

บทที่ 3

เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย

ในบทนี้ ผู้วิจัยได้นำเสนอคติพิพาทที่เกิดขึ้นอันมีข้อโต้แย้งมาจากกรณีของผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด แต่เนื่องด้วยประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปอันจะสามารถนำมาใช้เป็นขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อมีคติพิพาทขึ้นสู่ศาล ศาลจะใช้หลักการตีความกฎหมายภาษี ประกอบดุลพินิจส่วนตนซึ่งมีข้อสันนิษฐานว่าเป็นไปด้วยความสุจริตเพื่อทำคำวินิจฉัยซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอน เป็นเหตุให้แม้ในคติพิพาทที่มีลักษณะข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงหรือเหมือนกันกลับมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกัน อีกทั้งในบางกรณีศาลได้สร้างหลักการบางอย่างเช่นเดียวกับ Doctrine ในระบบคอมมอนลอว์ในการทำคำวินิจฉัยซึ่งขัดกับระบบกฎหมายซีวิลลอว์ซึ่งเป็นระบบกฎหมายของประเทศไทยซึ่งถือเป็นการบั่นทอนระบบภาษีอากรประเทศไทย

3.1. ธุรกรรมที่มีผลทางแพ่งและทางภาษีอากร

ดังที่ได้กล่าวไว้ในบทที่ 2 ผู้เสียภาษีมีเสรีภาพในการทำนิติกรรมสัญญาโดยรัฐจะให้การรับรองคุ้มครองเมื่อการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีนั้นสมบูรณ์ซึ่งเป็นธุรกรรมที่มีผลทางแพ่ง ส่วนกฎหมายภาษีอากรจะกำหนดภาวะภาษีอากรสำหรับเงินได้พึงประเมินแต่ละประเภทที่เกิดขึ้นจากนิติกรรมสัญญา ซึ่งหากธุรกรรมที่มีผลทางแพ่งนั้นไม่ถูกวินิจฉัยว่าเป็นธุรกรรมที่สร้างขึ้นเพื่อการเลี่ยงภาษีแล้ว หรือ Sham Transaction แล้ว ธุรกรรมดังกล่าวย่อมได้รับการยอมรับทางภาษีอากรด้วย อย่างไรก็ตามแม้ว่าธุรกรรมจะได้รับการยอมรับทางภาษีแล้วก็ตาม แต่เนื้อหาบางกรณีอาจถูกเปลี่ยนแปลงเพื่อประโยชน์ในการรักษา

3.1.1 รายจ่ายต้องห้ามนำมาใช้ในการคำนวณกำไรสุทธิ

เนื่องจากภาษีเงินได้ของนิติบุคคลจัดเก็บจากฐานเงินได้สุทธิ โดยปรากฏวิธีการในการคำนวณตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร กฎหมายได้กำหนดประเภทรายได้และรายจ่ายที่ต้องนำมารวมคำนวณเงินได้สุทธิตามมาตรา 65 ทวิ และ 65 ตริตามลำดับ

ในส่วนรายได้ที่ต้องนำมารวมคำนวณนั้น โดยหลักการแล้วเงินได้ทั้งหมดที่เกี่ยวข้องด้วยกิจการต้องนำมารวมคำนวณภาษีเงินได้ทั้งหมด ผู้เสียภาษีจึงพยายามสร้างรายจ่ายทางภาษีเพื่อลดรายได้สุทธิที่นำมาใช้ในการคำนวณภาษี รายจ่ายที่กฎหมายอนุญาตให้นำมาใช้ในการคำนวณภาษีนั้น โดยหลักการแล้วรัฐอนุญาตให้ใช้รายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับกิจการมาคำนวณ ดังนั้น ในการออกกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับรายจ่าย จึงเป็นการออกกฎหมายในแง่ของ “รายจ่ายต้องห้าม” ในการคำนวณภาษีอากร ในมาตรา 65 ตริ ได้กำหนดรายการที่ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิไว้ 20 รายการ ซึ่งรายจ่ายต้องห้ามนี้แบ่งออกได้เป็น 2 ลักษณะคือ 1) รายการที่ถือเป็นรายจ่ายโดยแท้ และ 2) รายการที่เป็นรายจ่ายต้องห้ามตามกฎหมาย การที่กฎหมายต้องกำหนดขอบเขตจำกัดรายจ่ายไว้ก็เพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการแสดงรายจ่ายของกิจการผิดไปจากความเป็นจริงหรือเกินสมควร

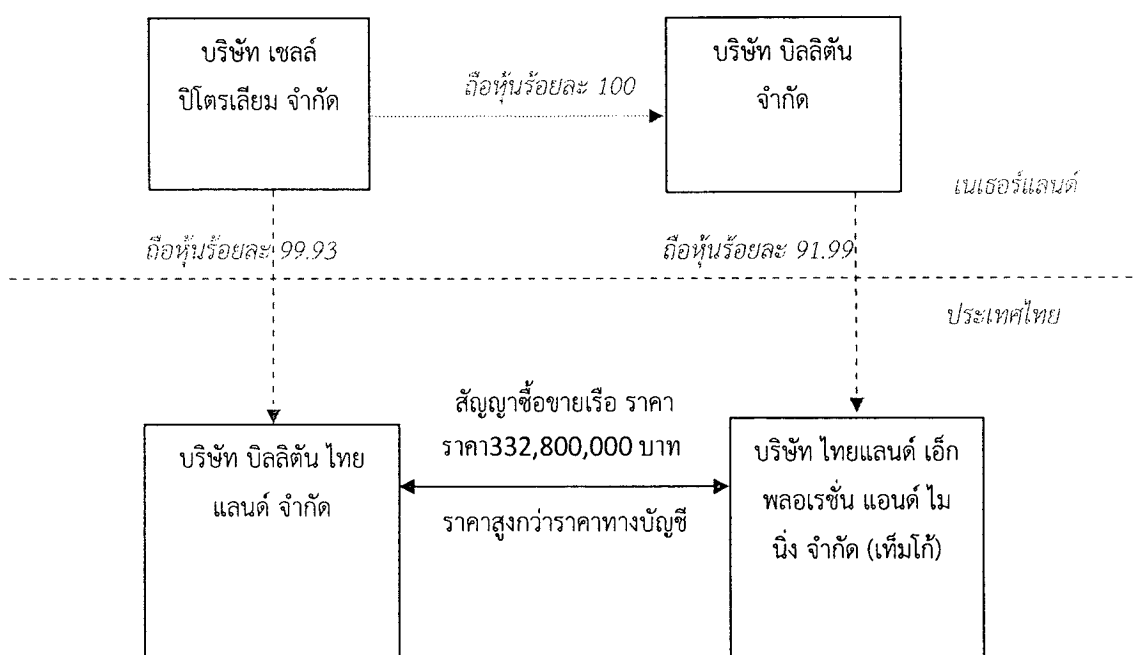
หรือนำรายจ่ายที่ไม่เกี่ยวกับกิจการเข้ามาแอบแฝงถือเป็นรายจ่ายของกิจการเพื่อให้กำไรสุทธิต่ำหรือมีผลขาดทุนเกิดขึ้น ซึ่งเป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยกว่าความเป็นจริงหรือไม่ต้องเสียภาษี¹

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 เป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีทำสัญญาซื้อขายเรือระหว่างบริษัทในเครือ สัญญาซื้อขายเรือมีผลทั้งทางแพ่งและในทางภาษีอากร แต่ราคาที่คู่สัญญาใช้ในการซื้อขายถูกแก้ไขโดยผลคำวินิจฉัยของศาลฎีกาแผนกภาษีอากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540

โจทก์: บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร



คดีนี้ บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ผู้เป็นโจทก์ถูกเจ้าพนักงานสรรพากร ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลและเงินเพิ่มเป็นเงิน 56,201,892.49 บาท จากข้อเท็จจริงที่ว่า บริษัท บิลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด และบริษัท ไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (ซึ่งต่อไปนี้เรียกว่า “เหมืองโก๊”) ต่างเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน โดยมีผู้ถือหุ้นรายใหญ่ ทั้งทางตรงและทางอ้อมคือ บริษัท เซลล์ปีโตรเลียม จำกัด ซึ่งจดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ เหมืองโก๊หมดสัมปทานการขุดเจาะ และมีผลประกอบการขาดทุน 120 ล้านบาท และในบัญชีทรัพย์สินมีเรือขุดเจาะ อุปกรณ์ เครื่องจักรที่ประดิษฐ์ขึ้นจากแท่นเหล็กเพื่อใช้งานในทะเล ราคาตามบัญชี 100 ล้านบาท เพื่อใช้ผลขาดทุนทั้งหมดและไม่ต้องเสียภาษีจากการขายเรือ จึงตกลงทำสัญญาซื้อขายกิจการและทรัพย์สินของ เหมืองโก๊ มูลค่า 332,800,000 บาท กับบริษัทโจทก์

¹ ไพจิตร โรจนวานิช และ ชุมพร เสนอไสย และ สาโรช ทองประคำ. ภาษีสรรพากร. กรุงเทพมหานคร : สำนักพิมพ์ บริษัท สามเจริญพาณิชย์ (กรุงเทพ) จำกัด, 2542 หน้า 20-63

กรมสรรพากรจึงปฏิเสธการนำราคาที่สูงเกินปกตินั้นมารวมเป็นต้นทุนในการหักค่าเสื่อมราคาพร้อมประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่บริษัทโจทก์ เนื่องจากสรรพากรเห็นว่า เติมโก้ซึ่งเป็นบริษัทผู้ขายไม่เพียงแต่ได้ใช้ผลขาดทุนที่ยกมา ยังไม่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการขายทรัพย์สิน ในขณะที่บริษัทโจทก์ผู้ซื้อยังสามารถนำราคาเรือที่แพงกว่าราคาบัญชีซึ่งเป็นราคาตลาดไปใช้ในการหักค่าเสื่อมได้ ทำให้บริษัทผู้ซื้อเสียภาษีน้อยลง ผลประโยชน์สุดท้ายจึงจะตกแก่ บริษัท เซลล์ปิโตรเลียม จำกัด จากข้อเท็จจริงดังกล่าว สรรพากรเห็นว่าบริษัทผู้ซื้อทรัพย์สินในราคาสูงกว่าปกติ 120 ล้านบาทโดยไม่มีเหตุอันสมควร ราคาที่สูงกว่าปกติดังกล่าวถือเป็นรายจ่ายต้องห้ามในการคำนวณกำไรสุทธิตาม มาตรา 65 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร ศาลภาษีอากรกลางยกฟ้องและศาลฎีกาพิพากษายืนตามคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลาง

ศาลฎีกาแผนกภาษีอากรให้เหตุผลว่า ศาลไม่เชื่อว่า ราคาที่ตกลงซื้อขายกันระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายนั้นเป็นราคาที่ตกลงกันในจริง

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) โจทก์ อ้างว่าเติมโก้เป็นผู้มีอำนาจต่อรองในการกำหนดราคามากกว่าผู้ซื้อโดยให้เหตุผลว่า โจทก์ซึ่งเป็นผู้ซื้อทรัพย์สินมาปฏิบัติงานในลักษณะเฉพาะได้พิจารณาแล้ว เห็นว่าราคาที่โจทก์ตกลงซื้อเป็นราคาอันแสดงถึงมูลค่าที่เห็นว่าเหมาะสมแก่สรรพประโยชน์อันมีแบบเพื่อใช้ในงานลักษณะจำเพาะที่จะเกิดจากทรัพย์สินนั้น ประสิทธิภาพของเรือลำนี้มีลำเดียวในโลก และเหมาะสมกับจะมีประโยชน์ที่เพียงพอในการที่จะนำมาใช้หารายได้ในประกอบกิจการของโจทก์

ตามที่โจทก์อ้างนี้ ศาลแย้งว่า เรือชุดแรกที่ซื้อขายกันนี้ถูกออกแบบเป็นพิเศษเพื่อใช้งานสำหรับชุดแร่ในบริเวณที่เติมโก้ได้รับสัมปทานโดยเฉพาะ ไม่เป็นที่ต้องการของตลาดทั่วไป เมื่อเติมโก้ได้ถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว อีกทั้งเจ้าของสัมปทานก็ไม่สนใจที่จะซื้อเพราะเรือมีสมรรถนะทางวิศวกรรมต่ำกว่าที่ประเมินไว้จากการออกแบบ ทำให้ค่าใช้จ่ายสูงและทำการชุดแร่ได้เฉพาะบางพื้นที่เท่านั้น เติมโก้จึงไม่อยู่ในฐานะที่จะต่อรองกับบริษัทโจทก์ได้

(2) หนังสือแจ้งราคาต่อเรือที่ต่อใหม่ลงวันที่ 19 ธันวาคม 2518 ที่บริษัท ไมนิ่ง แอนด์ ทรานสปอร์ต เอ็นจิเนียริง เอ็นทีวี ซึ่งเป็นบริษัทต่อเรือได้ประมาณราคาเรือชุดเจาะไว้ในราคา 450 ล้านบาท มาให้แก่บริษัทโจทก์ หลักฐานนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ เนื่องจากเป็นหนังสือที่มาถึงบริษัทผู้ซื้อภายหลังจากที่บริษัทผู้ซื้อทำสัญญาซื้อขายทรัพย์สินไปแล้ว การยืนยันราคาเรือจึงเป็นการยืนยันย้อนหลัง อีกทั้งแสดงว่าในการทำหนังสือสอบถามราคาเป็นหลักฐานที่ไม่น่าเชื่อถือ เป็นเพียงแต่การสร้างหลักฐานขึ้นมาประกอบการซื้อทรัพย์สินเท่านั้น บริษัทผู้ซื้อไม่มีเจตนาจะให้มีการต่อเรือกันจริง

(3) มูลค่าที่โจทก์นำไปลงบัญชี โจทก์นำราคาตามสัญญาไปเปรียบเทียบกับราคาทางบัญชีของเติมโก้ซึ่งปรากฏว่าตรงกัน

(4) ราคาประกันภัยที่โจทก์นำไปประกันในราคาใกล้เคียงกับราคาที่โจทก์ซื้อมาและผู้รับประกันก็รับประกัน หลักฐานนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ โดยศาลให้เหตุผลว่าการกำหนดราคาเอาประกันนั้น คู่สัญญาประกันภัยสามารถตกลงวงเงินเอาประกันเท่าใดก็ได้เพียงแต่เกิดความเสียหายก็จะ

ชดใช้ให้ตามความเสียหายที่เกิดขึ้นจริงเท่านั้น ดังนั้น ราคาทรัพย์สินที่เอาประกันภัยจึงมิใช่ราคาตลาดของทรัพย์สินที่เอาประกัน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งผู้ซื้อในฐานะโจทก์และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

เรือชุดแรกที่บริษัทผู้ซื้อซื้อมาผ่านการใช้งานมาแล้ว 5 ปี โดยประมาณ ราคาต้นทุนทรัพย์สินตามบัญชียังมีราคาอยู่ที่ 221,934,959.44 บาท ซึ่งเป็นราคาที่บริษัทผู้ขายใช้วิธีการหักค่าเสื่อมเพื่อเป็นค่าใช้จ่ายทางภาษีโดยวิธีเส้นตรงในอัตราร้อยละ 10 ต่อปี ซึ่งเป็นวิธีหักค่าเสื่อมในอัตราต่ำอยู่แล้ว การที่บริษัทผู้ซื้อทรัพย์สินเรือชุดแรกในราคา 332,800,00 บาท จึงเป็นราคาสูงเกินปกติโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคำวินิจฉัยของศาล เนื่องจากบริษัท บิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด ไม่สามารถนำสืบให้ศาลเชื่อได้ว่าราคาตามสัญญาซื้อขายเป็นราคาตลาด หรือนำสืบที่มาของราคาซื้อขายเรือที่สูงกว่าราคาทางบัญชี การพิสูจน์กลับแสดงไปในทางที่ผู้เสียหายใช้ความเป็นบริษัทในเครือเดียวกัน ตกลงราคาซื้อขายในราคาสูง ซึ่งหากปล่อยให้เป็นไปตามประสงค์สัญญาซึ่งเป็นบริษัทในเครือเดียวกันแล้วนั้น ประเทศไทยย่อมสูญเสียรายได้จากธุรกรรมครั้งนี้ เนื่องจากบริษัทซื้อสามารถนำราคาซื้อที่สูงกว่าราคาตลาดไปตัดค่าเสื่อมในการคำนวณกำไรสุทธิได้ อันเป็นเหตุให้เสียภาษีน้อยลง ในขณะที่บริษัทผู้ขาย ไม่ต้องเสียภาษีจากการขายทรัพย์สิน และยังได้ใช้ผลขาดทุนที่กำลังจะครบ 5 รอบระยะเวลาบัญชี (ซึ่งจะกล่าวต่อไปในข้อ 3.1.2) อีกด้วย

3.1.2 ธุรกรรมที่โยกย้ายรายได้เพื่อนำมาตัดผลขาดทุน

เนื่องจากในการทำธุรกิจนั้น ผู้เสียหายอาจเกิดผลขาดทุนหลายรอบระยะเวลาบัญชีติดต่อกัน ซึ่งรัฐยอมให้นำผลขาดทุนนั้นมาใช้ได้ไม่เกิน 5 รอบระยะเวลาบัญชีที่บัญชีได้ไว้ในมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

“มาตรา 65 ตรี รายการต่อไปนี้ ไม่ให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิ

.....

