

ปัญหาการหลบหลีกภาษีของตัวแทนบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย¹

วิไลลักษณ์ เรืองรุ่ง²

จากการศึกษาเกี่ยวกับปัญหาการหลบหลีกภาษีของตัวแทนบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากร โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อศึกษาความหมาย ประวัติความเป็นมา แนวคิด ทฤษฎี หลักการเกี่ยวกับปัญหาการหลบหลีกภาษีของตัวแทนบริษัทข้ามชาติ และบทกำหนดโทษของผู้ที่ยื่นรายการ หรือเอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร ที่ดำเนินไปเมื่อเปรียบเทียบกับกฎหมายภาษีของสหรัฐอเมริกา และ OECD Model จึงพบว่ามีมาตรการป้องกันการหลบหลีกภาษีของตัวแทนบริษัทข้ามชาติ และบทกำหนดโทษที่มีความเหมาะสม ผู้ศึกษาจึงนำมาเป็นแนวทางในการแก้ไขกฎหมายเกี่ยวกับปัญหาการหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ และบทกำหนดโทษของบุคคลที่ทำการโยกย้ายเงินได้หรือถ่ายโอนกำไรไปยังบริษัทข้ามชาติด้วยวิธียื่นรายการ หรือเอกสาร หรือหลักฐาน ไม่ถูกต้องครบถ้วน โดยไม่มีเหตุอันสมควร เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิและหน้าที่ของประชาชน การตีความและการบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด³ ซึ่งรัฐแต่ละรัฐจะใช้อำนาจอธิปไตยในการออกกฎหมายภาษีอากรเพื่อใช้ในการจัดเก็บภาษีของภูมิจำนวนรวมถึงประเทศไทย ที่กำหนดให้บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ การจัดเก็บภาษีของประเทศไทย อาศัยอำนาจการเกาะเกี่ยวความสัมพันธ์ของบุคคลเพื่อกำหนดหน้าที่ในการเสียภาษีตามหลักแหล่งเงินได้ และหลักถิ่นที่อยู่ รวมถึงนิติบุคคลที่กฎหมายสมมุติให้มีสภาพบุคคล มีบุคคลธรรมดาดำเนินกิจการแทนนิติบุคคล⁴ และเมื่อเกิดเงินได้ ผู้ทำการแทนย่อมมีหน้าที่ในการยื่นรายการและเสียภาษีให้แก่รัฐแทนนิติบุคคลนั้น นอกจากนี้ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จดทะเบียนในต่างประเทศและประกอบธุรกิจในประเทศไทย ไม่ว่าจะกระทำโดยบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันหรือทำธุรกรรมผ่านผู้ทำการแทนในประเทศไทยจนเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ตามประมวลรัษฎากรกำหนดให้บริษัทข้ามชาตินั้น มีหน้าที่ยื่นรายการและเสียภาษีให้แก่ประเทศไทยตามหลักแหล่งเงินได้ หากไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์วิธีการที่กฎหมายกำหนด กฎหมายภาษีอากรของประเทศไทยได้มีบทกำหนดโทษทั้งทางแพ่ง

¹ บทความนี้เรียบเรียงจากการค้นคว้าอิสระ เรื่อง ปัญหาการหลบหลีกภาษีของตัวแทนบริษัทข้ามชาติในประเทศไทย โดยอาจารย์ที่ปรึกษา คือ ผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สัจจวัฒน์ เรืองกาญจน์กุล และคณะกรรมการสอบ คือ รองศาสตราจารย์ อรรพรรณ พจนานุกรณ์ และผู้ช่วยศาสตราจารย์ ดร.สลิล สิริพิทุร

² นักศึกษาปริญญาโท หลักสูตรนิติศาสตรมหาบัณฑิต (ส่วนกลาง) คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง

³ ธานินทร์ กรัยวิเชียร, การตีความกฎหมาย, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร:จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539), หน้า 434-438.

⁴ ชุน ศรียาภัย, หลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบุคคล ทรัพย์ นิติกรรม หนี้, พิมพ์ครั้งที่ 3 (กรุงเทพมหานคร:มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514), หน้า 41.

