเก็บภาษีของรัฐแตกต่างจากผู้เสียภาษีซึ่งเป็นนักธุรกิจซึ่งมองว่าภาษีเป็นต้นทุนอย่างหนึ่งในการประกอบธุรกิจ และย่อมแตกต่างกับผู้เสียภาษีที่ไม่พอใจกับการบริหารประเทศของรัฐบาล

²⁶ Neil Brooks, "The role of judges," Tax avoidance and the Rule of Law, ed. Graeme Cooper, p. 99.

²⁷ ในความเห็นของ Leo P. Martinez ความสำนึกในหน้าที่ทางศีลธรรมในการเคารพกฎหมายเป็นความสำนึกที่ตั้งอยู่บนความเชื่อว่ามีหน้าที่ (prima facie obligation) อย่างใดอย่างหนึ่ง ได้แก่ หน้าที่ตามหลักสัญญาประชาคม (obligation based on consent) หน้าที่ที่เกิดขึ้นจากการได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมในสังคม (obligation based on fairness and reciprocity) ซึ่งทฤษฎีนี้กล่าวโดยสรุปได้ว่า ประชาชนยอมรับผลประโยชน์โดยปริยายจากการมีชีวิตอยู่ในสังคม ยอมรับหน้าที่ที่จะต้องกระทำด้วยความเป็นธรรมต่อเพื่อนร่วมสังคม ซึ่งจะต้องปฏิบัติตามกฎของสังคมนั้นๆ หน้าที่ตามทฤษฎีของ Rawls (Rawlsian obligation) ซึ่งให้ความสำคัญแก่การสร้างและธำรงไว้ซึ่งสถาบันซึ่งรักษาความเป็นธรรมในสังคม (just institution) และถ้าพลเมืองได้รับความยุติธรรมจากสถาบันดังกล่าว พลเมืองย่อมมีสิทธิโดยชอบในการปฏิเสธที่จะปฏิบัติตามกฎเกณฑ์ของสถาบันนั้น หรือหน้าที่ตามทฤษฎีอรรถประโยชน์ (obligation grounded in utility) ตามทฤษฎีนี้ประชาชนมีหน้าที่เคารพกฎหมายต่อเมื่อกฎหมายนั้นนำมาซึ่งผลประโยชน์ที่ดีที่สุดแก่พลเมืองในจำนวนที่มากที่สุด เป็นต้น ผู้สนใจโปรดดู Leo P. Martinez, "Tax, Moral ,and Legitimacy", Brigham Young University Law Review, 521 (1994): 521-569.

หรือเห็นว่ารัฐบาลนำภาษีอากรไปใช้ในทางที่ขัดต่อความเห็นของตน และจากข้อมูลที่ได้รับจากการสัมภาษณ์นักธุรกิจผู้บริหารระดับสูง เจ้าหน้าที่ของรัฐในนิวยอร์ก²⁸ พบว่าสภาพการแข่งขันทางธุรกิจ สภาพทางการเงินของกิจการ และความรู้ความชำนาญในการประกอบธุรกิจล้วนแล้วแต่เป็นสาเหตุสำคัญที่ทำให้นักธุรกิจกระทำผิดกฎหมาย ซึ่งสาเหตุดังกล่าวย่อมนำมาใช้ในการอธิบายถึงสาเหตุของการดำเนินการเพื่อลดภาระภาษีได้เช่นกัน

นอกจากนี้ ความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีก็เป็นปัจจัยที่สำคัญประการหนึ่งที่อาจก่อให้เกิดการหลีกเลี่ยงภาษี เนื่องจากการที่จะทำให้ประชาชนมีทัศนคติที่ดีและยินยอมเสียภาษีให้แก่รัฐบาลโดยสมัครใจ จะต้องทำให้ประชาชนรู้สึกว่าได้เสียภาษีอย่างยุติธรรมและไม่รู้สึกว่าถูกเอารัดเอาเปรียบ หรือได้รับการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกัน ซึ่งระบบภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากรนั้นยังขาดความยุติธรรมในการเสียภาษีเท่าที่ควร

ความยุติธรรมในการจัดเก็บภาษีข้างต้นอาจพิจารณาจากหลักความยุติธรรมในการเสียภาษี ซึ่งเป็นการพิจารณาในเชิงสัมพัทธ์ระหว่างผู้เสียภาษีด้วยกันโดยอ้างอิงกับดัชนีที่ใช้วัดความสามารถในการเสียภาษีและความสามารถในการเสียภาษี ซึ่งหลักความยุติธรรมนี้แยกพิจารณาออกเป็นสองหลักการด้วยกัน ได้แก่ ความยุติธรรมในแนวนอน และความยุติธรรมในแนวตั้ง ความยุติธรรมในแนวนอน หมายถึง การปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันในทางภาษีต่อบรรดาผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียเท่ากันภาษีและอยู่ในสถานะเดียวกัน ส่วนความยุติธรรมในแนวตั้งนั้น หมายถึง ในบรรดาผู้เสียภาษีที่มีความสามารถในการเสียภาษีไม่เท่ากันหรืออยู่ในสถานะที่แตกต่างกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติในทางภาษีที่แตกต่างกัน ในระบบภาษีเงินได้นั้นความสามารถในการเสียภาษีใช้เงินได้เป็นดัชนีในการวัดความสามารถในการเสียภาษี ดังนั้น ตามหลักความยุติธรรมในแนวตั้งนั้นจึงอาจพิจารณาได้ว่าผู้เสียภาษีที่มีเงินได้เท่ากันควรที่จะเสียภาษีเท่ากัน ส่วนความยุติธรรมในแนวนอนนั้นก็อาจพิจารณาได้ว่าผู้เสียภาษีที่มีเงินได้ไม่เท่ากันควรที่จะเสียภาษีไม่เท่ากัน แต่ทั้งนี้ยังจะต้องพิจารณาถึงสถานะอื่นๆ ด้วย เช่น ค่าใช้จ่ายส่วนตัว สถานภาพการสมรส เป็นต้น

²⁸ วีระพงษ์ บุญญากาศ, อาชญากรรมทางเศรษฐกิจ (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2537), หน้า

เมื่อพิจารณาตามหลักการดังกล่าวจะเห็นได้ว่า ผู้ที่มีรายได้เท่ากันไม่ได้เสียภาษีเท่ากันเสมอไปและผู้ที่มีเงินได้มากกว่าก็ไม่จำเป็นต้องเสียภาษีมากกว่าผู้เสียภาษีที่มีเงินได้น้อยกว่าเสมอไป ตัวอย่างเช่น ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาผู้มีเงินได้ประเภทดอกเบี้ยในจำนวนที่เท่ากับผู้เสียภาษีที่เงินได้ประเภทเงินเดือนอาจเสียภาษีน้อยกว่าเพราะมีสิทธิเลือกที่จะเสียภาษีในอัตราร้อยละ 15²⁹ ได้ถ้าหากว่าการเลือกเสียภาษีในอัตราเช่นนั้นเป็นผลทำให้เสียภาษีน้อยกว่าการรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48 หรือในกรณีเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ที่ผู้เสียภาษีก็มีสิทธิที่จะเลือกนำภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายโดยไม่ต้องนำไปรวมคำนวณกับรายได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48³⁰ หรือในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้นำเงินได้ประเภทดอกเบี้ยและเงินได้ที่ได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ดังกล่าวไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48 แล้ว หากปรากฏแก่ผู้เสียภาษีภายหลังว่าการไม่นำเงินได้ดังกล่าวมารวมคำนวณทำให้เสียภาษีน้อยกว่าการนำไปรวมคำนวณกับเงินได้ประเภทอื่นตามมาตรา 48 ผู้เสียภาษีก็นำมาปรับแบบเพื่อแก้ไขแบบแสดงรายการเสียภาษีที่ได้ยื่นไว้แล้วโดยให้ถือว่าภาษีหัก ณ ที่จ่ายเป็นภาษีสุดท้ายและขอคืนภาษีในส่วนที่เกินไปกว่าที่คำนวณตามแบบที่ยื่นแก้ไขไปก็ได้³¹ ซึ่งจะเห็นได้ว่านอกจากจะเสียภาษีไม่เท่ากันแล้วยังปรากฏว่ามีการปฏิบัติที่ไม่เท่าเทียมกันระหว่างผู้เสียภาษีที่มีเงินได้เท่ากันอีกด้วย

²⁹ มาตรา 48(3)

³⁰ มาตรา 48(4) และพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 247) พ.ศ. 2534

³¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5323/2534 ได้ตัดสินว่า การที่มาตรา 48(4) ให้สิทธิผู้เสียภาษีในการเลือกคำนวณภาษีได้นั้นไม่ได้มีข้อจำกัดว่าสิทธินั้นจะหมดไปเมื่อใด จึงถือได้ว่าสิทธินั้นคงมีอยู่ตลอดเวลาที่ภาระในการเสียภาษีนั้นยังมีอยู่ เมื่อโจทก์ยื่นแบบรายการโดยวิธีรวมคำนวณภาษี โจทก์ยังคงมีสิทธิเปลี่ยนวิธีการยื่นเสียใหม่ โดยแยกรายการเฉพาะเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์ตามที่กฎหมายให้สิทธิไว้ได้ ที่เจ้าพนักงานประเมินไม่ยอมให้โจทก์แก้ไขตามสิทธิที่มีอยู่ตามกฎหมายย่อมเป็นการไม่ชอบ และโปรดดูคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรที่ 18/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับเงินได้จากการขายอสังหาริมทรัพย์อันเป็นมรดกหรืออสังหาริมทรัพย์ที่ได้มาโดยมิได้มุ่งในทางการค้าหรือหากำไร ตามมาตรา 48(4) แห่งประมวลรัษฎากร และคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 19/2533 เรื่อง ภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การเลือกเสียภาษีเงินได้สำหรับดอกเบี้ยเงินฝากธนาคารในราชอาณาจักร ฯลฯ ตามมาตรา 48(3) แห่งประมวลรัษฎากร

ความยุติธรรมในการเสียภาษีนั้นจะพิจารณาแต่เพียงการเก็บภาษีตามความสามารถในการเสียภาษีอย่างเดียวนั้นยังไม่เพียงพอจะต้องพิจารณาว่าผู้มีเงินได้ทุกคนได้รับการปฏิบัติอย่างเท่าเทียมกันด้วย การที่รัฐไม่สามารถจัดเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้ได้อย่างทั่วถึงทำให้ภาระในการเสียภาษีกระจายไม่เท่าเทียมกันแสดงให้เห็นถึงความไม่ยุติธรรมในระบบภาษีอีกด้วย

นอกเหนือไปจากจากปัจจัยที่พิจารณาในเบื้องต้นแล้ว ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีก็นับเป็นเรื่องสำคัญที่มีผลต่อการจัดเก็บภาษีเงินได้อีกด้วย อย่างไรก็ตาม ความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีอย่างเดียวยังไม่เป็นการเพียงพอที่จะป้องกันการเลี่ยงภาษีได้เนื่องจากบุคคลที่มีความรู้ความเข้าใจเกี่ยวกับการเสียภาษีที่ขาดความสำนึกในหน้าที่ที่จะเสียภาษีมักจะดำเนินการที่จะหาช่องทางหลีกเลี่ยงภาษี สำหรับปัญหาการเลี่ยงภาษีนั้น ผู้วิจัยมีความเห็นว่าแนวความคิดเกี่ยวกับการเลี่ยงภาษียังไม่มีความชัดเจนเพียงพอ และในความเห็นของนักกฎหมายบางท่านการเลี่ยงภาษีดูเหมือนจะเป็นเรื่องที่ยอมรับได้ ดังนั้น หากมีการศึกษาถึงขอบเขตและความหมายของการเลี่ยงภาษีที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปในระดับหนึ่งแล้ว ผู้วิจัยเชื่อว่าปัญหาการเลี่ยงภาษีน่าจะมีความชัดเจนขึ้นและสังคมไทยน่าจะตอบสนองต่อเรื่องการเลี่ยงภาษีได้ชัดเจนยิ่งขึ้น

2.3 การควบคุมการเลี่ยงภาษีตามประมวลรัษฎากร

ในการศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรนั้น จะได้ศึกษาจากบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรและคำพิพากษาของศาลฎีกาตามลำดับ อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรก็ดี หรือคำพิพากษาของศาลฎีกาก็ดี ไม่ได้เป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นมาตรการทั่วไปตามกฎหมายของประเทศที่จะได้ศึกษาต่อไปในบทที่ 3 หากแต่เป็นมาตรการที่ใช้เฉพาะกับข้อเท็จจริงหนึ่งๆ (Specific Anti-Avoidance Rules) การศึกษามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในส่วนนี้จึงเป็นการนำเสนอมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรที่ได้มีการบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร และแนวทางคำพิพากษาศาลฎีกาที่เกี่ยวกับการเลี่ยงภาษีอากร โดยจะศึกษาถึงทัศนคติของศาลฎีกาต่อการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีอากร

2.3.1 บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่มีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร

เมื่อพิจารณาบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้แล้วอาจแบ่งบทบัญญัติดังกล่าวได้เป็นสองส่วน ได้แก่ บทบัญญัติที่กำหนดเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียส่วนหนึ่งและวิธีการประเมินและอุทธรณ์การประเมินอีกส่วนหนึ่ง กล่าวโดยเฉพาะในส่วนแรกนั้นจะกำหนดเกี่ยวกับความรับผิดในการเสียภาษี วิธีการคำนวณภาษีและการเสียภาษี นอกจากนี้ยังกำหนดมาตรการที่มีลักษณะเป็นการป้องกันการเลี่ยงภาษีไว้อีกด้วย อย่างไรก็ตาม เนื่องจากบทบัญญัติในส่วนนี้ที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณภาษีนั้นย่อมมีลักษณะเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีด้วยไปในตัว ดังที่จะเห็นได้จาก มาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริ เป็นอาทิ เนื่องจากเมื่อสรรพากรพบว่าบทบัญญัติใดในประมวลรัษฎากรมีช่องว่างก็ได้มีการแก้ไขบทบัญญัติดังกล่าวเสียเพื่ออุดช่องว่างที่เกิดขึ้น ดังนั้นจึงทำให้บทบัญญัติดังกล่าวนอกจากเป็นบทบัญญัติที่ใช้เพื่อประโยชน์ในการคำนวณภาษีแล้วยังเป็นมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในตัวด้วย

2.3.1.1 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรสำหรับภาษีเงินได้

มาตรา 39 วรรคเก้า ได้กำหนดให้การโอนอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าจะในลักษณะใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนในการโอนหรือไม่ เป็นการขายอสังหาริมทรัพย์³² เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้

- (1) การให้อสังหาริมทรัพย์แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลโดยปราศจากภาระผูกพัน
- (2) การแลกเปลี่ยนอสังหาริมทรัพย์กับส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่ไม่ใช่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเฉพาะกรณีที่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจข้างต้นไม่ได้จ่ายค่าตอบแทนอื่นเพิ่มเติมอีก³³

³² มาตรา 39 วรรคเก้า บัญญัติว่า:

“ขาย หมายความว่ารวมถึง ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้ โอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ไม่ว่าด้วยวิธีใด และไม่ว่าจะมีค่าตอบแทนหรือไม่ แต่ไม่รวมถึง

- (1) ขาย แลกเปลี่ยน ให้ หรือโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการ หรือรัฐวิสาหกิจที่มีบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (2) การโอนโดยทางมรดกให้แก่ทายาท ซึ่งกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์”

- (3) การโอนอสังหาริมทรัพย์โดยทางมรดกให้แก่ทายาท ไม่ว่าจะโดยผลของกฎหมายหรือโดยทางพินัยกรรม³⁴

การที่กฎหมายบัญญัติให้การขายอสังหาริมทรัพย์รวมถึงการจำหน่ายจ่ายโอนในลักษณะอื่นๆด้วยโดยไม่คำนึงถึงข้อเท็จจริงว่าการจำหน่ายจ่ายโอนนั้นจะมีค่าตอบแทนหรือไม่นั้น เพื่อป้องกันการหลีกเลียงภาษีจากการขายอสังหาริมทรัพย์โดยการทำให้โดยเสนาหาแทนการขาย ซึ่งผลของบทบัญญัติดังกล่าวทำให้ผู้ที่ให้อสังหาริมทรัพย์โดยสุจริตมีภาระภาษีเกิดขึ้นแม้ว่าจะไม่มีเงินได้เกิดขึ้นก็ตาม

2.3.1.2 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ได้แก่ มาตรา 40(5) วรรคสอง มาตรา 40 ทวิ และมาตรา 49 ทวิ ซึ่งแยกพิจารณาได้ดังต่อไปนี้

- (1) การให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้จากการให้เช่าทรัพย์สิน ในกรณีมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง

เงินได้ตามมาตรา 40(5) ได้แก่ เงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สิน การผิดสัญญาเช่าซื้อทรัพย์สิน และการผิดสัญญาซื้อขายเงินผ่อนซึ่งผู้ขายได้รับคืนทรัพย์สินที่ซื้อขายนั้นโดยไม่ต้องคืนเงินหรือประโยชน์ที่ได้รับไว้แล้ว แต่เฉพาะเงินได้ที่ได้รับเนื่องจากการให้เช่าทรัพย์สินตามมาตรา 40(5) (ก) เท่านั้นที่เจ้าพนักงานประเมินอาจใช้อำนาจประเมินให้เสียภาษีเพิ่มขึ้นได้

³³ โปรดดู มาตรา 3 ของ พระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดหลักเกณฑ์ เงื่อนไข และราคาหรือมูลค่าสำหรับการโอนกรรมสิทธิหรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์ให้แก่ส่วนราชการหรือรัฐวิสาหกิจที่มีไปรษณีย์หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล (ฉบับที่ 121) พ.ศ. 2525

³⁴ โปรดดู ข้อ 2(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 9/2528 เรื่อง การโอนกรรมสิทธิหรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์กรณีที่ไม่ต้องเสียภาษีเงินได้และกรณีเจ้าพนักงานประเมินไม่ต้องกำหนดราคาขาย

มาตรา 40(5) วรรคสองบัญญัติว่า: “ในกรณี (ก) ถ้าเจ้าพนักงานประเมินมีเหตุอันควรเชื่อว่าผู้มีเงินได้แสดงเงินได้ต่ำไปไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้นั้นตามจำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติ และให้ถือว่าจำนวนเงินที่ประเมินนี้เป็นเงินได้พึงประเมินของผู้มีเงินได้ ในกรณีนี้จะอุทธรณ์การประเมินก็ได้ ทั้งนี้ให้นำบทบัญญัติว่าด้วยการอุทธรณ์ตามส่วน ๒ หมวด ๒ ลักษณะ ๒ มาใช้บังคับโดยอนุโลม”

จากบทบัญญัติข้างต้นเจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจประเมินดังกล่าวได้ก็ต่อเมื่อมีเหตุอันควรเชื่อได้ว่าแสดงเงินได้ต่ำกว่าที่รับไว้จริงเท่านั้น โดยประเมินจากค่าเช่าที่โดยปกติทรัพย์สินนั้นสมควรให้เข้าได้ตามปกติหรืออีกนัยหนึ่งได้แก่ราคาตลาดนั่นเอง โดยสรรพากรมีภาระการพิสูจน์ว่าค่าเช่าที่ได้รับนั้นไม่เป็นจำนวนที่สมควรได้รับจากการให้เช่าได้ตามปกติ

(2) กรณีให้ถือว่าการส่งออกสินค้าเป็นการขายตามมาตรา 40 ทวิ

มาตรา 40 ทวิ ได้วางหลักเกณฑ์ไว้ว่าการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตามราคาตลาดในวันที่มีการส่งออกสินค้านั้นและให้ถือว่าเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) ของผู้ส่งออกในปีภาษีที่มีการส่งออกสินค้านั้น เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้ที่การส่งออกสินค้านั้นไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทย

- (ก) เป็นสินค้าตัวอย่างหรือส่งออกไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (ข) เป็นของผ่านแดน
- (ค) เป็นของที่นำเข้ามาในประเทศที่ได้ส่งออกกลับไปแก่ผู้ที่จะส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการนำสินค้าเข้าประเทศ
- (ง) เป็นของที่ส่งออกนอกประเทศที่จะส่งคืนกลับมาแก่ผู้ส่งออกในประเทศภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่มีการส่งออกสินค้านั้น³⁵

³⁵ มาตรา 40 ทวิ ของประมวลรัษฎากรบัญญัติไว้ว่า:

“ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าออกไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น

คำว่าราคาตลาดนั้น ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ว่า หมายถึงราคาตลาดของสินค้าที่ไม่รวมค่า
ระวางและค่าประกัน (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 536/2521)

(3) การประเมินราคาขายอสังหาริมทรัพย์ตามราคาประเมินฯ ของกรมที่ดิน

ในกรณีภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา การโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นไม่ว่าจะในลักษณะใด ไม่ว่าจะ
มีค่าตอบแทนหรือไม่ย่อมถือว่าเป็นการขายอสังหาริมทรัพย์ทั้งสิ้นทั้งนี้ตามวรรคเก้าของมาตรา 39 นั้น
มาตรา 49 ทวิวางหลักว่าไม่ว่าราคาโอนอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นราคาใดก็ตาม ให้ถือว่าราคาประเมิน
ทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็น
ราคาที่ใช้อยู่ในวันที่มีการโอนนั้น โดยไม่คำนึงว่าราคาตลาดของทรัพย์สินนั้นจะสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคา
ประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียกเก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดินก็
ตาม³⁶ สำหรับกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคลนั้นได้มีการบัญญัติไว้ในมาตรา 65 ทวิ(4) ว่าเจ้าพนักงาน
ประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทนที่ได้รับจากการโอนทรัพย์สินของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
ในราคาตลาดได้ดังที่จะกล่าวต่อไปใน ข้อ 2.4.1.3

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (๒) เป็นของผ่านแดน
- (๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่
วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายใน
หนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร"

³⁶ มาตรา 49 ทวิ บัญญัติว่า:

"ในกรณีที่เป็นการโอนกรรมสิทธิหรือสิทธิครอบครองในอสังหาริมทรัพย์โดยมีหรือไม่มีค่าตอบแทน
ไม่ว่าราคาซื้อขายตามปกติในท้องตลาดของอสังหาริมทรัพย์นั้นจะเป็นอย่างไรก็ตาม ให้เจ้า
พนักงานประเมินกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์นั้นโดยถือตามราคาประเมินทุนทรัพย์เพื่อเรียก
เก็บค่าธรรมเนียมจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมตามประมวลกฎหมายที่ดิน ซึ่งเป็นราคาที่ราคาที่ใช้ในวันที่มี
การโอนนั้น"

2.3.1.3 มาตรการป้องกันการเลียงภาษีอากรในกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล

- (1) การประเมินในกรณีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาด

บทบัญญัติในประมวลรัษฎากรที่ใช้เป็นมาตรการป้องกันการเลียงภาษีอากรในส่วนของภาษีเงินได้นั้น ได้แก่ มาตรา 65 ทวิ(4) ซึ่งให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินประเมินเงินได้ของผู้มีเงินได้ในกรณีที่มูลค่าของค่าตอบแทนในการทำธุรกรรมหรือเงินได้นั้นต่ำกว่าราคาตลาด มาตรา 65 ทวิ (4) บัญญัติว่า:

"ในการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาด ในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืม"

จากบทบัญญัติข้างต้น มาตรการดังกล่าวจึงมีลักษณะดังต่อไปนี้

- (1.1) เจ้าพนักงานมีอำนาจประเมินเฉพาะในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้ กู้ยืม

การที่มาตรา 65 ทวิ(4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้ในราคาตลาด ในกรณีที่การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินที่ได้กระทำขึ้นโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดนั้น เนื่องจากกฎหมายสันนิษฐานว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นโดยมีความมุ่งหมายในการแสวงหาผลกำไร ดังนั้นการโอนทรัพย์สินก็ดี การให้บริการก็ดี หรือการให้กู้ยืมเงินก็ดี จะต้องมิมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตลาด ด้วยเหตุดังกล่าวการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้ กู้ยืมเงินจึงต้องทำในราคาที่มีกำไรซึ่งต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด มีข้อสังเกตว่ากฎหมายเข้ามาควบคุม เฉพาะในสามกรณีเท่านั้นได้แก่ การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินดังนั้นจึงมีปัญหาว่าจะมีการกระทำที่อยู่นอกเหนือการกระทำสามอย่างข้างต้นอีกหรือไม่ ศาลฎีกาเคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษา ศาลฎีกาที่ 3819/2534 ซึ่งเป็นการวินิจฉัยตามมาตรา 65 ทวิ(4) ก่อนมีการแก้ไขตามพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2520 ซึ่งตามบทบัญญัติเดิมนั้นเจ้าพนักงานประเมินอาจ

ทำการประเมินได้เฉพาะในกรณีการโอนทรัพย์สินโดยปราศจากค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนที่ต่ำกว่าราคาตลาดโดยปราศจากเหตุอันสมควรเท่านั้น ไม่รวมถึงการให้บริการหรือการให้กู้ยืมเงินด้วย ในคดีดังกล่าวมีประเด็นที่จะต้องพิจารณาว่าการให้เช่าทรัพย์สินที่ต่ำกว่าราคาตลาดนั้นเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินหรือไม่ ซึ่งศาลในคดีนั้นได้ตัดสินว่าเจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินการให้เช่าที่มีค่าเช่าต่ำกว่าราคาตลาดได้เนื่องจากกฎหมายไม่ได้ให้อำนาจไว้

มีข้อควรพิจารณาประการหนึ่งว่าแม้ตามบทบัญญัติที่ได้มีการแก้ไขแล้วในขณะนี้ เจ้าพนักงานประเมินอาจไม่มีอำนาจประเมินกรณีผู้เสียภาษีได้ให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดได้ เนื่องจากความหมายของคำว่าบริการนั้นประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ไม่ได้ให้นิยามไว้เป็นพิเศษ ในการพิจารณาความหมายของตัวบทกฎหมายภาษีอากรในกรณีที่ไม่มีการนิยามศัพท์ไว้เป็นพิเศษโดยปกติศาลฎีกาจะถือตามความหมายตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถานซึ่งได้ให้ความหมายของคำว่าบริการว่า "ปฏิบัติรับใช้ ให้ความสะดวกต่างๆ" ซึ่งโดยนัยดังกล่าวย่อมไม่รวมถึงการให้เช่าทรัพย์สิน³⁷ นอกจากนี้จะนำนิยามศัพท์คำว่า "บริการ" ตามมาตรา 77/1(10) มาใช้ก็ไม่ได้ เนื่องจากเป็นบทบัญญัติที่ใช้กับภาษีมูลค่าเพิ่มโดยเฉพาะเท่านั้น

นอกเหนือไปจากธุรกรรมควบคุมที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ (การโอนทรัพย์สิน ให้บริการและให้กู้ยืมเงิน) เจ้าพนักงานประเมินได้ใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ(4) กับการกระทำอย่างอื่นซึ่งโดยสาระสำคัญแห่งการกระทำนั้นอาจถือได้ว่าเป็นธุรกรรมควบคุมด้วย

ตัวอย่าง บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งมาประมาณ 2 ปีเศษแล้ว แต่ยังมีได้ประกอบกิจการและมิได้นำเงินทุนไปทำอะไรให้เกิดประโยชน์ดังนั้นกรรมการบริหารและผู้ถือหุ้นทั้งหลายจึงขอเงินที่ลงเป็นหุ้นคืนไปก่อน โดยมีข้อสัญญาว่า เมื่อบริษัทเรียกروضผู้ถือหุ้นทุกรายจะต้องนำเงินค่าหุ้นมาชำระโดยไม่มีชักช้า กรณีเป็นเรื่องบริษัทให้ผู้ถือหุ้นกู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยโดยไม่มีเหตุอันสมควร (กค.0802/557 ลว. 14 มกราคม 2530)

การประเมินนั้นน่าจะต้องประเมินจากการเข้าทำธุรกรรมของผู้เสียภาษี ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้เข้าทำธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้ เจ้าพนักงานไม่น่าจะมีอำนาจประเมิน

³⁷ อาจารย์ชัยสิทธิ์ ตราวุธธรรม ได้ให้ความเห็นว่าคำว่าบริการรวมถึงการให้เช่าด้วย-ชัยสิทธิ์ ตราวุธธรรม, กรณีศึกษาปัญหาภาษีอากร (ศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกาและหมายเหตุ), หน้า 386.