(12) ผลเสียหายอันอาจได้กลับคืน เนื่องจากการประกันหรือสัญญาคุ้มครองใดๆ หรือผลขาดทุนสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีก่อนๆ เว้นแต่ผลขาดทุนสุทธิ ยกมาไม่เกินห้าปีก่อนรอบระยะเวลาบัญชีปีปัจจุบัน

.....”

ดังที่เห็นได้จากคดีตามคำพิพากษาฎีกาที่ 123/2540 เหตุผลอย่างหนึ่งที่เพิ่มโทษยอมขายเรือและทรัพย์สินให้แก่บริษัทผู้ซื้อซึ่งเป็นบริษัทในเครือถูก เนื่องจากเพิ่มโทษมีผลขาดทุนใกล้เคียง 5 รอบระยะเวลาบัญชีแล้ว เพิ่มโทษจึงตั้งราคาขายไว้สูงมาก เพื่อให้กำไรจากการขายเรือสามารถนำมาใช้หักผลขาดทุนได้ทั้งหมด อันเป็นผลให้เพิ่มโทษไม่ต้องนำเงินได้ดังกล่าวไปเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลอีก

3.1.3 ธุรกรรมที่สร้างราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด

การเลี่ยงภาษีลักษณะนี้ มีความมุ่งหมายในลักษณะเดียวกันวิธีการทำธุรกรรมเพื่อสร้างรายจ่ายในข้อ 3.1.1 เนื่องจากเป้าหมายสุดท้ายเพื่อลดปริมาณเงินได้สุทธิที่นำมาใช้ในการเสียภาษีเงินได้ซึ่งประมวลรัษฎากรได้กำหนดมาตรการเกี่ยวกับกรณีนี้ใน มาตรา 65 ทวิ (4)

“มาตรา 65 เงินได้ที่ต้องเสียภาษีตามความในส่วนนี้คือกำไรสุทธิซึ่งคำนวณได้จากรายได้จากกิจการ หรือเนื่องจากกิจการ ที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีหักด้วยรายจ่ายตามเงื่อนไขที่ระบุไว้ในมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตริ และรอบระยะเวลาบัญชีดังกล่าวให้มีกำหนดสิบสองเดือน เว้นแต่ในกรณีดังต่อไปนี้จะน้อยกว่าสิบสองเดือนก็ได้ คือ....

.....

(4) ในกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน โดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ย หรือมีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยนั้น ตามราคาตลาดในวันที่โอน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงิน.....

.....”

การที่มาตรา 65 ทวิ (4) ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินเงินได้เท่ากับราคาตลาดในกรณีที่การโอนทรัพย์สิน ให้บริการหรือให้กู้ยืมเงินได้กระทำขึ้นโดยไม่มีค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดนั้น เนื่องจากกฎหมายสันนิษฐานว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจัดตั้งขึ้นโดยมีความมุ่งหมายในการแสวงหาผลกำไร ดังนั้น การโอนทรัพย์สินจะต้องมีมูลค่าไม่ต่ำกว่าราคาตลาด ด้วยเหตุผลดังกล่าว การโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินจึงต้องทำในราคาที่มีกำไรและต้องไม่ต่ำกว่าราคาตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่อ้างเกี่ยวกับการสร้างราคาโอนต่ำกว่าราคาตลาด

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1259/2520 โจทก์ให้เช่าซื้อรถยนต์ในราคา 47,500-50,000 บาท แต่ทำหลักฐานอำพรางว่าขายไปในราคา 17,500 บาท จำนวนหนึ่งคัน และราคา 17,000 บาทอีก 222 คัน ดังนี้เป็นราคาต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจที่จะประเมินราคาใหม่ได้ตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 65 ทวิ (4)

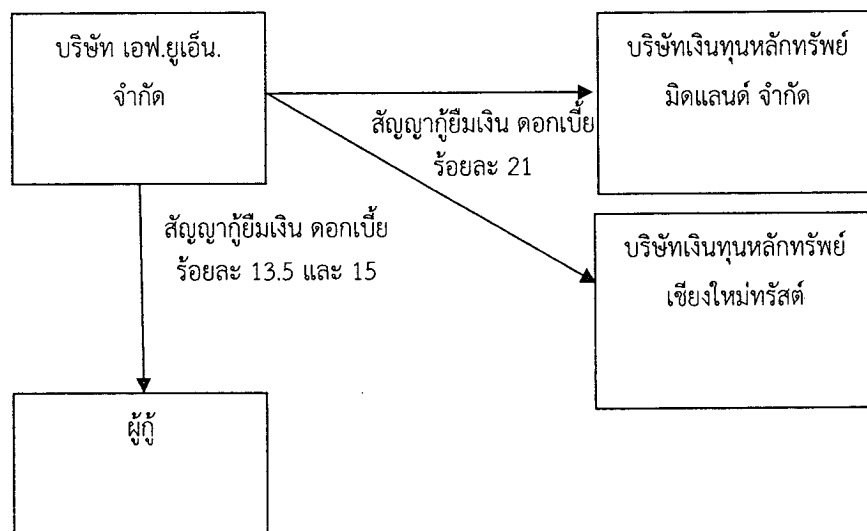
คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 222/2530 โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานอื่นใดมาแสดงให้เห็นถึงราคาขายที่แท้จริงเป็นเงินเท่าใด การที่เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรทำการประเมินรายได้จากการขายที่ดินของโจทก์เพื่อเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดินจึงชอบแล้ว

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8312/2540 โจทก์ขายห้องชุดต่ำกว่าราคาประเมินของเจ้าพนักงานที่ดิน จึงถือเป็นการต่ำกว่าราคาโดยไม่มีเหตุผลอันสมควรตามมาตรา 65 ทวิ (4) เจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจกำหนดราคาขายอสังหาริมทรัพย์ของโจทก์ตามราคาที่พึงได้รับการขายตามปกติตามราคาในวันที่โอน แต่ต้องไม่เกินจำนวนทุนทรัพย์ในการจดทะเบียนสิทธิและนิติกรรมในขณะที่มีการจดทะเบียนหรือจำนวนทุนทรัพย์ในการเรียกเก็บค่าธรรมเนียมตามประมวลกฎหมายที่ดิน แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า ตามมาตรา 49 ทวิ ประกอบมาตรา 65 ทวิ (4) มาถือเป็นราคาขายตามมาตรา 39 ได้

คำพิพากษาฎีกาที่ 8155/2540

โจทก์: บริษัท เอฟ.ยู.เอ็น. จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร



คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ประเมินภาษีเงินได้โจทก์ ประเภทรายรับดอกเบี้ย โดยประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาด ณ วันที่ให้กู้เท่ากับร้อยละ 15 ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร มิใช่ร้อยละ 21 ซึ่งเป็นอัตราเดียวกับดอกเบี้ยที่โจทก์จ่ายให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ผู้ให้กู้ เนื่องจากโจทก์มิใช่บริษัทที่บริษัทที่ได้รับอนุญาตให้ประกอบกิจการเงินทุนหลักทรัพย์จึงไม่มีสิทธิคิดอัตราดอกเบี้ยจากการให้บุคคลอื่นกู้ยืมเงินได้เกินกว่าร้อยละ 15 ต่อปี สรรพากรเห็นว่า กรณีที่โจทก์กู้ยืมมาในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 21 แต่นำมาให้กู้ในอัตราร้อยละ 13.5 และ 15 นั้น เป็นการกระทำที่ขัดต่อหลักในการดำเนินธุรกิจ และเป็นกรณีที่โจทก์ให้บุคคลอื่นกู้ยืมโดยคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

การประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาด ณ วันที่ให้กู้เท่ากับร้อยละ 15 โดยเจ้าพนักงานประเมินไม่ถูกต้อง เนื่องจากดอกเบี้ยตามราคาตลาดนั้นจะเท่ากับอัตราดอกเบี้ยเงินฝากประจำหนึ่งปีของธนาคารพาณิชย์ หากใช้ดอกเบี้ยสูงสุดที่ธนาคารพาณิชย์ปล่อยให้ลูกค้ากู้ยืมไม่ อัตราดอกเบี้ยที่ธนาคารพาณิชย์จ่ายให้แก่ผู้ฝากประจำซึ่งไม่เกินร้อยละ 12 ต่อปี การที่โจทก์ให้กู้ยืมเงินโดยคิดอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13.5 และ 15 จึงสูงกว่าดอกเบี้ยตามราคาตลาดแล้ว การอ้างนี้ไม่อาจทำให้ศาลเชื่อได้ โดยศาลให้เหตุผลว่าอัตราดังกล่าวเป็นอัตราที่ธนาคารซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินได้ให้แก่ผู้ฝากประจำ มิใช่อัตราที่ธนาคารเรียกจากผู้กู้ อัตราดังกล่าวจึงไม่ถือเป็นอัตราดอกเบี้ยตามราคาตลาดสำหรับการให้กู้ยืมเงิน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์ในฐานะผู้ให้
 กู้และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

การที่โจทก์ในฐานะผู้ให้กู้ ได้กู้เงินจากบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์โดยเสียดอกเบี้ยใน
 อัตราสูงถึงร้อยละ 21 ต่อปี จึงไม่มีเหตุผลที่โจทก์จะยอมให้บุคคลอื่นกู้ในอัตราดอกเบี้ยร้อยละ 13.5 ต่อปี
 โดยยอมขาดทุนดอกเบี้ยเป็นจำนวนมากเช่นนี้

ศาลเห็นว่า เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจประเมินดอกเบี้ยรับตามราคาตลาดใน
 วันให้กู้ยืมเงินได้ตามมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร โดยประเมินในอัตราเดียวกันกับดอกเบี้ยที่
 โจทก์ต้องจ่ายให้บริษัทเงินทุนหลักทรัพย์ดังกล่าว แต่เมื่อปรากฏว่าในชั้นพิจารณาอุทธรณ์ คณะกรรมการ
 พิจารณาอุทธรณ์ได้ลดอัตราดอกเบี้ยให้โจทก์คงเหลือร้อยละ 15 ต่อปี จึงเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

ในคดีนี้ผู้วิจัยเห็นด้วยการเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยของศาลที่ได้ยกหลักการ
 ดำเนินธุรกิจ ซึ่งผู้ประกอบการย่อมกระทำการใด ๆ เพื่อกำไรทางธุรกิจ การกู้ยืมเงินของโจทก์ซึ่งมี
 ต้นทุนสูงถึงร้อยละ 21 เพื่อมาปล่อยกู้ในอัตราต่ำกว่า อันเป็นเหตุให้โจทก์ต้องขาดทุนถึงร้อยละ 7.5
 และ ร้อยละ 6 ตามลำดับนั้น ย่อมขัดต่อหลักการดำเนินธุรกิจโดยทั่วไป อีกทั้งในคำพิพากษาก็ไม่พบว่า
 โจทก์ได้ประโยชน์อย่างอื่นเพิ่มเติมจากการปล่อยกู้ในอัตราต่ำตามข้อเท็จจริง

นอกจาก 3 กรณีที่ได้ยกตัวอย่างข้างต้นแล้ว ประมวลรัษฎากรยังมีมาตรการอื่น ๆ
 อีกมากมาย เช่น การประเมินราคาทุนสินค้านำเข้าตามมาตรา 65 ทวิ (7) หรือ มาตรการป้องกันการ
 เสี่ยงภาษีในลักษณะอิงกับรูปแบบ กรณีถือเป็นการส่งสินค้าออกไปต่างประเทศให้ถือเป็นการขาย
 มาตรา 70 ตรีแห่งประมวลรัษฎากร เป็นต้น

3.2 การทำธุรกรรมโดยใช้รูปแบบของสัญญาเพื่อการเสียภาษีต่ำที่สุด

ในส่วนนี้ข้อที่ศาลวินิจฉัยนั้นแตกต่างจากประเด็นในข้อ 3.1 เนื่องจากการวินิจฉัยในข้อ
 3.1 นั้น เป็นกรณีที่ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นเป็นผลทั้งทางแพ่งและได้รับการยอมรับในทางภาษีอากร
 แต่ถูกศาลภาษีวินิจฉัยเปลี่ยนแปลงเนื้อหาบางประการเพื่อประโยชน์แห่งการรัษฎากร แต่ในหัวข้อนี้ 3.2 นี้
 เป็นกรณีที่ธุรกรรมหรือการกระทำเป็นผลในทางแพ่งแต่ถูกปฏิเสธในทางภาษีอากร กล่าวคือถูกวินิจฉัย
 ว่าเป็นธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นเพื่อวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษี หรือ Sham Transaction

3.2.1 กฎหมายที่ศาลนำมาใช้ในการพิจารณาคดี

เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายว่าด้วยการจัดเก็บภาษีมิได้กำหนดการ
 พิจารณาขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดไว้ และไม่อาจ
 หาหลักเกณฑ์โดยเทียบเคียงตามบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้ได้ ทั้งไม่สามารถหาหลัก
 กฎหมายทั่วไปในเรื่องนั้น ๆ มาปรับใช้ได้ ดังนั้น เมื่อเกิดข้อพิพาทระหว่างกรมสรรพากรซึ่งเป็น
 หน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ศาลจึงต้องใช้หลักสุจริตตามมาตรา 5 แห่งประมวลรัษฎากร มา
 เพื่อประกอบการวินิจฉัยคดี