และทางอาญาบังคับใช้ผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายอีกด้วย จากการศึกษาพบความไม่เหมาะสมบางประการของ ข้อกฎหมายที่ก่อให้เกิดปัญหาการหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติ และบทลงโทษที่ไม่สอดคล้องกับมูลค่า ความเสียหายที่เกิดขึ้นจริง จึงขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี หลักเกณฑ์การบริหารจัดเก็บภาษี และหลัก นิติเศรษฐศาสตร์

อย่างไรก็ตาม เมื่อได้ทำการศึกษาปัญหาการหลบหลีกภาษีของบริษัทข้ามชาติที่มีเงินได้หรือผลกำไร เกิดขึ้นในประเทศไทยตามประมวลรัษฎากร พบว่ายังมีปัญหาอยู่หลายประการ สรุปได้ดังนี้

ประการแรก ปัญหาผู้ทำการแทนบริษัทข้ามชาติหลบหลีกภาษีในประเทศไทย ตามที่มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดให้ประเทศไทยจัดเก็บภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทข้ามชาติกรณีที่ ผู้ทำการแทนประกอบกิจการในประเทศไทยเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่า บริษัทข้ามชาติประกอบกิจการในประเทศไทย ผู้ทำการแทนจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบ แสดงรายการและเสียภาษีในประเทศไทย แม้มาตรา 76 ทวิ จะมีเจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษีจากบริษัท ข้ามชาติที่มีผู้ทำการแทนประกอบกิจการในประเทศไทย จนเกิดเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย แต่ไม่มี กฎหมายใดบัญญัติคํานียามคำว่า “ผู้ทำการแทน” ไว้เป็นการเฉพาะ มีเพียงคำวินิจฉัยของคณะกรรมการ วินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 เรื่อง ภาษีเงินได้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ ที่กำหนด หลักเกณฑ์ตัวแทนอิสระไว้สี่ข้อ แต่คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากรไม่ใช่บทบัญญัติของ กฎหมาย เป็นเพียงคำวินิจฉัยที่ให้ความเห็นกรณีข้อพิพาทเรื่องใดเรื่องหนึ่งเป็นการเฉพาะ จึงไม่มีสภาพ บังคับใช้เป็นกฎหมาย เมื่อไม่มีกฎหมายบัญญัติไว้ ผู้ทำการแทนที่เข้าหลักเกณฑ์ตัวแทนอิสระตามคำวินิจฉัย ของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 ทั้งสี่ข้อ จึงไม่มีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและ เสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ และทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีข้อจำกัดในการ ประเมินภาษีเงินได้ของบริษัทข้ามชาติที่มีผู้ทำการแทนอยู่ในประเทศไทย เมื่อกฎหมายไม่มีความชัดเจน จึงขัดกับหลักการจัดเก็บภาษีอากรที่ดี และหลักเกณฑ์การบริหารภาษีในปัจจุบัน⁵ เมื่อศึกษาคำพิพากษาศาลฎีกา พบว่า การเป็นตัวเชื่อมที่แนะนำให้ผู้ซื้อซึ่งเป็นลูกค้าอยู่ในประเทศไทย สั่งซื้อสินค้าและชำระราคาให้แก่ บริษัทข้ามชาติโดยตรง จนเกิดผลสำเร็จในธุรกรรม⁶ หากนำหลักการแสดงเจตนาล่วงและนิติกรรมอำพราง⁷ และหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ⁸ มาใช้ในการพิจารณา ศาลย่อมมีอำนาจไม่ยอมรับ ธุรกรรมนั้น และเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินภาษีตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้ ผู้เป็นตัวเชื่อม จึงเป็นผู้ทำการแทนบริษัทข้ามชาติมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามมาตรา 76 ทวิ

⁵ สุกัลยชัย พินิจภูวดล, กฎหมายภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 6 (กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2565), หน้า 92-93.

⁶ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1015/2539.

⁷ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พุทธศักราช 2535 มาตรา 155.

