

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีการกำหนดราคาโอน



นางสาววิชิริณี คุปตานนท์

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

CHULALONGKORN UNIVERSITY

บทคัดย่อและแฟ้มข้อมูลฉบับเต็มของวิทยานิพนธ์ตั้งแต่ปีการศึกษา 2554 ที่ให้บริการในคลังปัญญาจุฬาฯ (CUIR)

เป็นแฟ้มข้อมูลของนิสิตเจ้าของวิทยานิพนธ์ ที่ส่งผ่านทางบัณฑิตวิทยาลัย

The abstract and full text of theses from the academic year 2011 in Chulalongkorn University Intellectual Repository (CUIR) are the thesis authors' files submitted through the University Graduate School.

วิทยานิพนธ์นี้เป็นส่วนหนึ่งของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรมหาบัณฑิต

สาขาวิชานิติศาสตร์

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ปีการศึกษา 2558

ลิขสิทธิ์ของจุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย



FINE AND SURCHARGE IN TRANSFER PRICING

Miss Wicharinee Kuptanon



A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements  
for the Degree of Master of Laws Program in Laws

Faculty of Law

Chulalongkorn University

Academic Year 2015

Copyright of Chulalongkorn University

หัวข้อวิทยานิพนธ์

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีการกำหนดราคาโอน

โดย

นางสาววิชริณี คุปตานนท์

สาขาวิชา

นิติศาสตร์

อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ

คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย อนุมัติให้บัณฑิตวิทยาลัยรับวิทยานิพนธ์ฉบับนี้เป็นส่วนหนึ่ง  
ของการศึกษาตามหลักสูตรปริญญาวิทยาศาสตรบัณฑิต

.....คณบดีคณะนิติศาสตร์

(ศาสตราจารย์ ดร.นันทวัฒน์ บรมานันท์)

คณะกรรมการสอบวิทยานิพนธ์

.....ประธานกรรมการ

(รองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ เชื้อบุญชัย)

.....อาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก

(ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ)

.....กรรมการ

(ดร.สิริกัญญา ไชวโลกุล)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล ชีร์คุปต์)

.....กรรมการภายนอกมหาวิทยาลัย

(อาจารย์พีรพัฒน์ โปษยานนท์)

วิชรีณี คุปตานนท์ : เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีการกำหนดราคาโอน (FINE AND SURCHARGE IN TRANSFER PRICING) อ.ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์หลัก: ดร.พัฒนาพร โกวพัฒน์กิจ, 230 หน้า.

ปัจจุบันประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดมาตรการลงโทษสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนไว้ โดยเฉพาะ และบทบัญญัติที่มีอยู่เดิมไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอในการป้องปรามมิให้บริษัทที่มีความสัมพันธ์กันกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ในขณะเดียวกัน ผู้เสียภาษีที่กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนโดยสุจริตไม่ได้รับความคุ้มครองตามบทบัญญัติในปัจจุบัน เนื่องจากไม่มีบทยกเว้นโทษให้ โดยเฉพาะ ผู้เขียนจึงมุ่งที่จะศึกษาลักษณะของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ในการกำหนดโทษ รวมทั้งศึกษาเชิงเปรียบเทียบเกี่ยวกับมาตรการลงโทษกรณีการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ โดยหวังว่าผลการศึกษาจะเป็นประโยชน์ในการปรับปรุงและพัฒนามาตรการลงโทษทางภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศไทยต่อไป

จากการศึกษาพบว่า มาตรการลงโทษที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนแบ่งออกเป็นสองกรณี คือ มาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน และมาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ซึ่งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้กำหนดบทบัญญัติทั้งสองกรณีไว้โดยเฉพาะ แตกต่างจากประเทศไทยที่ใช้บทบัญญัติทั่วไป คือ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีไม่ส่งมอบเอกสารและมาตรา 22 และ 27 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีชำระภาษีขาด อย่างไรก็ตาม การนำบทบัญญัติทั่วไปมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอนนั้น ขัดต่อหลักมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีอันประกอบไปด้วยความเป็นธรรม ความมีประสิทธิภาพ ความเข้าใจได้ง่ายและการบริหารจัดการได้

เมื่อมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับลักษณะของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีเมื่อนำมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน ผู้เขียนจึงเสนอให้มีกรณีการบัญญัติมาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะโดยมุ่งเน้นให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ก่อให้เกิดประสิทธิภาพและบริหารจัดการได้สำหรับรัฐ และเข้าใจได้ง่ายสำหรับทั้งเจ้าหน้าที่รัฐและผู้เสียภาษี

สาขาวิชา นิติศาสตร์

ปีการศึกษา 2558

ลายมือชื่อนิสิต .....

ลายมือชื่อ อ.ที่ปรึกษาหลัก .....

# # 5486033734 : MAJOR LAWS

KEYWORDS: TRANSFER PRICING / TAX / PENALTY

Currently, the Revenue Code does not include particular transfer pricing penalties. The existing provisions are ineffective to prevent related companies from conducting transfer mispricing. Meanwhile, the absence of a specific penalty-exemption provision leaves good faith taxpayers unprotected by the law. Therefore, the author aimed to study criteria for evaluation of penalties and economic concepts relating to penalties. The author also comparatively studied transfer pricing penalties of the US and South Korea in hope that the results of the study will be beneficial for amending and improving Thai tax penalties for transfer pricing issues.

From the study, the author found that there are two types of penalties relating to transfer pricing. One is the penalty for failure to submit transfer pricing documentation. The other is the penalty for failure to pay tax due to mispricing. In contrast with the US and South Korea, Thailand has not legislated specific provisions for both types of penalties. Instead, the general provisions, namely, Sections 35 and 36 of the Revenue Code, are used to penalize taxpayers in case of failure to submit documentation, and Section 22 and 27 of the Revenue Code are used in the case of failure to pay. However, the application of general penalties to transfer pricing issues contradicted the criteria for evaluation of penalties which consists of fairness, effectiveness, comprehensibility and administrability.

In sum, the existing penalty provisions under the Revenue Code lack consistency with the criteria for evaluation of penalties when being applied to transfer pricing cases. Therefore, the author proposes that specific transfer pricing penalty provisions be enacted based on fairness for taxpayers, effectiveness and administrability for the government, and comprehensibility for both authorities and taxpayers.

Field of Study: Laws

Student's Signature .....

Academic Year: 2015

Advisor's Signature .....

## กิตติกรรมประกาศ

วิทยานิพนธ์เล่มนี้ สำเร็จลุล่วงลงได้ด้วยความกรุณาของ อาจารย์ ดร.พัฒนาพร โก  
วพัฒน์กิจ ที่ได้สละเวลาอันมีค่ารับเป็นอาจารย์ที่ปรึกษาวิทยานิพนธ์ ผู้เขียนต้องขอกราบ  
ขอบพระคุณอาจารย์อย่างยิ่งที่คอยให้คำแนะนำ ให้แนวคิด ให้กำลังใจและให้ความสนับสนุนแก่  
ผู้เขียนอย่างมากมาโดยตลอด

ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณรองศาสตราจารย์ ธิติพันธ์ุ เชื้อบุญชัย ประธานกรรมการ  
สอบวิทยานิพนธ์ และกรรมการสอบวิทยานิพนธ์ทุกท่าน อันได้แก่ ศาสตราจารย์พิเศษ ดร.พล  
ธีรคุปต์ ดร.สิริกัญญา ไชวโกลกุล และอาจารย์ไพรัชพันธ์ โปษยานนท์ เป็นอย่างสูง ที่ได้สละเวลาอันมี  
ค่า และกรุณาให้คำแนะนำที่เป็นประโยชน์อย่างยิ่งจนส่งผลให้การจัดทำวิทยานิพนธ์ฉบับนี้  
สมบูรณ์มากยิ่งขึ้น

นอกจากนี้ ผู้เขียนขอขอบพระคุณ คุณสาโรช ทองประคำ นิติกรเชี่ยวชาญและคุณมงคล  
ขนาดนิต นิติกรชำนาญการพิเศษ ผู้บังคับบัญชาที่ให้ความเมตตา ให้ความรู้และกรุณาชี้แนะ  
แนวทางในการหาข้อมูลในการจัดทำวิทยานิพนธ์ คุณอาภรณ์ บวรเกรียงไกรและผู้เชี่ยวชาญด้าน  
ภาษิตานอื่นๆ ที่สละเวลาให้ข้อมูล บรรณารักษ์ห้องสมุดกรมสรรพากรที่กรุณาช่วยเหลือในการ  
ค้นคว้าข้อมูลอย่างยอดเยี่ยม คุณเพชรรา วัจนวงศ์ที่กรุณาประสานงาน รวมทั้งขอขอบคุณพี่ๆ  
เพื่อนร่วมงานที่กรมสรรพากรท่านอื่นๆ พร้อมทั้งกัลยาณมิตรทุกคนที่ให้อกำลังใจ และคุณกนกศิลป์  
เข็มจินดา ผู้เป็นแรงใจสำคัญของผู้เขียน ที่คอยให้ความช่วยเหลือ รวมถึงช่วยตรวจทาน  
วิทยานิพนธ์

สุดท้ายนี้ ผู้เขียนขอกราบขอบพระคุณคุณพ่อประวิทย์ คุณแม่ชอุติมา และคุณป้ายุพา  
คุปตานนท์ ที่คอยอบรม เลี้ยงดูตั้งแต่เยาว์ด้วยความรัก ความเอาใจใส่ มอบพลังกาย พลังใจอัน  
ยิ่งใหญ่ และสนับสนุนผู้เขียนในทุกเรื่องเสมอมา หากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ มีคุณค่าดีหรือ  
ประโยชน์ใดๆ ผู้เขียนขอมอบเป็นกตเวทิตาคุณแก่ผู้มีพระคุณทั้งหลายข้างต้น แต่หากมี  
ข้อบกพร่องประการใด ผู้เขียนขอน้อมรับไว้แต่เพียงผู้เดียว

## สารบัญ

	หน้า
บทคัดย่อภาษาไทย.....	ง
บทคัดย่อภาษาอังกฤษ .....	จ
กิตติกรรมประกาศ .....	ฉ
สารบัญ.....	ช
สารบัญตาราง.....	ฅ
สารบัญภาพ.....	ฉ
บทที่ 1.....	1
บทนำ .....	1
1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา .....	1
1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย .....	5
1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย .....	5
1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย .....	5
1.5 วิธีการศึกษาวิจัย .....	5
1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย.....	6
1. สามารถอธิบายมาตรการลงโทษทางภาษีและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ .....	6
บทที่ 2.....	7
มาตรการลงโทษทางภาษี แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์และโทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมาย ต่างประเทศ.....	7
2.1 มาตรการลงโทษทางภาษี.....	7
2.1.1 วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษี .....	7
2.1.2 หลักการของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดี .....	15
2.1.3 มาตรการลงโทษทางอาญา.....	24
2.1.4 มาตรการลงโทษทางแพ่ง.....	29



1) เบี้ยปรับ .....	29
2) เงินเพิ่ม.....	37
2.2 แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยการกำหนดโทษทางภาษี .....	38
2.2.1 แนวคิดที่ว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์.....	38
2.2.2 การนำเศรษฐศาสตร์มาใช้กับกฎหมายภาษี.....	41
2.2.3 การนำหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้คำนวณเบี้ยปรับหรือค่าปรับ .....	51
2.3 โทษกรณีการกำหนดราคาโอน.....	55
2.3.1 โทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา.....	60
1) เบี้ยปรับกรณีแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน.....	64
2) เบี้ยปรับกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน .....	70
3) เบี้ยปรับกรณีอื่นๆ .....	76
3.1) เบี้ยปรับกรณีล่าช้า (delinquency penalties) .....	78
3.2) เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้อง (accuracy-related penalties) .....	80
3.3) เบี้ยปรับกรณีการฉ้อฉล (fraud penalties).....	82
4) เงินเพิ่ม.....	82
5) โทษอาญากรณีเจตนาไม่ส่งมอบข้อมูล .....	83
2.3.2 โทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมายประเทศเกาหลีใต้ .....	87
1) เบี้ยปรับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน .....	88
2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีแสดงเงินได้ขาดไป .....	96
3) เบี้ยปรับอื่นๆ.....	100
3.1) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้เก็บรักษาบัญชีหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ.....	100
3.2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภายในกำหนดเวลา .....	101

3.3) เบี้ยปรับกรณีไม่ส่งรายงานหรือรายละเอียดของธุรกรรมที่พบว่าไม่มี ความชัดเจน.....	101
3.4) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้เก็บรักษาเอกสารที่กฎหมายกำหนด.....	102
3.5) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้ส่งตารางเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นที่มีข้อมูลที่เหมาะสม	102
4) เงินเพิ่ม.....	102
บทที่ 3.....	103
การกำหนดราคาโอนและมาตรการลงโทษทางภาษีของประเทศไทย .....	103
3.1 การกำหนดราคาโอน .....	103
3.1.1 ภาพรวมของการกำหนดราคาโอน.....	103
3.1.2 การตรวจสอบกรณีการกำหนดราคาโอน .....	110
3.1.3 บทลงโทษกรณีการกำหนดราคาโอน .....	111
3.2 มาตรการลงโทษทางภาษี.....	112
3.2.1 แนวคิดและพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางแพ่ง .....	112
3.2.2 แนวคิดและพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางอาญา.....	116
3.2.3 หลักเกณฑ์ของมาตรการลงโทษ .....	121
1) มาตรการลงโทษทางแพ่ง .....	121
2) มาตรการลงโทษทางอาญา.....	138
บทที่ 4.....	141
ปัญหาจากการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากร มาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน..	141
4.1 การนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนด ราคาโอนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี.....	141
4.2 การนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการ กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี.....	159
บทที่ 5.....	181

บทสรุปและข้อเสนอแนะ.....	181
5.1 บทสรุป .....	181
5.2 ข้อเสนอแนะ .....	196
รายการอ้างอิง .....	203
ภาคผนวก ก .....	212
ภาคผนวก ข .....	217
ภาคผนวก ค .....	220
ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์ .....	230



## สารบัญตาราง

ตารางที่ 1	ตารางโทษอาญาของประเทศที่เข้าร่วมการประชุม EATLP Congress.....	25
ตารางที่ 2	ตารางอัตราเบี้ยปรับของประเทศที่เข้าร่วมการประชุม EATLP Congress.....	31
ตารางที่ 3	ตารางผลการทดลองเชิงประจักษ์เกี่ยวกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษี .....	48



## สารบัญภาพ

ภาพที่ 1 ภาพแสดงความสัมพันธ์ของความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการหนีภาษี..... 44



# บทที่ 1

## บทนำ

### 1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ปัจจุบันการค้าระหว่างประเทศขยายตัวอย่างมาก ซึ่งปรากฏหลักฐานว่ามากกว่าร้อยละ 30 ของการค้าระหว่างประเทศในปัจจุบันเป็นธุรกรรมระหว่างกลุ่มวิสาหกิจเดียวกัน (intragroup transactions) ซึ่งประกอบไปด้วยการค้าขายสินค้าและบริการ รวมทั้งเงินทุนและทรัพย์สินทางปัญญา ระหว่างกลุ่มวิสาหกิจข้ามชาติเดียวกัน (Multinational Enterprise group หรือ MNE group) หากธุรกรรมระหว่างกลุ่มวิสาหกิจเดียวกันนี้มีการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing) ตามที่ควรจะเป็นก็จะไม่เกิดปัญหาแต่อย่างใด ทว่าธุรกรรมเหล่านั้นจำนวนมากถูกกำหนดราคาโอนอย่างไม่เหมาะสม (Mispricing) ซึ่งในหลายครั้งกลุ่มวิสาหกิจข้ามชาติทำเช่นนั้นเพื่อลดภาษีโดยรวมของกลุ่ม ตัวอย่างเช่น หากบริษัทแม่ในกลุ่มวิสาหกิจข้ามชาติต้องเสียภาษีเงินได้ในประเทศถิ่นที่อยู่ของตนในอัตราร้อยละ 30 และมีบริษัทลูกอยู่ในอีกประเทศหนึ่งที่เสียภาษีเงินได้ในอัตราร้อยละ 20 บริษัทแม่อาจมีแรงจูงใจที่จะถ่ายโอนกำไรไปยังบริษัทลูกเพื่อลดอัตราภาษีที่ต้องเสียโดยรวมของกลุ่ม ซึ่งสามารถทำได้โดยการกำหนดราคาโอนสินค้าและบริการจากบริษัทแม่ไปยังบริษัทลูกให้สูงกว่าที่ควรจะเป็น<sup>1</sup>

ผลจากการกำหนดราคาโอนที่ไม่เหมาะสมนี้ ส่งผลกระทบต่อฐานภาษีของประเทศและทำให้จัดเก็บภาษีได้น้อยกว่าที่ควรจะเป็น หลายประเทศเล็งเห็นถึงผลเสียนี้ จึงได้บัญญัติกฎหมายป้องกันการกำหนดราคาโอนที่ผิดไปจากที่ควรจะเป็นรวมทั้งบัญญัติวิธีการกำหนดราคาโอนขึ้น โดยมีแนวคิดหลักในการกำหนดราคาโอน 2 แนวคิด คือ วิธีตามหลักราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length pricing) และ วิธีตามหลักจัดสรรตามส่วน (Formulary apportionment) ซึ่งในปัจจุบันวิธีตามหลักราคาติดต่ออย่างอิสระ เป็นที่นิยมมากกว่าวิธีตามหลักจัดสรรตามส่วน เนื่องจากหลักจัดสรรตามส่วนมีข้อจำกัดในการจะนำไปปรับใช้ในระดับระหว่างประเทศเพราะยังไม่มีสูตรคำนวณที่ได้รับการยอมรับในระดับสากล<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Department of Economic and Social Affairs, United Nations, [Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries](#) (New York: 2013), p. 5.

<sup>2</sup> Ibid., p.61.

ประเทศไทยมีธุรกรรมการกำหนดราคาโอนเพิ่มขึ้นจำนวนมากในช่วงหลายปีที่ผ่านมา<sup>3</sup> และเมื่อประเทศไทยเป็นหนึ่งในประเทศที่รวมตัวกันเป็น ASEAN Economic Community (AEC) ในปี พ.ศ. 2558 ซึ่งหนึ่งในมาตรการเพื่อรองรับการเปิดตัวของ AEC คือ การขยายเขตแดนสัดส่วนการถือหุ้นของชาวต่างชาติในบริษัท<sup>4</sup> ที่กระตุ้นให้เกิดบริษัทข้ามชาติและธุรกรรมระหว่างประเทศมากขึ้น ส่งผลให้การกำหนดราคาโอนนั้นเพิ่มขึ้นไปอีก โอกาสที่จะเกิดข้อพิพาทเรื่องการกำหนดราคาโอนระหว่างกรมสรรพากรและผู้เสียภาษีก็จะสูงขึ้น หากปราศจากซึ่งกฎหมายเรื่องการกำหนดราคาโอนที่ชัดเจนแล้ว จะก่อให้เกิดผลเสียอย่างมากต่อทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี ทั้งนี้ เนื่องจากการกำหนดราคาโอนเป็นเรื่องที่มีจำนวนเม็ดเงินที่เกี่ยวข้องสูงมาก โดยในช่วงปี พ.ศ. 2547 ถึง พ.ศ. 2556 องค์การเพื่อความซื่อสัตย์มั่นคงทางการเงินแห่งโลก (Global Financial Integrity) ประมาณการว่า จำนวนเงินที่ถูกยกย้ายถ่ายเทออกจากประเทศไทยโดยวิธีการกำหนดราคาตลาดเคลื่อนมีจำนวนสูงถึง 180,955,000,000 เทเรียสหรัฐ (6,333,425,000,000 บาท)<sup>5</sup> ซึ่งสาเหตุที่เอื้ออำนวยให้เกิดการกำหนดราคาโอนตลาดเคลื่อนในประเทศไทยเป็นเพราะว่าเจ้าหน้าที่ตรวจสอบเรื่องการกำหนดราคาโอนได้อย่างยากลำบาก เนื่องจากการกำหนดราคาโอนเป็นเรื่องที่ต้องอาศัยข้อเท็จจริงจากบริษัทซึ่งเป็นข้อมูลภายในที่เจ้าหน้าที่ไม่อาจทราบได้เองหากปราศจากข้อมูลจากผู้เสียภาษี จึงมีความจำเป็นที่ประเทศไทยจะต้องมีมาตรการลงโทษกรณีกำหนดราคาโอนที่มีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะมาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนในขณะเดียวกัน เพื่อความเป็นธรรมก็ควรที่จะต้องยกเว้นโทษให้ผู้เสียภาษีที่สุจริตในการกำหนดราคาโอน

โดยทั่วไปแล้ว บทบัญญัติของประเทศต่างๆ จะกำหนดเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้สองประเภท คือ แบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer pricing

---

<sup>3</sup> The Revenue Department of Thailand. Determination of Market Price for Multinational Enterprises [Online]. 2002. Available from: [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/TransferPricing\\_en.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/TransferPricing_en.pdf) [2014, December 14]

<sup>4</sup> Association of Southeast Asian Nations. ASEAN Economic Community Blueprint [Online]. 2008. Available from: <http://www.asean.org/archive/5187-10.pdf> [2014, December 14]

<sup>5</sup> Global Financial Integrity. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 [Online]. 2015. Available from: [http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update\\_2015-Final-1.pdf](http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf). [2016, April 13].

disclosure form) ที่จะกำหนดให้ยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลเพื่อให้ข้อมูลเบื้องต้นแก่กรมสรรพากรเกี่ยวกับผู้เสียภาษีและคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน รวมไปถึงมูลค่าและลักษณะของธุรกรรมระหว่างกัน และเอกสารประเภทที่สอง คือ เอกสารข้อมูลที่แสดงว่าผู้เสียภาษีมียวิธีเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างไร เพื่อให้ได้มาซึ่งราคา Arm's length เช่น เอกสารงบประมาณ เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี นโยบายการกำหนดราคา เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน เป็นต้น ซึ่งประเทศต่างๆ จะไม่ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องส่งมอบเอกสารประเภทที่สองพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แต่จะกำหนดให้เจ้าหน้าที่ที่มีอำนาจเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบเอกสารดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กำหนดได้

ประเทศไทยไม่ได้มีแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ แต่มีแบบฟอร์มที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับราคาโอนบางประการตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546 ซึ่งกำหนดให้ผู้เสียภาษีกรอกแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยแบบแจ้งข้อความดังกล่าวมีรายการให้ผู้เสียภาษีแจ้งว่าตนมีกิจการที่ขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สิน ให้กู้ยืมเงินหรือให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่ หรือมีกิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เกินปกติอันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่ โดยที่หากมีกิจการในลักษณะดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะต้องอธิบายว่าเพราะอะไร อย่างไรก็ดี แม้แบบแจ้งข้อความดังกล่าวให้ข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนบางประการแต่ก็ยังมีข้อมูลไม่เพียงพอที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะนำมาวิเคราะห์การเสียภาษีเพื่อคัดเลือกรายที่จะตรวจสอบภาษีได้<sup>6</sup>

ส่วนเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่แสดงว่าผู้เสียภาษีมียวิธีเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างไร ประเทศไทยได้กำหนดรายการเอกสารไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545

<sup>6</sup> สมศักดิ์ อรรถสมเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 173.



หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารแบบแจ้งข้อมูลตาม ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับ ภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126)ฯ กฎหมายกำหนดโทษค่าปรับเป็นจำนวน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่ง ประมวลรัษฎากร และหากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารการตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ สำหรับรายการที่เป็นเอกสารประกอบการลงบัญชี ภายในกำหนดเวลาที่เจ้าหน้าที่หมายเรียก กฎหมายกำหนดโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือนหรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร

ซึ่งบทลงโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการนำมาใช้เป็นระยะเวลากว่า 60 ปี แล้วโดยไม่มีการแก้ไขเปลี่ยนแปลง ส่วนบทลงโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีการ นำมาใช้เป็นระยะเวลากว่า 30 ปี โดยไม่มีการปรับปรุงบทบัญญัติ จึงมีความจำเป็นที่ประเทศไทย จะต้องมีการศึกษาว่ามาตรการลงโทษทางภาษีดังกล่าวยังคงมีประสิทธิภาพในการป้องปรามผู้เสียภาษี ให้จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนหรือไม่ โดยผู้เขียนจะศึกษาวิเคราะห์ตาม แนวทางลักษณะของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีอันประกอบไปด้วยความเป็นธรรม ความมี ประสิทธิภาพ ความเข้าใจได้ง่ายและการบริหารจัดการได้

ในขณะเดียวกัน กรณีที่ผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอนและได้จัดทำและส่งมอบ เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแล้ว แสดงว่าผู้เสียภาษีไม่มีความผิดในการกำหนดราคาโอน แม้ว่าผู้เสียภาษีจะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length เป็นผลให้ภาษีขาดไปก็ ตาม กฎหมายก็ต้องยกเว้นเบี้ยปรับให้ผู้เสียภาษีเพื่อความเป็นธรรม นอกจากนี้ การกำหนดบท ยกเว้นเบี้ยปรับดังกล่าวจะทำให้ประสิทธิภาพในการป้องปรามผู้เสียภาษีให้ใช้ความระมัดระวังมากขึ้น ในการหาราคา Arm's length เพราะผู้เสียภาษีจะมีแรงจูงใจในการทำเอกสารประกอบการกำหนด ราคาโอนให้ถูกต้องครบถ้วนตั้งแต่ในขณะเวลาที่ทำธุรกรรม

จึงมีความจำเป็นที่จะต้องศึกษาว่ามาตรการลงโทษทางภาษีกฎหมายผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดตาม ประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน มีบทยกเว้นโทษในกรณีที่ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนโดยสุจริตและได้ จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแล้วหรือไม่ และสอดคล้องกับลักษณะของ มาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีหรือไม่

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนสร้างความเสียหายทางเศรษฐกิจต่อ ประเทศไทยอย่างมากในปัจจุบัน แต่ประเทศไทยกลับไม่มีการปรับปรุงมาตรการลงโทษให้สอดคล้องกับ การกำหนดราคาโอน จึงมีความจำเป็นอย่างยิ่งในปัจจุบันที่จะต้องมีการศึกษาวิจัยและปรับปรุง มาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเพื่อก่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนแก่ทั้งกรมสรรพากร

และผู้เสียภาษีเกี่ยวกับมาตรการลงโทษที่จะนำมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน ก่อให้เกิดความเป็นธรรมของบทบัญญัติกฎหมายที่จะคุ้มครองผู้เสียภาษีที่สุจริต ก่อให้เกิดความมีประสิทธิภาพและการบริหารจัดการได้ง่ายแก่รัฐสำหรับกรณีมาตรการลงโทษเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้เกิดการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length ลดน้อยลง และส่งผลให้เกิดการยกระดับหลักเกณฑ์ของมาตรการลงโทษกรณีการกำหนดราคาโอนของกฎหมายภาษีไทยให้เป็นสากลมากยิ่งขึ้น

## 1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษาวิจัย

1. เพื่อศึกษามาตรการลงโทษทางภาษีและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์
2. เพื่อศึกษาพัฒนาการและแนวคิดของมาตรการลงโทษ โดยมุ่งเน้นศึกษาในกรณีการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้
3. เพื่อวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้กฎหมายภาษีไทยและแนวปฏิบัติที่มีอยู่ในปัจจุบันกับกรณีการกำหนดราคาโอน
4. เพื่อเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาการนำมาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษีไทยมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน

## 1.3 สมมติฐานของการศึกษาวิจัย

มาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับลักษณะของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีเมื่อนำมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน

## 1.4 ขอบเขตของการศึกษาวิจัย

การศึกษานี้ จะศึกษาพัฒนาการและแนวคิดในการกำหนดมาตรการลงโทษทางภาษีอากร โดยเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ โดยมุ่งเน้นศึกษาถึงความจำเป็นของการกำหนดโทษและการงดหรือลดโทษสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ อีกทั้งจะศึกษาความเป็นไปได้และแนวทางการปรับปรุงกฎหมายภาษีไทยเกี่ยวกับเรื่องดังกล่าว

## 1.5 วิธีการศึกษาวิจัย

ใช้วิธีการศึกษาวิจัยเอกสาร (Documentary Research) เป็นหลัก โดยการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลจากประมวลรัษฎากร รวมถึงคำสั่งหรือแนวปฏิบัติอื่นๆ ของกรมสรรพากร อนุสัญญา

ภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยและประเทศต่างๆ ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ คำอธิบาย บทความ หนังสือตอบข้อหารือกรมสรรพากร คำวินิจฉัยของคณะกรรมการวินิจฉัยภาษีอากร คำพิพากษาของศาล และเอกสารตำราที่เกี่ยวข้อง เมื่อรวบรวมข้อมูลแล้ว จะใช้วิธีการวิเคราะห์และ แนวอนุমানเชิงพิจารณาเพื่อสรุปประเด็นปัญหา พร้อมทั้งเสนอความคิดเห็นและวิธีการแก้ไขปัญหา

### 1.6 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการศึกษาวิจัย

1. สามารถอธิบายมาตรการลงโทษทางภาษีและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์
2. สามารถอธิบายพัฒนาการและแนวคิดของมาตรการลงโทษ โดยเฉพาะที่นำมาปรับใช้ในกรณี การกำหนดราคาโอนตามกฎหมายภาษีของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้
3. สามารถวิเคราะห์ปัญหาที่เกิดขึ้นจากการปรับใช้กฎหมายภาษีไทยกับกรณีการกำหนดราคาโอน
4. สามารถเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาเรื่องการนำมาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษีไทย มาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย

## บทที่ 2

### มาตรการลงโทษทางภาษี แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์และโทษกรณีกำหนดราคาโอนตาม กฎหมายต่างประเทศ

ในบทที่ 2 นี้ ผู้เขียนจะอธิบายมาตรการลงโทษทางภาษี โดยเริ่มจากวัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษี จากนั้นจะกล่าวถึงหลักการของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีว่าควรเป็นอย่างไรจึงจะส่งผลให้วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษีสามารถสำเร็จลุล่วงได้ ต่อมาผู้เขียนจะอธิบายลักษณะของมาตรการลงโทษทางภาษีทั้งโทษทางแพ่ง คือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม และโทษทางอาญารวมไปถึงหลักเกณฑ์ของการลดหรือตัดค่าปรับ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยทั่วไป นอกจากนี้ยังจะอธิบายถึงแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับการกำหนดโทษทางภาษี จากนั้นจะอธิบายเกี่ยวกับโทษกรณีการกำหนดราคาโอน ในประการแรกจะกล่าวถึงวัตถุประสงค์ของการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเสียก่อนเพื่อปูพื้นให้เห็นถึงความสำคัญของการที่จะต้องมีความระมัดระวังเกี่ยวกับโทษกรณีการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะเจาะจง ในประการที่สองจะได้อธิบายเกี่ยวกับหลักการในการกำหนดโทษกรณีการกำหนดราคาโอนโดยทั่วไปโดยศึกษาจากแนวทางของสหประชาชาติ (UN) และองค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (OECD) และในที่สุดท้ายจะยกตัวอย่างแนวทางการบัญญัติกฎหมายกรณีโทษของการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้

#### 2.1 มาตรการลงโทษทางภาษี

##### 2.1.1 วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษี

มนุษย์เป็นสัตว์สังคมที่ต้องอยู่ร่วมกัน ซึ่งในการอยู่ร่วมกันอาจมีการขัดแย้งและกระทบกระทั่งกัน อันนำไปสู่ความไม่สงบเรียบร้อยขึ้นได้ ดังนั้นเพื่อมิให้เกิดความวุ่นวายและเพื่อให้มนุษย์อยู่ร่วมกันเป็นสังคมด้วยความสงบเรียบร้อย จึงจำเป็นต้องมีระเบียบแบบแผนความประพฤติสำหรับการปฏิบัติต่อกัน ซึ่งค่อยๆ พัฒนาขึ้นจนมีลักษณะต่างๆ กันไป เช่น ศีลธรรม ขนบธรรมเนียม จารีต ประเพณี ศาสนา และกฎหมาย กฎเกณฑ์ความประพฤติเหล่านี้เรียกว่า “ระบบควบคุมสังคม” (Social Control)<sup>7</sup>

<sup>7</sup>สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป, 14 (กรุงเทพฯ : วิญญูชน, 2550), น. 35.

กฎหมายเป็นส่วนหนึ่งของระบบควบคุมสังคม และกฎหมายจะไม่สามารถบรรลุวัตถุประสงค์ในการรักษาความสงบเรียบร้อยได้เลยหากปราศจากซึ่งกระบวนการบังคับที่เป็นกิจจะลักษณะ (Organized Sanction or Organized Enforcement) ซึ่งนี่คือสิ่งที่ทำให้กฎหมายแตกต่างจากกฎเกณฑ์ความประพฤติอื่นๆ ของมนุษย์ ซึ่งกฎหมายแต่ละประเภทมีกระบวนการบังคับหรือมาตรการลงโทษที่แตกต่างกันออกไป ตามวัตถุประสงค์ของกฎหมายนั้น อาทิเช่น กฎหมายแพ่งเป็นกฎหมายที่กล่าวถึงเอกชนหรือสิทธิส่วนบุคคลและการเยียวยาความเสียหาย มาตรการลงโทษของกฎหมายแพ่งจึงมีวัตถุประสงค์ที่จะทำให้ผู้กระทำความผิดต้องยุติการกระทำที่ก่อให้เกิดความเสียหายแก่ผู้อื่น (redress) รวมทั้งชดเชยความเสียหายที่เกิดขึ้นจากกระทำของตนด้วย (compensation)<sup>8</sup>

กฎหมายอาญามุ่งหมายจะรักษาความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของสังคม ความรับผิดชอบทางอาญาจึงเกิดขึ้นเมื่อมีการกระทำอันเป็นการกระทบกระเทือนต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน หรือต่อผลประโยชน์ร่วมกันของคนในสังคม มาตรการลงโทษทางอาญาจึงมีวัตถุประสงค์เพื่อตัดผู้กระทำความผิดออกไปจากสังคมเป็นการชั่วคราวหรือถาวร (Incapacitation) เพื่อให้สาสมกับความร้ายแรงของการกระทำ (Retribution) เพื่อป้องปรามมิให้ผู้อื่นเอาเป็นเยี่ยงอย่าง (Deterrent) และเพื่อดัดนิสัยของผู้กระทำความผิด (Reformation หรือ Recapitalization)<sup>9</sup> โดยในทางอาชญาวิทยา (Criminology) สามารถอธิบายทฤษฎีการลงโทษที่ใช้เป็นเหตุผลรองรับการกำหนดโทษทั้ง 4 ทฤษฎี<sup>10</sup> ได้ดังนี้

1) ทฤษฎีการตัดโอกาสการกระทำความผิด (Incapacitation) มีแนวคิดว่าการลงโทษคือการกระทำใดๆ ก็ตามที่จำเป็นเพื่อตัดโอกาสมิให้ผู้กระทำความผิดกระทำความผิดซ้ำอีกครั้ง

<sup>8</sup> ทศชัย อนุทินตะยา, “มาตรการลงโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) : แนวคิดการลงโทษในความผิดเกี่ยวกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2551), หน้า 29.

<sup>9</sup> คณะกรรมการปรับปรุงกฎหมายเพื่อการพัฒนาประเทศ. รายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับหลักเกณฑ์ในการกำหนดโทษอาญา [ออนไลน์]. 2547. เข้าถึงได้จาก : <http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/content/en/341/8059.pdf> [7 ธันวาคม 2558]

<sup>10</sup> Sue Titus Reid, *Crime and Criminology*, 8 (USA: McGraw Hill, 1997), p.80.

ในปัจจุบันโทษโดยทั่วไปตามทฤษฎีนี้ก็คือการจำคุกและกักขัง แต่ในอดีตโทษตามทฤษฎีนี้อาจรวมไปถึงการตัดมือของโจรขโมยทรัพย์สิน หรือการทำหมันผู้กระทำความผิดฐานข่มขืน เป็นต้น<sup>11</sup>

2) ทฤษฎีการลงโทษเพื่อแก้แค้นทดแทน (Retributive Theory) ทฤษฎีนี้เป็นผลสืบเนื่องมาจากระบบการเมืองการปกครอง ศาสนา และระบบสังคมในอดีตที่ผู้มีอำนาจปกครองใช้วิธีการลงโทษเพื่อการตอบแทนผู้กระทำความผิดให้ได้รับโทษ ในลักษณะตาต่อตาฟันต่อฟัน มีการใช้วิธีการที่รุนแรง ทั้งการประหารชีวิต การลงทัณฑ์ ทรมานด้วยรูปแบบต่างๆ เพื่อให้สาสมกับความผิดที่ผู้กระทำผิดลงไป เพื่อให้ผู้กระทำความผิดสำนึกและเพื่อทำให้รู้สำนึกถึงความผิดในการกระทำของตน โดยทฤษฎีนี้มีแนวคิดในการลงโทษว่าผู้กระทำผิดมีเจตจำนงเสรี (Free will) ในการที่จะคิด ตัดสินใจ และกระทำการด้วยตนเอง ประกอบกับมนุษย์มีความสามารถในการใช้เหตุผลและกระทำการด้วยตนเอง เมื่อตัดสินใจทำสิ่งใดลงไปจึงต้องรับผิดชอบต่อการกระทำของตนอย่างเต็มที่ เมื่อกระทำผิดจึงต้องรับผิดชอบต่อความผิดและสมควรได้รับการลงโทษ<sup>12</sup>

3) ทฤษฎีการลงโทษเพื่อป้องปราม (Deterrence Theory) มีแนวคิดว่าการลงโทษนั้นสามารถข่มขู่และยับยั้งตัวผู้กระทำผิดที่ได้รับโทษและบุคคลอื่นที่เห็นตัวอย่าง ทำให้เกิดความเกรงกลัวโทษ จนไม่กล้ากระทำความผิดขึ้นอีก การลงโทษเพื่อป้องปราม มีวัตถุประสงค์หลัก 2 ประการคือ เพื่อยับยั้งตัวผู้กระทำผิดที่ถูกลงโทษไม่ให้กระทำความผิดซ้ำอีก และเพื่อยับยั้งบุคคลอื่นมิให้กระทำความผิด เนื่องจากได้เห็นผลร้ายของการกระทำผิดและการได้รับโทษ<sup>13</sup> ทฤษฎีนี้มีสมมติฐานว่ามนุษย์มีเหตุผลและจะไม่กระทำสิ่งที่จะนำไปสู่ความทุกข์มากกว่าความสุข ดังนั้นโทษจึงสามารถป้องปรามมนุษย์ไม่ให้กระทำความผิดได้<sup>14</sup>

4) ทฤษฎีการลงโทษเพื่อแก้ไขฟื้นฟู (Rehabilitative Theory) มีแนวคิดว่าการลงโทษมีขึ้นเพื่อการแก้ไขฟื้นฟูผู้กระทำผิด ให้กลับตัวเป็นคนดี เพื่อไม่ให้ผู้กระทำผิดกลับมาก่อทำความผิดซ้ำ รวมทั้งพยายามที่จะช่วยให้ผู้กระทำผิดกลับคืนสู่สังคมได้ตามปกติ จึงจำเป็นต้องมีการให้ความรู้ การอบรม

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> ญรัฎฐวัฒน์ สุทธิโยธิน. ทฤษฎีการลงโทษ [ออนไลน์]. 2557. เข้าถึงได้จาก: [http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716\\_6.pdf](http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716_6.pdf) [7 ธันวาคม 2558]

<sup>13</sup> เรื่องเดียวกัน.

<sup>14</sup> Sue Titus Reid, *Crime and Criminology*, 8 (USA: McGraw Hill, 1997), p.80.

การฝึกอาชีพ ให้เพียงพอที่เขาจะใช้ในการดำเนินชีวิตได้ รวมทั้งการพยายามช่วยให้ผู้กระทำความผิดไม่รู้สึกรับผิดชอบจากการที่ได้รับการลงโทษไปแล้ว<sup>15</sup>

กฎหมายปกครองเป็นกฎหมายที่มุ่งจัดระเบียบการปกครองภายในของรัฐ โดยเฉพาะกิจการของฝ่ายบริหารในการสนองความต้องการส่วนรวมของประชาชน หรือที่เรียกว่าบริการสาธารณะ (Public service)<sup>16</sup> โทษทางปกครองจึงกำหนดให้ฝ่ายปกครองลงโทษแก่ผู้กระทำการอันเป็นการฝ่าฝืนกฎหมาย กฎ ระเบียบ ข้อบังคับและคำสั่งทางปกครอง โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายบรรลุผลและเพื่อให้บริการสาธารณะสามารถดำเนินการต่อไปได้<sup>17</sup>

กฎหมายภาษีเป็นกฎหมายที่มีความสำคัญอย่างยิ่งในการจัดเก็บภาษีของรัฐ ซึ่งภาษีอากรเป็นสิ่งที่สำคัญและจำเป็นในการได้มาซึ่งรายได้ของรัฐเพื่อใช้ในการพัฒนาเศรษฐกิจและสังคม ดังนั้น เพื่อให้การบังคับใช้กฎหมายภาษีอากรบรรลุผลได้อย่างมีประสิทธิภาพ บทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรจึงต้องกำหนดสภาพบังคับเป็นบทลงโทษสำหรับผู้ฝ่าฝืนเพื่อให้ทั้งผู้มีหน้าที่เสียภาษีและบุคคลที่เกี่ยวข้องต้องปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>18</sup>

หากจะกล่าวถึงวัตถุประสงค์ในการลงโทษตามกฎหมายภาษี กองทุนการเงินระหว่างประเทศ (International Monetary Fund หรือ IMF) ได้อธิบายถึงวัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษ (Purpose of sanctions) ของกฎหมายภาษี ไว้ว่า วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษีมียู่ทั้งหมด 3 ข้อ คือ วัตถุประสงค์ทางด้านการป้องปรามผู้เสียภาษี (deterrence component) วัตถุประสงค์ทางด้านการเงิน (financial component) และวัตถุประสงค์ทางด้านการลงโทษ (punishment component) ซึ่งสามารถอธิบายได้ดังนี้

<sup>15</sup> ญัตติวุฒัน สุทธิโยธิน . ทฤษฎีการลงโทษ [ออนไลน์]. 2557. เข้าถึงได้จาก : [http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716\\_6.pdf](http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716_6.pdf) [7 ธันวาคม 2558]

<sup>16</sup> สมยศ เชื้อไทย, กฎหมายมหาชนเบื้องต้น, 3 (กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2550), หน้า 64.

<sup>17</sup> มนตรี ชนกกำชัย, “มาตรการบังคับของฝ่ายปกครองในระบบกฎหมายไทย,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2539), น. 15

<sup>18</sup> ศาลภาษีอากรกลาง. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากรเรื่อง "การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษีอากร Criminal Procedure in the Tax Court [ออนไลน์]. 2552. เข้าถึงได้จาก: <http://www.taxc.coj.go.th/system/event/Criminal%20Procedure%20in%20the%20Tax%20Court.pdf> [10 ธันวาคม 2558].

1) วัตถุประสงค์ทางการป้องกันการป้องปรามผู้เสียภาษี (deterrence component) มาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษีมีวัตถุประสงค์หลักในการที่จะทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมาย (taxpayer compliance) ทั้งป้องปรามผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดไปแล้วโดยเฉพาะเจาะจง (special prevention effect) และป้องปรามผู้เสียภาษียรายอื่นในสังคม (general prevention effect)<sup>19</sup> ซึ่งโดยหลักแล้วการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีมียู่ทั้งหมดสองประการคือ การแจ้งข้อมูลที่ถูกต้องแก่เจ้าหน้าที่และการเสียภาษีหรือนำส่งภาษีในจำนวนที่ถูกต้อง

โดยทั่วไปแล้ว การที่จะสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายมีอยู่หลายแง่มุม เช่น การทำให้กฎหมายภาษีมีความเป็นธรรมและเสมอภาค ง่ายต่อการปฏิบัติตาม และยากที่จะหนีภาษี อีกแง่มุมหนึ่งก็คือการมีบทบัญญัติลงโทษที่มีประสิทธิภาพ ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ก็จะใช้มาตรการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาควบคู่กันไป<sup>20</sup>

การที่มาตรการบังคับ (sanction) จะสามารถทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้ มาตรการนั้นจะต้องมีองค์ประกอบในการที่จะสามารถป้องปรามผู้เสียภาษีมิให้กระทำความผิดได้ (deterrence) นอกจากนี้ยังจะต้องเป็นธรรม (fair) กล่าวคือ ผู้เสียภาษีต้องถูกลงโทษก็ต่อเมื่อมีความผิด (fault) และบทลงโทษต้องไม่รุนแรงจนเกินไป หรือได้สัดส่วนกับการกระทำ หรือไม่เป็นการละเมิดหลักกระบวนการอันควรแห่งกฎหมาย (due process) ดังนั้นมาตรการบังคับไม่ควรบังคับใช้กับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีความผิดหรือมีการกระทำที่สมเหตุสมผล แม้ว่าการกระทำนั้นจะก่อให้เกิดการเสียภาษีที่น้อยลงก็ตาม ผู้เสียภาษีควรต้องถูกลงโทษสำหรับกรณีที่ประมาทเลินเล่อ (negligent) หรือไม่มีเหตุอันสมควร (unreasonable) เท่านั้น<sup>21</sup>

<sup>19</sup> Lorenzo Del Federico., et al. Surcharges and Penalties in Tax Law: ITALY [Online]. 2015, Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Italy.pdf> [2015, December 31]

<sup>20</sup>Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure,” in Tax Law Design and Drafting Volume I, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.17.

<sup>21</sup> Ibid.



2) วัตถุประสงค์ทางการเงิน (financial component) นอกจากวัตถุประสงค์หลักในการป้องกันผู้เสียหายแล้ว มาตรการโทษทางภาษีในรูปของเงินบางอย่าง เช่น เบี้ยปรับ หรือ ค่าปรับ อาจมีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นค่าชดเชย (compensation) ค่าใช้จ่ายของรัฐในการดำเนินคดีกับผู้เสียหายตั้งแต่ขั้นตอนการตรวจสอบภาษีจนถึงการเก็บภาษีเพิ่มเติมในที่สุด ซึ่งมีข้อสังเกตว่าโทษทางการเงินมีข้อดีกว่าโทษในรูปแบบอื่นคือ โทษทางการเงินเป็นการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ ในขณะที่โทษอื่นๆ เช่น โทษจำคุกเป็นการเพิ่มค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐ<sup>22</sup>

นอกจากนี้ โทษทางการเงินยังอาจถูกออกแบบให้ลดค่าใช้จ่ายของรัฐในการดำเนินคดีภาษีได้ โดยการจูงใจให้ผู้เสียหายยุติข้อพิพาทกับรัฐเร็วขึ้นโดยการกำหนดให้ผู้เสียหายต้องชำระเงินภาษีที่ขาดไปและอาจรวมถึงให้ชำระเบี้ยปรับเป็นเงื่อนไขก่อนที่จะใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษี รวมทั้งเพิ่มระดับของโทษให้สูงขึ้นเป็นลำดับขั้นตามส่วนของเวลาที่ผู้เสียหายไม่ชำระภาษีหรือการคิดดอกเบี้ยทั้งบนภาษีที่ชำระขาดไปและบนเบี้ยปรับ อีกวิธีหนึ่งก็คือการลดเบี้ยปรับให้หากผู้เสียหายสิ้นสุดข้อพิพาทได้เร็ว เช่น กำหนดให้ลดเบี้ยปรับได้ร้อยละ 50 หากผู้เสียหายสิ้นสุดข้อพิพาทในชั้นของสรรพากร แต่จะลดเบี้ยปรับได้เพียงร้อยละ 25 หากข้อพิพาทสิ้นสุดในชั้นศาล<sup>23</sup>

อย่างไรก็ตาม ในกรณีที่กฎหมายบังคับให้ผู้เสียหายจะต้องเสียภาษีที่ชำระขาดและเบี้ยปรับก่อนจะใช้สิทธิอุทธรณ์ภาษี แม้ว่าจะเป็นหลักประกันว่ารัฐได้รับการชดเชยอย่างแน่นอนอนแต่แรกโดยไม่ต้องกังวลว่าผู้เสียหายจะไม่มีเงินชำระในภายหลัง แต่หากสรรพากรประเมินภาษีผิดพลาดกลับกลายเป็นว่าผู้เสียหายต้องจ่ายเงินจำนวนมากในการเข้าถึงความยุติธรรมโดยอาจจะต้องกู้ยืมเงินจำนวนมากซึ่งอาจต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราสูง อันส่งผลถึงสถานะทางการเงินของผู้เสียหาย แม้ว่าในภายหลังสรรพากรจะชำระดอกเบี้ยคืนให้ในกรณีที่การประเมินภาษีผิดพลาดก็ตาม นอกจากนี้ อาจเกิดกรณีที่ผู้เสียหายไม่สามารถกู้ยืมเงินได้ และส่งผลให้ไม่สามารถใช้สิทธิในการอุทธรณ์การประเมินได้เลย

อนึ่ง โทษทางการเงินนี้อาจถูกมองว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อเป็นการหารายได้เข้ารัฐอย่างไม่เป็นธรรมทางหนึ่ง โดยเฉพาะหากรัฐบาลไม่มีการแสดงหลักฐานเชิงประจักษ์ (empirical evidence) สนับสนุนการกำหนดอัตราโทษเบี้ยปรับหรือค่าปรับ จำนวนโทษที่รัฐกำหนดขึ้นก็เป็นเพียงการกระทำตามอำเภอใจของรัฐเพื่อเพิ่มเงินรายได้ให้แก่รัฐเท่านั้น ซึ่งไม่ควรเป็นเช่นนั้น เนื่องจากการหารายได้ให้แก่รัฐควรเป็นเรื่องของการเก็บภาษีโดยตรงเท่านั้น อยากรู้ก็ดี หากรัฐมุ่งความสนใจไปที่การที่มีมาตรการ

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Ibid.

ลงโทษที่มีประสิทธิภาพก็จะส่งผลให้รัฐมีรายได้จากภาษีเพิ่มขึ้นจากภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีเลี่ยงภาษีน้อยลงและปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น<sup>24</sup>

3) วัตถุประสงค์ทางการลงโทษ (punishment component) วัตถุประสงค์ถัดมาของโทษทางภาษีคือ เพื่ลงโทษ (punish) โดยไม่ใช่เพื่อส่งผลกระทบต่อพฤติกรรมของผู้เสียภาษีที่ถูกลงโทษโดยตรงเท่านั้น แต่ยังเป็นการแสดงว่าสังคมไม่ยอมรับการกระทำดังกล่าว ซึ่งความร้ายแรงของโทษจะส่งผลกระทบต่อทัศนคติของคนในสังคมที่มีต่อการกระทำความผิดกระทงหนึ่ง ดังนั้นการกระทำความผิดที่ร้ายแรง เช่น เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี จะถูกลงโทษร้ายแรงกว่าการกระทำความผิดหรือข้อผิดพลาดอื่นๆ และบางประเทศจะลงโทษการกระทำความผิดที่ร้ายแรงโดยใช้ทั้งมาตรการทางอาญา (เช่น การเพิ่มค่าปรับและโทษจำคุก) และมาตรการทางแพ่ง (เช่น การเพิ่มเบี้ยปรับให้สูงขึ้น) อย่างไรก็ตาม โทษทางภาษีที่ดีจะต้องไม่ก่อให้เกิดปัญหาอื่นๆ หรือ ทำให้ปัญหาอื่นที่มีอยู่แล้วทวีความรุนแรงขึ้นด้วย เช่น การกำหนดโทษทางภาษีที่สูงเกินไปอย่างไม่ได้สัดส่วนกับความผิดส่งผลให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกว่ามาตรการลงโทษทางภาษีไม่เป็นธรรมและเกิดทัศนคติลบต่อการจัดเก็บภาษีของภาครัฐ ผู้เสียภาษีจึงไม่เต็มใจในการให้ความร่วมมือกับเจ้าหน้าที่ในการจัดเก็บภาษี นอกจากนี้ฝ่ายเจ้าหน้าที่เองอาจใช้โทษที่สูงเกินควรนั้นมาเป็นข้อต่อรองกับผู้เสียภาษี โดยเจ้าหน้าที่ใช้โทษข่มขู่ผู้เสียภาษีที่สุจริตและเสียภาษีไว้ถูกต้องแล้วให้ปรับปรุงแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเพิ่มขึ้นไปอีกเพราะเจ้าหน้าที่ต้องการเก็บภาษีเพิ่มเติมให้ขึ้นไปตามเป้าหมายที่ได้รับนโยบายมา หรือเจ้าหน้าที่ใช้โทษในการทุจริตคอร์รัปชัน โดยผู้เสียภาษีที่ถูกประเมินภาษีอาจยินยอมจ่ายเงินใต้โต๊ะแก่เจ้าหน้าที่เพื่อให้ตนเองหลุดพ้นจากโทษที่สูงเกินควรนั้น<sup>25</sup>

สังเกตได้ว่า วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษี เป็นลูกผสมของวัตถุประสงค์ของโทษตามกฎหมายแพ่งในการที่จะชดเชยความเสียหาย (compensation) และวัตถุประสงค์ของโทษตามกฎหมายอาญาในส่วนของ การป้องปราม (deterrence) และการลงโทษ (punishment) ตามทฤษฎีอาชญาวิทยาที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น

<sup>24</sup> Donald Morris, "Tax Penalties and Deterrence," *The CPA Journal* 80 (September 2010): 28-33.

<sup>25</sup> Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure," in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.22.

วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษีของ OECD ก็ไม่แตกต่างไปจากของ IMF เท่าใดนัก โดย OECD เห็นว่ามาตรการลงโทษทางภาษีเป็นไปเพื่อ 3 วัตถุประสงค์หลัก คือ เพื่อป้องปรามผู้เสียภาษีไม่ให้กระทำความผิด เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิด และเพื่อให้มีการปฏิบัติตามกฎหมายบางประการ (เช่น ให้ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการหรือให้ชำระภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วน)<sup>26</sup>

หลายประเทศก็กล่าวถึงวัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษีไว้สอดคล้องกับแนวทางของ IMF อาทิเช่น สรรพากรของประเทศอังกฤษกล่าวถึงวัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษทางภาษีว่ามีขึ้นเพื่อสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหน้าที่ตามกฎหมายและร่วมมือกับรัฐ นอกจากนี้ยังมีขึ้นเพื่อให้แน่ใจว่าผู้ที่ปฏิบัติตามกฎหมายจะไม่เสียเปรียบผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>27</sup>

กระทรวงการคลังของประเทศสหรัฐอเมริกาเห็นว่า วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษคือการสนับสนุนและคงไว้ซึ่งการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีโดยสมัครใจ (voluntary compliance) การจูงใจให้ผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติให้ถูกต้องตามกฎหมายอยู่เดิมปรับเปลี่ยนพฤติกรรมกลับมาปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้องอย่างรวดเร็ว และการบังคับใช้มาตรการลงโทษที่รุนแรงเพียงพอที่จะยับยั้งการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายโดยจงใจ อย่างไรก็ตาม มาตรการลงโทษจะต้องไม่เป็นภาระและสร้างความยุ่งยากแก่ผู้เสียภาษีมากเกินไปจนสมควรจะไม่เป็นธรรม<sup>28</sup>

<sup>26</sup> OECD. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Online]. 2015. Available from: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en) [2016, January 17]

<sup>27</sup> HM Revenue and Customs. Strengthening Sanctions for Tax Avoidance-A Consultation on Detailed Proposals [Online]. 2015. Available from: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/447320/Strengthening\\_Sanctions\\_for\\_Tax\\_Avoidance\\_-\\_A\\_Consultation\\_on\\_Detailed\\_Proposals.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/447320/Strengthening_Sanctions_for_Tax_Avoidance_-_A_Consultation_on_Detailed_Proposals.pdf) [2015, December 31].

<sup>28</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999. Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

สำหรับประเทศไทย ประมวลรัษฎากรได้กำหนดโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาไว้เพื่อป้องปรามให้ผู้เสียเกรงกลัวหลบจำไม่กล้าฝ่าฝืนกฎหมาย ที่สำคัญคือทำให้ผู้เสียภาษีมีความตระหนักถึงหน้าที่ในการเสียภาษีของตน และรู้สึกว่าการจัดเก็บภาษีเป็นไปอย่างเป็นธรรม กล่าวคือผู้ที่อยู่ในฐานะเดียวกันเสียภาษีอย่างทัดเทียมกัน และจะต้องมีการปฏิบัติต่อผู้ที่เสียภาษีอย่างถูกต้องครบถ้วนแตกต่างจากผู้ที่หลีกเลี่ยงไม่ชำระภาษีอากรหรือไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี โดยการลงโทษผู้ที่หลีกเลี่ยงภาษีหรือผู้ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเพื่อเป็นการขจัดใช้ให้กับรัฐ และเพื่อความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอย่างถูกต้อง<sup>29</sup>

### 2.1.2 หลักการของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดี

ประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดลักษณะของมาตรการลงโทษที่ดี อันจะส่งผลให้วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษตามกฎหมายภาษีดั้งที่กล่าวข้างต้นสำเร็จลุล่วงได้ จะต้องประกอบไปด้วยลักษณะใดบ้าง สำหรับประเทศอังกฤษ สรรพากรของประเทศอังกฤษได้นำเสนอหลักการในการกำหนดมาตรการลงโทษไว้ทั้งหมด 5 ประการ (The penalty principles) ดังนี้<sup>30</sup>

1) มาตรการลงโทษจะต้องถูกออกแบบโดยคิดจากมุมมองของผู้เสียภาษี กล่าวคือ มีวัตถุประสงค์หลักในการจูงใจให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายและป้องปรามการหลีกเลี่ยงกฎหมาย มาตรการลงโทษจะต้องไม่มีวัตถุประสงค์หลักในการเพิ่มรายได้ให้แก่รัฐ

2) มาตรการลงโทษควรได้สัดส่วนกับความผิดและอาจพิจารณาถึงพฤติกรรมในอดีตของผู้เสียภาษีด้วยก็ได้

3) มาตรการลงโทษจะต้องถูกนำมาปรับใช้อย่างเป็นธรรม เพื่อให้แน่ใจว่าผู้ที่ปฏิบัติตามกฎหมายไม่เสียเปรียบผู้ที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

<sup>29</sup> อารีย์ วรรณษาเจริญกุล, “มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญา ศึกษากรณีแนวนโยบายทางอาญาตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง, 2548), น. 18

<sup>30</sup> HM Revenue and Customs. *HMRC Penalties: a Discussion Document* [Online]. 2015. Available from: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/461357/HMRC\\_Penalties\\_a\\_Discussion\\_Document\\_\\_Summary\\_of\\_Responses.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/461357/HMRC_Penalties_a_Discussion_Document__Summary_of_Responses.pdf) [2015, December 31].

4) สรรพากรจะต้องสามารถบริหารจัดการกับมาตรการลงโทษที่ถูกกำหนดขึ้นได้โดยใช้ทรัพยากรอย่างมีประสิทธิภาพ (cost-efficient manner) และสามารถบังคับใช้มาตรการลงโทษได้อย่างถูกต้อง

5) มาตรการลงโทษจะต้องถูกบังคับใช้อย่างสม่ำเสมอ (consistent) และมีมาตรฐานอย่างไรก็ตามความแตกต่างจากมาตรฐานอาจเกิดขึ้นได้โดยพิจารณาจากพฤติกรรมของผู้กระทำ ความผิดและลักษณะเฉพาะของภาษีแต่ละประเภท

หลักการข้างต้นนี้มีแนวคิดมาจากสรรพากรของประเทศอังกฤษที่ต้องการจะพัฒนาระบบมาตรการลงโทษทางภาษีให้สอดคล้องกับสถานการณ์ของประเทศในยุคนปัจจุบันมากขึ้น โดยสรรพากรของประเทศอังกฤษได้คิดค้นหลักการดังกล่าวแล้วจึงจัดการรับฟังความคิดเห็นขึ้น จากการส่งแบบสอบถามไปยังผู้เสียภาษีจำนวน 92 ราย (แบ่งเป็นบุคคลธรรมดาจำนวน 44 ราย ผู้แทนองค์กรจำนวน 15 ราย และผู้ประกอบการธุรกิจจำนวน 33 ราย) และจัดสัมมนากับผู้ที่มีประโยชน์ได้เสียจำนวน 10 ราย ซึ่งผลปรากฏว่าผู้เสียภาษีก็ยอมรับและเห็นด้วยกับ 5 หลักการดังกล่าวข้างต้น<sup>31</sup>

ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดลักษณะของมาตรการลงโทษที่ดีไว้ 4 ประการ (Criteria for evaluation of penalties) ทั้งนี้ แนวคิดเบื้องหลังก็คือเพื่อให้ระบบประเมินตนเอง (self-assessment) ซึ่งเป็นหัวใจสำคัญของระบบภาษีในประเทศสหรัฐอเมริกาสามารถคงอยู่ได้ ผ่านการปฏิบัติตามกฎหมายโดยสมัครใจของผู้เสียภาษี (voluntary compliance) โดยการใช้บทลงโทษที่จะสามารถป้องปรามผู้เสียภาษีได้<sup>32</sup> อันมีลักษณะดังต่อไปนี้

<sup>31</sup> HM Revenue and Customs. Strengthening Sanctions for Tax Avoidance-A Consultation on Detailed Proposals [Online]. 2015. Available from: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/447320/Strengthening\\_Sanctions\\_for\\_Tax\\_Avoidance\\_-\\_A\\_Consultation\\_on\\_Detailed\\_Proposals.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/447320/Strengthening_Sanctions_for_Tax_Avoidance_-_A_Consultation_on_Detailed_Proposals.pdf) [2015, December 31]

<sup>32</sup> Stephen W. Mazza, Leandra Lederman, and Steve R. Johnson. Surcharges and Penalties in Tax Law: United States [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> [2015, December 31]

### 1) ความเป็นธรรม

หลักความเป็นธรรมนี้ แบ่งได้เป็นหลักความเสมอภาค (equality) และหลักความได้สัดส่วน (proportionality) ซึ่งมีที่มาจากรัฐธรรมนูญของประเทศสหรัฐอเมริกา โดยหลักความเสมอภาคได้รับความคุ้มครองตาม the Fourteenth Amendment ที่สรุปความได้ว่า ประชาชนได้รับความคุ้มครองอย่างเสมอภาคกันภายใต้กฎหมาย (equal protection of the laws)<sup>33</sup> ส่วนหลักความได้สัดส่วนได้รับการรับรองไว้ใน the Eight Amendment ซึ่งมีใจความว่า ค่าปรับที่สูงเกินส่วนหรือการลงโทษที่ทารุณผิดปกติไม่ควรถูกบังคับใช้ (excessive fines (shall not) be imposed, nor cruel and unusual punishments inflicted)<sup>34</sup>

โดยทั่วไปแล้ว ลักษณะความเป็นธรรมของมาตรการลงโทษทางภาษีก็คือ การปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเช่นเดียวกันเหมือนกัน รวมถึงกำหนดอัตราโทษตามลำดับความร้ายแรงของการกระทำความผิด เช่น ผู้ที่กระทำความผิดโดยฉ้อฉลควรได้รับโทษที่ร้ายแรงกว่าผู้ที่กระทำความผิดโดยประมาทเลินเล่อ หรือ ผู้ที่ทำความผิดอย่างต่อเนื่องก็ควรได้รับโทษร้ายแรงกว่าผู้ที่กระทำความผิดเป็นครั้งแรก เป็นต้น<sup>35</sup>

อย่างไรก็ดีการแยกแยะความแตกต่างของความร้ายแรงของแต่ละสถานการณ์ก็ทำให้ยากแก่การบริหารจัดการและยังก่อให้เกิดประเด็นการใช้ดุลพินิจของเจ้าพนักงานในการกำหนดโทษด้วยเพราะเจ้าพนักงานเป็นผู้พิจารณาข้อเท็จจริงในแต่ละเรื่อง ซึ่งหากจะให้สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแล้ว เจ้าหน้าที่ควรที่จะใช้ดุลพินิจอย่างสอดคล้องกันและปราศจากอคติ กล่าวคือไม่ปฏิบัติต่อสถานการณ์ที่มีข้อเท็จจริงเหมือนกันให้แตกต่างกัน นอกจากนี้ขอบเขตอำนาจในการใช้ดุลพินิจของ

<sup>33</sup> Legal Information Institute. 14th Amendment [Online]. 1992. Available from: <https://www.law.cornell.edu/constitution/amendmentxiv> [2015, December 31]

<sup>34</sup> Legal Information Institute. 8th Amendment [Online]. 1992. Available from: [https://www.law.cornell.edu/constitution/eighth\\_amendment](https://www.law.cornell.edu/constitution/eighth_amendment) [2015, December 31]

<sup>35</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

เจ้าพนักงานควรมีกำหนดไว้อย่างเหมาะสม ไม่ให้น้อยหรือมากจนเกินไป ความเป็นธรรมยังรวมไปถึง การให้โอกาสสุพรรณและรับฟังเหตุผลของผู้เสียภาษีด้วย<sup>36</sup>

นอกจากนี้การก่อให้เกิดความเป็นธรรมในบางกรณี ยังต้องคำนึงถึงปัจจัยที่เกี่ยวข้อง และข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีด้วย เช่น ควรมีการลดหรือยกเว้นโทษให้แก่ผู้เสียภาษี กรณีที่ผู้เสียภาษี กำลังเผชิญกับปัญหาทางการเงิน (undue hardship) หรือกรณีเกิดภัยพิบัติทางธรรมชาติหรือกรณี สถานการณ์ไม่ปกติอื่นๆ โดยมีฐานพิจารณาจาก ความเป็นธรรมและความรู้สึกผิดชอบชั่วดี (equity and good conscience) หรือกรณีที่ยกเว้นโทษเมื่อผู้เสียภาษีได้เชื่อถือและปฏิบัติตามคำแนะนำที่เป็นลายลักษณ์อักษรที่ไม่ถูกต้องของหน่วยงานจัดเก็บภาษีของรัฐ<sup>37</sup>

อนึ่ง หลักความเป็นธรรมดังที่กล่าวมาข้างต้นมีความสอดคล้องกับปฏิญญาว่าด้วยสิทธิ ของผู้เสียภาษี (Taxpayer Bill of Rights) ของประเทศสหรัฐอเมริกา ข้อ 10 ที่ว่า ผู้เสียภาษีมียุติธรรมใน ระบบภาษีที่เป็นธรรมและชอบธรรม (The Right to a Fair and Just Tax System) กล่าวคือ ในพิจารณาความผิดของผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและสถานการณ์ที่อาจ กระทบต่อความสามารถในการชำระภาษีหรือความสามารถในการส่งมอบข้อมูลภายในกำหนดเวลา ของผู้เสียภาษีด้วยและหากผู้เสียภาษีกำลังเผชิญกับปัญหาทางการเงินหรือ Internal Revenue Service (IRS) มิได้แก้ไขปัญหาทางภาษีอย่างเหมาะสมหรือภายในเวลาอันสมควร ผู้เสียภาษีมียุติธรรมที่ จะได้รับความช่วยเหลือ ซึ่งในปัจจุบันคณะกรรมการบริหารของ IRS (IRS Commissioner) มีหน้าที่ตาม กฎหมาย (มาตรา 7803(a)(3) แห่ง Internal Revenue Code หรือ IRC) ที่จะบังคับให้เจ้าหน้าที่ IRS ปฏิบัติตามปฏิญญาว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี<sup>38</sup>

## 2) ความมีประสิทธิภาพ

คู่มือของเจ้าหน้าที่สรรพากร (Internal Revenue Manual) ในส่วนที่เกี่ยวกับมาตรการ ลงโทษทางภาษี ได้กำหนดหลักการสำคัญสองประการไว้ว่า IRS มีหน้าที่ในการคงไว้ซึ่งระบบภาษีที่

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> Internal Revenue Service. *Taxpayer Bill of Rights* [Online]. 2016. Available from: <https://www.irs.gov/Taxpayer-Bill-of-Rights#fair> [2016, February 20]

เป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ และมาตรการลงโทษที่ดีก็คือมาตรการที่ก่อให้เกิดความเชื่อว่าเป็นระบบภาษีเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพ<sup>39</sup>

มาตรการลงโทษที่มีประสิทธิภาพ คือ มาตรการลงโทษที่สามารถป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีกระทำผิดกฎหมายได้ โดยการทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีต้นทุนสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่จะต้องไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากเกินไปเกินกว่าสัดส่วนแห่งความผิดจนกระทั่งผู้เสียภาษีเห็นว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีกดขี่ประชาชนและใช้อำนาจตามอำเภอใจ<sup>40</sup> นอกจากนี้ ยังต้องพิจารณาว่าโทษได้กระตุ้นให้เกิดแรงจูงใจในการแก้ไขการกระทำผิดกฎหมายได้รวดเร็วเพียงใดด้วย เช่น ในกรณีโทษเกี่ยวกับการชำระภาษีไม่ถูกต้องครบถ้วน หากโทษดังกล่าวกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีที่ผิดนัดชำระภาษีรีบมาเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนได้รวดเร็ว ก็แสดงว่าประสิทธิภาพของโทษนั้นมีอยู่มาก<sup>41</sup>

อนึ่ง การกำหนดโทษให้มีประสิทธิภาพสามารถนำทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์มาพิจารณาเชื่อมโยงได้ ดังจะได้อธิบายต่อไปในหัวข้อที่ 2.2 ซึ่งสามารถสรุปในเบื้องต้นได้ว่า การป้องปรามมิให้กระทำผิดกฎหมายนั้นเป็นผลมาจากทั้งอัตราโทษและอัตราการตรวจสอบภาษีด้วย<sup>42</sup> หากอัตราการ

<sup>39</sup> Internal Revenue Service. Penalty Handbook: I.R.M. 20.1.1.2.1 Encouraging Voluntary Compliance [Online]. 2011. Available from: [https://www.irs.gov/irm/part20/irm\\_20-001-001r.html#d0e652](https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e652) [2015, May 1]

<sup>40</sup> Leandra Lederman. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes [Online]. 2015. Available from: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2635142](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142) [2016, January 1]

<sup>41</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>42</sup> Donald Arthur Winslow, “Tax penalties—“They shoot dogs, don't they?”,” Florida Law Review (December 1991): 866.