3.2.1.1 หลักสุจริต

(ก) แนวความคิดการใช้หลักสุจริตในกฎหมายมหาชน

หลักทฤษฎีเรื่องการใช้สิทธิโดยสุจริตมีที่มาจากเรื่องความสุจริต (la bonne foi หรือภาษาลาตินคือ bona fides) และยังได้รับอิทธิพลจากทฤษฎีทางสังคมที่ว่าสิทธิทั้งหลายจะต้องมีภาระหน้าที่ต่อสังคมก่อนเป็นอันดับแรก หลักเรื่องการใช้สิทธิโดยสุจริต จึงเป็นเรื่องว่าด้วยการควบคุมให้การใช้สิทธิเป็นไปโดยสอดคล้องกับภาระหน้าที่หรือบทบาทของสิทธินั้น ๆ อันเป็นการลดความเคร่งครัดหลักเรื่องเสรีภาพทางแพ่ง, หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา และหลักเสรีภาพในการแสดงเจตนา

หลักสุจริตจึงเป็นหลักที่พัฒนามาจากสาขากฎหมายเอกชน² เป็นหลักทั่วไปที่ครอบคลุมกฎหมายแพ่งทั้งระบบ ว่าด้วยความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ บุคคลภายใต้ระบบกฎหมายจะต้องประพฤติตนอย่างซื่อสัตย์และไว้วางใจต่อกัน ความประพฤติใดที่เป็นปฏิปักษ์ต่อความเป็นคนซื่อสัตย์และความไว้วางใจกันย่อมนับว่าเป็นการกระทำที่ไม่สุจริต ดังนั้นจะเห็นได้ว่า แม้ว่าเสรีภาพของปัจเจกชนเป็นเรื่องที่สำคัญ แต่ไม่เด็ดขาด และไม่ขึ้นกับความพอใจโดยอิสระหรือความต้องการส่วนตัวแต่เพียงฝ่ายเดียวของเจ้าของสิทธิเท่านั้น แต่ย่อมถูกจำกัดด้วยสิทธิและหน้าที่อันสุจริตด้วย และเนื่องจากเป็นแนวคิดที่มีความสมเหตุสมผลและมีความเป็นสากล³ ต่อมาหลักนี้ได้ถูกนำมาใช้ในคดีทางกฎหมายมหาชนด้วย ปัจจุบันนี้มีความเห็นพ้องต้องกันในวงการนิติศาสตร์ในตระกูลกฎหมายเยอรมันรวมทั้งสวิสและออสเตรียว่าหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจหรือหลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายที่สามารถใช้ได้กับกฎหมายทุกแขนง ทั้งกฎหมายมหาชนและเอกชน⁴ และเป็นบ่อเกิดของหลักเกณฑ์ความประพฤติทั้งปวงในระบบกฎหมาย เมื่อใดก็ตามที่ไม่มีกฎหมายจะปรับให้ต้องด้วยกรณี และไม่อาจหาหลักเกณฑ์โดยเทียบเคียงตามบทกฎหมายใกล้เคียงอย่างยิ่งมาปรับใช้ได้ ทั้งไม่สามารถหาหลักกฎหมายทั่วไปในเรื่องนั้น ๆ มาปรับใช้ได้ ดังนั้น หลักสุจริตย่อมเป็นที่พึ่งสุดท้ายในการปรับใช้กฎหมาย และเราย่อมจะอ้างหลักสุจริตมาปรับใช้แก่กรณีในฐานะเป็นหลักอันเป็นที่พึ่งสุดท้ายได้เสมอ

หลักเรื่องการใช้สิทธิไม่สุจริตปรากฏขึ้นครั้งแรกเมื่อกลางศตวรรษที่ 19 โดยคำพิพากษาของศาลฝรั่งเศส โดยผู้พิพากษา Jossierand ซึ่งเป็นผู้มีอิทธิพลเป็นอย่างมากต่อแนวความคิดนี้ได้กล่าวในคำพิพากษาว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริตเป็นการบิดเบือนการใช้สิทธิที่มีการกระทำโดยไม่สุจริต เป็นการกระทำที่มีลักษณะเป็นการตรงกันข้ามจุดประสงค์หรือเจตนารมณ์ของการรับรองสิทธินั้น”

นานาประเทศได้มีชื่อเรียกแตกต่างกันไป ดังเช่น

² สุเมธ ศิริคุณโชติ “ภาษีเงินได้จากการซื้อทรัพย์สิน” คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ รวบรวมบทความงานวิชาการประจำปีพ.ศ. 2549 ครั้งที่ 2 2550 โรงพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ หน้า 273

³ เรื่องเดียวกัน

⁴ ปรีดี เกษมทรัพย์, “หลักสุจริตคือหลักความซื่อสัตย์และความไว้วางใจ,” ใน หนังสือรวบรวมบทความอนุสรณ์งานพระราชทานเพลิงศพ รศ.ดร.สมศักดิ์ สิงห์พันธุ์ ป.ม.ท.ช., 21 มิถุนายน 2526

- (1) การใช้สิทธิไม่สุจริต หรือ l'abus de droit หรือ abuse of right ในประเทศฝรั่งเศส, สวิตเซอร์แลนด์ , ตุรกี และสเปน
- (2) การกระทำที่เป็นการแข่งขันชิงดีชิงเด่นทางไหวพริบ หรือ Acte d'emulation ในประเทศอิตาลี
- (3) การกระทำที่ขัดต่อศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือ Acte contraire aux bonnes moeurs ในประเทศออสเตรีย
- (4) การกระทำที่ขัดต่อหลักสุจริต หรือ Violation du principe de la bonne foi ในประเทศเยอรมัน

ในระบบซีวิลลอว์ (“civil law”) ได้นำหลักนี้ไปบัญญัติเป็นกฎหมาย เช่น มาตรา 2 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งสวิตเซอร์แลนด์ บัญญัติว่า “บุคคลทุกคนต้องสิทธิและปฏิบัติหน้าที่โดยสุจริต” และ วรรค 2 บัญญัติว่า “การใช้สิทธิโดยไม่สุจริตย่อมไม่ได้รับความคุ้มครองโดยกฎหมาย” , มาตรา 1295 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายออสเตรีย บัญญัติว่า “บุคคลใดใช้สิทธิโดยเจตนาขัดแย้งที่จะก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น จะต้องรับผิดชอบความเสียหายที่เกิดขึ้น” , มาตรา 833 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งอิตาลี บัญญัติว่า “ห้ามมิให้เจ้าของทรัพย์สินใช้ทรัพย์สินโดยมีเจตนาเพียงเพื่อกั่นแกล้งหรือก่อให้เกิดความเสียหายแก่บุคคลอื่น” , มาตรา 7 วรรค 2 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งสเปน บัญญัติว่า “กำหนดให้ศาลมีอำนาจที่จะกำหนดค่าเสียหายและสั่งให้ยุติความเสียหายที่เกิดจากการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต” , มาตรา 6 วรรค 1 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งรักร์ชแชมเวิร์ก บัญญัติว่า “กำหนดให้ศาลมีอำนาจที่จะกำหนดค่าเสียหายและสั่งให้ยุติความเสียหายที่เกิดจากการใช้สิทธิโดยไม่สุจริต” , มาตรา 1134 วรรค 3 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งฝรั่งเศส บัญญัติว่า “การกระทำตามสัญญาต้องกระทำโดยสุจริต” และ มาตรา 242 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งเยอรมัน บัญญัติว่า “ลูกหนี้มีหน้าที่ต้องปฏิบัติตามชำระหนี้โดยสุจริต ทั้งนี้ โดยพิเคราะห์ถึงปกติประเพณีด้วย”

การที่กฎหมายวางหลักสุจริตไว้ในฐานะเป็นหลักทั่วไปของประมวลกฎหมาย ก็ด้วยมุ่งหมายให้เป็นหลักพื้นฐานของระบบกฎหมาย โดยกำหนดหน้าที่แก่บุคคลทุกคนที่จะใช้สิทธิหรือปฏิบัติหน้าที่ของตนให้ต้องกระทำไปภายใต้มาตรฐานทางคุณค่าเดียวกัน คือ ด้วยความสุจริต อันเป็นมาตรฐานทางคุณค่าทางสังคมตามเกณฑ์ที่ยอมรับว่าสอดคล้องกับความคาดหมายโดยชอบของบุคคลที่รู้ผิดชอบชั่วดี และรู้จักเอาใจเขามาใส่ใจเราหรือตามมาตรฐานของวิญญูชนที่เกี่ยวข้องนั่นเอง ลักษณะการใช้สิทธิไม่สุจริตที่ประเทศได้บัญญัติเป็นกฎหมายไว้นั้น สามารถสรุปเป็น 6 ประการได้ดังต่อไปนี้

- (1) ความจงใจแกล้งทำให้เกิดความเสียหาย
- (2) หลักขาดประโยชน์ที่เหมาะสม
- (3) หลักทางเลือกที่จะไม่ก่อให้เกิดความเสียหาย
- (4) หลักความไม่ได้สัดส่วนอย่างแจ้งชัดระหว่างประโยชน์ที่ได้รับกับความเสียหายที่เกิดขึ้น
- (5) หลักความไม่สนใจต่อความมุ่งหมายแห่งสิทธิ
- (6) หลักความรับผิดชอบโดยละเมิดทั่วไป

บทลงโทษสำหรับการใช้สิทธิไม่สุจริตนั้น ประเทศส่วนใหญ่ไม่ได้กำหนดเอาไว้ แต่ศาลของแต่ละประเทศก็เลือกบทลงโทษและการชดเชยค่าเสียหายที่เหมาะสมเพื่อยุติหรือแก้ไขความเสียหายที่เกิดขึ้นจากการใช้สิทธิไม่สุจริต ซึ่งโดยส่วนใหญ่ศาลจะกำหนดค่าเสียหายทางแพ่ง แต่บางกรณีก็อาจกำหนดโทษทางอาญาหรือการใช้เรื่องความเป็นโมฆะแก่นิติกรรมสัญญาแล้วแต่กรณี

(ข) หลักสุจริตตามมาตรา 5 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

“มาตรา ๕ ในการใช้สิทธิแห่งตนก็ดี ในการชำระหนี้ก็ดี บุคคลทุกคนต้องกระทำโดยสุจริต”

“หลักสุจริต” ในฐานะที่เป็นหลักทั่วไปแห่งระบบกฎหมายในประเทศไทย มีความสัมพันธ์กับบทกฎหมายอื่น ๆ รวมถึงกฎหมายภาษีอากร ดังนี้

(1) หลักสุจริตเป็นบทบังคับ (is cogens) หลักสุจริตในฐานะเป็นบทกฎหมายบังคับ ที่เป็นแกนสำคัญของระบบกฎหมายเป็นแกนของหลักจริยธรรมของกฎหมาย

(2) หลักสุจริตเป็นบทยุติธรรม (ius aequum) หลักสุจริตยังมีฐานะเป็นหลักสำคัญของบทกฎหมายยุติธรรมซึ่งแทรกซึมอยู่ในบทกฎหมายและนิติสัมพันธ์ทั้งปวง ทั้งนี้เนื่องจากถ้อยคำที่ใช้ในมาตรา 5 ว่าด้วยหลักสุจริตนั้นเป็นถ้อยคำที่มีความหมายกว้าง ยืดหยุ่น และเป็นนามธรรม มีความหมายเชิงคุณค่าที่ตั้งอยู่บนความคาดหมายทางสังคมและอาจมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันได้ตามกาลเทศะ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง เปิดช่องให้มีการให้เหตุผล ชั่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียประกอบการพิจารณาได้เสมอ จึงเป็นบทกฎหมายที่เปิดช่องให้ผู้พิพากษาสามารถนำมาปรับใช้แก่กรณีทั้งหลายโดยวางหลักเกณฑ์เสริมให้ต้องด้วยกรณีได้อย่างกว้างขวาง ทั้งในแง่ที่เป็นการกำหนดภาระหรือให้คุณหรือความคุ้มครองแก่คู่กรณีตามเหตุผลของเรื่องแต่ละเรื่อง

นอกจากนี้หลักสุจริตยังมีบทบาทสำคัญในการเสริมบทกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์ที่ไม่บริบูรณ์หรือขาดตกบกพร่องหรือไม่เหมาะสมแก่กรณีเฉพาะบางกรณีให้มีเนื้อหาสมบูรณ์หรือเหมาะสมแก่กรณีอย่างยิ่ง หรือช่วยให้การจัดลำดับความสำคัญ หรือแบ่งภาระความเสี่ยงให้สอดคล้องกับความคาดหมายตามเหตุผลของเรื่องได้ด้วย ในทางกลับกันกับหลักสุจริตในฐานะที่เป็นบทยุติธรรมย่อมอาจใช้ไปในทางจำกัดขอบเขต หรือเนื้อหาของบทกฎหมายหรือนิติสัมพันธ์เฉพาะเรื่องให้มีได้หรือเป็นผลได้เพียงเท่าที่ไม่ขัดต่อหลักสุจริต หรือจะช่วยในการปรับปรุงเนื้อหาแห่งสิทธิหน้าที่หรือนิติสัมพันธ์ให้เหมาะสมแก่กรณีโดยสอดคล้องกับหลักสุจริตก็ได้ด้วย

จะเห็นได้ว่าผลทางกฎหมายของหลักสุจริตอาจมีได้หลายทางโดยไม่ตายตัว และย่อมขึ้นอยู่กับ การชั่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียในกรณีเฉพาะเรื่องแต่ละเรื่อง และโดยที่หลักสุจริตเป็นบทกฎหมายยุติธรรม และขณะเดียวกันก็เป็นบทบังคับ ดังนั้นจึงเป็นหลักกฎหมายที่เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งแม้คู่กรณีมิได้ยกขึ้นต่อสู้หรือกล่าวอ้างในคดี ศาลย่อมยกขึ้นพิจารณาได้เอง (มาตรา 142 (5) แห่งประมวลวิธีพิจารณาคriminal) ความแพ่ง)

(3) หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไป (ius generale)

โดยที่หลักสุจริตเป็นหลักกฎหมายทั่วไป ดังนั้น ในกรณีที่มีบทกฎหมายพิเศษที่ต้องด้วยกรณีนั้น ๆ ก็ต้องปรับใช้บทพิเศษแก่กรณีก่อนตามหลักกฎหมายพิเศษ ย่อมมาก่อนกฎหมายทั่วไป ต่อเมื่อไม่มีบทเฉพาะหรือบทพิเศษจะปรับใช้ให้ต้องด้วยกรณีแล้วจึงหันมาปรับใช้หลักสุจริต แต่อย่างไรก็ดี การใช้สิทธิต่าง ๆ ต้องชอบด้วยหลักสุจริตด้วย

(ค) หลักสุจริตกับการตีความเจตนาและการตีความสัญญา

การตีความเจตนา (มาตรา 171 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) และการตีความสัญญา (มาตรา 368 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์) มุ่งค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี หรืออุดช่องว่างแห่งเจตนา ส่วนหลักสุจริตเป็นหลักเกณฑ์ที่กำหนดมาตรฐานนิติสัมพันธ์กำหนดมาตรฐานการใช้สิทธิซึ่งไม่ขึ้นกับเจตนาของคู่กรณีและย่อมมีผลใช้แก่กรณีที่ไม่ใช่นิติกรรมด้วย ตามปกติการจะพิเคราะห์ว่านิติสัมพันธ์ระหว่างคู่กรณีสอดคล้องหรือขัดต่อหลักสุจริตหรือไม่ จำเป็นต้องอาศัยการตีความเจตนาเพื่อให้รู้ถึงเจตนาที่แท้จริงของผู้เกี่ยวข้องเสียก่อน ในกรณีที่ไม่อาจรู้แน่ได้ว่าคู่กรณีมีเจตนาแท้จริงอย่างไร เช่น ตีความแล้วได้ความไม่แน่ชัดว่าในระหว่างความเป็นไปได้หลายทางนั้น คู่กรณีจะมีเจตนาไปในทางใด ในกรณีเช่นนี้ก็จำเป็นต้องอาศัยหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็นเครื่องช่วย โดยคำนึงถึงลักษณะปกติประเพณีทางการค้า ซึ่งในขั้นนี้หลักสุจริตย่อมจะเข้ามามีบทบาทในการตีความเจตนาหรือตีความสัญญานั้น ๆ ได้ แต่ก็อาจกล่าวได้ว่าการตีความสัญญาเป็นเรื่องที่มุ่งจะค้นคว้าหาเนื้อหาแห่งเจตนาของคู่กรณีเป็นหลัก ในขณะที่การปรับใช้หลักสุจริตนั้นมุ่งเล็งต่อการแสวงหาเกณฑ์มาตรฐานความประพฤติในกรณีนั้น ๆ เป็นสำคัญ