ตัวอย่าง ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ห้างฯมิได้มีเงินสดคงเหลือตามงบดุลที่ผู้สอบบัญชีรับรองจริง โดยมี得有หลักฐานว่าห้างฯนำเงินไปให้ผู้กู้ยืม เจ้าพนักงานประเมินจะใช้อำนาจตามมาตรา 65 ทวิ (4) ประเมินดอกเบี้ยกรณีให้ผู้กู้ยืมเงินหาได้ไม่ (กค.0802/17241 ลว. 7 กันยายน 2536 และ กค.0802/5890 ลว. 19 พฤษภาคม 2529)

อย่างไรก็ตาม กรมสรรพากรได้ตอบข้อหารือไว้ในหนังสือกรมสรรพากรที่ กค.0802(กม)/787 ลว. 29 เมษายน 2537 ว่าการที่บริษัทเก็บรักษาเงินสดไว้จำนวนมากโดยไม่นำไปฝากธนาคาร หรือหาผลประโยชน์เพื่อให้ได้ดอกผล ไม่อยู่ในวิสัยของผู้ประกอบการซึ่งจะต้องแสวงหาผลประโยชน์ให้แก่บริษัท ดังนั้น เจ้าพนักงานประเมินจึงสามารถประเมินรายได้ของบริษัทเป็นค่าดอกเบี้ยตามอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำของธนาคารพาณิชย์บนเงินสดที่บริษัทเก็บรักษาไว้ได้ ซึ่งในแนวทางดังกล่าวนี้จะเห็นได้ว่าไม่มีการให้กู้ยืมกันจริงแต่กรมสรรพากรได้ขยายอำนาจของตนในการประเมินออกไปเกินกว่าถ้อยคำในตัวบทกฎหมาย และในเรื่องนี้ก็ยังไม่มีคำพิพากษาฎีกาวินิจฉัย ผู้วิจัยเห็นว่าในการเลี้ยงภาษีจะต้องพิจารณาว่ามีการกระทำหรือไม่ ถ้าไม่มีการกระทำกรมสรรพากรไม่อาจจะสามารถประเมินการไม่กระทำได้ เพราะถ้าหากยอมให้มีการประเมินการไม่กระทำให้ถือว่าเป็นการกระทำแล้วยอมเท่ากับยอมให้สรรพากรสามารถประเมินได้บนดุลยพินิจของตนโดยปราศจากพยานหลักฐานพิสูจน์ข้อความจริง เพราะในการวินิจฉัยเช่นนั้นสรรพากรมีสมมติฐานว่าผู้เสียภาษีมักจะนำเงินไปใช้ประโยชน์ในทางใดทางหนึ่งแต่ไม่มีหลักฐานพิสูจน์ว่านำไปใช้ทำอะไร และหากว่าในความเป็นจริงแล้วผู้เสียภาษีไม่ได้นำเงินนั้นไปใช้ประโยชน์การประเมินเช่นนั้นน่าจะเป็นการก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้เสียภาษี นอกจากนี้ ข้อสันนิษฐานเช่นนั้นก็ไม่สามารถพิสูจน์ได้อีกเช่นกันว่าผู้เสียภาษีได้นำเงินไปให้กู้ยืมหรือไม่ เพราะถ้าไม่ใช่เป็นการให้กู้ยืมเงิน ให้บริการ หรือโอนทรัพย์สินแล้วกรมสรรพากรก็ไม่มีอำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ(4) อยู่ดี การประเมินข้อเท็จจริงข้างต้นโดยอาศัยข้อสันนิษฐานเช่นนั้นน่าจะเป็นเกินไปกว่าอำนาจตามกฎหมาย ผู้วิจัยเห็นด้วยกับข้อสันนิษฐานว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมีวัตถุประสงค์ในทางแสวงหาผลประโยชน์ และไม่พึงทำในสิ่งที่ขัดกับประโยชน์ของตนซึ่งข้อสันนิษฐานนี้เป็นเหตุผลเบื้องหลังของมาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีประการหนึ่ง แต่ไม่เห็นด้วยในการประเมินการไม่กระทำให้ถือเป็นการกระทำ นอกจากนี้ข้อสันนิษฐานที่จะใช้กับการประเมินการไม่กระทำให้เป็นการกระทำที่เป็น

การเปลี่ยนแปลงราคาแล้ว ข้อเสนอพื้นฐานเช่นนั้นควรที่จะเป็นข้อเสนอพื้นฐานตามกฎหมายยิ่งกว่าเป็นสิ่งที่เกิดขึ้นจากการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานโดยลำพัง³⁸

(1.2) เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเฉพาะในกรณีที่ค่าตอบแทนที่เกิดขึ้นต่ำกว่าราคาตลาด

มาตรา 65 ทวิ(4) เป็นมาตรการที่อ้างอิงอยู่กับมูลค่าของการทำธุรกรรม ซึ่งกำหนดไว้ว่าต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด แต่อย่างไรก็ดี ประมวลรัษฎากรไม่ได้ให้ความหมายของราคาตลาดเอาไว้ ดังนั้น น่าจะถือตามความหมายที่สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอนุญาตแห่งประเทศไทยได้ให้ความหมายเอาไว้ ทั้งนี้เนื่องจากประมวลรัษฎากรยอมรับหลักการบัญชีที่แท้ที่ไม่ขัดกับประมวลรัษฎากร และนิยามดังกล่าวก็เป็นที่ยอมรับในการบัญชีในประเทศไทย สมาคมนักบัญชีและผู้สอบบัญชีอนุญาตแห่งประเทศไทย ได้ให้ความหมายของราคาตลาดไว้ดังนี้

fair market value - ราคาตลาดยุติธรรม

1. มูลค่าที่พิจารณาจากราคาที่เป็นผลมาจากการต่อรองโดยปกติทางธุรกิจ ระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายที่เป็นอิสระไม่มีส่วนเกี่ยวข้องกัน โดยทั่วไปราคานี้จะคงอยู่ชั่วระยะเวลาหนึ่ง
2. มูลค่าที่ประมาณขึ้น ในกรณีไม่มีการขายหรือการแจ้งราคาสินค้า

อย่างไรก็ดี ในกรณีที่ไม่มีราคาตลาด เจ้าพนักงานอาจคำนวณหามูลค่าตาม "วิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล" โดยถือว่าเป็นราคาตลาดก็ได้ ซึ่งศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2722/2530 ว่าในกรณีที่บริษัทผู้เสียภาษีขายหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร วิธีการที่กรมสรรพากรใช้ในการประเมินราคาตลาดของราคาหุ้นโดยการนำทรัพย์สินของบริษัทตามงบดุลมาเป็นหลักในการคำนวณหามูลค่าของหุ้น โดยนำหนี้สินทั้งหมดของบริษัทในงบดุลมาหักออกจากทรัพย์สินที่มีอยู่แล้ว คงเหลือสุทธิแล้วนำมาเฉลี่ยกับจำนวนหุ้นทั้งหมดของบริษัทได้เท่าไรเท่ากับมูลค่าของหุ้นแต่ละหุ้นนั้น เป็นวิธีการที่ชอบด้วยเหตุผล

³⁸ ตามหลักนิติรัฐประชาชนและองค์การของรัฐต่างต้องปฏิบัติตามกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายนิติบัญญัติ ผู้เสียภาษีมินหน้าที่ในการเสียภาษีตามที่กฎหมายบัญญัติไม่ใช่เสียภาษีตามดุลพินิจขององค์การของรัฐ

(1.3) เจ้าพนักงานประเมินไม่มีอำนาจประเมินในกรณีที่มีการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือ ให้กู้ยืมเงินนั้น ได้กระทำโดยมิเหตุอันสมควร

ในกรณีที่ค่าตอบแทนจากการโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้นมีมูลค่าต่ำกว่าราคาตลาดแต่ถ้าผู้เสียภาษีมิเหตุอันสมควรในการกำหนดมูลค่าของสิ่งตอบแทนดังกล่าว เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจที่จะประเมินมูลค่าสิ่งตอบแทนนั้นเพิ่มขึ้นแต่อย่างใด

ถ้าพิจารณาจากเจตนารมณ์ของกฎหมาย เหตุอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ(4) น่าจะเป็นการใช้ดุลพินิจเป็นรายกรณี อย่างไรก็ตาม เพื่อเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่ผู้เสียภาษี และเพื่อให้เป็นแนวทางปฏิบัติของเจ้าพนักงานประเมิน กรมสรรพากรได้ออกแนวทางปฏิบัติที่กรมสรรพากรถือว่าเป็นเหตุอันสมควรไว้ ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.64/2539 ในกรณีที่บริษัทโอนทรัพย์สินให้กับบริษัทที่จัดตั้งขึ้นใหม่ ซึ่งหมายความว่าถ้ามีกรณีเช่นนั้นแล้วสรรพากรจะไม่ใช่อำนาจประเมินตามมาตรา 65 ทวิ(4) แต่ก็ได้ไม่ได้หมายความว่าถ้านอกเหนือไปจากนั้นจะถือว่าไม่เป็นเหตุอันสมควรไม่ได้ เนื่องจากคำสั่งของกรมสรรพากรดังกล่าวไม่ใช่กฎหมายแต่ก็มีผลผูกพันที่กรมสรรพากรจะต้องปฏิบัติตาม

(2) การให้อำนาจเจ้าพนักงานคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่น ตามมาตรา 65 ทวิ (7)

ประมวลรัษฎากรให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินในการประเมินราคาทุนของสินค้านำเข้า โดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ได้มีการส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้³⁹ โดยไม่คำนึงว่าราคาทุนของสินค้านำเข้านั้นจะมีราคาสูงกว่าหรือต่ำกว่าราคาสินค้าประเภทเดียวกันที่ได้มีการส่งเข้าไปในประเทศอื่นหรือไม่ เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการตั้งราคาสินค้านำเข้าให้สูงเพื่อโอนกำไรออกไปนอกประเทศโดยอาศัยประโยชน์ของความแตกต่างในอัตราภาษีในประเทศ หรือแจ้งราคาสินค้าให้ต่ำเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีเงินได้จากการขายสินค้าในกรณีที่ผู้ขายมีตัวแทนหรือผู้ทำการติดต่อในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ เป็นต้น

³⁹ มาตรา 65 ทวิ(7) บัญญัติว่า:

“การคำนวณราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้ามาจากต่างประเทศนั้น เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินโดยเทียบเคียงกับราคาทุนของสินค้าประเภทและชนิดเดียวกันที่ส่งเข้าไปในประเทศอื่นได้”

มาตรานี้อาจมีปัญหาในการบังคับใช้ในกรณีที่ไม่มีสินค้าเทียบเคียง เช่น ในทางปฏิบัติของบริษัทข้ามชาติบางแห่งสินค้าที่ส่งเข้าไปจำหน่ายในประเทศต่างๆในแต่ละประเทศอาจมีคุณภาพหรือคุณลักษณะพิเศษของสินค้าที่แตกต่างกัน อันเนื่องมาจากวัตถุดิบที่นำมาใช้ซึ่งซื้อมาจากแหล่งที่มาแตกต่างกัน การเลือกใช้วัตถุดิบที่มีคุณภาพแตกต่างกัน การควบคุมส่วนประกอบของสินค้าของประเทศที่ส่งสินค้าเข้าไปจำหน่าย หรือรสนิยมหรือความต้องการของลูกค้าในแต่ละประเทศ เป็นต้น นอกจากนี้ ค่าการตลาดที่เกิดขึ้นในแต่ละประเทศที่มีการส่งสินค้าเข้าไปขายย่อมมีผลทำให้ราคาทุนของสินค้าในแต่ละประเทศมีความแตกต่างกันอีกด้วย มีข้อสังเกตประการหนึ่งว่าบทบัญญัติดังกล่าวมิได้มีการอ้างอิงถึงราคาตลาดแต่อย่างใด ดังนั้น ถ้าราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้าไปขายในประเทศอื่นนั้นส่งเข้าไปขายในราคาที่ต่ำกว่าหรือสูงกว่าราคาตลาดเจ้าพนักงานประเมินอาจถือราคาทุนของสินค้าที่ส่งเข้าไปในประเทศนั้นๆเป็นราคาประเมินก็ได้โดยไม่คำนึงถึงราคาตลาดของราคาทุนของสินค้านั้นๆ

(3) **กรณีให้ถือว่าการส่งออกสินค้าเป็นการขายตามมาตรา 70 ตรี**

มาตรา 70 ตรีได้วางหลักเกณฑ์ไว้เช่นเดียวกับมาตรา 40 ทวิ ชำงต้นว่าการส่งออกสินค้าไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทยด้วยตามราคาตลาดในวันที่มีการส่งออกสินค้านั้นในปีภาษีที่มีการส่งออกสินค้านั้น เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้ที่การส่งออกสินค้านั้นไม่ถือว่าเป็นการขายสินค้าในประเทศไทย

- (ก) เป็นสินค้าตัวอย่างหรือส่งออกไปเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (ข) เป็นของผ่านแดน
- (ค) เป็นของที่นำเข้ามาในประเทศที่ได้ส่งออกกลับให้แก่ผู้ที่ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่มีการนำสินค้าเข้าประเทศ
- (ง) เป็นของที่ส่งออกนอกประเทศที่จะส่งคืนกลับมาแก่ผู้ส่งออกในประเทศภายในหนึ่งปี นับแต่วันที่มีการส่งออกสินค้านั้น⁴⁰

⁴⁰ มาตรา 70 ตรีบัญญัติไว้ว่า:

“ผู้ใดส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้แก่หรือตามคำสั่งของสำนักงานใหญ่ สาขา ตัวการ ตัวแทน นายจ้างหรือลูกจ้าง ให้ถือว่าการที่ได้ส่งสินค้าออกไปนั้นเป็นการขายในประเทศไทยด้วย และให้ถือราคาสินค้าตามราคาตลาดในวันที่ส่งไปเป็นเงินได้พึงประเมินในปีที่ส่งไปนั้น

(3) การควบคุมการหักรายจ่ายในการคำนวณเงินได้ตามมาตรา 65 ตร

มาตรา 65 ตร ได้กำหนดรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ 20 รายการด้วยกัน "การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัดรายจ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษี ไม่ว่าจะโดยการแสดงรายจ่ายของกิจการผิดความเป็นจริงหรือเกินสมควร หรือนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการเข้ามาแอบแฝงถือเป็นรายจ่ายของกิจการเพื่อให้มีกำไรสุทธิต่ำหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ซึ่งเป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษี"⁴¹ ประการหนึ่ง สาเหตุอีกประการหนึ่งนั้นได้แก่ การที่วิธีการทางบัญชีนั้นมิได้สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีในทุกกรณี ดังที่กล่าวมาแล้วข้างต้นว่าระบบภาษีเงินได้นั้นไม่มีเครื่องมือในตนเองในการวัดเงินได้เพื่อประโยชน์ในการกำหนดภาระภาษี ดังนั้น จึงนำวิธีการทางบัญชีเข้ามาเป็นเครื่องมือในการวัดเงินได้ ซึ่งอาจสังเกตได้จากมาตรา 65 ซึ่งเป็นบทบัญญัติที่กำหนดฐานเงินได้ที่ใช้ในการเสียภาษีนั้นไม่ได้กำหนดวิธีการไว้เป็นพิเศษซึ่งทำให้สันนิษฐานได้ว่าประมวลรัษฎากรนั้นมุ่งหมายที่จะนำวิธีการทางบัญชีมาใช้เป็นเครื่องมือในการวัดเงินได้ การนำวิธีการทางบัญชีมาใช้เป็นเครื่องมือในการวัดเงินได้นั้นมีข้อดีเนื่องจากมีความแน่นอนค่อนข้างมากเนื่องจากเป็นวิธีการที่อ้างอิงอยู่กับทางปฏิบัติ อย่างไรก็ตาม เนื่องจากวัตถุประสงค์ของการบัญชีนั้นมุ่งหมายที่จะวัดสถานะทางการเงินของกิจการเพื่อประโยชน์ในการดำเนินธุรกิจ ดังนั้นในการนำวิธีการทางบัญชีธุรกิจเข้ามาเป็นเครื่องมือในการวัดเงินได้ อาจไม่สอดคล้องกับวัตถุประสงค์ในการจัดเก็บภาษีอากรในทุกกรณี และเป็นช่องทางที่ก่อให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้

ความในวรรคก่อนมิให้ใช้บังคับในกรณีที่สินค้านั้น

- (๑) เป็นของที่ส่งไปเป็นตัวอย่างหรือเพื่อการวิจัยโดยเฉพาะ
- (๒) เป็นของผ่านแดน
- (๓) เป็นของที่นำเข้ามาในราชอาณาจักร แล้วส่งกลับออกไปให้ผู้ส่งเข้ามาภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่สินค้านั้นเข้ามาในราชอาณาจักร
- (๔) เป็นของที่ส่งออกไปนอกราชอาณาจักร แล้วส่งกลับคืนเข้ามาให้ผู้ส่งในราชอาณาจักรภายในหนึ่งปีนับแต่วันที่ส่งสินค้าออกไปนอกราชอาณาจักร"

⁴¹ ไพจิตร โรจนวานิช, ภาษีสรรพากร คำอธิบายประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542), หน้า 2-063.