ตรวจสอบภาษีสูงอยู่แล้วก็ไม่จำเป็นที่จะต้องมีการกำหนดอัตราโทษสูง ในทางตรงกันข้ามหากอัตรา  
การตรวจสอบภาษีต่ำย่อมต้องกำหนดอัตราโทษที่สูงเพื่อประสิทธิผลในการป้องปราม<sup>43</sup>

### 3) ความเข้าใจได้ง่าย

ข้อ 1 ของปฏิญญาว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี (Taxpayer Bill of Rights) ของประเทศ  
สหรัฐอเมริกา ได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการได้รับทราบข้อมูล (The Right to Be Informed)  
ซึ่งมีใจความโดยสรุปว่า ผู้เสียภาษีมีสิทธิในการที่จะทราบอย่างแน่ชัดว่าสิ่งใดที่ตนพึงต้องกระทำเพื่อ  
เป็นการปฏิบัติตามกฎหมายภาษีบ้าง และมีสิทธิในการได้รับคำอธิบายอย่างชัดเจนหากตนได้รับโทษ  
ทางภาษี<sup>44</sup>

ปฏิญญาว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีดังกล่าวข้างต้น สอดคล้องกับลักษณะของมาตรการ  
ลงโทษที่ดีในส่วนของความเข้าใจได้ง่าย เพราะเมื่อบทกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับมาตรการลงโทษทาง  
ภาษีมีความเข้าใจได้ง่าย ไม่ซับซ้อน ผู้เสียภาษีก็น่าจะทราบว่าการกระทำใดเป็นความผิดตามกฎหมาย  
ภาษีและทราบถึงบทลงโทษของความผิดนั้นอย่างชัดเจน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตาม  
กฎหมายภาษีได้อย่างถูกต้อง วัตถุประสงค์ในการป้องปรามผู้เสียภาษีไม่ให้กระทำความผิดกฎหมายภาษีก็น่า  
จะสำเร็จลุล่วงได้

ในทางตรงกันข้ามหากโครงสร้างโทษทางภาษีมืดมนซับซ้อนก็จะส่งผลให้เกิดความไม่  
สม่าเสมอในการใช้ดุลยพินิจในการประเมินภาษีของเจ้าหน้าที่หรือนำไปสู่การประเมินภาษีและลงโทษ  
ที่ผิดพลาด นอกจากนี้ ความซับซ้อนของโทษทางภาษียังทำให้ผู้เสียภาษีเกิดความรู้สึกไม่เป็นธรรมต่อ  
ระบบภาษี ผู้เสียภาษีจึงขาดแรงจูงใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมาย ส่งผลให้อิทธิพลในการป้องปรามของ  
มาตรการลงโทษลดลง ทั้งนี้ สาเหตุของความซับซ้อนมาจากการเปลี่ยนแปลงบทบัญญัติเรื่องโทษ  
บ่อยครั้ง รวมถึงบทบัญญัติที่ซับซ้อน ก่อให้เกิดความสับสนและความผิดพลาดได้ทั้งในฝั่งของผู้เสีย  
ภาษีและเจ้าหน้าที่สรรพากร ความซับซ้อนยังอาจเกิดจากกฎเกณฑ์ที่เกี่ยวข้องกับบทลงโทษด้วย  
อย่างไรก็ดี มีข้อสังเกตว่าผู้เสียภาษีที่มีความรู้เกี่ยวกับภาษีดีกว่าหรือได้รับคำปรึกษาจากผู้เชี่ยวชาญ

<sup>43</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on  
Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999,  
Available from: [https://www.treasury.gov/resource-center/tax-  
policy/Documents/intpenal.pdf](https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf) [2015, May 5]

<sup>44</sup> Internal Revenue Service. Taxpayer Bill of Rights [Online]. 2016. Available from:  
<https://www.irs.gov/Taxpayer-Bill-of-Rights#fair> [2016, February 20]

จะสามารถรับมือกับระดับความซับซ้อนได้ดีกว่าผู้เสียภาษียรายอื่นๆ อาทิเช่น ผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทซึ่งมีที่ปรึกษาและผู้เชี่ยวชาญคอยให้คำแนะนำด้านภาษี ย่อมสามารถรับมือกับความซับซ้อนของกฎหมายได้ดีกว่าผู้เสียภาษีที่เป็นบุคคลธรรมดาส่วนใหญ่ที่ไม่มีที่ปรึกษาหรือผู้เชี่ยวชาญคอยให้คำแนะนำ<sup>45</sup>

#### 4) การบริหารจัดการได้

มาตรการลงโทษที่บริหารจัดการได้ คือ มาตรการลงโทษที่เมื่อมีการนำไปปรับใช้แล้วจะเอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้ (consistent) แต่ในขณะเดียวกันก็จะต้องมีความยืดหยุ่น (flexibility) โดยเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้มาตรการลงโทษให้เข้ากับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีได้ เช่น มาตรการลงโทษที่กำหนดบทยกเว้นโทษกรณีมีเหตุอันสมควร ก่อให้เกิดความยืดหยุ่นในการปรับใช้มาตรการลงโทษแต่ถ้าไม่มีแนวปฏิบัติสำหรับเจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจพิจารณาเหตุอันสมควรก็จะก่อให้เกิดความไม่สม่ำเสมอในการปรับใช้กฎหมาย<sup>46</sup>

ในปัจจุบันประเทศสหรัฐอเมริกา นำโปรแกรมคอมพิวเตอร์มาใช้ประโยชน์ในการคำนวณอัตราโทษ รวมถึงการปรับลดหรือยกเว้นโทษโดยอัตโนมัติ ซึ่งการนำโปรแกรมคอมพิวเตอร์เข้ามาใช้ในระบบมาตรการลงโทษก่อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้กฎหมายมากขึ้น แต่ในขณะเดียวกันอาจก่อให้เกิดการปรับใช้โทษอย่างไม่เหมาะสมกับสถานการณ์และข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีหรืออาจเกิดการปรับใช้โทษผิดพลาดได้เพราะโปรแกรมคอมพิวเตอร์ไม่สามารถพิจารณาและประมวลผลข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีที่มีความแตกต่างกันในรายละเอียดได้อย่างถี่ถ้วนดังเช่นเจ้าหน้าที่ ในทางตรงกันข้ามการกำหนดโทษโดยเจ้าหน้าที่สามารถป้องกันความผิดพลาดในการปรับใช้โทษได้เพราะเจ้าหน้าที่สามารถพิจารณารายละเอียดข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีได้ดีกว่าโปรแกรมคอมพิวเตอร์ แต่การกำหนดโทษโดยเจ้าหน้าที่อาจก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมได้ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจตามอำเภอใจ<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>46</sup> Ibid.

<sup>47</sup> Ibid.

ในการเลือกหลักการที่ผู้เขียนจะนำมาใช้วิเคราะห์การนำโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันมาปรับใช้แก่กรณีการกำหนดราคาโอนในบทที่ 4 ระหว่างหลักการของประเทศอังกฤษและหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนเห็นว่าประเทศมหาอำนาจทั้งสองประเทศต่างใช้หลักการที่คล้ายคลึงกันในการพิจารณาลักษณะของมาตรการลงโทษที่ดี แต่เนื่องจากหลักการของประเทศสหรัฐอเมริกาวางหลักได้ครอบคลุมมากกว่าหลักการของประเทศอังกฤษ กล่าวคือ หลักการได้สัดส่วนกับความผิด และหลักความเป็นธรรมของประเทศอังกฤษ ปรากฏอยู่ในหลักความเป็นธรรมของประเทศสหรัฐอเมริกา หลักในการจงใจให้เกิดการปฏิบัติตามกฎหมายและป้องปรามการหลีกเลี่ยงกฎหมายของประเทศอังกฤษ ตรงกับหลักประสิทธิภาพของประเทศสหรัฐอเมริกา อีกทั้งหลักบริหารจัดการได้และหลักความสม่ำเสมอของประเทศอังกฤษก็ตรงกับหลักบริหารจัดการได้ของประเทศสหรัฐอเมริกา นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกายังกำหนดหลักความเข้าใจได้ง่ายเพิ่มเติมไปจากหลักการของประเทศอังกฤษด้วย ผู้เขียนจึงเลือกที่จะนำลักษณะของมาตรการลงโทษที่ดีของประเทศสหรัฐอเมริกา อันประกอบด้วยหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพ หลักความเข้าใจได้ง่าย และหลักบริหารจัดการได้ มาใช้ในการวิเคราะห์ต่อไป

ยิ่งไปกว่านั้น ลักษณะการลงโทษที่ดีของประเทศสหรัฐอเมริกายังสอดคล้องกับหลักการที่ OECD นำมาใช้ประเมินผลระบบภาษี เช่น กรณีที่ OECD ประเมินผลระบบภาษีของประเทศเกาหลีใต้ในปีค.ศ. 2000 OECD ได้เสนอให้ประเทศเกาหลีใต้มีการปฏิรูประบบภาษีเพื่อจะทำให้ระบบภาษีมีความเป็นธรรม มีประสิทธิภาพและเรียบง่ายขึ้น (Improving equity, efficiency and simplicity)<sup>48</sup> และ OECD ยังนำหลักประสิทธิภาพและหลักความเป็นธรรมมาใช้เป็นหนึ่งในตัวชี้วัดที่ใช้ประเมินผลสมรรถนะของกฎเกณฑ์ต่างๆ (Measuring Regulatory Performance) อีกด้วย<sup>49</sup>

นอกจากนี้ หลักการลักษณะโทษที่ดีของประเทศสหรัฐอเมริกายังสอดคล้องกับหลักการตามประมวลรัษฎากรและแนวนโยบายของกรมสรรพากรอีกด้วย ในประการแรก หลักการลักษณะโทษที่ดีข้อที่ว่าด้วยความเป็นธรรมของประเทศสหรัฐอเมริกาสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมตาม

---

<sup>48</sup> Thomas Dalsgaard. The Tax System in Korea: More Fairness and Less Complexity Required [Online]. 2000. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/467050327112> [2016, February 21]

<sup>49</sup> Cary Coglianese. Measuring Regulatory Performance: Evaluating the Impact of Regulation and Regulatory Policy [Online]. 2012. Available from: [http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1\\_coglianese%20web.pdf](http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1_coglianese%20web.pdf) [2016, February 20]

ประมวลรัษฎากร ที่ปรากฏอยู่ในส่วนอารัมภบทของประมวลรัษฎากรที่ว่า “โดยที่สภาผู้แทนราษฎร ลงมติว่า สมควรตราประมวลรัษฎากรเพื่อปรับปรุงการรัษฎากรตามหลักความเป็นธรรมแก่สังคม” จากอารัมภบทดังกล่าว จะเห็นได้ว่า หลักการของประมวลรัษฎากรมีรากฐานมาจากหลักความเป็นธรรม

ส่วนหลักประสิทธิภาพของมาตรการลงโทษ สามารถยกตัวอย่างการนำมาปรับใช้ในประเทศไทยได้จากการแก้บทบัญญัติในเรื่องโทษตามประมวลรัษฎากร เช่น การเพิ่มโทษเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาด ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร จากร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 100 โดยมาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ปรากฏเหตุผลในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติว่า “การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในครั้งนี้มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม และความเหมาะสมแก่สถานการณ์ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ได้ผลดียิ่งขึ้น” จะเห็นได้ว่าการแก้กฎหมายดังกล่าวโดยการเพิ่มโทษมีข้อพิจารณาและวัตถุประสงค์ที่จะทำให้โทษมีประสิทธิภาพในการป้องปรามผู้เสียภาษีให้ได้ผลดียิ่งขึ้น อันสอดคล้องกับหลักลักษณะโทษที่ดีข้อที่ว่าด้วย หลักประสิทธิภาพของประเทศสหรัฐอเมริกา

สำหรับหลักง่ายต่อความเข้าใจมีการนำมาใช้ในประเทศไทยด้วยการที่กรมสรรพากรมักจะมีคำชี้แจงเพิ่มเติมเพื่ออธิบายข้อกำหนดต่างๆ รวมไปถึงการยกตัวอย่างเพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจกฎหมายภาษีได้ง่ายขึ้น<sup>50</sup> นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังมีวิสัยทัศน์ที่จะทำให้กฎหมายภาษีมีความแน่นอน เข้าใจได้ง่าย กะทัดรัดและลดการตีความกฎหมาย ทั้งนี้ มุ่งหวังจะทำให้ผู้เสียภาษีสมัครใจที่จะเสียภาษีมากขึ้น<sup>51</sup> การนำหลักความเข้าใจได้ง่ายของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้เป็นหลักการหนึ่งในการวิเคราะห์โทษจึงมีความเหมาะสมและสอดคล้องกับแนวนโยบายของกรมสรรพากร

หลักบริหารจัดการได้ ก็มีการนำมาใช้ในประเทศไทยเช่นกัน อาทิเช่น การที่กรมสรรพากรได้ออกแนวทางการพิจารณาคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร ตามหนังสือที่ กค 0728/ว.195 ลงวันที่ 13 มกราคม 2558 โดยมีการระบุเหตุผลที่กรมสรรพากรออกแนวทางการพิจารณาคำร้องขอลดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากรไว้ในหนังสือดังกล่าวว่า เป็นไปเพื่อให้การปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่

<sup>50</sup> สุวรรณ วลัยเสถียร. จ่ายภาษีก็รวยได้, 5 (กรุงเทพฯ: บริษัท เนชั่นบุ๊คส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด, 2549), หน้า 35 .

<sup>51</sup>ศานิต รุ่งน้อย. กล่าวเปิดการสัมมนา “ประมวลรัษฎากรที่ดีและเป็นธรรมในมุมมองของภาคเอกชน” [ออนไลน์]. 2552. เข้าถึงได้จาก: [www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar2\\_2\\_1.doc](http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar2_2_1.doc) [1 มกราคม 2559]

ผู้พิจารณาคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากรเป็นไปด้วยความเป็นธรรม สะดวก รวดเร็ว มีประสิทธิภาพและเป็นไปในมาตรฐานเดียวกัน จะเห็นได้ว่าเหตุผลข้างต้นสอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการที่ดีตามหลักลักษณะโทษที่ดีของประเทศสหรัฐอเมริกา ที่วางหลักว่ามาตรการลงโทษจะต้องมีการปรับใช้อย่างสม่ำเสมอ อย่างมีมาตรฐานและมีประสิทธิภาพ

### 2.1.3 มาตรการลงโทษทางอาญา

ประเทศต่างๆ มักจะมีการใช้มาตรการลงโทษทางอาญาเพิ่มเติมไปจากมาตรการลงโทษทางแพ่งโดยกำหนดให้การกระทำความผิดบางอย่างเป็นความผิดอาญาด้วย เช่น การหลีกเลี่ยงภาษีและการให้มูลค่าแก่เจ้าหน้าที่ ซึ่งมาตรการลงโทษทางอาญามักจะอยู่ในรูปแบบของค่าปรับแบบอัตราคงที่ (flat fines) โทษริบทรัพย์สิน ไปจนถึงโทษจำคุกในกรณีที่เป็นการกระทำความผิดอาญาที่ร้ายแรง<sup>52</sup> มีข้อสังเกตว่าหากมีการนำมาตรการลงโทษทางอาญามาปรับใช้ ควรมีการนำวิธีพิจารณาความทางอาญามาปรับใช้ด้วย เพื่อคุ้มครองผู้เสียหายในการดำเนินคดีอาญา

European Court of Human Rights (ECtHR) ได้กำหนดหลักเกณฑ์การพิจารณาว่า มาตรการลงโทษใดเป็นมาตรการลงโทษทางอาญา ซึ่งเรียกว่า Engel-Criteria ไว้ทั้งหมด 3 ขั้นตอน ดังนี้<sup>53</sup>

1. พิจารณาเป็นอันดับแรกว่าตามกฎหมายภายในของประเทศนั้น โทษดังกล่าวอยู่ในขอบเขตของกฎหมายอาญาหรือไม่
2. หากโทษดังกล่าวมิได้อยู่ภายใต้ขอบเขตของกฎหมายอาญา โทษนั้นมีลักษณะโดยธรรมชาติเป็นโทษทางอาญา (criminal nature) หรือไม่
3. หากโทษมิได้มีลักษณะโดยธรรมชาติเป็นโทษอาญา ความร้ายแรงของโทษนั้นเพียงพอที่จะทำให้ต้องปรับใช้มาตรา 6 แห่ง European Convention on Human Rights<sup>54</sup> หรือไม่

<sup>52</sup> Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure,” in Tax Law Design and Drafting Volume I, p.36

<sup>53</sup> Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

<sup>54</sup> มาตรา 6 แห่ง European Convention on Human Rights เป็นการปกป้องสิทธิของประชาชนในการดำเนินคดีอาญาโดยการรับรองหลักการพิจารณาคดีด้วยความเป็นธรรม (fair trial) และหลักการสันนิษฐานว่าเป็นผู้บริสุทธิ์ (presumption of innocence)

จากการรวบรวมรายงานของประเทศที่เข้าร่วมประชุม European Association of Tax Law Professors Congress ที่เมืองมิลาน ประเทศอิตาลี เมื่อวันที่ 28 ถึง 30 พฤษภาคม 2558 ที่ผ่านมามีพบว่า ประเทศต่างๆ จะบังคับใช้โทษอาญากับผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดร้ายแรง อย่างไรก็ตามมาตรการลงโทษด้วยโทษอาญาจะเป็นวิธีสุดท้าย (*ultima ratio*) ที่จะใช้ลงโทษหรือป้องปรามผู้เสียภาษี โดยแต่ละประเทศจะมีอัตราโทษแตกต่างกันไปตามตารางที่ 1 (ตารางโทษอาญาของประเทศที่เข้าร่วมการประชุม EATLP Congress) ซึ่งในการกำหนดอัตราโทษนั้น ประเทศต่างๆ จะคำนึงถึงจำนวนภาษีที่มีการหลีกเลี่ยงภาษีและระดับเจตนาหรือความประมาทเลินเล่อของผู้เสียภาษี นอกจากนี้ บางประเทศยังมีการคำนึงถึงสถานะทางการเงินของผู้เสียภาษีอีกด้วย เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>55</sup>

ตารางที่ 1 ตารางโทษอาญาของประเทศที่เข้าร่วมการประชุม EATLP Congress<sup>56</sup>

ประเทศ	ฐานความผิด	ระดับความผิด	อัตราโทษ
เบลเยียม	ฉ้อโกงภาษี	-	จำคุก 8 วัน- 2 ปี หรือปรับ 250-500,000 ยูโร
สาธารณรัฐเช็ก	ฉ้อโกงภาษี	หนีภาษี > 2,000 ยูโร หนีภาษี : 2,000-20,000 ยูโร หนีภาษี > 20,000 ยูโร	จำคุก 6 เดือน – 3 ปี จำคุก 2-8 ปี จำคุก 5-10 ปี
	ไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ในการรายงานข้อมูล	ความเสียหาย < 2,000 ยูโร ความเสียหาย > 2,000 ยูโร	จำคุกสูงสุด 2 ปี จำคุก 1-4 ปี
เดนมาร์ก	การหนีภาษีที่ร้ายแรง	หนีภาษี > 67,000 ยูโร	จำคุกสูงสุด 8 ปีและปรับเท่ากับจำนวนภาษีที่หนี

<sup>55</sup> Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

<sup>56</sup> ที่มา: EATLP Congress. Annex 1: Criminal Penalties [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> [2015, December 31]

ประเทศ	ฐานความผิด	ระดับความผิด	อัตราโทษ
		หนีภาษี > 33,500 ยูโร	จำคุกสูงสุด 1.5 ปี หรือปรับ ร้อยละ 50-200 ของจำนวน รวมที่หนีภาษี
ฟินแลนด์	ฉ้อโกงภาษี เล็กน้อย		ปรับ
	ฉ้อโกงภาษี		จำคุกสูงสุด 2 ปีหรือปรับ
	ฉ้อโกงภาษี ร้ายแรง		จำคุก 4 เดือน – 4 ปี
ฝรั่งเศส	ฉ้อโกงภาษี	ไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ภายในกำหนดระยะเวลาโดย เจตนาหรือปกปิดฐานภาษี > ร้อยละ 10 ของจำนวนที่ จะต้องเสียภาษีหรือ 153 ยูโร	ปรับ 37,500 – 1,000,000 ยูโร จำคุก 5-7 ปี (กรณี อาชญากรรมองค์การ หรือ ใช้บัญชีหรือสัญญาใน ต่างประเทศ)
กรีซ	หนีภาษีและ ฉ้อโกงภาษี	หนีภาษี > 15,000 ยูโร หนีภาษี > 150,000 ยูโร	จำคุกขั้นต่ำ 1 ปี จำคุกขั้นต่ำ 5 ปี
เยอรมัน	ฉ้อโกงภาษี	> 100,000 ยูโร	จำคุก 6 เดือน – 10 ปี
	หนีภาษี	≤ 100,000 ยูโร	ปรับสูงสุดไม่เกินเงินได้ รายวันทั้งหมด 720 วัน
ฮังการี	ฉ้อโกงภาษี		จำคุกสูงสุด 2 ปี
อิตาลี	ฉ้อโกงภาษี	การกระทำความผิดอาญาโดย เจตนาโดยใช้วิธีการฉ้อโกง	จำคุก
	หนีภาษีเพราะ ฉ้อโกง โดยแกล้ง ข้อความอัน เป็นเท็จหรือไม่ เปิดเผยในแบบ	หนีภาษี > 30,000 ยูโร	ปรับ

ประเทศ	ฐานความผิด	ระดับความผิด	อัตราโทษ
	แสดงรายการ ภาษี		
		หนีภาษี > 50,000 ยูโร	ปรับ
เนเธอร์แลนด์	ฉ้อโกง	ฉ้อโกงระดับร้ายแรง	จำคุก หรือปรับร้อยละ 100-300 ของจำนวนภาษีที่ หนี
		ประมาทเลินเล่ออย่าง ร้ายแรง/เจตนา	ปรับสูงสุดร้อยละ 25-50
โปแลนด์	ฉ้อโกงภาษีและ หนีภาษี	หนีภาษี < 80,000 ยูโร หนีภาษี > 80,000 ยูโร	ปรับสูงสุดในอัตรา 720 วัน ปรับสูงสุดในอัตรา 720 วัน หรือจำคุกสูงสุด 5 ปี
โปรตุเกส	ฉ้อโกงภาษีและ ร้ายแรง		จำคุกสูงสุด 8 ปี หรือปรับ สูงสุด 960,000 ยูโร
	ฉ้อโกงภาษีและ หนีภาษี	หนีภาษี > 15,000 ยูโร	จำคุกสูงสุด 5 ปีหรือปรับ สูงสุด 600,000 ยูโร (นิติ บุคคล); 300,000 ยูโร (บุคคลธรรมดา)
สเปน	ฉ้อโกงภาษี	หนีภาษี > 120,000 ยูโร	จำคุก 1-5 ปี และปรับ ร้อยละ 100-600 ของ จำนวนที่ฉ้อโกง
	ฉ้อโกงภาษีและ ร้ายแรง	หนีภาษี > 600,000 หรือ อาชญากรรมองค์กร หรือการ ใช้หนีภาษี ดินแดนปลอดภาษี หรืออัตราภาษีต่ำ การซ่อน ตัวตนของผู้เสียภาษี	จำคุก 2-6 ปี และปรับ ร้อยละ 200-600 ของ จำนวนที่ฉ้อโกง และถูกเพิก ถอนสิทธิประโยชน์ในการ ได้รับเงินสนับสนุนหรือการ ช่วยเหลือจากรัฐ สิทธิ ประโยชน์ทางการเงินและ ความมั่นคงทางสังคม เป็น ระยะเวลา 4-8 ปี



ประเทศ	ฐานความผิด	ระดับความผิด	อัตราโทษ
	อาชญากรรมทางบัญชี		จำคุก 5-7 เดือน
สวิสเซอร์แลนด์	ความผิดอาญาอุกฉกรรจ์		จำคุกขั้นต่ำ 3 ปี
	ความผิดอาญาลหุโทษ		จำคุกสูงสุด 3 ปี หรือปรับ
ตุรกี	การหนีภาษีหรือฉ้อโกงภาษี		จำคุกสูงสุด 1.5-5 ปี
สหรัฐอเมริกา	การหนีภาษีหรือฉ้อโกงภาษี		จำคุกหรือปรับสูงสุด 100,000 เหรียญสหรัฐ (500,000 เหรียญสหรัฐสำหรับกรณีบริษัท)
	การไม่เสียภาษีหรือไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือไม่ให้ข้อมูลโดยเจตนา		ปรับสูงสุด 25,000 เหรียญสหรัฐ (100,000 เหรียญสหรัฐ สำหรับกรณีบริษัท)

อนึ่ง โดยทั่วไปแล้ว ผู้พิพากษาเป็นผู้มีอำนาจตัดสินโทษของผู้กระทำความผิดอาญาในคดีอาญาที่เกี่ยวข้องกับความผิดตามกฎหมายภาษี<sup>57</sup> ซึ่งบางประเทศมีคู่มือสำหรับผู้พิพากษาในการใช้พิจารณาโทษของผู้กระทำความผิด เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำคู่มือตัดสินโทษทางอาญา (US Sentencing Guidelines) ที่กำหนดปัจจัยต่างๆ ที่ผู้พิพากษาควรพิจารณาอันจะส่งผลต่อความ

<sup>57</sup> Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

ร้ายแรงของบทลงโทษในแต่ละกรณี เช่น จำนวนของภาษีที่รัฐสูญเสีย ประวัติอาชญากรรมของจำเลย เป็นต้น โดยผู้พิพากษาจะต้องใช้คู่มือดังกล่าวประกอบการพิจารณาความผิด อย่างไรก็ตาม ผู้พิพากษามีดุลยพินิจที่จะปฏิบัติตามคู่มือดังกล่าวหรือไม่ก็ได้<sup>58</sup>

อย่างไรก็ตาม บางประเทศให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการกำหนดจำนวนโทษของผู้กระทำ ความผิดในกรณีที่ผู้เสียหายยอมรับความผิดและตกลงจ่ายค่าปรับภายในกำหนดเวลา ซึ่งข้อดีของมาตรการดังกล่าว คือ เป็นการช่วยลดขั้นตอนของกระบวนการลงโทษทางอาญาเพราะไม่จำเป็นต้องฟ้องคดีให้ผู้พิพากษาเป็นผู้กำหนดค่าปรับ ส่งผลให้กระบวนการลงโทษทางอาญาสิ้นสุดเร็วขึ้น<sup>59</sup> ประเทศไทยเป็นตัวอย่างหนึ่งของการนำวิธีการเปรียบเทียบปรับโดยเจ้าหน้าที่มาใช้บังคับ โดยผู้เขียนจะได้กล่าวถึงในรายละเอียดต่อไปในบทที่ 3

#### 2.1.4 มาตรการลงโทษทางแพ่ง

มาตรการลงโทษทางแพ่งตามกฎหมายภาษีประกอบด้วย เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ซึ่งมีลักษณะ และหลักการในการจัดเก็บ ดังต่อไปนี้

##### 1) เบี้ยปรับ

เบี้ยปรับเป็นบทลงโทษที่เจ้าหน้าที่สามารถปรับใช้ได้เองโดยไม่ต้องฟ้องคดีที่ศาลก่อน เบี้ยปรับจึงถูกกำหนดให้มีลักษณะที่สามารถคำนวณได้เป็นจำนวนเงินที่แน่นอน ซึ่งวิธีการที่ประเทศต่างๆ นิยมใช้ในการคำนวณเบี้ยปรับมีอยู่สองวิธีด้วยกัน วิธีการแรกที่ใช้ในการคำนวณเบี้ยปรับ คือ การคำนวณเบี้ยปรับตามอัตราร้อยละของจำนวนภาษีที่ขาดไปเนื่องมาจากการกระทำความผิดตามกฎหมายภาษี เช่น ร้อยละ 50 ของภาษีที่ขาดไปเพราะการหนีภาษี อีกวิธีการหนึ่ง คือ การกำหนดเบี้ยปรับเป็นอัตราเดียว (flat rate) ซึ่งมักจะนิยมใช้ในกรณีที่ภาษีที่ชำระขาดไปไม่ได้เป็นผลมาจากการกระทำนั้นโดยตรง เช่น เบี้ยปรับเพราะการไม่ยื่นเอกสารประกอบแบบแสดงรายการ หนึ่ง

<sup>58</sup> Stephen W. Mazza, Leandra Lederman, and Steve R. Johnson. Surcharges and Penalties in Tax Law: United States [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> [2015, December 31]

<sup>59</sup> Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

เบี้ยปรับแบบอัตราเดียวมีข้อดีที่กว่าเบี้ยปรับแบบอัตราร้อยละ คือ ง่ายต่อการบริหารจัดการและมีความแน่ชัดมากกว่า<sup>60</sup>

ประเทศต่างๆ ที่เข้าร่วมประชุม EATLP Congress ที่เมืองมิลาน ประเทศอิตาลี เมื่อเดือน พฤษภาคม พ.ศ. 2558 ที่ผ่านมามีเห็นพ้องต้องกันว่า วัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับมีขึ้นเพื่อเป็นการบังคับการปฏิบัติตามกฎหมายภาษี<sup>61</sup> ซึ่งวัตถุประสงค์ของเบี้ยปรับไม่ได้แตกต่างไปจากโทษอาญา อย่างไรก็ตาม เบี้ยปรับซึ่งเป็นโทษทางแพ่งมักจะถูกรับใช้แก่การกระทำความผิดที่ร้ายแรงน้อยกว่าการกระทำความผิดอาญา เช่น การไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี การเสียภาษีไม่ครบถ้วน การไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามกฎหมายอื่นๆ ส่วนโทษทางอาญาจะลงแก่การกระทำความผิดที่ร้ายแรงเช่น การหนีภาษี การฉ้อโกงภาษี การละเมิดกฎหมายเกี่ยวกับการทำหลักฐานในการทำธุรกรรมระหว่างบริษัทในเครือ การขัดขวางการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และการช่วยให้มีการละเมิดกฎหมาย ในส่วนของระดับความร้ายแรงของการหนีภาษีหรือฉ้อโกงภาษีบางประเทศจะกำหนดจำนวนเงินไว้เป็นจุดตัดระหว่างโทษทางอาญาและโทษเบี้ยปรับ เช่น สาธารณรัฐเช็กและประเทศสเปน<sup>62</sup>

ประเภทของเบี้ยปรับสามารถแบ่งออกได้ตามหน้าที่ของผู้เสียภาษี ได้แก่ หน้าที่ก่อนจะยื่นแบบแสดงรายการภาษี (การทำบัญชี การตรวจสอบบัญชี การทำเอกสาร) หน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการ หน้าที่ชำระภาษี และหน้าที่ในการกระทำการโดยเฉพาะเจาะจงอื่นๆ ตามที่กฎหมายกำหนด<sup>63</sup> โดยสามารถสรุปอัตราเบี้ยปรับตามหน้าที่ของผู้เสียภาษีจากการประชุม EATLP Congress ได้ ตามตารางต่อไปนี้

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<sup>60</sup>Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure,” in Tax Law Design and Drafting Volume I, p.33

<sup>61</sup>Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

<sup>62</sup>Ibid.


<sup>63</sup>Ibid.

ตารางที่ 2 ตารางอัตราเบี้ยปรับของประเทศที่เข้าร่วมการประชุม EATLP Congress<sup>64</sup>

การกระทำความผิด	เบี้ยปรับแบบร้อยละของภาษีที่ถูกประเมิน	เบี้ยปรับแบบร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	เบี้ยปรับแบบกำหนดจำนวน
ยื่นล่าช้า	ร้อยละ 10-40-80 แล้วแต่ระดับความร้ายแรง (ประเทศฝรั่งเศส); ร้อยละ 0.05 ต่อวันไม่เกิน ร้อยละ 5 หรือ 12,000 ยูโร (สาธารณรัฐเช็ก); ไม่เกินร้อยละ 10 (ประเทศออสเตรีย); ร้อยละ 5 ต่อเดือน ไม่เกินร้อยละ 25 (ประเทศสหรัฐอเมริกา); ร้อยละ 5 หรือ 300 ปอนด์ หากล่าช้าไป 6 เดือน – ร้อยละ 100 หรือ 300 ปอนด์หากล่าช้าไป 12 เดือนและจงใจหรือไม่เปิดเผย (ประเทศอังกฤษ); ร้อยละ 15 หากยื่นภายใน 30 วัน และร้อยละ 120-240 หากยื่นหลัง	ร้อยละ 0-1 ต่ำสุด 25 ยูโร สูงสุด 1,900 ยูโร (ประเทศนอร์เวย์); ร้อยละ 0-30 ในกรณีเจตนาหรือประมาท เลินเล่อ (ประเทศฟินแลนด์)	27 ยูโรต่อวัน สูงสุด 650 ยูโร และ 130 ยูโร หากยังคงยื่นล่าช้า (ประเทศเดนมาร์ก); เป็นดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ สูงสุด 25,000 ยูโร หรือ ร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ถูกประเมิน (ประเทศเยอรมัน); สูงสุด 150 ยูโร สำหรับความผิดเล็กน้อยและสูงสุด 800 ยูโรสำหรับความผิดร้ายแรง (ประเทศฟินแลนด์); 100 ยูโร หากไม่ทำตามหน้าที่ในการทำบัญชี, 250 ยูโร หากทำตามหน้าที่ในการทำบัญชี (ประเทศกรีซ); 600 ยูโรสำหรับบุคคลธรรมดา และ 1,600 ยูโร

<sup>64</sup> ที่มา: EATLP Congress. Annex 2: Types of Administrative Surcharges [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> [2015, December 31]

การกระทำความผิด	เบี้ยปรับแบบร้อยละของภาษีที่ถูกประเมิน	เบี้ยปรับแบบร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	เบี้ยปรับแบบกำหนดจำนวน
	จากนั้น (ประเทศอิตาลี)		โรสำหรับบุคคลอื่น (ประเทศฮังการี); 150-600,000 ยูโร และ 1.60-40 ยูโร แล้วแต่ว่าผู้กระทำ ความผิดเป็นใคร (ประเทศตุรกี)
ยื่นไม่ถูกต้อง	ร้อยละ 40 หรือ 80 (ประเทศฝรั่งเศส); ร้อยละ 10-200 (ประเทศเบลเยียม); แล้วแต่ ความร้ายแรงของการ กระทำความผิด; ร้อย ละ 10-100 ของ ผลต่างหลังจากการ ตรวจสอบ (ประเทศ กรีซ); ร้อยละ 50 กรณี เบี้ยปรับจากการ ตรวจสอบด้วยตนเอง หรือร้อยละ 75 กรณี เบี้ยปรับผิดนัด (ประเทศฮังการี); ร้อย ละ 10-30 (ประเทศ นอร์เวย์); ร้อยละ 0- 100 ตามระดับเจตนา (ประเทศอังกฤษ)	ร้อยละ 75 ของเงินได้ (ประเทศโปแลนด์)	สูงสุด 150 ยูโรสำหรับ ความผิดเล็กน้อย หรือ 800 ยูโรสำหรับ ความผิดร้ายแรง และ ร้อยละ 0-30 สำหรับ กรณีประมาทเลินเล่อ อย่างร้ายแรง (ประเทศฟินแลนด์); 150-600,000 ยูโร แล้วแต่ระดับความ ร้ายแรงของการ กระทำความผิด (ประเทศสเปน)

การกระทำความผิด	เบี้ยปรับแบบร้อยละของภาษีที่ถูกประเมิน	เบี้ยปรับแบบร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	เบี้ยปรับแบบกำหนดจำนวน
ไม่ให้ความร่วมมือ	ร้อยละ 100 (ประเทศฝรั่งเศส); ร้อยละ 10-30 (ประเทศนอร์เวย์)	 <p>จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย CHULALONGKORN UNIVERSITY</p>	<p>สูงสุด 20,000 ยูโร และ 80-2,000 ยูโร กรณีไม่ยื่นทางอิเล็กทรอนิกส์ (สาธารณรัฐเช็ก); 2,500-250,000 ยูโร กรณีไม่แสดงเอกสารการทำบัญชี (ประเทศเยอรมัน); 50-1250 ยูโร (ประเทศเบลเยียม); 100 หรือ 250 ยูโร (ประเทศกรีซ); 666 ยูโรกรณีผู้เสียภาษีและ 1,660 ยูโรกรณีอื่นๆ (ประเทศฮังการี); 150-600,000 ยูโร (ประเทศสเปน)</p>
การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน			<p>ร้อยละ 0.05-0.5 หรือ 33,000 ยูโร (ประเทศเดนมาร์ก) สูงสุด 25,000 ยูโร (ประเทศฟินแลนด์); ร้อยละ 5-10 และ 100 ยูโรต่อวัน ไม่เกิน 1 ล้าน</p>

การกระทำความผิด	เบี้ยปรับแบบร้อยละของภาษีที่ถูกประเมิน	เบี้ยปรับแบบร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	เบี้ยปรับแบบกำหนดจำนวน
		ยูโร สำหรับกรณียื่น ล่าช้า (ประเทศ เยอรมัน); ร้อยละ 1 ต่ำสุด 1,000 ยูโร สูงสุด 10,000 ยูโร (ประเทศกรีซ); ร้อย ละ 50 (ประเทศ โปแลนด์)	
ชำระล่าช้า	ร้อยละ 2 (สามเดือน แรก) ร้อยละ 1 (สาม เดือนต่อมา) (ประเทศ ออสเตรีย); ร้อยละ 5 หรือ 10 (ประเทศ ฝรั่งเศส); ร้อยละ 1 ต่อเดือน (ประเทศ เยอรมัน); 2 เท่า (ประเทศ เบลเยียม); อัตรา ตลาด+ร้อยละ 0.8 (ประเทศเดนมาร์ก); ร้อยละ 7.5 (ประเทศ ฟินแลนด์); ร้อยละ 10 (ประเทศฝรั่งเศส); ร้อยละ 5-20 (ประเทศ สเปน); ร้อยละ 10-30 (ประเทศกรีซ); ร้อยละ 0.5 ต่อเดือน สูงสุด		

การกระทำความผิด	เบี้ยปรับแบบร้อยละของภาษีที่ถูกประเมิน	เบี้ยปรับแบบร้อยละของเงินได้ที่ต้องเสียภาษี	เบี้ยปรับแบบกำหนดจำนวน
	ร้อยละ 25 (ประเทศสหรัฐอเมริกา) ร้อยละ 0-100 (ประเทศอังกฤษ)		
การหนีภาษี	ร้อยละ 80 (ประเทศฝรั่งเศส); ร้อยละ 10-30 (ประเทศนอร์เวย์); ร้อยละ 50-150 (ประเทศสเปน); ร้อยละ 100-240 (ประเทศอิตาลี); 2 เท่า (ประเทศเบลเยียม); ร้อยละ 100 (ประเทศเดนมาร์ก); ร้อยละ 50-100 (ประเทศฮังการี); ร้อยละ 50-150 (ประเทศสเปน); ร้อยละ 300 (ประเทศตุรกี); ร้อยละ 20 และ ร้อยละ 75 (ประเทศสหรัฐอเมริกา)		

สำหรับเหตุในการงดหรือลดเบี้ยปรับ (abatement) มีทั้งหมดสองเหตุ คือ เหตุอันสมควร (reasonable cause) และเหตุอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ (statutory exceptions)<sup>65</sup>

<sup>65</sup> Internal Revenue Service. Penalty Handbook: I.R.M. 20.1.1.3. Criteria for Relief from Penalties [Online]. 2011. Available from: [http://www.irs.gov/irm/part20/irm\\_20-001-001r.html](http://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html) [2015, May 1]



สาเหตุที่มีการกำหนดเหตุอันสมควร (reasonable cause) เป็นหนึ่งในเหตุแห่งการงดหรือลดเบี้ยปรับ คือ เพื่อความเป็นธรรมในบางกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่สมควรถูกลงโทษด้วยเบี้ยปรับเต็มจำนวน กล่าวคือ หากผู้เสียภาษีไม่ได้เจตนากระทำความผิดหรือความผิดนั้นไม่ได้เกิดจากความประมาทเลินเล่อ ผู้เสียภาษีก็ไม่ควรถูกลงโทษเบี้ยปรับเต็มจำนวน นอกจากนี้ การลงโทษด้วยเบี้ยปรับควรมีการคำนึงถึงข้อเท็จจริงอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องประกอบด้วย เจตนาในการกระทำความผิดของผู้เสียภาษี ประวัติการกระทำความผิดทางภาษีของผู้เสียภาษี การแก้ไขความผิดพลาดก่อนเจ้าหน้าที่ตรวจพบ หรือการเชื่อถือคำแนะนำของผู้เชี่ยวชาญด้านภาษี อย่างไรก็ตาม การที่จะพิจารณาว่าเหตุอันสมควร มีอยู่หรือไม่ ขึ้นอยู่กับการพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ของเฉพาะแต่ละกรณี (facts and circumstances) ด้วย กล่าวคือ ไม่ใช่ผู้เสียภาษีกระทำความผิดเป็นครั้งแรกแล้วจะได้รับการงดหรือลดเบี้ยปรับเสมอไป แต่ควรพิจารณาข้อเท็จจริงและสถานการณ์ในกรณีนั้นๆ ว่า มีปัจจัยอื่นๆ หรือไม่ที่จะหักล้างเหตุที่กระทำความผิดครั้งแรก เช่น ผู้เสียภาษีอาจไม่ได้ใช้ความระมัดระวังเช่นผู้ประกอบการธุรกิจพิจมี (ordinary business care and prudence) ในการประเมินภาษีของตนเอง ซึ่งในบางประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาได้จัดทำคู่มือในการพิจารณาโทษสำหรับเจ้าหน้าที่ (The IRS Penalty Handbook) โดยกำหนดปัจจัยที่เจ้าหน้าที่จะต้องพิจารณาในการกำหนดโทษของผู้เสียภาษี<sup>66</sup>

ส่วนเหตุอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ (statutory exceptions) ประกอบไปด้วย เหตุแห่งอายุความ (statute of limitation) ในกรณีที่การประเมินภาษีเกิดขึ้นภายหลังจากที่หมดอายุความการประเมินภาษีแล้ว เหตุผลด้านการบริหาร (administrative waivers) ในกรณีที่ภาครัฐต้องเสียค่าใช้จ่ายในการบังคับจัดเก็บมากกว่าเบี้ยปรับที่จะได้รับจากผู้เสียภาษี และเหตุจากการแก้ไขความผิดพลาดของฝ่ายปกครอง (correction of error) ในกรณีที่เจ้าหน้าที่ประเมินภาษีผิดพลาด เจ้าหน้าที่ให้คำแนะนำเป็นลายลักษณ์อักษรที่ผิดพลาดแก่ผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ไม่แจ้งเตือนผู้เสียภาษีภายในระยะเวลาตามที่กฎหมายกำหนดไว้ เป็นต้น<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>67</sup> มาตรา 6404 แห่ง IRC

## 2) เงินเพิ่ม

เงินเพิ่มเปรียบเสมือนดอกเบี้ยยชดเชยให้แก่รัฐในการที่รัฐไม่ได้รับเงินที่พึงได้รับจากผู้เสียภาษีภายในกำหนดเวลาการชำระภาษี กล่าวคือ หากรัฐได้รับเงินภาษีตรงตามกำหนดเวลาการชำระภาษี รัฐก็สามารถนำเงินภาษีดังกล่าวไปลงทุนให้เกิดดอกผลได้ ในทางตรงกันข้ามหากรัฐไม่ได้รับเงินภาษีตรงตามกำหนดเวลาการชำระภาษี รัฐก็ไม่สามารถนำเงินดังกล่าวไปลงทุนเพื่อให้เกิดดอกผลได้ ผู้เสียภาษีจึงต้องจ่ายเงินเพิ่มเพื่อเป็นการชดเชยดอกผลที่รัฐพึงได้รับดังกล่าว นอกจากนี้ เงินเพิ่มยังเป็นการกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีตรงตามกำหนดเวลา เพราะหากผู้เสียภาษีไม่ชำระภาษีตรงตามกำหนดเวลาการชำระภาษี ผู้เสียภาษียังต้องชำระเงินเพิ่มไปจนกว่าผู้เสียภาษีจะชำระภาษีให้ถูกต้องครบถ้วน<sup>68</sup> ทั้งนี้ บางประเทศที่กำหนดอัตราเงินเพิ่มไว้สูง ผู้เสียภาษีอาจเห็นว่าเงินเพิ่มดังกล่าวเป็นโทษทางภาษีอย่างหนึ่ง<sup>69</sup>

เงินเพิ่มอาจคำนวณโดยใช้วิธีการแบบอัตราคงที่ (fixed interest rates) เช่น เงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยที่กำหนดไว้ในรูปแบบอัตราคงที่ คือ ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน หรือแบบอัตราผันแปร (variable interest rate) ก็ได้ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดเงินเพิ่มไว้ในรูปแบบอัตราผันแปร คือ อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นของรัฐบาล (ที่จะมีการเปลี่ยนแปลงอัตราตามที่รัฐบาลกำหนด) บวกด้วย 3 จุด ซึ่งการที่แต่ละประเทศกำหนดอัตราเงินเพิ่มแตกต่างกันมีสาเหตุมาจากสถานการณ์ทางเศรษฐกิจและอัตราดอกเบี้ยในตลาดทุน (capital market interests) ของแต่ละประเทศไม่เหมือนกัน<sup>70</sup>

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY

<sup>68</sup>Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>69</sup>Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

<sup>70</sup>Roman Seer and Anna Lena Wilms. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]

ในส่วนของการปรับลดหรือลดเงินเพิ่ม โดยหลักแล้ว เหตุอันสมควร (reasonable cause) มิใช่เหตุในการงดหรือลดเงินเพิ่ม ดังเช่นเบี้ยปรับ เนื่องจากเงินเพิ่มเป็นเสมือนดอกเบี้ยจากการไม่ชำระภาษีให้แก่รัฐภายในกำหนดเวลาการชำระภาษี โดยการคำนวณจำนวนเงินเพิ่มไม่ต้องมีการคำนึงถึงสาเหตุของการไม่ชำระภาษี ต่างจากเบี้ยปรับที่มีลักษณะเป็นโทษจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษี จึงจำเป็นที่จะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของผู้เสียภาษีด้วยว่ามีลักษณะเป็นการเจตนาหรือประมาทเลินเล่อในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายภาษีด้วยหรือไม่ เหตุในการงดหรือลดเงินเพิ่มจึงแคบกว่าเหตุในการงดหรือลดเบี้ยปรับ คือ เฉพาะเหตุอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ (statutory exceptions) อันประกอบไปด้วย เหตุแห่งอายุความ (statute of limitation) เหตุผลด้านการบริหาร (administrative waivers) และเหตุจากการแก้ไขความผิดพลาดของฝ่ายปกครอง (correction of error)<sup>71</sup>

## 2.2 แนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ว่าด้วยการกำหนดโทษทางภาษี

ในส่วนนี้จะได้อธิบายถึงแนวคิดว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์ในเบื้องต้นก่อน แล้วจะอธิบายต่อไปถึงการนำมิติทางเศรษฐศาสตร์มาใช้กับกฎหมายภาษี โดยจะมุ่งเน้นถึงการนำหลักคิดทางเศรษฐศาสตร์มาใช้คำนวณบทลงโทษทางภาษีที่เป็นตัวเงินอันได้แก่ เบี้ยปรับหรือค่าปรับว่าควรจะเป็นจำนวนเท่าใด

### 2.2.1 แนวคิดว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์

นิติเศรษฐศาสตร์ (Law and Economics) หรือเศรษฐศาสตร์วิเคราะห์ว่าด้วยกฎหมาย (Economic Analysis of Law) เป็นศาสตร์ว่าด้วยการศึกษาประเด็นสำคัญทางกฎหมาย ทฤษฎีกฎหมาย การตีความกฎหมาย การออกแบบกฎหมาย การประเมินคุณค่าของกฎหมาย และผลกระทบของกฎหมายต่อพฤติกรรมของผู้ที่เกี่ยวข้องและสังคม โดยใช้ระเบียบวิธีหรือวิธีวิทยา (Methodology) ทางเศรษฐศาสตร์นีโอคลาสสิก (Neoclassical Economics)<sup>72</sup> เป็นกรอบและ

<sup>71</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>72</sup> เศรษฐศาสตร์นีโอคลาสสิก ซึ่งสร้างทฤษฎีขึ้นจากข้อสมมติตั้งต้นว่า คนเป็นสัตว์เศรษฐกิจ (Homo Economicus) มีพฤติกรรมในทางแสวงหาประโยชน์ส่วนตนสูงสุดภายใต้ความจำกัดและเงื่อนไขต่างๆ ที่ตนเผชิญ คนมีเหตุมีผลทางเศรษฐศาสตร์ (Economic Rationality) ตอบสนองต่อสิ่งจูงใจ (Incentives)

เครื่องมือมาตรฐานในการวิเคราะห์ โดยเฉพาะอย่างยิ่ง แบบจำลองว่าด้วยการเลือกอย่างมีเหตุมีผล (Rational Choice Model) และในปัจจุบันได้มีการพัฒนาสาขา “นิติเศรษฐศาสตร์เชิงพฤติกรรม” (Behavioral Law and Economics) ขึ้นเป็นสาขาสำคัญสาขาหนึ่งในนิติเศรษฐศาสตร์ ตามแนวทางเศรษฐศาสตร์นีโอคลาสสิก<sup>73</sup> เพื่อลดข้อจำกัดของการใช้แบบจำลองว่าด้วยการเลือกอย่างมีเหตุมีผล (Rational Choice Model) ที่ไม่ได้คำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ ที่อาจส่งผลต่อการตัดสินใจของมนุษย์ โดยนิติเศรษฐศาสตร์เชิงพฤติกรรมมีการผนวกแนวคิดจากทฤษฎีด้านจิตวิทยาและสังคมวิทยาเข้าในการวิเคราะห์ด้วย<sup>74</sup> ซึ่งคล้ายคลึงกับอาชญาวิทยา (Criminology) ที่ใช้เครื่องมือทางจิตวิทยาและสังคมวิทยาเพื่อวิเคราะห์สาเหตุของการกระทำความผิดกฎหมายเช่นเดียวกัน<sup>75</sup>

กฎหมายในมุมมองของนิติเศรษฐศาสตร์คือเครื่องมือในการปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของคนในสังคมไปสู่แนวทางที่สังคมพึงปรารถนา (เช่น ไม่สร้างความเดือดร้อนแก่สังคม ไม่ทำอันตรายต่อชีวิตและทรัพย์สินของผู้อื่น ออกแบบสัญญาที่ก่อให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจ) และป้องปรามยับยั้งพฤติกรรมที่ไม่พึงปรารถนาของสังคม (เช่น การก่ออาชญากรรมด้านต่างๆ) ผ่านบทลงโทษทางกฎหมาย ทั้งการลงโทษที่เป็นตัวเงิน (Monetary Sanction) ได้แก่ ค่าปรับ และการลงโทษที่ไม่เป็นตัวเงิน (Nonmonetary Sanction) เช่น การจำคุก การภาคทัณฑ์ การกักบริเวณ การประหารชีวิต การประจานต่อสาธารณชน ทั้งนี้ กฎหมายและระบบกฎหมายที่พึงปรารถนาของนักเศรษฐศาสตร์คือกฎหมายและระบบกฎหมายที่มีประสิทธิภาพ กล่าวคือ ใช้ทรัพยากรของสังคมอย่างคุ้มค่า สามารถบรรลุความยุติธรรมตามมาตรฐานที่พึงปรารถนาโดยมีต้นทุนต่อสังคมต่ำที่สุด หรืออย่างรวดเร็วที่สุด เป็นต้น<sup>76</sup>

<sup>73</sup> ปกป้อง จันวิทย์. ความรู้เบื้องต้นว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์: ตัวอย่างของการใช้เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เพื่ออธิบายศาสตร์อื่น [ออนไลน์]. 2557. เข้าถึงได้

จาก: <http://pokpong.org/academic-work/intro-to-law-and-econ/> [1 พฤษภาคม 2558]

<sup>74</sup> Luigi Alberto Franzoni. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>75</sup> Sue Titus Reid, Crime and Criminology, 8 (USA: McGraw Hill, 1997), p.29.

<sup>76</sup> ปกป้อง จันวิทย์. ความรู้เบื้องต้นว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์: ตัวอย่างของการใช้เครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์เพื่ออธิบายศาสตร์อื่น [ออนไลน์]. 2557. เข้าถึงได้

จาก: <http://pokpong.org/academic-work/intro-to-law-and-econ/> [1 พฤษภาคม 2558]

โดยคำถามทางกฎหมายที่นิติเศรษฐศาสตร์พยายามค้นหาคำตอบอาจแบ่งได้เป็น 3 ระดับ<sup>77</sup> คือ

1) เหตุผลเบื้องหลังของกฎหมาย

นิติเศรษฐศาสตร์พยายามอธิบายระบบเหตุผลที่อยู่เบื้องหลังของกฎหมายฉบับนั้นๆ รวมถึง ความจำเป็นในการมีอยู่ของกฎหมาย และกระบวนการได้มาซึ่งกฎหมาย

2) ผลกระทบของกฎหมายต่อพฤติกรรมของผู้ที่เกี่ยวข้อง และสังคม

นิติเศรษฐศาสตร์พยายามอธิบายและคาดการณ์ผลกระทบของกฎหมาย (เช่น การเพิ่มบทลงโทษ) ต่อพฤติกรรมของผู้คน องค์กร และสังคม ประเด็นนี้เป็นประเด็นหลักในการศึกษา นิติเศรษฐศาสตร์ การตอบคำถามดังกล่าวนี้อาจเริ่มต้นด้วยการสร้างแบบจำลองเชิงทฤษฎีซึ่งพยายามอธิบายพฤติกรรมของคนและรูปแบบของปฏิสัมพันธ์ระหว่างกัน และใช้วิธีการจัดเก็บข้อมูลทางสถิติ และทดสอบข้อมูลเชิงประจักษ์ โดยวิธีการทางสถิติหรือเศรษฐมิติ (Econometrics) งานวิจัยเชิงประจักษ์เป็นการทดสอบความใช้ได้ของทฤษฎีในโลกแห่งความจริง ทำให้เรามีข้อมูลมากขึ้นเกี่ยวกับผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงกฎหมายต่อพฤติกรรมของตัวละครที่เกี่ยวข้อง ทั้งในแง่ “ทิศทาง” (หนุนเสริมหรือบั่นทอน) และ “ขนาด” (พฤติกรรมตอบสนองต่อโครงสร้างสิ่งจูงใจที่เปลี่ยนไปมากน้อยเพียงใด)

กฎหมายแต่ละฉบับ แม้ว่าจะถูกร่างด้วยเจตนาดี เพื่อให้บรรลุวัตถุประสงค์ที่พึงปรารถนาบางประการ แต่เมื่อกฎหมายถูกนำมาใช้ในโลกลงความความเป็นจริงมักมีโอกาที่จะเกิดผลพวงที่ไม่ได้คาดหวังหรือตั้งใจไว้ (Unintended Consequences) เสมอ

ตัวอย่างเช่น หากมีการออกกฎหมายใหม่บังคับให้คนคาดเข็มขัดนิรภัยบนรถยนต์ เพื่อเพิ่มความปลอดภัยในการขับขี่แก่ประชาชนผู้ใช้รถยนต์ หากใช้ระบบเหตุผลทางเศรษฐศาสตร์มาคาดการณ์ผลกระทบของกฎหมาย จะสามารถทำนายการเปลี่ยนแปลงพฤติกรรมจากกฎหมายว่า คนจะคาดเข็มขัดนิรภัยกันมากขึ้น เพราะต้นทุนของการไม่คาดเข็มขัดนิรภัยสูงกว่าการคาดเข็มขัดนิรภัย เนื่องจากหากไม่คาดเข็มขัดนิรภัยจะมีโอกาสถูกตำรวจจับและต้องเสียค่าปรับ เมื่อต้นทุนของการไม่คาดเข็มขัดนิรภัยสูงกว่าการคาดเข็มขัดนิรภัย คนจึงเลือกที่จะคาดเข็มขัดนิรภัยมากขึ้น ผลลัพธ์ก็คือ คนมีโอกาสรอดชีวิตจากอุบัติเหตุรถยนต์แต่ละครั้งมากขึ้น

<sup>77</sup> เรื่องเดียวกัน.

อย่างไรก็ดี กรณีนี้ อาจเกิดผลพวงที่ผู้ออกกฎหมายไม่ได้คาดหวังตั้งใจด้วย เนื่องจากผู้ขับขี่อาจเกิดแรงจูงใจทางลบ (Moral Hazard) จากการคิดว่าอุบัติเหตุมีต้นทุนต่ำลง เพราะการคาดเข็มขัดนิรภัยช่วยลดโอกาส (ความน่าจะเป็น) ของการบาดเจ็บและเสียชีวิตจากอุบัติเหตุ เข็มขัดนิรภัยจึงลดผลประโยชน์จากการขับเร็วและระมัดระวังลดลง ผู้ขับขี่จึงตอบสนองต่อการใส่เข็มขัดนิรภัยโดยขับเร็วขึ้นและลดความระมัดระวังในการขับขี่ลง ผลสุดท้าย กฎหมายเข็มขัดนิรภัยอาจทำให้จำนวนอุบัติเหตุเพิ่มสูงขึ้น แม้ผู้ขับขี่ที่คาดเข็มขัดนิรภัยมีโอกาสรอดชีวิตมากขึ้นจากอุบัติเหตุแต่ละครั้ง แต่โอกาสเกิดอุบัติเหตุอาจเพิ่มจำนวนมากครั้งขึ้น จนทำให้จำนวนคนตายสุทธิจากอุบัติเหตุรถยนต์สูงขึ้น หรือไม่ลดลงมากเท่าเป้าประสงค์ของกฎหมาย ยิ่งกว่านั้น การที่ผู้ขับขี่ลดความระมัดระวังในการขับขี่ อาจส่งผลกระทบต่อคนเดินถนนด้วย คนเดินถนนมีโอกาสเกิดอุบัติเหตุสูงขึ้นและไม่ได้รับการป้องกันจากเข็มขัดนิรภัย ดังนั้น กฎหมายว่าด้วยเข็มขัดนิรภัยจึงอาจทำให้จำนวนการตายของคนเดินถนนเพิ่มสูงขึ้นก็เป็นได้

### 3) การออกแบบกฎหมายที่พึงปรารถนา

มีการนำนิติเศรษฐศาสตร์มาใช้ในการออกแบบกฎหมายเพื่อให้บรรลุเป้าหมายที่ต้องการได้อย่างมีประสิทธิภาพ เช่น การปรับพฤติกรรมของผู้คนให้ดีขึ้น ยกตัวอย่างเช่น หากต้องการลดการทุจริตคอร์รัปชันในวงการการเมือง ควรออกแบบรัฐธรรมนูญหรือกฎหมายเพื่อลงโทษนักการเมืองทุจริตคอร์รัปชันอย่างไร หลักคิดทางเศรษฐศาสตร์คือ ต้องเพิ่มต้นทุนของการคอร์รัปชันให้สูงขึ้นอย่างมาก เช่น เพิ่มบทลงโทษให้หนักขึ้น เพิ่มโอกาสในการจับคนผิดมาลงโทษ เป็นต้น ทั้งนี้เพื่อให้ให้นักการเมือง เลือกว่าจะไม่โกงเพราะผลประโยชน์ที่ได้จากการคอร์รัปชัน ไม่คุ้มค่ากับความเสียหายและโทษที่อาจได้รับ

#### 2.2.2 การนำเศรษฐศาสตร์มาใช้กับกฎหมายภาษี

ในส่วนของกฎหมายภาษีได้มีการนำเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์มาใช้ครั้งแรก โดย Cesare Beccaria ผ่านผลงานทางวิชาการที่มีชื่อว่า “An attempt at an analysis of smuggling” ในปี ค.ศ. 1764 โดย Beccaria พัฒนาสูตรในการคำนวณจำนวนสินค้าที่จะถูกลักลอบหนีภาษีศุลกากร ส่วนเครื่องมือทางเศรษฐศาสตร์ที่ใช้ในการวิเคราะห์เกี่ยวกับกฎหมายภาษีในปัจจุบันเห็นจะต้องยกความดีความชอบให้แก่ Allingham และ Sandmo ผู้พัฒนาแบบจำลองเกี่ยวกับการหนี

ภาษี (basic model of tax evasion) ในปี ค.ศ. 1972 ซึ่งต่อมามีผู้นำแบบจำลองดังกล่าวไปต่อยอดจำนวนมาก<sup>78</sup>

Allingham-Sandmo model (A-S Model) มีข้อสมมติฐาน (hypotheses) ดังนี้

1) ผู้เสียภาษีมียุติธรรม (rationale) ในการตัดสินใจเมื่อจะกำหนดจำนวนเงินได้ในแบบแสดงรายการ กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมุ่งที่จะทำให้เกิดอรรถประโยชน์คาดหวัง (Expected Utility) สูงที่สุดจากเงินได้สุทธิ ปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่เกี่ยวข้องกับเงินได้ของผู้เสียภาษีจะไม่นำมาพิจารณาในแบบจำลองนี้

2) ผู้เสียภาษีไม่ชอบความเสี่ยง (risk aversion) กล่าวคือ ความไม่แน่นอนว่าจะถูกประเมินหรือไม่ เป็นการสูญเสียอรรถประโยชน์ (disutility) ของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีมิใช่คนพนักที่ชื่นชอบทางเลือกที่สุ่มเสี่ยง

3) ผู้เสียภาษีเท่านั้นที่ทราบเงินได้ที่แท้จริงของตน ( $y$ ) เจ้าหน้าที่รัฐไม่ทราบเงินได้ที่แท้จริงของผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ทราบเพียงแต่ข้อมูลจากผู้เสียภาษียางาน ( $y-e$ ) (กำหนดให้เงินได้ของผู้เสียภาษี คือ  $y$  และเงินได้ที่ไม่ได้รับการรายงานคือ  $e$ )

4) อัตราภาษีเป็นอัตราเดียว คือ  $t$  ดังนั้นภาษีที่ผู้เสียภาษีจะต้องเสียคือ  $t(y-e)$  และหากผู้เสียภาษีไม่รายงานจำนวนเงินได้ให้ถูกต้องก็จะสามารถประหยัดภาษีที่จะต้องเสียได้นั่นเอง

5) ความน่าจะเป็นที่จะถูกประเมิน (audit) คือ  $a$  ซึ่งการประเมินดังกล่าวจะทำให้ทราบจำนวนเงินได้ของผู้เสียภาษีที่แท้จริงได้

หากมีการตรวจพบว่าผู้เสียภาษีไม่ได้รายงานเงินได้  $e$  ผู้เสียภาษีจะต้องเสียภาษีเงินได้เป็นจำนวน  $te$  นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตรา  $f te$  (โดยที่  $f$  แทนอัตราเบี้ยปรับ)

จากสมมติฐานดังกล่าวข้างต้น การตัดสินใจว่าจะหนีภาษีหรือไม่ จะขึ้นอยู่กับ การปันส่วนที่เหมาะสม (optimal portfolio allocation) โดยผู้เสียภาษีจะต้องตัดสินใจว่าจะปันส่วนเงินได้เป็นจำนวนเท่าใดในการหนีภาษี

<sup>78</sup> Luigi Alberto Franzoni. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

หากไม่มีการประเมินภาษี เงินได้สุทธิจะเท่ากับเงินได้ที่แท้จริงหักออกด้วยภาษีที่ชำระ  
บนฐานของเงินได้ที่รายงาน คือ

$$y - t(y - e) = y(1 - t) + te$$

แต่หากมีการประเมินภาษีด้วย เงินได้สุทธิของผู้เสียภาษีจะเท่ากับเงินได้ที่แท้จริงลบ  
ด้วยภาษีที่ชำระบนฐานของเงินได้ที่แท้จริงหักออกด้วยจำนวนเบี้ยปรับ คือ

$$y(1 - t) - fte$$

ดังนั้นอรรถประโยชน์คาดหวัง (Expected Utility) ของผู้เสียภาษีจะเท่ากับ

$$EU(e) = (1 - a)u(y(1 - t) + te) + au(y(1 - t) - fte)$$

โดยที่  $u$  หมายถึง ฟังก์ชันที่แสดงถึงอรรถประโยชน์หรือความพอใจ (Utility Function)  
ของผู้เสียภาษี ถ้า  $u$  ยิ่งสูงจะหมายถึงผู้เสียภาษีนั้นยิ่งไม่ชอบความเสี่ยง (risk-averse)

ก่อนอื่นจะเริ่มจากการคำนวณประโยชน์ที่ได้รับจากการไม่รายงานเงินได้  $e$  ด้วยความ  
น่าจะเป็นที่จะไม่ถูกประเมินเป็น  $(1 - a)$  ผู้เสียภาษีจะได้ประโยชน์เป็นจำนวน  $+te$  และด้วยความ  
น่าจะเป็นที่จะถูกประเมิน  $a$  ผู้เสียภาษีก็น่าจะเสียประโยชน์เป็นจำนวน  $-fte$  ดังนั้น ผลตอบแทนที่  
คาดหวังของผู้เสียภาษี คือ

$$\text{Expected return to evasion} = (1 - a)te - afte = [1 - a(1 + f)]te$$

ดังนั้นสำหรับแต่ละบาทที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับรายงาน จะได้รับผลตอบแทนสุทธิ คือ  
 $t[1 - a(1 + f)]$  ซึ่งผลตอบแทนสุทธิจะเป็นบวกก็ต่อเมื่อ  $a(1 + f) < 1$  กล่าวคือเมื่อความน่าจะเป็นในการ  
ประเมินภาษี ( $a$ ) และอัตราเบี้ยปรับ ( $f$ ) อยู่ในระดับที่ต่ำ หากเงื่อนไขดังกล่าวครบถ้วนแล้ว การหนี  
ภาษีก็จะเป็นการลงทุนที่คุ้มค่า

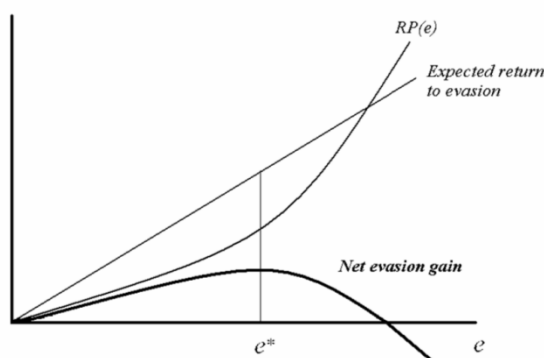
คำถามก็คือ ผู้เสียภาษีจะหนีภาษีเป็นจำนวนเท่าใด คำตอบก็ต้องขึ้นอยู่กับทัศนคติที่  
ผู้เสียภาษีมีต่อความเสี่ยงด้วย ความจริงแล้วยิ่งหนีภาษีมากเท่าไร ความเสี่ยงก็มีมากขึ้นเท่านั้น  
กล่าวคือยิ่งอาจได้รับผลตอบแทนจากการหนีภาษีมากเท่าไร ยิ่งอาจเสียหายมากขึ้นเท่านั้น เหตุผลที่  
ผู้เสียภาษีจะไม่หนีภาษีทั้งจำนวน แม้ว่าการหนีภาษีจะมีผลตอบแทนเป็นบวกก็ตาม คือ การสูญเสีย  
อรรถประโยชน์ (disutility) ซึ่งสามารถวัดได้โดย ค่าชดเชยความเสี่ยง หรือ risk premium  $RP(e)$  ซึ่ง  
เป็นจำนวนที่ผู้เสียภาษียินดีที่จะจ่ายในการลดความเสี่ยง อันขึ้นอยู่กับทัศนคติของผู้เสียภาษีที่มีต่อ  
ความเสี่ยง หากหนีภาษีจำนวนสูงขึ้นเท่าใด ค่าชดเชยความเสี่ยงก็จะยิ่งสูงขึ้นเท่านั้น



หากคำนึงถึง ค่าชดเชยความเสี่ยงด้วยแล้ว ผลประโยชน์สุทธิที่จะได้จากการหนีภาษีก็คือ

$$\text{Net evasion gain} = [1-a(1+f)]te - RP(e)$$

การตัดสินใจหนีภาษีที่เหมาะสมที่สุด คือ การถ่วงดุลประโยชน์ที่ได้รับจากการหนีภาษี (ยิ่งหนีภาษีจำนวนสูงขึ้นเท่าใด ประโยชน์ที่จะได้รับคืนกลับมากก็จะยิ่งมากขึ้นเท่านั้น) กับการสูญเสียอรรถประโยชน์ (disutility) อันเนื่องมาจากความเสี่ยง (ยิ่งหนีภาษีจำนวนสูงขึ้นเท่าใด ความเสี่ยงก็จะยิ่งมากขึ้นเท่านั้น) อันแสดงได้ดังภาพนี้



ภาพที่ 1 ภาพแสดงความสัมพันธ์ของความเสี่ยงและผลประโยชน์ที่ได้รับจากการหนีภาษี<sup>79</sup>

สามารถสรุปผลจากศึกษา A-S Model ได้ดังนี้<sup>80</sup>

1) เครื่องมือในการบังคับใช้กฎหมาย (deterrence tools)

เมื่อ  $te$  ขึ้นอยู่กับอัตราความน่าจะเป็นในการถูกประเมินภาษี  $a$  และอัตราเบี้ยปรับ  $f$  การที่บังคับใช้กฎหมายอย่างเคร่งครัดมากขึ้น (คือมีอัตรา  $a$  และ  $f$  ในปริมาณสูง) ก็จะลดประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีคาดหวังว่าจะได้รับจากการหนีภาษี และทำให้ผู้เสียภาษียายงานจำนวนเงินได้สูงขึ้น

2) การป้องปรามโดยสมบูรณ์แบบ (full deterrence)

<sup>79</sup> ที่มา: Luigi Alberto Franzoni. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>80</sup> Ibid.

สำหรับผู้เสียภาษีที่ไม่ชอบความเสี่ยงในระดับปานกลาง การหนีภาษีจะลดลงเป็นศูนย์ได้ก็ต่อเมื่อประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับจากการหนีภาษีมีค่าติดลบ กล่าวคือ  $f$  และ  $a$  จะต้องสูงพอ :  $a > 1/(1+f)$

### 3) การหนีภาษีและ การไม่ชอบความเสี่ยง (evasion and risk aversion)

ผู้เสียภาษีที่ไม่ชอบความเสี่ยงจะหนีภาษีน้อยลง

### 4) การหนีภาษีและเงินได้ (Evasion and income)

ระดับเงินได้ของผู้เสียภาษีอาจมีผลกระทบต่อทัศนคติของผู้เสียภาษีที่มีต่อความเสี่ยงและค่าชดเชยความเสี่ยง (risk premium) กล่าวคือหากผู้เสียภาษียิ่งขึ้น ก็จะยิ่งเสี่ยงได้มาก เพราะมีเงินมากขึ้นในการจ่ายค่าชดเชยความเสี่ยง

### 5) การหนีภาษีและอัตราภาษี (Evasion and tax rate)

ยิ่งอัตราภาษีสูงขึ้นผู้เสียภาษีก็น่าจะมีเงินได้ลดลง ดังนั้นผู้เสียภาษีจึงจ้งลงและยังไม่ชอบความเสี่ยงมากขึ้น จึงลดจำนวนการหนีภาษี

### 6) ภาระเพิ่มเติมจากการหนีภาษี (excess burden of tax evasion)

การสูญเสียรายได้ของรัฐมากกว่าประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีได้รับจากการหนีภาษี ส่วนต่างของทั้งสองจำนวนก็คือ ค่าชดเชยการความเสี่ยง (risk premium) ในทางตรงกันข้าม ภาษีที่รัฐได้รับแต่ละบาทจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีสูญเสียประโยชน์มากกว่าหนึ่งบาท เนื่องมาจากค่าชดเชยความเสี่ยงนั่นเอง

เนื่องจาก A-S Model เป็นการตั้งสมมติฐานอย่างง่าย ๆ ว่าภาษีและโทษทางภาษีนั้นได้สัดส่วนกัน การประเมินภาษีเป็นไปอย่างสม่าเสมอและมีเพียงการหนีภาษีรูปแบบเดียวเท่านั้นที่ทำได้ นอกจากนี้ยังสมมติว่าผู้เสียภาษีเชื่อในทฤษฎีอรรถประโยชน์คาดหวัง (Expected Utility Theory) และคำนึงแต่เพียงประโยชน์สูงสุดของตนเท่านั้น โดยไม่ได้พิจารณาถึงศีลธรรมหรือปัจจัยอื่นๆ ที่มีผลต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษี จึงมีผู้คิดต่อยอดจาก A-S Model โดยเพิ่มสมมติฐานอย่างอื่นๆ เข้าไปให้ใกล้เคียงกับความเป็นจริงมากขึ้นตามแนวคิดของนิติเศรษฐศาสตร์เชิงพฤติกรรม เช่น

-ทฤษฎีที่ไม่ใช้อรรถประโยชน์คาดหวัง (Non-expected Utility Theory) ทฤษฎีอรรถประโยชน์คาดหวังตั้งสมมติฐานว่าผู้เสียภาษีทราบข้อมูลความเสี่ยงที่จะถูกประเมินและถูกลงโทษ ซึ่งในความเป็นจริงผู้เสียภาษีอาจไม่ทราบข้อมูลที่แท้จริงและอาจประเมินความเสี่ยงสูงเกินกว่าที่เป็นจริง ผลงานของ Sanjit Dhami และ Ali al-Nowaihi ในปี ค.ศ. 2007 พบว่าการคำนึงถึงความจริงที่ว่าคนเรามักจะประมาณการความเสี่ยงมากกว่าความเป็นจริงเข้าไปในแบบจำลองให้

ผลลัพธ์ตรงกับอัตราการปฏิบัติตามกฎหมาย (compliance rate) มากกว่าแบบจำลอง A-S นอกจากนี้ในปี ค.ศ. 2012 Nigar Hashimzade, Gareth D. Myles และ Binh Tran-Nam พบว่า ผู้เสียภาษีที่ไม่ชอบความคลุมเครือ กล่าวคือความไม่รู้ว่าตนเองมีความเสี่ยงที่แท้จริงอยู่เท่าใด ก็มักจะปฏิบัติตามกฎหมายมากกว่าหากสรรพากรไม่เปิดเผยข้อมูลบางอย่างเกี่ยวกับกระบวนการตรวจสอบภาษีและความน่าจะเป็นในการตรวจสอบภาษี<sup>81</sup>

- ผลกระทบทางสังคม (social effects) แบบจำลองจำนวนมากพยายามที่จะคำนึงถึงผลกระทบทางสังคมที่มีต่อการตัดสินใจของผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นบริบทของสังคมหรือวัฒนธรรม แบบจำลองเหล่านี้จะคำนึงถึงปัจจัยต่างๆ เช่น ต้นทุนทางจิตใจ (psychological costs) ชื่อเสียง (prestige) ความเป็นธรรม (fairness) บรรทัดฐานของสังคม (social norms) และผลกระทบของกลุ่ม (group effects) ซึ่งต้นทุนทางจิตใจ (psychological costs) ที่เกี่ยวกับการหนีภาษีหรือต้นทุนทางการเงินอื่นๆ ที่ไม่ใช่เบี้ยปรับก็เป็นปัจจัยที่มีอิทธิพลในการป้องปรามไม่ให้ผู้เสียภาษีหลีกเลี่ยงภาษี<sup>82</sup>

ตัวอย่างเช่น ในปี ค.ศ. 2012 Nigar Hashimzade, Gareth D. Myles และ Binh Tran-Nam พบว่าคนเรามักจะกลัวการถูกจับได้ว่ากระทำความผิดและประจานต่อสาธารณะ นอกจากนี้ความยุติธรรมก็มีผลต่อการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษีในสองแง่มุมคือ ความยุติธรรมของรัฐบาล กล่าวคือ หากรัฐบาลนำเงินภาษีไปจัดทำสินค้าหรือบริการสาธารณะที่มีคุณภาพต่ำ ผู้เสียภาษีก็จะเกิดความรู้สึกว่าภาษีถูกนำไปใช้อย่างไม่เป็นธรรมจึงไม่ต้องการที่จะเสียภาษี ในอีกแง่มุมหนึ่งคือ ความยุติธรรมในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีรายอื่น กล่าวคือ หากภาระภาษีของผู้เสียภาษีคนหนึ่งมีความแตกต่างจากอีกคนมาก ผู้เสียภาษีที่มีภาระภาษีสูงกว่ามาก จะเกิดความรู้สึกว่าการจัดเก็บภาษีไม่มีความเป็นธรรม<sup>83</sup>

ดังนั้นในประเทศที่พัฒนาแล้วที่รัฐบาลมีการจัดทำสินค้าหรือบริการสาธารณะในคุณภาพที่สูงและมีความยุติธรรมในการปฏิบัติต่อผู้เสียภาษี เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศอังกฤษ ประเทศญี่ปุ่น ประเทศเยอรมัน การหลีกเลี่ยงภาษีอากรก็จะมีน้อย เนื่องจากประชาชนของประเทศเหล่านั้นมีความสมัครใจในการเสียภาษีกันมาก (voluntary tax compliance) ส่วนใน

---

<sup>81</sup> Ibid.