⁸ Barry Larking, International Tax Glossary, 4th edition (Amsterdam: International Bureau of Fiscal

ประการที่สอง ปัญหาการควบคุมข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกฎกระทรวงฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) ได้บัญญัติข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินให้นิติบุคคลที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีอำนาจในการทำข้อกำหนด ข้อตกลง หรือสัญญาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ การตลาด การโฆษณา หรือการอื่นใดในทางพาณิชย์ หรือที่เกี่ยวกับการกู้ยืมเงิน การให้ความช่วยเหลือหรือความร่วมมือทางการเงิน หรือการอื่นใดในทางการเงิน ไม่ว่าจะมีการทำเป็นหนังสือหรือไม่ก็ตาม หากเชื่อได้ว่าการโอนย้ายเงินกำไรระหว่างบริษัทในเครือ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่าย ซึ่งตามที่มาตรา 71 ทวิ วรรคสอง (3) กำหนดให้นิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในด้านทุน การจัดการ หรือการควบคุมในลักษณะที่นิติบุคคลหนึ่งไม่อาจดำเนินการโดยอิสระจากอีกนิติบุคคลหนึ่งตามที่กำหนดโดยกฎกระทรวงได้⁹ ดังนั้น การใดที่ไม่มีกำหนดไว้ในกฎกระทรวงย่อมไม่อยู่ในบังคับตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ซึ่งการซื้อขายสินค้าหรือบริการมีขั้นตอนมากกว่าที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง เมื่อการใดไม่มีกฎหมายกำหนดไว้จึงทำให้นิติบุคคลที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน หากมีการโยกย้ายเงินได้หรือถ่ายโอนกำไรให้กัน เจ้าพนักงานประเมินย่อมไม่มีอำนาจปรับปรุงรายได้และรายจ่ายที่เกิดขึ้นในประเทศไทย ซึ่งขัดกับหลักภาษีอากรที่ดีที่ต้องมีความเป็นธรรมและเสมอภาค บุคคลทุกคนต้องเสียภาษีอย่างเท่าเทียมกัน¹⁰ เมื่อศึกษากฎหมายสหรัฐอเมริกาและ OECD Model หลักการ BEPS Action 7 Article 5(5) ที่พิจารณานิติบุคคลที่อยู่ภายใต้การควบคุมของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่ทำการเจรจาติดต่อประสานงานจนเกิดความสำเร็จในการทำสัญญา นิติบุคคลผู้ทำการแทนบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลย่อมมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการเสียภาษีให้กับรัฐแหล่งเงินได้ ดังนั้น BEPS Action 7 Article 5(5) ของ OECD จึงเป็นบทบัญญัติที่มุ่งเน้นการมีบทบาทและหน้าที่จริงของตัวแทนในประเทศที่เกิดเงินได้มากกว่าประเทศที่มีการทำข้อตกลง หรือสัญญาใด ๆ เกี่ยวกับการซื้อขายหรือบริการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่อยู่ต่างประเทศ ซึ่งสอดคล้องกับรูปแบบธุรกิจในยุคสมัยปัจจุบัน

ประการที่สาม ปัญหาการกำหนดอัตราไทยที่ต่ำเกินไป ตามบทบัญญัติมาตรา 35 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติว่า ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายงาน หรือเอกสารหรือหลักฐานตามมาตรา 71 ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท ซึ่งมาตรา 71 ตรี ได้กำหนดให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นในลักษณะของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง ไม่ว่าความสัมพันธ์นั้นจะมีอยู่ตลอดระยะเวลาบัญชีหรือมีธุรกรรมระหว่างกันในรอบระยะเวลาบัญชีหรือไม่ จัดทำรายงานข้อมูลเกี่ยวกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มี

⁹ วราพร เปรมพาณิชย์กุล, การภาษีอากร 2 (การบัญชีภาษีอากร), พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560), หน้า 109-112.

¹⁰ รังสรรค์ ธนะพรพันธุ์, ทฤษฎีการภาษีอากร, พิมพ์ครั้งที่ 1 (กรุงเทพมหานคร: เคสดีไทย, 2516), หน้า 41-44.

ความสัมพันธ์กันและมูลค่ารวมของธุรกรรมระหว่างกันในแต่ละรอบระยะเวลาบัญชีตามแบบที่อธิบดีกำหนด และยื่นต่อเจ้าพนักงานประเมินพร้อมกับการยื่นรายการภายในกำหนดเวลาตามมาตรา 69