การใช้หลักสุจริตเพื่อวินิจฉัย Sham Transaction ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่ากรณีดังกล่าวยิ่งสร้างปัญหาความไม่สอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียหายในประเด็นความไม่ชัดเจนแน่นอนในภาระภาษี เนื่องจากหลักสุจริตเป็นหลักการที่อิงกับดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัย ดังนั้นผลการวินิจฉัยย่อมแปรเปลี่ยนไปตามผู้ทำการวินิจฉัย ด้วยเหตุผลดังต่อไปนี้

(1) แม้ว่าหลักสุจริตจะมีฐานะเป็นบทกฎหมายบังคับ แต่ก็มี ความหมายที่กว้างและเป็นนามธรรม อันมีความหมายเชิงคุณค่าที่ตั้งอยู่บนความคาดหมายทางสังคมและอาจมีหลักเกณฑ์แตกต่างกันได้ตามกาลเทศะ และบุคคลที่เกี่ยวข้อง อีกทั้งยังเปิดช่องให้มีการให้เหตุผล ชั่งน้ำหนักประโยชน์ได้เสียประกอบการพิจารณาได้เสมอ ลักษณะดังกล่าวนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนแน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อสิทธิของผู้เสียหาย

(2) การวินิจฉัยภาระภาษี ศาลจำเป็นต้องรู้ถึงเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเพื่อวินิจฉัยประเภทของธุรกรรมเสียก่อน ซึ่งในกรณีที่เจตนาที่แท้จริงนั้นสามารถตีความไปได้หลายทาง ศาลจะนำหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็นเครื่องช่วยในการตีความ โดยคำนึงถึงลักษณะปกติประเพณีทางการค้า ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่าเนื่องจากลักษณะปกติประเพณีทางการค้าสามารถเป็นไปได้หลายทางตามดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัยธุรกรรม ดังนั้นการกระทำในลักษณะนี้ย่อมก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อสิทธิของผู้เสียหาย เช่นเดียวกับ (1)

(3) หลักสุจริตไม่มีบทลงโทษที่แน่นอน และไม่มีบทกำหนดว่าหลักสุจริตต้องนำมาใช้เมื่อใด

3.2.1.2 การแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง

สำหรับแนวความคิดของการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางเพื่อป้องกันมิให้มีการแสดงเจตนาหลงเพื่อทำนิติกรรมจึงบัญญัติให้นิติกรรมดังกล่าวตกเป็นโมฆะ โดยประสงค์จะรับรองความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาอันแท้จริง และเพื่อคุ้มครองบุคคลภายนอก ผู้ทำการโดยสุจริตมิให้ต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาเช่นว่านั้น

(ก) การแสดงเจตนาหลง

บทบัญญัติ มาตรา 155 วรรคแรกแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติไว้ว่า

“การแสดงเจตนาหลงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะ แต่จะยกขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต และต้องเสียหายจากการแสดงเจตนาหลงนั้นมิได้”

(1) ความหมายของเจตนาหลง

การแสดงเจตนาหลง ได้แก่ การที่ผู้แสดงเจตนาได้สมรู้หรือสมคบกับคู่กรณีอีกฝ่ายที่เป็นผู้รับการแสดงเจตนา ไม่ว่าจะแต่ละฝ่ายจะมีจำนวนเท่าใดก็ตามโดยการสร้างแสดงเจตนาออกมาโดยเจตนาที่ปรากฏไม่ตรงกับเจตนาแท้จริงเพื่อให้เกิดนิติกรรม โดยที่ไม่มีวัตถุประสงค์จะให้เกิดเป็นนิติกรรมนั้นแต่อย่างใด เพียงแต่จุดประสงค์ที่แท้จริงนั้นก็คือ เป็นการทำนิติกรรมหลอกลวงขึ้นเพื่อลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจ ผิดว่ามีนิติกรรมนั้นซึ่งโดยแท้จริงแล้วนิติกรรมที่คู่กรณีทั้ง 2 ฝ่ายทำขึ้นนั้นไม่มีอยู่เลย (คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 424/2526) แต่ถ้ามีการแสดงเจตนาทำนิติกรรมกันอย่างแท้จริงโดยไม่มีการทำให้ผู้ใดหลงผิดก็ถือว่าไม่มีการแสดงเจตนาหลง ตัวอย่างเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1354/2530 การที่จำเลยที่ 1 ไปขอกู้ยืมเงินจากบุคคลภายนอกแต่บุคคลภายนอกไม่เชื่อถือฐานะของจำเลยที่ 1 โดยจะให้กู้เฉพาะบริษัทเงินทุนหรือบริษัทเงินทุนหลักทรัพย์เท่านั้น จำเลยที่ 1 จึงขอร้องให้โจทก์ไปทำการกู้เงินจากบุคคลภายนอกมาให้จำเลยที่ 1 กู้อีกทอดหนึ่ง โดยจำเลยที่ 1 ได้ออกตัวสัญญาใช้เงินให้โจทก์ยึดถือไว้วันนั้น ตัวสัญญาใช้เงินที่จำเลยที่ 1 ออกให้โจทก์ดังกล่าวหาใช่การออกด้วยการแสดงเจตนาหลงตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 118 (มาตรา 155 ใหม่) วรรคหนึ่งแต่อย่างใดไม่ แต่เป็นการออกตัวสัญญาใช้เงินเพื่อชำระหนี้เงินกู้ที่จำเลยที่ 1 กู้ไปจากโจทก์ จำเลยที่ 1 จึงต้องรับผิดชอบชำระหนี้ตามตัวสัญญาใช้เงินแก่โจทก์ จำเลยที่ 1 หาได้มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับ บุคคลภายนอกในหน้ดังกล่าวไม่

(2) ผลของการแสดงเจตนาลวง

ผลของการแสดงเจตนาลวงมาตรา 155 วรรคแรก บัญญัติให้ การแสดงเจตนาลวงโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งเป็นโมฆะเสียเปล่ามาแต่เริ่มแรก

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1486/2518 บริษัทโจทก์ต้องการเพียงให้ได้รับใบฝากเงินประจำในนามบริษัทโจทก์ไปแสดงต่อกระทรวงเศรษฐกิจ แต่บริษัทโจทก์ไม่มีเงินผู้จัดการธนาคารจำเลยจึงแนะนำให้บริษัทโจทก์ทำสัญญากู้ยืมเงินเบิกเกินบัญชีเสียก่อน เสร็จแล้วให้ส่งจ่ายเงินจำนวนนี้แก่บริษัทโจทก์ แล้วธนาคารจำเลยได้ออกใบรับฝากเงินประจำให้แก่บริษัทโจทก์ เช่นนี้ เห็นได้ว่า บริษัทโจทก์และธนาคารจำเลยมิได้ตั้งใจให้ผูกพันกันตามเอกสารสัญญากู้ยืมเงินเกินบัญชี และตามสัญญารับฝากเงินประจำแต่อย่างใด แต่เป็นการที่บริษัทโจทก์และธนาคารจำเลยแสดงเจตนาอันไม่แท้จริงทำสัญญาฝากและถอนเงินต่อกันเพื่อหลอกลวงผู้อื่น การแสดงเจตนาในกรณีเช่นนี้ย่อมตกเป็นโมฆะ ไม่มีผลทางกฎหมาย บริษัทโจทก์จึงฟ้องเรียกเงินฝากนั้นจากธนาคารจำเลยไม่ได้

(ข) นิติกรรมอำพราง

บทบัญญัติ มาตรา 155 วรรคสองแห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ บัญญัติว่า

“ถ้าการแสดงเจตนาลวงตามวรรคหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอื่น ให้นำบทบัญญัติของกฎหมายอันเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางมาใช้บังคับ”

จากความในบทบัญญัตินี้จะเห็นได้ว่าการแสดงเจตนาทำนิติกรรมอำพรางมีส่วนเกี่ยวกับการแสดงเจตนาลวงด้วย แต่จะแตกต่างตรงที่ในเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นประกอบด้วยนิติกรรมสองฉบับเข้ามาเกี่ยวข้อง

กรณีที่จะถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพรางนั้นจะต้องประกอบด้วยกรกระทำในลักษณะดังต่อไปนี้

(1) คู่กรณีทำนิติกรรมขึ้นสองฉบับ ซึ่งมีเนื้อหาข้อความแตกต่างกัน

(2) นิติกรรมอันหนึ่งทำขึ้นโดยเปิดเผยต่อบุคคลภายนอก แต่เกิดขึ้นจากการแสดงเจตนาลวง โดยสมรู้กันระหว่างคู่กรณีเพื่อปิดบังนิติกรรมอีกอันหนึ่ง

(3) นิติกรรมอีกอันหนึ่งหรือนิติกรรมที่ถูกปกปิดเป็นนิติกรรมที่ทำขึ้นตามเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี แต่สงวนไว้เป็นความลับ รู้กันเฉพาะระหว่างคู่กรณีเท่านั้น

กรณีที่มีใช่เป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง

(1) กรณีที่ในขั้นแรกคู่กรณีตกลงกันอย่างหนึ่ง แต่ในที่สุดเวลาเข้าทำนิติกรรมลับตกลงกันอีกอย่างหนึ่ง โดยต้องการให้ข้อตกลงอย่างหลังนี้มีผลบังคับกันจริง ๆ กรณีเช่นนี้ไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

มีคดีจำนวนมากที่คู่ความอ้างว่าเป็นการแสดงเจตนาลวงหรือเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง แต่ศาลยังฟังข้อเท็จจริงว่าไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง แต่เป็นเรื่องที่คู่กรณีมีเจตนาแท้จริงที่จะผูกพันกันตามที่แสดงเจตนาออกนั้นจริง ๆ ก็ต้องบังคับตามที่ตกลงกันนั้น เพราะคู่กรณีทำนิติกรรมขึ้นโดยมิได้มีเจตนาจะปกปิดนิติกรรมอันใดอันหนึ่งเลย แต่เมื่อถึงเวลาทำนิติกรรมเกิดเห็นว่าหลักฐานจะไม่มั่นคงหรือเกิดความไม่ไว้วางใจกันขึ้น จึงได้ตกลงทำนิติกรรมเป็นรูปใหม่ เพื่อผูกมัดคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งให้มั่นคง ทั้งนี้เพื่อความสะดวก หากจะต้องมีการฟ้องร้องบังคับคดีกันในภายหลัง เช่นนี้เป็นเรื่องที่คู่กรณีเปลี่ยนเจตนาเดิมเสียแล้ว กล่าวคือ คู่กรณีมีเจตนาผูกพันกันตามนิติกรรมที่ทำขึ้นใหม่อย่างแท้จริงเพียงอันเดียวมิได้มีการปกปิดหรืออำพรางนิติกรรมอันใด จึงไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

กรณีดังกล่าวมีปัญหาเข้าสู่ศาลมาก และศาลฎีกาก็ได้พิพากษาไว้เป็นบรรทัดฐาน ดังหลักการข้างต้น คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 348/2479, 267/2480, 1255/2491, 606/2500, 339/2502, 288/2503, 384/2504, 956/2519, 2802/2522, 1128/2523, 102/2525, 1576/2525, 3147/2527, 1523-1524/2528, 3959/2528, และ 69/2533

(2) กรณีที่ทำนิติกรรมอันหลังขึ้นเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงข้อความนิติกรรมอันแรก

ดังที่ได้กล่าวมาแล้วว่า กรณีที่จะเป็นเรื่องนิติกรรมอำพรางได้นั้นจะต้องพิจารณาจากเจตนาของคู่กรณีในขณะทำนิติกรรมทั้งสองเป็นสำคัญ ถ้าปรากฏว่าในขณะทำนิติกรรม คู่กรณีมิได้มีเจตนาทำนิติกรรมที่เปิดเผยอันหนึ่งขึ้นเพื่อปิดบังอำพรางนิติกรรมลับอีกอันหนึ่งซึ่งต้องการบังคับกันจริงย่อมไม่ถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง ดังนั้น การที่คู่กรณีได้ทำนิติกรรมอันหนึ่งโดยเปิดเผย แล้วต่อมาคู่กรณีนั้นได้ตกลงทำนิติกรรมอีกอันหนึ่งเพื่อแก้ไขเปลี่ยนแปลงเงื่อนไขหรือข้อความในนิติกรรมอันแรก จึงไม่ถือว่าเป็นเรื่องนิติกรรมอำพราง นิติกรรมที่ทำขึ้นภายหลังหาใช่นิติกรรมที่ถูกอำพราง ซึ่งคู่กรณีประสงค์จะสงวนเป็นความลับไม่ หากแต่เป็นนิติกรรมอันใหม่ที่คู่กรณีประสงค์จะผูกพันกันอย่างแท้จริง และโดยเปิดเผยเช่นกัน

จากหลักข้างต้นอาจตั้งข้อสังเกตได้ว่า แม้คู่กรณีจะทำนิติกรรมขึ้นสองอัน แต่ถ้าในขณะที่ทำนิติกรรมทั้งสองนั้น คู่กรณีทำขึ้นด้วยความสมัครใจ ประสงค์จะผูกพันสัมพันธ์กันตามนิติกรรมนั้น ๆ โดยมิได้มีเจตนาลวงเข้ามาเกี่ยวข้องด้วยแล้ว กรณีดังกล่าวจึงไม่ใช่เรื่องนิติกรรมอำพราง

สรุปได้ว่า แม้คู่กรณีจะได้ทำนิติกรรมขึ้นสองอัน หากปราศจากเสียซึ่งเจตนาลวงนิติกรรมใดนิติกรรมหนึ่งแล้ว กรณีดังกล่าวหาใช่เรื่องนิติกรรมอำพรางไม่ เพราะคู่กรณีทำนิติกรรมขึ้น 2 ครั้ง โดยมิได้มีเจตนาให้นิติกรรมอันหนึ่งอำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง

ผลของการทำนิติกรรมอำพราง

จากบทบัญญัติมาตรา 155 วรรคสอง อันเกี่ยวกับนิติกรรมอำพรางโดยตรงนั้น จะต้องพิจารณาประกอบกับหลักเกณฑ์ของบทบัญญัติมาตรา 155 วรรคแรก อันเกี่ยวกับนิติกรรมอันเกิดจากการแสดงเจตนาลวงด้วย เพราะการทำนิติกรรมอำพรางนั้นเกิดจากการแสดงเจตนาลวงอย่างหนึ่ง ด้วยเหตุนี้จึงก่อให้เกิดผลต่าง ๆ ดังนี้