<sup>82</sup> Ibid.

<sup>83</sup> Ibid.

ประเทศที่ด้อยพัฒนา ความสนใจในการเสียภาษีของประชาชนก็จะมีน้อยกว่า จึงมีการหลีกเลี่ยงภาษีมากกว่า<sup>84</sup>

ในปีค.ศ. 1989 Roth และคณะได้ทำการวิจัยโดยคำนึงถึงปัจจัยทางสังคม (sociological research) โดยมองว่าการละเมิดบรรทัดฐานทางสังคมนั้นเป็น “ตราบาป” (stigma) อย่างหนึ่ง หากว่าคนในสังคมหลีกเลี่ยงภาษีมาก อิทธิพลของตราบาปก็จะน้อยและไม่ทำให้เกิดแรงจูงใจที่จะไม่หลีกเลี่ยงภาษี ตรงกันข้ามหากว่าคนในสังคมหลีกเลี่ยงภาษีน้อย อิทธิพลของตราบาปก็จะมีมากและทำให้เกิดแรงจูงใจที่จะไม่หลีกเลี่ยงภาษี กล่าวคือ ดุลยภาพจะเปลี่ยนแปลงเมื่อผู้คนเริ่มหนีภาษีมากขึ้น ตราบาปก็จะลดลงและการหนีภาษีก็จะยิ่งเพิ่มมากขึ้นเรื่อยๆ ในสังคม<sup>85</sup>

จากการค้นคว้าถึงสถิติการหลีกเลี่ยงภาษีเพิ่มเติมพบว่า อัตราการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทยโดยเฉลี่ยตั้งแต่ พ.ศ. 2542 ถึง พ.ศ. 2550 สูงถึงร้อยละ 50.6 เมื่อเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งจะอยู่ที่ร้อยละ 8.6<sup>86</sup> ซึ่งหากพิจารณาตามข้อสันนิษฐานของ Roth จะเห็นได้อย่างชัดเจนว่าตราบาปของการหลีกเลี่ยงภาษีในสังคมไทยมีอยู่น้อยมากเมื่อเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกา

ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่หนีภาษีเป็นบริษัท ผลงานของ Crocker และ Slemrod ในปีค.ศ. 2005 ได้ต่อยอด A-S Model โดยสรุปว่าระดับของการหนีภาษีจะมากน้อยเพียงใด ขึ้นอยู่กับผู้บริหารด้านการเงิน (Chief Financial Officer หรือ CFO) ของบริษัท ซึ่งค่าตอบแทนของ CFO ขึ้นอยู่กับ “สมรรถนะ” (คือประหยัดภาษีให้บริษัทได้มากน้อยเพียงใด) ดังนั้น CFO จึงมีสิ่งจูงใจที่จะหนีภาษี ดังนั้นหากมีบทลงโทษ CFO โดยตรงด้วยก็จะได้ผลในเชิงป้องปรามมากกว่าลงโทษตัวบริษัท<sup>87</sup>

นอกจากแบบจำลองทางทฤษฎี (theoretical modelling) แล้ว นักเศรษฐศาสตร์ยังใช้วิธีการทดลองเชิงประจักษ์ทั้งในแลป (laboratory experiment) และสถานการณ์จริง (Field

<sup>84</sup> เจริญ ธฤติมานนท์. “ทำไมคนจึงหลีกเลี่ยงภาษีและจะแก้ไขกันอย่างไร,” *สรรพากรศาสตร์* 23 (กันยายน-ตุลาคม 2519): 63-72.

<sup>85</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>86</sup> Friedrich Schneider. *The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know?* [Online]. 2012. Available from: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf> [2015 April, 1]

<sup>87</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

experiment) เพื่อสังเกตการตัดสินใจของผู้เสียภาษีที่จะหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งแบบจำลองทางทฤษฎีไม่สามารถที่จะรวมปัจจัยทุกอย่างเข้าไว้ในแบบจำลองหนึ่งได้ทั้งหมดโดยไม่ทำให้แบบจำลองซับซ้อนเกินไป การทดลองเชิงประจักษ์จึงทำให้แบบจำลองทางทฤษฎีมีความสมบูรณ์มากขึ้นเพราะสามารถกำหนดปัจจัยอื่นๆ ที่ไม่ได้อยู่ในแบบจำลองทางทฤษฎีเข้าไปได้ด้วย โดยปัจจุบันมีผลงานของนักเศรษฐศาสตร์ที่น่าสนใจตามตัวอย่างในตารางต่อไปนี้

**ตารางที่ 3** ตารางผลการทดลองเชิงประจักษ์เกี่ยวกับพฤติกรรมของผู้เสียภาษี<sup>88</sup>

แนวคิด	ผลลัพธ์	วิธีการ	เจ้าของผลงาน	หลักฐาน
ทฤษฎี อรรถประโยชน์ คาดหวัง (Expected Utility theory)	อัตราค่าปรับ, ความน่าจะเป็น, บริการสาธารณะ ที่ได้รับต่อคน	การวิเคราะห์ อภิมานจากการ ทดลองในห้อง แล็บ	Blackwell (2007)	อัตราค่าปรับ, ความน่าจะเป็น, บริการสาธารณะ ที่ได้รับต่อคนมี อิทธิพลต่อการ ปฏิบัติตาม กฎหมายภาษี
	โอกาสในการ เลี่ยงภาษี	การทดลองใน สถานการณ์จริง	Kleven <i>et al.</i> (2011)	อัตราการปฏิบัติ ตามกฎหมายจะ สูงขึ้นหากบุคคล ที่สามเป็น ผู้รายงานเงินได้ เมื่อเทียบกับการ ที่ผู้มีเงินได้ รายงานด้วย ตนเอง
การอคติทาง ความคิด (Cognitive biases)	คาดการณ์ความ น่าจะเป็น	การทดลองใน สถานการณ์จริง	Slemrod <i>et al.</i> (2001)	จดหมายแจ้งว่า อาจมีการ ประเมินภาษีทำ ให้ผู้เสียภาษีคิด

<sup>88</sup> ที่มา: European Commission, *Taxation Paper No. 41 – Behavioural Economics and Taxation*, (Luxembourg: Publications Office of European Union, 2014), pp. 25-27.

แนวคิด	ผลลัพธ์	วิธีการ	เจ้าของผลงาน	หลักฐาน
				ว่าความน่าจะเป็นในการประเมินภาษีมีสูงขึ้น จึงปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น
		การทดลองในห้องแล็บ	Konrad <i>et al.</i> (2012)	การที่ผู้เสียภาษีติดต่อเจ้าหน้าที่ศุลกากรแบบเผชิญหน้ากันจะส่งผลให้อัตราการปฏิบัติตามกฎหมายสูงขึ้น 15%-20%
ผลกระทบทางสังคม (Social effects)	ต้นทุนทางจิตใจ (psychological costs)	การทดลองในห้องแล็บ	Coricelli <i>et al.</i> (2010)	ความรู้สึกของสังคมและการเปิดเผยการทำผิดต่อสังคมส่งผลให้รู้สึกว่าคุณค่าทางจิตใจสูงขึ้น
	ความเป็นธรรม (Fairness)	การทดลองในห้องแล็บ	Alm <i>et al.</i> (1990)	การอภัยโทษทางภาษี (tax amnesties) อาจมีผลในทางลบต่อการปฏิบัติตามกฎหมายหากผู้เสียภาษีเห็นว่าการ

แนวคิด	ผลลัพธ์	วิธีการ	เจ้าของผลงาน	หลักฐาน
				อภัยโทษนั้นไม่ เป็นธรรม
		การทดลองใน ห้องแลป	Fortin <i>et al.</i> (2007)	การปฏิบัติตาม กฎหมายภาษี อาจเพิ่มขึ้นได้ โดยการทำให้ ระบบภาษีมี ความเป็นธรรม และเท่าเทียมกัน มากขึ้น
		แบบสอบถาม	Frey and Torgler (2007)	การปฏิบัติตาม กฎหมายภาษีมี ความเชื่อมโยง กับคุณภาพของ หน่วยงานรัฐ
	ภาวะตอบสนอง กัน (Reciprocity)	แบบสอบถาม	Frey and Torgler (2007)	การปฏิบัติตาม กฎหมายภาษีมี ความเชื่อมโยง กับความรู้ว่ามี การหนีภาษีมาก เพียงใดในสังคม
	บริบททาง วัฒนธรรม (cultural environment)	การทดลองใน ห้องแลป	Herrmann <i>et al.</i> (2008)	บริบททาง วัฒนธรรมมีผล ต่อบรรทัดฐาน ทางสังคม
	ผลกระทบของ กลุ่ม (group effects)	แบบสอบถาม	Konrad and Qari (2012)	มีความเชื่อมโยง อย่างมาก ระหว่างการ ปฏิบัติตาม

แนวคิด	ผลลัพธ์	วิธีการ	เจ้าของผลงาน	หลักฐาน
				กฎหมายภาษี และชาตินิยม

### 2.2.3 การนำหลักเศรษฐศาสตร์มาใช้คำนวณเบี้ยปรับหรือค่าปรับ

หากตั้งคำถามว่า บทลงโทษจำนวนเท่าใดเป็นจำนวนที่เหมาะสมที่สุด (optimal tax penalties) คำตอบในทางนิติเศรษฐศาสตร์จะมีอยู่ว่า การกำหนดค่าปรับที่เหมาะสมที่สุดในทางอาญาและเบี้ยปรับหรือค่าเสียหายที่เหมาะสมที่สุดในทางแพ่งมีหลักการเดียวกัน คือ บทลงโทษที่ก่อให้เกิดระดับการป้องปรามที่เหมาะสมที่สุด (optimal deterrence) ซึ่งหมายถึงการป้องปรามที่ไม่มากหรือน้อยเกินไป เช่น โรงงานอุตสาหกรรมที่มีสภาพแวดล้อมในการทำงานที่ไม่ปลอดภัย ซึ่งก่อให้เกิดอุบัติเหตุ ทำให้คนงานบาดเจ็บโดยได้รับความเสียหายคิดเป็นเงิน 10,000 บาท ศาลอาจกำหนดค่าเสียหาย หรือค่าปรับได้หลายระดับ เช่น 5,000 บาท 10,000 บาท หรือ 15,000 บาท<sup>89</sup>

หากศาลกำหนดค่าเสียหายหรือค่าปรับที่ 5,000 บาท โรงงานที่สร้างความเสียหายมูลค่า 10,000 บาท จะมีต้นทุนต่ำกว่ามูลค่าความเสียหายที่ตนก่อขึ้น ในกรณีนี้ ผู้ก่อความเสียหายจะมีระดับของการระมัดระวังที่น้อยเกินไป เช่น ไม่ติดตั้งอุปกรณ์เพื่อความปลอดภัย การกำหนดค่าเสียหายต่ำกว่ามูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้นจึงทำให้เกิดการป้องปรามน้อยเกินไป (under deterrence)

อย่างไรก็ตาม หากศาลกำหนดค่าเสียหายหรือค่าปรับ 15,000 บาท ซึ่งสูงกว่ามูลค่าความเสียหายที่เกิดขึ้น ก็จะทำให้เกิดการป้องปรามมากเกินไป (over deterrence) ซึ่งไม่ใช่สถานการณ์ที่พึงประสงค์เช่นเดียวกัน เพราะการป้องปรามย่อมมีต้นทุนต่อสังคมด้วย เช่น หากโรงงานเกรงว่าเมื่อเกิดอุบัติเหตุแล้ว จะต้องใช้ค่าเสียหายถึง 15,000 บาท ก็จะตัดสินใจลงทุนติดตั้งอุปกรณ์รักษาความปลอดภัยราคา 12,000 บาท เพื่อป้องกันความเสียหาย 10,000 บาท ซึ่งเป็นการลงทุนที่มากเกินไป และถือเป็นการสูญเสียทางสังคม

ดังนั้น ในมุมมองของนิติเศรษฐศาสตร์ค่าเสียหายหรือค่าปรับที่เหมาะสมที่สุด จึงควรเท่ากับมูลค่าความเสียหายจริง (actual harm) หรือในกรณีนี้ เท่ากับ 10,000 บาท เพราะจะช่วยให้

<sup>89</sup> ดร.สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย [ออนไลน์]. 2554. เข้าถึงได้จาก: <http://tdri.or.th/wp-content/uploads/2012/09/s57.pdf> [14 เมษายน 2558]



การป้องปรามการละเมิดหรือฝ่าฝืนกฎหมายได้อย่างเหมาะสม ซึ่งจะยังผลให้เกิดประสิทธิภาพทางเศรษฐกิจสูงสุด

อย่างไรก็ตาม ผู้ก่อให้เกิดความเสียหาย มีโอกาสหลบเลี่ยงจากการดำเนินคดีได้ จึงต้องคำนึงถึงความน่าจะเป็นในการถูกดำเนินคดีด้วย (probability of detection) เช่น หากความน่าจะเป็นในการดำเนินคดีกับโรงงานอุตสาหกรรมซึ่งก่อให้เกิดอุบัติเหตุคือ 0.2 ค่าปรับหรือค่าเสียหายที่เหมาะสมที่สุดจะเท่ากับ  $10,000/0.2 = 50,000$  บาท

หากจะจนถึงเบี้ยปรับหรือค่าปรับทางภาษี ก็มีหลักเช่นเดียวกันว่าควรจะทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย (non-compliance more costly than compliance) ซึ่งก็คือจะต้องทำให้โทษมีความรุนแรงเพียงพอและมีความเป็นไปได้เพียงพอว่าจะมีการลงโทษ

ความเป็นไปได้ที่จะมีการลงโทษขึ้นอยู่กับความเสี่ยงสองประการ

1) ความเสี่ยงที่แท้จริง (actual risk) ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยดังต่อไปนี้<sup>90</sup>

- ความง่ายที่จะตรวจพบการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- ความง่ายที่จะพิสูจน์การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย
- ความพยายามของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบและพิสูจน์การไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย

2) ความเสี่ยงที่ผู้เสียภาษีรับรู้ (perceived risk) ซึ่งขึ้นอยู่กับปัจจัยทั้งทางด้านภาวะวิสัย เช่น มีการตีพิมพ์ให้รับทราบถึงความเสี่ยงที่แท้จริงมากเพียงใดและอัตวิสัย เช่น ผู้เสียภาษีคิดอย่างไรกับความเสี่ยงเหล่านั้น ซึ่งมีการศึกษาพบว่าคนเราไม่ค่อยมีความชำนาญในเรื่องของการวิเคราะห์ความน่าจะเป็น ซึ่งผลลัพธ์ก็คือ อาจเกิด จุดพลิกผัน “tipping effect” หรือ “spillover effect” ในทางอาชญาวิทยาได้อธิบายถึงจุดพลิกผันดังกล่าวไว้ว่า เป็นจุดที่ผู้เสียภาษีตกลงใจที่จะปฏิบัติตามกฎหมายเพราะคิดว่ามีความน่าจะเป็นสูงที่ตนอาจถูกลงโทษซึ่งอาจไม่สอดคล้องกับความน่าจะเป็นที่แท้จริงในการถูกลงโทษ (actual risk) ของผู้เสียภาษีนั่น กล่าวคือ ผู้เสียภาษีมีแนวโน้มสูงที่จะคิดว่าตนเองมีความน่าจะเป็นที่จะถูกลงโทษสูงขึ้นหากผู้เสียภาษีเห็นว่ามีผู้ถูกลงโทษสูงขึ้น หากจะเปรียบเทียบให้เห็นภาพมากขึ้น อาจยกตัวอย่าง กรณีที่มีผู้คนทั่วไปมักจะคิดว่าตนเองมีโอกาส

<sup>90</sup> Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure,” in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.25.

เสียชีวิตเพราะการถูกฆาตกรรมสูงกว่าการเสียชีวิตเพราะอาการชัก แต่ในความเป็นจริงแล้วความน่าจะเป็นของการเสียชีวิตเพราะอาการชักสูงกว่าการถูกฆาตกรรมถึง 11 เท่า ซึ่งการที่ผู้คนทั่วไปคิดว่าความน่าจะเป็นในการถูกฆาตกรรมสูงกว่า เพราะมีการรายงานข่าวเกี่ยวกับการฆาตกรรมสูงกว่าการเสียชีวิตเพราะอาการชักนั่นเอง<sup>91</sup>

ดังนั้นยังมีการเผยแพร่อัตราการประเมินภาษี (audit rate) ที่สูง ก็จะมีผลทำให้ผู้เสียภาษิตัวตนมีความน่าจะเป็นที่จะโดนประเมินภาษีสูงไปด้วย จึงทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น

คำถามต่อมาก็คือ จะต้องกำหนดบทลงโทษเพียงใดจึงจะรุนแรงเพียงพอ ที่จะทำให้ผู้เสียภาษีตัดสินใจปฏิบัติตามกฎหมาย แต่ละประเทศจะตอบคำถามนี้แตกต่างกันออกไปเนื่องจากบทลงโทษที่เหมาะสมขึ้นอยู่กับความน่าจะเป็นในการตรวจสอบภาษี (audit rate) ซึ่งจะมากหรือน้อยขึ้นอยู่กับประสิทธิภาพของการบริหารการตรวจสอบภาษีของแต่ละประเทศด้วย หากความน่าจะเป็นในการตรวจสอบภาษีสูง จุดพลิกผัน (tipping point) ที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตามกฎหมายก็จะต่ำ กล่าวคือ ประเทศที่มีความน่าจะเป็นในการถูกตรวจสอบภาษีสูงอาจไม่ต้องกำหนดโทษในอัตราที่สูงมาก ผู้เสียภาษีก็นิยมปฏิบัติตามกฎหมายแล้ว เพราะหาโอกาสที่จะถูกตรวจสอบภาษีมีสูง จึงไม่คุ้มที่ผู้เสียภาษีจะเสี่ยงในการกระทำความผิด อย่างไรก็ตาม การที่จะพิสูจน์ว่าอัตราโทษและอัตราการตรวจสอบภาษีมีผลต่อผู้เสียภาษีอย่างไรในเชิงประจักษ์ (empirical experiments) ในระบบเศรษฐกิจของประเทศหนึ่งๆ เป็นสิ่งที่ทำได้ยาก จึงมีข้อจำกัดและยากที่จะตอบว่าอัตราโทษควรเป็นเท่าใดจึงจะมีประสิทธิภาพ<sup>92</sup>

แม้จะเป็นการยากที่จะตอบว่าอัตราโทษควรเป็นเท่าใด แต่จากการสำรวจของ OECD พบว่าอัตราโทษสำหรับการกระทำความผิดเล็กๆ น้อยๆ (minor offences) อยู่ที่ประมาณร้อยละ 10-30 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระ และประมาณ ร้อยละ 40-75 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระในกรณีที่เป็นการกระทำความผิดที่ร้ายแรง (serious offences) เช่น เจตนาหลีกเลี่ยงภาษี<sup>93</sup>

<sup>91</sup> Donald Morris, "Tax Penalties and Deterrence," *The CPA Journal* 80 (September 2010): 28-33.

<sup>92</sup> Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure," in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.34.

<sup>93</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015 April, 29]

คำถามในประการต่อมาก็คือ ในประเทศที่อัตราการประเมินภาษีต่ำ ควรจะเพิ่มอัตราโทษให้สูงขึ้นให้ได้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้แม้ว่าจะเกินสัดส่วนความผิด (Draconian sanctions) แทนที่จะเพิ่มอัตราการประเมินภาษีให้สูงขึ้นหรือไม่ เพราะเมื่อเปรียบเทียบแล้ว การเพิ่มอัตราการประเมินภาษีจะส่งผลให้ค่าใช้จ่ายของรัฐสูงขึ้น ในขณะที่การเพิ่มอัตราโทษไม่ได้ทำให้ค่าใช้จ่ายของรัฐสูงขึ้นแต่อย่างใด<sup>94</sup>

ในประเด็นนี้มีข้อถกเถียงว่า บทลงโทษที่สูงเกินควร มิใช่นโยบายที่ดี โดยมีเหตุผลดังนี้<sup>95</sup>

1) การตัดสินลงโทษที่ไม่สมบูรณ์แบบ (Imperfect adjudication) ผู้บริสุทธิ์อาจถูกตัดสินจากกระบวนการยุติธรรมว่าผิดในขณะที่ผู้กระทำความผิดอาจถูกตัดสินว่าไม่ผิด ในกรณีนี้โทษที่สูงเกินไปก็จะทำให้เกิดความยุติธรรมซึ่งมากเกินไปกว่าประโยชน์ที่เกิดจากการมีบทลงโทษที่รุนแรง

2) ความผิดพลาดของผู้เสียภาษี (taxpayer's error) หากผู้เสียภาษีที่กระทำความผิดโดยไม่เจตนาถูกลงโทษเต็มจำนวนเท่ากับผู้ที่กระทำความผิดโดยเจตนาจะเกิดความยุติธรรมขึ้น จึงควรมีการลดหรือดัดปรับสำหรับการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายเนื่องจากผู้เสียภาษีสุจริตและไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี มิใช่ลงโทษเต็มอัตราในทุกกรณี

3) ต้นทุนของการหลีกเลี่ยงภาษี (avoidance costs) หากบทลงโทษทางภาษีมียอัตรที่สูงมาก ผู้เสียภาษีที่วางแผนจะหลีกเลี่ยงภาษีจะยิ่งพยายามวางแผนหลีกเลี่ยงภาษีให้แยบยลมากยิ่งขึ้นเพื่อหลีกเลี่ยงโทษที่มีจำนวนสูงมาก รัฐจึงจำเป็นต้องใช้ทรัพยากรมากขึ้นในการปราบปรามผู้กระทำความผิด ดังนั้น ต้นทุนทางสังคมของมาตรการบังคับให้ปฏิบัติตามกฎหมายก็จะสูงขึ้นตามไปด้วย

4) ข้อสงสัยตามสมควร (reasonable doubt) หากบทลงโทษถูกกำหนดโดยรัฐ เช่น เจ้าหน้าที่รัฐหรือผู้พิพากษา ซึ่งตัดสินโทษหลังจากเกิดการกระทำความผิดแล้วบนฐานของข้อมูลที่ไม่สมบูรณ์ บทลงโทษที่สูงมากก็อาจทำให้เจ้าหน้าที่รัฐหรือศาลเพิ่มความระมัดระวังมากยิ่งขึ้นในการตัดสินความผิดและอาจทำให้จำนวนกรณีที่ตัดสินว่าผู้เสียภาษีกระทำความผิดลดลง ดังนั้นโทษที่รุนแรงก็จะยังทำให้การป้องปรามลดลง

นอกจากนี้ ยังมีผลวิจัยที่แสดงไว้ว่าโทษบางอย่างที่สูงเกินไปอาจส่งผลให้เกิดการต่อต้าน (resistance) หรือการตอบโต้ (countermeasures) จากผู้เสียภาษี และมีการวิจัยเกี่ยวกับทฤษฎีความไว้นื้อเชื่อใจ (trust theory) ที่แสดงว่าการที่ผู้เสียภาษีถูกลงโทษด้วยบทลงโทษที่รุนแรงเกินไป

<sup>94</sup> Ibid.

<sup>95</sup> Ibid.

อาจทำให้ผู้เสียภาษีสู้สึกว่าตนมีความชอบธรรมที่จะฉ้อโกงในการเสียภาษีครั้งต่อไป นอกจากนี้การมีบทลงโทษที่สูงเกินไปอาจส่งผลกระทบต่อผู้ตรวจสอบภาษีซึ่งจะไม่เต็มใจที่จะลงโทษทางภาษี โดยเฉพาะหากผู้ตรวจสอบภาษีคิดว่าผู้เสียภาษีทำความผิดโดยไม่ได้ตั้งใจ<sup>96</sup>

เนื่องจากในสมการของการคำนวณเบี้ยปรับหรือค่าปรับที่เหมาะสมมีปัจจัยความน่าจะเป็นในการดำเนินคดีอยู่ด้วย ประเด็นที่ทุกรัฐควรให้ความสำคัญควบคู่ไปด้วยนอกเหนือจากเบี้ยปรับหรือค่าปรับก็คือจะต้องมีการทำให้กฎหมายง่ายต่อการปฏิบัติตาม ง่ายต่อการทำความเข้าใจ ทำให้การหนีภาษีเป็นสิ่งที่ง่ายต่อการตรวจพบ พัฒนาการบุคลากรของภาครัฐให้บังคับใช้กฎหมายอย่างมีประสิทธิภาพและเมื่อการบังคับใช้กฎหมายเป็นไปอย่างมีประสิทธิภาพแล้ว ก็ควรมีการประชาสัมพันธ์ให้ผู้เสียภาษีรับทราบถึงประสิทธิภาพในการตรวจสอบภาษีของรัฐ<sup>97</sup>

### 2.3 โทษกรณีการกำหนดราคาโอน<sup>98</sup>

ดังที่ได้กล่าวไว้แล้วว่าโทษทางภาษีมียุทธประสงค์หลักในการป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีกระทำผิดกฎหมาย ซึ่งในกรณีของการกำหนดราคาโอนคือ การป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน กล่าวคือ กฎหมายมุ่งประสงค์ให้ผู้เสียภาษีพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการได้มาซึ่งราคาโอนที่เป็นไปตามหลัก Arm's length ซึ่งแต่ละธุรกรรมก็มีข้อเท็จจริงที่แตกต่างกันออกไป เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจึงจำเป็นต้องพิจารณาจากเอกสารการกำหนดราคาโอนว่าผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามในการกำหนดราคาโอนแล้วหรือไม่

เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนควรมีอะไรบ้างนั้น ทั้ง OECD และ UN ได้เสนอแนะไว้ใน OECD Transfer Pricing Guideline และ UN Practical Transfer Pricing Manual for Developing Countries ซึ่งล่าสุดคือ เมื่อปี ค.ศ. 2014 OECD ได้ออกรายงานเพื่อแก้ไขเรื่องเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนใน Transfer Pricing Guideline โดยเฉพาะใช้ชื่อรายงานว่า

<sup>96</sup> Donald Morris, "Tax Penalties and Deterrence," *The CPA Journal* 80 (September 2010): 28-33.

<sup>97</sup> Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure," in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.34

<sup>98</sup> Department of Economic and Social Affairs, United Nations. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. (New York: 2013), pp. 268-270

Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting อันเป็นส่วนหนึ่งของแผนการรับมือกับการกัดเซาะฐานภาษีและเคลื่อนย้ายกำไรหรือที่เรียกว่า Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) อันเป็นความร่วมมือระหว่างประเทศในกลุ่มสมาชิก OECD และกลุ่มประเทศ G20 ในการรับมือกับการกัดเซาะฐานภาษีและถ่ายโอนกำไร โดยรายงานดังกล่าวได้เสนอแนะให้ประเทศต่างๆ กำหนดเอกสารประกอบราคาโอนเป็นแบบ 3 ชั้น (three-tiered approach) ซึ่งประกอบไปด้วย

1) เอกสารหลัก (master file) ซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลทั่วไปของสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นทั้งหมด ซึ่งอาจแบ่งข้อมูลที่เกี่ยวข้องได้เป็น 5 ประเภทดังนี้

- 1.1) ข้อมูลเกี่ยวกับโครงสร้างของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- 1.2) ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะธุรกิจของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- 1.3) ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา (intangibles) ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- 1.4) ข้อมูลเกี่ยวกับกิจกรรมทางการเงินระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติ
- 1.5) ข้อมูลทางการเงินและภาษีของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

2) เอกสารเฉพาะประเทศ (local file) ประกอบด้วยข้อมูลธุรกรรมที่สำคัญ (material transaction) ระหว่างบริษัทที่เป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติซึ่งเป็นผู้เสียภาษีของประเทศใดประเทศหนึ่ง กับสมาชิกอื่นๆ ของกลุ่ม ซึ่งข้อมูลเหล่านั้นจะประกอบไปด้วยข้อมูลทางการเงินเกี่ยวกับธุรกรรม การวิเคราะห์เปรียบเทียบราคาโอน และการเลือกปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุด

3) รายงานรายประเทศ (country-to-country report) เป็นข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งรายได้ระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติและภาษีที่จ่ายให้แก่แต่ละประเทศรวมไปถึงสถานที่เกิดกิจกรรมทางเศรษฐกิจภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ

โดยปกติแล้วผู้เสียภาษีควรจะใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลที่จะกำหนดราคาโอน ณ เวลาที่มีการทำธุรกรรมและทำให้แน่ใจอีกครั้งหนึ่งว่าราคาดังกล่าวเป็นไปตามหลัก Arm's length แล้ว ณ เวลาที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ดังนั้น โดยปกติแล้วจึงควรกำหนดให้ผู้เสียภาษียื่นเอกสารเฉพาะประเทศ (local file) ภายในเวลาที่ต้องยื่นแบบแสดงรายการของประเทศนั้น ส่วนเอกสารหลัก (master file) ควรกำหนดให้มีการยื่นภายในกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการของประเทศที่ตั้งของบริษัทแม่ของกลุ่มบริษัทข้ามชาติเพราะบริษัทแม่มักต้องทบทวนและปรับปรุงข้อมูลให้ทันสมัยเสียก่อน ส่วนรายงานรายประเทศ (country-by-country report) ควรกำหนดให้ยื่นหนึ่ง

ปีหลังจากสิ้นสุดรอบปีงบประมาณของบริษัทแม่ เนื่องจากรายงานรายประเทศจะต้องรอข้อมูลจากสมาชิกแต่ละรายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติซึ่งกว่าจะสรุปได้บางครั้งก็เมื่อสิ้นสุดปีงบประมาณอันอาจเหลื่อมกันไปในแต่ละประเทศ

อย่างไรก็ตามการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนก็เป็นการเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีไม่ว่าจะเป็นเพิ่มต้นทุน เวลา และทรัพยากรบุคคล จึงจำเป็นที่ประเทศต่างๆ จะต้องบัญญัติกฎหมายเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้สมเหตุสมผลและมุ่งเฉพาะธุรกรรมที่สำคัญ โดยอาจพิจารณาจากขนาดและลักษณะเศรษฐกิจของแต่ละประเทศ บทบาทของกลุ่มบริษัทข้ามชาติต่อเศรษฐกิจของประเทศ และขนาดและลักษณะของกลุ่มบริษัทข้ามชาติและบริษัทลูกที่ตั้งอยู่ในประเทศนั้น โดยการวัดความสำคัญอาจกำหนดจากอัตราร้อยละของรายได้หรือรายจ่าย หรือกำหนดเป็นจำนวนเงินอัตราเดียว บางประเทศก็ยกเว้นข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้แก่ผู้เสียภาษีที่ประกอบธุรกิจขนาดกลางและขนาดย่อม (SMEs) หรือให้ทำเอกสารแต่จำกัดให้ต้องทำน้อยกว่าผู้เสียภาษียรายใหญ่ อย่างไรก็ตาม SMEs ยังควรต้องมีหน้าที่ในการให้ข้อมูลและเอกสารเกี่ยวกับธุรกรรมข้ามชาติที่สำคัญหากเจ้าหน้าที่เรียกดูเป็นรายกรณีเพื่อใช้ประกอบการประเมินความเสี่ยงหรือเพื่อการตรวจสอบภาษี อย่างไรก็ตามก็สำหรับรายงานรายประเทศ (country-by-country report) กลุ่มบริษัทข้ามชาติควรต้องรายงานเกี่ยวกับบริษัทในกลุ่มทุกบริษัทในทุกประเทศโดยไม่คำนึงถึงขนาดของกิจการในประเทศนั้นๆ

OECD ได้อธิบายว่า วัตถุประสงค์ของการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมีอยู่ทั้งหมด 3 ประการด้วยกัน ดังนี้<sup>99</sup>

1) เพื่อให้แน่ใจว่าผู้เสียภาษีได้ใช้ดุลยพินิจอันสมควรในการปฏิบัติตามบทบัญญัติของกฎหมายว่าด้วยการกำหนดราคาโอนในการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน และในการรายงานเงินได้ที่ได้รับจากธุรกรรมดังกล่าวในแบบแสดงรายการภาษี

ตามวัตถุประสงค์นี้ การที่ผู้เสียภาษีทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ครบถ้วนจะทำให้เจ้าหน้าที่รัฐมั่นใจได้ในส่วนหนึ่งว่าผู้เสียภาษีได้วิเคราะห์ข้อมูลที่กรอกในแบบแสดงรายการได้พิจารณาข้อมูลที่สามารถนำมาเปรียบเทียบกันได้ และได้กำหนดราคาโอนอย่างสอดคล้องกัน นอกจากนี้การมีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนจะทำให้ผู้เสียภาษีมีจริยธรรมกับจุดยืนทางภาษี

<sup>99</sup> OECD. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [Online]. 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> [2015 May, 7]

ของตนและป้องปรามไม่ให้ผู้เสียหายหาทางพัฒนาจุดยืนทางภาษีให้เป็นอย่างอื่นภายหลังจากที่ข้อเท็จจริงเกิดขึ้น

2) เพื่อให้เจ้าหน้าที่รัฐมีข้อมูลที่จำเป็นต่อการประเมินความเสี่ยงของการกำหนดราคาโอน

การประเมินความเสี่ยงที่มีประสิทธิภาพเป็นขั้นตอนสำคัญแรกๆ ในกระบวนการเลือกกรณีที่จะตรวจสอบภาษีเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนให้ได้กรณีที่มีความสำคัญ เนื่องจากทรัพยากรของฝ่ายรัฐมีอยู่อย่างจำกัด จึงจำเป็นอย่างยิ่งที่เจ้าหน้าที่จะสามารถเข้าถึงข้อมูลการกำหนดราคาโอนที่เกี่ยวข้องเพียงพอและเชื่อถือได้แต่เนิ่นๆ ซึ่งเจ้าหน้าที่ก็จะได้รับข้อมูลเหล่านี้จากแบบฟอร์มเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่แสดงประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แบบสอบถามเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนกรณีธุรกรรมเฉพาะบางประเภท และเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ รวมไปถึงการประสานงานกับผู้เสียหายด้วย

3) เพื่อให้เจ้าหน้าที่รัฐมีข้อมูลที่เป็นประโยชน์ต่อการตรวจสอบภาษีกรณีการกำหนดราคาโอนของผู้เสียหายอย่างเหมาะสมและครบถ้วน

การตรวจสอบภาษีกรณีการกำหนดราคาโอนมักจะต้องอาศัยข้อเท็จจริงจำนวนมาก ไม่ว่าจะเป็นข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการนำมาเปรียบเทียบราคาโอนจากหลายธุรกรรมและหลายตลาดซึ่งเจ้าหน้าที่จะต้องนำมาประเมิน รวมไปถึงการพิจารณาอย่างละเอียดซึ่งข้อมูลทางการเงิน ข้อเท็จจริงและข้อมูลอุตสาหกรรม ในการตรวจสอบภาษีกรณีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมจึงจำเป็นอย่างยิ่งที่เจ้าหน้าที่จะต้องสามารถเข้าถึงข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดที่อยู่ภายใต้การครอบครองของผู้เสียหายภายในกำหนดระยะเวลาที่สมเหตุสมผล ซึ่งข้อมูลที่เจ้าหน้าที่ต้องการบางครั้งก็ไม่ได้จำกัดอยู่เฉพาะเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ได้มาในขณะที่มีการประเมินความเสี่ยงเท่านั้น จึงควรบัญญัติให้เจ้าหน้าที่ตรวจสอบสามารถเรียกดูเอกสารอื่นๆ ได้ด้วย และบางประเทศยังกำหนดให้ผู้เสียหายเก็บรักษาเอกสารบางอย่างไว้เพื่อเจ้าหน้าที่เรียกดูโดยเฉพาะในการตรวจสอบภาษี แต่ข้อกำหนดดังกล่าวควรคำนึงถึงความจำเป็นของข้อมูลและไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียหายมากเกินไป

จากวัตถุประสงค์ของเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนข้างต้น เห็นได้ว่าเอกสารการกำหนดราคาโอนมีความสำคัญทั้งในแง่ของการที่ผู้เสียหายตรวจสอบตนเองแต่แรกกว่าได้ปฏิบัติตามหลัก Arm's length แล้วหรือไม่ และในแง่การประเมินความเสี่ยงและการตรวจสอบของเจ้าหน้าที่ จึงต้องมีการกำหนดเบี้ยปรับเพื่อให้แน่ใจว่าจะมีการปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องเอกสาร โดยโทษที่เกี่ยวกับกรณีการกำหนดราคาโอนสามารถแบ่งได้เป็นสองกลุ่ม ขึ้นอยู่กับเหตุผลในการกำหนดโทษ ได้แก่ โทษสำหรับการชำระภาษีขาดไปและโทษของการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสาร

โดยหลักแล้ว บทลงโทษสามารถมีได้ทั้งทางแพ่ง (หรือ ทางปกครอง) หรือ ทางอาญา แต่บทลงโทษที่กำหนดขึ้นสำหรับการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารการกำหนดราคาโอน โดยปกติแล้ว มักจะเป็นโทษทางแพ่งหรือทางปกครองมากกว่าโทษทางอาญา ในรูปของเบี้ยปรับที่เป็นจำนวนเงินอัตราเดียว (fixed amount) ซึ่งประเมินจากเอกสารแต่ละอย่างที่ไม่ได้ยื่น หรือจำนวนเงินอัตราเดียวต่อปีหรือ อาจคำนวณเป็นอัตราร้อยละของภาษีที่ชำระขาดไป หรือร้อยละของจำนวนเงินได้ที่ถูกปรับปรุง หรือร้อยละของมูลค่าของธุรกรรมข้ามชาติที่ไม่ได้ยื่นแสดง<sup>100</sup>

อนึ่ง การกำหนดเบี้ยปรับจำนวนมากแก่ผู้เสียภาษีที่ได้ใช้ความพยายามโดยสุจริตในการวิเคราะห์ราคา Arm's length กรณีการกำหนดราคาโอนแล้ว ไม่เป็นธรรม แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ได้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารครบถ้วนทุกข้อ กล่าวคือ จะเป็นการไม่เกิดประโยชน์ใดๆ หากจะลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ส่งข้อมูลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถเข้าถึงได้ หรือลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ได้ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่ต้องใช้ข้อมูลจากผู้เสียภาษีไม่อาจเข้าถึงได้ อย่างไรก็ตาม ไม่ได้หมายความว่าราคาโอนไม่อาจถูกปรับปรุงย้อนหลังได้โดยมีดอกเบียสะสมอยู่ในจำนวนที่ถูกปรับปรุง นอกจากนี้การที่ผู้เสียภาษีทำเอกสารครบถ้วนแล้วก็ได้ไม่ได้หมายความว่าราคาโอนของผู้เสียภาษีถูกต้องเสมอไป

บางประเทศมองว่าเบี้ยปรับกรณีการไม่มีเอกสารที่เหมาะสมสามารถจัดการได้โดยกระบวนการตกลงกันสองฝ่าย (Mutual Agreement Procedure) ระหว่างเจ้าพนักงานผู้มีอำนาจภายใต้อนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องเพราะว่าเป็นกรณีที่เกี่ยวข้องกับภาษีตามอนุสัญญาภาษีซ้อน ประเทศอื่นๆ มองว่าการกำหนดเบี้ยปรับโดยเฉพาะที่เกี่ยวข้องกับการทำเอกสารนั้น แยกต่างหากออกจากการปรับปรุงรายการ และประเด็นที่ว่ามีการเก็บภาษีเป็นไปตามอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้องแล้วหรือไม่

อย่างไรก็ดี แม้ว่ากระบวนการตกลงกันสองฝ่ายดังกล่าวจะไม่รวมไปถึงเบี้ยปรับด้วย ก็ไม่ควรมีการกำหนดเบี้ยปรับในลักษณะที่ลดทอนหรือทำลายการพึ่งพาที่สมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีในการใช้ประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อน ซึ่งรวมถึงสิทธิที่จะริเริ่มกระบวนการตกลงกันสองฝ่ายตามที่กำหนดไว้ในอนุสัญญาภาษีซ้อนที่เกี่ยวข้อง ตัวอย่างเช่น ข้อกำหนดเกี่ยวกับการชำระเบี้ยปรับที่ค้างชำระของรัฐหนึ่งไม่ควรเป็นภาระแก่ผู้เสียภาษีที่อยู่ในบริบทของกระบวนการตกลงกันสองฝ่ายมากกว่าบริบทของกฎหมายภายใน

นอกจากบทลงโทษเบี้ยปรับแล้ว มาตรการอื่นๆ ที่ใช้ในการบังคับหรือกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ได้แก่

<sup>100</sup> Ibid.



- การยกเว้นหรือลดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดหากผู้เสียภาษีได้เตรียมและส่งมอบเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) ภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ แม้ว่าภาระภาษีเงินได้จะเพิ่มขึ้นจากการตรวจสอบภาษีก็ตาม หลักการของมาตรการนี้คือ “หลักไม่มีความผิด ไม่มีโทษ” หรือ “no-fault, no-penalty principle” กล่าวคือ ผู้เสียภาษีไม่มีความผิดแม้ว่าจะกำหนดราคาโอนผิดพลาดเนื่องจากผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลแล้วในการกำหนดราคาโอนผ่านทางทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

- การโอนภาระการพิสูจน์จากผู้เสียภาษีไปยังเจ้าหน้าที่ (shift of burden of proof) เมื่อผู้เสียภาษีได้ทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและได้ส่งมอบเอกสารดังกล่าวภายในกำหนดเวลาให้แก่เจ้าหน้าที่แล้ว

- การตรวจสอบภาษีหรือการใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนโดยเจ้าหน้าที่จะปรับใช้ตัวเปรียบเทียบที่เป็นความลับ (secret comparable) ที่ได้มาจากผู้เสียภาษีรายอื่น กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

- การที่เจ้าหน้าที่ใช้วิธีการคำนวณราคาตามสูตรที่กำหนดไว้แล้วให้ถือเป็นเงินได้ของผู้เสียภาษี (deemed income) กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

ในส่วนถัดไป ผู้เขียนจะกล่าวถึงโทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ เพื่อศึกษาและนำไปวิเคราะห์ในบทที่ 4 ต่อไป

### 2.3.1 โทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกา

โทษกรณีการกำหนดราคาโอนตามกฎหมายประเทศสหรัฐอเมริกามีทั้งโทษที่เกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและโทษในส่วนของการชำระภาษีขาดไปเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนซึ่งโทษเฉพาะของทั้งสองฐานความผิดนี้จะอยู่ในรูปโทษทางแพ่ง สำหรับโทษกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนอันส่งผลให้เกิดการชำระภาษีขาดไปจะมีบทบัญญัติแยกต่างหากจากโทษที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปกรณีอื่นๆ ส่วนโทษกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนกฎหมายกำหนดโทษไว้เฉพาะสำหรับการไม่ยื่นแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่จะต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เท่านั้น ประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีบทลงโทษทางแพ่งกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ เมื่อเจ้าหน้าที่ขอให้ส่งมอบ แต่การส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนจะใช้เป็นข้อยกเว้นเบี้ยปรับสำหรับโทษทางแพ่งกรณีการชำระภาษีขาดไปเนื่องมาจากการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน อย่างไรก็ตามหากการไม่ส่งมอบ

เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อเจ้าหน้าที่ขอให้ส่งมอบเกิดจากเจตนาของผู้เสียภาษี ผู้เสียภาษีอาจต้องโทษาอาญาได้ อย่างไรก็ตาม โทษาอาญานี้มิได้มีการบัญญัติเฉพาะสำหรับกรณีกำหนดราคาโอนไว้แยกต่างหากดังจะได้อธิบายต่อไป

เบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนจะถูกบัญญัติไว้ในมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC (Internal Revenue Code) กรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial valuation misstatement) และมาตรา 6662 (h) แห่ง IRC กรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปอย่างมาก (gross valuation misstatement) ซึ่งวัตถุประสงค์หลักของการมีเบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอนนั้นก็เพื่อจะกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหลัก Arm's length โดยส่งเสริมให้ผู้เสียภาษีใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการที่จะกำหนดราคา Arm's length และทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาดังกล่าวสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน โดยมาตรา 6662 (e) และ (h) นี้ได้มีการนำมาบรรจุไว้ใน IRC ในปี ค.ศ. 1990<sup>101</sup>

ในปี ค.ศ. 1993 รัฐสภาได้มีการออกกฎหมาย The Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993 ซึ่งมีการแก้ไขมาตรา 6662 (e) และ (h) ที่สำคัญอยู่ทั้งหมดสองประการ ประการแรกก็คือ การปรับตัวเลขขั้นต่ำที่จะถูกปรับราคาสุทธิ (net adjustment) ตามมาตรา 482 แห่ง IRC กรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial valuation misstatement) จาก 10 ล้านเหรียญสหรัฐ เป็นจำนวนที่น้อยกว่าระหว่าง 5 ล้านเหรียญสหรัฐหรือร้อยละ 10 ของรายรับสุทธิ (gross receipts) และตัวเลขกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปอย่างมาก (gross valuation misstatement) จาก 20 ล้านเหรียญสหรัฐ เป็นจำนวนที่น้อยกว่าระหว่าง 20 ล้านเหรียญสหรัฐหรือร้อยละ 20 ของ รายรับสุทธิ (gross receipts) แต่ไม่ได้มีการปรับตัวเลขขั้นต่ำสำหรับการปรับราคาธุรกรรม (transactional penalty) แต่อย่างใด<sup>102</sup>

ในประการที่สอง The Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993 ได้มีการปรับปรุงข้อยกเว้นของเบี้ยปรับการปรับราคาสุทธิ (net adjustment penalty) ให้ข้อยกเว้นเหตุอัน

<sup>101</sup> Steven C. Wrappe. Overview of U.S. Transfer Pricing Rules, (Washington D.C.: 2012), p.29.

<sup>102</sup> Department of the Treasury. Fiscal Years 2000-2001 IRS Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662 (e) [Online]. 2001. Available from: [http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax\\_estate\\_individuals/tax/final\\_report\\_v32.pdf](http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax_estate_individuals/tax/final_report_v32.pdf) [2015 May,12]

สมควรและหลักสุจริต มีลักษณะที่เป็นภาวะวิสัยมากขึ้นโดยกำหนดให้ช้อยกเว้นมีฐานมาจากการปฏิบัติตามกฎหมายของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีจะต้องใช้วิธีการกำหนดราคาโอนตามที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 482 แห่ง IRC หรือวิธีการกำหนดราคาโอนที่ไม่ได้ระบุเจาะจงไว้ (unspecified method) และผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน (contemporaneous documentation requirements)<sup>103</sup>

ในการพิจารณาเบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอนนั้น ในปี ค.ศ. 1996 ได้มีการก่อตั้งคณะกรรมการพิจารณาเบี้ยปรับ (oversight committee) เพื่อให้การปรับใช้มาตรา 6662 (e) ในส่วนของมาตรฐานความสมเหตุสมผล (reasonableness) ในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนและมาตรฐานเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน (documentation standards) เป็นไปในทิศทางเดียวกัน โดยคณะกรรมการพิจารณาเบี้ยปรับจะพิจารณาทุกกรณีที่จะมีการลงโทษเบี้ยปรับที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (transfer pricing penalty) นอกจากนี้คณะกรรมการจะเก็บข้อมูลเกี่ยวกับกรณีที่เข้าองค์ประกอบที่อาจมีการกำหนดเบี้ยปรับ แต่ไม่ได้มีการกำหนดเบี้ยปรับไว้ด้วย ซึ่งคณะกรรมการพิจารณาเบี้ยปรับจะประกอบไปด้วยผู้แทนจากส่วนงานต่างๆ ของ IRS (Internal Revenue Service) ได้แก่ Assistant Commissioner International, Examinations, Appeals, Associate Chief Counsel (International)<sup>104</sup>

จำนวนของกรณีที่คณะกรรมการพิจารณาเบี้ยปรับจะต้องพิจารณานั้นเพิ่มขึ้นอย่างมากในปี ค.ศ. 2006 คือ มีการพิจารณาให้ลงโทษเบี้ยปรับใน 54 กรณีจากทั้งหมด 55 กรณี แต่หลังจากปี ค.ศ. 2006 จำนวนกรณีที่คณะกรรมการจะต้องพิจารณาก็ลดจำนวนลงเรื่อยๆ จนเหลือเพียง 19 กรณี ในปี ค.ศ. 2010 ในปี ค.ศ. 2011 IRS จึงตัดสินใจยุบคณะกรรมการพิจารณาเบี้ยปรับเพราะเห็นว่าไม่มีความจำเป็นในการที่จะต้องทำให้แน่ใจว่าเกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้เบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอนอีกต่อไป<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> Internal Revenue Service. The Section 6662(e) Substantial and Gross Valuation Misstatement Penalty [Online]. 2012. Available from: [http://www.irs.gov/pub/irs-apa/penalties6662\\_e.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-apa/penalties6662_e.pdf) [2015 May,12]

<sup>104</sup> Marc M. Levey and Steven C. Wrappe. Transfer Pricing Rules, Compliance and Controversy, 4<sup>th</sup> ed. (United States of America: CCH Inc., 2013), p.260.

<sup>105</sup> Ibid.

นอกจากนี้ ประเทศสหรัฐอเมริกายังมีการพัฒนาระบบซอฟต์แวร์ที่มีชื่อว่า Reasonable Cause Assistant (RCA) ที่มีวัตถุประสงค์ในการช่วยให้การพิจารณาการงดหรือลดเบี้ยปรับเกิดความสอดคล้องและเท่าเทียมกัน โดยในการใช้งาน เจ้าหน้าที่จะต้องคัดเลือกประเภทของเหตุอันสมควร แล้ว RCA จะประมวลผลออกมาว่าควรจะลดหรืองดเบี้ยปรับหรือไม่ หรือควรจะขอเอกสารประกอบการพิจารณาเพิ่มเติม

อนึ่ง IRS มีการประเมินประสิทธิภาพของกฎหมายอย่างสม่ำเสมอ โดยในส่วนของเบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอน IRS ได้มีการศึกษา ประเมินประสิทธิภาพของมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC โดยใช้วิธีการสองวิธีคือ วิธีการแรกเป็นการจ้างบริษัทที่ประกอบธุรกิจอิสระในการรับจ้างทำแบบสำรวจการตลาดให้ทำแบบสอบถามและสรุปผลว่าผู้เสียภาษีได้ทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนหรือไม่ โดยผู้เสียภาษีจะตอบแบบสอบถามแบบนิรนามและวิธีที่สองเป็นการส่งทีมตรวจของ IRS ซึ่งมักจะประกอบด้วยผู้เชี่ยวชาญด้านการกำหนดราคาโอนประมาณ 2-3 คน เข้าไปยังสถานประกอบการของผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทข้ามชาติ เพื่อจะตรวจสอบคุณภาพของเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ผู้เสียภาษีทำขึ้นและประโยชน์จากการนำเอกสารเหล่านั้นไปใช้ในการตรวจกรณีการกำหนดราคาโอนของเจ้าหน้าที่ และได้มีการตีพิมพ์รายงานผลการศึกษาที่สรุปสาระสำคัญได้สองประการคือ<sup>106</sup>

ประการแรก ในส่วนของแบบสอบถามที่ส่งไปยังผู้เสียภาษีจำนวน 1,529 ราย และมีผู้เสียภาษีตอบแบบสอบถามกลับมาทั้งหมด 696 รายพบว่า มีผู้เสียภาษีจำนวนมาก คือ ประมาณร้อยละ 82 ของผู้เสียภาษีทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม ที่เตรียมเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเพื่อให้เป็นไปตามมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC อย่างไรก็ตาม ผู้เสียภาษีบางรายจะวิเคราะห์ต้นทุน-กำไร (cost-benefit analysis) และทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนประกอบกับธุรกรรมเพียงบางประเภทเท่านั้น โดยเลือกธุรกรรมที่มีความน่าจะเป็นสูงในการจะถูกปรับปรุงราคาโอน

ประการที่สอง จากการส่งทีมตรวจของ IRS เข้าไปยังสถานประกอบการของผู้เสียภาษีจำนวน 25 บริษัทพบว่า เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน (contemporaneous documentation) จำนวนประมาณร้อยละ 76 ของเอกสารทั้งหมดที่ทีมได้ตรวจสอบมีคุณภาพ

---

<sup>106</sup> Department of the Treasury. Fiscal Years 2000-2001 IRS Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662 (e) [Online]. 2001. Available from: [http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax\\_estate\\_individuals/tax/final\\_report\\_v32.pdf](http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax_estate_individuals/tax/final_report_v32.pdf) [2015 May,12]

ในระดับปานกลางถึงดีมาก ส่งผลให้การตรวจสอบราคาโอนของเจ้าหน้าที่ที่มีประสิทธิภาพมากขึ้น เพราะทำให้เจ้าหน้าที่สามารถระบุประเด็นสำคัญในการตรวจสอบได้แต่เนิ่นๆ และรัฐก็ประหยัดทรัพยากรได้อย่างมาก รวมทั้งตัวผู้เสียภาษีเองก็จะมีภาระที่เกี่ยวกับราคาโอนอย่างถ่วงตั้งแต่แรกส่งผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนลดน้อยลง

ในปัจจุบันได้มีบทบัญญัติใหม่เกี่ยวกับหลักความมีเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ (economic substance) ของธุรกรรม คือ มาตรา 7701 (o) แห่ง IRC ค.ศ. 2010 ซึ่งหากธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันไม่ผ่านหลักเกณฑ์ตามมาตรานี้ อาจส่งผลให้มีการคิดเบี้ยปรับบนภาษีที่ชำระขาดไปเพราะประโยชน์ทางภาษีจากธุรกรรมนี้ตามมาตรา 6662 อีกด้วย

นอกจากเบี้ยปรับกรณีประเมินราคาคลาดเคลื่อนตามมาตรา 6662 แล้ว ยังมีการกำหนดเบี้ยปรับกรณีการยื่นข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 6038A แห่ง IRC ซึ่งมีการบังคับใช้มาตั้งแต่ปี ค.ศ. 1961<sup>107</sup> อีกด้วย เพื่อให้เจ้าหน้าที่ใช้ข้อมูลดังกล่าวในการตรวจสอบการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีได้อย่างมีประสิทธิภาพยิ่งขึ้น

### 1) เบี้ยปรับกรณีแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

มาตรา 6038A แห่ง IRC เป็นกลไกที่ทำให้ IRS เข้าถึงข้อมูลของชาวต่างชาติที่เป็นเจ้าของบริษัทสัญชาติสหรัฐอเมริกาได้ ซึ่งโดยปกติข้อมูลเหล่านั้นจะอยู่ในเขตอำนาจของต่างประเทศ ซึ่ง IRS ไม่อาจเข้าถึงได้ แต่ข้อมูลดังกล่าวมีความสำคัญในการที่เจ้าหน้าที่จะใช้คัดกรองผู้เสียภาษีที่มีความเสี่ยงในการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน นอกจากนี้การได้รับข้อมูลดังกล่าวยังมีบทบาทสำคัญในการปรับปรุงราคาโอนในภายหลังเมื่อเจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอีกด้วย หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลดังกล่าวแก่ IRS ผู้เสียภาษีต้องรับโทษเบี้ยปรับตามมาตรา 6038A แห่ง IRC

มาตรา 6038A แห่ง IRC กำหนดให้บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล (reporting corporation) มีหน้าที่ยื่นแบบฟอร์ม 5472 พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

---

<sup>107</sup> Government Publishing Office. Title 26: Internal Revenue Code [Online]. 2013. Available from: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2013-title26/pdf/USCODE-2013-title26-subtitleF-chap61-subchapA-partIII-subpartA-sec6038A.pdf> [2015 May, 1]

(1) ข้อมูลของผู้เสียภาษี ตาม Treasury Regulation (Treas.Reg.) 1.6038A-2 (b) (i) ดังนี้

- ข้อมูลของผู้เสียภาษี (ชื่อ ที่อยู่ และเลขประจำตัวผู้เสียภาษี)
- ประเทศที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐนั้น
- ประเทศที่บริษัทจดทะเบียนจัดตั้งและประเทศที่บริษัทมีการบริหารจัดการธุรกิจ
- ทรัพย์สินทั้งหมด
- สถานที่ซึ่งผู้เสียภาษีประกอบกิจการและ
- สถานที่ประกอบกิจการหลัก

(2) ข้อมูลเกี่ยวกับผู้ถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไปไม่ว่าโดยทางตรงหรือทางอ้อม ตาม Treas.Reg. 1.6038A-2 (b) (ii) ดังนี้

- ข้อมูลของผู้ถือหุ้น (ชื่อ ที่อยู่และเลขประจำตัวผู้เสียภาษี)
- ประเทศที่ผู้ถือหุ้นยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐนั้น
- สถานที่ประกอบกิจการ และ
- ประเทศที่บริษัทผู้ถือหุ้นจดทะเบียนจัดตั้งและประเทศที่บริษัทผู้ถือหุ้นบริหารจัดการธุรกิจหรือประเทศที่เป็นเจ้าของสัญชาติของผู้ถือหุ้น

(3) จำนวนของแบบฟอร์ม 5472 ที่มีการยื่นสำหรับปีภาษีนั้น และจำนวนเป็นสกุลเงินเหรียญสหรัฐของเงินที่จ่ายไปทั้งหมดแก่คู่สัญญาต่างชาติที่มีความสัมพันธ์กัน ทั้งนี้ตามข้อกำหนดใน Treas.Reg. 1.6038A-2 (b) (iii)

(4) ข้อมูลเกี่ยวกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน ผู้เสียภาษีจะต้องรายงานข้อมูลนี้ต่อเมื่อผู้เสียภาษีกระทำการธุรกรรมที่ต้องรายงานกับคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลตามที่กำหนดใน Treas.Reg. 1.6038A-2 (b) (2) ดังนี้

- ข้อมูลของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน (ชื่อ ที่อยู่และเลขประจำตัวผู้เสียภาษี)

- ประเทศที่คู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ในฐานะผู้มีถิ่นที่อยู่ของรัฐนั้น

- ลักษณะของธุรกิจของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันและสถานประกอบการหลัก

- ความสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันกับตัวผู้เสียภาษี

(5) ข้อมูลจำนวนมูลค่าธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาต่างชาติที่เกี่ยวข้องกัน สำหรับธุรกรรมที่มีการจ่ายค่าตอบแทนเป็นเงินตาม Treas.Reg. 1.6308A-2 (b) (3) ผู้เสียภาษีมีหน้าที่จะต้องรายงานธุรกรรมแทบทุกประเภทซึ่งอาจมีผลต่อการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เสียภาษีและหากมูลค่าของธุรกรรมไม่สามารถกำหนดได้แน่นอน ผู้เสียภาษีจะต้องทำการประมาณการมูลค่าของธุรกรรมอย่างสมเหตุสมผล คือ ประมาณไม่เกินร้อยละ 25 ของมูลค่าที่แท้จริง ทั้งนี้ตามความใน Treas.Reg. 1.6308A-2 (b) (6)

สำหรับธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับค่าตอบแทนที่ไม่ใช่เงินทั้งหมดหรือบางส่วนตาม Treas.Reg. 1.6308A-2 (b) (4) ผู้เสียภาษีจะต้องอธิบายรายละเอียดของธุรกรรมและประมาณการมูลค่าของธุรกรรมอย่างสมเหตุสมผล

(6) ข้อมูลเพิ่มเติมกรณีนำเข้าสินค้า หากผู้เสียภาษีนำเข้าสินค้าจากคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน ผู้เสียภาษีจะต้องเปิดเผยว่าต้นทุนที่ใช้ในการคำนวณราคาสินค้านั้นสูงไปกว่าต้นทุนที่ใช้คำนวณภาษีศุลกากรหรือไม่ หากสูงกว่า ผู้เสียภาษีจะต้องเปิดเผยว่ามีเอกสารที่เกี่ยวกับความแตกต่างของราคาที่เจ้าหน้าที่จะสามารถเรียกให้ส่งมอบได้หรือไม่ ทั้งนี้เป็นไปตาม Treas.Reg. 1.6308A-2 (b) (5)

บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลตาม IRC คือ บริษัทสัญชาติสหรัฐอเมริกาที่มีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป และ บริษัทต่างชาติที่มีผู้ถือหุ้นเป็นชาวต่างชาติตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป และทำการค้าหรือธุรกิจภายในประเทศสหรัฐอเมริกาไม่ว่าในเวลาใดๆ ในปีภาษี

คำว่าคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกับบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล หมายถึง

(1) บริษัทที่มีผู้ถือหุ้นชาวต่างชาติร้อยละ 25 ขึ้นไป ไม่ว่าจะโดยตรงหรือโดยอ้อม

(2) บุคคลที่มีความสัมพันธ์ (ภายใต้มาตรา 267(b) หรือมาตรา 707 (b)(1) แห่ง IRC) กับบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล หรือมีความสัมพันธ์กับผู้ถือหุ้นชาวต่างชาติที่ถือหุ้นตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไปในบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล

(3) บุคคลอื่นใดที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลภายใต้ความหมายมาตรา 482 แห่ง IRC

คำว่า บุคคลต่างชาติ (foreign person) ตามมาตรา 6038A หมายถึง

(1) บุคคลธรรมดาที่ไม่ใช่บุคคลที่มีสัญชาติ (citizen) หรือมีถิ่นที่อยู่ (resident) ในประเทศสหรัฐอเมริกา

(2) บุคคลธรรมดาที่เป็นพลเมืองของรัฐในอาณัติของประเทศสหรัฐอเมริกา

(3) ห้างหุ้นส่วน สมาคม บริษัทใดๆ ที่ไม่ได้ก่อตั้งขึ้นในประเทศสหรัฐอเมริกา ภายใต้กฎหมายของสหรัฐอเมริกาหรือรัฐใดรัฐหนึ่งของสหรัฐอเมริกา

(4) กองทรัสต์หรือกองทรัสต์สินต่างชาติใดๆ ที่นิยามไว้ตามมาตรา 7701 (a)(31) แห่ง IRC หรือ

(5) รัฐบาลต่างชาติ (หรือผู้แทน)

มาตรา 6038A(d) แห่ง IRC กำหนดโทษเบี้ยปรับไว้จำนวน 10,000 เหรียญสหรัฐ (ประมาณ 350,000 บาท) สำหรับการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 6038A ในแต่ละครั้ง สำหรับกรณีดังต่อไปนี้

(1) บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลไม่ยื่นแบบฟอร์ม 5472 ที่สมบูรณ์ถูกต้องภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้

(2) บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลไม่เก็บรักษาข้อมูลเกี่ยวกับธุรกรรมที่จะต้องรายงาน (reportable transaction)<sup>108</sup>

(3) บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลไม่เก็บรักษาข้อมูลที่อยู่ข้างนอกประเทศสหรัฐอเมริกาตามที่กฎหมายกำหนด<sup>109</sup>

อนึ่ง โทษเบี้ยปรับข้างต้นจะลงเพียงหนึ่งครั้งต่อหนึ่งคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันในหนึ่งปีภาษีเท่านั้น แม้ว่าในระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันดังกล่าวจะเกิดการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด

<sup>108</sup> Treas.Reg. 1.6038A-3

<sup>109</sup> Treas.Reg. 1.6038A-3(f)



หลายประการ เช่น ไม่ได้ยื่นแบบฟอร์ม 5472 และไม่ได้เก็บรักษาข้อมูลคู่สัญญารายนั้น อย่างไรก็ตาม โทษข้างต้นเป็นเพียงโทษเบื้องต้น (initial penalty) หากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายนั้นยังมีอยู่ภายหลังจากที่ผู้อำนวยการเขต (IRS District Director) ส่งจดหมายบอกกล่าวแจ้งเตือนการไม่ปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมายในการยื่นแบบฟอร์ม 5472 ครบ 90 วัน โทษเบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นอีกจำนวน 10,000 เหรียญสหรัฐทุกๆ 30 วันซึ่งยังคงมีการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยเฉพาะของ 30 วัน นับเป็นอีก 30 วัน เบี้ยปรับในส่วนนี้ไม่มีการจำกัดเพดานเบี้ยปรับไว้

นอกจากนี้ หลังจากมีการลงโทษเบี้ยปรับเบื้องต้นแล้ว หากในการตรวจสอบ (audit) มีการกระทำความผิดอีกฐานหนึ่งด้วยและการกระทำความผิดนั้นยังคงมีอยู่ภายหลังจากที่มีการบอกกล่าวการกระทำความผิดฐานแรกแล้ว IRS สามารถลงโทษเบี้ยปรับเพิ่มเติมได้สำหรับฐานความผิดที่กระทำในภายหลังอีกด้วย

การคิดเบี้ยปรับจะหยุดลงเมื่อมีการปฏิบัติตามข้อบังคับของกฎหมายแล้ว ได้แก่ การส่งมอบแบบฟอร์ม 5472 โดยสมบูรณ์และถูกต้อง การเก็บรักษาข้อมูล หรือการส่งมอบข้อมูล เอกสารหรือบันทึกที่อยู่นอกประเทศสหรัฐอเมริกาให้แก่เจ้าหน้าที่

เบี้ยปรับตามมาตรานี้อาจจะได้หากมีเหตุอันสมควร ซึ่งสามารถพิจารณาแยกได้เป็นสองกรณี ได้แก่

(1) กรณีเบี้ยปรับเบื้องต้น (initial penalty) บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล จะต้องแสดงว่าตนได้กระทำโดยสุจริตและมีเหตุอันสมควรอย่างไรโดยทำเป็นหนังสือยื่นต่อ IRS ซึ่งจะต้องมีข้อความรับรองความถูกต้อง (penalties of perjury) อยู่ด้วย อย่างไรก็ตามหากบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลเป็นบริษัทขนาดเล็ก (small corporation) ผู้อำนวยการเขตของ IRS มีอำนาจที่จะปรับใช้บทบัญญัติเหตุอันสมควรได้โดยอิสระ หากบริษัทขนาดเล็กดังกล่าวไม่ทราบถึงข้อกำหนดตามมาตรา 6038A แห่ง IRC และบริษัทดังกล่าวเข้ามาประกอบธุรกิจในประเทศสหรัฐอเมริกาอย่างจำกัด (limited presence) และได้ส่งมอบแบบฟอร์ม 5472 และเอกสารที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่จะต้องรายงาน โดยทันทีและโดยสมบูรณ์ เมื่อมีการเรียกให้ส่งมอบ คำว่า บริษัทขนาดเล็กในกรณีนี้หมายถึงบริษัทที่มียอดรายได้หรือยอดขายสำหรับปีภาษีนั้นไม่เกิน 20 ล้านเหรียญสหรัฐ

(2) กรณีเบี้ยปรับต่อเนื่อง (continuation penalty) โดยปกติแล้ว หากมีเหตุอันสมควร วันแรกหลังจากพ้นกำหนด 90 วันนับแต่วันที่ IRS ส่งคำบอกกล่าวการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย จะถือว่าเริ่มไม่เร็วไปกว่าวันสุดท้ายที่เหตุอันสมควรยังคงอยู่

การพิจารณาเหตุอันสมควรและความสุจริตรวมไปถึงการเข้าใจข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายผิดพลาดด้วย โดยพิจารณาถึงประสบการณ์และความรู้ของผู้เสียภาษี ความผิดพลาดในการคำนวณหรือการลงข้อมูลไม่เป็นเหตุอันสมควรหรือแสดงความสุจริตของผู้เสียภาษี การเชื่อถือผู้เชี่ยวชาญ เช่น นายหรือนักบัญชี หรือการอ้างอิงข้อมูลจากผู้เสียภาษีไม่ทราบว่าเป็นข้อมูลที่ผิด ไม่ใช่เหตุอันสมควรและแสดงความสุจริตเสมอไป อย่างไรก็ตามหากการเชื่อถือหรืออ้างอิงดังกล่าวนั้นสมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากพฤติการณ์แล้วก็อาจเป็นฐานในการอ้างหลักเหตุอันสมควรและความสุจริตได้ เช่น ผู้เสียภาษีรายหนึ่งอาจมีเหตุอันสมควรที่จะไม่ยื่นแบบฟอร์ม 5472 หรือไม่เก็บรักษาข้อมูลภายใต้มาตรา 6038A หากผู้เสียภาษีเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าไม่ได้มีผู้ถือหุ้นชาวต่างชาติในบริษัทตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป จากข้อมูลที่ได้มาหรือทราบอยู่แล้ว

นอกจากโทษเบี้ยปรับแล้ว มาตรา 6038A(e) แห่ง IRC ยังมีข้อกำหนดว่าหลังจากวันที่ 10 กรกฎาคม ค.ศ. 1989 เป็นต้นไป บุคคลต่างชาติที่มีความสัมพันธ์กับบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลจะต้องมอบอำนาจเฉพาะเรื่องให้แก่บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลในกรณีที่มีหมายเรียกจาก IRS เกี่ยวกับธุรกรรมที่กระทำลงระหว่างบุคคลต่างชาติกับบริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูล

อนึ่ง Treas.Reg. 1.6038A-1 (i) ยกเว้นหน้าที่ในการเก็บรักษาข้อมูลและหน้าที่ในการมอบอำนาจเฉพาะเรื่อง ให้แก่บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลที่มียอดรายได้หรือยอดขายในประเทศสหรัฐอเมริกาสำหรับในปีภาษีหนึ่งต่ำกว่า 10 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และสำหรับกรณีที่รายจ่าย (ไม่ว่าจะจ่ายไปหรือได้รับ) จากบุคคลต่างชาติที่มีความสัมพันธ์กันไม่เกินไปกว่า 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ และน้อยกว่าร้อยละ 10 ของเงินได้ในประเทศสหรัฐอเมริกา บริษัทที่มีหน้าที่จะต้องรายงานข้อมูลจะได้รับยกเว้นให้ไม่ต้องปฏิบัติตามการเก็บรักษาข้อมูลและการมอบอำนาจเฉพาะเรื่องสำหรับธุรกรรมนั้นๆ อย่างไรก็ตามบริษัทยังจะต้องยื่นแบบฟอร์ม 5472 และเก็บรักษาข้อมูลอื่นๆ ตามมาตรา 6001 แห่ง IRC