รายการที่ไม่สามารถนำมาถือเป็นรายการในการคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือที่เรียกอีกอย่างหนึ่งว่ารายการต้องห้ามนั้น อาจแบ่งออกได้เป็นสองประเภทด้วยกัน ได้แก่ รายการต้องห้ามโดยแท้ กับรายการต้องห้ามตามกฎหมาย

(3.1) รายการที่เป็นรายการต้องห้ามโดยแท้

รายการต้องห้ามโดยแท้หมายถึง รายการซึ่งในทางบัญชีไม่อาจถือเป็นรายการในการดำเนินงานตามปกติ รายการที่เป็นรายการต้องห้ามโดยแท้ นั้น ได้แก่ รายการดังต่อไปนี้

- (ก) เงินกองทุน⁴²
- (ข) รายการอันมีลักษณะเป็นการส่วนตัว การให้โดยเสน่หา หรือการกุศล เว้นแต่ (1) รายการเพื่อการกุศลสาธารณะหรือเพื่อสาธารณะประโยชน์ หรือ (2) รายการเพื่อการศึกษาหรือเพื่อการกีฬาซึ่ง อาจหักได้อย่างละไม่เกินร้อยละ 2 ของกำไรสุทธิ ทั้งนี้ตามลักษณะหรือประเภทที่กำหนดโดยอธิบดีกรมสรรพากรโดยอนุมัติรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลัง
- (ค) รายการอันมีลักษณะเป็นการลงทุน หรือรายการในการต่อเติม เปลี่ยนสภาพ ขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สิน แต่ไม่ใช่เป็นการซ่อมแซมให้คงสภาพเดิม⁴³

⁴² หมายถึง เงินกองทุนที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้จัดสรรหรือจ่ายจากงบกำไรขาดทุนมาตั้งไว้โดยเฉพาะ-วิโรจน์ เลานะพันธ์, ภาวะบัญชีภาษีอากร, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์อักษรสัมพันธ์, 2521), หน้า 135. เช่น เงินกองทุนเพื่อสวัสดิการของพนักงานของบริษัท เป็นต้น เงินกองทุนบางประเภท ได้แก่ เงินทุนสำรองเลี้ยงชีพที่เป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดโดยกฎกระทรวงฉบับที่ 186 (พ.ศ.2533) ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยกองทุนสำรองเลี้ยงชีพ ลงวันที่ 5 มีนาคม 2533 บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอาจนำเงินสมทบที่จ่ายเข้าเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพเป็นรายการได้

⁴³ รายการอันมีลักษณะเป็นการลงทุนนี้ หมายถึง "รายการที่จ่ายไปเพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพย์สิน หรือประโยชน์ตอบแทนอันมีผลก่อให้เกิดรายได้เป็นการถาวรต่อธุรกิจ ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อมเป็นเวลานานกว่าหนึ่งปีภาษีหรือรองระยะเวลาบัญชี เช่น รายการค่าก่อสร้างสำนักงานสร้างโรงงาน ชื่อเครื่องใช้สำนักงาน ชื่อรถยนต์ไว้ใช้ในธุรกิจ เหล่านี้เป็นรายการอันมีลักษณะเป็นทุน เพราะทรัพย์สินหรือประโยชน์ที่ได้มา มีผลถาวรในการใช้ไม่เฉพาะแต่ในรอบระยะเวลาบัญชีที่ได้มาทรัพย์สิน

- (ง) การถอนเงินโดยปราศจากคำตอบแทนของผู้เป็นหุ้นส่วนในหุ้นส่วนนิติบุคคล⁴⁴
- (จ) รายจ่ายที่กำหนดขึ้นมาเองโดยไม่มีรายจ่ายจริง
- (ฉ) รายจ่ายซึ่งควรจะได้จ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่น เว้นแต่ในกรณีที่ไม่สามารถจะลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีอื่นนั้น อาจจะลงเป็นรายจ่ายในรอบระยะเวลาบัญชีถัดไปได้
- (ช) ค่าตอบแทนแห่งทรัพย์สินซึ่งบริษัทหรือหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นเจ้าของและใช้เอง
- (ฌ) ดอกเบี้ยที่คิดให้สำหรับเงินทุน เงินสำรองต่างๆ หรือเงินกองทุนของตนเอง
- (ฉ) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อหากำไรหรือเพื่อกิจการโดยเฉพาะ
- (ญ) รายจ่ายซึ่งมิใช่รายจ่ายเพื่อกิจการในประเทศไทยโดยเฉพาะ

(3.2) รายการที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมาย

รายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมายนั้น หมายถึง รายจ่ายใดที่โดยทั่วไปในทางบัญชีสามารถถือเป็นรายจ่ายในการดำเนินงานได้ แต่ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณเงินได้เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลเนื่องจากต้องห้ามตามมาตรา 65 ตรี รายการที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมายนั้น ได้แก่รายการดังต่อไปนี้

- (ก) เงินสำรอง⁴⁵

นั้นมา”- เรื่องเดียวกัน, หน้า 137. รายจ่ายในการต่อเติม เปลี่ยนแปลงขยายออก หรือทำให้ดีขึ้นซึ่งทรัพย์สินแต่ไม่ใช่การซ่อมแซมให้คงสภาพเดิมนั้น ปกติเป็นลักษณะของรายจ่ายอันมีลักษณะเป็นการลงทุนอยู่แล้วตามหลักบัญชีที่ยอมรับทั่วไป-เรื่องเดียวกัน, หน้า 141.

⁴⁴ ตามหลักบัญชีที่ยอมรับกันทั่วไปเงินถอนดังกล่าวนี้จะต้องตั้งผู้ถอนไว้เป็นลูกหนี้ในบัญชีกระแสทุนของผู้เป็นหุ้นส่วนคนที่ถอนเงิน จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไม่ได้อยู่แล้วเพราะถือว่าเงินถอนนั้นเป็นส่วนหนึ่งของกำไรที่แบ่งให้ล่วงหน้าเมื่อสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีหากมีผลกำไรจึงค่อยแบ่งปันกัน โดยเดบิตบัญชีกำไรขาดทุนแล้วเครดิตบัญชีกระแสทุนเพื่อลบล้างเงินถอนนั้น- เรื่องเดียวกัน, หน้า 145.

- (ข) ค่ารับรองหรือค่าบริการส่วนที่ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดในกฎกระทรวง
- (ค) เบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากร ค่าปรับอาญา ภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล
- (ง) ภาษีมูลค่าเพิ่มที่ชำระหรือพึงชำระ และภาษีชื่อของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียน เว้นแต่ภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีชื่อของผู้ประกอบการจดทะเบียนซึ่งต้องเสียภาษีตามมาตรา 82/16 ภาษีชื่อที่ต้องห้ามนำมาหักในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 82/5(4) หรือภาษีชื่ออื่นตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา
- (จ) เงินเดือนของผู้ถือหุ้นหรือผู้เป็นหุ้นส่วนเฉพาะที่จ่ายเกินสมควร
- (ฉ) ผลเสียหายอันอาจได้รับกลับคืนเนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มกันใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ
- (ช) ค่าซื้อทรัพย์สินและรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนที่เกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร
- (ซ) ค่าทรัพยากรธรรมชาติที่สูญหรือสิ้นไปเนื่องจากกิจการที่ทำ
- (ฌ) ค่าของทรัพย์สินนอกจากสินค้าที่ตราค่าต่ำลง
- (ญ) รายจ่ายซึ่งพิสูจน์ไม่ได้ว่าใครเป็นผู้รับ
- (ฎ) รายจ่ายที่กำหนดจ่ายจากผลกำไรที่ได้เมื่อสิ้นสุดระยะเวลาบัญชีแล้ว

⁴⁵ เงินสำรองที่ต้องห้ามนี้นี้หมายถึงสำรองทุกประเภทที่จะนำมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในงบกำไรขาดทุนตามหลักบัญชีที่ยอมรับทั่วไป แต่ไม่รวมถึงสำรองซึ่งปกติต้องนำไปหักในงบจัดสรรกำไร หรือสำรองที่จะต้องนำไปหักจากบัญชีทรัพย์สินตามหลักบัญชี เพราะสำรองเหล่านั้นมิได้มีผลกระทบกระเทือนถึงจำนวนกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีแต่ประการใด-เรื่องเดียวกัน, หน้า 134. ตัวอย่างของสำรองประเภทนี้ เช่น สำรองเผื่อหนี้สูญ สำรองส่วนลดเงินสดและการรับคืนสินค้า เป็นต้น นอกจากนี้ ศาลฎีกาได้เคยวินิจฉัยไว้ว่าเงินบำเหน็จพิเศษที่นายจ้างโอนเข้าบัญชีของลูกจ้างโดยมีเงื่อนไขห้ามลูกจ้างถอนเงินนั้นตลอดอายุการจ้างงานมีลักษณะเป็นเงินสำรอง อย่างไรก็ตามก็ดี สำหรับกิจการบางประเภท ได้แก่ กิจการประกันชีวิต กิจการประกันวินาศภัย และกิจการธนาคาร กิจการเงินทุนหลักทรัพย์ หรือกิจการเครดิตฟองซิเอร์อาจถือเงินสำรองบางประเภทเป็นรายจ่ายได้ตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 65 ตี (1)

2.3.2 การเลียงภาษี: ศึกษาจากคำพิพากษาศาลฎีกา

จากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกาไม่พบว่าได้มีการวางหลักเกณฑ์ที่อาจถือได้ว่าเป็นมาตรการป้องกันการเลียงภาษีที่มีลักษณะเป็นการทั่วไปแต่อย่างใด แต่ในส่วนี้จะได้ศึกษาถึงแนวทางของศาลฎีกาต่อการดำเนินการที่อาจถือได้ว่าเป็นการเลียงภาษีดังต่อไปนี้

2.3.2.1 หลักการตีความกฎหมาย

การตีความกฎหมายนั้น เป็นการให้ความหมายแก่ถ้อยคำในกฎหมายว่ามีความหมายอย่างไร มีปัญหาที่ควรพิจารณาว่าการตีความกฎหมายนั้นหมายความว่าถึงเฉพาะกรณีที่มีปัญหาการให้ความหมายแก่ตัวบทกฎหมายเท่านั้นหรือไม่ ในกฎหมายอังกฤษนั้นมีแยกการใช้กฎหมายของศาลออกเป็นสองส่วนได้แก่ Interpretation และ Construction ซึ่งอย่างแรกนั้นหมายถึงเป็นการปรับบทกฎหมายเข้ากับข้อเท็จจริงที่ไม่มีปัญหาในการแปลความกฎหมาย ส่วนกรณีหลังนั้นหมายถึงการแปลบทกฎหมายที่มีปัญหาในการให้ความหมายโดยเฉพาะ ในประเทศไทยนั้นแม้ว่าจะไม่มีการแบ่งแยกวิธีการใช้กฎหมายออกเป็นสองลักษณะข้างต้น แต่นักกฎหมายโดยทั่วไปมักเข้าใจว่ากฎหมายนั้นจะมีการตีความก็ต่อเมื่อมีปัญหาในการให้ความหมายเท่านั้น ซึ่งนักกฎหมายบางท่านเห็นว่า "ในการใช้บังคับกฎหมายนั้นจะต้องมีการตีความกฎหมายอยู่เสมอไป...เพราะการที่จะทราบว่าบทบัญญัตินั้นมีความชัดเจน ก็ต้องเข้าใจความหมายหรือให้ความหมายต่อบทบัญญัตินั้นเสียก่อน และการให้ความหมายต่อบทบัญญัตินี้เอง คือ การตีความแล้ว" ซึ่งในทางปฏิบัติศาลฎีกาก็เคยให้ความหมายใหม่กับถ้อยคำในกฎหมายซึ่งมีความชัดเจนในตัวเองอยู่แล้วด้วย⁴⁶

⁴⁶ มาตรา 103 วรรคหก บัญญัติไว้ว่า:

"ชิตฆ่า" หมายความว่า การกระทำเพื่อมิให้ใช้แสดมปีได้ซีก โดยในกรณีแสดมปีปิดทับ ได้ลงลายมือชื่อหรือลงชื่อห้างร้านบนแสดมปีหรือขีดเส้นคร่อมฆ่าแสดมปีที่ปิดทับกระดาษ และลงวันเดือนปีที่กระทำสิ่งเหล่านั้นด้วย ในกรณีแสดมปีดูนได้เขียนบนตราสารหรือยื่นตราสารให้พนักงานเจ้าหน้าที่ประทับแสดมปีดูน ให้แสดมปีปรากฏอยู่ในด้านหน้าของตราสารนั้น"

ศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ว่า เพียงแต่กระทำมิให้แสดมปีใช้ได้ซีกก็เพียงพอแล้ว การลงลายมือชื่อ และลงวันเดือนปีที่ชิตฆ่าไม่ใช่สิ่งจำเป็นในการชิตฆ่า (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 463/2516, 1178/2519 (ญ), 640/2527, 808/2533 และ 199/2535)

การตีความกฎหมายนั้น ในต่างประเทศได้มีการจำแนกวิธีการในตีความกฎหมายไว้หลายแนวทางแต่ที่เป็นที่ยอมรับโดยทั่วไปทั้งในทางตำราและทางปฏิบัติของนักกฎหมายไทยนั้น อาจจำแนกได้เพียงสองวิธีการ ได้แก่ การตีความตามลักษณะอักษร (หรือการตีความตามไวยากรณ์) และการตีความตามเจตนารมณ์

การตีความตามลายลักษณ์อักษรนั้น อธิบายได้ว่า ความหมายของกฎหมายนั้นอาจทราบได้จากตัวบทของกฎหมายนั่นเอง ซึ่งโดยปกติความหมายของกฎหมายนั้นจะเป็นความหมายธรรมดาที่เข้าใจกันโดยทั่วไป ซึ่งอาจสืบค้นได้จากพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน แต่เนื่องจากถ้อยคำที่ใช้อยู่โดยทั่วไปอาจไม่เพียงพอต่อการใช้สำหรับวงการศึกษาหนึ่งๆ จึงได้มีการสร้างศัพท์ขึ้นมาใหม่เรียกว่า ศัพท์เทคนิคหรือศัพท์ทางวิชาการ และเมื่อมีการร่างกฎหมายจึงได้มีการยอมรับถ้อยคำดังกล่าวเข้าเป็นส่วนหนึ่งของกฎหมาย ดังนั้นจึงต้องใช้ความหมายดังกล่าวในการตีความกฎหมาย นอกจากนี้ ถ้าหากว่าศัพท์ทางวิชาการนั้นยังไม่ชัดเจนเพียงพอสำหรับการใช้บังคับคดี หรือเพื่อประโยชน์ในการร่างกฎหมายให้ได้ความกระชับไม่เยิ่นเย้อก็ดี กฎหมายก็มักจะนิยามศัพท์บางคำไว้ ในการตีความกฎหมายจึงต้องใช้ถ้อยคำตามที่ได้มีการนิยามไว้แล้วนั้น

การตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น อธิบายได้ว่า เป็นการยังทราบความหมายของตัวบทกฎหมายจากเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายนั้น เนื่องจากเป็นที่ยอมรับว่ากฎหมายนั้นมีเจตนารมณ์การแสวงหาความหมายของบทบัญญัติหนึ่งๆนั้นจึงต้องแสวงหาเจตนารมณ์ของบทบัญญัติหนึ่งนั้น เนื่องจากกฎหมายแต่ละฉบับแต่ละมาตราอาจมีเจตนารมณ์ไม่เหมือนกัน การตีความกฎหมายแต่ละฉบับแต่ละบทจึงอาจมีการให้ความหมายที่แตกต่างกันก็ได้ การตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น ยังแยกออกได้เป็นสองทฤษฎี ได้แก่ ทฤษฎีอำนาจอจิต และทฤษฎีอำนาจอการณ

- (ก) ทฤษฎีอำนาจอจิตนั้น อธิบายได้ว่า เจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นแสวงหาได้จากเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมายนั่นเอง โดยอาจพิจารณาจากต้นร่างกฎหมาย รายงานการประชุมของคณะกรรมการรัฐสภา เป็นต้น
- (ข) ทฤษฎีอำนาจอการณนั้น อธิบายได้ว่า กฎหมายย่อมมีเจตนารมณ์ของตนเองเป็นอิสระจากเจตนารมณ์ของผู้ร่าง การค้นหาความหมายของกฎหมายจึงต้องศึกษาจากตัวบทกฎหมายนั้นโดยคำนึงถึงสถานการณ์แวดล้อมในขณะนั้นประกอบกัน

นอกจากหลักการตีความข้างต้น การตีความตามความเป็นธรรมยังได้รับการยอมรับในวงการกฎหมายโดยทั่วไป แต่อะไรคือความเป็นธรรมนั้นเป็นสิ่งที่เป็นามธรรมและไม่สามารถให้ความหมายหรือกำหนดขอบเขตได้ จึงเป็นเรื่องการให้เหตุผลเฉพาะคดีเฉพาะข้อเท็จจริงหนึ่งๆเท่านั้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าการตีความตามความเป็นธรรมนั้นน่าจะเป็นหลักเกณฑ์เดียวกับทฤษฎีอำนาจอการณั้่นเอง

2.3.2.2 การตีความกฎหมายภาษี

เนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดให้ศาลใช้วิธีการตีความกฎหมายวิธีการใดวิธีการหนึ่งโดยเฉพาะดังในกฎหมายต่างประเทศบางประเทศ ศาลจึงอาจใช้วิธีการตีความกฎหมายได้ตามที่ตนเห็นว่าเหมาะสม อย่างไรก็ตาม การตีความกฎหมายภาษีอากรนั้น นักกฎหมายโดยทั่วไปยอมรับว่าจะต้องตีความโดยเคร่งครัด เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้นเป็นกฎหมายที่มีผลกระทบต่อสิทธิหน้าที่ของประชาชน การตีความโดยเคร่งครัดนี้หมายถึงในกรณีที่ตัวบทกฎหมายมีความชัดเจนในตัวเองอยู่แล้ว ก็จะต้องให้ความหมายตามที่ปรากฏตามตัวบทกฎหมายนั้น และในกรณีตัวบทกฎหมายนั้นอาจตีความได้หลายนัยก็ต้องตีความไปในทางที่เป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี แม้ศาลฎีกาก็ได้เคยกล่าวไว้โดยชัดแจ้งในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 ว่า "...ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนปฏิบัติต่อรัฐ อันมีผลกระทบต่อเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือกระทบกระเทือนต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียเพิ่มขึ้น..."⁴⁷ นอกจากนี้ ศาลฎีกายังได้วางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่

⁴⁷ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538 นั้น ได้วินิจฉัยในประเด็นเกี่ยวกับเงินค่าภาษีที่ค้างชำระของสามีซึ่งเสียชีวิตไปนั้น ว่าภริยาจะต้องร่วมรับผิดชอบตามมาตรา 57 ตรีหรือไม่ ข้อเท็จจริงปรากฏว่าภรรยาได้ใช้สิทธิแยกยื่นรายการตามมาตรา 57 เบญจ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า เมื่อภรรยาได้แยกยื่นรายการตามมาตรา 57 เบญจแล้ว ย่อมไม่อยู่ในบังคับแห่งมาตรา 57 ตรี ที่กำหนดให้ภรรยาต้องร่วมรับผิดชอบในเงินค่าภาษีที่ค้างชำระ ซึ่งการที่สามีภรรยาแยกยื่นรายการตามมาตรา 57 จัดเวลานั้น มีผลทำให้เงินได้ของภริยาไม่ถือเสมือนว่าเป็นเงินได้ของสามีอันแตกต่างจากการให้ยื่นรายการร่วมกันตามมาตรา 57 ตรี วรรคแรก ซึ่งกฎหมายกำหนดให้เงินได้ของภริยาเป็นเงินได้ของสามีและให้สามีมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษี แต่ภริยายังต้องร่วมรับผิดชอบในค่าภาษีที่ค้างชำระด้วย

3049/2528 ความตอนหนึ่งว่า “โจทก์และบริษัท ข ย่อมทำสัญญากันมีข้อตกลงในลักษณะที่จะก่อให้เกิดความสะดวกในทางการค้าและได้รับผลประโยชน์มากที่สุดทั้งในรูปของผลกำไรและภาษี”⁴⁸

การตีความโดยเคร่งครัดของศาลฎีกาอาจศึกษาได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 ซึ่งเป็นคดีที่วินิจฉัยก่อนมีการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรมาตรา 40 โดยในขณะนั้นไม่มีข้อความในวรรคสองที่กำหนดให้เงินค่าภาษีที่ผู้อื่นออกแทนให้เป็นเงินได้ประเภทและของปีเดียวกันกับเงินได้ที่มีการออกแทนให้ ในคดีนั้นมีประเด็นว่าเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้แทนนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) หรือ (2) หรือไม่ ซึ่งถ้าผลของคำวินิจฉัยออกมาว่าเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้แทนนั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(1) หรือ (2) เงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้แทนนั้นจะต้องนำมาคำนวณเป็นภาษีเงินได้ด้วย และถ้านายจ้างยังออกเงินค่าภาษีให้อีกเงินค่าภาษีที่นายจ้างออกให้ในทอดนั้นก็ต้องถือว่าเป็นเงินได้ของลูกจ้างอีก กล่าวคือนายจ้างออกเงินค่าภาษีให้ในทอดใดก็จะต้องนำมาคำนวณเป็นเงินได้ของลูกจ้างในทุกทอดไปตามสูตรสำเร็จของกรมสรรพากร⁴⁹

ศาลในคดีนั้นได้วินิจฉัยว่า “ถ้าถือว่าเงินที่นายจ้างออกแทนเป็นเงินได้ที่ต้องเสียภาษีแล้ว ก็ต้องเสียทุกจำนวนเงินที่นายจ้างออกแทนเพราะไม่มีข้อความในประมวลรัษฎากรให้แยกว่าจะต้องเสียภาษีในเงินที่ออกแทนเฉพาะครั้งแรกหรือเฉพาะครั้งหนึ่งครั้งใด ศาลฎีกาเห็นว่าไม่น่าจะมีระบบเก็บภาษีซึ่งต้องคิดและต้องชำระทำนองทศนิยมไม่รู้จบ ซึ่งหากกฎหมายมุ่งหมายจะเก็บภาษีในลักษณะเช่นนั้น ก็คงระบุไว้โดยชัดแจ้งเช่นนั้น ประมวลรัษฎากรมาตรา 40(1) และ (2) นั้น ในตอนต้นระบุไว้ล้วนแต่เห็นได้ชัดแจ้งว่าเป็นเงินที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้างโดยตรง อนึ่ง ในมาตรา 40(1) ได้ระบุถึงเงินค่าเช่าบ้านที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง และบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่าอยู่ด้วย ถ้าหากถือว่าประโยชน์เพิ่มอย่างอื่นหมายถึงประโยชน์ทุกอย่างที่ลูกจ้างได้รับจากการกระทำของนายจ้างแล้ว ก็ไม่จำเป็นต้องระบุถึงเงินค่าเช่าที่นายจ้างจ่ายให้แก่ลูกจ้าง หรือบ้านที่นายจ้างให้อยู่โดยไม่เสียค่าเช่า ศาลฎีกาได้พร้อมกันประชุมใหญ่พิจารณาแล้ว เห็นว่าเงินที่นายจ้างออกแทนลูกจ้างในคดีไม่ใช่เป็นเงินอันพึงประเมินภาษีเงินได้ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 40(1)(2)”

⁴⁸ โปรดดูรายละเอียดของคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2528 ในบทที่ 4 หน้า 98-99.

⁴⁹ สูตรสำเร็จของกรมสรรพากร คือ ตารางคู่มือช่วยในการคำนวณภาษี ตามหนังสือกรมสรรพากรที่ ก.ค. 0804/3368 ลงวันที่ 16 กุมภาพันธ์ 2524 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 2/2526 เรื่องการคำนวณภาษีเงินได้ที่นายจ้างออกให้เป็นเงินได้พึงประเมินของลูกจ้างตามมาตรา 40(1) ซึ่งปัจจุบันสูตรสำเร็จดังกล่าวถูกยกเลิกแล้วโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.7/2528

ภายหลังจากคดีดังกล่าวศาลฎีกาก็ได้เปลี่ยนเหตุผลในการวินิจฉัยจากเดิมที่ว่าเงินได้ที่นายจ้างออกแทนให้นั้นไม่เป็นเงินได้ที่ประเมินตามมาตรา 40(1)(2) เป็นว่าเงินได้ดังกล่าวเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(1)(2) จริงแต่วิธีการคำนวณของกรมสรรพากรไม่ชอบด้วยกฎหมาย ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 และศาลฎีกาได้ยื่นตามแนวดังกล่าวมาโดยตลอดตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 988/2519, 580/2521 และ 3934/2534 เหตุผลหนึ่งที่ศาลฎีกาในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1675/2518 ได้วินิจฉัยไว้และศาลฎีกาได้ถือตามมาโดยตลอดนั้นได้แก่เหตุผลที่ว่า การคำนวณโดยวิธีการที่กรมสรรพากรกำหนดขึ้นนั้นเป็นวิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมาย เนื่องจากการคำนวณภาษีเงินได้ในอัตราที่สูงกว่าอัตราที่สูงกว่าอัตราภาษีเงินได้ที่กำหนดไว้ในบัญชีอัตราภาษีเงินได้ของประมวลรัษฎากร ซึ่งจะสังเกตได้ว่าศาลฎีกาไม่ถือตามเหตุผลดังที่ได้เคยวินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1007/2507 อีกเลย

ในประเด็นดังกล่าวท่านอาจารย์กาญจนา นิมมานเหมินทร์ได้ให้ความเห็นไว้ว่า “ศาลไม่ได้พิจารณาถึงคุณสมบัติของภาษีเงินได้ในแง่ที่ไม่อาจผลักภาระให้ผู้อื่นเสียแทนได้ หากมีผู้เสียแทนเมื่อใดก็จะทำให้ผู้มีเงินได้มีการเพิ่มขึ้นซึ่งอำนาจของเขาที่จะสนองความต้องการของเขาในช่วงระยะเวลาหนึ่ง ตามคำนิยามของ Haig ดังนั้น ก็เท่ากับว่าผู้มีเงินได้มีเงินได้เพิ่มขึ้นเท่ากับจำนวนภาษีที่มีผู้ชำระแทน ฉะนั้นเขาจะมีฐานภาษีเท่ากับเงินได้ปกติรวมทั้งภาษีที่นายจ้างออกให้ทั้งหมด”⁵⁰ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าวิธีการคำนวณของสรรพากรนั้นจะถือว่าเป็นวิธีการที่ไม่ชอบด้วยกฎหมายเสียทีเดียวไม่ได้ หากในการตีความกฎหมายนั้นได้พิจารณาถึงแนวความคิดที่อยู่เบื้องหลังกฎหมาย อันได้แก่หลักการภาษีเงินได้ดังที่ท่านอาจารย์กาญจนา นิมมานเหมินทร์ได้กล่าวไว้ข้างต้น แนวความคิดที่อยู่เบื้องหลังกฎหมายนี้แม้ว่าไม่ใช่กฎหมายแต่ก็เป็นสิ่งที่ควรนำมาพิจารณาประกอบการตีความกฎหมายเนื่องจากกฎหมายภาษีอากรนั้นไม่ใช่กฎหมายของนักกฎหมายโดยแท้จริง อย่างไรก็ตาม แนวความคิดดังกล่าวคงไม่สามารถนำมาเป็นส่วนประกอบในการตีความกฎหมายได้เลยถ้าคงยึดถือหลักการตีความโดยเคร่งครัดเป็นสำคัญ

⁵⁰ กาญจนา นิมมานเหมินทร์. คำบรรยายวิชาภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 5 (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย (จัดสำเนา), 2535), หน้า 127.