(1) ผลต่อนิติกรรม

เมื่อนิติกรรมอันหนึ่งทำขึ้นเพื่ออำพรางนิติกรรมอีกอันหนึ่ง นิติกรรมอันแรกย่อมเป็นการแสดงเจตนาหลงด้วยสมรู้กันระหว่างคู่กรณีที่จะไม่ผูกพันตามเจตนาที่แสดงออกมานั้น นิติกรรมอันแรกที่ปรากฏออกมานั้นย่อมตกเป็นโมฆะ ส่วนนิติกรรมอันหลังที่ถูกอำพรางไว้โดยนิติกรรมอันแรก ต้องบังคับตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมที่ถูกอำพรางไว้ซึ่งจะสมบูรณ์หรือไม่เพียงใดก็แล้วแต่บทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมอันหลังนี้

เจตนาหลงที่แสดงออกมาโดยสมรู้กับคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่งย่อมตกเป็นโมฆะ ไม่ว่านิติกรรมอีกอันหนึ่งถูกปกปิดไว้หรือไม่ก็ตาม เหตุนี้การนำสืบพยานตามข้ออ้างของโจทก์จึงเป็นการนำสืบทำลายข้อความในเอกสารว่าสัญญาที่ระบุไว้ในเอกสารนั้นไม่สมบูรณ์ ตามความในประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่ง มาตรา 94 วรรค 2 ซึ่งไม่ห้ามในการที่โจทก์จะนำสืบพยานบุคคลตามฟ้องโจทก์นั้น (เทียบคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 295/2508)

(2) ผลต่อบุคคลภายนอก

การที่นิติกรรมหลงตกเป็นโมฆะใช้ไม่ได้ในระหว่างคู่กรณีนั้น อาจทำให้บุคคลภายนอกผู้ไม่รู้เห็นด้วย หลงเชื่อตามนิติกรรมหลงที่ปรากฏทำให้เกิดความเสียหายขึ้นได้ จึงเป็นการสมควรที่กฎหมายจะต้องเข้าช่วยป้องกันบุคคลภายนอกผู้กระทำการโดยสุจริต ไม่ให้เกิดการเสียหายเนื่องจากนิติกรรมหลง หลักคุ้มครองสำหรับบุคคลภายนอกในกฎหมายของประเทศต่าง ๆ ได้แก่การที่คู่กรณีไม่อาจยกเอาความเป็นโมฆะของนิติกรรมหลงขึ้นเป็นข้อต่อสู้บุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริต (และต้องเสียหายแต่นิติกรรมหลงนั้น) หมายความว่า แม้นิติกรรมอำพรางจะไม่สมบูรณ์ก็ตาม แต่ในส่วนที่เกี่ยวกับบุคคลภายนอกผู้ทำการโดยสุจริต คู่กรณีจะยกความไม่สมบูรณ์นั้นเป็นข้อต่อสู้ไม่ได้ ดังเช่นที่บัญญัติไว้ในมาตรา 155 วรรคแรก

หลักกฎหมายว่าด้วยเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางนี้ เนื่องจากเป็นกรณีที่ผู้แสดงเจตนาไม่มีความประสงค์จะให้เกิดเป็นนิติกรรม แสร้งแสดงเจตนาออกมาโดยเจตนาที่ปรากฏไม่ตรงกับเจตนาแท้จริงเพื่อให้เกิดนิติกรรมเพื่อลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจ ดังนั้น ศาลจึงใช้หลักกฎหมายนี้วินิจฉัยในเบื้องต้นก่อนว่าธุรกรรมต้องสงสัยนี้เป็นธุรกรรมแท้จริงที่ผู้เสียหายสร้างขึ้นเพื่อผูกนิติสัมพันธ์หรือไม่ ซึ่งหากวินิจฉัยว่า ธุรกรรมต้องสงสัยเกิดขึ้นโดยเจตนาหลงหรือเป็นนิติกรรมอำพรางแล้ว ศาลมีหน้าที่ต้องค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญา และภาระภาษีย่อมเป็นไปตามเจตนาที่แท้จริงที่คู่สัญญามุ่งหวัง

เนื่องจากขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียหายในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มุ่งศึกษานั้น เป็นกรณีที่ผู้เสียหายมีเจตนาที่แสดงออกมาตรงกับเจตนาภายในเพื่อมุ่งผูกนิติสัมพันธ์ดังที่ตนได้แสดงออกมา แต่ประเด็นที่ต้องพิจารณาคือ ธุรกรรมที่ผู้เสียหายสร้างขึ้นนั้น เป็นธุรกรรมที่มุ่งผลทางภาษีเป็นหลักมากกว่าวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ รัฐจะยอมรับหรือปฏิเสธนั้น มีขอบเขตเพียงใด อย่างไร ดังนั้น หลักกฎหมายว่าด้วยเจตนาหลงและนิติกรรมอำพราง จึงไม่สามารถนำมาพิจารณาในขั้นนี้ได้

3.2.2 บทบาทการใช้อำนาจไต่สวนของผู้พิพากษาในคดีภาษี

3.2.2.1 ความเบื้องต้น

วิธีพิจารณาคดีภาษีอากร เป็นไปตามพระราชบัญญัติจัดตั้งศาลภาษีอากร และวิธีพิจารณาคดีภาษีอากร พ.ศ. 2528 ประกอบกับมาตรา 17 กำหนดให้ในกรณีที่ไม่มีบทบัญญัติและข้อกำหนดให้นำบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งมาใช้โดยอนุโลมได้ จะเห็นได้ว่าศาลใช้วิธีการของระบบกล่าวหา เพื่อการค้นหาความจริงโดยผู้พิพากษาจะวางตัวเป็นกลางและทำหน้าที่คล้ายกรรมการกำกับให้คู่ความดำเนินกระบวนการวิธีการตามกฎหมาย และคู่ความมีหน้าที่กล่าวอ้างและพิสูจน์โดยศาลจะไม่ค่อยแทรกแซงในการสืบหาความจริง การรับฟังพยานหลักฐานค่อนข้างยืดหยุ่นกว่าวิธีพิจารณาความแพ่งทั่วไป แต่ก็ยังอยู่บนพื้นฐานของวิธีพิจารณาความแพ่ง ศาลยังมีอำนาจสั่งสืบพยานหลักฐานเพิ่มเติมนอกจากที่คู่ความยกขึ้นอ้างได้อย่างเข้มข้น แม้ในทางปฏิบัติ ศาลมักมีบทบาทในลักษณะนี้ค่อนข้างน้อยซึ่งส่วนใหญ่คงเป็นเพราะมีความเสี่ยงที่ศาลอาจถูกกล่าวโทษว่าไม่เป็นกลางได้

ในส่วนการทำคำพิพากษานั้น เป็นหัวใจหรือเป็นข้อที่จะแสดงความสามารถ ความรู้ และความรับผิดชอบของผู้พิพากษาซึ่งคำพิพากษาจะแสดงถึง⁵

- (1) ความรอบคอบในการพิจารณาพิพากษาคดีของท่านผู้นั้น
- (2) ความรู้ความสามารถในข้อกฎหมาย
- (3) ความเอาใจใส่ในคดีที่ได้รับมอบหมาย
- (4) มีความกว้างขวางในการใช้กฎหมายทั้งส่วนสารบัญญัติและวิธี

บัญญัติอย่างไร

คำพิพากษาของศาลภาษีอากรต้องอยู่ภายในกรอบมาตรา 141 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งซึ่งบัญญัติไว้ว่า “คำพิพากษาหรือคำสั่งของศาลให้เป็นหนังสือและต้องกล่าวหรือแสดง.....

- (4) เหตุผลแห่งคำวินิจฉัยทั้งปวง
- (5) คำวินิจฉัยของศาลในประเด็นแห่งคดีตลอดทั้งคำอุทธรณ์

นิยม

.....”

ความสำคัญของคำพิพากษานั้นจะอยู่ที่ (4) และ (5) คือเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยและคำวินิจฉัยในประเด็นแห่งคดี ซึ่งเหตุผลแห่งคำวินิจฉัยนั้นถ้าเป็นเหตุผลในการฟังข้อเท็จจริงก็ต้องเป็นข้อเท็จจริงที่เข้ามาสู่สำนวนตามวิธีพิจารณาซึ่งต้องไปพิจารณาประกอบกับบทบัญญัติในมาตรา 142 ในเรื่องคำพิพากษาต้องไม่ออกนอกฟองนอกประเด็น ส่วนเหตุผลในข้อกฎหมายนั้นก็ต้องเป็นเหตุผลตามหลักกฎหมายและในสองประการนี้ต้องอยู่ในประเด็นแห่งคดีและชัดเจนพอที่จะให้ผู้ปฏิบัติเข้าใจได้ เพราะฉะนั้นเหตุผลต้องมีให้ปรากฏชัดเจน

⁵ อุดม เพื่อฟัง, คำอธิบาย ประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความแพ่งภาค 1 ตอน 2, (สำนักอบรมศึกษากฎหมายแห่งเนติบัณฑิตยสภา, 2550) น. 129

3.2.2.2 การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา

ระบบของศาลนั้น ถูกสร้างขึ้นภายใต้แนวความคิดที่ว่าผู้พิพากษาเป็นอิสระในการใช้ดุลพินิจเพื่อตัดสินคดีโดยไม่ต้องคำนึงว่าคำตัดสินนั้นจะกระทบกับความมั่นคงหรืออำนาจของตนหรือไม่ ซึ่งการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษานั้น กฎหมายมิได้กำหนดขอบเขตหรือเงื่อนไขไว้ เพียงแต่ผู้พิพากษาต้องใช้ดุลพินิจอย่างสุจริต ซึ่งหลักความสุจริตก็กว้างขวางเป็นอย่างมาก อาจารย์ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล ได้ให้ข้อสังเกตที่ควรคำนึงถึงในการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาไว้ดังต่อไปนี้⁶

- (1) การใช้หลักสุจริตจะต้องมีขอบเขตที่เหมาะสม ถูกต้อง ชอบธรรม เพื่อให้เกิดความยุติธรรมที่สูงสุดและแท้จริง แต่ไม่ใช่เป็นการใช้ดุลพินิจตามอำเภอใจ
- (2) ผู้พิพากษาจะต้องไม่ใช่หลักสุจริตในการตัดสินคดีจนพร่ำเพรื่อจนไม่สามารถควบคุมการใช้ดุลพินิจของตนได้
- (3) ผู้พิพากษาจะใช้หลักสุจริตในลักษณะที่มีความจำเป็นเพื่อผ่อนคลายความเคร่งครัดแข็งกระด้าง และความไม่เป็นธรรมของสัญญา
- (4) การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาจำต้องใช้ด้วยความระมัดระวังและรอบคอบด้วยจิตใจที่เป็นธรรมโดยใช้เหตุผลให้ชัดเจนและเหมาะสม
- (5) ผู้พิพากษาผู้ใช้อดุลพินิจจะต้องมีความรู้ความสามารถ ประสบการณ์ วิจารณ์ญาณ ความรอบรู้ ในการศึกษาวิเคราะห์ประเด็นปัญหาเพื่อที่จะชี้ให้เห็นประเด็นต่าง ๆ แล้วอธิบายให้เห็นประเด็นปัญหาได้

จากการศึกษาการวินิจฉัยของศาลนั้น อิงจากข้อเท็จจริงที่คู่ความนำขึ้นสู่ศาล และตามข้อกฎหมายที่เกี่ยวข้อง โดยศาลใช้ดุลพินิจของตนได้อย่างอิสระภายใต้ขอบเขตของหลักสุจริตซึ่งดูเหมือนจะไร้ขอบเขต จาก 3 องค์ประกอบนี้ ผู้วิจัยมีความเห็นว่าการศึกษาที่ต้องวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยซึ่งมีลักษณะถูกต้องตามกฎหมายอาชญากรรมที่เป็นลายลักษณ์อักษรและสอดคล้องกับการตีความโดยทั่วไปของกฎหมายที่ธุรกรรมนั้นใช้อ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ แต่เป็นที่สงสัยว่าธุรกรรมนั้นจะไม่สอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมาย ซึ่งเป็นการใช้เสรีภาพของผู้เสียหายที่ยังไม่มีกฎหมายออกมาจำกัดขอบเขตของผู้เสียหายดังกล่าวอย่างชัดเจน เช่นเดียวกับมาตรการป้องกันการเลี้ยงภาษีแบบทั่วไปของนานาประเทศ ศาลย่อมจะตัดสินโดยใช้ดุลพินิจส่วนตนไปในทางที่เห็นว่าถูกต้อง ยิ่งกว่าตัดสินไปในทางที่เห็นว่าผิดพลาด ผลที่ตามมาคือ ศาลจะตัดสินตามมโนสำนึกที่ดีและถูกต้อง ซึ่งมีมโนสำนึกที่ดีและถูกต้องของศาลเกี่ยวกับคดีภาษีอากรเกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย จึงขึ้นกับผู้พิพากษาแต่ละท่านว่าจะใช้ดุลพินิจไปในทางของผู้เสียหายหรือใช้หลักเรื่องความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสวงหาเจตนา หรือท่านใดจะไปในทางหน่วยงานจัดเก็บภาษีเพื่อประกันความมั่นคงทางการคลังของรัฐ ซึ่งเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยมักเป็นเรื่องการตีความกฎหมายและการตีความสัญญาเพื่อค้นหาเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาหรือผู้เสียหาย

⁶ ประสิทธิ์ โฆวิไลกุล, กฎหมายแพ่งหลักทั่วไป: คำอธิบายกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 4-14, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2545)

ประเทศ และรับเป็นตัวแทนนายหน้า ตัวแทนค้าต่างของกิจการค้าและธุรกิจทุกประเภท บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ได้ขอให้โจทก์เป็นนายหน้าติดต่อซื้อสินค้าผ้า โจทก์ได้ส่งโทรพิมพ์แจ้งไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัดในประเทศญี่ปุ่น เพื่อให้บริษัทดังกล่าวแจ้งต่อไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด เมื่อได้รับแจ้งแล้วบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ได้ติดต่อมายังโจทก์เพื่อตกลงขายสินค้าผ้าโดยวางเงื่อนไขต่างๆ ในการส่งสินค้าและชำระเงิน โจทก์ได้แจ้งให้บริษัทไทยคูราโบ จำกัดทราบ บริษัทไทยคูราโบ จำกัดตกลงซื้อสินค้าผ้าจากบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และการชำระเงิน ทั้ง 2 บริษัท ตกลงซื้อโดยทำสัญญาซื้อขายและชำระราคาตรงไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และชำระค่านายหน้าให้แก่โจทก์

เจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่โจทก์ โดยอ้างว่า จากการตรวจสอบเอกสารทางบัญชีของโจทก์และพยานบุคคลที่เกี่ยวข้องได้รับการยืนยันว่า โจทก์เคยได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัดประเทศญี่ปุ่นและบริษัทในเครือमितซูบิชิมาก่อนในรอบระยะเวลาบัญชีของโจทก์ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2525 ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2526 โจทก์จึงเป็นผู้ทำการแทนและผู้ติดต่อของ บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ผู้ขาย เพื่อขายสินค้าให้แก่บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ผู้ซื้อในประเทศไทย แม้จะไม่มีหนังสือแต่งตั้งโจทก์ให้เป็นตัวแทนของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด แต่การกระทำของโจทก์ถือได้ว่าเป็นตัวแทนโดยปริยายเมื่อโจทก์เป็นผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรจากประเทศไทย โจทก์ซึ่งเป็นตัวแทนมีหน้าที่ตามกฎหมายที่จะต้องยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้จำนวนดังกล่าวภายในกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนด

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง แต่ศาลฎีกาแก้ ให้ศาลโจทก์ถูกประเมินภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และเพิกถอนการประเมินภายใต้มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ผู้ขาย จะเป็นผู้ติดต่อขายสินค้าให้แก่บริษัทผู้ซื้อในประเทศไทยโดยตรง โดยมีได้กระทำการผ่านลูกจ้าง ผู้กระทำการแทนหรือผู้กระทำการติดต่อในประเทศไทยแต่อย่างใด ทั้งโจทก์ก็ได้เป็นผู้กระทำการแทนบริษัทผู้ขายดังกล่าว แต่ได้กระทำการแทนบริษัทไทยคูราโบ จำกัด ผู้ซื้อ โจทก์มิได้มีฐานะเป็นลูกจ้าง หรือผู้กระทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อในการประกอบกิจการในประเทศไทย โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ชำระภาษีเงินได้ของบริษัทผู้ขาย

(2) เมื่อบริษัทผู้ขายขายสินค้าโดยตรงให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย โดยผู้ขายมิได้มีลูกจ้าง ผู้แทนหรือผู้กระทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ผู้ขายจึงไม่มี

หน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล โดยเหตุนี้ โจทก์จึงมิได้กระทำการแทนบริษัทผู้ขาย จึงไม่มีหน้าที่ต้องยื่นแบบประมาณการกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษีตามมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย

ในคดีนี้ จำเลยให้การว่า

เจ้าพนักงานของจำเลยได้พบเอกสารว่าโจทก์ได้รับค่านายหน้าจากการเป็นตัวแทนซื้อสินค้าจากบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เอกสารฉบับที่ 1 การแจ้งยอดหนี้ภาษีเงินได้นิติบุคคลของบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด เป็นเงินได้จากการขายสินค้า และระบุว่าโจทก์เป็นผู้กระทำการแทนบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เอกสารฉบับที่ 2 เป็นภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรนอกประเทศไทย

เอกสารฉบับที่ 3 การลงลายมือโดยผู้รับมอบอำนาจโดยโจทก์เพื่อให้การรับทราบและยินยอมที่จะเสียภาษีตามการประเมินภาษีปี 2526 เนื่องจากเป็นตัวแทน ผู้กระทำการแทนบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด

เหตุที่ บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ได้ติดต่อให้โจทก์เป็นนายหน้าในการซื้อขายสินค้าผ้านั้น เพราะเหตุว่า บริษัทไทยคูราโบ จำกัด เป็นเพียงผู้ผลิตสินค้าผ้านั้น ไม่มีความชำนาญเกี่ยวกับการตลาด จึงให้โจทก์เป็นนายหน้าในการติดต่อซื้อสินค้าคือผ้าจากประเทศอื่น

ศาลให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

(1) จากข้อเท็จจริงที่ศาลฟังได้ โจทก์ได้ค่านายหน้าจากทั้ง บริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด และ บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ศาลเห็นว่า การที่โจทก์แนะนำบริษัทมิตซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น (ฮ่องกง) จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศให้แก่บริษัทไทยคูราโบ จำกัด ซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทย ได้มีการติดต่อผ่านโจทก์ จนทำการซื้อขายสินค้ากัน แม้ผู้ซื้อเป็นลูกค้าของโจทก์จะทำสัญญาซื้อขาย และชำระราคาสินค้าให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทต่างประเทศโดยตรง โดยโจทก์มิได้มีส่วนรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อขายหรือการชำระค่าสินค้าก็ตาม แต่การที่บริษัทต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทย ก็เนื่องมาจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายต่างประเทศ เมื่อบริษัทต่างประเทศได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วย โจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ศาลเห็นว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไร โจทก์เป็นเพียงผู้แทนทำการติดต่อกับลูกค้าในประเทศไทยในการขายสินค้าแทนบริษัทต่างประเทศ ไม่ปรากฏว่าโจทก์เป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศและเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ผู้ซื้อและผู้ขายทำสัญญาซื้อขายกันโดยตรง และผู้ซื้อชำระราคาให้แก่ผู้ขายโดยตรง แม้ค่าสินค้าจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย แต่โจทก์มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า จึงถือไม่ได้ว่า โจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 484/2540

โจทก์: บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด มีวัตถุประสงค์ตามหนังสือรับรองที่ได้จดทะเบียนประกอบกิจการนำเข้าสินค้าจากต่างประเทศเพื่อจำหน่ายให้แก่ลูกค้าในประเทศ และส่งสินค้าที่ซื้อไปจำหน่ายยังต่างประเทศ รวมทั้งรับเป็นตัวแทนนายหน้า ตัวแทนค้าต่างของกิจการค้าและธุรกิจทุกประเภท และเป็นบริษัทในเครือของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น ซึ่งมีบริษัทในเครืออยู่หลายประเทศ รวมทั้งประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) ซึ่งเป็นบริษัทในเครือของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น ประเทศญี่ปุ่น

บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ติดต่อให้โจทก์สั่งซื้อสินค้า โดยตกลงจ่ายค่านายหน้าให้โจทก์ร้อยละ 1.5 ของราคาสินค้า โจทก์จึงติดต่อไปยังบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) เมื่อทราบราคาสินค้าแล้ว โจทก์จะแจ้งไปยังบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด และบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ได้ทำใบสั่งซื้อไปยัง บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) จากนั้น บริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) จะส่งสัญญามาให้ บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ลงชื่อโดยตรง โดยไม่ผ่านโจทก์ ขั้นตอนการชำระราคาเป็นเรื่องระหว่างผู้ซื้อและผู้ขายสินค้าโดยตรง หลังจากนั้นโจทก์ได้รับค่านายหน้าจากบริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด

เจ้าพนักงานประเมิน ได้ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลแก่โจทก์ โดยอ้างว่า โจทก์เป็นผู้กระทำการแทนในประเทศไทยของบริษัทमितซูบิชิ คอร์ปอเรชั่น จำกัด (นิวยอร์ก) ให้โจทก์เป็นผู้เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในฐานะเป็นผู้กระทำการแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร และให้โจทก์เสียภาษีเงินกำไรที่จำหน่ายไปต่างประเทศ

ศาลภาษีอากรกลางพิพากษายกฟ้อง แต่ศาลฎีกาแก้ให้โจทก์ถูกประเมินภายใต้มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรเท่านั้น และเพิกถอนการประเมินภายใต้มาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ศาลให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

(1) มาตรา 76 ทวิ วรรคแรก บัญญัติว่า "บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ มีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อ ในการประกอบกิจการในประเทศไทย ซึ่งเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย ให้ถือว่าบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นประกอบกิจการในประเทศไทย และให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้ทำการติดต่อเช่นว่านั้นไม่ว่าจะเป็นบุคคลธรรมดาหรือนิติบุคคลเป็นตัวแทนของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งแต่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ เฉพาะที่เกี่ยวกับเงินได้หรือผลกำไรที่กล่าวแล้ว" ศาลเห็นว่า ตามข้อเท็จจริง การที่โจทก์แนะนำบริษัท มิตรชุบิชิ อินเตอร์เนชั่นแนล คอร์ปอเรชั่น นิวยอร์ก ให้แก่บริษัทสยามเคมีอุตสาหกรรม จำกัด ซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์ในประเทศไทยโดยมีการติดต่อผ่านโจทก์จนทำให้เกิดการซื้อขายสินค้ากัน แม้ผู้ซื้อซึ่งเป็นลูกค้าของโจทก์จะทำสัญญาซื้อขาย และชำระราคาค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นบริษัทในต่างประเทศโดยตรง โดยโจทก์มิได้มีส่วนรับผิดชอบเกี่ยวกับการซื้อขายหรือการชำระราคาค่าสินค้าก็ตาม แต่การที่บริษัทในต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ลูกค้าในประเทศไทยได้ ก็เนื่องมาจากโจทก์เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงถือได้ว่าโจทก์เป็นผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อให้แก่บริษัทที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เมื่อบริษัทในต่างประเทศได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วยโจทก์จึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบรายการและเสียภาษีเงินได้ตาม มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

(2) โจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ ศาลเห็นว่า ผู้ที่ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรหรือเงินที่ถือว่าเป็นเงินกำไร โจทก์เป็นเพียงผู้แทนทำการติดต่อกับลูกค้าในประเทศไทยในการขายสินค้าแทนบริษัทต่างประเทศ ไม่ปรากฏว่าโจทก์เป็นสาขาของบริษัทต่างประเทศและเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรแต่อย่างใด เมื่อข้อเท็จจริงฟังได้ว่า ผู้ซื้อและผู้ขายทำสัญญาซื้อขายกันโดยตรง และผู้ซื้อชำระราคาให้แก่ผู้ขายโดยตรง แม้ค่าสินค้าจะมีเงินกำไรรวมอยู่ด้วย แต่โจทก์มิได้มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า จึงถือไม่ได้ว่า โจทก์เป็นผู้จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

จากเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยคำพิพากษาศาลฎีกาทั้ง 2 คดี ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศต้องนำเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล หากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่ออันเป็นเหตุให้ได้รับเงินได้หรือผลกำไรนั้นในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ในกรณีบริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด ปรากฏตามข้อเท็จจริงทั้ง 2 คดีว่า บริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด ได้รับการแต่งตั้งเป็นตัวแทนของผู้ซื้อเพื่อจัดหาผู้ขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อ โดยผู้ซื้อและผู้ขายจะทำสัญญาซื้อขายและผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าให้แก่ผู้ขายโดยตรง ดังนั้น บริษัทผู้ขายซึ่งเป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ จึงมิได้มีนิติสัมพันธ์ใด ๆ กับบริษัทไทย - เอ็มซี จำกัด

และมีได้มีเงินได้หรือผลกำไรในประเทศไทย อันเนื่องมาจากการมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทนหรือผู้ทำการติดต่อตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามทั้ง 2 คดี ศาลฎีกากลับมีคำวินิจฉัยว่าบริษัทผู้ขาย ซึ่งเป็นนิติบุคคลต่างประเทศสามารถขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยได้ ก็เนื่องจากบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เป็นตัวเชื่อมให้ผู้ซื้อและผู้ขายติดต่อกัน จึงวินิจฉัยว่า บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เป็นผู้กระทำการแทนหรือเป็นผู้ทำการติดต่อให้แก่ผู้ขายซึ่งเป็นนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ เมื่อบริษัทผู้ขายได้รับชำระค่าสินค้าย่อมมีเงินได้หรือผลกำไรรวมอยู่ด้วย บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดจึงมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นแบบแสดงรายการและเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

ผู้วิจัยเห็นว่าการวินิจฉัยดังกล่าว เป็นการแสดงให้เห็นว่า ศาลได้พิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยโดยการพิจารณาจากเนื้อหาของธุรกรรมอันเป็นความมุ่งหมายที่แท้จริงของธุรกรรมเหนือกว่ารูปแบบ ทั้งนี้ เนื่องจากปรากฏข้อเท็จจริงว่าบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด เคยได้รับการแต่งตั้งให้เป็นตัวแทนของบริษัทผู้ขายในรอบระยะเวลาบัญชีของบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด ตั้งแต่วันที่ 1 เมษายน 2525 -ถึงวันที่ 31 มีนาคม 2526 บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัด จึงเป็นผู้กระทำการแทนและเป็นผู้กระทำการติดต่อของบริษัทผู้ขาย เพื่อขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทย ดังนั้น ใน 2 คดีนี้ แม้บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดและบริษัทผู้ขายไม่มีหนังสือแต่งตั้งตัวแทน แต่การกระทำของบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดก็ถือว่าเป็นตัวแทนโดยปริยาย

อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า เนื่องด้วยประเทศไทยใช้ระบบกฎหมายซีวิลลอว์ ดังนั้นศาลจึงไม่มีอำนาจในการสร้างหลักกฎหมายใด ๆ ดังเช่นศาลในระบบคอมมอนลอว์ อีกทั้ง ภายใต้หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีนั้น ผู้เสียภาษีมักมีหน้าที่เสียภาษีเท่าที่กฎหมายภาษีอากรกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน ดังนั้น กรณีที่มาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้นิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศนั้นมีหน้าที่ต้องนำเงินได้หรือผลกำไรมาเสียภาษีในประเทศไทย เฉพาะเมื่อนิติบุคคลดังกล่าวมีลูกจ้าง หรือผู้ทำการแทน หรือผู้กระทำการติดต่อในประเทศไทย แต่ศาลกลับตีความและวินิจฉัยโดยพิจารณาจากเนื้อหาซึ่งกว้างกว่ารูปแบบนั้น ย่อมเป็นการกระทำที่ขัดกับกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ และเป็นการกระทำให้ระบบภาษีอากรในประเทศไทยขาดความชัดเจนแน่นอนและมีได้เป็นไปตามหลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี

3.2.2.3 ผลของคำพิพากษา

ผลของคำพิพากษาในคดีภาษีอากรเป็นเช่นเดียวกับคดีแพ่งคือมีผลผูกพันเฉพาะคู่ความในคดี หรือกล่าวอีกนัยหนึ่ง คำพิพากษานี้มิได้ผูกพันหน่วยงานจัดเก็บภาษีให้ต้องดำเนินการตามแนวคำวินิจฉัย แม้จะปรากฏข้อเท็จจริงของธุรกรรมในลักษณะเช่นเดียวกับคดีที่ศาลได้มีคำพิพากษาแล้วก็ตาม ดังนั้นจึงปรากฏอยู่บ่อยครั้งที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีดำเนินการใด ๆ ที่เป็นการขัดกับแนวคำพิพากษาและกระทบสิทธิหรือก่อความเดือดร้อนเสียหายให้แก่ผู้เสียภาษีอากร⁹

จากการศึกษาการที่คำพิพากษาของศาลไทยมีผลผูกพันเฉพาะคู่ความเท่านั้น ยิ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษี และกระทบต่อสิทธิของผู้เสียภาษี “สิทธิของผู้เสีย

⁹ เรื่องเดียวกัน, หน้า 348

ภาษาอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด” เนื่องจากประเด็นขอบเขตเสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น กฎหมายมิได้วางขอบเขตไว้อย่างชัดเจน ผู้เสียภาษีอากรไม่สามารถนำแนวทางหรือเหตุผลในการวินิจฉัยคดีมาเป็นฐานในการตีความกฎหมายเพื่อรับรู้ภาระทางภาษีในการทำธุรกรรมได้ ยิ่งไปกว่านั้น ในหัวต่อไปจะแสดงให้เห็นว่า สรรพากรสามารถประเมินภาษีจากธุรกรรมที่มีคำพิพากษาเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีถูกรอบปีบัญชีก็ได้ ซึ่งเป็นการทำลายระบบภาษีอากรและเป็นการก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรเกินจำเป็น คุณพินิจของผู้พิพากษาแต่ละคดีทำให้ผลแห่งคดีเปลี่ยนไป แม้ในคดีพิพาทที่มีลักษณะข้อเท็จจริงที่ใกล้เคียงหรือเหมือนกัน กลับมีคำวินิจฉัยที่แตกต่างกัน ย่อมเป็นอีกหนึ่งตัวอย่างที่การบั่นทอนระบบภาษีอากรในประเทศไทย

3.2.3 การแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการ

การแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการนั้น เป็นตัวอย่างหนึ่งในการใช้เสรีภาพในการทำสัญญาของผู้เสียภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด เนื่องจากภาระภาษีตามประมวลรัษฎากรกำหนดไว้แตกต่างกัน