## 2) เบี้ยปรับกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน

เบี้ยปรับกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน (Valuation Misstatement Penalties) ปรากฏอยู่ใน มาตรา 6662 แห่ง IRC ซึ่งแบ่งบทกำหนดโทษเพราะการกำหนดราคาโอนที่คลาดเคลื่อน ออกเป็น 2 ระดับดังนี้<sup>110</sup>

(1) กรณีคำนวณราคาคลาดเคลื่อนอย่างมีนัยสำคัญ (substantial valuation) ตามมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC กำหนดเบี้ยปรับร้อยละ 20 สำหรับกรณีดังต่อไปนี้

กรณีรายธุรกรรม (Transactional) : ราคาโอนที่ตั้งไว้สูงกว่าราคา Arm's Length ร้อยละ 20 หรือมากกว่านั้น หรือ ราคาโอนที่ตั้งไว้ต่ำกว่าราคา Arm's Length ร้อยละ 50 หรือน้อยกว่านั้น

กรณีมีการปรับปรุงราคาหลายธุรกรรม (Net Adjustment): การปรับปรุงราคาสุทธิเกิน 5 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือ เกินร้อยละ 10 ของเงินได้ที่ได้รับ (Gross receipts) แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะน้อยกว่ากัน

(2) กรณีคำนวณราคาคลาดเคลื่อนอย่างมาก (gross valuation) มาตรา 6662 (h) แห่ง IRC กำหนดเบี้ยปรับให้เพิ่มขึ้นไปอีกเป็นร้อยละ 40 หาก

กรณีรายธุรกรรม (Transactional) : ราคาโอนที่ตั้งไว้สูงกว่าราคา Arm's Length ร้อยละ 40 หรือมากกว่านั้น หรือ ราคาโอนที่ตั้งไว้ต่ำกว่าราคา Arm's Length ร้อยละ 25 หรือน้อยกว่านั้น

กรณีมีการปรับปรุงราคาหลายธุรกรรม (Net Adjustment): การปรับปรุงราคาสุทธิเกิน 20 ล้านดอลลาร์สหรัฐ หรือ เกินร้อยละ 20 ของเงินได้ที่ได้รับ (Gross receipts) แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะน้อยกว่ากัน

ในการปรับใช้เบี้ยปรับ เจ้าหน้าที่จะตรวจสอบการคำนวณราคาโอนคลาดเคลื่อนจากข้อมูลธุรกรรมที่ถูกควบคุม (controlled transaction) จากแบบแสดงรายการภาษี หากผู้เสีย

---

<sup>110</sup>กรมสรรพากร. รายงานผลการศึกษาของคณะทำงานเพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน, 2552. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), น. 20

ภาษีขอยื่นแก้ไขข้อมูลบนแบบแสดงรายการภาษี เจ้าหน้าที่จะยึดถือข้อมูลตามแบบแสดงรายการที่ได้รับ การแก้ไขก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษียื่นขอแก้ไขข้อมูลเสียก่อนที่จะได้รับการติดต่อจากเจ้าหน้าที่

การงดเบี้ยปรับสามารถแยกพิจารณาได้เป็นสองกรณีดังนี้

(1) กรณีเบี้ยปรับรายธุรกรรม (transactional penalty) มีเหตุให้งดได้หากผู้เสียภาษีสุจริตและมีเหตุอันสมควร เป็นไปตามความใน Treas.Reg. 1.6664-4 ซึ่งวางหลักว่า หากผู้เสียภาษีพิสูจน์ได้ว่าส่วนใดส่วนหนึ่งของภาษีที่ชำระขาดไปเกิดขึ้นเนื่องจากเหตุอันสมควรและผู้เสียภาษีได้กระทำการโดยสุจริตแล้วผู้เสียภาษีก็นับได้รับการยกเว้นเบี้ยปรับตามมาตรา 6662 แห่ง IRC เนื่องจากเหตุอันสมควรมานั้น โดยการที่จะพิจารณาว่ามีเหตุอันสมควรและผู้เสียภาษีสุจริตหรือไม่ นั้นจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของแต่ละกรณี

โดยหลักแล้วปัจจัยที่สำคัญที่สุดในการงดเบี้ยปรับก็คือความพยายามของผู้เสียภาษีในการประเมินภาษีเงินได้ของตัวเองให้ถูกต้อง ตัวอย่างกรณีผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรและสุจริต เช่น การคำนวณราคาโอนตลาดเคลื่อนเกิดจากความผิดพลาดทางคอมพิวเตอร์ หรือการลงข้อมูลที่ผิดพลาด มีข้อสังเกตเป็นพิเศษสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอน คือ การที่ผู้เสียภาษีเชื่อถือข้อมูลหรือคำแนะนำ จากผู้ประกอบวิชาชีพให้คำแนะนำทางภาษีหรือผู้ประเมินราคา ไม่ได้หมายความว่าผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรหรือสุจริตเสมอไป

อย่างไรก็ตาม หากเบี้ยปรับรายธุรกรรม (transactional penalty) เป็นส่วนหนึ่งของเบี้ยปรับหลายธุรกรรม (net adjustment penalty) หลักเกณฑ์ของความสุจริตของผู้เสียภาษี และเหตุอันสมควรจะไม่ได้เป็นไปตาม Treas.Reg. 1.6664-4 แต่จะเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่ใช้กับการยกเว้นเบี้ยปรับหลายธุรกรรม (net adjustment penalty) โดยเฉพาะ คือ Treas.Reg. 1.6662-6 ซึ่งจะกำหนดมาตรฐานที่สูงกว่าในการพิจารณาเหตุอันสมควร และหากผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหลักเกณฑ์ใน Treas.Reg. 1.6662-6 ก็จะถือว่ามีเหตุอันสมควรและสุจริตทั้งในกรณีเบี้ยปรับรายธุรกรรมและเบี้ยปรับหลายธุรกรรมแล้ว

(2) กรณีเบี้ยปรับหลายธุรกรรม (net adjustment penalty)

เหตุอันสมควรและหลักสุจริตของผู้เสียภาษีตาม Treas.Reg. 1.6664-4 ซึ่งเป็นเหตุในการยกเว้นเบี้ยปรับรายธุรกรรมจะไม่นำมาปรับใช้ในกรณียกเว้นเบี้ยปรับหลายธุรกรรมด้วย ทั้งนี้ ตามความใน Treas.Reg. 1.6664-4T แต่จะใช้หลักเกณฑ์ตามมาตรา 6662 (e) (3) (h) แห่ง IRC ประกอบกับ Treas.Reg. 1.6662-6 ซึ่งจะเป็นการยกเว้นการปรับปรุงราคาตามมาตรา 482 แห่ง IRC และเป็นผลให้ไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ หากเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อดังต่อไปนี้

(2.1) เงื่อนไขวิธีการเฉพาะหรือไม่เฉพาะ (specified or unspecified method)

โดยทั่วไปแล้ว ผู้เสียภาษีจะถือว่าทำตามเงื่อนไขนี้ หากผู้เสียภาษีเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผล ซึ่งจะถือว่าสมเหตุสมผลเมื่อผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้วิธีการที่ทำให้ได้มาซึ่งราคาโอนที่น่าเชื่อถือที่สุดภายใต้หลักการวิธีการที่ดีที่สุด (best method rule) ตาม Treas.Reg. 1.482-1(c) โดยหากผู้เสียภาษีเลือกใช้วิธีการเฉพาะผู้เสียภาษีจะต้องใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการประเมินความเป็นไปได้ของการปรับใช้วิธีการเฉพาะอื่นๆ แต่ไม่จำเป็นต้องแสดงให้เห็นว่าวิธีการเฉพาะน่าเชื่อถือกว่าวิธีการไม่เฉพาะ และการพิจารณาความสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษียังจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ (facts and circumstances) ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (ii) ดังต่อไปนี้

- ประสบการณ์และความรู้ของผู้เสียภาษี ซึ่งรวมถึงสมาชิกทั้งหมดในกลุ่มที่ถูกควบคุมของผู้เสียภาษีด้วย (taxpayer's controlled group)

- จำนวนของข้อมูลที่น่าเชื่อถือและข้อมูลได้รับการวิเคราะห์อย่างสมเหตุสมผล โดยผู้เสียภาษีจะต้องค้นหาอย่างสมเหตุสมผลเพื่อให้ได้มาซึ่งข้อมูลที่จำเป็นสำหรับการตัดสินใจว่าควรเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนวิธีใด ในการกำหนดขอบเขตของการค้นหา อาจพิจารณาความคุ้มค่าโดยเปรียบเทียบระหว่างค่าใช้จ่ายที่จะทำให้ได้มาซึ่งข้อมูลใหม่กับการได้มาซึ่งข้อมูลที่จะช่วยทำให้เกิดความน่าเชื่อถือของผลลัพธ์มากขึ้นและจำนวนภาษีเงินได้ของผู้เสียภาษีที่จะถูกเปลี่ยนแปลงโดยข้อมูลใหม่นั้น ยิ่งไปกว่านั้นผู้เสียภาษีจะต้องใช้ข้อมูลที่เป็นปัจจุบันที่สุดที่มีอยู่ก่อนที่จะสิ้นสุดปีภาษีนั้น แม้ว่าผู้เสียภาษีจะไม่ได้ถูกบังคับให้ต้องหาข้อมูลภายหลังจากสิ้นสุดปีภาษีนั้นแล้ว แต่ผู้เสียภาษีจะต้องเก็บรักษาข้อมูลที่ได้มาในช่วงระหว่างสิ้นสุดปีภาษีจนถึงก่อนจะมีการยื่นชำระภาษีหากว่าข้อมูลดังกล่าวจะช่วยในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้รายงานภาษีอย่างถูกต้องหรือไม่ ซึ่งข้อมูลดังกล่าวจะรวมอยู่ในเอกสารหลัก (principal document) ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B) (9)

- ระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Treas.Reg. ภายใต้มาตรา 482 แห่ง IRC ของผู้เสียภาษี เกี่ยวกับการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

- ระดับความเชื่อถือของผู้เสียภาษีที่มีต่อการศึกษาหรือการวิเคราะห์ซึ่งกระทำลงโดยผู้ประกอบวิชาชีพที่สามารถจะประกอบการศึกษาหรือวิเคราะห์ให้ได้ อันรวมไปถึงทนายความ นักบัญชีและนักเศรษฐศาสตร์ ไม่ว่าผู้ประกอบวิชาชีพดังกล่าวจะเป็นลูกจ้างของผู้เสียภาษีหรือไม่ ไม่ใช่

ตัวชี้วัดว่าการศึกษาหรือการวิเคราะห์นั้นน่าเชื่อถือหรือไม่ トラバเท่าที่การศึกษาหรือวิเคราะห์นั้น กระทำลงอย่างเป็นภาวะวิสัย รอบด้านและมีเหตุผลที่ดี และความเชื่อถือของผู้เสียภาษีจะ สมเหตุสมผลก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องทั้งหมดเกี่ยวกับธุรกรรมที่ถูกควบคุมนั้นแก่ผู้ ประกอบวิชาชีพ

ผู้เสียภาษีอาจเชื่อถืออย่างสมเหตุสมผลซึ่งการศึกษาหรือการวิเคราะห์ของปีภาษีที่ผ่านมา หากว่าข้อเท็จจริงและพฤติกรรมของปีภาษีที่เกี่ยวข้องไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปจากปีภาษีที่ผ่านมา หรือการศึกษาหรือวิเคราะห์ของปีที่ผ่านมาได้มีการปรับปรุงแก้ไขเพื่อสะท้อนความเปลี่ยนแปลงใน ข้อเท็จจริงและพฤติกรรมของปีภาษีที่เกี่ยวข้องแล้ว

- หากผู้เสียภาษีพยายามที่จะกำหนดราคาโอนโดยใช้ตัวเปรียบเทียบที่ไม่ถูก ควบคุมมากกว่าหนึ่งตัวเปรียบเทียบ ผู้เสียภาษีได้เลือกใช้ผลลัพธ์ตามอำเภอใจของตนเองซึ่งผลลัพธ์ ดังกล่าวเป็นตัวเลขที่ต่ำที่สุดหรือสูงที่สุดของผลลัพธ์ทั้งหมด ผลลัพธ์ที่ผู้เสียภาษีเลือกโดยอำเภอใจ ดังกล่าวมักมีใช้ราคา Arm's length วิธีการเลือกผลลัพธ์ที่เหมาะสมจะเป็นไปตาม Treas.Reg. 1.482-1 (e) (3)

- ระดับความเชื่อถือของผู้เสียภาษีที่มีต่อวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้มาจากการ ทำ APA สำหรับปีภาษีที่ผ่านมาหรือจากการกำหนดโดยเฉพาะเจาะจงจาก IRS โดยการตรวจสอบ ภาษี (audit) ของธุรกรรมเดียวกันสำหรับปีภาษีที่ผ่านมา หากว่าผู้เสียภาษีได้ปรับใช้วิธีการที่ได้รับ การอนุมัติอย่างสมเหตุสมผลและสอดคล้องกับการปรับใช้ที่ผ่านมา และข้อเท็จจริงและพฤติกรรม ไม่ได้มีการเปลี่ยนแปลงไปอย่างมีนัยสำคัญ หรือหากมีการเปลี่ยนแปลง ผู้เสียภาษีก็ได้ปรับปรุงแก้ไข เพื่อสะท้อนความเปลี่ยนแปลงเช่นนั้นแล้ว

- ขนาดของการปรับปรุงราคาโอนสุทธิเทียบกับขนาดของธุรกรรมที่มีการควบคุม ที่ถูกปรับปรุง

อนึ่งหากผู้เสียภาษีเลือกที่จะใช้วิธีการที่ไม่เฉพาะเจาะจง ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติ ดังต่อไปนี้

- กรณีมีวิธีการเฉพาะสำหรับประเภทธุรกรรมดังกล่าวตาม Treas.Reg. ภายใต ้ มาตรา 482 ผู้เสียภาษีจะต้องสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลโดยพิจารณาจากข้อมูลที่มีอยู่ว่าไม่มีวิธีการ เฉพาะใดเลยที่เชื่อถือได้ว่าจะนำไปสู่ราคา Arm's length และผู้เสียภาษีได้เลือกและปรับใช้วิธีการ ไม่เฉพาะที่น่าเชื่อถือและมีความเป็นไปได้ที่จะนำไปสู่ราคา Arm's length อย่างไรก็ตามการที่ผู้เสีย ภาษีจะสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลดังกล่าวข้างต้น ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผล

ในการประเมินความเป็นไปได้ของการใช้วิธีการเฉพาะแล้ว โดยใช้หลักวิธีการที่ดีที่สุด (best method rule) และความสมเหตุสมผลจะต้องพิจารณาถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (ii) ข้างต้น

- กรณีที่ไม่มีวิธีการเฉพาะสำหรับประเภทธุรกรรมดังกล่าวตาม Treas.Reg. ภายใต้อัตรา 482 ผู้เสียภาษีจะต้องเลือกและปรับใช้วิธีการไม่เฉพาะอย่างสมเหตุสมผล โดยการสรุปอย่างสมเหตุสมผลว่าวิธีการดังกล่าวน่าเชื่อถือที่สุดในการนำมาปรับใช้ให้ได้มาซึ่งราคา Arm's length ภายใต้อัตราวิธีการที่ดีที่สุด ตาม Treas.Reg. 1.482-1 (c) อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีไม่ต้องพิสูจน์ว่าวิธีการไม่เฉพาะดังกล่าวน่าเชื่อถือกว่าวิธีการไม่เฉพาะอื่นๆ อย่างไร ทั้งนี้ให้พิจารณาความสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (ii) ข้างต้น

## (2.2) เงื่อนไขเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

ไม่ว่าผู้เสียภาษีจะเลือกใช้วิธีการเฉพาะหรือไม่เฉพาะ ผู้เสียภาษีก็ต้องปฏิบัติตามเงื่อนไขว่าด้วยเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (iii) ซึ่งเงื่อนไขดังกล่าวจะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้จัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นฐานซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลว่า ข้อมูลที่มีอยู่ และวิธีการกำหนดราคาโอนเป็นวิธีการที่น่าเชื่อถือที่สุดอันนำมาซึ่งราคา Arm's length ภายใต้อัตราวิธีการที่ดีที่สุดตาม Treas.Reg. 1.482-1 (c) และผู้เสียภาษีจะต้องส่งมอบเอกสารแก่ IRS ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำบอกกล่าว โดยเอกสาร (ยกเว้นเอกสารตามข้อ (9) และ ข้อ (10) ตาม Treas.Reg. 1.6662-6 (d) (2) (iii) (B)) จะต้องมิอยู่ในขณะที่มีการยื่นแบบแสดงรายการ ในการนี้ผู้อำนวยการเขตมีดุลยพินิจในการผ่อนปรนให้การไม่ยื่นเอกสารบางรายการโดยที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ตั้งใจหรือเป็นข้อผิดพลาดเล็กน้อย แต่ผู้เสียภาษีจะต้องใช้ความพยายามโดยสุจริตที่จะทำตามเงื่อนไขการยื่นเอกสารแล้วและผู้เสียภาษีได้แก้ไขข้อผิดพลาดทันทีที่ทราบถึงข้อผิดพลาดนั้น เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแบ่งออกเป็นสองประเภท ดังนี้

(2.2.1) เอกสารหลัก (Principal documents) เอกสารหลักนี้ ควรที่จะอธิบายอย่างถูกต้องและครบถ้วนเกี่ยวกับการวิเคราะห์การกำหนดราคาโอนในเบื้องต้นซึ่งกระทำลงโดยผู้เสียภาษี โดยเอกสารหลักประกอบด้วย

- ภาพรวมธุรกิจของผู้เสียภาษี รวมไปถึงการวิเคราะห์ปัจจัยทางเศรษฐกิจและกฎหมายที่มีผลกระทบต่อการจัดราคาของผลิตภัณฑ์และค่าบริการของผู้เสียภาษี

- คำอธิบายโครงสร้างองค์กรของผู้เสียภาษี (รวมถึงแผนผังองค์กร) ซึ่งครอบคลุมทุกฝ่ายที่อาจเกี่ยวข้องกับธุรกรรมในกรณีนั้นระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กัน รวมทั้งบริษัทหรือสาขาต่างประเทศที่มีธุรกรรมที่กระทบต่อราคาของสินค้าหรือบริการภายในประเทศสหรัฐอเมริกา

- เอกสารใดๆ ที่ Treas.Reg. ภายใต้มาตรา 482 แห่ง IRC กำหนดให้ต้องมี

- คำอธิบายของวิธีการกำหนดราคาโอนซึ่งผู้เสียภาษีใช้และคำอธิบายว่าเพราะเหตุใดจึงเลือกใช้วิธีการดังกล่าว รวมทั้งการประเมินว่าได้มีการปฏิบัติตามเงื่อนไขภายใต้ Treas.Reg. และข้อกำหนดสำหรับการปรับใช้วิธีการนั้นๆ (หากมี)

- คำอธิบายถึงวิธีการกำหนดราคาโอนวิธีอื่นๆ ที่พิจารณาและคำอธิบายว่าเพราะเหตุใดจึงไม่เลือกใช้วิธีการเหล่านั้น

- คำอธิบายธุรกรรมที่ถูกควบคุมรวมไปถึงเงื่อนไขตามสัญญาซื้อขาย ซึ่งกำลังถูกตีมูลค่านี้และข้อมูลภายในใดๆ ที่ใช้ในการวิเคราะห์ธุรกรรม เช่น หากมีการใช้วิธีการแบ่งกำไร (profit split method) จะต้องมีเอกสารที่เป็นตารางเงินได้ทั้งหมด ต้นทุนและทรัพย์สิน (ซึ่งมีการปรับปรุงทางบัญชีกรณีมีวิธีทางบัญชีที่แตกต่างจากสหรัฐอเมริกาและมีการปรับปรุงอัตราแลกเปลี่ยนให้เป็นสกุลเหรียญสหรัฐ) ของผู้เสียภาษีที่ถูกควบคุมแต่ละรายที่เข้าทำกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมนั้นและมีรายละเอียดการแบ่งเงินได้ ต้นทุนและทรัพย์สินสำหรับกิจกรรมนั้น เช่นเดียวกัน กรณีวิธีการที่มีฐานมาจากต้นทุน (cost-based method) เช่น วิธีการ cost plus method เอกสารจะต้องอธิบายวิธีการได้มาซึ่งต้นทุนที่เกี่ยวข้องและการแบ่งต้นทุนดังกล่าวไปยังธุรกรรมที่มีการควบคุม

- คำอธิบายราคาเปรียบเทียบที่ถูกใช้ การประเมินราคาเปรียบเทียบและคำอธิบายการปรับปรุงราคา (หากมี)

- คำอธิบายเกี่ยวกับการวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์และผลที่นำมาใช้ในการพัฒนาวิธีการกำหนดราคาโอน เช่น หากผู้เสียภาษีใช้วิธีการแบ่งกำไร (profit split method) ผู้เสียภาษีจะต้องอธิบายการวิเคราะห์ที่นำมาซึ่งการกำหนดว่าจะมีการแบ่งกำไรอย่างไร

- คำอธิบายหรือข้อสรุปเกี่ยวกับข้อมูลที่เกี่ยวข้องใดๆ ที่ผู้เสียภาษีได้มาในช่วงระหว่างสิ้นสุดปีภาษีจนถึงก่อนที่จะยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ และ

- ดัชนีของเอกสารหลักและเอกสารภูมิหลังและคำอธิบายว่าด้วยระบบการบันทึกข้อมูลที่ใช่แยกประเภทและเข้าถึงเอกสารเหล่านั้น



### (2.2.2) เอกสารภูมิหลัง (Background documents)

ข้อสันนิษฐาน ข้อสรุปและจุดยืนในเอกสารหลัก มักจะมีฐานมาจากหรือมีแหล่งสนับสนุนจากเอกสารภูมิหลัง ซึ่งเอกสารดังกล่าวนี้อาจรวมถึงเอกสารภายใต้ Treas.Reg. 1.6038A-3(c) ที่ไม่ซ้ำกับรายการในเอกสารหลัก อนึ่ง ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องเก็บเอกสารเหล่านั้นทั้งหมด เพราะเอกสารบางรายการก็ไม่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของผู้เสียภาษีตามข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ เอกสารภูมิหลังนี้ไม่จำเป็นต้องส่งมอบทันทีพร้อมกับการเรียกให้ส่งมอบเอกสารหลัก (Principal document) แต่หาก IRS เรียกให้ส่งมอบเอกสารเหล่านี้ในภายหลัง ผู้เสียภาษีก็ต้องส่งมอบให้ภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้มีการเรียกให้ส่งมอบ อย่างไรก็ตามผู้อำนวยการเขตมีดุลยพินิจในการขยายกำหนดเวลานำส่งเอกสารภูมิหลังได้

เอกสารภายใต้ Treas.Reg. 1.6038A-3(c) ได้แก่

- สมุดบันทึกบัญชีและธุรกรรม (Original entry books and transaction records)
- งบกำไรขาดทุน (Profit and loss statements)
- เอกสารเกี่ยวกับราคา (Pricing documents)
- เอกสารที่ยื่นต่อรัฐต่างชาติหรือเอกสารที่ได้จากบุคคลที่สาม (Foreign country and third party filings)
- บันทึกเกี่ยวกับความเป็นเจ้าของและโครงสร้างเงินทุน (Ownership and capital structure records)
- บันทึกเกี่ยวกับเงินกู้ บริการและธุรกรรมอื่นๆ ที่ไม่ใช่การซื้อขาย (Records of loans, services, and other non-sale transaction)

### 3) เบี้ยปรับกรณีอื่นๆ

แม้ว่าแรกเริ่มระบบเบี้ยปรับใน IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีโทษทางแพ่งอยู่เพียงสองประเภทในปี ค.ศ. 1954 คือโทษเกี่ยวกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการและโทษเกี่ยวกับการชำระภาษีขาดไป แต่ในปัจจุบันโทษทั้งทางแพ่งและอาญาตาม IRC มีอยู่เกือบ 200 ฐานความผิด โดย

สามในสี่ของโทษดังกล่าวคือโทษทางแพ่งในลักษณะเบี้ยปรับ ปัจจุบันอาจแบ่งหมวดหมู่ของเบี้ยปรับตาม IRC ได้ดังนี้<sup>111</sup>

- เบี้ยปรับกรณีล่าช้า (delinquency penalties)
- เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้อง (accuracy-related penalties)
- เบี้ยปรับกรณีกลฉ้อฉล (fraud penalties)
- เบี้ยปรับของผู้เตรียมแบบแสดงรายการ (return preparer penalties)
- เบี้ยปรับกรณีเลี่ยงภาษี (tax shelter penalties)
- เบี้ยปรับเกี่ยวกับการรายงานข้อมูล (information return penalties)
- เบี้ยปรับเกี่ยวกับภาษีการจ้างแรงงาน (employment tax penalties)
- เบี้ยปรับเกี่ยวกับภาษีระหว่างประเทศ (international penalties)
- เบี้ยปรับเบ็ดเตล็ด (miscellaneous penalties)

การที่ประเทศสหรัฐอเมริกา มีบทลงโทษจำนวนมากเพราะต้องการให้มีโทษเบี้ยปรับเฉพาะแต่ละกรณีและมีการแยกแยะบทลงโทษตามความร้ายแรงของเหตุผลเบื้องหลังของการกระทำ ส่งผลให้เกิดความยุ่งยากในการจัดการและในการทำความเข้าใจ สภาคองเกรสของประเทศสหรัฐอเมริกาจึงปฏิรูปบทลงโทษตาม IRC ในปี ค.ศ. 1989 โดยการออกรัฐบัญญัติ คือ Improved Penalty Administration and Compliance Tax Act (“IMPACT”) เพื่อจัดหมวดหมู่ของบทลงโทษที่มีอยู่ในปัจจุบันมีผู้เห็นว่าบทลงโทษตาม IRC กลับมายุ่งยากซับซ้อนอีกจึงควรมีการปฏิรูปบทลงโทษตาม IRC อีกครั้งหนึ่ง อาทิเช่น ความเห็นของ American Bar Association ใน

---

<sup>111</sup> Arthur H. Boelter. Tax Penalties & Interest [Online]. 2014. Available from: [https://a.next.westlaw.com/Browse/Home/SecondarySources/TaxSecondarySources/TaxTextsTreatises/TaxPenaltiesInterest?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://a.next.westlaw.com/Browse/Home/SecondarySources/TaxSecondarySources/TaxTextsTreatises/TaxPenaltiesInterest?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)) [2015 April, 2]

บทความเรื่อง ABA Tax Reform & Simplification Project<sup>112</sup> เนื่องจากบทลงโทษที่มีอยู่จำนวนมากและมีความละเอียดซับซ้อนจนไม่สามารถนำมาอธิบายได้ทั้งหมด งานวิจัยฉบับนี้จึงขออธิบายจำกัดเพียงเบี้ยปรับบางกรณีที่จะนำไปวิเคราะห์และเปรียบเทียบกับเบี้ยปรับที่เกี่ยวข้องกับกรณีการกำหนดราคาโอนเท่านั้น

### 3.1) เบี้ยปรับกรณีล่าช้า (delinquency penalties)

เบี้ยปรับกรณีล่าช้า แบ่งออกเป็นเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ตามมาตรา 6651 แห่ง IRC และเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นประมาณการภาษีตามมาตรา 6655 แห่ง IRC

(1) มาตรา 6651 การไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือชำระภาษี (Failure to file tax returns or to pay tax) เบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลา (Penalty to file tax return) (รวมถึงกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปแล้ว) เป็นไปตามบทบัญญัติมาตรา 6651 แห่ง IRC คือร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระ หากไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่เกิน 1 เดือนหลังจากสิ้นสุดกำหนดเวลา และจะเพิ่มขึ้นเดือนละร้อยละ 5 แต่รวมทั้งหมดแล้วไม่เกินไปกว่าร้อยละ 25

เบี้ยปรับกรณีไม่ชำระภาษีที่ยื่นตามแบบแสดงรายการภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ (failure to pay tax) (รวมถึงกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปแล้ว) คือร้อยละ 0.5 ต่อเดือน ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระโดยเศษของเดือนจะคิดเป็น 1 เดือน แต่รวมทั้งหมดแล้วไม่เกินไปกว่าร้อยละ 25 โดยเบี้ยปรับเริ่มคำนวณนับแต่วันถึงกำหนดชำระภาษี เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 ต่อเดือนเมื่อถึงวันใดวันหนึ่งดังต่อไปนี้

(i) 10 วันนับแต่ได้รับหนังสือบอกกล่าวให้ชำระภาษี หรือ

(ii) วันที่ได้บอกกล่าวและสั่งให้ชำระภาษีทันที กรณีที่การเก็บภาษีจะเสียหายเพราะความล่าช้า (jeopardy assessment)

---

<sup>112</sup> American Bar Association. *ABA Tax Reform & Simplification Project* [Online]. 2011. Available from: <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-fall11-colvin-taxreformcomments.authcheckdam.pdf> [2015 April, 13]

จำนวนเบี้ยปรับคำนวณโดยฐานจากจำนวนภาษีที่แสดงในแบบแสดงรายการหัก ด้วยจำนวนภาษีที่ชำระไว้แล้วในวันแรกของเดือนนั้นหรือก่อนหน้านั้นและจำนวนเครดิตภาษี

เบี้ยปรับกรณีไม่แสดงจำนวนภาษี (Penalty for failure to show tax) หากผู้เสียภาษีไม่ได้แสดงจำนวนภาษีที่จะต้องแสดงในแบบแสดงรายการ และไม่ได้ชำระภาษีภายใน 21 วัน นับแต่วันที่ IRS มีคำบอกกล่าวและคำสั่งให้ชำระภาษี (อนึ่ง กรณีที่จำนวนที่ IRS บอกกล่าวและสั่งให้ ชำระนั้นเท่ากับ 100,000 เหรียญสหรัฐขึ้นไป จะต้องชำระภายใน 10 วันทำการ) คือร้อยละ 0.5 ต่อ เดือน ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระโดยเศษของเดือนจะคิดเป็น 1 เดือน แต่รวมทั้งหมดแล้วไม่เกินไป กว่าร้อยละ 25 เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นร้อยละ 1 ต่อเดือนเมื่อถึงวันใดวันหนึ่งดังต่อไปนี้

(i) 10 วันนับแต่ได้รับหนังสือบอกกล่าวให้ชำระภาษี หรือ

(ii) วันที่ได้บอกกล่าวและสั่งให้ชำระภาษีทันที กรณีที่การเก็บภาษีจะเสียหาย เพราะความล่าช้า (jeopardy assessment)

จำนวนเบี้ยปรับคำนวณโดยการนำจำนวนภาษีที่แสดงในคำบอกกล่าวและคำสั่ง ของ IRS หักออกด้วยจำนวนภาษีที่ชำระไว้แล้วในวันแรกของเดือนนั้นหรือก่อนหน้านั้น

กรณีที่มีการลงโทษเบี้ยปรับทั้งสำหรับกรณีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและไม่ ชำระภาษีที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการ เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการจะถูกปรับลดลงโดย จำนวนเบี้ยปรับกรณีไม่ชำระภาษีที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการ โดยเบี้ยปรับต่อเดือนจะลดลงจาก ร้อยละ 5 เหลือร้อยละ 4.5 เพดานเบี้ยปรับจะลดลงจากร้อยละ 25 เหลือร้อยละ 22.5 และเบี้ยปรับ รวมแล้วสำหรับโทษทั้งสองกรณีจะลดลงจากร้อยละ 50 เหลือร้อยละ 47.5 (คำนวณจากร้อยละ 25 บวกร้อยละ 22.5)

กรณีที่จำนวนภาษีที่จะต้องแสดงในแบบแสดงรายการภาษีเงินได้น้อยกว่าจำนวน ที่แสดงไว้ในแบบรายการภาษีเงินได้ เบี้ยปรับสำหรับกรณีไม่ชำระภาษีที่แสดงไว้ในแบบแสดงรายการ จะคำนวณจากจำนวนที่น้อยกว่า

เบี้ยปรับที่กล่าวมาข้างต้นถึงกำหนดชำระเมื่อผู้เสียภาษีได้รับหนังสือบอกกล่าว และคำสั่งจาก IRS อนึ่ง ผู้เสียภาษีอาจได้รับการงดเบี้ยปรับกรณีที่มีเหตุอันสมควรและไม่ได้เป็น เพราะความจงใจที่จะงดเว้นการกระทำเช่นนั้น

(2) มาตรา 6655 การไม่ยื่นภาษีประมาณการของนิติบุคคล (Failure by corporation to pay estimated income tax) นิติบุคคลจะต้องยื่นภาษีประมาณการเป็นจำนวน 4

ครั้งในรอบปีงบประมาณ ได้แก่วันที่ 15 ของเดือนเมษายน มิถุนายน กันยายนและธันวาคม หากบริษัทไม่ยื่นภาษีประมาณการดังกล่าว บริษัทจะต้องเสียเงินเพิ่มโดยคิดคำนวณจากอัตราดอกเบี้ยตาม มาตรา 6621 แห่ง IRC คูณด้วยจำนวนภาษีที่ค้างชำระคูณด้วยระยะเวลาที่ค้างชำระ

### 3.2) เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้อง (accuracy-related penalties)

ตามมาตรา 6662 แห่ง IRC และ Treas.Reg. มาตรา 1.6662-1 ถึง 1.6662-7 ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดเบี้ยปรับที่เรียกว่าเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้อง (accuracy-related penalties) เป็นจำนวนร้อยละ 20 หรือร้อยละ 40 ของภาษีที่ค้างชำระเพราะเหตุดังต่อไปนี้

- การประมาทเลินเล่อหรือเพิกเฉยต่อข้อกำหนดหรือกฎเกณฑ์ (Negligence or disregard of rules or regulations) เบี้ยปรับ คือร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเพราะเหตุแห่งความประมาทเลินเล่อหรือเพิกเฉยต่อข้อกำหนดหรือกฎเกณฑ์ คำว่า ประมาทเลินเล่อ รวมไปถึงการไม่ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่ง IRC คำว่าเพิกเฉย รวมไปถึงความไม่ใส่ใจ ความไม่ระมัดระวัง หรือความจงใจ ที่จะเพิกเฉย

- การแสดงเงินได้ขาดไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial understatement of tax) เบี้ยปรับ คือร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องมาจากการแสดงเงินได้ขาดไปอย่างมีนัยสำคัญ จำนวนที่แสดงขาดไปที่ถือว่ามีนัยสำคัญ คือ

(i) ร้อยละ 10 ของภาษีที่จะต้องแสดงในรูปแบบแสดงรายการ หรือ

(ii) 10,000 เหรียญสหรัฐ

แล้วแต่ว่า (i) หรือ (ii) จะมากกว่า

- การตีราคาผิดไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial valuation misstatement) เบี้ยปรับคือ ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องมาจากการตีราคาผิดไปอย่างมีนัยสำคัญ จำนวนที่ตีราคาผิดไปที่ถือว่ามีนัยสำคัญ คือ การตีราคาผิดร้อยละ 150 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง

- การตีราคาผิดไปอย่างมาก (gross valuation misstatement) เบี้ยปรับกรณีตีราคาผิดไปอย่างมีนัยสำคัญจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องมาจากการตีราคาผิดไปอย่างมาก จำนวนที่ตีราคาผิดไปที่ถือว่ามีนัยสำคัญ คือ การตีราคาผิดร้อยละ 200 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง

- การแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุมากเกินไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial overstatement of pension liability) เบี้ยปรับ คือ ร้อยละ 20 ของภาษีส่วนที่ไม่ได้ชำระเนื่องจากการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุมากเกินไปอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งหมายถึงการแสดงจำนวนผิดไปร้อยละ 200 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง โดยภาษีที่ไม่ได้ชำระเพราะเหตุนี้จะต้องมีจำนวนเกินกว่า 1,000 เหรียญสหรัฐขึ้นไป

- การแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุมากเกินไปอย่างมาก (gross overstatement of pension liability) เบี้ยปรับกรณีการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุมากเกินไปอย่างมีนัยสำคัญจะเพิ่มเป็น ร้อยละ 40 ของภาษีส่วนที่ไม่ได้ชำระเนื่องจากการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุมากเกินไปอย่างมาก ซึ่งหมายถึงการแสดงจำนวนผิดไปร้อยละ 400 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง

- การแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ต่ำเกินไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial estate or gift tax valuation understatement) เบี้ยปรับ คือ ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องมาจากการแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ต่ำเกินไปอย่างมีนัยสำคัญ ซึ่งหมายถึงการแสดงจำนวนภาษีคลาดเคลื่อนไป ร้อยละ 65 หรือ น้อยกว่านั้นของจำนวนภาษีที่แท้จริง โดยภาษีที่ไม่ได้ชำระดังกล่าวจะต้องมากกว่า 5,000 เหรียญสหรัฐ

- การแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ต่ำเกินไปอย่างมาก (gross estate or gift tax valuation understatement) เบี้ยปรับกรณีการแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ต่ำเกินไปอย่างมีนัยสำคัญจะเพิ่มเป็น ร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องมาจากการแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ต่ำเกินไปอย่างมาก

- หลักเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ (Economic substance doctrine) เบี้ยปรับ คือ ร้อยละ 20 ของผลประโยชน์ทางภาษีใดๆ ที่ต้องห้ามเนื่องจากธุรกรรมนั้นๆ มิได้เป็นไปตามหลักเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ และเบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 40 หากผู้เสียภาษีไม่สามารถเปิดเผยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องซึ่งกระทบภาระภาษีในแบบแสดงรายการที่ยื่นต่อ IRS หรือในข้อมูลที่แนบมา กับแบบแสดงรายการได้อย่างเพียงพอ

- ธุรกรรมที่เกี่ยวกับทรัพย์สินทางการเงินในต่างประเทศ เบี้ยปรับ คือ ร้อยละ 40 ของภาษีที่ไม่ได้ชำระเพราะเหตุที่ไม่ได้เปิดเผยธุรกรรมที่เกี่ยวกับทรัพย์สินทางการเงินในต่างประเทศ

เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้องจะถูกบังคับใช้กรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เท่านั้น และเบี้ยปรับประเภทนี้มีข้อยกเว้นกรณีมีเหตุอันสมควรในการชำระภาษี

ขาดไปและผู้เสียภาษีสุจริต เว้นแต่กรณีเบี้ยปรับเพราะไม่ปฏิบัติตามหลักเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ ซึ่งสามารถปรับแก้กรณีที่มีเหตุอันสมควรหรือผู้เสียภาษีสุจริตได้ อนึ่งเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้อง จะไม่ถูกบังคับใช้กรณีที่มีเบี้ยปรับกรณีกลฉ้อฉล

### 3.3) เบี้ยปรับกรณีการฉ้อฉล (fraud penalties)

เบี้ยปรับกรณีการฉ้อฉล (fraud penalties) คือ ร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระเนื่องจากการฉ้อฉล เบี้ยปรับกรณีดังกล่าวจะปรับใช้เฉพาะกรณีที่มีการยื่นแบบแสดงรายการเท่านั้น และเบี้ยปรับกรณีนี้มีข้อยกเว้นคือกรณีที่มีเหตุอันสมควรและผู้เสียภาษีสุจริต นอกจากนี้หากมีการบังคับใช้เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลาและหากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการดังกล่าวเป็นเหตุมาจากกลฉ้อฉล เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้จะเพิ่มจากร้อยละ 5 เป็นร้อยละ 15 ต่อเดือน และเพดานสูงสุดจะเพิ่มเป็นร้อยละ 75

อนึ่งเบี้ยปรับกรณีกลฉ้อฉลจำนวนร้อยละ 75 อาจถูกบังคับใช้ควบคู่กับเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในกำหนดระยะเวลาเนื่องจากกลฉ้อฉลได้ แต่เพดานเบี้ยปรับจะต้องรวมแล้วไม่เกินไปกว่าร้อยละ 150

### 4) เงินเพิ่ม

เงินเพิ่ม (interest) เป็นค่าชดเชยมูลค่าของเงินตามเวลา (time value of money) ซึ่งเงินเพิ่มนั้นมีทั้งเงินเพิ่มที่ผู้เสียภาษีต้องชำระให้แก่รัฐกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไป และกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับโทษเบี้ยปรับก็ต้องเสียเงินเพิ่มบนเบี้ยปรับด้วย (interest on penalties) นอกจากนี้ในมุมมองกลับกันหากมีการชำระภาษีเกินไว้และผู้เสียภาษีมิสิทธิที่จะขอภาษีส่วนที่เกินไว้คืน ผู้เสียภาษีย่อมได้รับเงินเพิ่มหรือดอกเบี้ยสำหรับภาษีส่วนที่เกินนั้นด้วย แต่อัตราเงินเพิ่มที่ได้รับจะน้อยกว่าอัตราเงินเพิ่มที่จะต้องจ่ายให้รัฐกรณีชำระภาษีไว้ขาดไป

มาตราที่เกี่ยวข้องกับการคำนวณเงินเพิ่มคือ มาตรา 6601 มาตรา 6611 มาตรา 6621 และมาตรา 6622 แห่ง IRC โดยมาตรา 6601 แห่ง IRC กำหนดว่าให้เริ่มคำนวณเงินเพิ่มตั้งแต่วันที่ครบกำหนดวันที่ยื่นแบบแสดงรายการและสิ้นสุดเมื่อมีการชำระภาษีที่ขาดไป และโดยหลักแล้ว ดอกเบี้ยนั้นจะเริ่มคำนวณโดยไม่คำนึงถึงการขยายระยะเวลา ส่วนกรณีเงินเพิ่มบนเบี้ยปรับนั้น โดยหลักจะเริ่มนับเมื่อมีการประเมินเบี้ยปรับ เช่น นาย ก. ยื่นภาษีของปี ค.ศ. 1982 ขาดไป แต่มีการประเมินเบี้ยปรับในปี ค.ศ. 1985 เงินเพิ่มสำหรับภาษีที่ชำระขาดไปจะเริ่มคิดในปี ค.ศ. 1983 คือเมื่อถึงกำหนดชำระภาษี ส่วนเงินเพิ่มสำหรับเบี้ยปรับนั้นจะเริ่มคิดในปี ค.ศ. 1985 อย่างไรก็ตามได้มีการ

แก้ไขมาตรา 6601 (e) (2) ในปี ค.ศ. 1984 ให้คำนวณเงินเพิ่มบนเบี้ยปรับบางประเภทนับตั้งแต่วันที่ถึงกำหนดชำระภาษี เช่น

-เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 6651 (a) (1) แห่ง IRC

-เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีไม่ถูกต้องตามมาตรา 6662 แห่ง IRC และ

-เบี้ยปรับกรณีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี (fraud) ตามมาตรา 6663 แห่ง IRC

มาตรา 6621 แห่ง IRC กำหนดอัตราเงินเพิ่มไว้ทั้งกรณีชำระภาษีไว้ขาด (underpayment rate) และกรณีชำระภาษีไว้เกิน (overpayment rate) โดยอัตราเงินเพิ่มกรณีชำระภาษีไว้ขาด คือ อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นของรัฐบาลบวกด้วย 3 จุด (federal short-term rate plus three percentage points) ซึ่งรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง (Secretary of the Treasury) จะเป็นผู้กำหนดอัตราดอกเบี้ยระยะสั้นทุกๆ 4 เดือน โดยมาตรา 6622 แห่ง IRC กำหนดให้เงินเพิ่มมีการทบต้นไปเรื่อยๆ ทุกวันจนกว่าจะมีการชำระภาษีที่ขาดไป

ส่วนมาตรา 6611 แห่ง IRC จะเกี่ยวกับเงินเพิ่มที่รัฐจะต้องจ่ายให้แก่ผู้เสียภาษีกรณีมีการชำระภาษีไว้เกิน โดยมาตรา 6611 แห่ง IRC อ้างอิงกลับไปยังอัตราเงินเพิ่มกรณีชำระภาษีไว้เกินตามมาตรา 6621 คือ อัตราดอกเบี้ยระยะสั้นของรัฐบาลบวกด้วย 3 จุด สำหรับกรณีผู้เสียภาษีเป็นบุคคลธรรมดา และบวกด้วยร้อยละ 2 กรณีผู้เสียภาษีเป็นบริษัท

##### 5) โทษอาญากรณีเจตนาไม่ส่งมอบข้อมูล

มาตรา 7203 แห่ง IRC กำหนดให้การกระทำต่อไปนี้เป็นการกระทำความผิดอาญา<sup>113</sup>

(1) การไม่ชำระภาษีตามที่กฎหมายกำหนด

(2) การไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามที่กฎหมายกำหนด

<sup>113</sup> Stephen W. Mazza, Leandra Lederman, and Steve R. Johnson. Surcharges and Penalties in Tax Law: United States [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> [2015, December 31]



(3) การไม่เก็บเอกสารตามที่กฎหมายกำหนด

(4) การไม่ยื่นข้อมูลตามที่กฎหมายกำหนด

หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนโดยเจตนา ผู้เสียภาษีอาจต้องโทษอาญาตามมาตรา 7203 แห่ง IRC ได้ หากครบองค์ประกอบดังต่อไปนี้<sup>114</sup>

(i) มีกฎหมายกำหนดให้ส่งมอบข้อมูล

(ii) ไม่ได้มีการส่งมอบข้อมูลดังกล่าวภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด

(iii) มีเจตนาในการกระทำ (willfulness)

ซึ่งหากพิจารณาเรื่องการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน กฎหมายได้กำหนดไว้ตามมาตรา 6038A แห่ง IRC ให้บริษัทยื่นแบบฟอร์ม 5472 (แบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน) พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ หากผู้เสียภาษีมิได้ส่งมอบแบบฟอร์ม 5472 ดังกล่าวภายในกำหนดเวลาโดยเจตนา ผู้เสียภาษีอาจต้องโทษอาญาตามมาตรา 7203 แห่ง IRC เป็นค่าปรับสูงสุดไม่เกิน 100,000 เหรียญสหรัฐ

อนึ่ง ในการพิจารณาโทษทางอาญาของประเทศสหรัฐอเมริกา ตัวบทกฎหมายจะกำหนดโทษขั้นสูงสุด แต่จะลงโทษจริงเท่าใดนั้นขึ้นอยู่กับข้อกำหนดใน US Sentencing Guidelines และดุลยพินิจของผู้พิพากษา ซึ่งผู้พิพากษาจะต้องคำนึงถึงข้อกำหนดใน US Sentencing Guidelines ในการตัดสินโทษผู้กระทำความผิดแต่ผู้พิพากษาไม่จำเป็นต้องปฏิบัติตาม US Sentencing Guidelines โดย US Sentencing Guidelines จะกำหนดปัจจัยต่างๆ ในการกำหนดโทษ เช่น จำนวนภาษีที่สูญเสียไปและประวัติอาชญากรรม และสร้างตารางที่กำหนดช่วงของระดับโทษเอาไว้<sup>115</sup>

<sup>114</sup> IRS. Tax Crimes Handbook [Online]. 2009. Available from:

[https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\\_crimes\\_handbook.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf) [2016, January 1]

<sup>115</sup> Stephen W. Mazza, Leandra Lederman, and Steve R. Johnson. Surcharges and Penalties in Tax Law: United States [Online]. 2015. Available from:

<http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> [2015, December 31]

US Sentencing Guidelines ได้กำหนดข้อพิจารณาโทษตามมาตรา 7203 แห่ง IRC ไว้ดังนี้

(a) ระดับฐานความผิดปกติ

(i) ไล่ระดับความผิดสอดคล้องกับจำนวนภาษีที่สูญเสีย (tax loss) ตามตาราง Tax Table

(ii) หากไม่มีจำนวนภาษีที่สูญหาย ให้ใช้ความผิดระดับ 6

(b) ระดับโทษเฉพาะเจาะจง

(i) หากจำเลยไม่ได้รายงานแหล่งที่มาของเงินได้ให้ถูกต้องมากไปกว่า 10,000 เหรียญสหรัฐในปีใด เนื่องมาจากการกระทำความผิดอาญา ให้เพิ่มระดับของโทษขึ้น 2 ระดับ หากผลลัพธ์คือ ระดับของโทษน้อยกว่า 12 ให้เพิ่มขึ้นเป็นระดับ 12

(ii) หากมีการใช้วิธีการอันซับซ้อน (เช่น การซุกซ่อนทรัพย์สินหรือธุรกรรม การใช้บัญชีธนาคารต่างชาติ เป็นต้น) ให้เพิ่มระดับของโทษขึ้น 2 ระดับ หากผลลัพธ์คือ ระดับของโทษน้อยกว่า 12 ให้เพิ่มขึ้นเป็นระดับ 12

ตารางที่ 4 ตารางระดับโทษอาญาทางภาษี (Tax Table) ของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>116</sup>

	จำนวนภาษีที่สูญเสีย (tax loss)	ระดับความผิด
(A)	2,500 เหรียญสหรัฐหรือน้อยกว่า	6
(B)	มากกว่า 2,500 เหรียญสหรัฐ	8
(C)	มากกว่า 6,500 เหรียญสหรัฐ	10
(D)	มากกว่า 15,000 เหรียญสหรัฐ	12
(E)	มากกว่า 40,000 เหรียญสหรัฐ	14
(F)	มากกว่า 100,000 เหรียญสหรัฐ	16
(G)	มากกว่า 250,000 เหรียญสหรัฐ	18
(H)	มากกว่า 550,000 เหรียญสหรัฐ	20
(I)	มากกว่า 1,500,000 เหรียญสหรัฐ	22

<sup>116</sup> ที่มา: United States Sentencing Commission. *Guidelines Manual* [Online]. 2015.

Available from: <http://www.ussc.gov/guidelines-manual/2015/2015-ussc-guidelines-manual> [2016, January 1]

	จำนวนภาษีที่สูญเสีย (tax loss)	ระดับความผิด
(J)	มากกว่า 3,500,000 เหรียญสหรัฐ	24
(K)	มากกว่า 9,500,000 เหรียญสหรัฐ	26
(L)	มากกว่า 25,000,000 เหรียญสหรัฐ	28
(M)	มากกว่า 65,000,000 เหรียญสหรัฐ	30
(N)	มากกว่า 150,000,000 เหรียญสหรัฐ	32
(O)	มากกว่า 250,000,000 เหรียญสหรัฐ	34
(P)	มากกว่า 550,000,000 เหรียญสหรัฐ	36

ทั้งนี้ ระดับความผิดสามารถตีเป็นจำนวนค่าปรับได้ดังตารางต่อไปนี้

#### ตารางที่ 5 ตารางค่าปรับอาญาทางภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกา<sup>117</sup>

ระดับความผิด	ต่ำสุด	สูงสุด
3 และน้อยกว่า	200 เหรียญสหรัฐ	9,500 เหรียญสหรัฐ
4-5	500 เหรียญสหรัฐ	9,500 เหรียญสหรัฐ
6-7	1,000 เหรียญสหรัฐ	9,500 เหรียญสหรัฐ
8-9	2,000 เหรียญสหรัฐ	20,000 เหรียญสหรัฐ
10-11	4,000 เหรียญสหรัฐ	40,000 เหรียญสหรัฐ
12-13	5,500 เหรียญสหรัฐ	55,000 เหรียญสหรัฐ
14-15	7,500 เหรียญสหรัฐ	75,000 เหรียญสหรัฐ
16-17	10,000 เหรียญสหรัฐ	95,000 เหรียญสหรัฐ
18-19	10,000 เหรียญสหรัฐ	100,000 เหรียญสหรัฐ
20-22	15,000 เหรียญสหรัฐ	150,000 เหรียญสหรัฐ
23-25	20,000 เหรียญสหรัฐ	200,000 เหรียญสหรัฐ
26-28	25,000 เหรียญสหรัฐ	250,000 เหรียญสหรัฐ
29-31	30,000 เหรียญสหรัฐ	300,000 เหรียญสหรัฐ

<sup>117</sup> ที่มา: United States Sentencing Commission. Guidelines Manual [Online]. 2015.

Available from: <http://www.usc.gov/guidelines-manual/2015/2015-ussc-guidelines-manual> [2016, January 1]

ระดับความผิด	ต่ำสุด	สูงสุด
32-34	35,000 เหรียญสหรัฐ	350,000 เหรียญสหรัฐ
35-37	40,000 เหรียญสหรัฐ	400,000 เหรียญสหรัฐ
38 และมากกว่า	50,000 เหรียญสหรัฐ	500,000 เหรียญสหรัฐ

อย่างไรก็ตามค่าปรับขั้นสูงสุด จะต้องไม่เกินไปกว่าจำนวนค่าปรับสูงสุดตามกฎหมาย และผู้พิพากษาควรต้องคำนึงถึงปัจจัยต่อไปนี้ในการกำหนดโทษ<sup>118</sup>

(i) ความจำเป็นของบทลงโทษทั้งหมดเพื่อสะท้อนความร้ายแรงของการกระทำความผิด เพื่อส่งเสริมการเคารพกฎหมาย เพื่อลงโทษอย่างเป็นธรรม และเพื่อป้องปรามการกระทำความผิดอย่างเพียงพอ

(ii) สถานะทางการเงินของจำเลย ในแง่ของความสามารถในการหารายได้และแหล่งที่มาของเงินได้

(iii) ผลของภาระค่าปรับต่อจำเลยและบริวารของจำเลย

(iv) การบรรเทาหรือแก้ไขความเสียหายที่จำเลยได้กระทำลงแล้วหรือมีหน้าที่จะต้องกระทำ

(v) ผลพวงอื่นๆ จากการกระทำความผิด เช่น โทษทางแพ่ง

(vi) ประวัติการกระทำความผิดของจำเลย

(vii) ค่าใช้จ่ายของรัฐบาลในการภาคทัณฑ์ จำคุก หรือคุมประพฤติ

(viii) ปัจจัยอื่นๆ ที่เกี่ยวข้อง

### 2.3.2 โทษกรณีกำหนดราคาโอนตามกฎหมายประเทศเกาหลีใต้

โทษกรณีการกำหนดราคาโอนของประเทศเกาหลีใต้ ประกอบด้วยโทษกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและโทษกรณีที่กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนส่งผลให้เสียภาษีเงินได้ขาดไป ซึ่งโทษในทั้งสองกรณีจะอยู่ในรูปแบบของเบี้ยปรับซึ่งเป็นเบี้ยปรับทางปกครอง (administrative surcharge) มิใช่โทษปรับทางอาญา โดยโทษกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนส่งผลให้ผู้เสียภาษีแสดงรายการเงินได้ขาดไปไม่มีกฎหมายที่กำหนดโทษไว้โดยเฉพาะ แต่จะใช้โทษ

<sup>118</sup> United States Sentencing Commission. Guidelines Manual [Online]. 2015. Available from: <http://www.ussc.gov/guidelines-manual/2015/2015-ussc-guidelines-manual> [2016, January 1]

กรณีชำระภาษีขาดทั่วไปซึ่งถูกกำหนดไว้ตามมาตรา 76 แห่ง Corporation Tax Law (CTL) อย่างไร ก็ตามมาตรา 13 แห่ง The Law for the Coordination of International Tax Affairs (LCITA) ได้บัญญัติข้อยกเว้นของเบี้ยปรับเงินเพิ่มตามมาตรา 76 แห่ง CTL ไว้ กรณีที่ผู้เสียภาษีได้จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบันภายในกำหนดเวลา (หลัก contemporaneous documentation) ส่วนประเด็นเรื่องเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่ LCITA กำหนดไว้โดยเฉพาะจะเป็นโทษ เกี่ยวกับการส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามที่เจ้าหน้าที่ร้องขอหรือส่งเอกสารที่เป็นเท็จ แก่เจ้าหน้าที่ ทั้งนี้ ตามความในมาตรา 12 แห่ง LCITA โดยผู้เสียภาษีอาจถูกลงโทษตามมาตรา 76 แห่ง CTL และมาตรา 12 แห่ง LCITA ไปพร้อมกันได้

### 1) เบี้ยปรับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

บทบัญญัติที่ให้อำนาจเจ้าหน้าที่สรรพากรเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนคือ มาตรา 11 แห่ง LCITA โดยมาตรา 11(1) แห่ง LCITA จะให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเรียกให้ผู้เสียภาษียื่นแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และมาตรา 11(2) แห่ง LCITA ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ

มาตรา 11 (1) แห่ง LCITA มีสาระสำคัญว่า ผู้เสียภาษีที่ประกอบการค้าระหว่างประเทศกับคู่สัญญาต่างชาตินจะต้องส่งมอบข้อมูลจำเพาะเกี่ยวกับการค้าระหว่างประเทศดังกล่าว ให้แก่ผู้อำนวยการสรรพากรพื้นที่ ตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวงภายในระยะเวลาที่จะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ หากผู้เสียภาษีไม่สามารถส่งมอบข้อมูลดังกล่าวได้ภายในกำหนดเวลาเพราะเหตุสุดวิสัยตามที่กำหนดไว้ใน PED (Presidential Enforcement Decree) ผู้เสียภาษีมียุติยื่นขอขยายระยะเวลาต่อผู้อำนวยการสรรพากรพื้นที่ได้ แต่ไม่เกินไปกว่า 1 ปี

ในปัจจุบันเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ต้องส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นั้น ปรากฏอยู่ตาม Notice 98-12<sup>119</sup> ประกอบด้วยเอกสาร 3 รายการดังต่อไปนี้

(1) แบบฟอร์มตารางแสดงธุรกรรมระหว่างประเทศกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกัน ในแบบฟอร์มนี้ ผู้เสียภาษีจะต้องให้ข้อมูลชื่อของคู่สัญญาแต่ละคู่สัญญาที่ตนทำ

---

<sup>119</sup> Richard M. Hammer, Cym H. Lowell, and Marc M. Levey. International Transfer Pricing- OECD Guidelines [Online]. 2014. Available from: <https://next.westlaw.com> [2014 April, 21]

ธุรกรรมระหว่างประเทศด้วย นอกจากนี้ยังต้องระบุความเกี่ยวข้องของคู่สัญญากับตนเอง พร้อมทั้งอธิบายลักษณะของธุรกรรมและมูลค่าของธุรกรรม

(2) แบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น ในแบบฟอร์มดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะต้องรายงานถึงวิธีการใดวิธีการหนึ่งหรือหลายวิธีในการกำหนดราคาโอนของตน นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังจะต้องอธิบายว่าเพราะเหตุใดจึงเลือกใช้วิธีการดังกล่าว ซึ่งวิธีการกำหนดราคาโอนที่ผู้เสียภาษีเลือกใช้ควรเป็นวิธีการที่ทำให้ได้มาซึ่งราคาอิสระ อนึ่ง มีข้อสังเกตว่าขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการ ผู้เสียภาษียังไม่จำเป็นต้องส่งเอกสารประกอบการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนแนบมาด้วยเพียงแต่จะต้องเขียนระบุวิธีการและเหตุผลที่เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนเท่านั้น

(3) สรุบบการเงินล่าสุดของบริษัทต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกันจำนวน 10 บริษัทที่ผู้เสียภาษีมีธุรกรรมด้วยปริมาณมากที่สุด โดยไม่คำนึงถึงมูลค่าของธุรกรรม งบการเงินที่ส่งให้แก่สรรพากร (National Tax Service หรือ NTS) จะต้องเปิดเผยกำไรก่อนหักภาษีด้วย นอกจากนี้ผู้เสียภาษียังควรระบุถึงกิจกรรมทางธุรกิจหลัก 3 กิจกรรมระหว่างผู้เสียภาษีและบริษัทต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกันด้วย<sup>120</sup>

อนึ่งกฎหมายได้กำหนดข้อยกเว้น (safe harbor) ให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกใช้และเหตุผลที่เลือกปรับใช้วิธีการนั้น หากเข้าเงื่อนไขตามมาตรา 7 ของ PED ข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

(1) ธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันมีมูลค่ารวมไม่เกิน 5 พันล้านบาท (ประมาณ 150 ล้านบาท) สำหรับสินค้าที่จับต้องได้ หรือ ไม่เกิน 500 ล้านบาท (ประมาณ 15 ล้านบาท) สำหรับการบริการ หรือ

(2) ธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกัน มีมูลค่าธุรกรรมรวมแต่ละรายไม่เกิน 1 พันล้านบาท (ประมาณ 30 ล้านบาท) สำหรับสินค้าที่จับต้องได้ และไม่เกิน 100 ล้านบาท (ประมาณ 3 ล้านบาท) สำหรับการบริการ

ตัวอย่างเช่น แม้ว่าธุรกรรมเกี่ยวกับสินค้าที่จับต้องได้ระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันรวมทุกธุรกรรมแล้วเกินไปกว่า 5 ล้านบาท หากธุรกรรมกับคู่สัญญา

---

<sup>120</sup> Brian Park. Transfer Pricing Update: South Korea [Online]. 2001. Available from: [https://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/newsletter\\_taxenews\\_ct/TAXeNEWS\\_C T\\_02\\_01e.pdf](https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/newsletter_taxenews_ct/TAXeNEWS_C T_02_01e.pdf) [2014 April, 14]

ต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันแต่ละรายมีมูลค่ารวมไม่เกิน 1 พันล้านวอน ถือเป็นกรณีโดยตรงตามหลักเกณฑ์ข้อยกเว้น ผู้เสียภาษีจึงไม่ต้องยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุนิติการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น

บทยกเว้นดังกล่าวมีผลบังคับใช้ตั้งแต่วันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2552 เป็นต้นไป ก่อนหน้าที่จะมีการแก้ไขบทยกเว้น ตามกฎหมายเดิมจะต้องพิจารณาเงื่อนไขในส่วนของมูลค่ารวมทุกธุรกรรมและมูลค่าของแต่ละธุรกรรมทั้งสองเงื่อนไข ตัวอย่างเช่น หากธุรกรรมเกี่ยวกับบริการระหว่างผู้เสียภาษีและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันรวมทุกธุรกรรมแล้วเกินไปกว่า 5 ล้านวอน แม้ว่าธุรกรรมกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันแต่ละรายจะมีมูลค่ารวมไม่เกิน 100 ล้านวอน ผู้เสียภาษีก็ไม่หลุดพ้นจากหน้าที่ยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุนิติการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น ดังนั้นกฎหมายใหม่จึงเป็นการลดเงื่อนไขของกฎหมายเดิมลงเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามได้ง่ายขึ้น

มีปัญหาต่อไปว่าหากผู้เสียภาษีเข้าเงื่อนไขของข้อยกเว้น แล้วมิได้ยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุนิติการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น ผู้เสียภาษีจะได้รับการงดเว้นเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดตามหลักเกณฑ์เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) หรือไม่ ตามมาตรา 13 แห่ง LCITA และมาตรา 23 แห่ง PED ซึ่งบทบัญญัติของกฎหมายก็ไม่ได้กล่าวถึงเรื่องนี้ไว้ จึงมีความเสี่ยงที่จะเกิดข้อพิพาทกรณีดังกล่าวระหว่างผู้เสียภาษีและ NTS ต่อไปได้ ผู้เสียภาษีจึงควรระวังซึ่งน้ำหนักกว่าหากการจัดทำเอกสารดังกล่าวไม่เป็นภาระกับตนมากเกินไปนักและคุ้มค่าเมื่อเทียบกับค่าใช้จ่ายและความเสี่ยงในกรณีเกิดข้อพิพาท ผู้เสียภาษีก็ควรจัดทำเอกสารและยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุนิติการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น<sup>121</sup>

ข้อสังเกตที่สำคัญก็คือ ข้อยกเว้นดังกล่าวข้างต้นเป็นข้อยกเว้นหน้าที่ของผู้เสียภาษีในการยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุนิติการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้นเท่านั้น ส่วนแบบฟอร์มตารางแสดงธุรกรรมระหว่างประเทศกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันและสรุปงบการเงินล่าสุดของบริษัทต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกัน ผู้เสียภาษียังมีหน้าที่ยื่นเอกสารสองรายการนี้พร้อมแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เสมอ<sup>122</sup>

<sup>121</sup> Tae-Hyung Kim and Byung Yoon Jung, “Introduction of Contemporaneous Documentation Requirements and Transfer Pricing Penalties,” *International Transfer Pricing Journal* 3 (May-June 2009): 216-222.

<sup>122</sup> Ibid.

นอกจากเอกสาร 3 รายการข้างต้นแล้ว กฎหมายยังกำหนดเอกสารเพิ่มเติมที่ผู้เสียหายต้องยื่นอีกสามรายการเฉพาะกรณีดังต่อไปนี้

(1) แบบฟอร์มเปิดเผยเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา กรณีที่ธุรกรรมระหว่างผู้เสียหายและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา ผู้เสียหายจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในรูปแบบฟอร์ม

- นิติสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียหายและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกัน
- ความเป็นเจ้าของทรัพย์สินทางปัญญา
- ประเภทของทรัพย์สินทางปัญญา
- ข้อสัญญาที่เป็นสาระสำคัญ เช่น วันที่ทำสัญญา ระยะเวลาของการอนุญาตวิธีการชำระเงิน (อัตราค่าสิทธิและฐานที่ใช้ในการคำนวณค่าสิทธิ หรือ จำนวนเงินที่จะต้องชำระ) ในกรณีสัญญาอนุญาตให้ใช้สิทธิ

- วิธีการกำหนดราคาโอนที่เลือกใช้และเหตุผลในการเลือกใช้วิธีการนั้น
- วิธีการตีมูลค่า (กรณีสัญญาจำหน่ายโอนทรัพย์สินทางปัญญา)

(2) แบบฟอร์มเปิดเผยเกี่ยวกับสัญญาเฉลี่ยค่าใช้จ่าย (cost-sharing agreement) กรณีที่ธุรกรรมระหว่างผู้เสียหายและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันคือสัญญาเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ผู้เสียหายจะต้องเปิดเผยข้อมูลต่อไปนี้ในรูปแบบฟอร์ม

- นิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญา
- ข้อมูลทั่วไปทางธุรกิจของแต่ละคู่สัญญา
- ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญาที่จะเฉลี่ยค่าใช้จ่ายกัน (ข้อตกลงในสัญญา)
- ข้อมูลแสดงการคำนวณค่าใช้จ่ายของคู่สัญญาแต่ละฝ่ายในการพัฒนาทรัพย์สินทางปัญญาโดยคิดฐานมาจากผลประโยชน์ทางเศรษฐศาสตร์ที่คาดว่าจะได้รับ
- วิธีการปรับปรุงกรณีเกิดความเปลี่ยนแปลงของข้อสันนิษฐานเริ่มแรกขณะทำสัญญา
- ข้อมูลสรุปการคำนวณการปรับปรุงในกรณีที่มีความเป็ยงเบนตั้งแต่ร้อยละ 20 ขึ้นไป หรือลงมา ระหว่างผลประโยชน์ที่ได้รับจริงกับผลประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ



นอกจากการเปิดเผยข้อมูลแล้ว ผู้เสียหายจะต้องเก็บหลักฐานสนับสนุนข้อมูลที่เปิดเผยต่อ NTS ไว้ด้วย โดยหลักฐานดังกล่าวจะต้องมีอยู่ในเวลาที่มีการเปิดเผยข้อมูล ทั้งนี้หากปราศจากซึ่งหลักฐานสนับสนุนแล้ว ผู้เสียหายจะไม่สามารถใช้การหักค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวกับการใช้และการพัฒนาทรัพย์สินทางปัญญาเต็มจำนวนได้

### (3) แบบฟอร์มการเปิดเผยเกี่ยวกับการบริการ

กรณีที่ผู้เสียหายไม่ได้รับประโยชน์จากข้อยกเว้นการส่งมอบแบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาออนไลน์ เช่น เนื่องจากมูลค่าของธุรกรรมบริการทั้งหมดเกินกว่า 500 ล้านบาท หรือมูลค่ารวมของธุรกรรมที่ทำกับคู่สัญญาแต่ละรายเกินกว่า 100 ล้านบาท นอกจากผู้เสียหายจะต้องยื่นแบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาออนไลน์ที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้นแล้ว ผู้เสียหายยังจะต้องยื่นแบบฟอร์มการเปิดเผยเกี่ยวกับการบริการระหว่างคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันด้วย ซึ่งประกอบด้วยข้อมูลดังต่อไปนี้

- นิติสัมพันธ์ระหว่างผู้ให้บริการและผู้รับบริการ
- ประเภทของบริการ
- ธุรกิจหลักของผู้เสียหาย
- วิธีการเรียกเก็บค่าใช้จ่ายระหว่างคู่สัญญาว่าเป็นการเรียกเก็บทางตรงหรือทางอ้อม
- ฐานในการแบ่งค่าใช้จ่ายทางอ้อม

ผู้เสียหายที่ได้รับประโยชน์จากการให้บริการจะหักค่าบริการที่ได้จ่ายให้แก่คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกันได้เต็มจำนวน เฉพาะในกรณีต่อไปนี้

- จะต้องมีความสัมพันธ์ให้บริการเป็นลายลักษณ์อักษรที่ทำขึ้นก่อนที่จะมีการให้บริการและการให้บริการเป็นไปตามข้อตกลงในสัญญาดังกล่าว (substance test)
- จะต้องมีความสัมพันธ์ที่ผู้รับบริการได้รับในรูปแบบของกำไรที่เพิ่มขึ้นหรือต้นทุนที่ลดลง (benefit test)
- ผู้เสียหายจะต้องปรับใช้วิธีการที่สมเหตุสมผลมากที่สุดในการคำนวณค่าใช้จ่ายระหว่างบริษัท (Arm's length test)
- ผู้เสียหายจะต้องเตรียมและเก็บรักษาเอกสารเพื่อเป็นหลักฐานประกอบเงื่อนไขที่กล่าวไว้ข้างต้น

แม้ว่าการไม่มีโทษสำหรับกรณีที่ไม่ส่งเอกสารตามที่กำหนดใน Notice 98-12 ทันทันทันใด แต่หากว่าผู้เสียภาษีไม่แนบเอกสารตามที่กำหนดใน Notice 98-12 มากับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ เจ้าหน้าที่อาจเรียกดูเอกสารดังกล่าวได้ซึ่งผู้เสียภาษีจะต้องจัดหาเอกสารดังกล่าวให้แก่เจ้าหน้าที่ภายใน 60 วัน ซึ่งเป็นกำหนดเวลาที่ขอขยายได้อีกหนึ่งครั้งเป็นเวลาไม่เกิน 60 วัน หากทำยที่สุดแล้วผู้เสียภาษีไม่นำเอกสารดังกล่าวมายื่นต่อเจ้าหน้าที่ ผู้เสียภาษีอาจถูกปรับเป็นจำนวนเงินไม่เกิน 100 ล้านบาท (ประมาณ 3,000,000 บาท)<sup>123</sup> ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA อนึ่ง แต่เดิมเบี้ยปรับในกรณีนี้ คือ จำนวน 30 ล้านบาท (ประมาณ 900,000 บาท) ซึ่งมีผลบังคับใช้มาตั้งแต่ปี พ.ศ. 2538 ต่อมามีการปรับแก้กฎหมายโดยเพิ่มเพดานอัตราโทษสูงสุดเป็น 100 ล้านบาท (ประมาณ 3,000,000 บาท) ในเดือนธันวาคม พ.ศ. 2553 โดยให้เหตุผลในการเพิ่มอัตราโทษว่าอัตราโทษที่บังคับใช้อยู่เดิม คือ จำนวน 30 ล้านบาท (ประมาณ 900,000 บาท) เป็นอัตราโทษที่ต่ำเกินไปจนไม่มีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะป้องปรามผู้เสียภาษีได้ในปัจจุบัน<sup>124</sup> โดยการเพิ่มอัตราโทษมิได้มุ่งหมายจะเพิ่มภาระให้แก่ผู้เสียภาษีแต่เป็นการส่งสัญญาณที่ชัดเจนไปยังผู้เสียภาษีว่า ผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติตามกฎหมายในส่วนที่เกี่ยวข้องกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอย่างเคร่งครัด<sup>125</sup>

อย่างไรก็ตาม เมื่อปี พ.ศ. 2558 ได้มีการแก้ไข PED ให้ลงโทษเบี้ยปรับจำนวน 10 ล้านบาท (ประมาณ 300,000 บาท) ทันทันทีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งเอกสารแบบฟอร์มตารางแสดงธุรกรรมระหว่าง

<sup>123</sup> Brian Park. Transfer Pricing Update: South Korea [Online]. 2001. Available from: [https://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/newsletter\\_taxenews\\_ct/TAXeNEWS\\_C T\\_02\\_01e.pdf](https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/newsletter_taxenews_ct/TAXeNEWS_C T_02_01e.pdf) [2014, April 14]

<sup>124</sup> BDO, “Changes in Korean Transfer Pricing Rules,” Transfer Pricing News 6 (May 2011): 9.