มาตรา 35 ตรี จึงเป็นการกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการของผู้เสียภาษีต้องจัดทำแบบและยื่นรายงานหรือเอกสารหรือหลักฐานต่อเจ้าพนักงานประเมิน หากไม่ปฏิบัติตาม หรือยื่นเอกสารไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท ซึ่งกฎหมายดังกล่าวมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องปรามผู้มีหน้าที่เสียภาษีที่ยื่นแบบไม่ถูกต้อง หากมีการตรวจสอบเอกสารหลักฐาน หรือธุรกรรมใด ๆ ที่เกี่ยวข้องแล้วพบว่า นิติบุคคลนั้นมีการถ่ายโอนกำไรระหว่างนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันเพื่อหวังผลประโยชน์ในทางภาษี โดยไม่สนใจผลประโยชน์ทางเศรษฐกิจที่แท้จริง จึงเป็นการหลบหลีกหรือหลีกเลี่ยงการชำระภาษีอากรในประเทศไทย ทั้งนี้ กฎหมายได้กำหนดบทลงโทษปรับไว้ไม่เกินสองแสนบาท แต่บทกำหนดโทษที่ไม่ผูกพันกับขนาดของความเสียหายที่เกิดขึ้นจริง และเป็นการใช้ดุลพินิจในการกำหนดบทลงโทษ อีกทั้งจำนวนเงินขั้นสูงสุดที่ปรับไม่เกินสองแสนบาทเป็นจำนวนเงินที่ต่ำมากเมื่อเปรียบเทียบกับจำนวนเงินในการหลบหลีกภาษีได้สำเร็จและอัตราที่อาจจะถูกจับได้ จึงไม่ก่อให้เกิดหวาดกลัวมากเพียงพอที่จะยับยั้งจิตใจในการจงใจยื่นรายการหรือเอกสารหรือหลักฐานไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร กฎหมายจึงขาดประสิทธิภาพในการบังคับใช้ ขัดกับหลักนิติเศรษฐศาสตร์¹¹ และหลักภาษีอากรที่ดีเมื่อศึกษากฎหมายภาษีสหรัฐอเมริกาและ OECD Model พบว่า ได้มีการกำหนดรูปแบบในเชิงโครงสร้างที่เป็นมาตรฐาน เช่น การจัดทำ Master File, Local File และ Country-by-Country Report ตามหลักการ Transfer Pricing Guidelines¹² และสหรัฐอเมริกาได้มีบทกำหนดโทษนิติบุคคลที่แสดงรายการภาษีต่ำกว่าความเป็นจริง ตาม IRC Section 6662 (A)¹³ หากนิติบุคคลใดแสดงรายการภาษีต่ำกว่ามาตรฐานที่ต้องแสดงในแบบแสดงรายการ เกินกว่าอันใดอันหนึ่งที่มากกว่ายอดภาษีที่ต้องรายงานต่ำกว่าหรือน้อยกว่า 10% ของภาษีที่ควรระบุไว้ในแบบแสดงรายการ หรือ 10,000,000 ดอลลาร์สหรัฐ แต่ต้องไม่น้อยกว่า 10,000 ดอลลาร์สหรัฐ จะถือว่าเป็นการรายงานภาษีต่ำอย่างมีนัยสำคัญ จะต้องมีการเพิ่มจำนวนเงินเท่ากับ 20% ของจำนวนภาษีที่รายงานต่ำกว่าความเป็นจริง ซึ่งบทกำหนดโทษของสหรัฐอเมริกาเชื่อมโยงโดยตรงกับความเสียหายทางภาษีที่รัฐต้องสูญเสีย การกำหนดมาตรการป้องปรามที่รุนแรงเป็นไปตามหลักการต่อต้านการหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่เข้มงวด ซึ่งจะทำให้เกิดความหวาดกลัวมากพอที่จะทำให้บริษัทที่มีหน้าที่ยื่นรายการและเอกสารหลักฐานต้องใช้ความระมัดระวังเป็นอย่างมากในการยื่นรายการเพื่อที่จะไม่ต้องรับโทษปรับที่รุนแรง

¹¹ ปกป้อง จันวิทย์, การวิเคราะห์กฎหมายด้วยหลักเศรษฐศาสตร์:แนวคิดและวรรณกรรมปริทัศน์ (กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย(สกว.), 2554), หน้า 17-18.

¹² ยุทธนา ศรีสวัสดิ์, “คนไทยกับภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา,” วารสารรามคำแหง ฉบับนิติศาสตร์, 30 (พฤษภาคม 2568): 58-59.

¹³ Internal Revenue Code of 1986, US Code 26, § 6662.