คำพิพากษาฎีกาที่ 124/2540

โจทก์: บริษัท เบลส์ เทเลโฟน มานูแฟคเจอร์ริง จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

บริษัทเบลเทเลโฟน แมนิวแฟคเจอร์ริง จำกัด (“โจทก์”) ซึ่งเป็นนิติบุคคลประเทศเบลเยียมและไม่มีสถานประกอบการในประเทศไทย เข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 จึงไม่ถือว่าเป็นนิติบุคคลสัญชาติไทย ได้รับอนุญาตให้จำหน่ายเครื่องมือเครื่องใช้ในการสื่อสารทางโทรคมนาคมและเครื่องมือเครื่องใช้ในชุมสายโทรศัพท์และธุรกิจบริการให้คำปรึกษาแนะนำทางด้านเทคนิควิศวกรรม ออกแบบ ติดตั้งควบคุมดูแลและตรวจสอบเครื่องจักรเครื่องใช้ในการสื่อสารทางโทรคมนาคม และชุมสายโทรศัพท์

องค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เปิดโอกาสให้บุคคลทั่วไปเสนอราคาเพื่อดำเนินการจัดหาวัสดุอุปกรณ์การก่อสร้างและติดตั้งชุมสายโทรศัพท์ตามแผน TOT Jo -3 ซึ่งโจทก์เป็นผู้ชนะการประมูล โจทก์และองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2525 ได้ทำสัญญาชื่อว่า “สัญญาเพื่อเครือข่ายชุมสายโทรศัพท์หลักซึ่งระบบซีพีเอ็ม และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องสัญญาเลขที่ ทีไอที. เจ โอ-๓/เอกสารบี” มีระยะเวลา 1 ปี มูลค่ากว่า 41 ล้านบาท กำหนดขอบเขตงาน 2 ประการคือ 1. ขายวัสดุและอุปกรณ์ และ 2. ให้บริการ, ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง ซึ่งในสัญญาฉบับดังกล่าวแยกออกได้เป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์ ต่างหากจากสัญญาจ้างทำของให้บริการ, ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง โดยทำเป็นสัญญาฉบับเดียว และจำนวนเงินที่เสนอในการประมูลได้แสดงยอดของสินค้าคำตอบแทนจากการรับก่อสร้างและติดตั้งสายโทรศัพท์ไว้เพียงจำนวนเดียว การแยกรายละเอียดตามเอกสารแนบท้ายสัญญาโดยกำหนดราคาสินค้าวัสดุอุปกรณ์เครื่องมือสื่อสาร มูลค่า 32 ล้านบาทเศษ แยกจากคำตอบแทนการก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์ชุมสายโทรศัพท์ มูลค่า 8 ล้านบาท

กรมสรรพากรแจ้งการประเมินเงินได้ 32 ล้านบาทเศษ โดยให้เห็นว่าสัญญาตามข้อเท็จจริงนี้มีเพียงสัญญาเดียวเท่านั้น คือ สัญญารับเหมาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์นครหลวงเป็นสัญญาที่เหมาทั้งค่าแรงและค่าของ เงินได้ 32 ล้านบาท จึงไม่ได้รับยกเว้นตามข้อ 7 แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนไทย-เบลเยียม

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(3) โจทก์มิใช่นิติบุคคลไทย เนื่องจากเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยตามประกาศของคณะปฏิวัติ ฉบับที่ 281 ขณะที่โจทก์ลงนามในสัญญาซื้อขายกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย เมื่อวันที่ 30 มีนาคม 2525 โจทก์ยังมีได้มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย กล่าวคือ โจทก์ได้จัดตั้งหรือถือว่าได้จัดตั้งสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย เมื่อวันที่ 27 พฤศจิกายน 2525 อันเป็นเวลาภายหลังจากการทำสัญญาซื้อขายดังกล่าวจนถึง 8 เดือน

(4) คำเสนอของโจทก์แสดงถึงเจตนาขอแยกสัญญาจัดจำหน่ายวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาติดตั้งสายโทรศัพท์ ซึ่งได้ทำเป็นสัญญาฉบับเดียวกัน

(5) วัสดุอุปกรณ์การซื้อขายตามสัญญาดังกล่าว ได้มีการส่งมอบกันในต่างประเทศ ณ ท่าเรือที่คู่สัญญากำหนดกันไว้ตามลักษณะการซื้อขาย C.I.F คือ มีการส่งมอบกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินให้ผู้ซื้อในขณะที่ขนของลงเรือเพื่อเดินทางมายังประเทศไทย โดยผู้ขายสินค้าคือ โจทก์เป็นผู้ชำระค่าระวางเรือกับค่าประกันภัยทางทะเลให้ผู้ซื้อและองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย ผู้ซื้อก็ได้ชำระค่าสินค้าให้แก่โจทก์ ณ ต่างประเทศ กรณีนี้ ศาลเห็นว่าไม่ใช่เป็นการซื้อขายในประเทศไทย

(6) จำเลยไม่มีสิทธิเรียกเก็บภาษีเงินได้จากโจทก์ตามสัญญาซื้อขายรายโจทก์ได้ เนื่องจากความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับเบลเยียมเพื่อเว้นการเก็บภาษีซ้อนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ข้อ 7.1 ซึ่งได้กำหนดไว้ว่า “กำไรของวิสาหกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งจะเก็บภาษีได้เฉพาะในรัฐนั้น เว้นเสียแต่ว่า วิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจของรัฐผู้ทำสัญญาอีกรัฐหนึ่งโดยผ่านสถานประกอบการถาวรซึ่งตั้งอยู่ในอีกรัฐหนึ่งนั้น ถ้าวิสาหกิจนั้นประกอบธุรกิจดังกล่าวแล้ว กำไรของวิสาหกิจอาจเก็บภาษีได้ในอีกรัฐหนึ่ง แต่ต้องเก็บจากกำไรเพียงเท่าที่ถือว่าเป็นของสถานประกอบการถาวรนั้นเท่านั้น” โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในประเทศ อีกทั้ง การที่เจ้าพนักงานประเมินอ้างว่าโจทก์จำหน่ายกำไรออกนอกประเทศโจทก์มีหน้าที่ต้องเสียภาษีอากรตามมาตรา 70 ทวิ เพราะโจทก์ไม่มีหน้าที่ต้องนำเอารายรับจากการขายวัสดุอุปกรณ์มารวมคำนวณภาษีเงินได้ ดังนั้น การที่เจ้าพนักงานประเมินได้นำเอาตัวเลขรายรับทั้งหมด รวมทั้งค่าขายวัสดุอุปกรณ์มาเป็นฐานในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งกำไรออกตามมาตรา 70 ทวิ จึงเป็นการไม่ชอบ เพราะกำไรส่งออกตามมาตรา 70 ทวินี้ ควรจะได้คำนวณจากกำไรของสถานประกอบการถาวรเท่านั้น และในกรณีของโจทก์ รายรับจากการขายวัสดุอุปกรณ์ไม่ใช่รายได้ในขณะที่โจทก์มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย ดังนั้น จำเลยจึงนำมารวมคำนวณไม่ได้

ศาลฎีกาชั้นกลางและศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายอมรับการแสดงเจตนา แยกสัญญาของโจทก์

ศาลได้ให้เหตุผลจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์และสรรพากรในฐานะ จำเลยดังต่อไปนี้

(1) เจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาในการทำสัญญา

(1.1) ศาลเห็นว่า นิติกรรมทั้งสองฝ่ายหรือสัญญานั้นเกิดได้จากการกระทำ ด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลซึ่งฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำเสนอ อีก ฝ่ายหนึ่งแสดงเจตนาด้วยคำสนองรับที่ถูกต้องตรงกัน ดังนั้น หากคู่สัญญาแสดงเจตนาทำเอกเทศสัญญา สองลักษณะต่างกัน แม้จะทำเป็นลายลักษณ์อักษรไว้ในสัญญาฉบับเดียวกันก็ย่อมกระทำได้ ไม่มี กฎหมายห้ามแต่อย่างใด

(1.2) ศาลเห็นว่า เมื่อสัญญาซื้อขาย ติดตั้งและก่อสร้างที่โจทก์ทำไว้กับองค์ โทรศัพทแห่งประเทศไทยระบุว่า การจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์และการบริการก่อสร้างและติดตั้ง เป็นสัญญาที่แยกจากกันและยังได้แบ่งมูลค่าของแต่ละสัญญาแยกออกจากกัน จึงต้องตีความตามเจตนา อันแท้จริงของคู่สัญญาว่าโจทก์และองค์การโทรศัพทแห่งประเทศไทยเจตนาทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือ และวัสดุอุปกรณ์กับสัญญาจ้างทำของแยกต่างหากจากกันเป็น 2 ลักษณะเอกเทศสัญญาและแยกราคา ทรัพย์สินที่ซื้อขายแยกต่างหากออกจากสินจ้าง หาใช่คู่สัญญาเจตนาทำสัญญาจ้างทำของโดยตกลงให้ โจทก์เป็นผู้จัดหาสัมภาระไม่

(2) ศาลให้ความเห็นเกี่ยวกับสถานประกอบการถาวรของบริษัทโจทก์ว่า ขณะที่ โจทก์ทำสัญญากับองค์การโทรศัพทแห่งประเทศไทยนั้น โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งโจทก์ใช้ ในการประกอบกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ในประเทศไทย ศาลจึงฟังไม่ได้ว่าโจทก์มีสถาน ประกอบการถาวรในประเทศไทยในขณะที่ทำสัญญาซื้อขายเครื่องมือและอุปกรณ์ซึ่งใช้ในการก่อสร้างและ ติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท มูลค่า 32 ล้านบาทเศษ

แม้การก่อสร้างและติดตั้งอุปกรณ์เครือข่ายชุมสายโทรศัพทแห่งประเทศไทยจะเป็น โครงการที่โจทก์ต้องเข้ามาดำเนินการเกินกว่า 6 เดือน อันถือว่าโจทก์มีสถานประกอบการถาวรใน ประเทศไทยตามข้อ 5.2 (ข) แห่งอนุสัญญาภาษีซ้อนเบลเยียม-ไทย ก็เป็นกรณีที่โจทก์มีสถาน ประกอบการถาวรสำหรับธุรกิจตามสัญญาจ้างทำของเท่านั้น หาได้มีความหมายว่าเป็นสถาน ประกอบการสำหรับธุรกิจตามสัญญาซื้อขายเครื่องมือและอุปกรณ์ด้วยไม่

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2131/2537

โจทก์: บริษัท คามานี เอ็นจิเนียริง คอร์ปอเรชั่น จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์เป็นนิติบุคคลจดทะเบียนตามกฎหมายประเทศไทย การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้เรียกประมูลและประกวดราคาระหว่างประเทศ (International Bidding) โดยการประมูลซื้ออุปกรณ์และวัสดุต่าง ๆ ที่จะนำไปใช้ในการก่อสร้างและติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงจากโรงผลิตไฟฟ้าเขื่อนสิริกิติ์ไปยังสถานีจ่ายไฟฟ้าย่อยในจังหวัดนครสวรรค์ กับประกวดราคาจ้างเหมาออกแบบ ก่อสร้าง ติดตั้ง และตรวจสอบการติดตั้งเสาไฟฟ้าดังกล่าว การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยกำหนดเงื่อนไขให้ผู้เข้าประมูลและประกวดราคาเสนอราคาวัสดุอุปกรณ์ที่จะนำเข้าไปใช้สร้างเสาไฟฟ้าแรงสูง กับค่าจ้างติดตั้ง และตรวจสอบแยกจากกันคนละส่วน เพราะธนาคารโลกให้การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยกู้เงินเฉพาะค่าซื้อวัสดุ อุปกรณ์เท่านั้น ส่วนค่าติดตั้งจ่ายจากงบประมาณของการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โจทก์เป็นผู้ชนะการประมูล จึงได้เข้าทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย

โจทก์เข้าทำสัญญากับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเมื่อวันที่ 15 เมษายน 2514 ต่อมาการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้สั่งซื้อวัสดุอุปกรณ์จากโจทก์ที่ประเทศอินเดียโดยตรง เมื่อการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้รับของแล้วก็จะแจ้งให้ธนาคารโลกชำระเงิน ซึ่งธนาคารโลกจะชำระให้แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียโดยตรง

การดำเนินการติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงตามสัญญานั้น โจทก์ได้จดทะเบียนสาขาโจทก์ในประเทศไทยเพื่อดำเนินการนี้ การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยได้จ่ายค่าจ้างให้โจทก์เป็นระยะ ๆ ตามผลงานที่ทำแล้วเสร็จซึ่งโจทก์ได้เสียภาษีการค้าประเภท 4 ชนิด 1(ค)

กรมสรรพากรโดยกองภาษีเงินได้นิติบุคคลตรวจสอบการเสียภาษีของโจทก์สาขาประเทศไทยและแจ้งว่า เงินค่าซื้อวัสดุอุปกรณ์ที่ธนาคารโลกจ่ายให้โจทก์ที่ประเทศอินเดียเป็นส่วนหนึ่งของค่าจ้างติดตั้งของโจทก์สาขาประเทศไทย จึงนำมารวมเป็นรายรับของโจทก์สาขาประเทศไทยแล้วประเมินภาษีการค้า ภาษีเงินได้นิติบุคคลและภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบว่า

(1) การประเมินของจำเลยมีข้อบกพร่อง เนื่องจากสัญญาระหว่างโจทก์กับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทยเป็นสัญญาซื้อขายวัสดุอุปกรณ์และสัญญาจ้างทำของ แยกเป็นสัดส่วนต่างหากจากกันจึงไม่ใช่สัญญาจ้างทำของเพียงอย่างเดียว

ถ้าจะถือว่าเป็นสัญญาจ้างทำของก็เป็นสัญญาจ้างทำของที่ผู้ว่าจ้างเป็นผู้จัดหาสัมภาระเองกรรมสิทธิ์ในสัมภาระเป็นของผู้ว่าจ้างก่อนที่โจทก์ตั้งสาขาประเทศไทยและก่อนสาขาประเทศไทยจะเริ่มดำเนินการติดตั้ง

การชำระราคาวัสดุอุปกรณ์ก็กระทำโดยธนาคารโลกจ่ายให้โจทก์ในประเทศไทยโดยตรง เป็นการจ่ายจากประเทศหนึ่งไปยังอีกประเทศหนึ่งไม่ใช่จ่ายจากประเทศไทยไปต่างประเทศ โจทก์สาขาประเทศไทยไม่ได้เกี่ยวข้องด้วยและมีใช้ค่าจ้างทำของราคาของดังกล่าวจึงไม่ใช่รายรับของโจทก์สาขาประเทศไทย

(2) โจทก์ตั้งสาขาประเทศไทยหลังจากทำสัญญาเพื่อติดตั้งเสาไฟฟ้าไม่เกี่ยวกับการซื้อขายวัสดุอุปกรณ์

กรมสรรพากรประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลให้นำราคาค่าวัสดุอุปกรณ์มาถือเป็นรายได้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลของสาขาในประเทศไทย และภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย โดยถือว่า การที่ธนาคารโลกส่งเงินไปชำระค่าวัสดุอุปกรณ์แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียนั้น เป็นการที่โจทก์สาขาประเทศไทยจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ศาลวินิจฉัยว่าสัญญาทั้งฉบับเป็นสัญญาจ้างทำของ