<sup>125</sup> Sophie Ashley. Korea increases maximum penalty for non-compliance in a transfer pricing audit by more than 230% [Online]. 2011. Available from: <http://www.tpweek.com/Article/2752323/Korea-increases-maximum-penalty-for-non-compliance-in-a-transfer-pricing-audit-by-more-than-230.html> [2016, April 15]

ประเทศกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันภายในกำหนดระยะเวลา โดยไม่จำเป็นต้องให้เจ้าหน้าที่เรียกให้ส่งมอบภายใน 60 วันก่อนแต่อย่างใด<sup>126</sup>

นอกจากเอกสารที่ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แล้ว มาตรา 11(2) แห่ง LCITA ยังให้อำนาจเจ้าหน้าที่เรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบเอกสารอื่นๆ ที่จำเป็นเพื่อการบังคับใช้มาตรา 4 (ราคา Arm's length) มาตรา 5 (วิธีการกำหนดราคาโอน) และมาตรา 6-2 (Cost-sharing agreement) จากผู้เสียภาษีอีกด้วย โดยเอกสารที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกจะกำหนดไว้ในมาตรา 19 แห่ง PED ดังต่อไปนี้

- (1) สัญญาซื้อขายทรัพย์สิน
- (2) รายการราคาสินค้า
- (3) ต้นทุนการผลิต
- (4) ตารางธุรกรรมการค้าระหว่างคู่สัญญาที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกันและคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน
- (5) เอกสารประกอบรายการที่ (1)-(4) ที่เกี่ยวกับการให้บริการหรือธุรกรรมการค้าอื่นๆ
- (6) แผนผังโครงสร้างองค์กรและคำอธิบายลักษณะงาน
- (7) เอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ
- (8) นโยบายกำหนดราคาภายในสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน
- (9) มาตรฐานการบัญชีและวิธีการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (10) รายละเอียดกิจกรรมทางธุรกิจของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (11) สถานะของการลงทุนร่วมกันในปัจจุบันระหว่างคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน

<sup>126</sup> Deloitte Anjin LLC. Korean Tax Newsletter (February, 2015) [Online]. 2015.

Available from: <http://www2.deloitte.com/kr/en/pages/tax/articles/2015/korean-tax-newsletter-201502.html> [2016, January 10]

(12) แบบฟอร์มหรือรายการที่ไม่ได้ส่งมอบในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

(13) ข้อมูลหรือเอกสารตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ที่เป็นหลักฐานให้รายละเอียดธุรกรรมเกี่ยวกับการให้บริการตามมาตรา 6-2

(14) ข้อมูลหรือเอกสารตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง รวมไปถึงสัญญาการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย (cost allotment) ที่เกี่ยวกับการปรับปรุงภาษี ให้เป็นไปตามหลัก Arm's length ในการเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 6-2 และ

(15) ข้อมูลหรือเอกสารอื่นๆ ที่จำเป็นในการคำนวณราคา Arm's length

มาตรา 19 (2) แห่ง PED ยังกำหนดไว้เพิ่มเติมอีกว่า เอกสารข้างต้นที่ยื่นให้แก่เจ้าหน้าที่จะต้องทำขึ้นเป็นภาษาเกาหลีเท่านั้น อย่างไรก็ตามหากเจ้าหน้าที่อนุญาต ผู้เสียภาษีจะยื่นเอกสารที่ทำขึ้นเป็นภาษาอังกฤษก็ได้

ทั้งนี้ เอกสารที่กำหนดไว้ตามมาตรา 19 แห่ง PED ผู้เสียภาษีไม่จำเป็นต้องส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แต่อย่างใด แต่จะต้องส่งมอบเมื่อได้รับคำบอกกล่าวจากเจ้าหน้าที่ซึ่งมาตรา 11 (3) แห่ง LCITA กำหนดให้ ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นเอกสารภายใน 60 วันนับแต่ได้รับคำบอกกล่าวจากเจ้าหน้าที่แต่อาจมีการขอขยายระยะเวลาดังกล่าวออกไปได้อีก 1 ครั้งเป็นระยะเวลาอีก 60 วัน กรณีมีเหตุอันสมควร โดยรายละเอียดตามมาตรา 20 แห่ง PED กำหนดว่าหากผู้เสียภาษีต้องการขยายระยะเวลาตามมาตรา 11 (1) หรือ (3) แห่ง LCITA ผู้เสียภาษีต้องยื่นแบบฟอร์มคำขอขยายระยะเวลาต่อ the National Tax Information and Communication Network ภายใน 15 วันก่อนถึงกำหนดระยะเวลาเดิม และเจ้าหน้าที่จะแจ้งผลการขอขยายระยะเวลาไปยังผู้เสียภาษีภายใน 7 วันนับแต่ได้รับคำขอขยายระยะเวลาดังกล่าว หากเจ้าหน้าที่ไม่แจ้งผลภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ กรณีถือว่าเป็นการอนุญาตตามคำขอของผู้เสียภาษี

เหตุอันสมควรในการขอขยายระยะเวลาจะปรากฏอยู่ในมาตรา 21 แห่ง PED ซึ่งได้แก่เหตุดังต่อไปนี้

(1) ผู้ที่ถูกขอให้ส่งมอบเอกสารไม่สามารถดำเนินการส่งมอบได้เนื่องจากไฟไหม้ ภัยพิบัติทางธรรมชาติ โจรกรรม หรืออื่นๆ

(2) ธุรกิจของผู้ที่ถูกขอให้ส่งมอบเอกสารกำลังตกอยู่ในวิกฤติและจะเป็นภาระอย่างมากหากต้องมีการส่งเอกสารที่ถูกเรียกให้ส่งมอบแก่เจ้าหน้าที่

- (3) เอกสารที่เกี่ยวข้องถูกริบหรือยึดไว้โดยหน่วยงานอื่นที่มีอำนาจ
- (4) ปีกาษีของคู่สัญญาชาวต่างชาติที่มีความเกี่ยวข้องกันยังไม่สิ้นสุด
- (5) เป็นไปไม่ได้ที่จะส่งมอบเอกสารที่ร้องขอภายในกำหนดเวลาเนื่องจากจะต้องใช้เวลาอย่างมากในการรวบรวมและเตรียมเอกสารที่เจ้าหน้าที่ร้องขอ
- (6) กรณีอื่นๆ ที่ทำให้ส่งเอกสารไม่ได้เพราะเหตุที่คล้ายคลึงกับกรณี (1)-(5)

หากบุคคลใดไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาออนไลน์ข้างต้นภายในกำหนดเวลาโดยปราศจากเหตุผลอันสมควรดังที่ได้กำหนดไว้ตาม PED หรือผู้ใดส่งเอกสารอันเป็นเท็จ จะต้องถูกลงโทษโดยการปรับ (ซึ่งมีลักษณะเป็นเบี้ยปรับทางปกครอง) ไม่เกิน 100 ล้านบาท ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA นอกจากนี้ศาลมีอำนาจไม่รับฟังเอกสารที่ไม่ได้จัดส่งตามกำหนดเวลาก็ได้ ทั้งนี้ ตามมาตรา 11 (4) แห่ง LCITA

มาตรา 22 แห่ง PED กำหนดหลักเกณฑ์การงดหรือลดโทษเบี้ยปรับกรณีการส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาออนไลน์ โดยในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารบางส่วนเพราะข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือหากมีข้อผิดพลาดเล็กน้อยในเอกสารบางส่วนที่ส่งมา เจ้าหน้าที่อาจไม่ลงโทษเบี้ยปรับแก่บุคคลดังกล่าวก็ได้หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมแล้ว นอกจากนี้เจ้าหน้าที่จะไม่ลงโทษเบี้ยปรับแก่กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งเอกสารรายการที่ 15 คือ ข้อมูลหรือเอกสารอื่นๆ ที่จำเป็นในการคำนวณราคา Arm's length ตามมาตรา 19 (1) แห่ง PED

## 2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีแสดงเงินได้ขาดไป

เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีมีการปรับปรุงราคาออนไลน์จนก่อให้เกิดภาวะภาษีเงินได้เพิ่มเติมขึ้น เป็นไปตามบทบัญญัติหลักทั่วไปใน National Tax Basic Law (NTBL) ดังนี้

กรณีผู้เสียภาษีแสดงเงินได้ขาดไปในแบบแสดงรายการภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL ดังต่อไปนี้

(1) กรณีชำระภาษีขาดโดยทั่วไป ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับเป็นจำนวนร้อยละ 10 ของจำนวนที่คำนวณจากอัตราส่วนของฐานภาษีที่ขาดไปต่อฐานภาษีทั้งหมดคูณด้วยจำนวนภาษีทั้งหมด

(2) กรณีชำระภาษีขาดเพราะการกระทำที่ไม่สมควร (unjust manner) ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับร้อยละ 40 ของจำนวนที่มากกว่าระหว่างจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปและจำนวนฐานภาษีที่ขาดไปคูณด้วย 0.0014

เบี้ยปรับตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL นี้ สามารถยกเว้นได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษี กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนส่งผลให้ชำระภาษีขาดไป หากกรณีเป็นไปตามเงื่อนไขที่กำหนดไว้ใน มาตรา 13 แห่ง LCITA โดยก่อนหน้าวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2551 มาตรา 13 แห่ง LCITA บัญญัติ เหตุแห่งการยกเว้นเบี้ยปรับไว้ทั้งหมดสองกรณี ได้แก่

- กรณีที่เจ้าหน้าที่ (ภายใต้กระบวนการตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure หรือ MAP ระหว่างผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่) ได้เห็นพ้องต้องกันว่าผู้เสียภาษีได้ใช้ความ ระมัดระวังตามสมควรและใช้ความพยายามโดยสุจริตเพื่อที่จะกำหนดราคาโอนให้สอดคล้องกับ หลักการ Arm's length สำหรับในรอบระยะเวลาบัญชีที่เกิดข้อสงสัยนั้นแล้ว

- กรณีที่มี ข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) ฝ่ายเดียวซึ่งได้รับอนุมัติจากเจ้าหน้าที่ (unilateral APA) และกระบวนการ APA นั้นได้เสร็จสิ้น ลงแล้ว<sup>127</sup>

ต่อมาได้มีการเพิ่มเติมเหตุแห่งการยกเว้นเบี้ยปรับโดยใช้หลักเกณฑ์เอกสาร ประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) ซึ่งมีผลบังคับ ใช้เมื่อวันที่ 26 ธันวาคม พ.ศ. 2551 โดยหลักเกณฑ์ดังกล่าวกำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องจัดเตรียมและ เก็บรักษาหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่ใช้ในขณะที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงิน ได้ และวิธีการกำหนดราคาโอนเช่นนั้นได้ถูกเลือกมาอย่างสมเหตุสมผลและได้มีการใช้วิธีการนั้นจริง หนึ่ง มีข้อสังเกตว่า มาตรา 13 แห่ง LCITA บัญญัติยกเว้นเพียงเบี้ยปรับเท่านั้น ไม่รวมไปถึงเงินเพิ่ม

ในปัจจุบันมาตรา 13 แห่ง LCITA มีสาระสำคัญว่า

(1) ให้ยกเว้นเบี้ยปรับตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL ในกรณีดังต่อไปนี้

- กรณีคณะกรรมการของสรรพากร (Commissioner of the National Tax Service) ตัดสินว่าผู้เสียภาษีไม่ได้มีความผิดในส่วนต่างระหว่างราคาที่ยื่นในแบบแสดงรายการ และราคา Arm's length กรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนผ่านการทำ ข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้าฝ่ายเดียว

---

<sup>127</sup> Tae-Hyung Kim and Byung Yoon Jung, "Introduction of Contemporaneous Documentation Requirements and Transfer Pricing Penalties," *International Transfer Pricing Journal* 3 (May-June 2009): 216-222.

- กรณีผู้เสียภาษีเก็บรักษาและส่งมอบข้อมูลที่พิสูจน์วิธีการกำหนดราคา  
โอนที่ปรับใช้และผู้เสียภาษีได้เลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้ว

(2) การพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีความผิด หรือเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่าง  
สมเหตุสมผลแล้วหรือไม่ ตาม (1) เป็นไปตามหลักเกณฑ์ใน PED

หลักเกณฑ์การยกเว้นเบี้ยปรับตามมาตรา 13 แห่ง LCITA นั้น ปรากฏ  
รายละเอียดเพิ่มเติมอยู่ในมาตรา 23 แห่ง PED ซึ่งบัญญัติไว้ว่า

(1) กรณีที่จะพิจารณาว่าผู้เสียภาษีมีความผิดตามมาตรา 13 (1) 1 แห่ง LCITA  
หรือไม่ ผู้เสียภาษีจะถือว่าไม่มีความผิดหากเข้าเงื่อนไขดังต่อไปนี้

(1.1) ผู้เสียภาษีสามารถที่จะแสดงให้เห็นกระบวนการเลือกวิธีการกำหนด  
ราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดสำหรับผู้เสียภาษีจากหนึ่งในวิธีการกำหนดราคาโอนตามมาตรา 5 (1) ถึง  
(3) แห่ง LCITA โดยมีเอกสารที่สนับสนุนการเลือกวิธีการเช่นนั้นอยู่ขณะเมื่อมีการยื่นแบบแสดง  
รายการและถึงกำหนดชำระภาษี

(1.2) ผู้เสียภาษีได้ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้เลือกตามข้อ (1.1) และ

(1.3) ผู้เสียภาษีได้ตระเตรียมและเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับวิธีการ  
กำหนดราคาโอนตามข้อ (1.1) และ (1.2)

(2) ผู้เสียภาษีที่ต้องการจะใช้สิทธิในการงดเบี้ยปรับตามมาตรา 13 (1) 2 แห่ง  
LCITA จะต้องตระเตรียมและเก็บรักษาเอกสารดังต่อไปนี้และจะต้องส่งมอบเอกสารดังกล่าวภายใน  
30 วันนับแต่วันที่ได้รับคำขอจากเจ้าหน้าที่ (บทบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ.  
2552)

(2.1) คำอธิบายเกี่ยวกับธุรกิจโดยทั่วไป (รวมถึงข้อมูลที่วิเคราะห์ปัจจัยที่ส่งผล  
กระทบต่อราคาของสินค้าหรือบริการ)

(2.2) เอกสารที่อธิบายโครงสร้างทางธุรกิจกับคู่สัญญาต่างชาติที่มีความเกี่ยวข้อง  
กันและคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกันอื่นๆ ที่ส่งผลกระทบต่อราคาโอน

(2.3) เอกสารดังต่อไปนี้ ที่พิสูจน์ว่าผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีการกำหนดราคาโอน  
อย่างไร ในขณะที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

- การวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์และคาดการณ์เศรษฐกิจที่ส่งผลถึงการเลือก  
วิธีการกำหนดราคาโอนในขณะที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

- เอกสารที่อธิบายตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่ใช้ในการคำนวณราคา Arm's length และรายละเอียดการปรับปรุงความแตกต่างของตัวเปรียบเทียบในการวิเคราะห์และเปรียบเทียบตัวเลขเหล่านั้น

- เอกสารที่อธิบายวิธีการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ที่อาจใช้ได้และเหตุผลว่าเพราะเหตุใดจึงไม่ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนดังกล่าว

- เอกสารที่เกี่ยวข้องเพิ่มเติมใดๆ ในการที่จะคำนวณราคาโอนระหว่างที่สิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชีจนถึงเวลาที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

(3) ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้ใช้การตัดสินใจที่สมเหตุสมผลหรือไม่ตามความในมาตรา 13 (1) 2 แห่ง LCITA ให้พิจารณาจากปัจจัยดังต่อไปนี้ (บทบัญญัตินี้มีผลบังคับใช้เมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2552)

(3.1) ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่เก็บรวบรวมไว้ขณะสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องครบถ้วนและผู้เสียภาษีจะต้องไม่ละเลยที่จะนำตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่ไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมารวมเข้าไว้ด้วย

(3.2) วิธีการกำหนดราคาโอนจะต้องถูกเลือกและปรับใช้โดยการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบจากเอกสารที่เก็บรวบรวมได้

(3.3) หากผู้เสียภาษีได้เลือกและใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่นอกเหนือไปจากที่ได้ตกลงกันไว้ใน APA สำหรับปีภาษีที่ผ่านมาหรือตามที่เจ้าหน้าที่ได้เลือกไว้ในการตรวจสอบภาษีผู้เสียภาษีจะต้องมีเหตุผลที่เหมาะสมในการเลือกใช้วิธีการอื่นๆ

(4) เบี้ยปรับภายใต้มาตรา 13 แห่ง LCITA จะไม่ถูกบังคับใช้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการคำนวณราคาโอนล่วงหน้า ตามมาตรา 11 (6) แห่ง PED (กรณีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนผ่านข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้าสองฝ่าย หรือ “bilateral APA”) หรือ มาตรา 11-2 (2) แห่ง PED (กรณีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนผ่านข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้าฝ่ายเดียว หรือ “unilateral APA”) ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการเพื่อสะท้อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคลและจำนวนภาษีแล้ว ตามมาตรา 17 แห่ง PED

กล่าวโดยสรุปได้ว่า ผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 10 ของภาษีเงินได้ที่ชำระขาดไปในกรณีที่คณะกรรมการของ NTS มีมติว่าผู้เสียภาษีไม่ได้มีความผิดในการกำหนดราคาโอนต่างไปจากราคา Arm's length ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าผ่านทางข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้าฝ่ายเดียว หรือกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้



นิติบุคคล และจำนวนภาษีแล้ว หรือ กรณีผู้เสียภาษีได้ปฏิบัติตามหลักเกณฑ์เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) อันประกอบไปด้วย 3 เงื่อนไขดังนี้

- (1) เงื่อนไขการเก็บรักษาเอกสาร
- (2) เงื่อนไขความสมเหตุสมผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอน
- (3) เงื่อนไขการส่งเอกสารภายใน 30 วัน นับแต่ได้รับคำขอจากเจ้าหน้าที่

### 3) เบี้ยปรับอื่นๆ

เบี้ยปรับอื่นๆ เกี่ยวกับภาษีเงินได้นิติบุคคลของประเทศเกาหลีใต้เป็นไปตามมาตรา 76 แห่ง CTL และมาตรา 47-2 ถึง มาตรา 47-5 แห่ง NTBL<sup>128</sup>

#### 3.1) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้เก็บรักษาบัญชีหรือไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ

มาตรา 47-2 แห่ง NTBL ประกอบกับมาตรา 27 แห่ง NTBL-PED บัญญัติบทลงโทษกรณีที่บริษัทไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หรือเมื่อไม่ได้ทำตามหน้าที่ในการจัดทำบัญชีให้ถูกต้องดังต่อไปนี้

- กรณีผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพราะการกระทำที่ไม่สมควร (unjust manner) ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่เจ้าหน้าที่ประเมิน หรือจำนวนเท่ากับร้อยละ 0.14 ของจำนวนเงินที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดจะมากกว่า

โดยการกระทำที่ไม่สมควร นั้น มาตรา 27 (2) แห่ง NTBL-PED ได้กำหนดไว้ดังต่อไปนี้

- (1) การลงบัญชีซ้ำ (Double bookkeeping) หรือบิดเบือนคำอธิบายในงบบัญชี
- (2) กระทำหลักฐานหรือเอกสารอันเป็นเท็จ
- (3) ได้รับและยอมรับหลักฐานอันเป็นเท็จ ทั้งที่ทราบถึงข้อเท็จจริงเช่นนั้น
- (4) ทำลายบัญชี งบการเงิน หรือบันทึก

<sup>128</sup> Ministry of Strategy and Finance. Korean Taxation 2012 [Online]. 2012. Available from: <https://www.nts.go.kr/eng/data/KOREANTAXATION2012.pdf> [2014 May, 1]

(5) ซ่อนทรัพย์สินหรือซ่อนหรือปรุงแต่งเงินได้ รายรับ การกระทำ หรือธุรกรรมใดๆ

(6) หลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือฉ้อโกงโดยมีเจตนาที่จะได้รับภาษีคืนหรือลดภาษีหรือการกระทำโดยฉ้อโกงอื่นใด

- กรณีอื่นๆ ที่ไม่ได้เกิดจากการกระทำที่ไม่สมควร ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่เจ้าหน้าที่ประเมิน หรือจำนวนเท่ากับร้อยละ 0.07 ของจำนวนเงินที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดจะมากกว่า

ข้อสังเกตคือเบี้ยปรับสำหรับการไม่เก็บรักษาบัญชีและรายการต่างๆ นั้นไม่นำมาใช้กับนิติบุคคลที่ไม่แสวงหากำไร

หากมีการหักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายไว้จากจำนวนที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีสามารถนำจำนวนที่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่ายมาหักออกจากจำนวนภาษีที่ต้องเสียเพิ่มก็ได้

อนึ่งกรณีนอกจากเบี้ยปรับตามมาตรา 47 แห่ง NTBL นี้แล้วผู้เสียภาษีมักจะต้องเสียเบี้ยปรับตามมาตรา 76 แห่ง CTL ด้วย กฎหมายให้ลงโทษเฉพาะโทษที่มีจำนวนสูงกว่าเพียงโทษเดียวเท่านั้น และในกรณีที่โทษมีจำนวนเท่ากันก็ให้ลงโทษจากฐานมาตรา 47 แห่ง NTBL เท่านั้น

### 3.2) เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีไม่หักภาษี ณ ที่จ่ายหรือไม่นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ภายในกำหนดเวลา

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่หักภาษีเงินได้ ณ ที่จ่าย หรือไม่นำส่งภาษีเงินได้หัก ณ ที่จ่ายแก่ NTS ภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 3 ของภาษีที่ไม่ได้หัก ณ ที่จ่ายหรือนำส่ง นอกจากนี้ยังจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.03 ของภาษีที่ไม่ได้ชำระแต่ไม่เกินร้อยละ 10 ของภาษีที่ไม่ได้ชำระ อนึ่งบทลงโทษนี้เพิ่งจะบัญญัติไว้ใน NTBL ในปี ค.ศ. 2012

### 3.3) เบี้ยปรับกรณีไม่ส่งรายงานหรือรายละเอียดของธุรกรรมที่พบว่าไม่มีความชัดเจน

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งรายงานหรือรายละเอียดของธุรกรรมที่พบว่าไม่มีความชัดเจน ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 2 ของธุรกรรมนั้น อนึ่งก่อนหน้าปี ค.ศ. 2012 มีข้อจำกัดในการเรียกเก็บเบี้ยปรับ โดยกำหนดให้เรียกเก็บภายใน 1 ปีนับแต่วันครบกำหนดยื่นแบบแสดงรายการภาษีในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

### 3.4) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้เก็บรักษาเอกสารที่กฎหมายกำหนด

กรณีผู้เสียภาษีไม่ได้เก็บรักษาเอกสารตามที่กฎหมายกำหนด เช่น ใบกำกับภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 2 ของมูลค่าธุรกรรม

### 3.5) เบี้ยปรับกรณีไม่ได้ส่งตารางเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นที่มีข้อมูลที่เหมาะสม

กรณีผู้เสียภาษีไม่ได้ส่งตารางเปลี่ยนแปลงผู้ถือหุ้นที่มีข้อมูลที่เหมาะสม ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับในอัตราร้อยละ 2 ของมูลค่าหุ้นที่ชำระแล้วของบริษัท

## 4) เงินเพิ่ม

เงินเพิ่มซึ่งมีลักษณะเป็นดอกเบี้ย ปรากฏอยู่ตามมาตรา 47-5 แห่ง NTBL ประกอบกับ มาตรา 27-4 NTBL-PED ดังต่อไปนี้

(1) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มต้นก่อนวันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 จะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.03 ต่อวันสำหรับสองปีแรก และร้อยละ 0.04 ต่อวัน หลังจาก 2 ปี สำหรับภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ไม่ได้ชำระ หรือ ร้อยละ 10 ของภาษีเงินได้นิติบุคคล ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดมากกว่า

(2) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2542 เป็นต้นไป จะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.05 ต่อวัน

(3) สำหรับรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มตั้งแต่วันที่ 1 มกราคม พ.ศ. 2546 เป็นต้นไป จะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.03 ต่อวัน

(4) อนึ่งเงินเพิ่มจะถูกปรับลดลงร้อยละ 50 ในกรณีที่แผนกอุทธรณ์ของ NTS หรือหน่วยงานที่เกี่ยวข้องใช้เวลาตัดสินกระบวนการทบทวนความเหมาะสมของการจัดเก็บภาษี (Review of Adequacy of Tax Imposition (RATI)) มากกว่า 30 วัน ทั้งนี้ตามมาตรา 48 (2) (3) แห่ง NTBL

โดยเริ่มคิดดอกเบี้ยนับแต่หลังจากวันที่ถึงกำหนดจะต้องยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (3 เดือนนับจากสิ้นสุดรอบระยะเวลาบัญชี) จนกระทั่งวันที่ได้ชำระภาษีที่ยังไม่ได้ชำระครบถ้วน

### บทที่ 3

#### การกำหนดราคาโอนและมาตรการลงโทษทางภาษีของประเทศไทย

ในบทที่ 3 นี้ ผู้เขียนจะกล่าวถึงการกำหนดราคาโอนในประเทศไทยเสียก่อน โดยเริ่มจากภาพรวมของการกำหนดราคาโอนในประเทศไทยอันเป็นไปตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งจากการพิจารณาภาพรวมจะสามารถสรุปได้ว่าประเทศไทยไม่มีการกำหนดมาตรการลงโทษเป็นกรณีเฉพาะสำหรับการกำหนดราคาโอน จึงต้องนำมาตรการลงโทษทางภาษีกรณีทั่วไปตามประมวลรัษฎากรมาใช้ จากนั้นผู้เขียนจึงจะได้อธิบายถึงมาตรการลงโทษทางภาษีตามประมวลรัษฎากร ในส่วนของแนวคิดและพัฒนาการของมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรทั้งทางแพ่งและทางอาญา ท้ายที่สุดผู้เขียนจะอธิบายถึงหลักเกณฑ์ของมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรทางแพ่งและทางอาญา ในส่วนที่เกี่ยวข้องกับภาษีเงินได้ ทั้งนี้ เพื่อศึกษาลักษณะและวิธีการปรับใช้มาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน ซึ่งจะนำไปใช้ประกอบการวิเคราะห์ต่อไปในบทที่ 4

#### 3.1 การกำหนดราคาโอน

##### 3.1.1 ภาพรวมของการกำหนดราคาโอน

#### 1) บุคคลและธุรกรรมที่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ของการกำหนดราคาโอน

##### 1.1) บุคคลที่อยู่ภายใต้หลักเกณฑ์ของการกำหนดราคาโอน<sup>129</sup>

บทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับปรุงราคาในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตี แห่งประมวลรัษฎากร จะปรับใช้กับบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายไทยและบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่จัดตั้งตามกฎหมายต่างประเทศและกระทำการกิจการในประเทศไทย ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในประเทศไทยตามมาตรา

<sup>129</sup> กรมสรรพากร. รายงานผลการศึกษาของคณะทำงานเพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน, 2552. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), น. 20

66 และมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น โดยจะไม่รวมถึงบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ต่างประเทศที่มีได้ประกอบกิจการในประเทศไทย แต่มีเงินได้พึงประเมินที่จ่ายจากหรือในประเทศไทย ซึ่งอยู่ในบังคับต้องเสียภาษีเงินได้ตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ดังนั้น ในกรณีการจัดเก็บ ภาษีเงินได้นิติบุคคลตามมาตรา 70 แห่งประมวลรัษฎากร หากมิได้มีการจ่ายเงินได้พึงประเมินออกไป จริง เจ้าพนักงานประเมินจะไม่สามารถประเมินรายได้ทางภาษีเพิ่มขึ้นโดยอ้างอิงจากราคาตลาดได้

## 1.2) ธุรกรรมที่อยู่ในบังคับของกฎหมาย<sup>130</sup>

เนื่องจากบทบัญญัติเกี่ยวกับการปรับปรุงราคาตลาดตามมาตรา 65 ทวิและมาตรา 65 ตริแห่งประมวลรัษฎากร เป็นเงื่อนไขทั่วไปในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เงินได้นิติบุคคล จึงสามารถปรับใช้ได้กับธุรกรรมภายในประเทศและธุรกรรมระหว่างประเทศ โดยมีได้ คำนึงว่าคู่สัญญาของธุรกรรมนั้นจะต้องมีความสัมพันธ์กันหรือไม่

## 2) วิธีการหาราคาติดต่ออย่างอิสระ (Arm's length Methods)

กรมสรรพากรได้วางแนวทางปฏิบัติในการคำนวณราคาตลาด โดยนำวิธี คำนวณ Arm's Length Methods มาใช้โดยข้อ 3 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545<sup>๓</sup> กำหนด ไว้ว่า ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่าย เพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดให้ถือปฏิบัติโดยเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่ง ดังต่อไปนี้

2.1) วิธีเปรียบเทียบกับราคาที่มีได้มีการควบคุม (Comparable Uncontrolled Price Method) โดยให้ทำการเปรียบเทียบกับค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือดอกเบี้ยที่ เรียกเก็บในทางการค้าระหว่างคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงิน ที่มีประเภทและชนิดเดียวกันและอยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันหรือคล้ายคลึงกัน

2.2) วิธีราคาขายต่อ (Resale Price Method) โดยให้นำค่าตอบแทนใน การโอนทรัพย์สินหรือค่าบริการซึ่งผู้ซื้อสินค้าหรือบริการจากผู้ขายได้ขายต่อให้แก่บุคคลอื่นซึ่งเป็น คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกันหักออกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณราคาขายต่อของ ทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการใน ลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

<sup>130</sup> เรื่องเดียวกัน

2.3) วิธีราคาทุนบวกกำไรส่วนเพิ่ม (Cost Plus Method) โดยให้นำต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการที่ขายให้แก่ผู้ซื้อสินค้าหรือบริการบวกด้วยจำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสม

จำนวนกำไรขั้นต้นที่เหมาะสมให้คำนวณจากการคูณต้นทุนของทรัพย์สินหรือบริการดังกล่าวด้วยอัตรากำไรขั้นต้นที่เกิดจากการโอนทรัพย์สินหรือให้บริการในลักษณะ หรือประเภท หรือชนิดเดียวกันให้แก่คู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน

2.4) วิธีอื่น (Other Methods) หากวิธีตาม 2.1) – 2.3) ไม่อาจนำมาใช้ในการคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของค่าตอบแทน ค่าบริการ หรือ ดอกเบี้ย ให้ใช้วิธีอื่นซึ่งเป็นวิธีที่รับรองโดยสากลและมีความเหมาะสมตามสภาพข้อเท็จจริงในทางการค้าที่เกี่ยวข้องกับกรณีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินนั้น

แม้กรมสรรพากรจะวางแนวปฏิบัติในการคำนวณหาราคาโอนดังอธิบายไว้ข้างต้นก็ตาม ในความเป็นจริงหาข้อยุติได้ยากยิ่งว่าราคาโอนที่จะเป็นที่ยอมรับแก่ทั้งสองฝ่ายและมีความเหมาะสมควรจะเป็นเท่าใด เนื่องด้วยเหตุผลหลายประการ อันได้แก่ ขาดข้อมูลข่าวสารที่สมบูรณ์ เกี่ยวกับผลิตภัณฑ์หรือสินค้านั้นๆ อีกทั้งสินค้าแต่ละยี่ห้อก็มีคู่วิลล์แตกต่างกันออกไป ซึ่งมีผลต่อการกำหนดราคาเช่นกัน นอกจากนี้ ประเทศไทยยังขาดศูนย์กลางที่รวบรวมข้อมูลของราคาที่ใช้ในการประเมิน เป็นต้น<sup>131</sup>

### 3) การเปรียบเทียบราคา (Comparability)<sup>132</sup>

คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ยังมีได้กำหนดในเรื่องหลักการเปรียบเทียบราคาไว้แต่อย่างใด นอกจากนั้นยังมีได้กำหนดว่า ในการเปรียบเทียบราคานั้น ให้ใช้ราคาเดียว (pinpoint) หรือสามารถใช้ช่วงราคา (Range) ได้ จึงยังขาดมาตรฐานที่ชัดเจนในทางปฏิบัติอยู่

### 4) การปรับปรุงราคา<sup>133</sup>

<sup>131</sup> พนิต อธิภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (กรุงเทพมหานคร: หจก. ไฮเทค-คอมพิวกราฟฟิค, 2546), หน้า 7.

<sup>132</sup> กรมสรรพากร. รายงานผลการศึกษาของคณะทำงานเพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน, 2552. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), น. 20

<sup>133</sup> เรื่องเดียวกัน

มาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการประเมินเพื่อปรับปรุงรายได้ให้เป็นไปตามราคาตลาด เฉพาะกรณีผู้เสียภาษีโอนทรัพย์สินให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยไม่มีรายได้ตอบแทนหรือมีรายได้ตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่าเป็นการปรับเพิ่มรายได้ อันจะมีผลให้รายได้ทางภาษีของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นเท่านั้น แต่ในกรณีผู้เสียภาษีโอนทรัพย์สิน ให้บริการ หรือให้กู้ยืมเงินโดยมีรายได้ตอบแทนสูงกว่าราคาตลาด มาตราดังกล่าวมิได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายได้ของผู้เสียภาษีให้ลดลงตามราคาตลาดได้

มาตรา 65 ตี (15) แห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงเพื่อตัดรายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สินหรือรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินในส่วนของปกติโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร โดยถือเป็นรายจ่ายต้องห้าม หรืออาจกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า เป็นการปรับลดรายจ่ายอันจะมีผลให้รายได้ทางภาษีของผู้เสียภาษีเพิ่มขึ้นเท่านั้น แต่ในกรณีผู้เสียภาษีมียุทธรายจ่ายค่าซื้อทรัพย์สินหรือรายจ่ายเกี่ยวกับการซื้อหรือขายทรัพย์สินต่ำกว่าปกติ มาตราดังกล่าวมิได้ให้อำนาจเจ้าพนักงานประเมินในการปรับปรุงรายจ่ายของผู้เสียภาษีให้เพิ่มขึ้นเท่าราคาตลาดปกติได้

นอกจากนั้น การปรับปรุงราคาตามมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตี (15) แห่งประมวลรัษฎากร เป็นการปรับปรุงราคากับคู่สัญญาฝ่ายเดียว คือ คู่สัญญาฝ่ายที่ได้รับค่าตอบแทนต่ำกว่าราคาตลาดโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ คู่สัญญาฝ่ายที่มีรายจ่ายมากกว่าราคาโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร แต่ไม่มีข้อกำหนดให้มีการปรับปรุง Corresponding Adjustment ให้แก่คู่สัญญาอีกฝ่ายหนึ่งแต่อย่างใด

## 5) เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Documentation)<sup>134</sup>

เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน สามารถแยกพิจารณาได้เป็นสองส่วน ดังนี้

5.1) แบบฟอร์มข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Disclosure Form) ซึ่งใช้ยื่นประกอบแบบแสดงรายการภาษี ตามประมวลรัษฎากรมีแบบแจ้งข้อความที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เป็นผู้เสียภาษีตามมาตรา 65 แห่งประมวลรัษฎากร ต้องจัดทำ คือ แบบแจ้งข้อความตามประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546 ที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีกรอกแบบแจ้งข้อความ

<sup>134</sup> เรื่องเดียวกัน

เกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีรายการให้ผู้เสียหายรับรองว่ามีเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ หรือไม่ โดยที่หากมีจะต้องอธิบายว่าเพราะอะไร

(1) กิจการที่ขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สินให้กู้ยืมเงินหรือให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีแต่ต่ำกว่าราคาตลาด อันถือว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(2) กิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เป็นปกติอันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(3) กิจการตั้งเจ้าหนี้ หรือลูกหนี้โดยไม่มีตัวตน หรือมีตัวตน แต่จำนวนเงินเกินความเป็นจริง อันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้ง

(4) กิจการเกิดผลขาดทุนสุทธิติดต่อกันเกินกว่า 3 รอบระยะเวลาบัญชีแต่มีการขยายกิจการ

(5) การหักภาษี ณ ที่จ่าย และนำส่งภาษี กิจการได้ดำเนินการครบถ้วนแล้วหรือไม่

เมื่อพิจารณาแล้ว เห็นได้ว่า ข้อ (1) และ ข้อ (2) ของแบบแจ้งข้อความดังกล่าว เป็นคำถามเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน แต่แบบแจ้งข้อความนี้เป็นเพียงการรับรองว่ามีเหตุการณ์ดังกล่าวหรือไม่ โดยไม่ได้แสดงรายละเอียดใดๆ เพื่อเติมอย่างเพียงพอที่จะเป็นข้อมูลให้แก่เจ้าพนักงานสรรพากร เพื่อประโยชน์ในการวิเคราะห์การเสียภาษีและการวิเคราะห์เพื่อเลือกตรวจสอบภาษี<sup>135</sup>

5.2) เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ในส่วนของเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ผู้เสียหายควรจะต้องจัดทำและเก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้เพื่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรเรียกให้ส่งมอบตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ป. 113/2545ฯ ข้อ 4 ที่กำหนดว่า

“ในการตรวจสอบภาษีอากรของเจ้าพนักงานประเมินสำหรับวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ให้เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาเอกสารหลักฐานดังต่อไปนี้ ซึ่งบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

<sup>135</sup> สมศักดิ์ อนุธรรมเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคลตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 173.



ได้จัดทำขึ้นจริงในแต่ละขั้นตอนของการกระทำธุรกรรมและเก็บรักษาไว้ ณ สำนักงานของบริษัทหรือ  
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้ง  
โครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์  
ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของ  
ธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการใน  
กลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์  
และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สิน  
และความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธี  
อื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นใน  
ขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้  
เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

คำว่า“กิจการในกลุ่มเดียวกัน” ตามวรรคหนึ่งหมายความว่า กิจการในกลุ่มบริษัท  
หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่มีความสัมพันธ์ระหว่างกันในการจัดการ การควบคุม หรือร่วมทุน โดย  
ทางตรงหรือโดยทางอ้อม

กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ได้จัดทำเอกสารหลักฐานตามวรรคหนึ่ง โดยมีรายละเอียดเพียงพอที่แสดงให้เห็นว่า วิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดตามข้อ 3 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเป็นวิธีที่เหมาะสมถูกต้อง ให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติตามวิธีคำนวณรายได้หรือรายจ่ายเพื่อให้ได้มาซึ่งราคาตลาดของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น”

อนึ่ง จากการที่ผู้เขียนสอบถามสำนักที่ปรึกษากฎหมายข้ามชาติแห่งหนึ่งพบว่า ค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนหนึ่งครั้ง ในประเทศไทยอยู่ที่ราว 1,200,000 บาท

#### 6) การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement) <sup>136</sup>

เพื่อเป็นการลดข้อโต้แย้งเกี่ยวกับการกำหนดราคาและป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนจากบริษัทในเครือเดียวกัน กรมสรรพากรได้ออกแนวปฏิบัติซึ่งยอมรับให้ผู้เสียภาษีสามารถยื่นคำร้องเพื่อขอจัดทำข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรได้ โดยข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ กำหนดไว้ว่า

“กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามข้อ 1 ประสงค์จะทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นการล่วงหน้ากับกรมสรรพากรสำหรับการกระทำธุรกรรมใดที่ทำกับคู่สัญญาของตน ให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลยื่นคำขอจัดทำข้อตกลงการกำหนดราคาเป็นหนังสือพร้อมเอกสารที่เกี่ยวข้องต่ออธิบดีกรมสรรพากร เพื่อกำหนดหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องดำเนินการตามข้อตกลงการกำหนดราคา”

การจัดทำข้อตกลงราคาเป็นการล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement) ตามข้อ 5 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ดังกล่าวจะเป็นไปตามข้อบ่งชี้ด้วยความตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure) ของอนุสัญญาาระหว่างประเทศว่าด้วยการจัดภาษีซ้อน ซึ่งถือว่าเป็นการตกลงเพื่อป้องกันและขจัดภาษีซ้ำซ้อนระหว่างรัฐคู่สัญญา ในปัจจุบันกรมสรรพากรจะรับเฉพาะการจัดทำข้อตกลงเป็นการล่วงหน้าระหว่างรัฐสองรัฐ (Bilateral APA) เท่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์หลัก คือ เพื่อให้เกิดความแน่นอนสำหรับภาระภาษีในการประกอบกิจการของกลุ่มบริษัท

<sup>136</sup> กรมสรรพากร. รายงานผลการศึกษาของคณะทำงานเพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมายภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน, 2552. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่), น. 20

ข้ามชาติ ลดความเสี่ยงและภาระในการตรวจสอบ (Transfer Pricing Audit) ซึ่งอาจต้องใช้เวลาและค่าใช้จ่ายจำนวนมาก และเป็นการป้องกันปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนระหว่างประเทศที่อาจเกิดขึ้นได้จากการตรวจสอบภาษีปกติด้วย ทั้งนี้เมื่อมีการจัดทำข้อตกลง APA แล้ว การดำเนินการให้เป็นไปตามข้อตกลง APA นั้น ยังคงอยู่ภายใต้บังคับของบทบัญญัติของกฎหมายภายในตามปกติ

### 7) การกำหนดราคาโอนในอนุสัญญาภาษีซ้อน<sup>137</sup>

อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยนั้นมีต้นแบบมาจากทั้ง OECD Model Tax Convention on Income and on Capital และ UN Income and Capital Model Convention อนุสัญญาภาษีซ้อนของไทยทุกอนุสัญญามีบทบัญญัติว่าด้วยการแลกเปลี่ยนข้อมูลระหว่างกรมสรรพากรของประเทศคู่สัญญา และมีการบัญญัติถึงวิธีดำเนินการเพื่อความตกลงร่วมกัน (MAP) ด้วย ซึ่งในปัจจุบันมีหลายกรณีที่ได้รับการแก้ปัญหาด้วยวิธีนี้

#### 3.1.2 การตรวจสอบกรณีการกำหนดราคาโอน<sup>138</sup>

ในทางปฏิบัติหลังจากมีการออกคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ กรมสรรพากรได้มีการจัดตั้งหน่วยงานที่ดูแลด้านการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ โดยให้สังกัดสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ ทีมตรวจสอบภาษีมีหน้าที่ในการกำกับดูแลผู้เสียภาษีในความรับผิดชอบของตนและทำให้มั่นใจว่าผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายและจ่ายภาษีอย่างถูกต้องตามภาระภาษีที่ตนมี โดยทีมตรวจสอบจะออกตรวจผู้เสียภาษี ณ สถานที่ประกอบการของผู้เสียภาษีเพื่อทำความเข้าใจเกี่ยวกับธุรกิจของผู้เสียภาษีมากขึ้น โดยอัตราการตรวจสอบภาษีของประเทศไทยเฉพาะในส่วนของ การกำหนดราคาโอนของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ในปี พ.ศ. 2557 อยู่ที่ประมาณร้อยละ 2.8<sup>139</sup> ซึ่งน้อยกว่าอัตราการตรวจสอบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 12.2<sup>140</sup>

หากทีมตรวจสอบพบสิ่งที่ไม่เป็นไปตามกฎหมายภาษีและผู้เสียภาษีเห็นด้วยจึงทำการแก้ไขแบบแสดงรายการและจ่ายภาษีที่ขาดไป การกระทำดังกล่าวยังไม่ทำให้ภาษี

<sup>137</sup>Peerapat Poshyanonda. Thailand –Transfer Pricing [Online]. 2012. Available from: <http://www.ibfd.org> [2013, August 16]

<sup>138</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>139</sup> จากการสอบถามข้อมูลไปยังสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร เมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2558

<sup>140</sup> Internal Revenue Service. Internal Revenue Service Data Book, 2014 [Online]. 2014. Available from: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf> [2015 September, 17]

ที่กรมสรรพากรตรวจสอบได้สิ้นสุดลง กล่าวคือ ในปีต่อๆ มา หากยังอยู่ในกำหนดอายุความ เจ้าหน้าที่ยังสามารถตรวจสอบกรณีอื่นๆ ได้ ซึ่งในการตรวจสอบนั้นก็ตรวจสอบเรื่องการกำหนดราคาโอนไปพร้อมๆ กับเรื่องอื่นๆ ด้วย

ทีมตรวจสอบการกำหนดราคาโอนจะตรวจสอบในทางเอกสารโดยดูจากประวัติข้อมูลของผู้เสียภาษีและจะเลือกรายที่จะตรวจสอบ ซึ่งมักจะมีลักษณะดังต่อไปนี้

- ขาดทุนติดต่อกันมากกว่า 2 ปี
- มีผลกำไรน้อยกว่าคู่แข่ง
- ผลกำไรแกว่งตัวอย่างมาก
- มีการจ่ายค่าสิทธิหรือค่าธรรมเนียมบริหารจัดการในจำนวนสูง
- ไม่ได้จ่ายภาษีเป็นระยะเวลาานาน
- มีผลกำไรลดน้อยลงหลังจากหมดช่วงที่ได้รับผลประโยชน์ทางภาษี
- มีกำไรในธุรกิจที่ได้รับการยกเว้นภาษี แต่มีขาดทุนหรือกำไรที่น้อยกว่าในธุรกิจที่ไม่ได้รับยกเว้นภาษี
- ผ่านการปรับโครงสร้างธุรกิจ

โดยข้อพิจารณาข้างต้นเป็นเพียงตัวอย่างเท่านั้น การตรวจสอบของทีมกำหนดราคาโอนมักจะกินเวลา 2 ปี แต่บางครั้งก็อาจขยายออกไปเป็น 5 ปี

### 3.1.3 บทลงโทษกรณีการกำหนดราคาโอน

ปัจจุบันยังไม่มีมาตรการโทษเฉพาะสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอน ทั้งกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน และกรณีชำระภาษีเงินได้ขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน จึงต้องพิจารณาตามบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าปรับ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้โดยทั่วไป

## 3.2 มาตรการลงโทษทางภาษี

### 3.2.1 แนวคิดและพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางแพ่ง

มาตรการลงโทษทางแพ่งที่นำมาใช้ในกฎหมายภาษีคือ เบี้ยปรับและเงินเพิ่มโดยแนวคิดของเบี้ยปรับ คือ เบี้ยปรับเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งกรณีผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่เสียภาษีไม่ถูกต้องตามประมวลรัษฎากร หรือละเลยไม่ดำเนินการตามหลักเกณฑ์ที่เป็นเครื่องมือในการควบคุมการเสียภาษีซึ่งส่วนใหญ่กฎหมายจะกำหนดให้รับผิดชอบเป็นจำนวนหนึ่งเท่าหรือสองเท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย อย่างไรก็ตามเบี้ยปรับนั้นอาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี<sup>141</sup>

เบี้ยปรับนั้นเกิดขึ้นเพราะไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีใช้เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระภาษี เช่น ไม่จดทะเบียนการค้า ไม่ยื่นรายการ แสดงรายการในแบบที่ยื่นไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ จึงกล่าวได้ว่า เบี้ยปรับ หมายถึง เงินที่เพิ่มขึ้นเนื่องจากการไม่ปฏิบัติตามหรือปฏิบัติไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากร เช่น ไม่ได้เสียภาษีไว้เลย หรือเสียไว้แต่ไม่ครบถ้วนถูกต้อง เบี้ยปรับคิดจากส่วนของภาษีที่คิดไว้ขาด โดยปกติจะคิดไว้ 1 หรือ 2 เท่าแล้วแต่ความรุนแรงของการกระทำความผิด ถ้าจ่ายเงินภาษีที่ไม่ถูกต้องหากมีผลกระทบรุนแรงก็ต้องเสียเบี้ยปรับ 2 เท่า ของเงินภาษีที่จะต้องเสียตามปกติ หากเป็นความผิดที่ไม่รุนแรงหรือเกิดจากความผิดพลาดโดยไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีก็เสียเบี้ยปรับเพียง 1 เท่าของเงินภาษีที่ต้องเสีย ดังนั้น เบี้ยปรับที่ผู้เสียภาษีจะต้องจ่ายเพิ่มขึ้นนี้ มีวัตถุประสงค์เป็นการลงโทษเพื่อป้องปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายและเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ<sup>142</sup> ในการที่รัฐต้องใช้งบประมาณและเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบผู้เสียภาษีรายที่กระทำความผิด ทำให้ขาดโอกาสที่จะตรวจสอบผู้เสียภาษีรายอื่นอีก<sup>143</sup>

ส่วนเงินเพิ่มเป็นมาตรการทางแพ่งสำหรับผู้มีเงินได้หรือผู้ประกอบการที่ไม่ชำระภาษีหรือนำส่งภาษีให้ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามประมวลรัษฎากร ปัจจุบัน มีบทบัญญัติของกฎหมายเป็นแนวทางว่า “เงินเพิ่ม” นั้น ได้แก่ เงินที่ผู้เสียภาษีต้องเสียเพิ่มขึ้นอีกนอกจากภาษีเพราะเหตุที่ไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา และต้องเสียเป็นอัตราร้อยละต่อเดือน หรือเศษของเดือนของ

<sup>141</sup> กัมปนาท บุณรอด, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สรรพากรสาร 58 (มีนาคม 2554): 28-58.

<sup>142</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>143</sup> เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 62.

ภาษีที่ต้องเสีย หรือกล่าวอีกนัยหนึ่งว่า ผู้ใดไม่ชำระภาษีภายในกำหนดเวลา ผู้นั้นต้องเสียดอกเบี้ยในอัตราร้อยละต่อเดือน เพราะเสียภาษีช้ากว่าคนอื่น<sup>144</sup>

ในการเสียเงินเพิ่ม มีหลักการว่า ผู้ใดไม่เสียภาษี ไม่ชำระภาษี หรือนำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย ไม่ว่าจะกรณีใด เช่น ยื่นรายการเสียภาษีหรือเสียภาษีเพิ่มเติมเอง นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่ายเอง หรือเจ้าพนักงานทำการประเมินหรือสั่ง หรือคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์มีคำวินิจฉัยชี้ขาดให้เสียภาษี หรือศาลมีคำพิพากษาถึงที่สุดให้เสียภาษี ผู้นั้นต้องเสียเงินเพิ่ม<sup>145</sup>

เงินเพิ่มจึงเปรียบเสมือนดอกเบี้ยจากการชำระภาษีอากรเกินกำหนดเวลาซึ่งถูกนำมาใช้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรชำระหรือนำส่งภาษีอากรไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐ เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระหนี้ หรือตกเป็นฝ่ายผิดนัดตามนิติกรรมสัญญา หรือมูลละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ อย่างไรก็ตาม การที่ประมวลรัษฎากรกำหนดเงินเพิ่มไว้เป็นการตายตัวทำให้เห็นลักษณะของดอกเบี้ยไม่ชัดเจน โดยเงินเพิ่มจะคิดร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของภาษีที่ขาดโดยไม่รวมเบี้ยปรับแต่มีให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องชำระ<sup>146</sup>

ในด้านพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางแพ่ง ก่อนปี พ.ศ. 2525 ไม่มีคำว่า “เบี้ยปรับ” ปรากฏในประมวลรัษฎากรแต่ประการใด มีแต่เพียงคำว่า “เงิน” หรือ “เงินเพิ่ม” ซึ่งใช้ครอบคลุมทั้งความหมายของเงินเพิ่มและเบี้ยปรับที่ได้แยกออกจากกันชัดเจนแล้วในปัจจุบัน คือ เบี้ยปรับเป็นมาตรการเชิงลงโทษเพื่อป้องปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายและเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ ส่วนเงินเพิ่มมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยเพื่อชดเชยกับการที่รัฐไม่ได้รับชำระภาษีภายในกำหนดเวลา<sup>147</sup>

แต่เดิมพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481 ได้กำหนดโทษทางแพ่งในกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีแต่เจ้าหน้าที่พบว่าชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้อง ให้ผู้เสียภาษีต้องชำระเงินอีกร้อยละ 20 ของเงินภาษีอากรที่เพิ่มขึ้น ทั้งนี้ ด้วบทตามมาตรา

<sup>144</sup> กัมปนาท บุญรอด, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สรรพากรศาสตร์ 58 (มีนาคม 2554): 28-58.

<sup>145</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>146</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>147</sup> จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค. “มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2552), หน้า 69-79.

22 ของพระราชบัญญัติฉบับนี้ใช้คำว่า “เงิน” เพียงอย่างเดียว แต่จะเห็นได้ว่าเงินดังกล่าวมีลักษณะเป็นการลงโทษในเชิงเบี้ยปรับนั่นเอง ซึ่งต่อมาในปี พ.ศ. 2525 มาตรา 10 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ได้แก้ไขคำว่า “เงิน” ตามมาตรา 22 เป็นคำว่า “เบี้ยปรับ” และได้เพิ่มโทษเบี้ยปรับดังกล่าวจากร้อยละ 20 เป็น 1 เท่า เหตุผลของการแก้ไขมาตรา 22 ตามพระราชบัญญัติฉบับดังกล่าว ปรากฏในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติว่า การแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรในครั้งนี้มีขึ้นเพื่อความเป็นธรรม ความชัดเจน ความรัดกุม และความเหมาะสมแก่สถานการณ์ และเพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ได้ผลดียิ่งขึ้น จากเหตุผลในการแก้กฎหมายดังกล่าวสามารถอนุมานได้ว่า ประเทศไทยได้มีการนำหลักลักษณะของโทษที่ตีมาเป็นหลักในการพิจารณากำหนดมาตรการลงโทษทางแพ่ง อันได้แก่ หลักความเป็นธรรม (จากวัตถุประสงค์เพื่อความเป็นธรรม) หลักความมีประสิทธิภาพ (จากวัตถุประสงค์เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ได้ผลดียิ่งขึ้น) หลักความเข้าใจได้ง่าย (จากวัตถุประสงค์ในการแก้ไขกฎหมายเพื่อความชัดเจน) และหลักบริหารจัดการได้ (จากวัตถุประสงค์ในการแก้ไขกฎหมายเพื่อความชัดเจน ความรัดกุม)

ส่วนโทษทางแพ่งในกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีนั้น มาตรา 26 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481 กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีอากร และมีบทแก้ไขมาตราดังกล่าวในปี พ.ศ. 2525 โดยให้ใช้คำว่า “เบี้ยปรับ” แทนคำว่า “เงินเพิ่ม” โดยมาตรา 11 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ซึ่งการแก้ไขในครั้งนี้เป็นไปเพื่อแสดงให้เห็นว่ากฎหมายต้องการที่จะแยกความแตกต่างของเบี้ยปรับและเงินเพิ่มออกจากกัน โดยเบี้ยปรับนั้นมีลักษณะเป็นการลงโทษเพื่อป้องปรามผู้กระทำความผิดกฎหมายและเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ ส่วนเงินเพิ่มมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยของการไม่นำส่งภาษีให้รัฐตามกำหนดเวลาเพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐ

นอกจากภาษีเงินได้แล้ว ในอดีตคำว่า “เงินเพิ่ม” ยังมีความหมายในเชิงลงโทษอันเป็นลักษณะของเบี้ยปรับในส่วนของภาษีการค้าด้วย โดยแนวคิดเงินเพิ่มในเชิงเบี้ยปรับของกรณีภาษีการค้านี้ กำหนดไว้ในประมวลรัษฎากรเมื่อเดือนมีนาคม พ.ศ. 2496 เป็นครั้งแรก เมื่อมีการริเริ่มเก็บภาษีการค้าจากผู้ขายทุกทอดหรือผู้ให้บริการ ซึ่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 10) พ.ศ. 2496 ได้บัญญัติเกี่ยวกับเงินเพิ่มภาษีการค้าไว้ดังนี้

- มาตรา 82 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ใดประกอบหรือดำเนินการค้าโดยยังมีได้ยื่นคำขอจดทะเบียนการค้า ต้องเสียเงินเพิ่มอีก 2 เท่าของเงินภาษีการค้าที่ต้องเสีย

- มาตรา 88 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่ถูกเพิกถอนทะเบียนการค้าแล้ว แต่ยังคงประกอบหรือดำเนินการค้าต่อไป ให้ถือเสมือนว่าผู้นั้นได้เริ่มประกอบการค้าใหม่

นับแต่วันได้รับทราบคำสั่งถอน ถ้ามีภาษีการค้าต้องเสียในระหว่างระยะเวลานับตั้งแต่วันได้รับทราบคำสั่งถอนจนถึงวันที่ได้รับใบทะเบียนการค้าใหม่ ให้ผู้ประกอบการค้าเสียเงินเพิ่มอีก 2 เท่าของภาษีการค้านั้น หรือเป็นเงินอีก 200 บาท แล้วแต่อย่างใดจะมากกว่า

ต่อมาพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 30) พ.ศ. 2534 ได้ยกเลิกภาษีการค้าและนำภาษีมูลค่าเพิ่มและภาษีธุรกิจมาใช้แทน ซึ่งได้มีการบัญญัติเบี้ยปรับไว้ดังที่ปรากฏในประมวลรัษฎากรฉบับปัจจุบัน แทนเงินเพิ่มของภาษีการค้าที่เข้ามาแต่เดิมด้วย

โทษเงินเพิ่มในลักษณะของเบี้ยปรับนั้นยังปรากฏอยู่ในส่วนของอากรแสตมป์ด้วย ตามมาตรา 113 และมาตรา 114 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งตั้งแต่ปี พ.ศ. 2481 จนถึงปัจจุบันก็ยังไม่ได้มีการแก้ไขถ้อยคำจากคำว่า “เงินเพิ่ม” เป็นคำว่า “เบี้ยปรับ” แต่อย่างใด นอกจากนี้ เงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรก็มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับเช่นกัน ซึ่งได้มีการเพิ่มมาตรา 67 ตรี ไว้ในประมวลรัษฎากรในปี พ.ศ. 2524 โดยมาตรา 5 แห่งพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2524 และจนถึงปัจจุบันก็ยังมีได้มีการปรับปรุงแก้ไขถ้อยคำจากเงินเพิ่มให้ เป็นคำว่าเบี้ยปรับให้ถูกต้องแต่อย่างใด โดยมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดเงินเพิ่มร้อยละ 20 จากการที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ซึ่งมีหน้าที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลจากฐานกำไรสุทธิ ไม่ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษี หรือยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีครบ ระยะเวลาบัญชี โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของภาษีที่ต้องชำระหรือภาษีที่ชำระขาด

กรณีเงินเพิ่มที่มีลักษณะเป็นดอกเบี้ยตามประมวลรัษฎากรกำหนดว่า ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เสียหรือนำส่งภาษีอากรภายในกำหนดระยะเวลา ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 แห่งเงินภาษีอากรที่ต้องเสีย นั้น ทั้งนี้ ตามมาตรา 27 แห่งพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรพุทธศักราช 2481 ซึ่งต่อมามาตรา 12 แห่งพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 25) พ.ศ. 2525 ได้แก้ไขมาตรา 27 ให้เหมือนกับที่เป็นอยู่ในปัจจุบัน คือ แก้ไขอัตราเงินเพิ่มจากเดิมร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 1.5 ต่อเดือน และร้อยละ 0.75 ต่อเดือน สำหรับกรณีที่มีการขยายระยะเวลา

มีข้อสังเกตว่าตามประมวลรัษฎากรตั้งแต่เริ่มแรกมาจนถึงปัจจุบัน ทั้งเบี้ยปรับและเงินเพิ่มถือเป็นเงินภาษีด้วย เช่น ตามมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติให้เบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 และเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ถือเป็นเงินภาษี ทั้งนี้ก็เพื่อให้เจ้าพนักงานจะสามารถเร่งรัดภาษีอากรค้างได้ด้วยตนเองโดยไม่ต้องอาศัยอำนาจศาลก่อน



### 3.2.2 แนวคิดและพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางอาญา

สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกา ได้กำหนดแนวคิดการร่างบทมาตรการลงโทษทางอาญาไว้ว่า มาตรการลงโทษทางอาญาจะนำมาใช้เฉพาะเมื่อมีการกระทำที่เป็นผลร้ายต่อบุคคลอื่นหรือสังคมเท่านั้น มาตรการบังคับทางอาญาจึงเป็นมาตรการที่จะนำมาใช้เมื่อจำเป็นจริงๆ และไม่มีมาตรการอื่นทดแทนได้เท่านั้น โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดหรือฝ่าฝืนกฎหมาย<sup>148</sup> ซึ่งในการพิจารณาว่า ควรมีการนำมาตรการลงโทษอาญามาปรับใช้กับกฎหมายภาษีหรือไม่ ปราบกฎแนวคิดที่สนับสนุนและแนวคิดที่คัดค้านการนำมาตรการลงโทษอาญา ดังนี้

แนวคิดที่สนับสนุนให้มีการลงโทษทางอาญา มีความเห็นว่าการเรียกเก็บภาษีย้อนหลังจากผู้กระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ก็เพียงได้เงินภาษีคืนและเบี้ยปรับเงินเพิ่ม การที่จะลงโทษผู้กระทำความผิดให้ได้ผลจำเป็นต้องดำเนินการในทางอาญา เพื่อให้มีความเกรงกลัวว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรจะได้ผลไม่คุ้มค่า คือ เป็นการกระทำที่เสี่ยงต่อความผิดมากเกินกว่าประโยชน์ที่พึงจะได้รับ อันจะมีผลในการปราบปรามการกระทำความผิดเกี่ยวกับภาษีอากร ซึ่งถือว่าเป็นอาชญากรรมทางเศรษฐกิจอย่างหนึ่งที่มีผลกระทบต่อสังคมอย่างมาก กล่าวคือ ก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในระหว่างผู้เสียภาษีอากรด้วยกันเพราะในขณะที่ผู้เสียภาษีรายอื่นเสียสละค่าใช้จ่ายในการทำนุบำรุงประเทศชาติ ผู้เสียภาษีรายที่หลีกเลี่ยงภาษีกลับค้ำประกันประโยชน์ส่วนตัวเป็นที่ตั้งเป็นการเอาเปรียบผู้เสียภาษีรายอื่นๆ อีกทั้งในด้านประเทศชาติอันเป็นส่วนรวม เมื่อการจัดเก็บภาษีอากรไม่เป็นไปโดยมีประสิทธิภาพ สาเหตุจากหากมีการหลีกเลี่ยงภาษีอากรอย่างแพร่หลายทำให้รายได้ของประเทศไม่พอต่อรายจ่าย<sup>149</sup>

แนวคิดที่คัดค้านการลงโทษทางอาญา มีความเห็นว่าการหลีกเลี่ยงภาษีอากรไม่เป็นผลกระทบกระเทือนต่อความสงบเรียบร้อยของสังคม เพราะไม่มีบุคคลใดที่จะได้รับความเสียหายเดือดร้อนโดยตรงเฉพาะตัว และแม้ว่ารัฐจะต้องเสียหายในระยะหนึ่ง แต่รัฐก็จะได้รับเงินภาษีและค่าปรับคืนในภายหลัง สังคมส่วนรวมจึงไม่เสียหาย นอกจากนี้ การลงโทษทางอาญาส่งผลให้บุคคล

<sup>148</sup> อารังลักษณ์ ลาพินี, “การฝึกปฏิบัติยกร่างกฎหมาย (1) (2) (3),” เอกสารประกอบการบรรยายการฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับปฏิบัติการ รุ่นที่ 12 23 เมษายน 2558, หน้า 30. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

<sup>149</sup> บรรหาร บัณฑุกุล, “การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร,” สรรพากรศาสตร์ 30, 5 (กันยายน-ตุลาคม 2526): 48-50.

เสื่อมเสียชื่อเสียงและไม่อาจจะเข้าสังคมได้อีก ซึ่งน่าจะไม่ใช่เป็นการสมควรเพราะสังคมอาจมีความต้องการที่จะใช้บริการจากบุคคลนั้นเพราะความสามารถประการใดประการหนึ่ง<sup>150</sup>

ท้ายที่สุดแล้ว ก็มีการนำโทษอาญามาบรรจุไว้ในประมวลรัษฎากร สำหรับมาตรการลงโทษทางอาญาที่นำมาปรับใช้กับกฎหมายภาษีตามประมวลรัษฎากร ได้แก่ โทษจำคุกและโทษปรับ ทั้งนี้มีวัตถุประสงค์เพื่อลงโทษผู้กระทำความผิดหรือฝ่าฝืนกฎหมายภาษี นอกจากนี้ ยังมีวัตถุประสงค์เพื่อชดเชยความเสียหายที่ผู้กระทำได้ก่อขึ้น และเพื่อป้องปรามผู้กระทำความผิดและผู้อื่นให้เกรงกลัวไม่กล้ากระทำความผิด ซึ่งโทษจำคุก เป็นมาตรการลงโทษทางอาญาที่ร้ายแรงที่สุดตามกฎหมายภาษี และเป็นวิธีการลงโทษสำหรับใช้กำจัดผู้กระทำความผิดออกจากสังคมเป็นการชั่วคราว ส่วนโทษปรับเป็นโทษที่บังคับเอาจากทรัพย์สินที่ศาลกำหนดโดยคำพิพากษา ภายในขอบเขตจำนวนเงินที่กฎหมายบัญญัติไว้สำหรับความผิดนั้น<sup>151</sup>

โทษปรับมีข้อดีมากกว่าโทษจำคุกเพราะรัฐไม่ต้องเสียงบประมาณการดูแลผู้กระทำความผิดดังเช่นโทษจำคุก นอกจากนี้ ผู้กระทำความผิดก็ไม่ต้องอยู่ปะปนกับผู้กระทำความผิดอื่น จึงไม่ก่อให้เกิดการถ่ายทอดนิสัยหรือวิธีการก่ออาชญากรรมระหว่างผู้กระทำความผิด<sup>152</sup> อย่างไรก็ตาม โทษปรับมีข้อเสียมากกว่าโทษจำคุกในกรณีที่โทษปรับมีอัตราโทษต่ำส่งผลให้ไม่ก่อให้เกิดความเข็ดหลาบหวาดกลัว หรือแม้แต่โทษปรับที่รุนแรงแต่ผู้กระทำความผิดมีฐานะเศรษฐกิจดีก็ไม่อาจจะก่อให้เกิดผลในการป้องปรามผู้กระทำความผิด<sup>153</sup>

ในด้านพัฒนาการของมาตรการลงโทษทางอาญากรณีทั่วไปตามประมวลรัษฎากรนั้น แต่เดิมพระราชบัญญัติให้ใช้บทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร พุทธศักราช 2481 ได้กำหนดโทษทางอาญาไว้ทั้งหมด 3 ฐานความผิด คือ ความผิดเกี่ยวกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด หรือการไม่จัดทำเอกสารใดๆ ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ที่บัญญัติไว้ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งระวางโทษปรับไม่เกิน 1,000 บาท ความผิดเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ระวางโทษปรับไม่เกิน 500 บาท และความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีโดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จตาม

<sup>150</sup> เรื่องเดียวกัน

<sup>151</sup> เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 143.

<sup>152</sup> เรื่องเดียวกัน, หน้า 144.

<sup>153</sup> ณรงค์ ใจหาญ, คำอธิบายกฎหมายภาคหนึ่งว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย, (กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มิตรนราการพิมพ์, 2534), น. 47.

มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ระวังโทษปรับไม่เกิน 1,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือ ทั้งจำทั้งปรับ

ต่อมาในปี พ.ศ. 2494 มีการเพิ่มอัตราโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรเป็น ระวังโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท และเพิ่มฐานความผิดในการฝ่าฝืนบทบัญญัติตามมาตรา 51 แห่งประมวลรัษฎากรเข้าไว้ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย นอกจากนี้ยังมีการเพิ่มอัตราโทษ ค่าปรับตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรเป็น 5,000 บาท อีกด้วย ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494

พัฒนาการครั้งสำคัญเกิดขึ้นอีกครั้ง ในปี พ.ศ. 2502 โดยมีการเพิ่มอัตราโทษตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากรเป็นระวังโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาท ถึง 200,000 บาท นอกจากนี้ มีการเพิ่มมาตรา 37 ทวิ เข้ามาในประมวลรัษฎากร อันเป็นความผิด เกี่ยวกับการไม่ยื่นรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี โดยมีระวางโทษปรับไม่เกิน 5,000 บาท หรือ จำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 16) พ.ศ. 2502 ซึ่งเหตุผลในการเพิ่มอัตราโทษในครั้งนี้ ปรากฏตามหมายเหตุท้าย พระราชบัญญัติว่า อัตราโทษเดิมต่ำเกินไป ไม่ได้ผลในทางระงับปราบปราม ส่วนเหตุผลในการเพิ่ม บทบัญญัติมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ก็เนื่องด้วยบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากรเกี่ยวกับ วิธีการจัดเก็บภาษีอากรยังไม่รัดกุม เป็นโอกาสให้ผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรหลีกเลี่ยงได้ง่าย จึงสมควรมี การแก้ไขปรับปรุงให้รัดกุมยิ่งขึ้น

เมื่อปี พ.ศ. 2521 มีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรให้ครอบคลุม ถึงฐานความผิดการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 50 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ทั้งนี้ ตามพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 5) พ.ศ. 2521

ในปี พ.ศ. 2525 มีการแก้ไขโทษค่าปรับสำหรับมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร เพิ่มเป็น 2,000 บาท ตามพระราชกำหนด แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525

การปรับปรุงโทษอาญาตามประมวลรัษฎากรเกิดขึ้นครั้งล่าสุดเมื่อปี พ.ศ. 2559 ซึ่ง ได้มีการตราพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 ขึ้น โดยมีการ แก้ไขบทบัญญัติความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรให้รวมไปถึงการไม่ปฏิบัติตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ซึ่งการแก้ไขโดยเพิ่มการดังกล่าวมีสาเหตุเนื่องมาจากปัญหาว่า หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยมิได้แนบบการเงินตามหน้าที่ในมาตรา 69 แห่งประมวล รัษฎากร ไม่ถือว่าผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรและมีความผิดตาม มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด ทั้งนี้ จากแนวการตีความของกรมสรรพากรตามบันทึกที่

กค 0702 (กม. 09)/1348 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2551 และบันทึกที่ กค 0811/04960 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2542 ส่งผลให้มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรขาดสภาพบังคับ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจึงขาดเอกสารสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบภาษีคือ งบการเงินของผู้เสียภาษี ดังนั้น จึงมีการแก้ไขกฎหมายเพื่อให้มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร มีสภาพบังคับ โดยการแก้ไขกฎหมายดังกล่าวสอดคล้องกับหลักของกฎหมายอาญาที่สำคัญอย่างหนึ่งก็คือ หลักไม่มีความผิด ไม่มีโทษ (nullum crimen nulla poena sine lege) เพราะหากไม่มีบทบัญญัติที่กำหนดความผิดไว้อย่างชัดเจนก็ไม่อาจลงโทษการกระทำความผิดดังกล่าวได้

นอกจากนี้ พระราชบัญญัติฯ (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559 ได้แก้ไขเพิ่มเติมฐานความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ให้ครอบคลุมไปถึงกรณีการแจ้งข้อความเท็จเพื่อขอคืนภาษีอีกด้วยและมีการเพิ่มอัตราโทษ ตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร เป็นระวางโทษจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ โดยเหตุในการเพิ่มอัตราโทษ คือ ความผิดตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเกิดจากการที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการรัฐจึงไม่ได้ภาษีเลย มีความร้ายแรงกว่าความผิดตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเกิดจากการที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการแต่แจ้งเท็จ กรณีจึงอาจมีการเสียภาษีไว้บางส่วน แต่เมื่อเปรียบเทียบกับอัตราโทษของทั้งสองมาตราแล้ว พบว่าอัตราโทษตามมาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร สูงกว่าอัตราโทษตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จึงเกิดความไม่เป็นธรรม ไม่เหมาะสม จึงสมควรมีการแก้ไขโดยเพิ่มอัตราโทษตามมาตรา 37 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

อนึ่ง ในการกำหนดอัตราค่าปรับในปัจจุบัน สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วางหลักในการเขียนบทกำหนดโทษอาญาไว้ว่า อัตราส่วนระหว่างโทษจำคุกกับโทษปรับในกฎหมายที่มีบทบัญญัติเกี่ยวกับทางอาญา จะขึ้นอยู่กับปัจจัยต่างๆ เช่น ลักษณะของความผิด ช่วงเวลาในการบัญญัติกฎหมาย รวมถึงเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้นด้วย แต่อย่างไรก็ดี แบบทั่วไปในการกำหนดอัตราส่วนระหว่างโทษจำคุกกับโทษปรับมักจะกำหนดโทษจำคุกหนึ่งปี กำหนดโทษปรับไม่เกิน 20,000 บาท โดยอัตราส่วนระหว่างโทษจำคุกและโทษปรับที่ใช้ในปัจจุบันสามารถแบ่งออกได้เป็น 3 รูปแบบ คือ<sup>154</sup>

(1) การกำหนดอัตราโทษในกรณีปกติ

ระวางโทษจำคุก 1 ปี: ระวางโทษปรับ 20,000 บาท

<sup>154</sup> อารังลักษณ์ ลาพินี, “การฝึกปฏิบัติยกร่างกฎหมาย (1) (2) (3),” เอกสารประกอบการบรรยายการฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับปฏิบัติการ รุ่นที่ 12 23 เมษายน 2558, หน้า 35. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

(2) การกำหนดอัตราโทษในกรณีผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจ

ระวางโทษจำคุก 1 ปี: ระวางโทษปรับ 100,000 บาท

(3) การกำหนดอัตราโทษในกรณีเป็นความผิดลหุโทษ

ระวางโทษจำคุก 1 ปี: ระวางโทษปรับ 1,000 บาท

อย่างไรก็ดีแนวทางในการกำหนดอัตราส่วนระหว่างโทษจำคุกและโทษปรับดังกล่าว มิได้กำหนดว่าจะต้องเป็นไปตามอัตราข้างต้นโดยเคร่งครัด แต่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาจะ คำนึงถึงพฤติการณ์และเหตุผลอื่นๆ ประกอบการพิจารณาอัตราโทษอาญาในร่างกฎหมายด้วย โดยเฉพาะกรณีความผิดที่เกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจ จะได้รับการกำหนดอัตราโทษไว้สูง เนื่องจากส่งผลกระทบต่อสังคมอย่างมาก และทำให้เศรษฐกิจของประเทศเสียหายคิดคำนวณเป็น มูลค่าสูง เช่น อัตราโทษกรณีค้ำน้ำมันเถื่อน ตามมาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติการค้ำน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2543 แม้ว่าจะกำหนดอัตราโทษจำคุกไว้ไม่เกิน 1 ปี แต่กำหนดค่าปรับไว้สูงกว่าสัดส่วนระวาง โทษปรับที่สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาวางหลักไว้อย่างมาก กล่าวคือ โทษปรับตามมาตรา ดังกล่าวมีจำนวนตั้งแต่ 300,000 ถึง 3,000,000 บาท หรือกรณีอัตราโทษตามมาตรา 51 แห่ง พระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2542 ก็กำหนดโทษปรับไว้สูงสุดถึง 6,000,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 3 ปีหรือทั้งจำทั้งปรับ และในกรณีที่กระทำความผิดซ้ำจะต้องโทษเป็นทวีคูณ<sup>155</sup>

นอกจากนี้ การกำหนดค่าปรับทางอาญาในกฎหมายที่ออกใหม่จะสูงกว่าค่าปรับในอดีตเนื่องจากการกำหนดค่าปรับในปัจจุบันมีการคำนึงถึงอัตราเงินเฟ้ออีกด้วย ซึ่งผลของเงินเฟ้อทำให้ ค่าปรับที่แท้จริงต่ำลงทุกๆ ปี ผลในการป้องปรามการกระทำความผิด (Deterrence) จึงลดลงจาก ช่วงเวลาที่ออกกฎหมาย และมักนำไปสู่การลงโทษด้วยการจำคุกแทนค่าปรับ ส่งผลให้ประเทศไทย เกิดภาวะนักโทษล้นคุกในปัจจุบัน และจำเป็นต้องมีการเพิ่มงบประมาณของประเทศเพื่อเพิ่มขีด ความสามารถของเรือนจำในการรองรับนักโทษ<sup>156</sup> ตัวอย่างของค่าปรับอาญาในกฎหมายภาษีที่ออก ใหม่ที่สูงกว่าค่าปรับอาญาในอดีต ได้แก่ การกำหนดระวางโทษค่าปรับตามมาตรา 33 แห่ง พระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งระวางโทษค่าปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดง รายการโดยไม่มีเหตุอันสมควรมีจำนวนสูงสุดถึง 500,000 บาท เมื่อนำมาเปรียบเทียบกับระวางโทษ ค่าปรับในกรณีฐานความผิดเดียวกันตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ไม่เกิน 2,000 บาท จะ สามารถอนุมานได้ว่าโทษตามพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดกมีการปรับโทษค่าปรับให้สะท้อน อัตราเงินเฟ้อด้วยเพื่อประสิทธิภาพของกฎหมายในการป้องปรามผู้เสียภาษี

<sup>155</sup> อิศร์กุล อุณหเกตุ, ระบบค่าปรับทางอาญา (กรุงเทพมหานคร: เพนไท, 2556), หน้า 16.