ดังนั้นแล้วเพื่อเป็นแก้ไขปัญหากลบหลักภาษีของบริษัทข้ามชาติ และป้องปรามไม่ให้มีการยื่นรายการและเอกสารหลักฐานที่บิดเบือนต่อความเป็นจริง ผู้ศึกษาจึงมีข้อเสนอแนะในการแก้ไขประเด็นปัญหาดังต่อไปนี้

1. ปัญหาผู้ทำการแทนบริษัทข้ามชาติหลบหลีกภาษีในประเทศไทย ผู้ศึกษาเห็นว่า ตามมาตรา 76 ทวิ กำหนดให้บริษัทข้ามชาติที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีผู้ทำการแทนประกอบกิจการในประเทศไทย เป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทข้ามชาตินั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ผู้ทำการแทนดังกล่าวมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีในประเทศไทย ซึ่งไม่มีกฎหมายใดบัญญัติให้นิยามความหมายของคำว่าผู้ทำการแทนไว้ มีเพียงคำวินิจฉัยคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 ที่มีผลผูกพันเฉพาะกรณีแต่ไม่สามารถบังคับใช้เป็นหลักการทั่วไปได้ ดังนั้น เพื่อให้เกิดการบังคับใช้ที่มีประสิทธิภาพและบังคับใช้เป็นการทั่วไปจึงเห็นควรยกสถานะของเนื้อหาคำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร ที่ 2/2526 ให้เป็นประกาศกรมสรรพากรโดยกำหนดว่า

“ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศโดยบุคคลในประเทศเป็นผู้ดำเนินการแนะนำให้ผู้สั่งซื้อสินค้าจากต่างประเทศ ถ้าบุคคลในประเทศได้ประกอบธุรกิจอย่างเป็นอิสระจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศดังกล่าว โดยปรากฏว่า

(1) ในทางปฏิบัติ บุคคลในประเทศได้กระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลต่าง ๆ ในต่างประเทศเป็นการทั่วไปโดยมิได้กระทำให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศแห่งใดแห่งหนึ่งหรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งโดยเฉพาะหรือเป็นส่วนใหญ่ “หรือ”

(2) ไม่มีสัญญาหรือข้อตกลงระหว่างบุคคลในประเทศกับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศที่มีผลเป็นการจำกัดสิทธิบุคคลในประเทศในการกระทำการเป็นนายหน้าหรือตัวแทนเพื่อการขายสินค้าประเภทเดียวกันกับบุคคลอื่นในต่างประเทศและในทางปฏิบัติไม่เคยปรากฏว่ามีการจำกัดสิทธิเช่นนั้น “หรือ”

(3) ในการประกอบธุรกิจดังกล่าว บุคคลในประเทศมิได้รับประโยชน์อย่างอื่นจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศ เว้นแต่ค่าตอบแทนสำหรับการซื้อขายสินค้าแต่ละคราวเท่านั้น “หรือ”

(4) ในการซื้อขายสินค้า ผู้ซื้อสินค้าได้ชำระหรือจะได้ชำระเงินค่าสินค้าให้แก่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศซึ่งเป็นผู้ขายสินค้านั้นโดยตรง “หรือลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่อยู่ในประเทศและนอกประเทศ”

กรณีเช่นนี้ พึงเข้าใจได้ว่า บุคคลในประเทศมิใช่เป็นลูกจ้างหรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในต่างประเทศมีในการประกอบกิจการในประเทศไทยตามความในมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร”

2. ปัญหาการควบคุมข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน ผู้ศึกษาเห็นว่า เพื่อเป็นการขยายขอบเขตข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงินตามมาตรา 71 ทวิ ประกอบกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) ให้กว้างมากยิ่งขึ้น โดยให้ครอบคลุมถึง

ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์ในการจัดหาข้อมูล และการติดต่อเจรจา ซึ่งเป็นขั้นตอนที่สำคัญ และมีบทบาทที่ทำให้เกิดธุรกรรมการซื้อขายสินค้าและบริการ จึงสมควรแก้ไขเพิ่มเติมกฎกระทรวง ฉบับที่ 369 (พ.ศ. 2563) ข้อ 1 ในกฎกระทรวงนี้ ดังนี้

เดิม “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง “ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” หมายความว่า ข้อกำหนด ข้อตกลง หรือสัญญาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ การตลาด การโฆษณา หรือการอื่นใด ในทางพาณิชย์ หรือที่เกี่ยวกับการกู้ยืมเงิน การให้ความช่วยเหลือหรือความร่วมมือทางการเงิน หรือ การอื่นใดในทางการเงิน ไม่ว่าจะมีการทำเป็นหนังสือหรือไม่ก็ตาม”