กรณีอื่นเช่นภาษีหัก ณ ที่จ่ายการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศตามมาตรา 70 ทวิ⁵¹ ซึ่งศาลได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณียกจำหน่ายเงินกำไรนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรและเงินที่จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรโดยแท้จริง หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539)

ในคดีดังกล่าวอาจสรุปข้อเท็จจริงได้ว่า บริษัทในประเทศเป็นนายหน้าให้กับบริษัทต่างประเทศในการหาลูกค้าเพื่อซื้อสินค้าของบริษัทในต่างประเทศนั้น เมื่อบริษัทนายหน้าในประเทศหาลูกค้าให้ได้แล้วก็จะแจ้งให้กับบริษัทในต่างประเทศทราบ บริษัทในต่างประเทศจะเข้าทำสัญญากับลูกค้าลูกค้าโดยตรงและในการชำระเงินจะชำระโดยการเปิดเช็คเดอริออฟเครดิตส่งไปชำระราคาสินค้าให้กับบริษัทในต่างประเทศโดยตรง เมื่อบริษัทในต่างประเทศได้รับเงินแล้วก็จะจัดส่งสินค้ามาให้กับลูกค้าโดยบริษัทนายหน้าในประเทศไม่มีหน้าที่เกี่ยวกับการชำระเงินของลูกค้าแต่อย่างใด ในกรณีดังกล่าวกรมสรรพากรเห็นว่าเงินที่ลูกค้าจ่ายให้กับบริษัทในต่างประเทศนั้นมีเงินกำไรอยู่ด้วย และการที่ลูกค้าจ่ายให้กับบริษัทในต่างประเทศโดยตรงไม่ควรที่จะมีผลแตกต่างจากการส่งผ่านบริษัทนายหน้าในประเทศ มิฉะนั้นอาจเป็นช่องทางให้เกิดการเลี่ยงภาษีได้

⁵¹ มาตรา 70 ทวิ บัญญัติว่า:

“บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินได้กำไรออกไปต่างประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้นตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอดังที่พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย

การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(๑) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรจากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศ หรือ

(๒) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (๑) แต่ได้มีการขอและอนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินอื่นใดที่โอนที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(๓) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (๑) หรือ (๒)”

ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539 ศาลฎีกาชั้นกลางได้วินิจฉัยตามความเห็นของกรมสรรพากร แต่เมื่อคดีมาถึงศาลฎีกาได้วินิจฉัยตามบรรทัดฐานคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525 และ 700/2531 ว่า "แม้ค่าสินค้าที่ลูกค้าชำระจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย⁵² แต่โจทก์ก็มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า ถือไม่ได้ว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ"

การตีความโดยเคร่งครัดนั้นน่าจะจำกัดเฉพาะในกรณีที่เกิดการตีความนั้นจะเป็นผลร้ายแก่ผู้เสียภาษีเท่านั้น ศาลฎีกาอาจไม่ตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัดถ้าผลของการตีความนั้นเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี กรณีดังกล่าวศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5422/2536 โดยใช้วิธีการค้นหาเจตนารมณ์ของกฎหมายจากตัวบทกฎหมายตามทฤษฎีอำเภอการณในการที่จะตัดสินว่า งานแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาเกี่ยวกับแหล่งน้ำมันที่บริษัทในต่างประเทศรับทำให้นั้นเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2) หรือ (8) ซึ่งถ้าถือว่าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(2) แล้ว บริษัทผู้ว่าจ้างจะต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 15 ของค่าจ้างที่จ่ายให้กับบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 70⁵³ แต่ถ้าเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แล้วบริษัทผู้ว่าจ้างก็ไม่มีหน้าที่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายแต่อย่างใด

⁵² มีข้อสังเกตว่าศาลฎีกาในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 700/2531 ได้ตัดสินว่า "นอกจากจะถือไม่ได้ว่ามีกำไรจำหน่ายเงินกำไรแล้ว ยังถือไม่ได้ว่าโจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรอีกด้วย"

⁵³ มาตรา 70 บัญญัติว่า:

"บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศมิได้ประกอบกิจการในประเทศไทยแต่ได้รับเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(2)(3)(4)(5) หรือ (6) ที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียภาษี โดยให้ผู้จ่ายหักภาษีจากเงินได้พึงประเมินตามอัตรากำหนดสำหรับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วนำส่งอำเภอท้องที่พร้อมกันยื่นแบบรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันสิ้นเดือนของเดือนที่จ่ายเงินได้พึงประเมินนั้น ทั้งนี้ ให้นำมาตรา 54 มาบังคับใช้โดยอนุโลม

ความในวรรคหนึ่งมิให้ใช้บังคับในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศได้รับเงินได้พึงประเมินที่เป็นดอกเบี้ยจากรัฐบาลหรือสถาบันการเงินที่มีกฎหมายโดยเฉพาะของประเทศไทยจัดตั้งขึ้นสำหรับเงินให้กู้ยืมเงินเพื่อส่งเสริมเกษตรกรรม พาณิชยกรรม หรือ อุตสาหกรรม"

ในคดีดังกล่าวศาลได้วินิจฉัยว่า "กิจการของบริษัทดิจิตอล จำกัด ซึ่งรับทำการแปลข้อมูลทางธรณีวิทยาจากผู้ว่าจ้างทั่วไปถือเป็นธุรกิจประเภทหนึ่ง และธุรกิจในการรับแปลข้อมูลถือเป็นการรับทำงานให้ด้วยจึงต้องพิจารณาว่าเงินได้จากกิจการดังกล่าวจะถือว่าเป็นเงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) หรือเงินได้จากการทำธุรกิจตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในประมวลรัษฎากร มาตรา 40 แบ่งเงินได้ไว้ 8 ประเภท เงินได้ประเภทที่ 2 เป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำ หรือจากการรับทำงานให้ ฯลฯ ส่วนประเภทที่ 8 เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ ในการคำนวณภาษีเงินได้ประเภทต่างๆ กฎหมายยอมให้หักค่าใช้จ่ายไม่เหมือนกัน เฉพาะเงินได้ประเภทที่ 2 กฎหมายที่ใช้ในขณะนั้นยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 30 แต่ไม่เกิน 30,000 บาท แต่ในปัจจุบันยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายร้อยละ 40 แต่ไม่เกิน 60,000 บาทตามมาตรา 42 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ส่วนเงินได้ประเภทที่ 8 มาตรา 46 แห่งประมวลรัษฎากรยอมให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามที่กำหนดโดยพระราชกฤษฎีกา และในพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8 ระบุกิจการต่างๆ ไว้หลายประเภท โดยยอมให้หักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาจ่ายตั้งแต่ร้อยละ 60 จนถึง 85 และในมาตรา 8 ทวิ ระบุว่า เงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากรที่มีได้ระบุไว้ในมาตรา 8 ให้หักค่าใช้จ่ายได้ตามความจำเป็นและสมควร จึงเห็นได้ว่า เงินได้ตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร จะเป็นเงินได้ประเภทใดนั้นต้องพิจารณาถึงรายจ่ายและลักษณะของงานที่ทำประกอบด้วย สำหรับรายจ่ายของบริษัทดิจิตอล จำกัด ในการรับแปลข้อมูลให้โจทก์นั้น...ต้องเสียค่าใช้จ่ายสูงถึงร้อยละ 70 ของรายได้...นอกจากนี้เงินได้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นเงินได้เนื่องจากหน้าที่หรือตำแหน่งงานที่ทำหรือจากการรับจ้างทำงานให้ ฯลฯ เงินได้ประเภทนี้ควรอยู่ในลักษณะเดียวกันหรือใกล้เคียงกัน คือ ลักษณะงานที่ทำมีค่าใช้จ่ายไม่มาก ประมวลรัษฎากรจึงยอมให้หักค่าใช้จ่ายน้อยและหักค่าใช้จ่ายเท่ากัน ส่วนเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงินได้จากการธุรกิจ การพาณิชย์ ฯลฯ เป็นงานที่ต้องมีค่าใช้จ่ายสูง เงินได้ที่โจทก์จ่ายให้บริษัท ดิจิตอล จำกัด จึงไม่ใช่เงินได้จากการรับทำงานให้ตามมาตรา 40(2) แห่งประมวลรัษฎากร แต่เป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8) แห่งประมวลรัษฎากร โจทก์ไม่จำเป็นต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายไว้"

มีบางกรณีที่ศาลฎีกาไม่ถือตามหลักข้างต้น หากแต่ตีความโดยขยายความกฎหมายภาษีอากรเป็นโทษแก่ผู้เสียภาษี

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1724/2513 การแสดง การเล่น หรือการกีฬา การประกวด หรือการกระทำใดๆ ถ้าเจ้าของจัดขึ้นเพื่อเก็บเงินจากผู้ดู ย่อมเป็นมหรสพตามประมวลรัษฎากร มาตรา 130 คำว่า "ผู้ดู" หมายถึง บุคคลผู้เข้าดู หรือเข้าฟัง หรือเข้ามีส่วนในการแสดงมหรสพนั้นๆเอง ประเภทใดประเภทหนึ่งก็ได้ แล้วแต่ประเภทของมหรสพ "คำดู" มหรสพไม่ใช่หมายถึงคำดูอย่างเดียว เงินค่าอย่างอื่น เช่น ค่าเล่น หรือค่าเกมการเล่นโบลิ่ง ก็เป็นคำดูตามมาตรานี้ด้วย

2.3.2.3 ทศนคติของศาลต่อการกระทำที่อาจถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอากร

ดังที่ได้ศึกษามาแล้วข้างต้น ว่ากฎหมายภาษีนั้นจัดเก็บบนลักษณะของการทำธุรกรรม โดยไม่ได้คำนึงถึงความเปลี่ยนแปลงในทางเศรษฐศาสตร์ที่เกิดขึ้นจากการทำธุรกรรมนั้น และเมื่อกฎหมายภาษีปฏิบัติต่อสิ่งสองสิ่งนี้อาจทดแทนกันได้แตกต่างกันในแง่ของภาษีหัก ณ ที่จ่าย อัตราภาษี รายจ่ายที่ยอมให้หักในการคำนวณภาษี หรือมีการให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี ดังนี้เป็นต้น การดำเนินการของผู้เสียภาษีเพื่อหลีกเลี่ยงภาระภาษีที่หนักกว่าในการทำธุรกรรมหนึ่งโดยการเลือกทำธุรกรรมอีกอันหนึ่งที่มีภาระภาษีน้อยกว่าหรือที่ให้สิทธิประโยชน์ทางภาษีที่ดีกว่าจึงเกิดขึ้นเป็นเรื่องปกติ รัฐเองก็ตระหนักถึงข้อนี้และมีการใช้มาตรการทางภาษีเพื่อเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมของผู้เสียภาษี ซึ่งถ้าหากเป็นกิจกรรมที่รัฐสนับสนุนก็จะให้สิทธิประโยชน์ทางภาษี โดยนัยกลับกันถ้าเป็นเรื่องที่รัฐไม่สนับสนุนรัฐก็จะเพิ่มภาระให้กับผู้เสียภาษีในการดำเนินธุรกรรมที่รัฐไม่ส่งเสริมนั้น เช่น กรณีที่ไม่ยอมให้นำรายจ่ายที่เกิดขึ้นจากการซื้อหรือค่าเช่ารถยนต์นั่งและรถยนต์โดยสารที่มีที่นั่งไม่เกินสิบคนตามกฎหมายว่าด้วยพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษี ตามพระราชกฤษฎีกา ออกตามความในประมวลรัษฎากร ว่าด้วยรายจ่ายที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ (ฉบับที่ 315) พ.ศ. 2540 เป็นต้น การดำเนินการของผู้เสียภาษีในการที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีหรือเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีไม่ได้หยุดอยู่แค่การดำเนินการในลักษณะที่เป็นไปตามนโยบายภาษีอากรของรัฐเท่านั้น ผู้เสียภาษีได้ดำเนินการในหลายลักษณะเพื่อที่จะหลีกเลี่ยงภาระภาษีหรือเพื่อให้ได้มาซึ่งสิทธิประโยชน์ทางภาษีนั้น รวมทั้งวิธีการที่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมาย (ตามแนวคิดของประเทศสหรัฐอเมริกา อังกฤษ และแคนาดา เป็นต้น) หรือเป็นการแสวงหาประโยชน์โดยมิชอบจากบทบัญญัติแห่งกฎหมาย (หรือ abuse of law ตามแนวทางของประเทศภาคพื้นยุโรป) ซึ่งก่อให้เกิดแนวความคิดเกี่ยวกับความไม่ชอบด้วยกฎหมายของการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีอากรและการควบคุมการเลี่ยงภาษีอากรโดยอาศัยมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (General Anti-Avoidance Tax Rules) เนื่องจากพบว่ามาตรการป้องกัน

การเลี่ยงภาษีที่มีอยู่ในกฎหมายซึ่งมีลักษณะเป็นการเฉพาะเรื่อง (Specific Anti-Avoidance Tax Rules) นั้นไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร แนวคิดเกี่ยวกับมาตรการทั่วไปในการป้องกันการเลี่ยงภาษีอากรนั้นไม่ได้พบแต่ในบทบัญญัติที่เป็นลายลักษณ์อักษรเท่านั้น หากแต่พบในแนวบรรทัดฐานของศาลสูงในต่างประเทศอีกด้วย ไม่ว่าจะในประเทศกลุ่มคอมมอนลอร์หรือกลุ่มที่ใช้ประมวลกฎหมาย แม้ว่าจากการศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกา จะไม่พบแนวคิดเกี่ยวกับการป้องกันการเลี่ยงภาษีเช่นเดียวกับที่พบในคำพิพากษาของศาลต่างประเทศก็ตาม แต่ก็พบแนวทางบางประการในคำพิพากษาศาลฎีกา ที่อาจพิจารณาได้ว่าเป็นแนวคิดเกี่ยวกับการควบคุมการเลี่ยงภาษี

ดังที่กล่าวมาข้างต้นว่าการเลี่ยงภาษีนั้นเกิดขึ้นจากหลายสาเหตุด้วยกัน รวมถึงการที่กฎหมายภาษีอากรปฏิบัติต่อสิ่งสองสิ่งแตกต่างกัน และในการที่จะเลือกใช้สิ่งหนึ่งแทนสิ่งหนึ่งนั้นอาจทำได้ด้วยการกำหนดรูปแบบของสัญญาให้สอดคล้องกับวิธีการที่จะก่อให้เกิดผลประโยชน์ทางภาษีสูงสุดซึ่งเป็นวิธีการทั่วไปที่ใช้ในการเลี่ยงภาษีอากร เกี่ยวกับการใช้รูปแบบของการทำสัญญาเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีนั้นศาลฎีกาได้วินิจฉัยไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ยอมรับหลักความศักดิ์แห่งเจตนาของคู่สัญญาเป็นสำคัญ

ในคดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงโดยสรุปว่า บริษัทต่างประเทศทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์ในการที่จะก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์ โดยในการทำสัญญานั้นคู่สัญญาได้แยกเนื้อหาสัญญาออกเป็นสองส่วนต่างหากจากกันในหนังสือสัญญาบับเดียวกัน ได้แก่ สัญญาซื้อขายเครื่องมือวัสดุอุปกรณ์ กับสัญญาก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์ อันเป็นเอกเทศสัญญาประเภทสัญญาซื้อขาย และสัญญาจ้างทำของตามลำดับ โดยคดีนี้มีประเด็นที่ศาลจะต้องวินิจฉัยว่า สัญญาที่คู่สัญญาทำขึ้นนั้นเป็นสัญญาซื้อขายและสัญญาจ้างทำของต่างหากจากกันเป็นสองลักษณะ หรือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของโดยให้บริษัทต่างประเทศนั้นเป็นผู้จัดหาสัมภาระ ซึ่งถ้าหากว่าถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของโดยให้บริษัทต่างประเทศนั้นเป็นผู้จัดหาสัมภาระแล้วบริษัทต่างประเทศอาจต้องนำรายได้ตามมูลค่าสัญญาทั้งสองส่วนมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษีอากร เนื่องจากในการก่อสร้างและติดตั้งนี้จะใช้เวลาเกินกว่า 6 เดือนซึ่งตามอนุสัญญาว่าด้วยการเลี่ยงภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องนั้นถือว่าการดำเนินการดังกล่าวถือได้ว่ามีสถานประกอบการในประเทศไทย และไม่ได้รับการยกเว้นให้ไม่ต้องเสียภาษีในประเทศไทย