<sup>156</sup> เรื่องเดียวกัน หน้า 6-7

การวัดอัตราเงินเพื่อสามารถวัดได้ด้วยดัชนีราคาผู้บริโภค (consumer index price: CPI)<sup>157</sup> โดยการหามูลค่าในปัจจุบันของเงินค่าปรับจำนวน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ที่มีการบัญญัติไว้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2494 สามารถคำนวณได้ด้วยสมการดังต่อไปนี้<sup>158</sup>

$$\text{มูลค่าค่าปรับปี พ.ศ. 2559} = \text{มูลค่าค่าปรับปี พ.ศ. 2494} \times (\text{CPI ปี พ.ศ. 2559} \div \text{CPI ปี พ.ศ. 2494})$$

จากข้อมูลสถิติของ IMF พบว่า ไม่ปรากฏข้อมูลของปี พ.ศ. 2494 แต่ปรากฏข้อมูลย้อนหลังไปถึงแค่เพียงปี พ.ศ. 2496 โดย CPI ปี พ.ศ. 2496 ของประเทศไทย คือ 8.67 และ CPI ปี พ.ศ. 2559 ของประเทศไทย คือ 111.10<sup>159</sup> เมื่อแทนค่าลงในสมการแล้วได้ผลลัพธ์ดังนี้

$$\text{มูลค่าค่าปรับปี พ.ศ. 2559} = 2,000 \times (111.10 \div 8.67) = 25,628$$

ดังนั้น มูลค่าในปัจจุบันของเงินค่าปรับจำนวน 2,000 บาท จากเมื่อ 60 กว่าปีที่แล้ว คือ 25,628 บาท ซึ่งปัจจุบันยังไม่มี การแก้ไขปรับปรุงค่าปรับดังกล่าว ให้สะท้อนอัตราเงินเฟ้อแต่อย่างใด

### 3.2.3 หลักเกณฑ์ของมาตรการลงโทษ

#### 1) มาตรการลงโทษทางแพ่ง<sup>160</sup>

##### ก) เบี้ยปรับ

1. เบี้ยปรับกรณียื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วน บัญญัติไว้ตาม มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรว่า *ในการประเมินตามมาตรา 20 หรือมาตรา 21 ผู้เสียภาษีต้องรับผิดชอบเสียเบี้ยปรับอีกหนึ่งเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระอีก*

เบี้ยปรับที่เกิดขึ้นอันเนื่องมาจากผู้เสียภาษีได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้ไม่ถูกต้องหรือไม่ครบถ้วนตามมาตรา 22 นี้ เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีได้

<sup>157</sup> กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. อัตราเงินเฟ้อ (Inflation Rate) [ออนไลน์]. 2558. เข้าถึงได้จาก:

<http://strategy.dip.go.th/tabid/82/Default.aspx> [1 เมษายน 2559]

<sup>158</sup> Ray Bromley. Real and Nominal Values and the Price Index [Online]. 2006.

Available from: <http://www.raybromley.com/notes/realnominal.html> [2016, April 1]

<sup>159</sup> International Monetary Fund. International Financial Statistics (IFS) [Online]. 2016.

Available from: [http://data.imf.org/?sk=bc9e5707-546a-443c-88fe-3749ae52b54b&dslid=DS\\_1438873160033](http://data.imf.org/?sk=bc9e5707-546a-443c-88fe-3749ae52b54b&dslid=DS_1438873160033) [2016, May 1]

<sup>160</sup> มงคล ขนาคณิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรสาส์น 54 (ตุลาคม 2550): 16-23.

ภายในกำหนด 2 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการหรือหากเป็นกรณีที่ปรากฏหลักฐานหรือมีเหตุอันควรสงสัยว่าผู้เสียภาษีมียุติเหตุหรือเลิกเสียภาษีอากร หรือเป็นกรณีที่มีความจำเป็นเพื่อประโยชน์ในการคืนภาษี อธิบดีอาจขยายกำหนดเวลาออกไปเป็นไม่เกิน 5 ปี นับแต่วันที่ได้ยื่นรายการและเมื่อเจ้าพนักงานทำการประเมินได้ทำการตรวจสอบภาษีแล้วพบว่าผู้เสียภาษีนั้น มิได้ยื่นเสียภาษีไว้ให้ถูกต้องครบถ้วนหรือยื่นแบบแสดงรายการไม่ถูกต้องตามความเป็นจริง หรือ ผู้ยื่นแบบแสดงรายการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม โดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 20 หรือ มาตรา 21 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งประเมินเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 อีกจำนวน 1 เท่าของเงินภาษีที่ชำระขาดไปด้วย

2. เบี้ยปรับกรณีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ บัญญัติไว้ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรว่า เว้นแต่จะบัญญัติไว้เป็นอย่างอื่นในลักษณะนี้ในการประเมิน ตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 ผู้ต้องเสียภาษีต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับอีกสองเท่าของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระ

เบี้ยปรับตามมาตรา 25 เป็นการปรับในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการไว้เลย ซึ่งเจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจออกหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีได้ภายในกำหนดอายุความ 10 ปี นับแต่วันพ้นกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการ ตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ซึ่งเมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ทำการตรวจสอบภาษีแล้วพบว่าผู้เสียภาษีนั้น มิได้เสียภาษีไว้ให้ถูกต้องครบถ้วนเนื่องจากไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ หรือ ผู้ไม่ยื่นแบบแสดงรายการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานประเมิน ตามมาตรา 23 แห่งประมวลรัษฎากร หรือ ไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถามโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร เจ้าพนักงานประเมินก็จะทำการประเมินเรียกเก็บภาษีตามมาตรา 24 หรือ มาตรา 25 แล้วแต่กรณี พร้อมทั้งเบี้ยปรับตามมาตรา 26 อีกจำนวน 2 เท่าของเงินภาษีที่ต้องชำระด้วย

3. เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นรายการและชำระภาษีครั้งปี หรือยื่นแต่ขาดไปเกินกว่าที่กฎหมายกำหนด บัญญัติไว้ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) โดยแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิ ซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือของกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาดแล้วแต่กรณี

ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้อง โดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีที่ต้องชำระขาดไป บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นต้องเสียเงินเพิ่มอัตร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ทวิ (2) หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี

เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้ถือเป็นค่าภาษีและอาจลดลงได้ตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุมัติรัฐมนตรี

ตามมาตราดังกล่าวสังเกตได้ว่า แม้ว่าตัวบทกฎหมายจะใช้คำว่า “เงินเพิ่ม” แต่แท้จริงแล้ว โทษตามมาตรานี้มีลักษณะเป็นเบี้ยปรับ หากใช้เงินเพิ่มไม่ เนื่องจากเมื่อพิจารณาจากนิยามแล้ว เงินเพิ่มดังกล่าวเกิดขึ้นเพราะการไม่ปฏิบัติตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งมีใช้เรื่องเกี่ยวกับระยะเวลาการชำระภาษี

มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรนี้ เป็นการกำหนดเบี้ยปรับกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ไม่ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) หรือมาตรา 67 ทวิ (2) ซึ่งทั้งสองอนุมาตราคือ การยื่นภาษีครั้งรอบระยะเวลาบัญชี ตามแบบ ภ.ง.ด. 51 ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แต่มาตรา 67 ทวิ (2) จะกำหนดประเภทของบริษัทและวิธีการคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนไว้โดยเฉพาะ อันได้แก่ บริษัทจดทะเบียน ธนาคารพาณิชย์ตามกฎหมายว่าด้วยการธนาคารพาณิชย์ หรือบริษัทเงินทุน บริษัทหลักทรัพย์ หรือบริษัทเครดิตฟองซิเอร์ ตามกฎหมายว่าด้วยการประกอบธุรกิจเงินทุนธุรกิจหลักทรัพย์และธุรกิจเครดิตฟองซิเอร์ หรือบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลตามหลักเกณฑ์ วิธีการและเงื่อนไขที่อธิบดีกำหนด ส่วนบริษัทและห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลอื่นๆ จะคำนวณกำไรสุทธิของรอบระยะเวลาหกเดือนตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้มาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ยังกำหนดเบี้ยปรับกรณีที่มีการยื่นรายการและชำระภาษีไว้แล้วตามมาตรา 67 ทวิ (1) แต่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิโดยไม่มีเหตุอันสมควร หรือ ยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (2) ไว้ไม่ถูกต้องโดยไม่มีเหตุอันสมควร ทำให้จำนวนภาษีชำระขาดไป

ผลของทั้งกรณีที่ไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 เลย หรือยื่นไว้แต่ชำระภาษีขาดไปก็คือ บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจะต้องเสียเบี้ยปรับอัตร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระหรือกึ่งหนึ่งของจำนวนเงินภาษีที่ต้องเสียในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น หรือของภาษีที่ชำระขาด แล้วแต่กรณี



อนึ่ง การที่ไม่ได้ยื่นแบบ ภ.ง.ด. 51 เลย หรือยื่นไว้แต่ชำระภาษีขาดไป นั้นจะต้องเกิดขึ้นโดยไม่มีเหตุอันสมควรด้วย ซึ่งกรมสรรพากรได้วางแนวทางการพิจารณาเหตุอันสมควรไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ป. 50/2537 เรื่อง แนวทางการพิจารณา "เหตุอันสมควร" กรณีแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไป ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 31 สิงหาคม พ.ศ. 2537 แก้ไขเพิ่มเติมโดยคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.152/2558 ลงวันที่ 10 กันยายน พ.ศ. 2558 ว่า กรณีดังต่อไปนี้ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

(1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่ได้กระทำหรือจะได้กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น ไม่น้อยกว่ากำไรสุทธิที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว แต่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว เนื่องจากได้รับยกเว้นหรือลดอัตราภาษี

นอกจากนี้ กรมสรรพากรยังได้วางแนวปฏิบัติไว้สำหรับเจ้าหน้าที่ คือ แนวทางปฏิบัติการกรมสรรพากร ที่ มก. 28/2555 เรื่อง การพิจารณาเหตุอันสมควรตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร โดยมีใจความว่า

1) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้จัดทำประมาณการกำไรสุทธิและยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีครั้งปีไว้ไม่น้อยกว่ากึ่งหนึ่งของภาษีเงินได้นิติบุคคลที่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลในรอบระยะเวลาบัญชีที่แล้ว ให้ถือว่าเป็นกรณีมีเหตุอันสมควร

2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินกว่าร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยเกิดจากสาเหตุดังต่อไปนี้ ถือว่ามีเหตุอันสมควร ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร

2.1) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการในช่วงระยะเวลา 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชีที่เริ่มมีรายได้จากการประกอบกิจการ ทั้งนี้ คำว่า รายได้จากการประกอบกิจการ ในที่นี้ ไม่รวมถึง เงินได้ประเภทดอกเบี้ย

2.2) บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภ.ง.ด. 50) ชำระภาษีอากรเพิ่มเติมตามคำแนะนำของเจ้าหน้าที่ ไม่ว่าจะเป็นการตรวจโดยวิธีใด ยกเว้น การตรวจสอบตามหมายเรียก

2.3) มีกำไรจากการขายทรัพย์สินที่ใช้ในการประกอบกิจการในช่วง 6 เดือนหลังของรอบระยะเวลาบัญชี

2.4) อัตราดอกเบี้ยเงินกู้ต่ำลง ทำให้ค่าใช้จ่ายดอกเบี้ยลดต่ำลงด้วย

2.5) การส่งออกสินค้ามีความไม่แน่นอน ทั้งปริมาณและราคาสินค้า หรือมีการยกเลิกการควบคุมราคาหรือปริมาณสินค้าส่งออก

2.6) อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศเปลี่ยนแปลงอย่างผิดปกติ

มีปัญหาว่า กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น มิได้ยื่นรายการและชำระภาษีเงินได้ครึ่งปี ตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าพนักงานประเมินจึงใช้อำนาจตามมาตรา 71 (1) แห่งประมวลรัษฎากร ประเมินภาษีเงินได้นิติบุคคลจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลในอัตราร้อยละ 5 ของยอดรายรับก่อนหักรายจ่ายใดๆ หรือยื่นรายการและชำระภาษีตามมาตรา 67 ทวิ (1) แห่งประมวลรัษฎากรแล้ว แต่แสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิซึ่งได้จากกิจการหรือเนื่องจากกิจการที่กระทำในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยไม่มีเหตุอันสมควร บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นจะต้องรับผิดชอบเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และเงินเพิ่มตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่ อย่างไร

กรณีดังกล่าวข้างต้น ได้มีแนวคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1809/2542 สรุปความว่า “ข้อความในมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ความหมายชัดเจนว่า บทมาตรานี้บัญญัติขึ้นเพื่อประโยชน์ในการจัดเก็บภาษีก่อนถึงกำหนดเวลา ยื่นรายการตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร จึงให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลจัดทำประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชี แล้วยื่นรายการเพื่อชำระภาษีจากจำนวนกึ่งหนึ่งของประมาณการกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้น และหากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลไม่ยื่นประมาณการ หรือแสดงประมาณการกำไรสุทธิขาดไปเกินร้อยละ 25 ของกำไรสุทธิในรอบระยะเวลาบัญชีนั้นโดยไม่มีเหตุอันสมควรก็จะต้องรับผิดชอบตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร... ดังนั้นจึงถือได้ว่าการฝ่าฝืนมาตรา 67 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ได้มีบทบัญญัติกำหนดความรับผิดไว้โดยเฉพาะแล้ว” กล่าวคือ กรณีดังกล่าวนี้ เจ้าพนักงานไม่ต้องเรียกเก็บเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร เรียกเก็บเพียงเงินเพิ่มตามความในมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร เท่านั้น

4. เบี้ยปรับกรณีมิได้ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงตามความจริงในบัญชี ปรากฏตามมาตรา 71 (2) แห่งประมวลรัษฎากร ว่า บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดมิได้ลงรายการหรือลงรายการไม่ครบถ้วน หรือไม่ตรงตามความจริงในบัญชีตามที่กำหนดไว้ใน มาตรา 17 หรือมาตรา 68 ทวิ เป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษี หรือเสียภาษีน้อยลง เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจ

ประเมินภาษีที่ขาดตามอัตราภาษีในมาตรา 67 และอาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มขึ้นอีกสองเท่าของจำนวนภาษีที่ขาดก็ได้

มาตราดังกล่าวเป็นบทลงโทษกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลมิได้ลงรายการ หรือลงรายการไม่ครบถ้วนหรือไม่ตรงตามความจริงในบัญชีที่ใช้ยื่นประกอบแบบแสดงรายการตามมาตรา 17 หรือบัญชีบุคคล บัญชีทำการและบัญชีกำไรขาดทุนในรอบระยะเวลาบัญชีตามมาตรา 68 ทวิ วรรค 1 หรือ บัญชีรายรับก่อนหักรายจ่ายเกี่ยวกับค่าโดยสาร ค่าระวาง ค่าธรรมเนียมและประโยชน์อื่นใด เฉพาะกิจการขนส่งระหว่างประเทศ ตามมาตรา 68 ทวิ วรรค 2 อันเป็นเหตุให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยลง ผลก็คือ เจ้าพนักงานประเมิน มีอำนาจประเมินภาษีที่ขาดได้และยังอาจสั่งให้ผู้ต้องเสียภาษีเสียเงินเพิ่มขึ้นอีก 2 เท่าของจำนวนเงินภาษีที่ขาดได้ อนึ่ง แม้กฎหมายจะใช้คำว่า เงินเพิ่ม แต่โดยลักษณะแล้วบทลงโทษตามมาตรานี้คือ เบี้ยปรับ

อำนาจการเรียกเก็บเงินเพิ่มตามมาตรานี้ กฎหมายใช้คำว่า “อาจ” จึงเท่ากับเป็นอำนาจที่เจ้าพนักงานประเมินต้องใช้ดุลยพินิจพิจารณาว่าจะเป็นการเหมาะสมหรือไม่อย่างไร ในการเรียกเก็บเงินเพิ่มอีก 2 เท่า<sup>161</sup>

5. เบี้ยปรับกรณีไม่แจ้งการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล ปรากฏตามมาตรา 72 วรรค 1 แห่งประมวลรัษฎากรว่า ในกรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลเลิกกัน ให้ผู้ชำระบัญชีและผู้จัดการมีหน้าที่ร่วมกันแจ้งให้เจ้าพนักงานประเมินทราบการเลิกของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ภายในสิบห้าวันนับแต่วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก ถ้าบุคคลดังกล่าวแล้วไม่ปฏิบัติตามเจ้าพนักงานประเมินอาจสั่งให้บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้นเสียเงินภาษีเพิ่มขึ้นอีก 1 เท่า ของจำนวนภาษีที่ต้องเสีย

ซึ่งแม้กฎหมายจะใช้คำว่า เงินเพิ่ม แต่โดยลักษณะแล้วบทลงโทษตามมาตรานี้คือ เบี้ยปรับ ตามมาตราดังกล่าว วันที่เจ้าพนักงานรับจดทะเบียนเลิก คือ วันที่บริษัทฯ ได้จดทะเบียนเลิกกิจการต่อเจ้าพนักงานกรมพัฒนาธุรกิจการค้า กระทรวงพาณิชย์ เทียบเคียงได้กับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ กค 0702/4377 ลงวันที่ 21 พฤษภาคม 2556 ซึ่งอาจมีใช้วันเดียวกับที่บริษัทฯ มีหนังสือแจ้งไปยังกระทรวงพาณิชย์ว่ามีการเลิกประกอบกิจการ หรือวันที่ที่ประชุมใหญ่ผู้ถือหุ้นมีมติให้บริษัทเลิกประกอบกิจการ เทียบเคียงได้กับแนวปฏิบัติของกรมสรรพากรที่ กค 0706/587 ลงวันที่ 20 มกราคม 2546

<sup>161</sup> กัมปนาท บุญรอด, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สรรพากรสาส์น 58 (มีนาคม 2554): 28-58.

## ข) เงินเพิ่ม

เงินเพิ่มบัญญัติไว้ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรว่า บุคคลใดไม่เสียหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในหมวดต่างๆ แห่งลักษณะนี้เกี่ยวกับภาษีอากรประเมินให้เสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย หรือนำส่งโดยไม่รวมเบี้ยปรับ

ในกรณีอธิบดีอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาชำระหรือนำส่งภาษี และได้มีการชำระหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาที่ขยายให้ นั้น เงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งให้ลดลงเหลือร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน

การคำนวณเงินเพิ่มตามวรรคหนึ่งและวรรคสอง ให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลาการยื่นรายการหรือนำส่งภาษีจนถึงวันชำระหรือนำส่งภาษี แต่เงินเพิ่มที่คำนวณได้มิให้เกินจำนวนภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่ง ไม่ว่าภาษีที่ต้องเสียหรือนำส่งนั้นจะเกิดจากการประเมินหรือคำสั่งของเจ้าพนักงานหรือคำวินิจฉัยอุทธรณ์ หรือคำพิพากษาของศาล

ผู้ที่ไม่เสียภาษีหรือนำส่งภาษีภายในกำหนดเวลาจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสียโดยไม่รวมเบี้ยปรับ ซึ่งอาจแบ่งออกได้เป็นกรณี ดังนี้<sup>162</sup>

1. กรณียื่นรายการชำระภาษีเองหรือนำส่งภาษีเองเกินกำหนดเวลา
2. กรณียื่นรายการชำระภาษีเพิ่มเติมเองหรือนำส่งเพิ่มเติมเองเกินกำหนดเวลา
3. กรณีเจ้าพนักงานแจ้งประเมินให้ชำระภาษีย้อนหลัง โดยไม่มีการหมายเรียกตรวจสอบไต่สวนตามมาตรา 18
4. กรณีเจ้าพนักงานแจ้งประเมินให้ชำระภาษีย้อนหลังตามผลการตรวจสอบไต่สวน
5. เจ้าพนักงานสั่งให้นำส่งภาษีหัก ณ ที่จ่าย

ไม่ว่าจะชำระภาษีหรือนำส่งภาษีในกรณีใด การคำนวณเงินเพิ่มให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลายื่นรายการจนกว่าจะชำระภาษีหรือนำส่งภาษี ตัวอย่างเช่น ภาษีเงินได้นิติบุคคล เก็บจากบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล รอบระยะเวลาบัญชี 1 มกราคม -31 ธันวาคม ครบ 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี คือ

<sup>162</sup> อากรณ นารอดิลก, “ปัญหาเกี่ยวกับเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรสารสิน 34 (กุมภาพันธ์ 2530): 17-27.

เดือนมกราคม	31 วัน
เดือนกุมภาพันธ์	29 วัน
เดือนมีนาคม	31 วัน
เดือนเมษายน	30 วัน
เดือนพฤษภาคม	29 วัน
รวม	150 วัน

วันสุดท้ายแห่งกำหนดเวลาชำระภาษีคือวันที่ 29 พฤษภาคม แต่ปรากฏว่า ยื่นรายการและชำระภาษีในวันที่ 5 กันยายน ดังนั้นการนับเงินเพิ่มเท่ากับ 4 เดือน คือ

30 พฤษภาคม – 29 มิถุนายน	= 1 เดือน
30 มิถุนายน – 29 กรกฎาคม	= 1 เดือน
30 กรกฎาคม – 29 สิงหาคม	= 1 เดือน
30 สิงหาคม – 5 กันยายน	= 1 เดือน
(เศษของเดือนจำนวน 6 วัน)	
รวม	4 เดือน

อนึ่ง การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม กรณีกำหนดเวลาในการ ยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ กรมสรรพากรกำหนดให้เจ้าพนักงานสรรพากรถือ ปฏิบัติตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 117/2545 เรื่อง การนับระยะเวลาเพื่อคำนวณเบี้ยปรับหรือเงิน เพิ่ม ภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 27 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 มาตรา 89/1 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษีวันสุดท้ายตรงกับวันหยุดทำการของ ทางราชการ ลงวันที่ 28 ตุลาคม พ.ศ. 2545 ดังนี้

1) กรณีกำหนดเวลาในการยื่นแบบแสดงรายการภาษี แบบแสดงรายการหักภาษี และนำเงินภาษีส่งหรือแบบนำส่งภาษี วันสุดท้ายตรงกับวันหยุดของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการ ใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้น เป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด

2) กรณีได้รับอนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร

2.1) กรณีขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการตามที่บัญญัติไว้ใน ประมวลรัษฎากรโดยได้รับอนุมัติจากอธิบดีกรมสรรพากร ตามมาตรา 3 วรรคหนึ่ง แห่งประมวล

ราชการและวันสุดท้ายแห่งระยะเวลาที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับ แต่ต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 0.75 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระหรือนำส่ง โดยให้เริ่มนับเมื่อพ้นกำหนดเวลา การยื่นแบบแสดงรายการภาษีหรือแบบแสดงรายการหักภาษีและนำเงินภาษีส่ง หรือแบบนำส่งภาษี จนถึงวันชำระภาษีหรือนำส่งภาษี ตามมาตรา 27 หรือมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร

2.2) กรณีขยายกำหนดเวลาตามที่บัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยได้รับ อนุมัติจากรัฐมนตรี ตามมาตรา 3 อัญญา วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร และวันสุดท้ายแห่งระยะเวลา ที่ขยายออกไปดังกล่าวตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่ หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและ พณิชย์ โดยไม่ต้องเสียเบี้ยปรับและเงินเพิ่มแต่อย่างใด

2.3) กรณีผู้ต้องเสียภาษีใช้สิทธิชำระภาษีเป็นรายงวด หากวันสุดท้ายแห่ง กำหนดเวลา ซึ่งต้องชำระภาษีในแต่ละงวดตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ

- กรณีผ่อนชำระภาษีตามมาตรา 64 แห่งประมวลรัษฎากร หากวันสุดท้ายที่ ต้องผ่อนชำระงวดที่สองหรืองวดที่สามตรงกับวันหยุดทำการของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการ ใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของระยะเวลา ตามมาตรา 193/8 แห่งประมวล กฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็นรายงวดต่อไปและไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่าง ใด

- กรณีได้รับอนุมัติให้ผ่อนชำระภาษีเป็นรายงวด ตามระเบียบกรมสรรพากร ว่าด้วยการผ่อนชำระภาษีอากร หากวันสุดท้ายที่ต้องผ่อนชำระของงวดใดงวดหนึ่งตรงกับวันหยุดทำ การของทางราชการ ให้นับวันที่เริ่มทำการใหม่ต่อจากวันที่หยุดทำการนั้นเป็นวันสุดท้ายของ ระยะเวลาตามมาตรา 193/8 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ โดยไม่หมดสิทธิที่จะชำระเป็น รายงวดต่อไปและไม่ต้องเสียเงินเพิ่มแต่อย่างใด

นอกจากนี้ยังมีแนวปฏิบัติสำหรับกรณีเกี่ยวกับเงินเพิ่มอีก คือ คำสั่ง กรมสรรพากรที่ ป. 98/2543 เรื่อง การชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วน ลงวันที่ 6 กรกฎาคม พ.ศ. 2543 สรุปได้ว่า กรณีผู้เสียภาษีต้องชำระภาษี เบี้ยปรับ และเงินเพิ่มตามหนังสือ แจ้งการประเมิน หรือ ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษี และเป็นแบบแสดงรายการภาษี ที่ต้องชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับ เช่น การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเกินกำหนดเวลาที่กฎหมายกำหนดไว้ การยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพิ่มเติม แต่ผู้เสียภาษีได้ชำระภาษี เงินเพิ่ม และหรือเบี้ยปรับบางส่วน

ไม่ครบถ้วน ให้เจ้าพนักงานสรรพากรรับชำระเงินและถือว่าเป็นการชำระภาษีก่อน ส่วนที่เหลือ (ถ้ามี) จึงให้ชำระเงินเพิ่ม เบี้ยปรับ ตามลำดับ<sup>163</sup>

### ค) การงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม

ผู้ที่มีอำนาจในการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มภาษีตามประมวลรัษฎากร มีอยู่ 4 กลุ่มได้แก่<sup>164</sup>

1) เจ้าพนักงานประเมินซึ่งได้รับมอบอำนาจจากอธิบดีกรมสรรพากรตามความในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542

2) คณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากร เรียกชื่อย่อว่า “กพบ.” ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท. 734/2539 ลงวันที่ 14 สิงหาคม 2539 ซึ่ง กพบ. มีหน้าที่พิจารณาเรื่อง การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร ในกรณีที่เรื่องนั้นๆ จะต้องได้รับความเห็นชอบจากอธิบดีกรมสรรพากรตามคำสั่งหรือระเบียบ ซึ่งออกตามกฎหมาย หรือการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีอากรในกรณีอื่นๆ ตามที่อธิบดีกรมสรรพากรมอบหมาย ซึ่งเป็นกรณีการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ก่อนที่จะมีการประเมินภาษี อาจเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการเองพร้อมยื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม หรือเป็นกรณีอยู่ระหว่างการตรวจสอบก่อนการประเมินแล้วผู้เสียภาษียื่นคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม โดยการประชุมของกพบ. ให้ถือเอาความเห็นของเสียงข้างมากเป็นมติ เมื่อ กพบ. พิจารณาแล้วให้เลขานุการ กพบ. จัดทำรายงานเสนอความเห็นของที่ประชุมผ่านประธาน กพบ. ต่ออธิบดีกรมสรรพากรเพื่อพิจารณาสั่งการต่อไป

3) คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ มีแนวทางในการพิจารณาคือบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบโต้สวนด้วยดีและไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ปัจจุบันมีการรวบรวมแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ไว้ตามบันทึกที่ กค 0728/ว.195 เรื่องแนวทางการพิจารณาคำร้องของงดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร ลงวันที่ 13 มกราคม 2558

<sup>163</sup> มงคล ขนาดนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรสาสน์ 54 (ตุลาคม 2550): 16-23.

<sup>164</sup> เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 81.

4) ศาล ซึ่งศาลมีอำนาจที่จะพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีมีเหตุอันสมควร แต่มีความเห็นว่าศาลไม่ควรใช้ดุลยพินิจนอกเหนือไปจากกฎหมาย เช่น ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากรให้อำนาจในการลดเบี้ยปรับเท่านั้น ไม่ได้ให้อำนาจงดเบี้ยปรับไว้ด้วย หากศาลงดเบี้ยปรับตามมาตรา 67 ตรี ก็จะเป็นการไม่ชอบด้วยกฎหมาย

ในกรณีที่ 1)-3) ผู้พิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 และมาตรา 26 โดยอาศัยอำนาจตามมาตรา 27 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร จะต้องพิจารณาตามระเบียบที่อธิบดีกำหนดโดยอนุวัติรัฐธรรมนูญ อธิบดีกรมสรรพากรได้กำหนดระเบียบเกี่ยวกับการงดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มไว้ คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542<sup>๖๕</sup> ซึ่งกำหนดให้ผู้ที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มที่ประสงค์จะของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม โดยหลักจะต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินแสดงเหตุที่ของดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มนั้น และการยื่นคำร้องจะต้องยื่นก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินมีหนังสือแจ้งการประเมินถ้าได้รับหนังสือแจ้งการประเมินแล้วให้อุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 30<sup>165</sup> อย่างไรก็ตาม ในบางกรณีอธิบดีกรมสรรพากรอาจพิจารณาเห็นสมควรสั่งให้งดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มโดยไม่ต้องมีคำร้องก็ได้

หลักเกณฑ์เบื้องต้น คือ บุคคลที่ต้องเสียเบี้ยปรับจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี โดยกรณีใดจะถือว่ามีหรือไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนแล้วหรือไม่ ได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2542

ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.92/2542<sup>๖๕</sup> ดังกล่าวได้วางแนวทางกรณีที่ไม่ถือว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรไว้ว่า บุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งมีการกระทำดังต่อไปนี้ให้ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากร

(1) สำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดแจ้ง ตัวอย่างเช่น

<sup>165</sup> กัมปนาท บุญรอด, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สรรพากรสาส์น 58 (มีนาคม 2554): 28-58.



(ก) รายการทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้หรือรายรับ แต่ทางภาษีถือเป็นรายได้หรือรายรับ และรายการทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย

(ข) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามที่อธิบดีกำหนด แต่ไม่ผิดประเภทภาษี เช่น มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.90 แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.91

(ง) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลาเนื่องจากเข้าใจว่าวันที่ครบกำหนดเวลายื่นรายการเป็นวันหยุดราชการ เช่น วันที่ 1 กรกฎาคมของทุกปี เป็นวันหยุดธนาคาร ซึ่งวันหยุดดังกล่าวเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปแต่ไม่ใช่วันหยุดราชการ

(จ) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกัน ณ สถานประกอบการแห่งหนึ่ง ต่อมาได้แจ้งย้ายสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัตินั้นไปอยู่ที่อื่น และได้แยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ

(ฉ) กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 โดยนำยอดขาย หรือยอดซื้อ ของสถานประกอบการสามารถรวมคำนวณกับสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีรวมกัน

(ช) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) มีการกระทำที่ผิดพลาดในการเสียภาษีโดยมีเหตุอันสมควร ตัวอย่างเช่น

(ก) กรอกแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามช่องรายการที่กำหนดในแบบแสดงรายการภาษี

(ข) กรอกแบบแสดงรายการภาษีโดยคำนวณภาษีถูกต้อง แต่ไม่ตรงตามเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี

(3) คำนวณเสียภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานของผู้เสียภาษีได้กระทำการทุจริตและมีหลักฐานแจ้งความต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว

(4) ตรวจพบความผิดพลาดเอง และได้พยายามแก้ไขความผิดพลาดนั้นแล้ว แต่ก็ยังชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

(5) เริ่มประกอบกิจการ และกระทำความผิดเป็นครั้งแรก โดยมีใช้กรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่สามารถนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานการเสียภาษีส่งมอบต่อเจ้าพนักงานประเมิน

และกรณีต่อไปนี้ถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบโต้สวนด้วยดี

(1) ปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือเชิญพบ หรือหนังสืออื่นด้วยดีชี้แจงขั้นตอนและวิธีการในการประกอบกิจการโดยไม่ปิดบังข้อเท็จจริง

(2) นำบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี หลักฐานการเสียภาษี และหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(3) เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน และบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนจริง และยังสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องมาส่งมอบเพิ่มเติมให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(4) อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานประเมินกรณีเจ้าพนักงานประเมินได้เข้าตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานที่ประกอบการ

อย่างไรก็ตามหากมีการกระทำดังต่อไปนี้ ไม่ให้เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับ เว้นแต่อธิบดีกรมสรรพากรเห็นสมควรจะสั่งเป็นอย่างอื่น คือ

(1) กระทำความผิดซ้ำในประเด็นหรือกรณีเดียวกันกับความผิดที่เจ้าพนักงานประเมินได้เคยตรวจสอบ ได้เคยแจ้งความผิดให้ทราบ และได้แนะนำให้แก้ไขความผิดพลาดดังกล่าวเป็นหนังสือแล้ว เว้นแต่ การกระทำความผิดดังกล่าวไม่อยู่ในวิสัยที่จะแก้ไขให้ถูกต้องได้ก่อนที่เจ้าพนักงานประเมินเข้าตรวจสอบครั้งต่อไป

(2) กรณีบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลได้ยื่นแบบแสดงรายการมีผลขาดทุนสุทธิของรอบระยะเวลาบัญชีนั้น โดยยังไม่รวมผลขาดทุนสุทธียมมา แต่เมื่อเจ้าพนักงานประเมินได้ออกหมายเรียกตรวจสอบ ปรากฏว่ามีกำไรสุทธิต้องเสียภาษีเงินได้นิติบุคคลสำหรับรอบระยะเวลาบัญชีนั้น

เว้นแต่ กรณีการตรวจสอบว่ามีกำไรสุทธิเกิดจากผู้เสียภาษีสำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจน

(3) เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน โดยบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มไม่ยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนและไม่ยอมรับว่าถูกต้อง ทำให้เจ้าพนักงานประเมินต้องเสียเวลาตรวจสอบเอกสารยืนยันความถูกต้องของเอกสาร และค้นหาหลักฐานเพิ่มเติมอีก

ตัวอย่างแนววินิจฉัยที่พิเคราะห์ว่าเป็นกรณีที่มีได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี เช่น หนังสือที่ กค 0811/6620 ลงวันที่ 2 กรกฎาคม 2544 สรุปได้ว่า บริษัทหรือกรมสรรพากรว่า กรณีที่บริษัทยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด.50) ล่าช้า คือ รอระยะเวลาบัญชีสิ้นสุด ณ วันที่ 30 กันยายน พ.ศ. 2543 แต่บริษัทยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเมื่อวันที่ 28 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2544 และการไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) โดยอ้างว่าบุคลากรที่มีอยู่ล้วนเป็นพนักงานใหม่ยังขาดประสบการณ์ และความรู้ในเรื่องการชำระภาษี รวมทั้งบริษัทเข้าใจว่า ได้รับการยกเว้นในการยื่นแบบแสดงรายการเพื่อชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด. 51) ตามประกาศกระทรวงการคลัง เกี่ยวกับการขยายเวลาการชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) บริษัทจึงขอยกเว้นการเก็บเงินเพิ่ม ที่เกิดจากการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ภ.ง.ด.50 และ ภ.ง.ด.51 ล่าช้า เพราะ บริษัทมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี

กรณีนี้ กรมสรรพากรได้วินิจฉัยว่า กรณีบริษัทมิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด.50) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องเสีย ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร เงินเพิ่มดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติให้อำนาจอธิบดีสั่งงดหรือลดให้ได้ แต่อย่างไรก็ตาม การที่บริษัทมิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีภายในกำหนดเวลา เป็นเพราะสำคัญผิดมิได้มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี อาศัยอำนาจตามมาตรา 3 อัญญัติ แห่งประมวลรัษฎากร อนุมัติให้ขยายกำหนดเวลาการยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลสิ้นปี (ภ.ง.ด.50) ภายในวันที่ 28 กุมภาพันธ์ 2544 ซึ่งจะส่งผลให้บริษัทฯ เสียเงินเพิ่มร้อยละ 0.75 ต่อ เดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 วรรคสอง แห่งประมวลรัษฎากร กรณีบริษัท มิได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเงินได้นิติบุคคลกลางปี (ภ.ง.ด.51) ภายในกำหนดเวลา ต้องเสียเงินเพิ่มอีกร้อยละ 20 ของจำนวนเงินภาษีที่ต้องชำระตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร หากบริษัทฯ ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบใต้วงโดยตรงเป็นหนังสือ ให้ลดเงินเพิ่มโดยให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด ตามข้อ 16(2) ของคำสั่งกรมสรรพากร ที่ ท.ป.81/2542 ฯ ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ.2542

ตัวอย่างคำพิพากษาศาลฎีกาที่วินิจฉัยว่าผู้เสียหายมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงไม่งดหรือลดเบี้ยปรับให้อีก เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5675/2540 วินิจฉัยสรุปความได้ว่า โจทก์ไม่ได้ส่งสมุดบันทึกบัญชีพร้อมหลักฐานการซื้อขายรถยนต์ให้เจ้าพนักงานประเมินตรวจสอบ กลับได้ความว่าเจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานการซื้อขายจากบริษัท ต. ซึ่งเป็นผู้ขายรถยนต์จำนวนดังกล่าวให้แก่โจทก์ ถือว่าเจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองการที่โจทก์ยินยอมชำระภาษีตามที่ถูกประเมินก็เป็นเพราะจำนนต่อหลักฐานเท่านั้นอันเป็นพฤติการณ์สอดแสดงให้เห็นว่า โจทก์มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี การที่เจ้าพนักงานประเมินพิจารณาลดเบี้ยปรับให้คงเรียกเก็บในอัตราร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับนับว่าเป็นคุณแก่โจทก์แล้ว

การลดเบี้ยปรับตามมาตรา 22 หรือมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ แต่ต้องยังคงให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 ของเบี้ยปรับ

สำหรับกรณีการลดเงินเพิ่ม (แต่โดยลักษณะคือ เบี้ยปรับ) ตามมาตรา 67 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากบุคคลที่ต้องเสียเงินเพิ่มจะต้องไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดีแล้ว ข้อ 16 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจพิจารณาสั่งลดได้ ดังต่อไปนี้

1) กรณีบุคคลที่จะต้องเสียเงินเพิ่มได้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีพร้อมกับการยื่นแบบแสดงรายการ โดยไม่ได้รับคำเตือนหรือคำเรียกตรวจสอบได้สวน โดยตรงเป็นหนังสือให้ลดเงินเพิ่มได้ แต่ต้องเสียในอัตราและตามเงื่อนไขดังต่อไปนี้

ก) ถ้าชำระภายใน 2 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.10 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

ข) ถ้าชำระภายหลัง 2 วัน แต่ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นรายการ ให้เสียร้อยละ 0.50 ของเงินภาษีที่ต้องชำระ

2) กรณีอื่นนอกจาก 1) ให้เสียร้อยละ 1.5 ต่อเดือน หรือเศษของเดือนของเงินภาษีที่ต้องชำระ แต่ไม่เกินเงินเพิ่มตามที่กฎหมายกำหนด

การพิจารณาของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ก็ต้องยึดหลักเกณฑ์ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ เช่นกัน ซึ่งในส่วนของกรณีการกำหนดราคาโอนนั้น คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้เคยมีแนวทางวินิจฉัยที่เกี่ยวกับมาตรา 65 ทวิ (4) แห่งประมวลรัษฎากร ตามข้อ 50 ของแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ ตามบันทึกที่ กค 0728/ว.195ฯ ว่า กรณีการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราในท้องตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร ไม่ให้ลด

หรือลดเบี้ยปรับกรณีที่มีพฤติการณ์แสดงให้เห็นว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ไม่ยินยอมปรับปรุงการยื่นแบบแสดงรายการหรือประวิงเวลาการชำระภาษี เป็นต้น แต่หากยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แล้ว ให้ลดเบี้ยปรับตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ส่วนกรณีสำคัญผิดในข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจน เช่น เข้าใจว่ากระทำถูกต้องหรือกระทำได้ตามข้อกฎหมายหรือเป็นความบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นได้ แม้จะใช้ความระมัดระวังพอสมควร เป็นต้น และได้ยื่นแบบปรับปรุงแล้ว ให้งดเบี้ยปรับ หากไม่เคยกระทำความผิดประเด็นนี้มาก่อน

ปัญหาที่น่าพิจารณาคือ หากเป็นกระบวนการพิจารณาในชั้นของศาลแล้ว ศาลจะมีอำนาจพิจารณาลดหรืองดเบี้ยปรับให้แตกต่างไปจากหลักเกณฑ์ที่อธิบดีกำหนดไว้ได้หรือไม่หรือศาลจำเป็นต้องพิจารณาภายใต้กรอบของระเบียบที่อธิบดีได้กำหนดไว้เท่านั้น

ซึ่งตามปัญหาดังกล่าว ศาลฎีกาได้เคยมีคำพิพากษาวางไว้เป็นบรรทัดฐานแล้วปรากฏตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4413/2547 สรุปได้ว่า เบี้ยปรับ เป็นบทลงโทษสำหรับผู้ชำระภาษีอากรไม่ถูกต้องตามความจริงหรือไม่บริบูรณ์ อันมีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษี เมื่อโจทก์ไม่มีพฤติการณ์หลีกเลี่ยงภาษี ศาลจึงงดเบี้ยปรับทั้งหมดแก่โจทก์ได้ การที่มาตรา 89 วรรคท้าย แห่งประมวลรัษฎากรบัญญัติว่า เบี้ยปรับตามมาตรานี้ อาจงดหรือลดลงได้ตามระเบียบข้อบังคับกำหนดโดยอนุมติรัฐมนตรีนั้น หมายความว่า เบี้ยปรับนี้สามารถลดลงได้ และแม้บทบัญญัติดังกล่าวจะได้ให้อำนาจอธิบดีกรมสรรพากรวางระเบียบการงดหรือลดเบี้ยปรับออกมาใช้ได้ก็ตาม แต่ก็เพียงระเบียบที่เจ้าพนักงานประเมินจะต้องถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องปฏิบัติตามระเบียบเช่นนั้น ศาลมีอำนาจพิจารณาว่า การที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้น ถูกต้องตามระเบียบหรือไม่และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุอันควร

นอกจากนี้ยังได้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5574/2548 สรุปได้ว่า คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 4 กรกฎาคม 2542 ข้อ 3 และ 4 ซึ่งกำหนดให้ลดเบี้ยปรับได้เฉพาะกรณีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดีและการลดเบี้ยปรับ เมื่อลดแล้วต้องให้เสียไม่น้อยกว่าร้อยละ 50 นั้น เป็นเพียงระเบียบที่กำหนดให้เจ้าพนักงานประเมินถือปฏิบัติ ไม่มีผลผูกพันศาลให้ต้องถือตามระเบียบดังกล่าว ศาลมีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานประเมินงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ และมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุสมควรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมอีกด้วย

มีปัญหาต่อมาว่าศาลจะลดหรือดเบี้ยปรับไปมากกว่าระเบียบของเจ้าหน้าที่ได้หรือไม่ ซึ่งกรณีนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1064/2545 ซึ่งสรุปได้ว่า พฤติการณ์แห่งคดีแสดงให้เห็นว่า โจทก์ไม่มีเจตนาหลักเลียงภาษีอากร จึงมีเหตุสมควรที่จะลดเบี้ยปรับให้โจทก์ลงอีก ที่ศาลภาษีอากรกลางลดเบี้ยปรับเหลือร้อยละ 30 ของเบี้ยปรับตามกฎหมายนั้น จึงเหมาะสมแก่รูปคดีแล้ว จากคำพิพากษาดังกล่าวตีความได้ว่า ศาลมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้อีกแม้จะไม่เป็นไปตามที่ระเบียบที่อธิบดีกำหนดไว้ก็ตามโดยดูจากพฤติการณ์แห่งคดีเป็นสำคัญ

จะเห็นได้ว่า การเรียกเบี้ยปรับนั้นนอกจากจะมีการพิจารณาลดหรือดเบี้ยปรับให้ได้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลักเลียงการชำระภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบของเจ้าพนักงานประเมิน ตามหลักเกณฑ์ที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542<sup>๓</sup> แล้วศาลเองก็มีอำนาจพิจารณาว่าการที่เจ้าพนักงานงดหรือลดเบี้ยปรับมานั้นถูกต้องตามระเบียบหรือไม่ รวมไปถึงมีอำนาจที่จะงดหรือลดเบี้ยปรับได้เองในกรณีที่มีเหตุอันสมควร เพื่อให้เกิดความเป็นธรรมอีกด้วย<sup>166</sup>

ส่วนกรณีลดหรือดเงินเพิ่มนั้น มิได้มีบทบัญญัติแห่งกฎหมายใดให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินไว้ว่า ให้สามารถพิจารณาลดหรือดให้ได้ ไม่ว่าจะเป็เงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้ตามมาตรา 27 หรือเงินเพิ่มกรณีภาษีมูลค่าเพิ่มตามมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งในประเด็นนี้ได้มีคำพิพากษาที่วินิจฉัยสอดคล้องกับความเห็นดังกล่าวข้างต้น ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4413/2547 สรุปได้ว่า การที่โจทก์ชำระภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ถูกต้องครบถ้วน โจทก์จะต้องชำระเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1 ซึ่งมาตรานี้มิได้บัญญัติให้งดหรือลดเงินเพิ่มได้ ดังเช่นประมวลรัษฎากรมาตรา 89 วรรคท้าย ให้อำนาจในการงดหรือลดเบี้ยปรับลงได้ ศาลจึงไม่มีอำนาจงดหรือลดเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากรมาตรา 89/1<sup>167</sup>

นอกจากนี้ เงินเพิ่มเกิดขึ้นโดยผลของกฎหมาย มิได้เกิดจากข้อสัญญาที่ลูกหนี้ให้ไว้แก่เจ้าหนี้ เงินเพิ่มจึงมิใช่ เบี้ยปรับตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งศาลอาจใช้ดุลพินิจลดลงได้ ทั้งนี้ เทียบเคียงได้จากคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4553/2544<sup>168</sup>

<sup>166</sup> มงคล ขนาดนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรสาสน์ 54 (ตุลาคม 2550): 16-23.

<sup>167</sup> มงคล ขนาดนิต, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” สรรพากรสาสน์ 54 (ตุลาคม 2550): 16-23.

<sup>168</sup> กัมปนาท บุญรอด, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล,” สรรพากรสาสน์ 58 (มีนาคม 2554): 28-58.

## 2) มาตรการลงโทษทางอาญา

มาตรการลงโทษทางอาญาที่นำมาปรับใช้กับภาษีเงินได้ประกอบด้วยมาตรการลงโทษดังต่อไปนี้<sup>169</sup>

ก) ความผิดเกี่ยวกับการเปิดเผยกิจการของผู้เสียภาษีอากร ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 13 ระวังโทษปรับไม่เกิน 500 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือน หรือทั้งจำทั้งปรับ

ข) ความผิดเกี่ยวกับการไม่ยื่นแบบแสดงรายการภายในเวลาที่กำหนด หรือการไม่จัดทำเอกสารใดๆ ตามมาตรา 17 มาตรา 50 ทวิ มาตรา 51 หรือมาตรา 69 ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร เว้นแต่จะมีเหตุสุดวิสัย ระวังโทษปรับไม่เกิน 2,000 บาท

อนึ่ง สำหรับกรณีผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีพร้อมทั้งเอกสารตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้ยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากรนั้น ปัจจุบันประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ที่กำหนดเอกสารที่จะต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการมีอยู่ทั้งหมด 7 ฉบับด้วยกัน ได้แก่

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าหรือแม้ไม่ต้องเสียภาษีการค้าแต่ต้องเสียภาษีเงินได้ ปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีรายรับเป็นประจำวันและกำหนดแบบบัญชีคุมสินค้า

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้หรือภาษีการค้า ณ ที่จ่าย มีบัญชีพิเศษ

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 10) เรื่อง กำหนดให้ผู้ดำเนินการสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีบัญชีพิเศษ ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 12) เรื่อง กำหนดให้ผู้ทำการค้าของเก่าประเภทรถยนต์มีบัญชีพิเศษ

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 61) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร

---

<sup>169</sup> วินัส นิมิตรกุล. คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยศาลภาษีอากรหรือไม่ [ออนไลน์]. 2555. เข้าถึงได้จาก: [http://elib.coj.go.th/Ebook/data/judge\\_report/jrp2554\\_9\\_1.pdf](http://elib.coj.go.th/Ebook/data/judge_report/jrp2554_9_1.pdf) [1 พฤษภาคม 2558]

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 123) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร และ

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร

ค) ความผิดเกี่ยวกับการฝ่าฝืนคำสั่งของเจ้าพนักงานในการบังคับชำระภาษีอากรค้างตามมาตรา 12 ทวิ ประกอบกับมาตรา 12 ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 35 ทวิ ระยะเวลาโทษจำคุกไม่เกิน 2 ปี หรือปรับไม่เกิน 200,000 บาท

ง) ความผิดเกี่ยวกับการไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งตามมาตรา 12 ทรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 36 ระยะเวลาโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาท หรือทั้งจำทั้งปรับ

กล่าวโดยสรุป มาตรา 12 ทรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 เป็นการให้อำนาจในการหมายเรียกหรือมีคำสั่งให้ผู้เสียภาษีหรือผู้เป็นพยานนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงในการประเมินภาษี หรือการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี

จ) ความผิดเกี่ยวกับการหลีกเลี่ยงหรือพยายามหลีกเลี่ยงการเสียภาษีหรือการขอคืนภาษี โดยเจตนาแจ้งข้อความเท็จ หรือให้ถ้อยคำเท็จ หรือตอบคำถามด้วยถ้อยคำอันเป็นเท็จหรือนำพยานหลักฐานเท็จมาแสดง หรือโดยความเท็จ โดยฉ้อโกงหรืออุบาย หรือโดยวิธีการอื่นใดทำนองเดียวกัน ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 37 ระยะเวลาโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือน ถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 ถึง 200,000 บาท

ฉ) ความผิดเกี่ยวกับการไม่ยื่นรายการโดยเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ซึ่งบัญญัติไว้ตามมาตรา 37 ทวิ ระยะเวลาโทษปรับไม่เกิน 200,000 บาท หรือจำคุกไม่เกิน 1 ปี หรือทั้งจำทั้งปรับ

อนึ่งโดยหลักในวิธีพิจารณาความอาญาแล้ว โทษอาญาจะลงได้ก็แต่โดยศาลเท่านั้น เจ้าพนักงานสรรพากรจะลงโทษอาญาเองมิได้ แต่อย่างไรก็ตาม กรณีเจ้าพนักงานเห็นว่าผู้ต้องหาไม่ควรได้รับโทษจำคุกหรือไม่ควรถูกฟ้องร้อง เจ้าพนักงานมีอำนาจในการเปรียบเทียบปรับได้ แต่โดยหลักจะต้องเป็นความผิดที่มีโทษปรับสถานเดียวหรือมีโทษปรับหรือจำคุกไม่เกิน 6 เดือนหรือทั้งจำทั้งปรับ ซึ่งเมื่อผู้ต้องหาใช้ค่าปรับตามที่เปรียบเทียบปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนดแล้ว ก็ห้ามมิให้ฟ้องร้องผู้ต้องหาต่อไปตามกรณีแห่งความผิดนั้น แต่ในทางตรงข้ามหากผู้ต้องหาไม่ยอมชำระค่าปรับภายในระยะเวลาที่ผู้มีอำนาจเปรียบเทียบกำหนด ก็ต้องดำเนินการฟ้องร้องคดีผู้ต้องหาต่อไป ทั้งนี้ตามความในมาตรา 3 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร



ในการนี้ กรมสรรพากรได้มีการเวียนหนังสือภายในเกี่ยวกับบัญชีอัตราการเปรียบเทียบ โดยกำหนดค่าปรับเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/ 1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 (โปรดดู ภาคผนวก ก.)



## บทที่ 4

### ปัญหาจากการนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากร มาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน

ในบทที่ 4 นี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ถึงปัญหาจากการนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอนโดยแบ่งปัญหาออกเป็นสองประการด้วยกัน ปัญหาประการแรก คือ การนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนทั้งแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนที่ต้องส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ (Transfer Pricing disclosure form) และเอกสารข้อมูลประกอบการเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้ได้มาซึ่งราคา Arm's length ไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี และปัญหาประการที่สอง คือ การนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี โดยหลักมาตรการลงโทษที่ดีประกอบด้วยหลักความเป็นธรรม หลักความมีประสิทธิภาพ หลักความเข้าใจได้ง่ายและหลักการบริหารจัดการได้ ดังที่ได้อธิบายไว้ในบทที่ 2

#### 4.1 การนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนประกอบไปด้วยเอกสารสองประเภท คือ แบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing disclosure form) ที่ถูกกำหนดให้ยื่นพร้อมไปกับแบบแสดงรายการภาษีซึ่งเป็นเอกสารที่ให้ข้อมูลเบื้องต้นแก่สรรพากรเกี่ยวกับผู้เสียภาษีและคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน รวมไปถึงมูลค่าและลักษณะของธุรกรรมระหว่างกัน และเอกสารประเภทที่สองคือ เอกสารข้อมูลประกอบการเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้ได้มาซึ่งราคา Arm's length ซึ่งเอกสารทั้งสองประเภทนี้ มีส่วนสำคัญอย่างมากในเรื่องของการกำหนดราคาโอน เพราะข้อมูลเหล่านี้ส่วนมากเป็นข้อมูลภายในบริษัทซึ่งเจ้าหน้าที่สรรพากรมิอาจทราบได้ หากปราศจากข้อมูลจากผู้เสียภาษี เจ้าหน้าที่ตรวจสอบย่อมไม่สามารถคัดกรองรายการที่มีความเสี่ยงที่จะต้องปรับราคาโอนได้อย่างมีประสิทธิภาพ นอกจากนี้เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนยังทำให้ผู้เสียภาษีใช้ความระมัดระวังรอบคอบมากขึ้นในการหาราคา Arm's length ตั้งแต่ในขณะที่มีการทำธุรกรรม ส่งผลให้ลดความน่าจะเป็นในการเกิดข้อพิพาทกับสรรพากรในส่วนของ การ

ปรับปรุงราคาโอนได้ ดังนั้น การมีมาตรการบังคับที่ดีในเรื่องการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน จึงมีความสำคัญอย่างยิ่ง<sup>170</sup>

ในส่วนนี้ ผู้เขียนจะวิเคราะห์ว่ามาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันสอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีแล้วหรือไม่ กล่าวคือ ความเป็นธรรม มีประสิทธิภาพ เข้าใจได้ง่ายและบริหารจัดการได้แล้วหรือไม่ หากมีการนำมาบังคับใช้กับกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน โดยในประการแรกผู้เขียนจะสรุปการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีไม่ส่งมอบแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลการกำหนดราคาโอนเบื้องต้น (Transfer Pricing Disclosure Form) ในประการต่อมา ผู้เขียนจะสรุปการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้ เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 จากนั้น ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ต่อไปว่า มาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรที่นำมาปรับใช้แก่กรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมีความสอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีหรือไม่

ประการแรก ในส่วนแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับผู้เสียภาษีและคู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน วิธีการกำหนดราคาโอน รวมไปถึงมูลค่าและลักษณะของธุรกรรมระหว่างกัน โดยเฉพาะ (Transfer Pricing Disclosure Form) ประเทศไทยได้ออกประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546 กำหนดให้ผู้เสียภาษีกรอกแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ซึ่งแบบแจ้งข้อความดังกล่าวมีรายการให้ผู้เสียภาษีแจ้งว่าตนมีกิจการที่ขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สินให้กู้ยืมเงินหรือให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทน แต่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่ หรือมีกิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เกินปกติอันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่ โดยที่หากมีกิจการในลักษณะดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะต้องอธิบายว่าเพราะอะไร อย่างไรก็ดี แม้แบบแจ้งข้อความดังกล่าวให้ ข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนบางประการแต่ก็ยังมีข้อมูลไม่เพียงพอที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะ

---

<sup>170</sup> OECD. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [Online]. 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> [2015 May, 7]

นำมาวิเคราะห์การเสียภาษีเพื่อคัดเลือกรายที่จะตรวจสอบภาษีได้<sup>171</sup> ทั้งนี้ เมื่อเปรียบเทียบกับแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของประเทศต่างๆ ที่มีรายละเอียดข้อมูลเพียงพอที่เจ้าหน้าที่จะนำไปวิเคราะห์ใช้ประโยชน์ได้ เช่น แบบฟอร์ม 5472 ของประเทศสหรัฐอเมริกา (โปรดดูรายละเอียดในภาคผนวก ข.)

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบแบบแจ้งข้อความข้างต้นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ จะต้องโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ค่าปรับไม่เกิน 2,000 บาท ซึ่งเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจเปรียบเทียบปรับได้ โดยสำหรับกรณีผู้เสียภาษีที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งมอบแบบแจ้งข้อความภายใน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร) เจ้าหน้าที่มีอำนาจเปรียบเทียบปรับลดลงจาก 2,000 บาทเหลือ 1,000 บาท แต่ถ้าผู้เสียภาษีส่งมอบแบบแจ้งข้อความเกินไปกว่า 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเจ้าหน้าที่เป็นผู้ตรวจพบความผิด เจ้าหน้าที่มีอำนาจเปรียบเทียบปรับเต็มจำนวน 2,000 บาท ทั้งนี้ เป็นไปตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ ปรากฏรายละเอียดในหนังสือที่ กค 0806 (ก)/ 1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 (ภาคผนวก ก.)

ประการต่อมา ในส่วนของเอกสารข้อมูลประกอบการเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนเพื่อให้ได้มาซึ่งราคา Arm's length นั้น กรมสรรพากรได้ออกแนวปฏิบัติ คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 กำหนดเอกสารที่เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบได้ อันประกอบไปด้วย

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

<sup>171</sup> สมศักดิ์ อนรรฆเสลา, “ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตรมหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2543), หน้า 173.

- (2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน
- (3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว
- (4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์ และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง
- (7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา
- (8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่น ๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)
- (9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน
- (10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

ซึ่งจากการศึกษาพบว่า หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ก็ไม่มีมาตรการบังคับโดยตรงแต่อย่างใด เมื่อพิจารณาจากทั้งมาตรการลงโทษทางแพ่งและทางอาญาที่มีอยู่ตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน ได้แก่

มาตรการลงโทษทางแพ่งตามประมวลรัษฎากร จะอยู่ในลักษณะของเบี้ยปรับ ซึ่งจากการวิเคราะห์พบว่า เบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรจะคำนวณเป็นจำนวนเท่าของจำนวนภาษีหรือของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป สำหรับการคำนวณเบี้ยปรับเป็นจำนวนเท่าของจำนวนภาษี ได้แก่ การคำนวณเบี้ยปรับตามมาตรา 89 (5) (6) (7) (8) และ (9) แห่งประมวลรัษฎากร ที่กำหนดอัตราเบี้ยปรับสองเท่าตามจำนวนภาษีตามใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือใบลดหนี้ เพื่อลงโทษผู้มีได้เก็บใบกำกับภาษีขาย ผู้มีได้เก็บใบกำกับภาษีซื้อ ผู้นำใบกำกับภาษีปลอมไปใช้และผู้ออกใบกำกับภาษี ใบเพิ่มหนี้ หรือ

ใบลดหนี้ โดยไม่มีสิทธิจะออกตามกฎหมาย ส่วนการคำนวณเบี้ยปรับในมาตราอื่นๆ ตามประมวล  
 รัชฎากรจะกำหนดเป็นจำนวนเท่าของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปทั้งสิ้น เช่น มาตรา 22 แห่งประมวล  
 รัชฎากร ซึ่งกำหนดเบี้ยปรับในอัตรา 1 เท่าของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปเนื่องจากการยื่นแบบแสดง  
 รายการไม่ถูกต้อง หรือ มาตรา 26 แห่งประมวลรัชฎากร ซึ่งกำหนดเบี้ยปรับในอัตรา 2 เท่าของภาษี  
 ที่ชำระขาดไปเนื่องจากการไม่ยื่นแบบแสดงรายการ

จะเห็นได้ว่าบทบัญญัติเกี่ยวกับมาตรการลงโทษทางแพ่งตามประมวลรัชฎากร  
 ล้วนเกี่ยวข้องกับความผิดที่ส่งผลกระทบต่อจำนวนภาษีทั้งสิ้น ไม่มีมาตรการลงโทษทางแพ่งที่  
 เกี่ยวข้องกับการที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามหน้าที่ตามประมวลรัชฎากรในการส่งมอบเอกสารให้แก่  
 เจ้าหน้าที่ จึงไม่สามารถนำมาตราการลงโทษทางแพ่งตามประมวลรัชฎากรในปัจจุบันมาใช้เป็น  
 มาตรการบังคับโดยตรงให้ผู้เสียภาษีนำส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนได้

มาตรการลงโทษทางอาญาตามประมวลรัชฎากร จะกำหนดโทษเกี่ยวกับการฝ่าฝืน  
 บทบัญญัติของกฎหมายไว้ ดังนี้

- มาตรา 35 กรณีไม่ยื่นรายการ ไม่ออกหนังสือรับรอง ไม่ปฏิบัติตามหนังสือแจ้งความ
- มาตรา 35 ทวิ กรณีทำลาย ย้าย ซ่อนเร้น หรือ โอนทรัพย์สินที่ถูกยึดหรืออายัด
- มาตรา 36 กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก
- มาตรา 37 กรณีหลีกเลี่ยงภาษีโดยแจ้งความเท็จ ฉ้อโกง หรือ อุบาย
- มาตรา 37 ทวิ กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้โดยเจตนา

มาตราที่ใกล้เคียงที่อาจนำมาพิจารณาว่าสามารถนำไปใช้บังคับกับการไม่ยื่นเอกสาร  
 ประกอบการกำหนดราคาโอนได้หรือไม่ ได้แก่ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัชฎากร ซึ่ง  
 สามารถวิเคราะห์การนำมาปรับใช้ได้ดังต่อไปนี้

กรณีมาตรา 35 แห่งประมวลรัชฎากร ที่กำหนดโทษค่าปรับจำนวนไม่เกิน 2,000 บาท  
 ค่าปรับตามมาตรานี้เป็นมาตรการทางอาญาที่บังคับใช้แก่กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ  
 ภาษีพร้อมทั้งเอกสารตามที่อธิบดีกรมสรรพากรประกาศกำหนดให้ยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการ  
 ภาษีตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัชฎากร ซึ่งปัจจุบันประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้  
 ที่กำหนดเอกสารที่จะต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการมีอยู่ทั้งหมด 7 ฉบับด้วยกัน ได้แก่

- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 1) เรื่อง กำหนดให้ผู้ประกอบการค้าที่ต้องเสียภาษีการค้าหรือแม้ไม่ต้องเสียภาษีการค้าแต่ต้องเสียภาษีเงินได้ ปฏิบัติเกี่ยวกับการจัดทำบัญชีรายรับเป็นประจำวันและกำหนดแบบบัญชีคุมสินค้า
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้และภาษีการค้า (ฉบับที่ 4) เรื่อง กำหนดให้ผู้มีหน้าที่หักภาษีเงินได้หรือภาษีการค้า ณ ที่จ่าย มีบัญชีพิเศษ
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 10) เรื่อง กำหนดให้ผู้ดำเนินการสถานพยาบาลที่มีเตียงรับผู้ป่วยไว้ค้างคืน มีบัญชีพิเศษ ตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 12) เรื่อง กำหนดให้ผู้ทำการค้าของเก่าประเภทรถยนต์มีบัญชีพิเศษ
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 61) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 123) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นรายการแจ้งข้อความตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร และ
- ประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร

จากการศึกษาพบว่า ยังไม่มีประกาศอธิบดีฉบับใดที่กำหนดให้ยื่นเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ จึงไม่สามารถนำมาตรการลงโทษทางอาญาตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร มาบังคับใช้กับกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ได้

ส่วนมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร กำหนดโทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือน หรือปรับไม่เกิน 2,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ กรณีไม่ปฏิบัติตามหมายเรียก หรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัด หรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม

โดยสรุป มาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ในการเรียกให้ผู้เสียภาษีหรือผู้เป็นพยานนำสมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่องมาแสดงในการประเมินภาษี หรือการพิจารณาอุทธรณ์ภาษี อย่างไรก็ตาม คำว่า “บัญชี เอกสาร หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่อง” ตามมาตราที่เกี่ยวข้องยังขาดความแน่ชัดว่า รวมไปถึงเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ด้วยหรือไม่

ผู้เขียนเห็นว่าถ้อยคำ “บัญชี เอกสาร หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่อง” ดังกล่าว ไม่ได้รวมถึงเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ทั้งหมดเนื่องจากหมายเรียกตามมาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ล้วนเกี่ยวข้องกับกรณีการตรวจสอบเพื่อหาจำนวนกำไรสุทธิของผู้เสียภาษีที่จะนำมาคำนวณภาษีทั้งสิ้น ไม่ได้เกี่ยวข้องกับการหาราคาโอนที่เหมาะสมแต่อย่างใด “บัญชี เอกสาร หรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่อง” จึงจำกัดอยู่เพียงเอกสารและหลักฐานที่ประกอบการลงบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเท่านั้น เอกสารส่วนใหญ่ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ที่มีไขเอกสารและหลักฐานประกอบการลงบัญชีเจ้าหน้าที่จึงไม่มีอำนาจหมายเรียก เช่น เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี และเหตุผลในการใช้กลยุทธ์ดังกล่าว เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน เป็นต้น อย่างไรก็ตามเอกสารบางรายการที่เกี่ยวข้องกับการลงบัญชี เช่น งบประมาณ เจ้าหน้าที่มีอำนาจหมายเรียกได้ โดยความเห็นของผู้เขียนว่าเอกสารที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจหมายเรียกจำกัดอยู่เพียงแค่อะกาสหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีนั้น สอดคล้องกับข้อ 2 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 78/2541 เรื่อง ขอบเขตการใช้อำนาจ ตามมาตรา 71(1) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 27 ตุลาคม พ.ศ. 2541 ที่มีสาระสำคัญสรุปได้ว่ากรณีของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลปฏิบัติตามหมายเรียกเพื่อตรวจสอบภาษีอากรตามมาตรา 19 แห่งประมวลรัษฎากร หมายถึง กรณีที่บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลนั้น ได้นำบัญชี เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่จำเป็นต้องใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลมามอบให้ตามหมายเรียกและเพียงพอแก่การตรวจสอบเพื่อหากำไรสุทธิได้แล้ว

นอกจากนี้ ความเห็นของผู้เขียนยังสอดคล้องกับการตีความที่เกี่ยวกับกรณีส่งมอบเอกสารของกรมสรรพากร ที่มีการวางแนวทางการตีความว่าหากกฎหมายไม่ได้กำหนดฐานความผิดไว้อย่างชัดเจนก็ไม่ถือว่าผู้เสียภาษีกระทำผิดกฎหมาย โดยตามบันทึกที่ กค 0702 (กม. 09)/1348 ลงวันที่ 8 กรกฎาคม 2551 และบันทึกที่ กค 0811/04960 ลงวันที่ 26 พฤษภาคม 2542 มีแนวการ



ตีความว่า หากผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการโดยมิได้แนบบการเงินตามหน้าที่ในมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ถือว่าผู้เสียภาษีฝ่าฝืนไม่ปฏิบัติตามมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร และมีความผิดมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรแต่อย่างใด เพราะกฎหมายมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติให้ผู้เสียภาษีส่งมอบงบการเงิน เมื่อผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบงบการเงินจึงไม่มีความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ส่งผลให้มาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากรขาดสภาพบังคับ เจ้าหน้าที่ตรวจสอบจึงขาดเอกสารสำคัญที่จำเป็นต้องใช้ในการตรวจสอบภาษีคือ งบการเงินของผู้เสียภาษี ดังนั้น จึงมีการแก้ไขเพิ่มเติมมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรโดยการเพิ่มให้การฝ่าฝืนหน้าที่ในการส่งมอบงบการเงินพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 69 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นความผิดตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรด้วย ทั้งนี้ ตามพระราชบัญญัติ แก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 41) พ.ศ. 2559

ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าปัจจุบันประมวลรัษฎากรกำหนดมาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ เพียงรายการที่เป็นบัญชี เอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีเท่านั้น อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนจะวิเคราะห์ต่อไปว่าหากมีการนำมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้กับกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ทุกรายการ จะสอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดีหรือไม่ อย่างไร

ลำดับถัดไป ผู้เขียนจะวิเคราะห์ว่าการนำโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้แก่กรณีการส่งมอบแบบแจ้งข้อความและการนำโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้แก่กรณีการส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ขัดกับหลักมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดีหรือไม่อย่างไร ดังนี้

1) หลักความเป็นธรรม ความเป็นธรรมประกอบไปด้วยสองส่วน คือ หลักความเสมอภาคและหลักความได้สัดส่วน ผู้เขียนเห็นว่าการนำมาตรการลงโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้แก่กรณีการส่งมอบแบบแจ้งข้อความที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน และการนำมาตรการลงโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้แก่กรณีการส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ สอดคล้องกับหลักความเสมอภาคแล้ว แต่ยังไม่สอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วน และไม่ก่อให้เกิดความเป็นธรรมเฉพาะกรณี

ความเสมอภาคสำหรับกรณีมาตรการลงโทษนั้น จะเกิดขึ้นเมื่อมาตรการลงโทษที่เหมือนกันถูกบังคับใช้กับการกระทำความผิดเดียวกัน<sup>172</sup> ดังนั้น การนำมาตรการลงโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้กับทั้งกรณีและผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบแบบแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีและกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารอื่นๆ ที่จะต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษี เป็นการกำหนดบทลงโทษในอัตราที่เท่ากันสำหรับการกระทำความผิดที่เหมือนกัน คือ การไม่ส่งมอบเอกสารที่จะต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษี จึงชอบด้วยหลักความเสมอภาคแล้ว เช่นเดียวกับการนำมาตรการลงโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้กับทั้งกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ตามที่เจ้าหน้าที่หมายเรียกภายในกำหนดเวลาและกับกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารอื่นๆ ตามที่เจ้าหน้าที่หมายเรียกภายในกำหนดเวลาก็ชอบด้วยหลักความเสมอภาคเช่นกัน เพราะเป็นการกำหนดความผิดที่เหมือนกันสำหรับการกระทำความผิดเดียวกัน คือ การไม่ส่งมอบเอกสารที่เจ้าหน้าที่หมายเรียกภายในระยะเวลาที่กำหนด

อย่างไรก็ดี ผู้เขียนเห็นว่าโทษค่าปรับจำนวน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้สัดส่วนกับความผิดกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนในปัจจุบัน เนื่องจากการกำหนดราคาโอนเป็นเรื่องที่มีจำนวนเม็ดเงินที่เกี่ยวข้องสูงสามารถสร้างความเสียหายต่อเศรษฐกิจได้มาก โดย Global Financial Integrity ประมาณการว่าจำนวนกำไรที่ถูกยกย้ายถ่ายเทออกนอกประเทศไทยโดยวิธีการกำหนดราคาตลาดเคลื่อนในช่วงปี พ.ศ. 2547 ถึง พ.ศ. 2556 รวมเป็นจำนวนเงินสูงถึง 6,333,425,000,000 บาท (180,955,000,000 เหรียญสหรัฐ)<sup>173</sup> เมื่อคำนึงถึงความเสียหายทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการกำหนดราคาโอนในระดับล้านล้านบาท ค่าปรับเพียงจำนวน 2,000 บาท จึงไม่ได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำลง

นอกจากนี้ มาตรา 36 ประกอบกับมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดครอบคลุมไว้ชัดเจนถึงอำนาจของเจ้าพนักงานในการเรียกเอกสาร

<sup>172</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/taxpolicy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

<sup>173</sup> Global Financial Integrity. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 [Online]. 2015. Available from: [http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update\\_2015-Final-1.pdf](http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf). [2016, April 13].