ขอเสนอแนะให้เพิ่มเติมเป็น “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กัน” หมายความว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์กันตามมาตรา 71 ทวิ วรรคสอง “ข้อกำหนดทางด้านการพาณิชย์หรือการเงิน” หมายความว่า “การนำเสนอ การเจรจา การทำข้อกำหนด ข้อตกลง หรือสัญญาใด ๆ ที่เกี่ยวกับการซื้อขายสินค้าหรือบริการ การตลาด การโฆษณา หรือการอื่นใดในทางพาณิชย์ หรือที่เกี่ยวกับการกู้ยืมเงิน การให้ความช่วยเหลือหรือความร่วมมือทางการเงิน หรือการอื่นใดในทางการเงิน ไม่ว่าจะมีการทำเป็นหนังสือหรือไม่ก็ตาม”

3. ปัญหาการกำหนดอัตราโทษที่ต่ำเกินไป ผู้ศึกษาเห็นว่าบทลงโทษปรับตามมาตรา 35 ตรี เป็นการใช้ดุลยพินิจในการพิจารณากำหนดอัตราโทษสำหรับผู้ไม่ยื่นรายการ หรือเอกสาร หรือหลักฐาน โดยแสดงรายการไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ซึ่งบทกำหนดโทษเป็นอัตราโทษที่ไม่เหมาะสม และไม่มีความสัมพันธ์กับมูลค่าความเสียหายจริงที่รัฐได้รับ จึงไม่มีมูลเหตุจูงใจเชิงลบมากเพียงพอที่จะยับยั้งผู้ที่เจตนาบิดเบือนข้อมูลในการยื่นรายงาน หรือเอกสาร หรือหลักฐานเพื่อหวังผลประโยชน์ทางด้านภาษี จึงสมควรแก้ไขบทบัญญัติในประมวลรัษฎากรดังนี้

เดิม “มาตรา 35 ตรี ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายการ หรือเอกสาร หรือหลักฐานตามมาตรา 71 ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับไม่เกินสองแสนบาท”

ขอเสนอแนะให้แก้ไขเพิ่มเติมเป็น “มาตรา 35 ตรี ผู้ใดไม่ปฏิบัติตามมาตรา 71 ตรี หรือยื่นรายการ หรือเอกสาร หรือหลักฐาน ตามมาตรา 71 ตรี โดยแสดงข้อมูลไม่ถูกต้องครบถ้วนโดยไม่มีเหตุอันสมควร ต้องระวางโทษปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ขาดไป”

เอกสารอ้างอิง

- ขุน ศรียาภย์. หลักกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยบุคคล ทรัพย์ นิติกรรม หนังสือ. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร: มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514. หน้า 41.
- ธานินทร์ กรัยวิเชียร. การตีความกฎหมาย. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพมหานคร:จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2539. หน้า 434-438.
- รังสรรค์ ชนะพรพันธุ์. ทฤษฎีการภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: เคล็ดไทย, 2516. หน้า 41-44.
- วรารพ เปรมพาณิชย์กุล. การภาษีอากร 2 (การบัญชีภาษีอากร). พิมพ์ครั้งที่ 1. กรุงเทพมหานคร: จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2560. หน้า 109-112.
- ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล. กฎหมายภาษีอากร. พิมพ์ครั้งที่ 6. กรุงเทพมหานคร: วิญญูชน, 2565. หน้า 92-93.
- ยุทธนา ศรีสวัสดิ์. “คนไทยกับภาษีเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา.” วารสารรวมคำแห่ง ฉบับนิติศาสตร์, 30 (พฤษภาคม 2568): 58-59.
- ปกป้อง จันวิทย์. การวิเคราะห์กฎหมายด้วยหลักเศรษฐศาสตร์:แนวคิดและวรรณกรรมปริทัศน์. กรุงเทพมหานคร: สำนักงานกองทุนสนับสนุนการวิจัย (สกว.), 2554. หน้า 17-18.
- ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ พุทธศักราช 2535 มาตรา 155.
- คำพิพากษาฎีกาที่ 1015/2539.
- Barry Larking, International Tax Glossary, 4 th edition (Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2201), หน้า 333.
- Internal Revenue Code of 1986, US Code 26, § 6662.