ศาลได้ให้เหตุผลจากการพิเคราะห์ยานหลักฐานของทั้งโจทก์และสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

(1) ข้อพิพาทว่า สัญญาพิพาท เป็นสัญญาซื้อขายเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์กับสัญญารับเหมาติดตั้งรวมกันซึ่งทำให้โจทก์ไม่ต้องเสียภาษีสำหรับค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์และการประเมินไม่ชอบ หรือเป็นสัญญาจ้างทำของซึ่งทำให้โจทก์ต้องเสียภาษีสำหรับค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์และการประเมินชอบแล้ว ศาลเห็นว่า สัญญาดังกล่าว ข้อ 3.2 ระบุหน้าที่ของโจทก์ว่าโจทก์มีหน้าที่จัดหาแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้ทั้งหมดและปฏิบัติงานทั้งสิ้น กับ ข้อ 3.3 ระบุว่าค่าจ้างมีหน้าที่จ่ายค่าจ้างแรงงาน วัสดุ เครื่องมือเครื่องใช้

นอกจากนี้งานที่โจทก์ทำไป และประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 587 บัญญัติว่า "อันว่าจ้างทำของนั้น คือสัญญาซึ่งบุคคลคนหนึ่งเรียกว่า ผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่บุคคลอีกคนหนึ่งเรียกว่าผู้ว่าจ้าง และผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำนั้น"

ข้อสัญญาดังกล่าวข้างต้นจึงเป็นสัญญาจ้างทำของตามบทบัญญัติกฎหมายดังกล่าวทุกประการ ส่วนการที่ปรากฏว่านางศรีสอาดวงษ์ทิพย์ พยานจำเลยเบิกความว่า โจทก์ที่ประเทศอินเดียมีโรงงานผลิตเสาไฟฟ้าแรงสูงจำหน่ายทั่วโลกนั้น ก็ได้หมายความว่าผู้ผลิตสินค้าจำหน่ายจะรับจ้างทำของด้วยไม่ได้

ส่วนข้อที่ปรากฏว่าการส่งเสาไฟฟ้าแรงสูงมายังประเทศไทย การไฟฟ้าจะเป็นผู้ขอเปิดเลตเตอร์ออฟเครดิต และดำเนินการต่าง ๆ เช่นเดียวกับผู้ซื้อนั้นก็ปรากฏว่าค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ในการก่อสร้างครั้งนี้การไฟฟ้าจะจ่ายจากเงินที่กู้จากธนาคารโลก โดยให้ธนาคารโลกส่งเงินไปให้โจทก์โดยตรงที่ประเทศอินเดีย ฉะนั้น วิธีการปฏิบัติดังกล่าวน่าจะเพื่อให้สามารถแยกราคาค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ออกไปได้ และเพื่อความสะดวกเท่านั้น หากทำให้สัญญาพิพาทเป็นสัญญาซื้อขายรวมอยู่กับสัญญาจ้างทำของไม่ การที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินภาษีการค้าโดยนำเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มารวมเป็นค่าจ้างหรือรายรับจากการค้าประเภท 4 ชนิด 1(ค) การปลูกสร้างหรือการก่อสร้างทุกชนิด ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าในประมวลรัษฎากร จึงชอบแล้ว

(2) สำหรับในเรื่องภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการดำเนินกิจการนั้น ศาลเห็นว่า เมื่อโจทก์จัดตั้งสาขาขึ้นในประเทศไทยเพื่อดำเนินการตามสัญญาพิพาท ซึ่งเข้าลักษณะสัญญาจ้างทำของดังที่ได้วินิจฉัยมาแล้ว ก็เท่ากับว่าโจทก์เป็นผู้ดำเนินการรับจ้างทำของในประเทศไทย วัสดุที่โจทก์ส่งเข้ามาใน

ประเทศไทยจึงเป็นสัมภาระที่โจทก์จัดหาเพื่อการรับจ้างทำของของโจทก์ ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวจึงเป็นรายได้จากกิจการหรือเนื่องจากการกิจการในประเทศไทยของโจทก์ ตามความหมายของประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ส่วนที่การนำเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เข้ามาได้กระทำโดยการไฟฟ้าสั่งซื้อ และการจ่ายเงินก็ได้ให้ธนาคารโลกจ่ายเงินให้แก่โจทก์ที่ประเทศอินเดียโดยตรง ก็เป็นเพราะการไฟฟ้าได้กู้เงินจากธนาคารโลกมาจ่ายเป็นค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ วิธีการได้วัสดุมาดังกล่าวจึงเป็นการกำหนดขึ้นเพื่อลดขั้นตอนและเพื่อความสะดวกบางอย่างเท่านั้น ค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์จึงมิใช่เงินที่การไฟฟ้าซื้อจากโจทก์ดังได้วินิจฉัยมาแล้วค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ดังกล่าวก็ย่อมรวมอยู่ในค่าจ้างทำของของโจทก์อันได้ดำเนินการในประเทศไทยนั่นเอง เงินจำนวนนี้จึงเป็นรายได้ของโจทก์ที่จะต้องนำมาคำนวณภาษีด้วย มิใช่นำมาคำนวณเฉพาะค่าติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูงดังที่โจทก์อ้าง เมื่อโจทก์มิได้นำเงินจำนวนนี้มาคำนวณในการเสียภาษีด้วยย่อมเป็นการไม่ถูกต้องเจ้าพนักงานประเมินจึงมีอำนาจตรวจสอบภาษี

(3) ส่วนภาษีเงินได้นิติบุคคลจากการส่งเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้น ข้อเท็จจริงฟังเป็นยุติมาแล้วว่าโจทก์มีกำไรจากราคาค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์ที่โจทก์ได้รับนั้นมีกำไรรวมอยู่ด้วย และได้วินิจฉัยมาแล้วว่าเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์รายนี้เป็นเงินรายได้ของโจทก์จากการประกอบกิจการในประเทศไทย คงมีปัญหาว่า เงินกำไรที่รวมอยู่ในค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุและอุปกรณ์ที่ได้ส่งจากธนาคารโลกซึ่งอยู่ต่างประเทศไปยังประเทศอินเดียให้โจทก์โดยตรงเป็นการที่โจทก์จำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยหรือไม่ ศาลเห็นว่า การที่เงินจำนวนนี้ได้ส่งจากต่างประเทศไปให้โจทก์ในประเทศอินเดีย ก็เนื่องจากการไฟฟ้าได้กู้ยืมเงินจำนวนนี้จากธนาคารโลก การกระทำดังกล่าวเป็นไปเพื่อความสะดวกเท่านั้น กรณีเท่ากับว่าธนาคารโลกได้ส่งเงินค่าเสาไฟฟ้าแรงสูงและวัสดุอุปกรณ์มาให้การไฟฟ้าในประเทศไทย แล้วการไฟฟ้าผู้ว่าจ้างได้มอบเงินจำนวนดังกล่าวให้สาขาโจทก์ในประเทศไทยและสาขาโจทก์ในประเทศไทยส่งเงินไปยังโจทก์ในประเทศอินเดียนั่นเอง สาขาโจทก์ในประเทศไทยก็คือตัวโจทก์ จึงเท่ากับว่าโจทก์เป็นผู้ส่งหรือจำหน่ายเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย กรณีต้องตามประมวลรัษฎากร มาตรา 70 ทวิ ทุกประการที่เจ้าพนักงานประเมินได้ประเมินให้โจทก์เสียภาษีโดยคำนวณหากำไรจึงชอบแล้ว

จากการศึกษา ผู้วิจัยพบว่าทั้งสองคดีมีข้อเท็จจริงเหมือนกันดังนี้

(1) ทั้งสองคดีเป็นบริษัทต่างชาติซึ่งได้รับงานจากการประมูล โดยความต้องการจากภาครัฐจากคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 คือ “สัญญาเพื่อเครือข่ายชุมทางโทรศัพท์หลักซึ่งเป็นระบบซีพีเอ็ม และอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้อง.....” และจากคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 คือ “การประกวดราคาจ้างเหมาออกแบบ ก่อสร้าง ติดตั้ง และตรวจสอบการติดตั้งเสาไฟฟ้าแรงสูง”

(2) ทั้ง 2 คดี มีขอบเขตงาน 2 ประการเช่นเดียวกัน คือ 1) ขยายวัสดุและอุปกรณ์ และ 2) ให้บริการ, ให้คำปรึกษา, ควบคุมงานและติดตั้ง

(3) ทั้งคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 ทำสัญญาเป็นฉบับเดียวแต่แยกรายละเอียดตามเอกสารแนบท้ายสัญญาโดยกำหนดราคาสินค้าแยกต่างหากจากค่าตอบแทนการก่อสร้าง ส่วนคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 แยกสัดส่วนราคาจากกันในสัญญาฉบับเดียวกัน

- (4) การส่งมอบวัสดุและอุปกรณ์ เป็นการส่งมอบในต่างประเทศ
- (5) ขณะทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย และกับการไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย โจทก์ทั้ง 2 ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทยซึ่งโจทก์จะสามารถใช้ในการซื้อขายอุปกรณ์ตามสัญญาซื้อขาย

แต่เมื่อคดีถูกนำขึ้นสู่ศาล ผลแห่งคดีกลับมีความแตกต่างกัน เนื่องจากคดีคำพิพากษาที่ 124/2540 ศาลพิพากษาโดยใช้หลักเสรีภาพในการแสดงเจตนาและเสรีภาพในการทำสัญญา โดยพิจารณาจากคู่สัญญาแสดงเจตนาแยกสัญญาและแยกค่าตอบแทน อีกทั้งศาลยังให้ข้อสังเกตว่า ตอนทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โจทก์ยังไม่มีสถานประกอบการถาวรซึ่งใช้ในกิจการขายเครื่องมือและอุปกรณ์ในประเทศไทย ในขณะที่ศาลในคดีคำพิพากษาที่ 2131/2537 กลับวินิจฉัยว่าธุรกรรมทั้งหมดเป็นสัญญาจ้างทำของตามมาตรา 587 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งโจทก์ในฐานะผู้รับจ้าง ตกลงรับจะทำการงานสิ่งใดสิ่งหนึ่งจนสำเร็จให้แก่การไฟฟ้าฝ่ายผลิตแห่งประเทศไทย ในฐานะผู้ว่าจ้าง และ ผู้ว่าจ้างตกลงจะให้สินจ้างเพื่อผลสำเร็จแห่งการที่ทำงานนั้น กรณีนี้ยังเป็นเป็นการก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษี

ยิ่งไปกว่านั้น หากพิจารณาคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2091/2553 ซึ่งเป็นกรณีที่ซึ่งเป็นกรณีที่ในสัญญาระบุว่าผู้รับจ้างรับจ้างก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบการสื่อสาร ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยระบุในสัญญาว่าผู้รับจ้างเป็นทั้งผู้จัดการแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนวัสดุอุปกรณ์ต่าง ๆ เพื่อใช้ในสัญญาจ้าง แต่ศาลมีคำพิพากษาสัญญาซื้อขายสินค้า อุปกรณ์ที่ต้องใช้ตามสัญญาแยกต่างหากจากสัญญาบริการ โดยศาลใช้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า การแยกสัญญานั้นเป็นไปตามเจตนารมณ์ของคู่สัญญาที่ต้องการแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาบริการ

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2091/2553

โจทก์: สหกรณ์สุราษฎร์ธานี

จำเลย: บริษัท อติสา (1993) จำกัด

สหกรณ์สุราษฎร์ธานีในฐานะโจทก์ตกลงว่าจ้างบริษัท อติสา (1993) จำกัดในฐานะจำเลยในการดำเนินการก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบสื่อสาร ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยจำเลยเป็นผู้จัดหาแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนอุปกรณ์ต่างๆ เพื่อใช้ในงานจ้างตามสัญญาในวงเงิน 44,369,836.01 บาท รวมภาษีมูลค่าเพิ่ม

โจทก์และจำเลยได้ตกลงทำนิติกรรมสัญญาเป็น 2 ฉบับดังนี้

(ก) สัญญาว่าจ้าง กำหนดให้จำเลยเป็นผู้ทำงานก่อสร้างระบบไฟฟ้า ระบบสื่อสาร ไฟฟ้า ระบบปรับอากาศ และระบบสุขาภิบาล โดยจำเลยเป็นผู้จัดหาแรงงาน วัสดุเครื่องมือ เครื่องใช้ ตลอดจนอุปกรณ์ต่างๆ ชนิดดีเพื่อใช้ในการจ้างงานตามสัญญา

(ข) สัญญาจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ กำหนดให้จำเลยเป็นผู้ขายเพื่อจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ตามจำนวน แบบรูป และรายการประกอบแนบท้ายสัญญา

ในการจ่ายค่าจ้างตามสัญญาทั้ง 2 ฉบับ โจทก์ได้หักภาษี ณ ที่จ่ายในอัตราร้อยละ 3 เฉพาะจากสัญญาว่าจ้าง

ต่อมากรมสรรพากรแจ้งโจทก์ว่า โจทก์มิได้หักภาษี ณ ที่จ่ายและนำส่งกรมสรรพากรจากมูลค่าตามสัญญาจัดซื้อวัสดุอุปกรณ์ จึงเป็นเหตุให้กรมสรรพากรไม่อนุมัติคืนภาษีมูลค่าเพิ่มตามที่โจทก์ได้ขอคืนไว้ นอกเสียจากโจทก์จะชำระภาษีหัก ณ ที่จ่ายที่โจทก์ได้นำส่งขาดพร้อมเงินเพิ่มไปในส่วนสัญญาจัดซื้อเสียก่อน ดังนั้น โจทก์จึงต้องนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายพร้อมเงินเพิ่ม

โจทก์จึงฟ้องจำเลยในคดี เพื่อให้จำเลยชำระเงินภาษีที่โจทก์ได้ชำระให้กรมสรรพากรแทนโจทก์ไป ศาลฎีกาแผนกคดีภาษีอากรพิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลางยกฟ้องโจทก์

ศาลให้เหตุผลว่า

สัญญาทั้งสองฉบับต่างมีการระบุงเงิน เงื่อนไขการปฏิบัติงานและการชำระเงินตามสัญญาแตกต่างกันและแยกจากกันอย่างเห็นได้ชัดเจน ศาลจึงมีความเห็นว่า โจทก์และจำเลยมีเจตนาทำสัญญาจ้างและสัญญาจัดซื้อด้วยต่างวัตถุประสงค์กันโดยแยกเป็นแต่ละเอกเทศสัญญา

ดังนั้น เงินค่าสินค้าตามสัญญาจัดซื้อ จึงไม่อาจถือเป็นค่าจ้างทำของ โจทก์จึงไม่มีหน้าที่ต้องหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย การที่โจทก์ชำระค่าภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่าย ตามสัญญาจัดซื้อดังกล่าวไปโดยที่โจทก์ไม่มีหน้าที่ จึงมิใช่กรณีที่โจทก์ซึ่งเป็นผู้จ่ายเงินต้องรับผิดชอบร่วมกับจำเลยซึ่งเป็นผู้มีเงินได้ในกรณีเสียภาษีที่ต้องชำระตามจำนวนเงินภาษี ที่มีได้หักและนำส่งตามมาตรา 54 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด โจทก์จึงไม่มีสิทธิฟ้องเรียกภาษีเงินได้ หัก ณ ที่จ่ายและเงินเพิ่มที่ชำระให้แก่กรมสรรพากรพร้อมดอกเบี้ยคืนจากจำเลยแต่อย่างใด