ในคดีดังกล่าวศาลได้วินิจฉัยว่า “มีปัญหาต้องวินิจฉัยตามอุทธรณ์ของจำเลยทั้งสี่ (หมายถึง กรมสรรพากรกับพวก) ในข้อแรกว่าสัญญาที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยทำกับโจทก์ เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2525 ตามเอกสารหมายเลข จ. 10 เป็นสัญญาจ้างทำของซึ่งตกลงให้ผู้รับจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระ สำหรับการทำงานที่กล่าวนั้น อันเป็นเอกเทศสัญญาเดี่ยวหรือเป็นสัญญาซื้อขาย (เครื่องมือวัดจุดอุปกรณ์) กับสัญญาจ้างทำของ (การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์) สองเอกเทศสัญญา ต่างหากจากกัน เห็นว่า ปัญหาข้อนี้ แม้ข้อเท็จจริงจะปรากฏว่า องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับ โจทก์ (หมายถึงบริษัทต่างประเทศ) จะได้ลงนามในสัญญาซึ่งทำได้เพียงฉบับเดียวตามเอกสาร หมายเลข จ.10 และในสัญญาจะระบุจำนวนเงินที่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยจ้างโจทก์ทำของ (ก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมทางโทรศัพท์) โดยตกลงให้โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่ เพราะนิติสัมพันธ์ระหว่างบุคคล ซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนออีกฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญาสองลักษณะต่างกัน แม้จะทำเป็น ลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มีกฎหมายห้ามแต่อย่างใด...ดังมีข้อความระบุไว้ใน Management Proposal Section 1 Contract 2 Agreement for Sale, Installation and Construction (สัญญาซื้อขาย ติดตั้ง และก่อสร้าง) ตามเอกสารหมายเลข จ. 6 หน้า 120 ว่า “บันทึก และตกลงของเบลล์ (โจทก์) ตั้งอยู่บนสมมติฐานที่ว่า การจัดหาเครื่องมือและวัตถุดิบและการบริการติดตั้งจะเป็นสัญญาที่แยกต่างหากจากกันในสัญญาระหว่าง TOT (องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย) กับ เบลล์ นอกจากนี้ใน Record of Negotiation นั้น Summary of Cost ตามเอกสารหมายเลข จ. 2 หน้า 209 ยังได้แบ่งมูลค่าของสัญญาออกเป็น Main Stems และ Optional Stems โดยแยกรายละเอียดลงไว้ในแต่ละรายการด้วยว่าค่าอะไร จำนวนเท่าใด ต้องจ่ายด้วยเงินสดใดได้ด้วย เอกสารหมายเลข จ. 2 และ จ. 6 นี้ เป็นเอกสารที่ระบุไว้ในสัญญาเอกสารหมายเลข จ. 10 ระบุว่า เป็นเอกสารประกอบสัญญาที่ก่อให้เกิด และเป็นส่วนหนึ่งของสัญญา ฉะนั้นจึงต้องตีความเจตนาอันแท้จริงของคู่สัญญาจากถ้อยคำสำนวนที่ได้เขียนลงไว้ในเอกสารประกอบสัญญาทั้งสองฉบับดังกล่าวแล้ว ให้เป็นผลบังคับได้ ว่าโจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายออกต่างหากจากสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้ โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระตามที่จำเลยอุทธรณ์โต้แย้งไม่”

แม้ว่าจะมีหลายคดีที่ศาลได้วินิจฉัยให้กรมสรรพากรชนะคดี แต่ในบรรดาคดีเหล่านั้นโดยปกติ เป็นเรื่องและผู้เสียหายจงใจหนีภาษีหรือไม่เช่นนั้นก็เป็นเรื่องการเสียหายไม่ถูกต้องโดยสุจริต มีน้อยคดีที่เป็นเรื่องและผู้เสียหายได้มีการเตรียมการเพื่อให้ได้มาซึ่งผลประโยชน์ทางภาษีขึ้นสู่การพิจารณาของ ศาลฎีกา และในกรณีดังกล่าวที่ศาลเห็นว่าเป็นการเลี่ยงภาษีนั้นอาจพิจารณาตัวอย่างได้ดังต่อไปนี้

ตามหลักการภาษีเงินได้นั้น ผู้ที่เสียภาษีก็คือบุคคลผู้มีเงินได้ และในกรณีที่อัตราภาษีนั้นเป็น อัตราก้าวหน้า ผู้เสียภาษีที่ประสงค์ที่จะไม่ให้เงินได้ของตนถึงระดับอัตราภาษีที่สูงก็มักจะดำเนินการ จำหน่ายเงินได้ของตนไปให้กับบุคคลอื่น ซึ่งการกระทำในลักษณะดังกล่าวเรียกว่า การจำหน่ายเงินได้ (Assignment of Income) อันถือได้ว่าเป็นวิธีการเลี่ยงภาษีวิธีหนึ่ง

ศาลฎีกาได้ตัดสินไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 235/2506 ว่า “โจทก์เป็นเจ้าของทรัพย์สิน เอาทรัพย์สินนั้นให้ผู้อื่นเช่า ค่าเช่าที่ได้มาย่อมเป็นเงินได้ของโจทก์ แม้โจทก์จะแบ่งค่าเช่านั้นให้เป็นรายได้ ส่วนตัวของภรรยา ก็ไม่ทำให้โจทก์หลุดพ้นจากหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ในเงินค่าเช่านั้น”

คดีนี้มีข้อเท็จจริงโดยสรุปว่า โจทก์เดิมเป็นผู้ให้เช่าบ้านและเครื่องใช้ในบ้าน แต่ต่อมาโจทก์อ้าง ว่าได้ยกเครื่องเรือนในบ้านให้กับภรรยาโดยปากเปล่า แต่ในสัญญาเช่านั้นยังระบุชื่อโจทก์เป็นเจ้าของ บ้านและเครื่องใช้ในบ้านตามเดิม และเมื่อมีการรับค่าเช่ามาแล้วโจทก์และภรรยาต่างก็ยื่นแบบรายการ เสียภาษีเฉพาะส่วนของตน คดีนี้ศาลแพ่งกำหนดประเด็นว่าโจทก์หรือภรรยาโจทก์เป็นเจ้าของเครื่อง เรือน

คดีนี้ศาลแพ่งไม่เชื่อว่าโจทก์ได้ยกเครื่องเรือนให้กับภรรยาจริงจึงพิพากษาว่าโจทก์ยังคงเป็น เจ้าของเครื่องเรือนจึงต้องนำรายรับจากการให้เช่าเครื่องเรือนมารวมคำนวณเพื่อเสียภาษี ที่น่าสนใจ คือในคดีนี้ศาลอุทธรณ์ได้วินิจฉัยว่า “คดีนี้เป็นปัญหาเรื่องภาษีเงินได้ ตามประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็น ภาษีที่เรียกเก็บจากเงินได้จริงๆ ตัวทรัพย์สินที่เป็นมูลฐานให้เกิดเงินได้นั้นจะเป็นของใครโดยสมบูรณ์หรือ ไม่ จึงไม่ต้องคำนึงถึง ฉะนั้น ปัญหาในคดีนี้จึงอยู่ที่ว่าใครเป็นผู้มีเงินได้รายนี้ ส่วนปัญหาที่ว่า การให้ เครื่องเรือนอันเป็นทรัพย์สินที่เกิดเงินได้รายพิพาทนี้ระหว่างโจทก์กับนางเรณู (ภรรยาโจทก์) จะสมบูรณ์ หรือไม่เป็นคนละเรื่องกัน เพราะแม้แต่ไม่ยกเครื่องเรือนให้เสียเลยยกให้แต่เงินได้คือค่าเช่า ก็ต้องถือว่า ค่าเช่านั้นเป็นเงินได้ของนางเรณู ไม่ใช่เงินได้ของโจทก์ อันต้องเสียภาษีเงินได้แล้ว...” แต่ศาลอุทธรณ์ก็ ได้วินิจฉัยว่าพยานหลักฐานฟังได้ว่าภรรยาโจทก์เป็นเจ้าของเครื่องเรือนและเป็นผู้มีเงินได้จากการให้ เช่านั้น คำวินิจฉัยของศาลอุทธรณ์ข้างต้นนั้นศาลฎีกาไม่เห็นด้วย และได้กำหนดประเด็นใหม่ว่า โจทก์ หรือภรรยาโจทก์เป็นผู้ให้เช่าเครื่องเรือน ซึ่งมีสิทธิตามกฎหมายที่จะได้ค่าเช่าจากการเช่าเครื่องเรือนนี้ และได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า “ผู้ใดเป็นผู้ให้เช่าทรัพย์สินคือเครื่องเรือนรายนี้อันเป็นเหตุให้ได้ค่าเช่ามา ผู้นั้นก็เป็นผู้ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้ ที่ศาลอุทธรณ์เห็นว่า คดีนี้แม้แต่โจทก์ไม่ยกเครื่องเรือนให้แก่นาง

เวณูเสียเลย ยกให้แต่เงินได้ คือค่าเช่าก็ต้องถือว่าค่าเช่านั้นเป็นเงินได้ของนางเวณู ไม่ใช่เงินได้ของโจทก์อันจะต้องเสียภาษีเงินได้นั้นศาลฎีกาไม่เห็นพ้องด้วย เพราะถ้าโจทก์เป็นเจ้าของเครื่องเรือนและเป็นผู้ให้เช่าเครื่องเรือนนั้น ค่าเช่าที่ได้มาในเบื้องต้นแรกย่อมตกเป็นของโจทก์เข้าประเภทเงินได้ตามมาตรา 40(5)(ก) ดังกล่าวข้างต้น ซึ่งโจทก์เป็นผู้มีหน้าที่จะต้องเสียภาษีเงินได้หาใช่ผู้ใดอื่นไม่ การที่โจทก์จะจำหน่ายเงินได้คือค่าเช่านี้ไปประการใด จะให้แก่นางเวณู หรือจะใช้จ่ายในเหตุอื่นใดก็ตาม ก็หาทำให้โจทก์หลุดพ้นหน้าที่ที่จะต้องเสียภาษีเงินได้จากเงินค่าเช่าที่ได้รับมานั้นแต่อย่างใดไม่..."

จากคำพิพากษาศาลฎีกานี้เท่ากับศาลยอมรับว่าการจำหน่ายเงินได้นั้นไม่เป็นเหตุให้ผู้มีเงินได้หลุดพ้นจากหน้าที่ในการเสียภาษี ศาลในประเทศนิวซีแลนด์ และสหรัฐอเมริกาก็ได้วินิจฉัยว่าการจำหน่ายเงินได้นี้ไม่เป็นเหตุให้ผู้มีเงินได้หลุดพ้นหน้าที่ในการเสียภาษีเช่นกัน แต่ในประเทศสหรัฐอเมริกาการจำหน่ายเงินได้ที่เกิดขึ้นด้วยความสุจริตนั้นอาจถือได้ว่าผู้จำหน่ายเงินได้ไม่ต้องรับผิดชอบเสียภาษีในเงินได้ส่วนที่จำหน่ายออกไปนั้น

นอกจากนี้ ศาลฎีกาได้วินิจฉัยเกี่ยวกับการกระทำที่เป็นการเลี่ยงภาษีไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4059/2532 ซึ่งมีข้อเท็จจริงโดยสรุปว่า ธนาคารได้จ่ายเงินบำเหน็จพิเศษให้แก่พนักงาน โดยพนักงานมีความผูกพันตามข้อตกลงกับธนาคารในการนำส่งเงินจำนวนนี้เป็นเงินประกันตัวกับธนาคาร โดยธนาคารจะนำเข้าฝากในบัญชีเงินฝากประจำของพนักงาน โดยพนักงานไม่มีสิทธิจะถอนเงินจำนวนนี้จนกว่าจะออกจากธนาคาร และถ้าพนักงานก่อความเสียหายแก่ธนาคารๆ ก็มีสิทธิหักค่าเสียหายจากจำนวนเงินดังกล่าวได้ ซึ่งข้อตกลงระหว่างพนักงานกับธนาคารดังกล่าว อาจมองได้ว่าเป็นวิธีการในการเลี่ยงภาษีอากรวิธีหนึ่ง เนื่องจากเมื่อโจทก์ได้จ่ายเงินบำเหน็จพิเศษให้กับพนักงานนั้นเงินจำนวนดังกล่าวย่อมสามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้ แต่เมื่อมีการจ่ายเงินไปแล้วกลับมีข้อตกลงให้พนักงานนำส่งเงินจำนวนดังกล่าวไว้กับธนาคารเป็นเงินประกันตัวกับธนาคาร โดยไม่มีสิทธิถอนเงินดังกล่าวจนกว่าจะออกจากงาน ผลก็คือว่าเงินนั้นกลับคืนไปยังธนาคารอีกครั้งหนึ่ง คดีนี้กรมสรรพากรเห็นว่าเงินบำเหน็จพิเศษดังกล่าวเป็นเงินกองทุนหรือกองทุนสำรองเลี้ยงชีพหรือเงินกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามประมวลรัษฎากรมาตรา 65 ตี(2) ซึ่งไม่สามารถหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิได้ ศาลฎีกาเห็นว่าเงินบำเหน็จพิเศษนี้เป็นเงินสำรองประเภทหนึ่งซึ่งเป็นรายจ่ายต้องห้ามตามมาตรา 65 ตี(1)

ในคดีนี้ศาลฎีกาได้วินิจฉัยว่า "ปัญหาจึงอยู่ที่ว่า เงินที่โจทก์ (ธนาคาร) จ่ายแก่พนักงานนั้นเป็นเงินกองทุนหรือเป็นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามความหมายดังกล่าวหรือไม่ โจทก์ฎีกาว่า เงินที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงานของโจทก์ที่โจทก์เรียกว่า "เงินบำเหน็จพิเศษ" นั้น ไม่เข้าลักษณะเป็นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพแต่อย่างใด ซึ่งแสดงว่าเงินที่โจทก์จ่ายให้แก่พนักงาน ไม่อาจถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ เพราะไม่เป็นกองทุนสำรองเลี้ยงชีพตามมาตรา 65 ตรี(2) แห่งประมวลรัษฎากรและโจทก์ฎีกาประการต่อมาว่า เงินดังกล่าวโจทก์มิได้ตั้งเป็นกองทุน แต่เป็นเรื่องที่โจทก์โอนบัญชีจ่ายให้เป็นการเสร็จเด็ดขาดเป็นรายตัว และพนักงานแต่ละคนมีภาระหน้าที่ต้องส่งเป็นเงินประกันตัวตามระเบียบว่าด้วยเงินประกันตัวและเป็นเงินฝากประจำของพนักงานผู้นั้นในที่สุด แม้โจทก์จะอ้างว่าเงินดังกล่าวไม่ใช่เงินกองทุน แต่โจทก์ก็ไม่อาจปฏิเสธได้ว่าเงินดังกล่าวไม่ได้ตกเป็นกรรมสิทธิ์ของพนักงาน เพราะพนักงานไม่มีสิทธิจะถอนเงินจนกว่าจะออกจากธนาคารของโจทก์ โดยไม่ได้ทำความเสียหายให้แก่โจทก์ตามเงื่อนไขที่โจทก์กำหนด ส่วนข้ออ้างของโจทก์ที่ว่า การถอนเงินไม่ได้เป็นเงื่อนไขของการรับฝากเงินซึ่งผลของเงื่อนไขก็คือพนักงานของโจทก์ยังไม่มีโอกาสได้รับเงินจำนวนดังกล่าวในเมื่อยังไม่ออกจากงานอยู่นั่นเอง จึงถือไม่ได้ว่าโจทก์ได้จ่ายเงินบำเหน็จพิเศษไปโดยเด็ดขาด อีกทั้งเงินดังกล่าวยังมีโอกาสกลับมาเป็นของโจทก์ได้อีก ไม่ว่าจะกลับมาเป็นของโจทก์อีกจะเป็นเรื่องใช้ค่าเสียหายตามการประกันตัวดังโจทก์ฎีกาหรือไม่ก็ตาม จึงเป็นการตั้งบัญชีสำรองจ่ายเงินบำเหน็จพิเศษไว้โดยมิได้มีการจ่ายจริง เงินดังกล่าวจึงมีลักษณะเป็นเงินสำรองตามประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ตรี(1) ซึ่งบัญญัติไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ..."