ประกอบการกำหนดราคาโอน จึงเกิดความไม่เป็นธรรมหากจะลงโทษผู้เสียหายที่ไม่สามารถยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามที่เจ้าพนักงานเรียกตามมาตรา นี้ เนื่องจากผู้เสียหายไม่อาจทราบได้ล่วงหน้าว่าการไม่ทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นความผิดเพราะกฎหมายไม่ได้กำหนดบังคับไว้ชัดเจน

ยิ่งไปกว่านั้น ค่าปรับอาญาตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้มีบทยกเว้นกรณีมีเหตุอันสมควร ดังนั้น หากผู้เสียหายไม่สามารถยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามที่เจ้าพนักงานหมายเรียกได้เพราะมีเหตุอันสมควร เจ้าพนักงานก็ไม่มีอำนาจด่าปรับได้ ส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมเฉพาะกรณีแก่ผู้เสียหายรายนั้น ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจาก บัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/ 1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 (ภาคผนวก ก.) ซึ่งกำหนดการเปรียบเทียบปรับตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร สำหรับกรณีผู้เสียหายที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลที่มาส่งมอบแบบแจ้งข้อความภายใน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล (ภายใน 150 วัน นับแต่วันสุดท้ายของรอบระยะเวลาบัญชี ทั้งนี้ ตามมาตรา 68 แห่งประมวลรัษฎากร) เจ้าหน้าที่มีอำนาจเปรียบเทียบปรับลดลงจาก 2,000 บาทเหลือ 1,000 บาท แต่ถ้าผู้เสียหายส่งมอบแบบแจ้งข้อความเกินไปกว่า 7 วัน นับแต่วันพ้นกำหนดเวลา ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล หรือเจ้าหน้าที่เป็นผู้ตรวจพบความผิด เจ้าหน้าที่มีอำนาจเปรียบเทียบปรับเต็มจำนวน 2,000 บาท และกำหนดการเปรียบเทียบปรับกรณี มาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไว้ว่าให้นิติบุคคลเสียค่าปรับ 2,000 บาท ส่วนบุคคลธรรมดาให้ปรับ ในอัตรา 1,000 บาท

จากแนวปฏิบัติข้างต้น เห็นได้ว่าเจ้าหน้าที่ไม่มีอำนาจด่าปรับในกรณีมีเหตุอันสมควร บทบัญญัติตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร จึงขัดต่อหลักความเป็นธรรมหากจะนำมาปรับใช้แก่กรณีที่ผู้เสียหายไม่ยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เพราะเหตุอันสมควรบางประการ ดังเช่น มาตรา 21 (5) แห่ง PED ของประเทศเกาหลีใต้ที่บัญญัติว่า กรณีที่การไม่ส่งเอกสารบางส่วนเพราะข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือหากมีข้อผิดพลาดเล็กน้อยในเอกสารบางส่วนที่ส่งมา เจ้าหน้าที่อาจไม่ลงโทษปรับแก่บุคคลดังกล่าวหากได้รับเอกสารข้อมูลเพิ่มเติมชัดเจนส่วนที่ไม่ครบถ้วน หรือส่วนที่ผิดพลาดจากผู้เสียหายแล้ว และเจ้าหน้าที่จะไม่ลงโทษปรับแก่กรณีที่ไม่ส่งเอกสาร รายการที่ 15 ตามมาตรา 19 (1) แห่ง LCITA ซึ่งเอกสารรายการที่ 15 ตามมาตรา 19 (1) นั้น คือ เอกสารอื่นๆ ที่จำเป็นในการกำหนดราคา Arm's length การกำหนดยกเว้นเบี้ยปรับกรณีไม่นำส่ง

รายการนี้ จึงมีความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายเนื่องจากผู้เสียหายไม่อาจทราบได้ล่วงหน้าว่าเอกสารอื่น ๆ นั้นคืออะไร

ส่วนประเทศสหรัฐอเมริกา โทษเบี้ยปรับสำหรับการไม่ส่งเอกสารแบบฟอร์มรายงานข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนตามมาตรา 6038A แห่ง IRC สามารถงดได้โดยการพิจารณาเหตุอันสมควรและ ความสุจริตรวมถึงการเข้าใจข้อเท็จจริงหรือข้อกฎหมายผิดพลาดด้วย โดยพิจารณาจากประสบการณ์และความรู้ของผู้เสียหาย แต่ความผิดพลาดในการคำนวณหรือการลงข้อมูลไม่เป็นเหตุอันสมควรหรือแสดง ความสุจริตของผู้เสียหายและการเชื่อถือผู้เชี่ยวชาญ เช่น ทนายหรือนักบัญชี หรือการอ้างอิงข้อมูล ที่ผู้เสียหายไม่ทราบว่าผิด ไม่ใช่เหตุอันสมควรและแสดง ความสุจริตเสมอไป จะต้องพิจารณาพฤติการณ์อย่างอื่นประกอบด้วย อย่างไรก็ตามหากการเชื่อถือหรืออ้างอิงดังกล่าว นั้น สมเหตุสมผลเมื่อพิจารณาจากพฤติการณ์แล้วก็อาจเป็นฐานในการอ้างหลักเหตุอันสมควรและความสุจริตได้ เช่น ผู้เสียหายรายหนึ่งอาจมีเหตุอันสมควรที่จะไม่ยื่นแบบฟอร์ม 5472 หรือไม่เก็บรักษา ข้อมูลภายใต้มาตรา 6038A แห่ง IRC หากผู้เสียหายเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าไม่ได้มีผู้ถือหุ้น ชาวต่างชาติในบริษัทตั้งแต่ร้อยละ 25 ขึ้นไป จากข้อมูลที่ผู้เสียหายได้มาหรือทราบอยู่แล้ว

จะเห็นได้ว่าทั้งประเทศเกาหลีใต้และประเทศสหรัฐอเมริกา กำหนดบทลงโทษไว้อย่างชัดเจนว่าการกระทำใดบ้างที่เป็นฐานความผิดรวมทั้งมีบทลงโทษโดยให้หลักเหตุอันสมควร และหลักสุจริต สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เพราะการบัญญัติโทษไว้อย่างชัดเจนนั้น จะทำให้ผู้เสียหายทราบแน่ชัดว่าการกระทำใดที่เป็นความผิดและเจ้าหน้าที่มีดุลยพินิจในการพิจารณาลดหรือ งดเว้นความผิดได้กรณีผู้เสียหายมีเหตุอันสมควรและสุจริต

จึงสรุปได้ว่า การปรับใช้มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นมาตรการ ลงโทษกรณีผู้เสียหายไม่ยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ขัดต่อหลักความเป็นธรรมเพราะ โทษค่าปรับไม่ได้สัดส่วนกับความผิดและมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดไว้ชัดเจนว่า เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นหนึ่งในเอกสารที่เจ้าหน้าที่มีอำนาจเรียกให้ส่งมอบได้และ หากไม่ส่งมอบจะมีความผิด นอกจากนี้ ทั้งสองมาตราไม่ได้ให้อำนาจเจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจใน การปรับลดหรืองดค่าปรับให้เป็นธรรมแก่ข้อเท็จจริงในกรณีมีเหตุอันสมควรที่ผู้เสียหายไม่สามารถส่ง มอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนได้

2) หลักความมีประสิทธิภาพ มาตรการลงโทษที่มีประสิทธิภาพ คือ มาตรการลงโทษที่สามารถป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีกระทำผิดกฎหมายได้ โดยการทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีต้นทุนสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย แต่จะต้องไม่เป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีมากเกินไป สัดส่วนแห่งความผิดจนกระทั่งผู้เสียภาษีเห็นว่าหน่วยงานจัดเก็บภาษีคดีประชาชนและใช้อำนาจตามอำเภอใจ<sup>174</sup>

ผู้เขียนเห็นว่าบทลงโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ค่าปรับไม่เกิน 2,000 บาท และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร คือ โทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือนและค่าปรับไม่เกิน 2,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ ไม่มีประสิทธิภาพในการนำมาปรับใช้กับความผิดกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เนื่องจากสองเหตุผล เหตุผลแรกคือ ค่าปรับ 2,000 บาทเป็นจำนวนที่ต่ำเกินไปที่จะป้องปรามผู้เสียภาษีในกรณีการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อพิจารณาจากแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์และเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราโทษในกรณีเดียวกันตามกฎหมายต่างประเทศ และเหตุผลที่สอง คือ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรยังมีช่องว่างในการลงโทษผู้เสียภาษีที่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นเท็จและกรณีผู้เสียภาษีไม่เก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

เหตุผลแรก คือ มาตรการลงโทษตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีประสิทธิภาพในกรณีนำมาใช้บังคับให้ผู้เสียภาษีส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เนื่องจากโทษจำคุกตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สามารถบังคับใช้แก่ผู้เสียภาษีที่เป็นบริษัทได้โดยสภาพเพราะบริษัทเป็นบุคคลที่สมมติขึ้นตามกฎหมาย ไม่สามารถถูกจำคุกได้ อีกทั้งค่าปรับเพียงจำนวน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 และ 36 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นบทลงโทษที่ไม่รุนแรงเพียงพอที่จะป้องปรามผู้เสียภาษีได้ ทั้งนี้ เมื่อพิจารณาจากแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับบทลงโทษที่ก่อให้เกิดระดับการป้องปรามที่มีประสิทธิภาพที่สุด (optimal deterrence) ที่มีหลักกว่าบทลงโทษที่มีประสิทธิภาพที่สุดคือ บทลงโทษที่ส่งผลให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>175</sup> การที่บริษัทจะปฏิบัติตามกฎหมายในกรณีส่งมอบเอกสารประกอบการ

<sup>174</sup> Leandra Lederman. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes [Online]. 2015. Available from: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2635142](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142) [2016, January 1]

<sup>175</sup> ดร.สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย [ออนไลน์]. 2554. เข้าถึงได้จาก: <http://tdri.or.th/wp-content/uploads/2012/09/s57.pdf> [14 เมษายน 2558]

กำหนดราคาโอน บริษัทจะมีค่าใช้จ่ายในการจัดทำและเก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนประมาณ 1,200,000 บาท (ข้อมูลจากการสอบถามไปยังบริษัทที่ปรึกษากฎหมายข้ามชาติแห่งหนึ่งในประเทศไทย) แต่ถ้าไม่ปฏิบัติตามกฎหมายบริษัทจะมีค่าใช้จ่ายเพียง 2,000 บาทเท่านั้น เมื่อค่าใช้จ่ายของการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายถูกกว่าการปฏิบัติตามกฎหมายถึง 60,000 เท่า บทลงโทษดังกล่าวจึงไม่ใช่บทลงโทษที่มีประสิทธิภาพในการป้องปรามที่ดีที่สุดตามหลัก optimal deterrence

นอกจากนี้ เมื่อนำข้อสรุปจากการศึกษาแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ของ Allingham และ Sandmo (A-S Model) มาวิเคราะห์พบว่า อัตราโทษที่สูงประกอบกับอัตราการตรวจสอบภาษีที่สูงจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น เพราะค่าชดเชยความเสี่ยง (risk premium) ในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีจำนวนที่สูง หากประโยชน์ที่เป็นเม็ดเงินที่จะได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายลดลงจนไม่คุ้มกับค่าชดเชยความเสี่ยง ผู้เสียภาษีก็จะเลือกปฏิบัติตามกฎหมาย<sup>176</sup> ในทางตรงกันข้ามเมื่ออัตราโทษในปัจจุบันต่ำ คือ เพียงแค่ 2,000 บาท ในขณะที่ประโยชน์ที่ได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายสูง คือ สามารถประหยัดค่าใช้จ่ายได้ถึง 1,200,000 บาท ผู้เสียภาษีก็มีแนวโน้มที่จะไม่ปฏิบัติตามกฎหมายและยอมเสี่ยงกับค่าปรับเพียง 2,000 บาท เพราะค่าชดเชยความเสี่ยง คือ ค่าปรับ มีจำนวนต่ำมาก เมื่อเทียบกับประโยชน์ที่ได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายคือการประหยัดค่าใช้จ่าย 1,200,000 บาท จึงคุ้มค่าที่จะเสี่ยง

ยิ่งไปกว่านั้น แบบจำลอง A-S Model ยังมีข้อสรุปว่า ผู้เสียภาษีที่มีฐานะร่ำรวยจะยังสามารถรับความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้มากกว่าผู้เสียภาษีรายอื่น เพราะผู้เสียภาษีที่มีฐานะร่ำรวยมีทรัพย์สินที่จะนำมาจ่ายเป็นค่าชดเชยความเสี่ยงมากกว่าผู้เสียภาษีรายอื่น<sup>177</sup> ซึ่งผู้เสียภาษีที่ข้องเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนมักจะเป็นธุรกิจข้ามชาติที่มีบริษัทในเครืออยู่ในหลายประเทศ จึงมีฐานะร่ำรวยกว่าผู้เสียภาษีรายอื่นเพราะมีเม็ดเงินหมุนเวียนภายในกลุ่มจำนวนมาก สามารถรับความเสี่ยงในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้มากกว่าผู้เสียภาษีรายอื่นๆ และค่าปรับเพียง 2,000 บาท เป็นค่าชดเชยความเสี่ยงที่ต่ำเกินไป ไม่ได้มีประสิทธิภาพในการนำมาเป็นมาตรการลงโทษในการป้องปรามผู้เสียภาษีในกรณีการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เมื่อพิจารณาจาก A-S Model

---

<sup>176</sup> Luigi Alberto Franzoni. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>177</sup> Ibid.

อนึ่ง สำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาได้วางหลักในการเขียนบทกำหนดโทษทางอาญา สอดคล้องกับแนวทางเศรษฐศาสตร์ไว้ว่า การที่ผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจสามารถนำมาใช้เป็นเหตุผลในการกำหนดค่าปรับให้สูงกว่าอัตราโทษในกรณีปกติได้ ซึ่งโดยทั่วไปแล้วกรณีผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจสามารถระวางโทษปรับได้สูงถึง 100,000 บาท<sup>178</sup> อย่างไรก็ตาม หากมีพฤติการณ์และเหตุผลอันสมควรอื่นๆ ก็สามารถเพิ่มโทษให้สูงขึ้นอีกได้ เช่น ความผิดเกี่ยวกับการค้ำน้ำมันเถื่อน ระวางโทษค่าปรับสูงสุดถึง 3,000,000 บาท<sup>179</sup> หรือความผิดเกี่ยวกับการแข่งขันทางการค้า ระวางโทษค่าปรับสูงสุดไว้ถึง 6,000,000 บาท<sup>180</sup> ซึ่งทั้งสองกรณีเป็นความผิดเกี่ยวกับอาชญากรรมทางเศรษฐกิจที่ส่งผลกระทบต่อเศรษฐกิจและสังคมอย่างมากจึงมีโทษสูงกว่าค่าปรับในกรณีปกติ

ยิ่งไปกว่านั้น โทษค่าปรับที่นำมาปรับใช้แก่กรณีผู้เสียหายไม่ส่งมอบแบบแสดงรายการภาษีตามมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 มีจำนวนสูงถึง 500,000 บาท อันมีจำนวนมากกว่าค่าปรับในฐานความผิดเดียวกันตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรที่กำหนดค่าปรับไว้ 2,000 บาท ถึง 250 เท่า ซึ่งเป็นการบ่งชี้ได้ว่า การกำหนดอัตราโทษขึ้นใหม่มีการพิจารณาถึงอัตราเงินเฟ้อด้วย โดยหากค่านิ่งถึงอัตราเงินเฟ้อแล้ว โทษค่าปรับจำนวน 2,000 บาท เมื่อประมาณ 60 กว่าปีที่แล้ว จะมีมูลค่าสูงถึงประมาณ 25,628 บาท ในปัจจุบัน (โปรดดูวิธีการคำนวณในบทที่ 3 หัวข้อที่ 3.2.2) การที่ประเทศไทยมิได้มีการปรับปรุงค่าปรับตามอัตราเงินเฟ้อเช่นนี้ส่งผลให้ประสิทธิภาพของค่าปรับในการป้องปรามผู้เสียหายลดลง<sup>181</sup>

นอกจากมาตรการลงโทษตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรจะไม่ใช้มาตรการลงโทษที่มีประสิทธิภาพตามแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์แล้วเพราะอัตราโทษต่ำเกินไป เมื่อนำอัตราโทษตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาเปรียบเทียบกับอัตราโทษในกรณีเดียวกันตามกฎหมายต่างประเทศ ผู้เขียนพบว่าอัตราโทษของประเทศไทยต่ำกว่าอัตราโทษของต่างประเทศอย่างมาก ซึ่งประเทศส่วนใหญ่ที่มีบริษัทข้ามชาติเข้าไปประกอบธุรกิจก็จะมีข้อกำหนดเรื่องการกำหนดให้ผู้เสียหายทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและมีการบัญญัติมาตรการ

<sup>178</sup> อารงลักษณ์ ลาพินี, “การฝึกปฏิบัติยก่างกฎหมาย (1) (2) (3),” เอกสารประกอบการบรรยาย การฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานักกฎหมายภาครัฐระดับปฏิบัติการ รุ่นที่ 12 23 เมษายน 2558, หน้า 30. (เอกสารไม่ตีพิมพ์เผยแพร่)

<sup>179</sup> มาตรา 35 แห่งพระราชบัญญัติการค้ำน้ำมันเชื้อเพลิง พ.ศ. 2543

<sup>180</sup> มาตรา 51 แห่งพระราชบัญญัติการแข่งขันทางการค้า พ.ศ. 2542

<sup>181</sup> อิศร์กุล อุณหเกตุ, ระบบค่าปรับทางอาญา (กรุงเทพมหานคร: เบนไทย, 2556), หน้า 16.

ลงโทษเพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องการทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ดังนั้น ผู้เขียนจึงเห็นว่าการศึกษาอัตราโทษเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ตามกฎหมายของต่างประเทศเป็นประโยชน์ในการนำมาวิเคราะห์ว่าอัตราโทษจำนวนเท่าใดที่ต่างประเทศยอมรับว่ามีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะใช้เป็นเครื่องมือป้องปรามผู้เสียภาษีให้จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน โดยผู้เขียนจะนำอัตราโทษของประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศเกาหลีใต้ซึ่งมีรายละเอียดตามบทที่ 2 มาใช้ในการวิเคราะห์เปรียบเทียบ

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาได้บัญญัติบทลงโทษกรณีไม่ยื่นเอกสารแบบฟอร์มการกำหนดราคาโอนหรือไม่เก็บรักษาเอกสารตามที่กฎหมายกำหนดไว้สูงถึง 10,000 เหรียญสหรัฐ ตามมาตรา 6038A(d) แห่ง IRC ซึ่งคิดเป็นจำนวนเงินประมาณ 360,000 บาท และเมื่อผ่านพ้นกำหนดในการยื่นส่งเอกสารครบ 90 วัน โทษปรับจะเพิ่มขึ้นอีกจำนวน 10,000 เหรียญสหรัฐทุกๆ 30 วันซึ่งยังคงมีการไม่ปฏิบัติตามข้อกำหนด โดยเฉพาะของ 30 วัน นับเป็นอีก 30 วัน โดยโทษปรับในส่วนนี้ไม่มีการจำกัดเพดานสูงสุดไว้

จะเห็นได้ว่าโทษของประเทศสหรัฐอเมริกามีจำนวนที่สูงกว่าโทษตามประมวลรัษฎากรอย่างมาก กล่าวคือ สูงกว่าประมาณ 120 เท่า อีกทั้งยังเพิ่มประสิทธิภาพมากกว่าโทษตามประมวลรัษฎากร โดยการเพิ่มโทษให้สูงขึ้นตามจำนวนระยะเวลาที่ไม่มีการส่งมอบเอกสาร ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่ยังมิได้ปฏิบัติตามกฎหมายมีแรงจูงใจที่จะรีบปฏิบัติตามข้อกำหนดของกฎหมายในการยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้เร็วที่สุด<sup>182</sup>

สำหรับประเทศเกาหลีใต้ มีการกำหนดโทษเบี้ยปรับกรณีไม่ส่งมอบหรือส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอันเป็นเท็จ โดยเจ้าหน้าที่มีดุลยพินิจในการคำนวณเบี้ยปรับสูงถึง 100 ล้านบาท (ประมาณ 3,000,000 บาท) ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA ซึ่งกำหนดไว้มากกว่าเบี้ยปรับกรณีไม่ส่งมอบเอกสารอื่นๆ ที่กำหนดไว้เป็นจำนวนไม่เกิน 20 ล้านบาท (ประมาณ 600,000 บาท)<sup>183</sup>

อนึ่งแต่เดิมประเทศเกาหลีใต้มีเพดานเบี้ยปรับกรณีดังกล่าวอยู่ที่ 30 ล้านบาท (ประมาณ 900,000 บาท) ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2538 แต่ต่อมาเมื่อเห็นว่าเบี้ยปรับดังกล่าวไม่มีประสิทธิภาพ

<sup>182</sup> Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure," in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.17.

<sup>183</sup> National Tax Service. Tax Audit Guide Book [Online]. 2014. Available from: [https://www.nts.go.kr/eng/Tax\\_Inquiry.html](https://www.nts.go.kr/eng/Tax_Inquiry.html). [2016, April 13]



เพียงพอที่จะใช้ป้องปรามผู้เสียภาษี จึงมีการเพิ่มเพดานสูงสุดของเบี้ยปรับกรณีไม่ส่งเอกสารหรือทำเอกสารอันเป็นเท็จเป็น 100 ล้านบาท ในปี พ.ศ. 2553<sup>184</sup> อันแสดงว่าประเทศเกาหลีใต้มีการประเมินและปรับปรุงประสิทธิภาพของเบี้ยปรับอย่างสม่ำเสมอ ต่างจากประเทศไทยที่ค่าปรับตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 2,000 บาท มีการบังคับใช้มากกว่า 60 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2494 (ตามพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 8) พ.ศ. 2494) และค่าปรับมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร จำนวน 2,000 บาทที่ใช้มากกว่า 30 ปี ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2525 (แก้ไขจากเดิม 500 บาท ที่บังคับใช้ตั้งแต่ปี พ.ศ. 2482 โดยพระราชกำหนดแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2525) โดยไม่ได้มีการเก็บข้อมูล ประเมินผลและปรับปรุงว่าบทลงโทษดังกล่าวมีประสิทธิภาพหรือไม่อย่างไร จนถึงปัจจุบัน

เมื่อวิเคราะห์เปรียบเทียบบทลงโทษของประเทศไทยกับประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้แล้วสรุปได้ว่า จำนวนค่าปรับของประเทศไทยต่ำกว่าจำนวนค่าปรับที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้เห็นว่าเป็นบทลงโทษที่มีประสิทธิภาพในการนำมาบังคับใช้ให้บริษัทข้ามชาติจัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอย่างมาก

เหตุผลที่สองที่ผู้เขียนจะยกมาสนับสนุนว่าโทษตามมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไม่มีประสิทธิภาพในการนำมาปรับใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน คือ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรยังมีช่องว่างในการที่จะนำมาใช้ป้องปรามผู้เสียภาษีที่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นเท็จและกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่เก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ซึ่งเมื่อนำมาวิเคราะห์เปรียบเทียบกับกฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ในเรื่องเดียวกัน พบว่า นอกจากทั้งสองประเทศจะมีบทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้ครบถ้วนแล้ว ทั้งสองประเทศยังมีบทลงโทษกรณีนำส่งเอกสารอันเป็นเท็จอีกด้วย และประเทศสหรัฐอเมริกามีบทลงโทษเกี่ยวกับการเก็บรักษาข้อมูลไว้ระยะหนึ่งตามที่กฎหมายกำหนดไว้ซึ่งบทลงโทษเพิ่มเติมทั้งสองลักษณะนี้ ส่งผลให้รัฐได้ข้อมูลที่ต้องการจากผู้เสียภาษี อีกทั้งเป็นกฎหมายปิดปากไม่ให้ผู้เสียภาษีอ้างได้ว่าได้ทำเอกสารแล้วแต่ไม่ได้เก็บรักษาไว้จนถึงปีที่ถูกตรวจสอบ

แม้ว่าประเทศไทยจะมีไม่บทบัญญัติที่เกี่ยวกับการนำส่งเอกสารอันเป็นเท็จสำหรับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ แต่มาตรา 37 แห่งประมวลรัษฎากร ได้กำหนดโทษจำคุก ตั้งแต่สามเดือนถึงเจ็ดปี และปรับตั้งแต่สองพันบาทถึงสองแสนบาท สำหรับความผิดฐานการ

---

<sup>184</sup> BDO, “Changes in Korean Transfer Pricing Rules,” *Transfer Pricing News* 6 (May 2011): 9.

นำส่งเอกสารอันเป็นเท็จเพื่อหลีกเลี่ยงภาษีหรือขอคืนภาษีไว้เป็นการทั่วไปแล้ว อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยยังมีได้กำหนดบทลงโทษเพิ่มเติมในส่วนของการเก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้บทลงโทษไม่มีประสิทธิภาพ เนื่องจากการเปิดช่องว่างทางกฎหมายให้ผู้เสียภาษีอ้างว่าไม่สามารถส่งมอบเอกสารเนื่องจากไม่ได้เก็บรักษาข้อมูลของปีภาษีที่เกี่ยวข้องไว้

ดังนั้น จึงสรุปได้ว่า การนำมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้เป็นมาตรการลงโทษกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไม่สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพเพราะมีจำนวนค่าปรับที่ต่ำเกินไปตามแนวความคิดทางเศรษฐศาสตร์ อีกทั้งยังมีจำนวนที่ต่ำกว่าอัตราโทษของต่างประเทศในเรื่องเดียวกันอย่างมากและทั้งสองมาตราไม่ได้กำหนดโทษให้เพิ่มขึ้นตามระยะเวลาการส่งมอบเอกสาร ส่งผลให้ไม่มีประสิทธิภาพในการจูงใจผู้เสียภาษีที่ไม่ปฏิบัติตามกฎหมายให้ปฏิบัติตามกฎหมายโดยเร็วที่สุด นอกจากนี้ ทั้งสองมาตรายังคงมีช่องว่างทางกฎหมายในการบังคับให้ผู้เสียภาษีเก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเพื่อการตรวจสอบในอนาคต

3) หลักความเข้าใจได้ง่าย หลักนี้มีสาระสำคัญว่า บทบัญญัติของกฎหมายจะต้องกำหนดฐานความผิดและบทลงโทษสำหรับการฝ่าฝืนกฎหมายไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ส่งผลให้วัตถุประสงค์ในการป้องปรามผู้เสียภาษีสำเร็จลุล่วงลงได้ และผู้เสียภาษียังรับทราบถึงผลการกระทำผิดตามกฎหมายอย่างชัดเจน อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี

ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติตามมาตรา 35 ประกอบกับมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร มีความชัดเจนแล้วว่าการไม่ส่งมอบแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้เป็นความผิดอย่างหนึ่ง จึงไม่ขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่าย ส่วนบทบัญญัติตามมาตรา 36 ประกอบกับมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่มีความชัดเจนว่าการไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้แก่เจ้าหน้าที่เป็นความผิดหรือไม่ เมื่อบทบัญญัติไม่ชัดเจนเช่นนี้ จึงขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่ายหากจะนำมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้เป็นมาตรการลงโทษกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

4) หลักการบริหารจัดการได้ มาตรการลงโทษที่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้นั้น เมื่อมีการนำไปใช้จะเกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้ (consistent) แต่ในขณะเดียวกันก็มีความยืดหยุ่น (flexibility) โดยเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้มาตรการลงโทษให้เข้ากับ ข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีได้

ผู้เขียนเห็นว่า มาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร แม้ว่าจะเอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้แล้วแต่บทบัญญัติยังขาดความยืดหยุ่นในกรณีที่น่ามาใช้ในการส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ส่วนมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไม่เอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอใน

การปรับใช้ อีกทั้งยังไม่มีความยืดหยุ่นในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ กรณีที่นำมาใช้กับการส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

ในส่วนของความสม่ำเสมอในการปรับใช้บทบัญญัติ การที่บทบัญญัติมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร บัญญัติไว้อย่างชัดเจนว่าการฝ่าฝืนมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร เป็นความผิด จึงเกิดความชัดเจนแก่เจ้าหน้าที่ว่า หากผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน พร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลตามหน้าที่ในมาตรา 17 แห่งประมวลรัษฎากร เจ้าหน้าที่มีอำนาจในการปรับผู้เสียภาษีตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากรได้ เมื่อลักษณะแห่งบทบัญญัติมีความชัดเจน จึงเอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้บทบัญญัติ ในทางตรงกันข้าม มาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรที่ไม่ได้ระบุไว้ชัดเจนว่าการไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ตาม คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ เป็นความผิด ส่งผลให้เจ้าหน้าที่แต่ละพื้นที่ เกิดการตีความที่แตกต่างกันได้ว่า บทบัญญัติดังกล่าวสามารถนำมาปรับใช้แก่กรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนได้หรือไม่ ส่งผลให้ขาดความสม่ำเสมอในการปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย อันขัดต่อหลักการบริหารจัดการได้ของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดี แตกต่างจากประเทศเกาหลีใต้ที่มีการบัญญัติแยกโทษของความผิดฐานไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อเจ้าหน้าที่หมายเรียกออกมามากจากโทษของการไม่ส่งมอบเอกสารอื่นๆ จึงก่อให้เกิดความชัดเจนแก่เจ้าหน้าที่และนำไปสู่ความสม่ำเสมอในการปรับใช้บทบัญญัติ<sup>185</sup>

ยิ่งไปกว่านั้น บทบัญญัติทั้งมาตรา 35 และ 36 แห่งประมวลรัษฎากรยังขาดความยืดหยุ่นในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ กล่าวคือ บทบัญญัติทั้งสองมาตรามีได้กำหนดการลดหรือลดค่าปรับให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรไม่สามารถส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนได้ ส่งผลให้ขาดความยืดหยุ่นในการปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมาย อันขัดต่อหลักการบริหารจัดการได้ของมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดี

ดังนั้นจึงสรุปได้ว่าในปัจจุบัน กฎหมายที่จะสามารถนำมาบังคับใช้แก่กรณีจัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนคือ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการที่ดี

<sup>185</sup> National Tax Service. Tax Audit Guide Book [Online]. 2014. Available from: [https://www.nts.go.kr/eng/Tax\\_Inquiry.html](https://www.nts.go.kr/eng/Tax_Inquiry.html). [2016, April 13]

#### 4.2 การนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

มาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรที่นำมาปรับใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเป็นมาตรการลงโทษทางแพ่งอันประกอบด้วยเบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ในลำดับแรกผู้เขียนจะเปรียบเทียบมาตรการลงโทษทางแพ่งกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ของประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกา และประเทศเกาหลีใต้โดยสรุปเสียก่อน จากนั้น ผู้เขียนจะได้วิเคราะห์ในลำดับถัดไปว่าการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดีอย่างไร

ประเทศไทยไม่มีกฎหมายกำหนดเบี้ยปรับไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา โดยประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดบทลงโทษกรณีชำระภาษีขาดไปซึ่งเกิดจากการคำนวณราคาโอนที่คลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length ไปอย่างมาก คือ เบี้ยปรับร้อยละ 20 ของภาษีที่ชำระขาดไป ตามมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC และเบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 40 หากคำนวณราคาคลาดเคลื่อนสูงขึ้นไปอีก ตามมาตรา 6662 (h) แห่ง IRC อย่างไรก็ตาม ประเทศไทยไม่ได้กำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีกำหนดราคาโอน แต่จะกำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการไว้เป็นการทั่วไปในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระ หากภายหลังได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่เกิน 1 เดือนหลังจากสิ้นสุดกำหนดเวลา แต่ถ้ายังคงไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเดือนละร้อยละ 5 แต่รวมทั้งหมดแล้วไม่เกินไปกว่าร้อยละ 25 ตามมาตรา 6651 แห่ง IRC

ส่วนประเทศไทยมีการปรับใช้เบี้ยปรับกรณีทั่วไปตามประมวลรัษฎากรเข้ากับกรณีที่มีการชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน คือ เบี้ยปรับ 2 เท่า (ร้อยละ 200) ของภาษีที่ชำระขาดไป กรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการ ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร และเบี้ยปรับ 1 เท่า (ร้อยละ 100) ของภาษีที่ชำระขาดไป กรณียื่นแบบแสดงรายการแต่แสดงจำนวนภาระภาษีได้น้อยกว่าจำนวนที่ต้องชำระตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร โครงสร้างเบี้ยปรับดังกล่าวของประเทศไทยคล้ายกับของประเทศเกาหลีใต้ที่ไม่ได้กำหนดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะแต่กำหนดเบี้ยปรับสำหรับการชำระภาษีขาดไปเพราะการไม่ยื่นแบบแสดงรายการกรณีทั่วไปที่อัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป ตามมาตรา 47-2 แห่ง NTBL และเบี้ยปรับเพราะการชำระภาษีขาดไปกรณีอื่นไว้ที่อัตราร้อยละ 10 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป ตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL อย่างไรก็ตาม กรณีที่มีการชำระภาษีขาดเกิดจากการกระทำที่ไม่สมควร (unjust manner) เช่น การลงบัญชีซ้ำ หรือบิดเบือนคำอธิบายในงบบัญชี กระทำหลักฐานหรือเอกสารอันเป็นเท็จ ได้รับและยอมรับหลักฐานอันเป็นเท็จ ทั้งที่ทราบถึงข้อเท็จจริงเช่นนั้น ทำลาย

บัญชี งบการเงิน หรือบันทึก ซ่อนทรัพย์สินหรือซ่อนหรือปรุงแต่งเงินได้ รายรับ การกระทำ หรือธุรกรรมใดๆ เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเป็นร้อยละ 40 ทั้งกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการตามมาตรา 47-2 แห่ง NTBL และกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะเหตุอื่นๆ ตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL

ในส่วนของเงินเพิ่ม ทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ มิได้มีบทบัญญัติกำหนดเงินเพิ่มแยกต่างหากสำหรับกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะ แต่จะใช้เงินเพิ่มในอัตราเดียวกับที่ปรับใช้แก่กรณีชำระภาษีขาดอื่นๆ โดยประเทศไทยกำหนดอัตราเงินเพิ่มไว้ที่ร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือน ตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดอัตราเงินเพิ่มเท่ากับอัตราดอกเบี้ยระยะสั้นของรัฐบาลบวกด้วย 3 จุด (federal short-term rate plus three percentage points) ซึ่งรัฐมนตรีกระทรวงการคลัง (Secretary of the Treasury) จะเป็นผู้กำหนดอัตราดอกเบี้ยระยะสั้นทุกๆ 4 เดือน ตามมาตรา 6621 แห่ง IRC ส่วนประเทศเกาหลีใต้กำหนดอัตราเงินเพิ่มไว้เท่ากับร้อยละ 0.03 ต่อวัน ตามมาตรา 47-5 แห่ง NTBL ประกอบกับมาตรา 27-4 NTBL-PED

ลำดับถัดไป ผู้เขียนจะวิเคราะห์ว่า การนำโทษเบี้ยปรับและเงินเพิ่มทั่วไปตามประมวลรัษฎากรมาใช้แก่กรณีการกำหนดราคาโอน ขัดต่อหลักลักษณะของมาตรการลงโทษที่ดีหรือไม่ดังต่อไปนี้

1) หลักความเป็นธรรม ความเป็นธรรมจะเกิดขึ้นเมื่อมีการกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มที่เหมือนกันในกรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำความผิดเดียวกันและมาตรการลงโทษจะต้องได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำ โดยผู้เขียนจะวิเคราะห์ความเป็นธรรมของเบี้ยปรับก่อนแล้วจึงจะวิเคราะห์ความเป็นธรรมของเงินเพิ่ม

สำหรับเบี้ยปรับกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนสามารถแยกวิเคราะห์ว่าสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมหรือไม่ ได้เป็นสองกรณี คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเลยและกรณีที่ผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีแต่คำนวณภาษีขาดไป

กรณีแรก คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอน มีหน้าที่เสียภาษีแต่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ผู้เขียนเห็นว่ากรณีดังกล่าวมิได้มีความแตกต่างจากกรณีผู้เสียภาษีรายอื่นที่มีได้กระทำธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนและไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีภายในกำหนดเวลา ดังนั้น การจะปรับใช้บทลงโทษที่เหมือนกัน คือ เบี้ยปรับจำนวน 2 เท่าของภาษีที่ชำระขาดไป ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร จึงชอบด้วยหลักความเป็นธรรมแล้วเพราะเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ยื่นแบบแสดงรายการเหมือนกันด้วยอัตราเบี้ยปรับเดียวกัน และ

สอดคล้องกับแนวทางปฏิบัติของอารยประเทศที่ไม่ได้กำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีและมีการชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดโทษเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการหรือยื่นล่าช้า (รวมถึงกำหนดระยะเวลาที่ขยายออกไปแล้ว) เป็นกรณีทั่วไปไว้ตามมาตรา 6651 แห่ง IRC (Penalty to file tax return) ในอัตราร้อยละ 5 ของจำนวนภาษีที่ไม่ได้ชำระ หากภายหลังได้ยื่นแบบแสดงรายการไม่เกิน 1 เดือนหลังจากสิ้นสุดกำหนดเวลา แต่อย่างไรก็ตามไม่ยื่นแบบแสดงรายการ เบี้ยปรับจะเพิ่มขึ้นเดือนละร้อยละ 5 แต่รวมทั้งหมดแล้วไม่เกินไปกว่าร้อยละ 25 โดยฐานการคำนวณเบี้ยปรับคือจำนวนภาษีที่ควรจะได้แสดงในแบบแสดงรายการหักด้วยจำนวนภาษีที่ชำระไว้แล้วและจำนวนเครดิตภาษี

ประเทศเกาหลีใต้ก็ใช้บทบัญญัติกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการทั่วไปมาใช้กับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการและผู้เสียภาษีมีการชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนเช่นเดียวกัน ตามมาตรา 47-2 แห่ง NTBL กล่าวคือ เบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการในทุกกรณีคือ ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่เจ้าหน้าที่ประเมิน หรือจำนวนเท่ากับร้อยละ 0.07 ของจำนวนเงินที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดจะมากกว่า และกรณีผู้เสียภาษีไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเพราะการกระทำที่ไม่สมควร (unjust manner) ผู้เสียภาษีจะต้องเสียเบี้ยปรับเพิ่มขึ้นในอัตราร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่เจ้าหน้าที่ประเมิน หรือจำนวนเท่ากับร้อยละ 0.14 ของจำนวนเงินที่ไม่ได้ยื่นแบบแสดงรายการ ขึ้นอยู่กับว่าจำนวนใดจะมากกว่า

กรณีที่สอง คือ กรณีผู้เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แต่คำนวณและชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ผู้เขียนมีความเห็นสองประการ ในประการแรก ผู้เขียนเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากรมิได้แยกบทลงโทษสำหรับกรณีดังกล่าวไว้โดยเฉพาะสอดคล้องกับหลักความเสมอภาคซึ่งเป็นหลักการหนึ่งของหลักความเป็นธรรมแล้ว เมื่อพิจารณาจากโครงสร้างเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน แต่ไม่สอดคล้องกับหลักความได้สัดส่วนกับความผิดเพราะกำหนดโทษในอัตราเท่ากับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการฉ้อฉล และในประการที่สอง ผู้เขียนเห็นว่า การที่ประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดเหตุอันสมควรเพื่อบีบปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

ในประการแรก ผู้เขียนเห็นว่า การที่ประเทศไทยไม่ได้แยกมาตรการลงโทษในกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ออกจากมาตรการลงโทษกรณีชำระภาษีขาดไปเนื่องมาจากสาเหตุอื่นๆ ดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมแล้ว เนื่องจากโครงสร้างเบี้ยปรับตามประมวลรัษฎากรของประเทศไทยมีความแตกต่างจากโครงสร้างเบี้ยปรับตาม IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ โครงสร้างโทษเบี้ยปรับในส่วนภาษีเงินได้ในกรณีชำระภาษีขาดไปของประเทศสหรัฐอเมริกา จะแปรผันตามความร้ายแรงของการกระทำของผู้เสียภาษี

และภาระการพิสูจน์ไต่ระดับตั้งแต่ประมาณ เจตนา จนกระทั่งถึงระดับเจตนาฉ้อฉล โดยเบี่ยงปรับจะอยู่ในช่วงระหว่างอัตราร้อยละ 20 ไปจนถึงอัตราร้อยละ 75 แยกเป็นหลายมาตราและอนุมาตราตาม IRC ในขณะที่โครงสร้างเบี่ยงปรับตามประมวลรัษฎากรในส่วนของ การชำระภาษีเงินได้ จะคล้ายคลึงกับโครงสร้างเบี่ยงปรับตามกฎหมายภาษีของประเทศเกาหลีใต้มากกว่า คือ มิได้แยกเบี่ยงปรับเป็นหลายมาตราตามความรุนแรงของการกระทำของผู้เสียภาษี แต่กำหนดเบี่ยงปรับกรณีชำระภาษีขาดไว้เพียงมาตราเดียว คือ มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร แล้วจึงค่อยปรับลดหรืองดเบี่ยงปรับตามความร้ายแรงของการกระทำของผู้เสียภาษีในภายหลัง ส่งผลให้หากมีการแยกเบี่ยงปรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนแยกออกมาโดยกำหนดเบี่ยงปรับต่างจากเบี่ยงปรับกรณีชำระภาษีขาดไปในกรณีอื่นๆ ก็จะไม่เกิดความไม่เป็นธรรม เพราะเป็นการกำหนดเบี่ยงปรับที่ต่างกันสำหรับฐานความผิดเดียวกัน คือ ความผิดฐานชำระภาษีเงินได้ขาดไป

โครงสร้างเบี่ยงปรับตาม IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา จะแยกความผิดกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการฉ้อฉลไว้โดยเฉพาะตามมาตรา 6663 แห่ง IRC โดยกำหนดโทษเบี่ยงปรับในอัตราร้อยละ 75 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป ส่วนความผิดกรณีชำระภาษีขาดไปอื่นๆ จะบัญญัติไว้ตามมาตรา 6662 แห่ง IRC ซึ่งมาตราดังกล่าวจะแยกออกเป็นอนุมาตราย่อยตามเหตุที่ชำระภาษีขาดไป ดังนี้

- กรณีการประมาทเลินเล่อหรือเพิกเฉยต่อข้อกำหนดหรือกฎเกณฑ์ เบี่ยงปรับ คือ อัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาด

- กรณีการแสดงเงินได้ขาดไปอย่างมีนัยสำคัญ (ร้อยละ 10 ของภาษีที่จะต้องแสดงในแบบแสดงรายการ หรือ 10,000 เหรียญสหรัฐ แล้วแต่ว่าจำนวนใดจะมากกว่า) เบี่ยงปรับ คือ อัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาด

- กรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน เบี่ยงปรับ คือ อัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาด ในกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนร้อยละ 150 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง และ อัตรา ร้อยละ 40 ในกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนร้อยละ 200 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง

- กรณีการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุคลาดเคลื่อน เบี่ยงปรับ คือ อัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาด ในกรณีการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุคลาดเคลื่อนร้อยละ 200 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง และ อัตรา ร้อยละ 40 ในกรณีการแสดงจำนวนภาระเงินเกษียณอายุคลาดเคลื่อนร้อยละ 400 ขึ้นไปของจำนวนที่ถูกต้อง

- กรณีการแสดงจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ตลาดเคลื่อน เบี่ยงปรับ คือ อัตรา ร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดในกรณีแสดงจำนวนภาษีตลาดเคลื่อนร้อยละ 65 หรือน้อยกว่าของจำนวนภาษีอสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ที่แท้จริง และอัตรา ร้อยละ 40 ของจำนวน

ภาษีที่ชำระขาดในกรณีแสดงจำนวนภาษีคลาดเคลื่อนร้อยละ 40 หรือน้อยกว่าของจำนวนภาษี  
อสังหาริมทรัพย์หรือภาษีการให้ที่แท้จริง

- กรณีธุรกรรมนั้นๆ มิได้เป็นไปตามหลักเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ (Economic substance doctrine) เบี้ยปรับ คือ อัตราร้อยละ 20 ของผลประโยชน์ทางภาษีใดๆ ที่ต้องห้าม  
เนื่องจากธุรกรรมนั้นๆ มิได้เป็นไปตามหลักเนื้อหาทางเศรษฐศาสตร์ และอัตราร้อยละ 40 หากผู้เสีย  
ภาษีไม่สามารถเปิดเผยข้อเท็จจริงที่เกี่ยวข้องซึ่งกระทบภาระภาษีในแบบแสดงรายการที่ยื่นต่อ IRS  
หรือในข้อมูลที่เป็นแบบฉบับกับแบบแสดงรายการได้อย่างเพียงพอ

- กรณีไม่ได้เปิดเผยธุรกรรมที่เกี่ยวกับทรัพย์สินทางการเงินในต่างประเทศ เบี้ยปรับ คือ  
อัตราร้อยละ 40 ของภาษีที่ชำระขาด

อนึ่ง แม้จะมีการแยกเป็นหลายอนุมาตรา แต่อัตราโทษกรณีชำระภาษีขาดกรณีอื่น ซึ่ง  
บัญญัติไว้ในอนุมาตราอื่นๆ ตามมาตรา 6662 แห่ง IRC ก็มีจำนวนเท่ากับกรณีชำระภาษีขาดเพราะ  
กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน กล่าวคือ กรณีที่ชำระภาษีขาดเพราะเหตุที่ไม่ร้ายแรง เช่น ชำระภาษี  
ขาดเพราะความประมาทเลินเล่อ เบี้ยปรับจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 20 ซึ่งเป็นอัตราที่เท่ากับกรณีชำระ  
ภาษีขาดไปซึ่งเกิดจากการคำนวณราคาโอนที่คลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length ไปอย่างมี  
นัยสำคัญ (substantial valuation misstatement) ส่วนกรณีที่ชำระภาษีขาดเพราะเหตุร้ายแรง  
เช่น ชำระภาษีขาดเพราะไม่เปิดเผยธุรกรรมที่กระทำในต่างประเทศ เบี้ยปรับจะอยู่ที่อัตราร้อยละ 40  
ซึ่งเป็นอัตราที่เท่ากับเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปซึ่งเกิดจากการคำนวณราคาโอนที่คลาดเคลื่อนไป  
จากราคา Arm's length ไปอย่างมาก (gross valuation misstatement) จึงไม่เป็นการขัดแย้งกับ  
หลักความเสมอภาคเพราะเป็นการใช้เบี้ยปรับในอัตราเดียวกันสำหรับการกระทำความผิดฐาน  
เดียวกัน คือ การชำระภาษีขาดไป ส่วนสาเหตุหลักที่มีการกำหนดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไป  
เพราะการคำนวณราคาโอนคลาดเคลื่อนถูกบัญญัติเป็นอนุมาตราแยกออกมาต่างหากจากการชำระ  
ภาษีขาดกรณีอื่นๆ เพราะประเทศสหรัฐอเมริกาต้องการมีมาตรการสนับสนุนให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตาม  
หลัก Arm's length และทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน<sup>186</sup> โดยสิ่งจูงใจให้ผู้เสียภาษีทำ  
เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนก็คือการกำหนดบทยกเว้นโทษเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาด  
เพราะคำนวณราคาโอนคลาดเคลื่อนหากผู้เสียภาษีสุจริตและได้ใช้ความพยายามในการกำหนดราคา  
โอนแล้ว และมีการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้

<sup>186</sup> Steven C. Wrappe. *Overview of U.S. Transfer Pricing Rules*, (Washington D.C.: 2012),  
p.29.



โครงสร้างเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปของประเทศสหรัฐอเมริกาข้างต้น แตกต่างไปจากโครงสร้างเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปตามประมวลรัษฎากรที่กำหนดเบี้ยปรับไว้ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร โดยเบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้แยกย่อยอนุมาตราตามสาเหตุแห่งการชำระภาษีขาดไปดังเช่นเบี้ยปรับตามมาตรา 6662 แห่ง IRC ของประเทศสหรัฐอเมริกา แต่เบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรมีโครงสร้างคล้ายกับเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปของประเทศเกาหลีใต้ที่มีได้มีโทษกรณีชำระภาษีขาดกรณีการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ แต่จะปรับใช้โทษกรณีทั่วไปตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL คือ ร้อยละ 10 ของจำนวนที่คำนวณจากอัตราส่วนของฐานภาษีที่ขาดไปต่อฐานภาษีทั้งหมดคูณด้วยจำนวนภาษีทั้งหมด และจะเพิ่มขึ้นหากว่าชำระภาษีขาดเพราะการกระทำที่ไม่สมควร (unjust manner) เช่น การทำบัญชีสองบัญชี หรือปกปิดข้อเท็จจริง เป็นอัตราร้อยละ 40 ของจำนวนที่มากกว่าระหว่างจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปและจำนวนฐานภาษีที่ขาดไปคูณด้วย 0.0014 ดังนั้น ในกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ประเทศไทยและประเทศเกาหลีใต้ไม่ได้บัญญัติเบี้ยปรับไว้เป็นบทเฉพาะดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา เมื่อพิจารณาจากโครงสร้างเบี้ยปรับแล้ว การที่ประเทศไทยไม่ได้กำหนดเบี้ยปรับไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอนจึงสอดคล้องกับหลักความเสมอภาค เพราะฐานความผิดเดียวกันคือ การชำระภาษีขาดไปมีการกำหนดโทษในอัตราเดียวกัน ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตาม ผู้เขียนเห็นว่า โทษในอัตราร้อยละ 10 ไม่ได้สัดส่วนกับความผิดเมื่อนำมาปรับใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน เนื่องจากโครงสร้างเบี้ยปรับของประเทศไทยเป็นลักษณะที่กำหนดโทษกรณีชำระภาษีขาดไปด้วยอัตราเบี้ยปรับที่เท่ากันในทุกกรณี คือ อัตราร้อยละ 10 จึงวิเคราะห์ได้ว่าการชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนมีอัตราโทษเท่ากับการชำระภาษีขาดเพราะการฉ้อฉลและเจตนาที่หลีกเลี่ยงภาษี ต่างจากเบี้ยปรับของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ที่กำหนดให้เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดเพราะเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษีมียุทธสูงกว่ากรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ทั้งนี้ เพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนก็มีได้เกิดจากเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเสมอไป แต่สาเหตุที่ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนเนื่องมาจากการหาราคา Arm's length เป็นเรื่องที่ยากลำบาก และบางครั้งผู้เสียภาษีก็นำเปรียบเทียบกับ (comparables) มาใช้ในการหา

ราคา Arm's length ได้<sup>187</sup> โดยเฉพาะประเทศไทยที่ข้อมูลตัวเปรียบเทียบยังมีอยู่อย่างจำกัดและยังขาดศูนย์กลางที่รวบรวมข้อมูลของราคาที่ใช้ในการประเมิน<sup>188</sup> การกำหนดมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ได้เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีให้เท่ากับผู้เสียภาษีที่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงเป็นบทลงโทษที่ไม่ได้สัดส่วนกับความผิด ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

ในประการที่สอง แม้ว่าการกำหนดเบี้ยปรับกรณีทั่วไปตามประมวลรัษฎากรจะกำหนดอัตราเบี้ยปรับอัตราเดียวส่งผลให้เกิดความไม่ได้สัดส่วนกับความผิดในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีต้องรับโทษเท่ากับผู้เสียภาษีที่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี ประเทศไทยก็มีกฎหมายที่ให้ความเป็นธรรมเฉพาะกรณี โดยมาตรา 27 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ให้อำนาจอธิบดีในการลดหรืองดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม ซึ่งในปัจจุบันการลดหรืองดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มจะกระทำได้เฉพาะกรณีผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบไตสวนด้วยดี ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2542 อย่างไรก็ตามจากการวิเคราะห์พบว่า คำสั่งกรมสรรพากรทั้งสองฉบับรวมทั้งแนวพิจารณาการอุทธรณ์และคำพิพากษาของศาลในปัจจุบันไม่ได้กำหนดเหตุอันสมควรเพื่อกดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตซึ่งได้ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคา Arm's length ก่อให้เกิดความไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม<sup>189</sup> เพราะตามหลักความเสมอภาคแล้วกฎหมายจะต้องปฏิบัติต่อผู้เสียภาษีที่สุจริตให้แตกต่างไปจากผู้เสียภาษีที่ไม่สุจริต ในกรณีที่ผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอนแล้วจึงไม่เป็นธรรมหากจะลงโทษผู้เสียภาษียุติงกล่าวให้ได้รับโทษเท่ากับผู้เสียภาษีที่มีเจตนาที่

<sup>187</sup> John Neighbour. Transfer pricing: Keeping it at arm's length [Online]. 2002. Available from : [http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html) [2016 April, 6]

<sup>188</sup> พณิต ธีรภาพวงศ์, ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ (กรุงเทพมหานคร: หจก. ไฮเทค-คอมพิวกราฟฟิค, 2546), หน้า 108.

<sup>189</sup> Department of Economic and Social Affairs, United Nations. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. (New York: 2013), pp. 268-270

จะหลีกเลี่ยงภาษี นอกจากนี้ ตามวัตถุประสงค์ในการป้องปราม (deterrence) ของ IMF มาตรการลงโทษที่ดี ที่จะสามารถป้องปรามผู้เสียภาษีไม่ให้เกิดความผิดได้นั้น จะต้องเป็นมาตรการลงโทษที่มีความเป็นธรรม กล่าวคือ จะต้องไม่ถูกนำไปบังคับใช้กับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีความผิด (fault) หรือมีการกระทำที่สมเหตุสมผล แม้ว่าการกระทำนั้นจะก่อให้เกิดการเสียภาษีที่น้อยลงก็ตาม<sup>190</sup>

ลักษณะของผู้เสียภาษีที่สุจริตในการกำหนดราคาโอนคือ ผู้เสียภาษีที่ได้ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคา Arm's length โดยผู้เขียนจะยกตัวอย่างผู้เสียภาษีที่ได้ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคา Arm's length จากการศึกษากฎหมายของประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ทั้งหมดสามลักษณะ ดังนี้

ลักษณะแรก ผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและได้จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) เมื่อเจ้าหน้าที่เรียกให้ส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ ซึ่งกฎหมายของทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดบทลงโทษปรับในลักษณะแรกนี้ไว้ โดยกำหนดรายละเอียดที่แตกต่างกันดังต่อไปนี้

ในส่วนของประเทศสหรัฐอเมริกาจะพิจารณาแนวทางการงดเบี้ยปรับกรณีกำหนดราคาโอนออกเป็นสองกรณี คือ กรณีเบี้ยปรับรายธุรกรรม (transactional penalty) มีเหตุให้ยกเว้นได้หากผู้เสียภาษีสุจริตและมีเหตุอันสมควรซึ่งจะพิจารณาตามแต่พฤติการณ์เป็นรายกรณี ซึ่งแตกต่างจากเบี้ยปรับอีกกรณีหนึ่งคือ เบี้ยปรับหลายธุรกรรม (net adjustment penalty) ซึ่งจะกำหนดมาตรฐานในการยกเว้นเบี้ยปรับที่สูงขึ้น โดยกำหนดว่าผู้เสียภาษีจะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับหากเข้าเงื่อนไขทั้งสองข้อ ได้แก่ เงื่อนไขวิธีการเฉพาะหรือไม่เฉพาะในการกำหนดราคาโอน (specified or unspecified method) และเงื่อนไขเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน และเพราะเหตุที่มาตรฐานในการพิจารณาการยกเว้นเบี้ยปรับกรณีเบี้ยปรับหลายธุรกรรมสูงกว่าเบี้ยปรับรายธุรกรรม กฎหมายจึงกำหนดให้สามารถนำหลักเกณฑ์การยกเว้นเบี้ยปรับกรณีหลายธุรกรรมมาใช้ในการยกเว้นเบี้ยปรับกรณีธุรกรรมเดียวได้ด้วย

---

<sup>190</sup> Richard K. Gordon, "Law of Tax Administration and Procedure," in *Tax Law Design and Drafting Volume I*, ed. Victor Thuronyi. (Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996), p.17.

สำหรับเงื่อนไขวิธีการเฉพาะหรือไม่เฉพาะในการกำหนดราคาโอน โดยสรุปแล้วก็คือ ผู้เสียภาษีจะต้องเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผล อันทำให้ได้มาซึ่งราคาโอนที่น่าเชื่อถือที่สุดภายใต้หลักการวิธีการที่ดีที่สุด (best method rule) ตามกฎเกณฑ์ในเรื่องวิธีการกำหนดราคาโอน โดยกฎหมายยังกำหนดในรายละเอียดด้วยว่า ความสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีจะต้องคำนึงถึงข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ โดยสรุปดังต่อไปนี้

(1) ประสบการณ์และความรู้ของผู้เสียภาษี ซึ่งรวมถึงสมาชิกทั้งหมดในกลุ่มที่ถูกควบคุมของผู้เสียภาษีด้วย (taxpayer's controlled group)

(2) จำนวนของข้อมูลที่น่าเชื่อถือและการวิเคราะห์ข้อมูลอย่างสมเหตุสมผล

(3) ระดับการปฏิบัติตามข้อกำหนดของ Treas.Reg. ภายใต้มาตรา 482 แห่ง IRC ของผู้เสียภาษี เกี่ยวกับการปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอน

(4) ระดับความเชื่อถือของผู้เสียภาษีที่มีต่อการศึกษาหรือการวิเคราะห์ซึ่งกระทำลงโดยผู้ประกอบวิชาชีพ

(5) หากผู้เสียภาษีพยายามที่จะกำหนดราคาโอนโดยใช้ตัวเปรียบเทียบที่ไม่ถูกควบคุมมากกว่าหนึ่งตัวเปรียบเทียบ ผู้เสียภาษีได้เลือกใช้ผลลัพธ์ตามอำเภอใจของตนเองซึ่งผลลัพธ์ดังกล่าวเป็นตัวเลขที่ต่ำที่สุดหรือสูงที่สุดของผลลัพธ์ทั้งหมด ผลลัพธ์ที่ผู้เสียภาษีเลือกโดยอำเภอใจดังกล่าวมักมีใช้ราคา Arm's length

(6) ระดับความเชื่อถือของผู้เสียภาษีที่มีต่อวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้มาจากการทำ APA สำหรับปีภาษีที่ผ่านมาหรือจากการกำหนดโดยเฉพาะเจาะจงจาก IRS โดยการตรวจสอบภาษี (audit)

(7) ขนาดของการปรับปรุงราคาโอนสุทธิเทียบกับขนาดของธุรกรรมที่มีการควบคุมที่ถูกปรับปรุง

ส่วนเงื่อนไขเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน จะสมบูรณ์ก็ต่อเมื่อผู้เสียภาษีได้จัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นฐานซึ่งทำให้ผู้เสียภาษีสรุปได้อย่างสมเหตุสมผลว่า วิธีการกำหนดราคาโอนที่ตนเลือกใช้เป็นวิธีการที่น่าเชื่อถือที่สุดอันนำมาซึ่งราคา Arm's length ภายใต้หลักการวิธีการที่ดีที่สุดตามกฎหมาย และผู้เสียภาษีจะต้องส่งมอบเอกสารแก่ IRS ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำบอกกล่าวจากเจ้าหน้าที่

สำหรับประเทศเกาหลีใต้ มาตรา 13 แห่ง LCITA และมาตรา 23 แห่ง PED กำหนดหลักเกณฑ์ในการงดเบี่ยงปรับกรณีชำระภาษีขาดในกรณีการกำหนดราคาโอนไว้คล้ายกับเงื่อนไขของ

ประเทศสหรัฐอเมริกา กล่าวคือ มีทั้งเงื่อนไขเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนซึ่งจะสมบูรณ์เมื่อวิธีการกำหนดราคาโอนเช่นนั้นได้ถูกเลือกอย่างสมเหตุสมผลและได้มีการใช้วิธีการนั้นจริงและเงื่อนไขเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่กำหนดให้ผู้เสียภาษีต้องจัดเตรียมและเก็บรักษาหลักฐานเกี่ยวกับวิธีการกำหนดราคาโอนที่ใช้ในขณะที่มีการยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้และจะต้องส่งเอกสารดังกล่าวภายใน 30 วันนับแต่วันที่รับคำขอจากเจ้าหน้าที่

ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้ใช้การตัดสินใจที่สมเหตุสมผลหรือไม่ ประเทศเกาหลีใต้ก็ได้กำหนดหลักเกณฑ์พิจารณาไว้โดยเฉพาะเช่นกัน ได้แก่

(1) ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่เก็บไว้ขณะสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องครบถ้วนและผู้เสียภาษีจะต้องไม่ละเลยที่จะนำตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่ไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมารวมเข้าไว้ด้วย

(2) วิธีการกำหนดราคาโอนจะต้องถูกเลือกและใช้โดยการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบจากเอกสารที่เก็บรวบรวมได้

(3) หากผู้เสียภาษีได้เลือกและใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่นอกเหนือไปจากที่ได้ตกลงกันไว้ใน APA สำหรับปีภาษีที่ผ่านมาหรือตามที่เจ้าหน้าที่ได้เลือกไว้ในการตรวจสอบภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องมีเหตุผลที่เหมาะสมในการเลือกใช่วิธีการอื่นๆ

ลักษณะที่สอง ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาผ่านกระบวนการตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure หรือ MAP) หรือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) แล้วว่าความแตกต่างของราคาโอนจากราคา Arm's length มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษี กล่าวคือ ผู้เสียภาษีสามารถที่จะแสดงให้เห็นกระบวนการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดสำหรับผู้เสียภาษีจากหนึ่งในวิธีการกำหนดราคาโอนตามที่กฎหมายกำหนด โดยมีเอกสารที่สนับสนุนการเลือกวิธีการเช่นนั้นอยู่ขณะเมื่อมีการยื่นแบบแสดงรายการและถึงกำหนดชำระภาษี และผู้เสียภาษีได้ใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้เลือกดังกล่าว พร้อมทั้งได้เก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับวิธีการกำหนดราคาโอน โดยช้อยกเว้นเบี่ยงปรับกรณีนี้ มีเพียงบทบัญญัติประเทศเกาหลีใต้เท่านั้นที่กำหนดไว้

ลักษณะที่สาม เป็นบทกเว้นเบี่ยงปรับที่ประเทศเกาหลีใต้กำหนดไว้ตามมาตรา 13 แห่ง LCITA กรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าผ่านกระบวนการตกลงร่วมกัน (Mutual Agreement Procedure หรือ MAP) หรือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้เอง เพื่อให้เป็นไปตามวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้รับการรับรองในปีก่อนหน้าที่จะได้รับ

การอนุมัติ ทั้งนี้ การรับรองวิธีการกำหนดราคาออนไลน์ล่วงหน้า ต้องใช้เวลาหลายปีในการพิจารณาอนุมัติ จนบางครั้งล่วงเลยปีที่ขอให้เริ่มใช้วิธีที่ได้รับรองล่วงหน้าไปแล้ว กรณีจึงเกิดความเป็นธรรมทางกวดขัน เบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่ต้องการยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการภาษีให้ถูกต้องตามวิธีการที่ได้รับการรับรอง เนื่องจากความล่าช้าในการอนุมัติบางครั้งมิได้เกิดจากความผิดของผู้เสียภาษี แต่เกิดจากความล่าช้าของกระบวนการพิจารณาของรัฐ โดยเฉพาะกระบวนการ MAP ที่ต้องอาศัยการตกลงผ่านการเจรจาระหว่างประเทศของรัฐคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องซึ่งต้องใช้เวลาเพิ่มขึ้นเพราะรัฐแต่ละรัฐนอกจากจะต้องใช้เวลาพิจารณาและวิเคราะห์ข้อมูลแล้ว ยังต้องใช้เวลาในการเจรจาเพื่อหาข้อยุติที่ทั้งสองรัฐพึงพอใจอีกด้วย

เมื่อพิจารณาจากคำสั่งกรมสรรพากร แนวพิจารณาการอุทธรณ์และคำพิพากษาของศาลไทยในปัจจุบัน พบว่ายังไม่มีการนำหลักเกณฑ์เกี่ยวกับความสุจริตของผู้เสียภาษีในการเลือกใช้วิธีการกำหนดราคาออนไลน์ การทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาออนไลน์ และการได้รับการพิจารณาผ่านทาง APA หรือ MAP มาเป็นข้อพิจารณาในการยกเว้นเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาออนไลน์คลาดเคลื่อนแต่อย่างใด จากการวิเคราะห์ดังต่อไปนี้

คำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้องกับการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้ ได้แก่ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป.81/2542 เรื่อง การคำนวณเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีมูลค่าเพิ่มตาม มาตรา 89 และมาตรา 89/1 แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 24 มกราคม พ.ศ. 2542 คำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง หลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะ ตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 และคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2542

การพิจารณาเกี่ยวกับการงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้ตามคำสั่งกรมสรรพากรจะยึดหลักลดหรืองดเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดี ทั้งนี้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ โดยผู้เสียภาษีต้องยื่นคำร้องต่อเจ้าพนักงานประเมินว่าตนสุจริตและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดีจึงจะได้รับพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่ม อย่างไรก็ตามจะเรียกว่าสุจริตและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้สวนด้วยดีนั้น มีหลักเกณฑ์บัญญัติไว้ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542ฯ ดังนี้

การกระทำที่ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากร ได้แก่

(1) สำคัญผิดในสิ่งซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดแจ้ง ตัวอย่างเช่น

(ก) รายการทางบัญชีไม่ถือเป็นรายได้หรือรายรับ แต่ทางภาษีถือเป็นรายได้หรือรายรับ และรายการทางบัญชีถือเป็นรายจ่ายแต่ทางภาษีไม่ถือเป็นรายจ่าย

(ข) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีคำนวณเงินตราต่างประเทศเป็นเงินตราไทยโดยใช้อัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศไม่ถูกต้องตามบทบัญญัติแห่งประมวลรัษฎากร

(ค) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามที่อธิบดีกำหนด แต่ไม่ผิดประเภทภาษี เช่น มีหน้าที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.90 แต่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี ภ.ง.ด.91

(ง) ผู้มีหน้าที่เสียภาษียื่นแบบแสดงรายการภาษีเมื่อพ้นกำหนดเวลาเนื่องจากเข้าใจว่าวันที่ครบกำหนดเวลายื่นรายการเป็นวันหยุดราชการ เช่น วันที่ 1 กรกฎาคม ของทุกปี เป็นวันหยุดธนาคาร ซึ่งวันหยุดดังกล่าวเป็นที่ทราบกันโดยทั่วไปแต่ไม่ใช่วันหยุดราชการ

(จ) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะรวมกัน ณ สถานประกอบการแห่งหนึ่ง ต่อมาได้แจ้งย้ายสถานประกอบการที่ได้รับอนุมัตินั้นไปอยู่ที่อื่น และได้แยกยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีเป็นรายสถานประกอบการ

(ฉ) กรอกแบบแสดงรายการภาษีมูลค่าเพิ่ม ภ.พ.30 โดยนำยอดขาย หรือยอดซื้อ ของสถานประกอบการสาขารวมคำนวณกับสถานประกอบการที่เป็นสำนักงานใหญ่ โดยไม่ได้รับอนุมัติให้ยื่นแบบแสดงรายการและชำระภาษีรวมกัน

(ช) ผู้มีหน้าที่เสียภาษีเฉลี่ยภาษีซื้อที่จะนำไปหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม ไม่เป็นไปตามหลักเกณฑ์ วิธีการ และเงื่อนไขที่กำหนดไว้ในมาตรา 82/6 แห่งประมวลรัษฎากร

(2) มีการกระทำที่ผิดพลาดในการเสียภาษีโดยมีเหตุอันสมควร ตัวอย่างเช่น

(ก) กรอกแบบแสดงรายการภาษีไม่ถูกต้องตามช่องรายการที่กำหนดในแบบแสดงรายการภาษี

(ข) กรอกแบบแสดงรายการภาษีโดยคำนวณภาษีถูกต้อง แต่ไม่ตรงตามเดือนภาษี ปีภาษี หรือรอบระยะเวลาบัญชี

(3) คำนวณภาษีไว้ไม่ถูกต้อง เนื่องจากพนักงานของผู้เสียภาษีได้กระทำการทุจริตและมีหลักฐานแจ้งความต่อพนักงานเจ้าหน้าที่ในช่วงระยะเวลาดังกล่าว

(4) ตรวจพบความผิดพลาดเอง และได้พยายามแก้ไขความผิดพลาดนั้นแล้ว แต่ก็ยังชำระภาษีไว้ไม่ถูกต้องครบถ้วน

(5) เริ่มประกอบกิจการ และกระทำความผิดเป็นครั้งแรก โดยมีใช้กรณีใช้ใบกำกับภาษีปลอมในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่ม

(6) มีเหตุสุดวิสัยทำให้ไม่สามารถนำบัญชีเอกสารหรือหลักฐานการเสียภาษีส่งมอบต่อเจ้าพนักงานประเมิน

และกรณีต่อไปนี้ให้ถือว่าให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี

(1) ปฏิบัติตามหมายเรียก หนังสือเชิญพบ หรือหนังสืออื่นด้วยดี ชี้แจงขั้นตอน และวิธีการในการประกอบกิจการโดยไม่ปิดบังข้อเท็จจริง

(2) นำบัญชี เอกสารหลักฐานประกอบการลงบัญชี หลักฐานการเสียภาษี และหลักฐานการยื่นแบบแสดงรายการภาษี ส่งมอบให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(3) เจ้าพนักงานประเมินได้หลักฐานเกี่ยวกับการเสียภาษีอากรมาเองบางส่วน และบุคคลที่จะต้องเสียเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มยอมรับว่าเอกสารดังกล่าวเป็นของตนจริง และยังสามารถนำเอกสารที่เกี่ยวข้องมาส่งมอบเพิ่มเติมให้แก่เจ้าพนักงานประเมินเพียงพอแก่การตรวจสอบ จนทำให้การตรวจสอบภาษีอากรเสร็จสิ้น

(4) อำนวยความสะดวกให้แก่เจ้าพนักงานประเมินกรณีเจ้าพนักงานประเมินได้เข้าตรวจปฏิบัติการภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีธุรกิจเฉพาะ ณ สถานประกอบการ

วิเคราะห์ได้ว่า คำสั่งกรมสรรพากรข้างต้น ไม่ได้กำหนดว่ากรณีผู้เสียภาษีเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและได้จัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน หรือการได้รับการพิจารณาผ่านทาง APA หรือ MAP ว่าผู้เสียภาษีไม่มีความผิดในการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน หรือกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้ เป็นการกระทำอันสุจริตไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือเป็นการให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดีหรือไม่ แต่ก็สามารถอนุมานได้ว่า หากได้มีการยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ครบถ้วนแก่เจ้าหน้าที่จนทำให้การตรวจสอบภาษีเสร็จสิ้นได้ ก็ควรถือว่าเป็นกรณีที่ดีที่ถือว่าผู้เสียภาษีให้ความร่วมมือในการตรวจสอบได้ส่วนด้วยดี



แต่ก็อาจเกิดความไม่แน่นอนว่าผู้เสียภาษีจะได้รับการพิจารณางดเบี้ยปรับหรือไม่เพราะเจ้าพนักงานประเมินยังต้องพิจารณาองค์ประกอบอีกข้อว่าผู้เสียภาษีมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งขาดแนวทางการพิจารณาที่ชัดเจนว่ากรณีการกำหนดราคาโอนผู้เสียภาษีที่ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีอากรคือ กรณีใดบ้าง

เมื่อพิจารณาแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับเงินเพิ่มภาษีอากรหรือของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ก็ไม่ปรากฏว่ามีกรงดเบี้ยปรับให้ในกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ได้ใช้ความพยายามโดยสุจริตในการกำหนดราคาโอน มีเพียงแนวทางการพิจารณาอุทธรณ์ ตามบันทึกที่ กค 0728/ว.195 เรื่อง แนวทางการพิจารณาคำร้องของดหรือลดเบี้ยปรับภาษีอากร ลงวันที่ 13 มกราคม 2558 ได้กำหนดในส่วนที่เกี่ยวข้องกับกรณีการกำหนดราคาโอนตามมาตรา 65 ทวิ (4) ข้อ 50 กรณีการให้กู้ยืมเงินโดยไม่คิดดอกเบี้ยหรือคิดดอกเบี้ยต่ำกว่าอัตราในท้องตลาดโดยไม่มีเหตุอันควร ซึ่งแนวทางการพิจารณาดังกล่าว กำหนดไม่ให้ลดหรืองดเบี้ยปรับกรณีที่มีพฤติการณ์แสดงให้เห็นว่ามีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีหรือไม่ให้ความร่วมมือในการปฏิบัติตามกฎหมาย เช่น ไม่ยินยอมปรับปรุงการยื่นแบบแสดงรายการหรือประวิงเวลาการชำระภาษี เป็นต้น แต่หากยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แล้ว ให้ลดเบี้ยปรับตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542ฯ ส่วนกรณีสำคัญผิดในข้อกฎหมายหรือข้อเท็จจริง ซึ่งเป็นสาระสำคัญของการเสียภาษีอย่างชัดเจน เช่น เข้าใจว่ากระทำถูกต้องหรือกระทำได้ตามข้อกฎหมายหรือเป็นความบกพร่องที่อาจเกิดขึ้นได้ แม้จะใช้ความระมัดระวังพอสมควร เป็นต้น และได้ยื่นแบบปรับปรุงแล้ว ให้งดเบี้ยปรับหากไม่เคยกระทำความผิดประเด็นนี้มาก่อน อย่างไรก็ตามข้อ 50 นี้ก็ได้กำหนดข้อยกเว้นเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีที่สุจริตในการกำหนดราคาโอนทั้งสามลักษณะที่กล่าวไว้ข้างต้นอย่างชัดเจน

นอกจากนี้แม้ศาลฎีกาจะใช้ดุลยพินิจลดหรืองดเบี้ยปรับนอกเหนือจากที่กำหนดไว้ในคำสั่งกรมสรรพากรได้ ตามที่วางหลักไว้ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4413/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 5574/2548 แต่ก็ยังไม่เคยมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่วางหลักในเรื่องการงดเบี้ยปรับกรณีการกำหนดราคาโอนเนื่องมาจากผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและจัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน รวมไปถึงกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาตาม APA หรือ MAP ว่าไม่มีความผิดหรือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าผ่านการทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า (Advance Pricing Agreement หรือ APA) ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้เอง เพื่อให้เป็นไปตามวิธีการกำหนดราคาโอนที่ได้รับการรับรองในปีก่อนหน้าที่จะได้รับการอนุมัติ

จากคำสั่งกรมสรรพากรที่เกี่ยวข้อง แนวการพิจารณาอุทธรณ์ของกรมสรรพากรและแนวคำพิพากษาศาลฎีกา สามารถสรุปได้ว่า เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปซึ่งนำมาใช้กับกรณีการ

กำหนดราคาโอนในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมเพราะไม่ได้กำหนดการลดหรืองดเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วประกอบกับจัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแล้วแต่ชำระภาษีขาด หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาผ่านกระบวนการ MAP หรือ APA แล้วว่าความแตกต่างของราคาโอนจากราคา Arm's length มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษีหรือกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้ ส่งผลให้ผู้เสียภาษีที่สุจริตไม่ได้รับความคุ้มครองและขาดความแน่นอนชัดเจนในทางปฏิบัติแก่ทั้งกรมสรรพากรและผู้เสียภาษี ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

สำหรับเงินเพิ่ม ผู้เขียนเห็นว่ากรณีที่ประเทศไทยนำเงินเพิ่มกรณีชำระภาษีขาดทั่วไปมาปรับใช้แก่กรณีชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนเป็นไปตามหลักความเสมอภาคแล้วเพราะมีการปรับใช้เงินเพิ่มในอัตราที่เท่ากันสำหรับฐานความผิดเดียวกัน อย่างไรก็ตามเงินเพิ่มของประเทศไทยมีอัตราที่สูงเกินส่วน จึงไม่ได้สัดส่วนกับความเสียหายที่รัฐได้รับและไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ เงินเพิ่มมีลักษณะเป็นดอกเบี้ยจากการชำระภาษีอากรเกินกำหนดเวลาซึ่งถูกนำมาใช้เมื่อผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรชำระหรือนำส่งภาษีอากรไม่ครบถ้วนภายในกำหนดเวลาตามกฎหมาย ผู้มีหน้าที่เสียภาษีนั้นมีหน้าที่ต้องเสียดอกเบี้ยให้แก่รัฐ เพื่อชดเชยความเสียหายให้แก่รัฐทำนองเดียวกับดอกเบี้ยที่ต้องชำระเมื่อพ้นกำหนดเวลาชำระหนี้ หรือตกเป็นฝ่ายผิดนัดตามนิติกรรมสัญญา หรือมูลละเมิดตามกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ แต่เงินเพิ่มของประเทศไทยไม่ได้มีการกำหนดให้ปรับเปลี่ยนไปตามสภาพเศรษฐกิจ ต่างจากเงินเพิ่มของประเศสหรัฐอเมริกาที่มีการปรับเปลี่ยนให้สอดคล้องกับสภาพเศรษฐกิจในขณะนั้น จึงมีความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรมเพราะได้สัดส่วนแก่ความเสียหายที่รัฐได้รับ<sup>191</sup>

2) หลักประสิทธิภาพ มาตรการลงโทษที่มีประสิทธิภาพจะต้องสามารถป้องปรามผู้เสียภาษีไม่ให้กระทำความผิดกฎหมายหรือหยุดการกระทำความผิดนั้นโดยเร็วที่สุด<sup>192</sup> แม้ว่าในปัจจุบันจะไม่มีกฎเกณฑ์แน่นอนตายตัวว่า อัตราโทษกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนควรจะเป็นเท่าใดจึงจะมี

<sup>191</sup> เสาวลักษณ์ กาญจนะ, “เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร,” (นิติศาสตร์มหาบัณฑิต, สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2550), หน้า 121.