คดีที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกันที่ศาลได้วินิจฉัยในแนวทางเดียวกันนี้ได้แก่ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2642/2527 และ 1462/2530

ข้อเท็จจริงในคดีข้างต้นอาจพิจารณาได้ว่าธนาคารนั้นมีความมุ่งหมายที่จะกำหนดเงินจำนวนหนึ่งไว้ให้กับลูกจ้างของตนเพื่อตอบแทนในการทำงานหรือเพื่อเป็นแรงจูงใจในการทำงาน ซึ่งเงินดังกล่าวนั้นโดยปกติมักจะจ่ายให้เมื่อลูกจ้างออกจากงาน แต่อาจเพื่อที่จะให้ลูกจ้างเห็นประโยชน์ที่ตัวเองได้รับขอกองเงยขึ้นตลอดเวลาที่ทำงานอันเป็นการสร้างแรงจูงใจในการทำงานในลักษณะหนึ่ง และในขณะเดียวกันก็จะได้สามารถนำมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรขาดทุนสุทธิเพื่อเสียภาษีได้อีกทางหนึ่งจึงได้กำหนดวิธีการในลักษณะดังกล่าว ซึ่งนอกจากจะยังไม่มีการจ่ายเงินออกไปจริงแล้วยังสามารถลดภาระภาษีได้อีกทางหนึ่งด้วย อย่างไรก็ตาม การกระทำดังกล่าวศาลเห็นว่าเป็นเรื่องการจัดเป็นสำรองไว้โดยยังไม่มีการจ่ายจริง แม้ว่าตามข้อสัญญาระหว่างธนาคารกับลูกจ้างจะถือว่าลูกจ้างได้รับ

ประโยชน์นั้นแล้วก็ตาม จึงอาจเห็นได้ว่าสัญญาระหว่างเอกชนนั้นไม่ได้ครอบงำการใช้กฎหมายภาษี
เสมอไป และศาลก็ไม่ได้ตีความโดยเคร่งครัดในทุกกรณี

ในประเด็นเกี่ยวกับการจำหน่ายเงินกำไรตามมาตรา 70 ทวิ ในกรณีที่ลูกค้าได้จ่ายค่าสินค้าให้
กับบริษัทในต่างประเทศโดยตรงโดยไม่ผ่านบริษัทนายหน้าในประเทศนั้น ศาลฎีกาได้พิพากษาเป็น
บรรทัดฐานว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรและเงินที่
จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรโดยแท้จริงหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524,
2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539 ช่วงต้นนั้น อันเป็นผลทำให้บริษัทนายหน้าใน
ประเทศไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีตามมาตรา 70 ทวิ แต่อย่างใด

แต่ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5766-5767/2534 ซึ่งมีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกันศาลฎีกากลับ
วินิจฉัยให้บริษัทในประเทศเป็นผู้มีหน้าที่เสียภาษีการจำหน่ายเงินกำไรออกนอกประเทศตามมาตรา
70 ทวิ ซึ่งคดีดังกล่าวมีข้อเท็จจริงโดยสรุปดังนี้ สาขาในประเทศไทยของบริษัทต่างประเทศซึ่งเป็น
บริษัทในเครือของบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน เข้าทำสัญญาซื้อขายกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยใน
นามของตนเอง แต่ข้อสัญญากำหนดให้การจ่ายเงินซึ่งจะจ่ายโดยธนาคารโลกในนามขององค์การ
โทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้นจ่ายให้แก่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศ ซึ่งข้อเท็จจริง
ปรากฏว่าในการทำสัญญาซื้อขายครั้งนี้บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้กำหนดราคาขายและรับผิดชอบ
ในความชำรุดบกพร่องของทรัพย์สินที่ซื้อขาย โดยสาขาของบริษัทต่างประเทศดังกล่าวจะได้รับส่วน
ต่างของราคาขายทรัพย์สินดังกล่าว ซึ่งถ้าจะต้องเสียภาษีตามรูปแบบสัญญาดังกล่าวแล้วสาขาของ
บริษัทต่างประเทศดังกล่าวก็เสียภาษีเงินได้จากส่วนต่างที่ได้รับจากบริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน เท่านั้น ไม่มี
หน้าที่ต้องเสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศตามมาตรา 76 ทวิภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ และ
ไม่มีประเด็นเรื่องภาษีหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 แต่อย่างใด เนื่องจากการซื้อขายในครั้งนี้ไม่ได้
ทำในฐานะลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทยของ
บริษัทต่างประเทศจึงไม่มีหน้าที่เสียภาษีแทนบริษัทต่างประเทศนั้นตามมาตรา 76 ทวิ และเนื่องจาก
การซื้อขายในครั้งนี้ไม่ได้ในนามหรือเพื่อบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน และการจ่ายเงินค่าซื้อทรัพย์สินก็เป็น
การจ่ายนอกประเทศโดยธนาคารโลกจึงไม่น่าจะต้องมีประเด็นที่จะต้องเสียภาษีกำไรส่งออกตาม
มาตรา 70 ทวิ นอกจากนี้เงินค่าซื้อทรัพย์สินที่จ่ายให้แก่บริษัทแอลเอ็ม อีริคสัน นั้น ก็ไม่อยู่ภายใน
บังคับที่จะต้องหัก ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 เพราะเป็นเงินได้ตามมาตรา 40(8)

ในคดีนี้กรมสรรพากรเห็นว่าสัญญาดังกล่าวแท้ที่จริงแล้วสาขาของบริษัทต่างประเทศนั้นไม่ได้เป็นผู้ขายทรัพย์สินแต่เป็นตัวแทนของบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน ดังนั้นจึงต้องเสียภาษีแทนบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน ตามมาตรา 76 ทวิ และเสียภาษีกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวิ ศาลฎีกาเห็นพ้องกับความเห็นของกรมสรรพากรในประเด็นดังกล่าว โดยในการวินิจฉัยว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้ขายหรือเป็นเพียงตัวแทนของบริษัทแอลเอ็ม อิริคสันหรือไม่นั้น ศาลฎีกาได้กล่าวว่า "จะต้องพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่ได้กระทำ" ดังมีข้อความตอนหนึ่งว่า⁵⁴ "การกระทำของทั้งสามฝ่าย (หมายถึงสาขาของบริษัทต่างประเทศหรือโจทก์ บริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย) ดังที่กล่าวข้างต้นนั้นจะต้องพิจารณาจากความหมายของคำว่า "ขาย" เสียก่อน ประมวลรัษฎากร หมวด 4 ภาษีการค้า ส่วน 1 ข้อความทั่วไป มาตรา 77 บัญญัติว่า "ขาย" หมายความว่ารวมถึงสัญญาจะขาย ขายฝาก แลกเปลี่ยน ให้เช่าซื้อหรือจำหน่ายโอนโดยมีประโยชน์ตอบแทนด้วย" จากบทบัญญัติดังกล่าวนี้ จะเห็นได้ว่า คำว่า ขาย นั้นจะต้องมีประโยชน์ตอบแทนด้วย และประโยชน์ตอบแทนในความหมายของมาตรานี้คือ ราคาอันผู้ประกอบการค้าพึงได้รับจากทรัพย์สินตามราคาตลาดของทรัพย์สินตามที่กำหนดไว้ในความหมายของคำว่า "มูลค่า" ดังที่บัญญัติไว้ในมาตราเดียวกัน ตามข้อเท็จจริงดังกล่าวข้างต้นนั้น บริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน มิได้รับประโยชน์ตอบแทนจากโจทก์ตามมูลค่าของสินค้าที่มีการขายเลย กลับจะต้องจ่ายเงินให้โจทก์ตามราคาส่วนต่างที่ตกลงกันได้ การกระทำระหว่างโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน จึงไม่ใช่การขายตามนัยแห่งบทบัญญัติดังกล่าวเมื่อไม่มีการขายระหว่างกันเสียแล้วเช่นนี้ กรณีตามสัญญาระหว่างโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน จึงเรียกไม่ได้ว่าเป็นผู้ซื้อและผู้ขายในระหว่างกัน และตามสัญญาที่โจทก์ทำกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งได้ปฏิบัติต่อกันเสร็จสิ้นไปแล้วนั้น โจทก์มิได้รับเงินจากองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้สัญญาตามมูลค่าของสินค้าที่ระบุไว้ในฐานะที่เป็นของตนแต่ประการใด ข้อปฏิบัติระหว่างโจทก์กับองค์การโทรศัพท์ในลักษณะดังกล่าวถือไม่ได้ว่ามี การขายระหว่างกัน... ข้อเท็จจริงตามที่ปฏิบัติกันมาแล้วนั้น (หมายถึงข้อปฏิบัติของสาขาของบริษัทต่างประเทศหรือโจทก์กับบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน ข้อปฏิบัติของโจทก์กับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และข้อปฏิบัติขององค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน) ทำให้เห็นว่า คำว่า ขาย นั้นมีขึ้นระหว่างองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยกับบริษัทแอลเอ็ม อิริคสัน เท่านั้น โจทก์เป็นเพียงผู้ได้

⁵⁴ มีข้อสังเกตว่าเหตุผลในการวินิจฉัยในตอนนี้นั้นเป็นการวินิจฉัยในประเด็นว่า สาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้ประกอบการค้าประเภทการค้า 1 การขายของ หรือประเภทการค้า 10 นายหน้า และตัวแทน จึงเป็นการวินิจฉัยตามบทบัญญัติในเรื่องภาษีการค้า ซึ่งศาลฎีกาได้นำผลของการวินิจฉัยในส่วนนี้ไปเป็นส่วนหนึ่งในการวินิจฉัยว่า สาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือไม่ ซึ่งเป็นเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลด้วยโดยไม่ได้วินิจฉัยในประเด็นนี้ใหม่

กับประโยชน์บางส่วนในจำนวนน้อยเมื่อเทียบกับมูลค่าของการขายระหว่างคู่กรณี...และในกรณีเช่นนี้ โจทก์จะไม่มีทางขาดทุนในการขายเลย อันเป็นการผิดหลักของการค้าขายโดยทั่วไปที่อาจจะต้องมีทั้งกำไรและขาดทุน คำตอบแทนของโจทก์ในลักษณะอย่างนี้ ศาลฎีกาเห็นพ้องด้วยในผลของคำวินิจฉัยของศาลฎีกาชั้นอุทธรณ์กลางว่า เป็นคำตอบแทนที่โจทก์ได้รับจากการจัดจำหน่ายสินค้าของบริษัทแอลเอ็ม อีริคสันนั่นเอง จึงต้องถือว่ากรณีที่เป็นข้อพิพาทกันนี้ โจทก์กระทำการประกอบการค้าในประเภทการค้า 10 นายหน้าและตัวแทน ตามบัญชีอัตราภาษีการค้า..." และในการวินิจฉัยว่าสาขาของบริษัทต่างประเทศเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรนั้น ศาลฎีกาได้ให้เหตุผลในการวินิจฉัยว่า "ศาลฎีกาได้พิจารณาถึงวิธีการจ่ายเงินตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าวแล้วเห็นว่า เป็นสัญญาที่มีข้อตกลงในลักษณะพิเศษ มิได้เป็นปกติธรรมดาของการซื้อขายสินค้าโดยทั่วไป ที่คู่กรณีในสัญญาจะต้องจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่ายแก่บริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ซึ่งมีได้ปรากฏในสัญญาว่าเป็นคู่สัญญากัน ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการค้าทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินค่าสินค้าให้แก่กัน แต่กลับระบุให้จ่ายแก่บริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ซึ่งไม่ได้ปรากฏว่าเป็นคู่สัญญากัน และการที่ตกลงจ่ายเงินกันลักษณะอย่างนี้นั้นตามข้อเท็จจริงที่น่าสืบมา ไม่อาจมองเห็นได้ว่าจะเป็นเรื่องที่เกิดประโยชน์แก่องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยซึ่งเป็นผู้ซื้อในประเทศแต่ประการใด...ในเมื่อการเช่นนี้ถ้าทำตามหลักการค้าทั่วไปจะต้องมีการจ่ายเงินจำนวนที่ปรากฏตามสัญญาในประเทศไทย โจทก์เพียงใช้สถานที่ในประเทศไทยเพื่อให้เกิดประโยชน์แก่โจทก์และบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน ในต่างประเทศ โดยที่ประเทศไทยในฐานะเจ้าของพื้นที่ที่ประกอบการให้เกิดประโยชน์นั้น มิได้รับประโยชน์ในเงินส่วนนี้เลย ทั้งๆที่โดยความชอบธรรมแล้วเงินจำนวนนี้จะต้องตกอยู่ในประเทศไทย กรณีจึงต้องถือว่าโจทก์ในฐานะที่เป็นสถานประกอบการถาวรของบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้จำหน่ายเงินดังกล่าวออกจากประเทศไทย เพราะโจทก์และบริษัท แอลเอ็ม อีริคสัน เป็นผู้กำหนดวิธีการให้เกิดผลเช่นนั้น"

จากคำพิพากษาศาลฎีกาข้างต้น จะเห็นได้ว่าในบางกรณีศาลเองก็ยอมรับว่าสัญญาระหว่างเอกชนนั้นไม่อาจมีผลเปลี่ยนแปลงภาวะภาษีของผู้มีหน้าที่เสียภาษี และเมื่อข้อเท็จจริงปรากฏว่าการดำเนินการในลักษณะดังกล่าวผู้ที่เกี่ยวข้องได้ดำเนินการโดยมีเจตนาที่จะเสียภาษีแล้ว ศาลก็ไม่ได้นำผลแห่งสัญญามาใช้ในการกำหนดความรับผิดในการเสียภาษีในทุกกรณี