<sup>192</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

ประสิทธิภาพที่สุด และแนวปฏิบัติของนานาประเทศก็แตกต่างกันออกไปตามบริบทของแต่ละสังคม แต่เมื่อพิจารณาหลักทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์แล้ว สามารถสรุปได้ในเบื้องต้นว่า อัตราโทษจะต้องสูงกว่าค่าใช้จ่ายของการกระทำความผิดแต่อย่างไรก็ตามอัตราโทษเบี้ยปรับไม่ควรสูงเกินสมควร เพราะบทลงโทษที่สูงเกินไป หรือที่เรียกว่า Draconian sanctions อาจก่อให้เกิดผลกระทบทั้งในส่วนของเจ้าหน้าที่รัฐ ผู้บังคับใช้กฎหมายซึ่งจะใช้ความระมัดระวังอย่างมากในการลงโทษดังกล่าวจนบางครั้งหากเกิดข้อสงสัย (reasonable doubt) ก็จะไม่ลงโทษเสียเลย และเกิดผลกระทบในส่วนของผู้เสียหาย ซึ่งหากผู้เสียหายทำผิดพลาดโดยไม่มีเจตนาแต่ทางเจ้าหน้าที่รัฐหรือศาลตัดสินผิดพลาดไปก็จะเกิดความไม่เป็นธรรมต่อผู้เสียหายอย่างมาก นอกจากนี้ เมื่อคนในสังคมเห็นว่าโทษดังกล่าวไม่เป็นธรรมหรือสูงเกินส่วน ประสิทธิภาพในการป้องปรามก็จะลดลงเพราะคนในสังคมก็จะยิ่งหาทางหลีกเลี่ยงภาษีอย่างแยบยลมากขึ้นทำให้ต้นทุนในการบังคับใช้กฎหมายสูงขึ้นตามไปด้วย<sup>193</sup>

สำหรับมาตรการลงโทษกรณีชำระภาษีขาดเนื่องจากการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน จะมีประสิทธิภาพก็ต่อเมื่อมาตรการลงโทษสามารถจูงใจให้ผู้เสียหายใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการเลือกและปรับใช้วิธีการกำหนดราคาโอน เพื่อให้ราคาโอนเป็นไปตามราคา Arm's length โดยเจ้าหน้าที่จะวิเคราะห์การใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลของผู้เสียหาย ผ่านทางการพิจารณาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่ผู้เสียหายทำขึ้น การนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาปรับใช้กับกรณีการชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนมีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพแล้วหรือไม่ ผู้เขียนมีความเห็นสองประการ ในประการแรก การที่ประเทศไทยมีอัตราภาษีสูงและมีอัตราการตรวจสอบภาษีที่ค่อนข้างต่ำ จึงจำเป็นต้องกำหนดอัตราโทษทางภาษีสูง มีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ แต่ในประการที่สอง การที่กฎหมายไม่ได้กำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับกรณีผู้เสียหายกำหนดราคาโอนโดยสุจริต ไม่เป็นการจูงใจให้ผู้เสียหายใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอน วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษในแง่ของการป้องปรามผู้เสียหายให้ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนและจัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน จึงไม่สามารถลู่ลงได้ การนำมาตรการลงโทษที่ปราศจากเหตุในการงดเบี้ยปรับที่กำหนดไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีผู้เสียหายกำหนดราคาโอนโดยสุจริตมาปรับใช้กับกรณีผู้เสียหายชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนจึงเป็นเบี้ยปรับที่ไม่สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพ

<sup>193</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015 April, 29]

ในประการแรก อัตราโทษตามประมวลรัษฎากรสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพเมื่อพิจารณาจากบริบททางด้านเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรมของประเทศไทย โดยโทษเบี้ยปรับของประเทศไทยในกรณีชำระภาษีขาดโดยทั่วไปคือร้อยละ 100 ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร หากพิจารณาเปรียบเทียบกับประเทศอื่นๆ ตามผลการสำรวจของ OECD อัตราโทษสำหรับการกระทำความผิดเล็กน้อยจะอยู่ที่ประมาณร้อยละ 10-30 และอัตราโทษสำหรับความผิดร้ายแรงจะอยู่ที่ร้อยละ 40-75<sup>194</sup> จะเห็นได้ว่าเบี้ยปรับของประเทศไทยมีอัตราที่สูงมากเมื่อเทียบกับเบี้ยปรับของประเทศอื่นๆ ในกรณีเดียวกัน กระนั้นก็ตามจะสรุปว่าโทษเบี้ยปรับดังกล่าวของไทยไม่มีประสิทธิภาพ เพราะมีอัตราโทษที่สูงมาก ก็ไม่ถูกต้องเสียทีเดียว เพราะการวัดประสิทธิภาพของโทษเป็นเรื่องภายในของแต่ละประเทศซึ่งมีบริบททั้งทางด้านเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรมแตกต่างกันออกไป น่าเสียดายที่ประเทศไทยไม่มีข้อมูลในการวัดประสิทธิภาพของโทษเบี้ยปรับที่ผ่านมาเลย มีเพียงการปรับเพิ่มโทษเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดจากร้อยละ 20 เป็นร้อยละ 100 ในปี พ.ศ. 2525 เท่านั้น โดยให้เหตุผลไว้ในหมายเหตุท้ายพระราชบัญญัติว่า เพื่อป้องกันการหลีกเลี่ยงภาษีอากรให้ได้ผลดียิ่งขึ้น

อย่างไรก็ตามแม้ว่าจะไม่มีข้อมูลเชิงสถิติที่จะสามารถนำมาวิเคราะห์ในเชิงเศรษฐศาสตร์ได้ แต่หากพิจารณาถึงบริบททางด้านเศรษฐกิจ สังคมและวัฒนธรรมของประเทศไทย จะพบว่าแตกต่างจากประเทศที่พัฒนาแล้ว ในแง่ที่ว่าเศรษฐกิจของประเทศไทยยังไม่เจริญเติบโตเท่ากับกลุ่มประเทศพัฒนาแล้ว นอกจากนี้ ประชาชนส่วนใหญ่ยังขาดศรัทธาในการเสียสละเงินเพื่อชำระภาษีอากร เนื่องจากยังมีการฉ้อราษฎร์บังหลวงเกิดขึ้นมากในสังคมไทย การหลีกเลี่ยงภาษีจึงยังเกิดขึ้นมากเมื่อเทียบกับประเทศพัฒนาแล้ว<sup>195</sup> โดยจากการค้นคว้าพบว่าอัตราการหลีกเลี่ยงภาษีของประเทศไทยโดยเฉลี่ยตั้งแต่ พ.ศ. 2542 ถึง พ.ศ. 2550 สูงถึงร้อยละ 50.6 เมื่อเทียบกับประเทศสหรัฐอเมริกาซึ่งจะอยู่ที่ร้อยละ 8.6<sup>196</sup> สถิติดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าในสังคมไทยการหลีกเลี่ยงภาษีมีตราบาป (stigma) น้อยกว่าประเทศสหรัฐอเมริกา คนในสังคมจึงหลีกเลี่ยงภาษีกันมากเพราะไม่ได้

<sup>194</sup> Luigi Alberto Franzoni. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015 April, 29]

<sup>195</sup> เจริญ ธฤติมานนท์. “ทำไมคนจึงหลีกเลี่ยงภาษีและจะแก้ไขกันอย่างไร,” สรรพากรศาสตร์ 23 (กันยายน-ตุลาคม 2519): 63-72.

<sup>196</sup> Friedrich Schneider. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? [Online]. 2012. Available from: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf> [2015 April, 1]

รู้สึกว่าเป็นสิ่งที่ผิด<sup>197</sup> เมื่อพิจารณาบริบททางสังคมแล้วจึงเป็นการสมควรที่ประเทศไทยกำหนดอัตราเบี้ยปรับไว้สูงกว่าประเทศสหรัฐอเมริกา

นอกจากนี้ เมื่อพิจารณาแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ Allingham-Sandmo model ในบทที่ 2 ที่สามารถสรุปได้ว่า อัตราโทษที่สูงประกอบกับอัตราการตรวจสอบภาษีที่สูงจะส่งผลให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายมากขึ้น เพราะค่าชดเชยความเสี่ยง (risk premium) ในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีจำนวนที่สูง ในทางตรงกันข้ามหากอัตราการตรวจสอบภาษีต่ำและอัตราโทษต่ำ โอกาสที่ผู้เสียภาษีจะถูกจับได้ว่าหลีกเลี่ยงภาษีก็น้อย เมื่อความเสี่ยงน้อย ค่าชดเชยความเสี่ยง (risk premium) จึงน้อยกว่า ประโยชน์ที่จะได้รับจากการไม่ปฏิบัติตามกฎหมาย ผู้เสียภาษีจึงมีแนวโน้มที่จะตัดสินใจหลีกเลี่ยงภาษี ดังนั้น หากรัฐได้อัตราการตรวจสอบภาษีต่ำ ก็ควรกำหนดอัตราโทษให้สูงเพื่อมิให้ค่าชดเชยความเสี่ยงน้อยจนเกินไปกว่าประโยชน์ที่ผู้เสียภาษีจะได้รับจากการหลีกเลี่ยงภาษี<sup>198</sup> ซึ่งจากการค้นคว้าพบว่า อัตราการตรวจสอบภาษีของประเทศไทยพบว่าอยู่ในระดับที่ต่ำ โดยอัตราการตรวจสอบภาษีของประเทศไทยเฉพาะในส่วนของการกำหนดราคาโอนของสำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ในปี พ.ศ. 2557 อยู่ที่ประมาณร้อยละ 2.8<sup>199</sup> ซึ่งน้อยกว่าอัตราการตรวจสอบภาษีของประเทศสหรัฐอเมริกาในปีเดียวกันซึ่งอยู่ที่ร้อยละ 12.2<sup>200</sup> อัตราโทษของประเทศไทยจึงควรที่จะต้องสูงกว่าอัตราโทษของสหรัฐอเมริกาที่มีอัตราการตรวจสอบภาษีสูงกว่า เพื่อให้ค่าชดเชยความเสี่ยงในการหลีกเลี่ยงภาษีสูง การป้องปรามผู้เสียภาษีไม่ให้หลีกเลี่ยงภาษีจึงจะได้ประสิทธิภาพตามผลสรุปของแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ Allingham-Sandmo model

อนึ่ง ในส่วนของอัตราเงินเพิ่มของประเทศไทยนั้น สูงเกินส่วนจนเข้าลักษณะเป็น draconian sanction หรือไม่ ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมโดยเฉพาะต่อไปเพราะเงินเพิ่มใช้บังคับกับการชำระภาษีขาดตามประมวลรัษฎากรนอกเหนือไปจากภาษีเงินได้ด้วย การแก้ไขอัตราเงินเพิ่มจึงต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ อย่างรอบด้าน

<sup>197</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>198</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]

<sup>199</sup> จากการสอบถามข้อมูลไปยังหัวหน้ากลุ่มกำกับดูแลธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอน สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ กรมสรรพากร เมื่อวันที่ 16 กันยายน พ.ศ. 2558

<sup>200</sup> Internal Revenue Service. *Internal Revenue Service Data Book, 2014* [Online]. 2014. Available from: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf> [2015 September, 17]

ในประการที่สอง ผู้เขียนเห็นว่า การที่ไม่มีข้อยกเว้นเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดตาม มาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากรในปัจจุบัน สำหรับกรณีผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน กล่าวคือ ผู้เสียภาษีเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและจัดทำและส่งมอบเอกสาร ประกอบการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้เบี้ยปรับไม่ได้ประสิทธิภาพเมื่อนำมาปรับใช้กับการกำหนด ราคาโอน เนื่องจากประสิทธิภาพของเบี้ยปรับจะเกิดขึ้นเมื่อสามารถจูงใจให้ผู้เสียภาษีหยุดการไม่ ปฏิบัติตามกฎหมายหรือกลับใจมาปฏิบัติตามกฎหมายให้เร็วที่สุด ซึ่งการที่ผู้เสียภาษีจะปฏิบัติตาม กฎหมายได้อย่างถูกต้องจะต้องกำหนดแนวทางว่าอะไรคือการปฏิบัติตามกฎหมายที่ถูกต้องเสียก่อน หากปราศจากแนวทางดังกล่าว ผู้เสียภาษีก็น่าจะทราบได้ว่าอะไรคือสิ่งที่กฎหมายต้องการให้ปฏิบัติใน กรณีของการกำหนดราคาโอน ดังนั้น หากกำหนดให้งดเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีเลือกวิธีการกำหนด ราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและจัดทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ผู้เสีย ภาษีก็น่าจะทราบว่าปฏิบัติตามกฎหมายให้ถูกต้องจะต้องทำอย่างไร ประสิทธิภาพของเบี้ยปรับกรณี ชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนก็จะเกิดขึ้น ดังเช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาที่เคย มีการวัดประสิทธิภาพของมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC ซึ่งกำหนดเบี้ยปรับกรณีการชำระภาษีขาด เพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนและกำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับไว้โดยเฉพาะกรณีของผู้เสียภาษี สุจริตในการกำหนดราคาโอน คือ กรณีที่ผู้เสียภาษีใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการเลือก วิธีการกำหนดราคาโอนและได้ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อเจ้าหน้าที่เรียกให้ส่ง มอบภายในกำหนดระยะเวลาแล้ว โดยประเทศสหรัฐอเมริกาส่งแบบสอบถามไปยังบริษัทต่างๆ เพื่อ วัดประสิทธิภาพของมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC ผลปรากฏว่า ประมาณร้อยละ 82 ของผู้เสียภาษี ทั้งหมดที่ตอบแบบสอบถาม มีการเตรียมเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เพื่อให้เป็นไปตาม ข้อยกเว้นเบี้ยปรับของมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC ประสิทธิภาพของการกำหนดเบี้ยปรับตามมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC จึงเกิดขึ้น เนื่องจากการมีบทยกเว้นเบี้ยปรับที่ชัดเจนว่าผู้เสียภาษีจะต้องปฏิบัติ อย่างไรจึงจะถือว่าสุจริตในการกำหนดราคาโอน<sup>201</sup> ส่งผลให้ผู้เสียภาษีสามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้ อย่างถูกต้อง

นอกจากนี้ จากการส่งที่มตรวจของ IRS เข้าไปยังสถานประกอบการของผู้เสียภาษี จำนวน 25 บริษัทพบว่า เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน (contemporaneous

---

<sup>201</sup> Department of the Treasury. Fiscal Years 2000-2001 IRS Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662 (e) [Online]. 2001. Available from: [http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax\\_estate\\_individuals/tax/final\\_report\\_v32.pdf](http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax_estate_individuals/tax/final_report_v32.pdf) [2015 May,12]

documentation) จำนวนประมาณร้อยละ 76 ของเอกสารทั้งหมดที่ทีมได้ตรวจสอบมีคุณภาพในระดับปานกลางถึงดีมาก ส่งผลให้การตรวจสอบราคาโอนของเจ้าหน้าที่ที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นเพราะทำให้เจ้าหน้าที่สามารถระบุประเด็นสำคัญในการตรวจสอบได้แต่เนิ่นๆ และรัฐก็ประหยัดทรัพยากรได้อย่างมาก รวมทั้งตัวผู้เสียภาษีเองก็จะมีภาระที่เกี่ยวกับราคาโอนอย่างถ่วงตั้งแต่แรกส่งผลให้ข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนลดน้อยลง

3) หลักความเข้าใจได้ง่าย บทบัญญัติของกฎหมายจะต้องกำหนดฐานความผิดและบทลงโทษสำหรับการฝ่าฝืนกฎหมายไว้อย่างชัดเจน เพื่อให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้อง ส่งผลให้วัตถุประสงค์ในการป้องปรามผู้เสียภาษีสำเร็จลุล่วงลงได้ และผู้เสียภาษียังรับทราบถึงผลการกระทำผิดตามกฎหมายอย่างชัดเจน อันเป็นการคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษี<sup>202</sup>

ผู้เขียนเห็นว่า การที่ประเทศไทยใช้โทษเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีชำระภาษีขาดทั่วไปมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนด้วยสอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่ายแล้ว อย่างไรก็ตามการที่กฎหมายไม่ได้กำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอนส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องเพราะไม่ทราบว่ากรณีใดบ้างที่กฎหมายถือว่าผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนที่ปราศจากแนวทางที่ชัดเจนในการกำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน จึงเป็นการขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่าย

การที่ประเทศไทยกำหนดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอัตราเดียวไม่ว่าจะเป็นกรณีกำหนดราคาโอนหรือกรณีอื่นๆ สอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่ายแล้วเพราะผู้เสียภาษีสามารถเข้าใจได้โดยง่ายว่าหากตนไม่ยื่นแบบแสดงรายการก็จะต้องโทษเบี้ยปรับ 2 เท่า ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร แต่หากยื่นแบบแสดงรายการแต่ชำระภาษีขาดไปก็จะต้องโทษเบี้ยปรับ 1 เท่า ตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร และในทั้งสองกรณีจะต้องเสียเงินเพิ่มในอัตราร้อยละ 1.5 ต่อเดือนหรือเศษของเดือนตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ ผู้เขียนเห็นว่าไม่ควรมีการกำหนดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดสำหรับการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะดังเช่นประเทศสหรัฐอเมริกา เนื่องจากโดยโครงสร้างเบี้ยปรับของประเทศสหรัฐอเมริกาที่กำหนดโทษเบี้ยปรับเป็นกรณีเฉพาะแก่ทุกเรื่อง ส่งผลให้โทษเบี้ยปรับในปัจจุบันมีอยู่มากถึง 150 กว่ามาตรา ซึ่งปัจจุบันได้มีผู้

<sup>202</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]

เสนอความเห็น เช่น American Bar Association (ABA) ว่าประเทศสหรัฐอเมริกา มีบทบัญญัติเกี่ยวกับเบี้ยปรับที่ซับซ้อนและมีจำนวนมากเกินไป ส่งผลให้ยากแก่การเข้าใจและยากแก่การปฏิบัติตาม ABA จึงเสนอความเห็นให้มีการปฏิรูบบทลงโทษตามกฎหมายภาษี<sup>203</sup> หากกฎหมายไทยจะกำหนดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะก็จะต้องมีการแก้ไขโครงสร้างเบี้ยปรับของประเทศไทยให้คล้ายกับของประเทศสหรัฐอเมริกา ซึ่งจะเพิ่มความยุ่งยากและซับซ้อน ไม่สอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่าย ดังนั้น จึงสามารถสรุปได้ว่าการที่ประเทศไทยใช้โทษเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดทั่วไป มาใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอนด้วยสอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่ายแล้ว

อย่างไรก็ดี การที่ประมวลรัษฎากร แนวปฏิบัติของกรมสรรพากร และคำพิพากษาของประเทศไทยในปัจจุบันไม่ได้กำหนดแนวทางการงดเบี้ยปรับไว้อย่างชัดเจนสำหรับกรณีผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่อาจทราบโดยชัดแจ้งว่ากรณีใดบ้างที่เป็นการกำหนดราคาโอนโดยสุจริตอันจะได้รับยกเว้นเบี้ยปรับ จึงไม่สอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่าย

4) หลักบริหารจัดการได้ มาตรการลงโทษที่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้นั้น เอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้ (consistent) แต่ในขณะเดียวกันก็มีความยืดหยุ่น (flexibility) โดยเปิดช่องให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้มาตรการลงโทษให้เข้ากับ ข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีได้<sup>204</sup>

ผู้เขียนเห็นว่า ในแง่มุมหนึ่ง การที่ประเทศไทยใช้โทษเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอัตราเดียว ทั้งแก่กรณีชำระภาษีขาดทั่วไปและกรณีการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้เกิดความง่ายต่อการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่และก่อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้กฎหมาย จึงมีความสอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้ แต่ในอีกแง่มุมหนึ่ง การที่ในปัจจุบันไม่มีหลักการงดเบี้ยปรับไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีใดบ้างที่ถือว่าผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้เจ้าหน้าที่เกิดความไม่สม่ำเสมอในการตีความและปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายในการงดเบี้ยปรับ และการไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนให้แก่

<sup>203</sup> American Bar Association. ABA Tax Reform & Simplification Project [Online]. 2011. Available from: <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-fall11-colvin-taxreformcomments.authcheckdam.pdf> [2015 April, 13]

<sup>204</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999, Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]



เจ้าหน้าที่ในเรื่องนี้ เจ้าหน้าที่จึงปฏิบัติงานได้ยากเพราะไม่แน่ใจขอบเขตการใช้ดุลยพินิจของตนเอง จึงไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้ แตกต่างจากประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ที่มีกฎหมายกำหนดไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีใดบ้างที่ถือว่าผู้เสียหายสุจริตในการกำหนดราคาโอนแล้ว ส่งผลให้เจ้าหน้าที่เกิดความสับสนในการปรับใช้กฎหมาย และบทบัญญัติมีความยืดหยุ่นเพราะเจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจดเบี่ยงปรับให้เกิดความเป็นธรรมแก่ผู้เสียหายที่สุจริตในการกำหนดราคาโอน สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้

นอกจากนี้ ปัจจุบันกรมสรรพากรมีหน่วยงานที่ดูแลเรื่องการกำหนดราคาโอน โดยตรงคือกลุ่มกำกับดูแลธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอนซึ่งอยู่ภายใต้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ จึงดูแลเฉพาะผู้เสียหายรายที่อยู่ภายใต้สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่เท่านั้น ผู้เสียหายรายอื่นๆ ซึ่งอยู่ภายใต้สรรพากรภาคและสรรพากรพื้นที่ ไม่มีการเก็บข้อมูลว่ามี การตรวจสอบเรื่องการกำหนดราคาโอนหรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจอย่างไรในการพิจารณาเบี่ยงปรับและเงินเพิ่ม กรณีการกำหนดราคาโอน จึงอาจเกิดปัญหาแนวทางปฏิบัติที่แตกต่างกันในแต่ละพื้นที่ เกิดความไม่ สม่่าเสมอในการปรับใช้กฎหมาย จึงไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้

กล่าวโดยสรุปได้ว่า การนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันมาปรับ ใช้กับกรณีผู้เสียหายไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนและกรณีผู้เสียหายชำระภาษีขาด เพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่เป็นธรรม ไม่มีประสิทธิภาพ ไม่เข้าใจได้ง่าย และไม่ สามารถบริหารจัดการได้ จึงไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

## บทที่ 5

### บทสรุปและข้อเสนอแนะ

#### 5.1 บทสรุป

กฎหมายภาษีมีสภาพบังคับเป็นบทลงโทษทั้งในรูปแบบมาตรการลงโทษทางแพ่งและมาตรการลงโทษทางอาญา โดยมีวัตถุประสงค์เพื่อป้องปรามผู้เสียภาษีมิให้หลีกเลี่ยงกฎหมายภาษีเพื่อลดความเสียหายและเป็นการลดค่าใช้จ่ายให้แก่รัฐ และเพื่อลงโทษผู้เสียภาษี โดยยิ่งโทษร้ายแรงมากเท่าใด ก็แสดงว่ารัฐไม่ยอมรับการกระทำความผิดดังกล่าวมากเท่านั้น ซึ่งมาตรการลงโทษที่ตีที่จะบรรลุนิติประสงคฺ์ข้างต้นได้จะต้องมีลักษณะเป็นธรรมชาติ คือ ลงโทษผู้กระทำความผิดฐานเดียวกันอย่างเสมอภาคด้วยอัตราโทษเดียวกัน และอัตราโทษจะต้องได้สัดส่วนกับความผิดที่กระทำลง มีประสิทธิภาพ คือ สามารถป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีกระทำความผิดกฎหมายได้ เข้าใจได้ง่าย คือ ผู้เสียภาษีทราบอย่างแน่ชัดว่าสิ่งใดที่ตนพึงต้องกระทำเพื่อเป็นการปฏิบัติตามกฎหมาย และทราบถึงบทลงโทษของการฝ่าฝืนกฎหมายอย่างชัดเจน และบริหารจัดการได้ คือ เอื้อให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้ แต่ในขณะเดียวกันก็มีความยืดหยุ่นให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจในการปรับใช้มาตรการลงโทษให้เข้ากับข้อเท็จจริงในแต่ละกรณีได้

มาตรการลงโทษทางแพ่ง ได้แก่ เบี้ยปรับและเงินเพิ่ม ส่วนมาตรการลงโทษทางอาญา ได้แก่ โทษจำคุก ปรับและริบทรัพย์สิน โดยมาตรการลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญามีวัตถุประสงค์เดียวกันตามที่ได้กล่าวมาแล้วข้างต้น แต่โดยทั่วไปมาตรการลงโทษทางแพ่งมักจะถูกปรับใช้แก่การกระทำความผิดที่ร้ายแรงน้อยกว่าการกระทำความผิดอาญา เช่น การไม่ยื่นแบบแสดงรายการและการไม่เสียภาษี ส่วนโทษทางอาญาจะใช้แก่การกระทำความผิดที่ร้ายแรงกว่า เช่น การขัดขวางการปฏิบัติงานของเจ้าหน้าที่และการหนีภาษี อย่างไรก็ตามหลายประเทศ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศเกาหลีใต้และประเทศไทย จะกำหนดความผิดทั้งทางอาญาและทางแพ่งควบคู่กันไปในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายโดยมีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี

ทั้งนี้ มาตรการลงโทษที่เป็นเบี้ยปรับและค่าปรับจะถูกบังคับใช้เมื่อผู้เสียภาษีมีความผิด (fault) เท่านั้น กรณีที่ผู้เสียภาษีสุจริตและกรณีที่มีเหตุอันสมควร จึงสามารถลดหรืองดโทษได้ เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ทั้งหมดแล้ว นอกจากนี้ เหตุอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้ ได้แก่ เหตุแห่งอายุความ เหตุผลด้านการบริหารงบประมาณของรัฐ และเหตุจากการแก้ไขความผิดพลาดของฝ่ายปกครอง เช่น เจ้าหน้าที่ให้คำแนะนำที่ผิดพลาดแก่ผู้เสียภาษี ก็เป็นเหตุในการลดหรืองดโทษ

เช่นกัน แต่มาตรการลงโทษที่เป็นเงินเพิ่มเป็นเสมือนดอกเบี้ยจากการไม่ชำระภาษีให้แก่รัฐภายในกำหนดระยะเวลาโดยไม่ได้คำนึงถึงความผิดของผู้เสียภาษี เหตุแห่งการลดหรืองดเงินเพิ่มจึงแคบกว่าเหตุในการลดหรืองดเบี้ยปรับและค่าปรับ คือ จำกัดไว้เฉพาะเหตุอื่นตามที่กฎหมายบัญญัติไว้

มาตรการลงโทษทางภาษีควรจะกำหนดอัตราโทษเท่าใดจึงจะเป็นมาตรการลงโทษที่มีประสิทธิภาพ ได้มีแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ของ Allingham and Sandmo (A-S Model) ที่สรุปได้ว่า มาตรการโทษทางภาษีที่จะทำให้เกิดระดับการป้องปรามที่เหมาะสมที่สุด (optimal deterrence) คือ การทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีต้นทุนที่สูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งขึ้นอยู่กับอัตราโทษและความน่าจะเป็นในการถูกประเมินภาษี นอกจากนี้ยังมีผู้คิดต่อยอดไปจาก A-S Model เนื่องจาก A-S Model มีข้อสมมติฐานที่เรียบง่าย คือ ค่าเงินแต่รรถประโยชน์หรือประโยชน์สูงสุดที่ผู้เสียภาษีจะได้รับ โดยไม่ได้คำนึงถึงปัจจัยอื่นๆ เช่น ศีลธรรมของผู้เสียภาษี ทักษะคดีที่ผู้เสียภาษีมุ่งต่อรัฐบาล ซึ่งมีความแตกต่างกันในแต่ละสังคม จึงจำเป็นที่จะต้องมีการวิจัย วิเคราะห์ข้อมูลของแต่ละประเทศเพื่อกำหนดมาตรการลงโทษให้มีความเหมาะสมกับบริบทของแต่ละสังคม อย่างไรก็ตาม แม้แต่อัตราเบี้ยปรับหรือค่าปรับของแต่ละประเทศจะมีความแตกต่างกันออกไป องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) สํารวจพบว่าอัตราโทษสำหรับการกระทำความผิดเล็กน้อยจะอยู่ที่ประมาณร้อยละ 10-30 และอัตราโทษสำหรับความผิดร้ายแรงจะอยู่ที่ร้อยละ 40-75<sup>205</sup>

สำหรับมาตรการลงโทษทางภาษีที่เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันประกอบไปด้วยสองมาตรการ คือ มาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด และมาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length มีรายละเอียดดังนี้

1) มาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด มาตรการดังกล่าวมุ่งหมายที่จะป้องปรามผู้เสียภาษีให้ทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด เนื่องจากเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมีความสำคัญในการประกอบการพิจารณาของเจ้าหน้าที่ในการตรวจสอบและประเมินภาษีว่า ผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการหาราคาโอนที่

<sup>205</sup> Luigi Alberto Franzoni. *Tax Compliance* [Online]. 2008. Available from:

<http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015 April, 29]

เป็นไปตามราคา Arm's length แล้วหรือไม่ และมีความสำคัญในแง่ของผู้เสียภาษีที่จะได้ตรวจสอบตนเองตั้งแต่แรกว่าได้ปฏิบัติตามหลักราคา Arm's length แล้วหรือไม่ เพื่อหลีกเลี่ยงข้อพิพาทกับรัฐในภายหลัง

เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนประกอบด้วยเอกสารสองประเภทคือ แบบฟอร์มที่เป็นข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Transfer Pricing Disclosure Form) และเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ

สำหรับแบบฟอร์มข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ผู้เสียภาษีจะต้องยื่นแบบฟอร์มดังกล่าวประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ซึ่งแบบฟอร์มจะประกอบด้วยข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับธุรกรรมที่มีการกำหนดราคาโอนระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันซึ่งจะประกอบไปด้วยข้อมูลของผู้เสียภาษี ข้อมูลผู้ถือหุ้นของผู้เสียภาษี คู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กับผู้เสียภาษี รวมไปถึงมูลค่าและลักษณะของธุรกรรมระหว่างผู้เสียภาษีกับคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันด้วย ส่วนเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ที่ไม่ต้องยื่นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แต่เจ้าหน้าที่มีอำนาจหมายเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนด ได้แก่ เอกสารที่แสดงรายละเอียดวิธีการกำหนดราคาโอน นโยบายในการกำหนดราคาของบริษัท เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียภาษี เอกสารแสดงต้นทุนการผลิตสินค้า เป็นต้น

อนึ่ง ในปี ค.ศ. 2014 OECD เสนอแนะว่า ประเทศต่างๆ ควรกำหนดเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นแบบ 3 ชั้น ประกอบไปด้วย เอกสารหลัก (master file) ซึ่งประกอบไปด้วยข้อมูลทั่วไปของสมาชิกในกลุ่มบริษัทข้ามชาตินั้นทั้งหมด เอกสารเฉพาะประเทศ (local file) ประกอบด้วยข้อมูลธุรกรรมที่สำคัญระหว่างบริษัทที่เป็นสมาชิกของกลุ่มบริษัทข้ามชาติ ซึ่งเป็นผู้เสียภาษีของประเทศนั้นกับสมาชิกอื่นๆ ของกลุ่ม และเอกสารรายงานรายประเทศ (country-to-country report) ซึ่งเป็นข้อมูลเกี่ยวกับการแบ่งรายได้ระหว่างกลุ่มบริษัทข้ามชาติและภาษีที่จ่ายให้แก่แต่ละประเทศ

ทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ต่างก็มีกฎหมายบังคับให้มีการยื่นแบบฟอร์มข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน ส่วนประเทศไทยไม่ได้กำหนดให้มีแบบฟอร์มข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะเจาะจง มีเพียงประกาศอธิบดีกรมสรรพากรเกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126) เรื่อง กำหนดให้ผู้ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคลแจ้งข้อความ ตามมาตรา 17(2) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 3 กุมภาพันธ์ พ.ศ. 2546 กำหนดให้ผู้เสียภาษিরอกแบบแจ้งข้อความเกี่ยวกับกิจการของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วส่งมอบพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ซึ่งแบบแจ้งข้อความดังกล่าวมีรายการให้ผู้เสียภาษีแจ้งว่าตนมีกิจการที่

ขายสินค้า บริการ หรือทรัพย์สิน ให้กู้ยืมเงินหรือให้เช่าทรัพย์สินโดยไม่มีค่าตอบแทนหรือมีค่าตอบแทนแต่ต่ำกว่าราคาตลาดหรือไม่ หรือมีกิจการซื้อทรัพย์สิน รวมทั้งรายจ่ายเพื่อซื้อทรัพย์สินดังกล่าว และค่าบริการในราคาที่เกินปกติอันถือได้ว่าเป็นสาระสำคัญโดยชัดแจ้งหรือไม่ โดยที่หากมีกิจการในลักษณะดังกล่าว ผู้เสียภาษีจะต้องอธิบายว่าเพราะอะไร อย่างไรก็ดี แม้แบบแจ้งข้อความดังกล่าวให้ข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนบางประการแต่ก็ยังมีข้อมูลไม่เพียงพอที่เจ้าพนักงานสรรพากรจะนำมาวิเคราะห์การเสียภาษีเพื่อคัดเลือกรายที่จะตรวจสอบภาษีได้

กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบแบบแจ้งข้อความข้างต้นพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ จะต้องโทษตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร คือ ค่าปรับไม่เกิน 2,000 บาท ซึ่งเจ้าหน้าที่มีอำนาจในการใช้ดุลยพินิจเปรียบเทียบปรับเหลือ 1,000 บาทได้ กรณีผู้เสียภาษีที่เสียภาษีเงินได้นิติบุคคลส่งมอบแบบแจ้งข้อความภายใน 7 วันนับแต่วันพ้นกำหนดเวลายื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้นิติบุคคล ปรากฏรายละเอียดในหนังสือที่ กค 0806 (ก)/ 1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 (ภาคผนวก ก.)

สำหรับประเทศสหรัฐอเมริกาได้กำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบฟอร์มข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน (Form 5472) ไว้จำนวน 10,000 เหรียญสหรัฐ (ประมาณ 350,000 บาท) ตามมาตรา 6038A แห่ง IRC แต่สามารถลดหรืองดโทษได้กรณีมีเหตุอันสมควร เช่น ผู้เสียภาษีเชื่ออย่างสมเหตุสมผลว่าตนไม่อยู่ในหลักเกณฑ์ที่จะต้องยื่นแบบฟอร์ม

ส่วนประเทศเกาหลีได้กำหนดให้ผู้เสียภาษีจะต้องส่งมอบเอกสารหลักดังต่อไปนี้ ประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้

- 1) แบบฟอร์มตารางแสดงธุรกรรมระหว่างประเทศกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกัน
- 2) แบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น
- 3) สรุปงบการเงินล่าสุดของบริษัทต่างประเทศที่เกี่ยวข้องกันจำนวน 10 บริษัทที่ผู้เสียภาษีมียุติธรรมด้วยมากที่สุด

อนึ่ง เอกสารรายการที่ 2) แบบฟอร์มรายงานที่ระบุวิธีการกำหนดราคาโอนที่บริษัทเลือกและเหตุผลที่เลือกวิธีการนั้น ประเทศเกาหลีได้กำหนดข้อยกเว้น ให้ผู้เสียภาษีไม่ต้องยื่นแบบฟอร์ม หากเข้าเงื่อนไข ข้อใดข้อหนึ่ง ดังต่อไปนี้

1) ธุรกรรมระหว่างผู้เสียหายและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันมีมูลค่ารวมไม่เกิน 5 พันล้านบาท (ประมาณ 150 ล้านบาท) สำหรับสินค้าที่จับต้องได้ หรือ ไม่เกิน 500 ล้านบาท (ประมาณ 15 ล้านบาท) สำหรับการบริการ หรือ

2) ธุรกรรมระหว่างผู้เสียหายและคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกัน มีมูลค่าธุรกรรมรวมแต่ละรายไม่เกิน 1 พันล้านบาท (ประมาณ 30 ล้านบาท) สำหรับสินค้าที่จับต้องได้และไม่เกิน 100 ล้านบาท (ประมาณ 3 ล้านบาท) สำหรับการบริการ

นอกจากนี้ ประเทศเกาหลีใต้ยังกำหนดแบบฟอร์มอื่นๆ ที่ผู้เสียหายจะต้องยื่นประกอบกับแบบแสดงรายการเฉพาะกรณี ได้แก่ แบบฟอร์มเปิดเผยเกี่ยวกับทรัพย์สินทางปัญญา แบบฟอร์มเปิดเผยเกี่ยวกับสัญญาเฉลี่ยค่าใช้จ่าย และแบบฟอร์มเปิดเผยเกี่ยวกับการบริการ

กฎหมายของประเทศเกาหลีใต้กำหนดมาตรการลงโทษเบี้ยปรับจำนวน 10 ล้านบาท (ประมาณ 300,000 บาท) ทั้งนี้ที่ผู้เสียหายไม่ส่งเอกสารแบบฟอร์มตารางแสดงธุรกรรมระหว่างประเทศกับคู่สัญญาต่างประเทศที่มีความเกี่ยวข้องกันพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ โดยไม่จำเป็นต้องให้เจ้าหน้าที่เรียกให้ส่งมอบก่อนแต่อย่างใด ส่วนแบบฟอร์มอื่นๆ แม้ไม่ได้กำหนดให้มีโทษในกรณีไม่ยื่นแบบฟอร์มพร้อมกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ แต่ได้กำหนดโทษปรับจำนวนไม่เกิน 100 ล้านบาท (ประมาณ 3 ล้านบาท) ไว้ ในกรณีที่เจ้าหน้าที่เรียกให้ส่งมอบแบบฟอร์มดังกล่าวแล้วผู้เสียหายไม่ส่งมอบเอกสารให้ภายในกำหนดเวลา 60 วัน (ซึ่งอาจขอขยายได้อีก 60 วัน) ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA

ส่วนเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอื่นๆ นอกจากแบบฟอร์มที่ยื่นประกอบกับแบบแสดงรายการภาษีเงินได้ ประเทศไทยและประเทศเกาหลีใต้ได้กำหนดรายการเอกสารไว้ โดยเฉพาะ สำหรับประเทศไทยเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนถูกกำหนดไว้ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545 เรื่อง การเสียภาษีเงินได้ของบริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล กรณีการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามราคาตลาด ลงวันที่ 16 พฤษภาคม พ.ศ. 2545 ซึ่งกำหนดให้เจ้าหน้าที่สรรพากรมีอำนาจในการเรียกให้ผู้เสียหายส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนกรณีที่เจ้าหน้าที่ตรวจสอบภาษีอากร ได้แก่

(1) เอกสารแสดงโครงสร้างและความสัมพันธ์ของกิจการในกลุ่มเดียวกัน รวมทั้งโครงสร้างและลักษณะของการประกอบธุรกิจของแต่ละกิจการ

(2) งบประมาณ แผนงานทางธุรกิจ และประมาณการทางการเงิน

(3) เอกสารแสดงกลยุทธ์ทางธุรกิจของผู้เสียหาย และเหตุผลในการใช้ กลยุทธ์ดังกล่าว

(4) เอกสารแสดงยอดขาย ผลประกอบการของผู้เสียภาษีและลักษณะของธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(5) เอกสารแสดงเหตุผลในการจัดทำธุรกรรมระหว่างประเทศที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(6) นโยบายการกำหนดราคา ความสามารถในการทำกำไรของแต่ละผลิตภัณฑ์ และข้อมูลทางการตลาด รวมทั้งส่วนแบ่งกำไรของแต่ละกิจการ โดยต้องคำนึงถึงหน้าที่งาน ทรัพย์สินและความเสี่ยงของแต่ละกิจการที่เกี่ยวข้อง

(7) เอกสารแสดงเหตุผลในการเลือกวิธีกำหนดราคา

(8) กรณีที่อาจเลือกวิธีกำหนดราคาได้หลายวิธี ให้มีเอกสารแสดง รายละเอียดวิธีอื่นๆ นอกเหนือจากวิธีตาม (7) และเหตุผลที่ไม่เลือกวิธีดังกล่าว โดยต้องเป็นเอกสารที่จัดทำขึ้นในขณะเดียวกันกับการตัดสินใจเลือกวิธีตาม (7)

(9) เอกสารที่ใช้เป็นหลักฐานแสดงหลักการพื้นฐานและท่าทีในการเจรจาของผู้เสียภาษีสำหรับธุรกรรมที่ทำกับกิจการในกลุ่มเดียวกัน

(10) เอกสารอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคา (ถ้ามี)

หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารข้างต้นให้แก่เจ้าหน้าที่เมื่อเจ้าหน้าที่หมายเรียกประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดมาตรการลงโทษสำหรับการไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ เว้นแต่เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นบัญชีหรือเอกสารที่ใช้ประกอบการลงบัญชี หากเจ้าหน้าที่หมายเรียกเอกสารดังกล่าวแล้วไม่มีการส่งมอบภายในระยะเวลาที่กำหนด จะมีบทลงโทษตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดค่าปรับไว้จำนวน 2,000 บาท

สำหรับประเทศเกาหลีใต้มาตรา 19 แห่ง PED กำหนดเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เจ้าหน้าที่สามารถเรียกให้ผู้เสียภาษีส่งมอบได้ดังต่อไปนี้

(1) สัญญาซื้อขายทรัพย์สิน

(2) รายการราคาสินค้า

(3) ต้นทุนการผลิต

(4) ตารางธุรกรรมการค้าระหว่างคู่สัญญาที่ไม่ได้เกี่ยวข้องกันและคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน

(5) เอกสารประกอบรายการที่ (1) - (4) ที่เกี่ยวกับการให้บริการหรือธุรกรรม การค้าอื่นๆ

(6) แผนผังโครงสร้างองค์กรและคำอธิบายลักษณะงาน

(7) เอกสารเกี่ยวกับการกำหนดราคาสำหรับธุรกรรมระหว่างประเทศ

(8) นโยบายกำหนดราคาภายในสำหรับธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความ เกี่ยวข้องกัน

(9) มาตรฐานการบัญชีและวิธีการทางบัญชีที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

(10) รายละเอียดกิจกรรมทางธุรกิจของคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรม

(11) สถานะของการลงทุนร่วมกันในปัจจุบันระหว่างคู่สัญญาที่เกี่ยวข้องกัน

(12) แบบฟอร์มหรือรายการที่ไม่ได้ส่งมอบในขณะที่ยื่นแบบแสดงรายการภาษี เงินได้

(13) ข้อมูลหรือเอกสารตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง ที่เป็นหลักฐานให้ รายละเอียดธุรกรรมเกี่ยวกับการให้บริการตามมาตรา 6-2

(14) ข้อมูลหรือเอกสารตามที่กำหนดไว้ในกฎกระทรวง รวมไปถึงสัญญาการ เฉลี่ยค่าใช้จ่าย (cost allotment) ที่เกี่ยวกับการปรับปรุงภาษี ให้เป็นไปตามหลัก Arm's length ใน การเฉลี่ยค่าใช้จ่าย ตามมาตรา 6-2 และ

(15) ข้อมูลหรือเอกสารอื่นๆ ที่จำเป็นในการคำนวณราคา Arm's length

หากผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารข้างต้นภายในกำหนดเวลา 60 วัน (ซึ่งอาจขอขยายได้ อีก 60 วัน) หรือส่งมอบแต่เป็นเอกสารเท็จ ผู้เสียภาษีจะต้องโทษค่าปรับที่มีเพดานสูงถึง 100 ล้านบาท (ประมาณ 3 ล้านบาท) ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA

อย่างไรก็ตาม มาตรา 22 แห่ง PED กำหนดหลักเกณฑ์การงดหรือลดโทษปรับสำหรับการไม่ส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้ ในกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารบางส่วน เพราะข้อผิดพลาดเล็กน้อยหรือหากมีข้อผิดพลาดเล็กน้อยในเอกสารบางส่วนที่ส่งมา เจ้าหน้าที่มีดุลย พินิจที่จะไม่ลงโทษปรับแก่บุคคลดังกล่าวก็ได้หากได้รับข้อมูลเพิ่มเติมแล้ว นอกจากนี้ ในกรณีที่ผู้เสีย ภาษีไม่ส่งเอกสารรายการที่ 15 ตามมาตรา 19 (1) แห่ง PED เจ้าหน้าที่ที่จะงดโทษปรับเพื่อความ เป็นธรรม เนื่องจากผู้เสียภาษีไม่อาจทราบได้ว่าเอกสารอื่นๆ ตามรายการที่ 15 นั้น คือ เอกสารอะไรบ้าง



2) มาตรการลงโทษกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length มุ่งหมายจะลงโทษผู้เสียภาษีที่ใช้การกำหนดราคาโอนระหว่างธุรกรรมของสมาชิกในกลุ่มเป็นเครื่องมือในการถ่ายโอนกำไรไปยังประเทศที่มีภาระภาษีต่ำ เพื่อให้ภาระภาษีโดยรวมของกลุ่มน้อยที่สุด กฎหมายภาษีของนานาประเทศจึงมีการกำหนดให้ราคาธุรกรรมระหว่างคู่สัญญาที่มีความสัมพันธ์กันเป็นไปตามราคา Arm's length หรือ ราคาระหว่างคู่สัญญาที่ไม่มีความสัมพันธ์กัน และลงโทษผู้เสียภาษีที่คำนวณราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length โดยกำหนดบทลงโทษในลักษณะของเบี้ยปรับสำหรับจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนนั้น แต่จะงดเว้นเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่กำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนโดยสุจริตเพราะถือว่าเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีความผิด (fault)

บางประเทศจะกำหนดบทลงโทษขึ้นมารองรับกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะ เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกาจะมีมาตรการบังคับทางแพ่งเป็นเบี้ยปรับจำนวนร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป ในกรณีที่กำหนดราคาคลาดเคลื่อนไปอย่างมีนัยสำคัญ (substantial misstatement) ตามมาตรา 6662 (e) แห่ง IRC และเบี้ยปรับจำนวนร้อยละ 40 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป กรณีที่กำหนดราคาคลาดเคลื่อนไปอย่างมาก (gross misstatement) ตามมาตรา 6662 (h) แห่ง IRC และบางประเทศจะใช้มาตรการที่มีอยู่เดิม เช่น ประเทศเกาหลีใต้และประเทศไทยที่ใช้มาตรการลงโทษสำหรับกรณีที่มีการชำระภาษีขาดโดยทั่วไปมาใช้บังคับกับกรณีที่ภาษีชำระขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนด้วย โดยประเทศเกาหลีใต้และประเทศไทยกำหนดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไว้ในอัตราร้อยละ 10 และอัตราร้อยละ 100 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไปตามลำดับ ตามมาตรา 47-3 แห่ง NTBL และมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร

อย่างไรก็ตามทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ ไม่ได้กำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แล้วมีการชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะ แต่จะกำหนดเบี้ยปรับกรณีไม่ยื่นแบบแสดงรายการภาษีไว้เป็นการทั่วไป ในอัตราร้อยละ 200 ตามมาตรา 26 แห่งประมวลรัษฎากร อัตราร้อยละ 5 ต่อเดือน สูงสุดไม่เกินร้อยละ 25 ตามมาตรา 6651 แห่ง IRC และอัตราร้อยละ 20 ของจำนวนภาษีที่ชำระขาดไป ตามมาตรา 47-2 แห่ง NTBL ตามลำดับ

กฎหมายจะยกเว้นโทษกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน ในกรณีผู้เสียภาษีสุจริตและได้กระทำการทำตามหลักเกณฑ์เกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เรียกว่า เอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็น

ปัจจุบัน (contemporaneous documentation) และได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้ว จะถือว่าผู้เสียภาษีสมควรได้รับการงดเบี้ยปรับเพราะถือว่าผู้เสียภาษีได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลโดยสุจริตแล้วในการปฏิบัติตามกฎหมายจึงไม่ควรลงโทษผู้เสียภาษี ซึ่งทั้งประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ได้บัญญัติการงดเบี้ยปรับในกรณีนี้ไว้ แต่ประเทศไทยยังไม่ได้บัญญัติถึงข้อยกเว้นนี้ โดยประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้งดเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนในกรณีที่ผู้เสียภาษีกระทำการโดยสุจริตและได้จัดทำและเก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้และสามารถส่งมอบให้เจ้าหน้าที่ได้เมื่อได้รับคำร้องขอภายใน 30 วัน และผู้เสียภาษีได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้ว

ซึ่งจากผลการวิจัยในปี ค.ศ. 2000-2001 ของ IRS โดยใช้แบบสอบถามและการส่งทีมตรวจเข้าไปยังสถานประกอบการของผู้เสียภาษีพบว่า มาตรการยกเว้นโทษโดยหลักเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) กระตุ้นให้ผู้เสียภาษีเตรียมเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมากขึ้น ส่งผลให้การตรวจสอบราคาโอนของเจ้าหน้าที่มีประสิทธิภาพมากขึ้นเพราะทำให้เจ้าหน้าที่สามารถระบุประเด็นสำคัญในการตรวจสอบราคาโอนได้แต่เนิ่นๆ และส่งผลให้รัฐประหยัดทรัพยากรในการตรวจสอบภาษีอีกด้วย นอกจากนี้ ตัวผู้เสียภาษีเองก็มีการวิเคราะห์เกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนของตนตั้งแต่แรกอย่างถี่ถ้วน ความเสี่ยงในการเกิดข้อพิพาทเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนจึงลดน้อยลง<sup>206</sup>

ส่วนประเทศเกาหลีใต้กำหนดหลักเกณฑ์ตามมาตรา 13 แห่ง LCITA ยกเว้นเบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน หากผู้เสียภาษีสามารถแสดงให้เห็นได้ว่าตนได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่เหมาะสมที่สุดและได้จัดทำและเก็บรักษาเอกสารที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนไว้และนำส่งเอกสารต่อเจ้าหน้าที่ภายใน 30 วันนับแต่ได้รับคำขออนอกจากนี้ ประเทศเกาหลีใต้ยังยกเว้นเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่คณะกรรมการของ NTS (National Tax Service) มีมติว่า ผู้เสียภาษีไม่ได้มีความผิดในการกำหนดราคาโอนต่างไปจากราคา Arm's length ในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าผ่านทาง

---

<sup>206</sup> Department of the Treasury. Fiscal Years 2000-2001 IRS Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662 (e) [Online]. 2001. Available from: [http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax\\_estate\\_individuals/tax/final\\_report\\_v32.pdf](http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax_estate_individuals/tax/final_report_v32.pdf) [2015 May,12]

ข้อตกลงราคาโอนล่วงหน้าฝ่ายเดียว หรือกรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้นิติบุคคล และจำนวนภาษีแล้ว

ในส่วนของเงินเพิ่มนั้น ทั้งประเทศไทย ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ มิได้มีบทบัญญัติแยกต่างหากเฉพาะจากกรณีการกำหนดราคาโอน เนื่องจากเงินเพิ่มมีลักษณะเป็น ดอกเบี้ยมิใช่มาตรการในการทำให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามกฎหมายแต่เป็นค่าชดเชยสำหรับการที่รัฐไม่ได้ ใช้เงินหรือการชดเชยมูลค่าเงินตามเวลา (time value of money) จึงไม่มีความจำเป็นที่จะต้องแยก บทบัญญัติออกมาเป็นพิเศษสำหรับเงินเพิ่มในกรณีการกำหนดราคาโอน และการลดหรืองดเงินเพิ่ม นั้นโดยหลักแล้วจะไม่มีกรณีที่มีเหตุอันสมควรที่จะนำมาใช้ลดหรืองดเหมือนกรณีเบี้ยปรับได้ เพราะ เงินเพิ่มมิได้มีวัตถุประสงค์ในการลงโทษจากการที่ผู้เสียภาษีไม่ปฏิบัติตามกฎหมายจึงไม่ต้องพิจารณา ข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของผู้เสียภาษีว่ามีลักษณะเป็นการเจตนาหรือประมาทเลินเล่อหรือไม่ อย่างไรก็ตามอาจมีการกำหนดเหตุของการลดหรืองดเงินเพิ่มได้ในบางกรณีเพื่อความเป็นธรรม เช่น ประเทศสหรัฐอเมริกากำหนดให้งดดอกเบี้ยได้กรณีการคำนวณและชำระภาษีขาดไปที่เกิดจากความ ผิดพลาดของ IRS หรือเกิดภัยพิบัติ

ปัญหาจากการนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีการกำหนด ราคาโอนของประเทศไทยตามที่ได้วิเคราะห์ไว้ในบทที่ 4 สามารถแยกได้เป็น 2 ปัญหาดังนี้

1) การนำมาตราการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

การนำโทษค่าปรับจำนวน 2,000 บาท ตามมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้ แก่กรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบแบบแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนพร้อมกับแบบแสดงรายการ ภาษีเงินได้ตามมาตรา 17 (2) ประกอบกับประกาศอธิบดีกรมสรรพากร เกี่ยวกับภาษีเงินได้ (ฉบับที่ 126)ฯ และการนำโทษจำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือค่าปรับจำนวนไม่เกิน 2,000 บาทหรือทั้งจำทั้งปรับ ตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้แก่กรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการ กำหนดราคาโอนอื่นๆ ตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการ ลงโทษที่ดี ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม การนำมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับ ใช้เป็นบทลงโทษกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนขัดต่อหลักความเป็นธรรม เนื่องจากจำนวนค่าปรับไม่ได้สัดส่วนกับความผิด ความไม่ชัดเจนของการกำหนดฐานความผิดตาม

มาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร และการไม่ได้กำหนดเหตุอันสมควรเพื่อลดหรืองดค่าปรับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่ได้ส่งมอบเอกสารโดยสุจริต

ในประการแรก ค่าปรับจำนวน 2,000 บาทไม่ได้สัดส่วนกับการกระทำความผิดกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน เนื่องจากการกำหนดราคาโอนตลาดเคลื่อนสามารถสร้างความเสียหายให้แก่เศรษฐกิจของประเทศได้ในระดับหลายล้านล้านบาท การไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนซึ่งเป็นเอกสารสำคัญที่เจ้าหน้าที่จะต้องใช้ประกอบการพิจารณาการกำหนดราคาโอนจึงเป็นสาเหตุที่ทำให้การกำหนดราคาโอนตลาดเคลื่อนเพื่อถ่ายเทกำไรออกนอกประเทศทำได้โดยสะดวกขึ้น โดย Global Financial Integrity ประเมินการว่า จำนวนกำไรที่ถูกยกย้ายถ่ายเทออกนอกประเทศไทยโดยวิธีการกำหนดราคาตลาดเคลื่อนตั้งแต่ พ.ศ. 2547 จนถึง พ.ศ. 2556 มีมูลค่าสูงถึง 180,955,000,000 เหรียญสหรัฐ (ประมาณ 6,333,425,000,000 บาท)<sup>207</sup> เมื่อกำหนดถึงความเสียหายทางเศรษฐกิจที่เกิดขึ้นจากการกำหนดราคาโอนในระดับล้านล้านบาท ค่าปรับเพียงจำนวน 2,000 บาท จึงไม่ได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำลงและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

ประการต่อมา การที่มาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นฐานความผิดของมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้กำหนดไว้ชัดเจนให้ผู้เสียภาษีต้องส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน กล่าวคือ มาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นฐานความผิดของมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ใช้ถ้อยคำอย่างกว้างในการให้อำนาจในการเรียกเอกสาร เช่น “สมุดบัญชีหรือพยานหลักฐานอย่างอื่นอันควรแก่เรื่อง” ดังนั้นหากจะปรับใช้มาตรา 36 แก่กรณีที่ผู้เสียภาษีไม่นำส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่มีใบเอกสารหรือหลักฐานประกอบการลงบัญชีที่จะส่งผลให้เกิดความไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีเนื่องจากผู้เสียภาษีไม่ทราบได้อย่างชัดเจนว่าการไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นความผิด

ประการสุดท้าย การที่ผู้เสียภาษีไม่ได้รับการบรรเทาภาระค่าปรับในกรณีที่มีเหตุอันสมควรเนื่องจากเจ้าหน้าที่ไม่อาจใช้ดุลยพินิจในการปรับลดค่าปรับดังกล่าวได้ก็ขัดต่อหลักความเป็นธรรมเช่นกัน ทั้งนี้ ตามบัญชีอัตราการเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับ ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน

<sup>207</sup> Global Financial Integrity. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 [Online]. 2015. Available from: [http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update\\_2015-Final-1.pdf](http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf). [2016, April 13].

2537 กำหนดให้เจ้าหน้าที่ใช้ดุลยพินิจในการลดค่าปรับลงเฉพาะกรณีที่ผู้เสียหายเป็นบุคคลธรรมดา จาก 2,000 บาท เหลือ 1,000 บาทเท่านั้น เจ้าหน้าที่ไม่มีดุลยพินิจในการปรับลดค่าปรับกรณีมีเหตุอันสมควรเพื่อให้เกิดความเป็นธรรมเฉพาะกรณี

2. หลักความมีประสิทธิภาพ การนำมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มาปรับใช้เป็นบทลงโทษกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนขัดต่อหลักความมีประสิทธิภาพ เนื่องจากโทษจำคุกตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไม่สามารถนำมาปรับใช้แก่ผู้เสียหายที่เป็นนิติบุคคลได้ และค่าปรับจำนวน 2,000 บาทเป็นจำนวนที่ต่ำเกินไปที่จะป้องปรามผู้เสียหายมิให้กระทำความผิดเมื่อพิจารณาจากแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์และเมื่อเปรียบเทียบกับอัตราโทษในกรณีเดียวกันตามกฎหมายต่างประเทศ นอกจากนี้ ทั้งสองมาตรายังมีช่องว่างในการลงโทษผู้เสียหายที่ไม่เก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

ในประการแรก โทษจำคุกไม่เกิน 1 เดือนตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรไม่อาจปรับใช้แก่นิติบุคคลได้โดยสภาพ จึงไม่มีประสิทธิภาพหากนำมาปรับใช้แก่กรณีที่ผู้เสียหายซึ่งเป็นนิติบุคคลที่ไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้แก่กรมสรรพากร

ประการต่อมา ค่าปรับจำนวน 2,000 บาท เป็นจำนวนที่ต่ำเกินไป เมื่อคำนึงถึงว่าค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนสูงถึงประมาณ 1,200,000 บาท บทลงโทษดังกล่าวจึงเป็นการจูงใจให้ผู้เสียหายยอมที่จะเสียค่าปรับแทนที่จะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแทนที่จะป้องปรามผู้เสียหายให้ทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนแก่เจ้าหน้าที่ ค่าปรับจำนวน 2,000 บาทจึงไม่มีประสิทธิภาพเมื่อพิจารณาจากทฤษฎีทางเศรษฐศาสตร์เกี่ยวกับโทษที่เหมาะสมที่สุด (optimal penalties) และข้อสรุปของแบบจำลองทางเศรษฐศาสตร์ของ Allingham และ Sandmo ที่ว่า โทษที่มีประสิทธิภาพจะต้องทำให้การไม่ปฏิบัติตามกฎหมายมีค่าใช้จ่ายสูงกว่าการปฏิบัติตามกฎหมาย ซึ่งผู้เสียหายที่เป็นบริษัทข้ามชาติที่ทำการกำหนดราคาโอนมักจะมีฐานะร่ำรวยกว่าผู้เสียหายรายอื่นก็จะยังสามารถรับภาระค่าใช้จ่ายในการไม่ปฏิบัติตามกฎหมายได้สูงกว่า จึงยังจะต้องกำหนดค่าปรับให้สูงพอที่จะป้องปรามผู้เสียหายได้ โดยเมื่อศึกษาเปรียบเทียบกับอัตราโทษที่ประเทศสหรัฐอเมริกาและประเทศเกาหลีใต้ยอมรับว่ามีประสิทธิภาพเพียงพอที่จะใช้ป้องปรามผู้เสียหายในฐานความผิดเดียวกันพบว่า อัตราโทษของประเทศไทยต่ำกว่าอัตราโทษของทั้งสองประเทศเป็นจำนวนหลายร้อยเท่า กล่าวคือ ประเทศสหรัฐอเมริกาคำหนดโทษปรับในอัตรา 10,000 เหรียญสหรัฐ (ประมาณ 350,000 บาท) และเพิ่มขึ้นทุกๆ 30 วัน และประเทศเกาหลีใต้กำหนดโทษปรับในอัตรา 100 ล้านวอน (ประมาณ 3,000,000 บาท)

นอกจากนี้ อัตราโทษค่าปรับจำนวน 2,000 บาท ดังกล่าวยังต่ำกว่าอัตราโทษค่าปรับกรณีผู้กระทำความผิดได้รับประโยชน์ทางเศรษฐกิจตามแนวทางของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาซึ่งสามารถระวางโทษปรับได้สูงถึง 100,000 บาท และอัตราโทษค่าปรับดังกล่าวยังต่ำกว่าโทษสำหรับความผิดเดียวกันตามมาตรา 33 แห่งพระราชบัญญัติภาษีการรับมรดก พ.ศ. 2558 ซึ่งมีจำนวนสูงถึง 500,000 บาท

ประการสุดท้าย มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่เก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้ ส่งผลให้บทบัญญัติไม่มีประสิทธิภาพเพราะก่อให้เกิดช่องว่างทางกฎหมายที่ผู้เสียภาษีใช้อย่างได้ว่า ตนไม่สามารถส่งมอบเอกสารเนื่องจากไม่ได้เก็บรักษาข้อมูลของปีภาษีที่เกี่ยวข้องไว้

3. หลักความเข้าใจได้ง่าย เมื่อบทบัญญัติมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร และฐานความผิดตามมาตรา 12 ตรี มาตรา 19 มาตรา 23 และมาตรา 32 แห่งประมวลรัษฎากร ไม่ได้บัญญัติไว้ชัดเจนว่าการไม่นำส่งเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นความผิดหรือไม่ จึงขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่ายหากจะนำมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรมาปรับใช้เป็นมาตรการลงโทษกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน

4. หลักบริหารจัดการได้ เมื่อมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดโทษกรณีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ไว้ชัดเจน เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรแต่ละพื้นที่ก็จะตีความแตกต่างกันว่ามาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรสามารถนำมาปรับใช้แก่กรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามที่เจ้าหน้าที่หมายเรียกได้หรือไม่ ส่งผลให้ขาดความสม่ำเสมอในการปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายอันขัดต่อหลักบริหารจัดการได้ นอกจากนี้ มาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร มิได้กำหนดการลดหรือลดค่าปรับให้แก่ผู้เสียภาษีในกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเหตุอันสมควรที่ทำให้ไม่สามารถส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนได้ เจ้าหน้าที่กรมสรรพากรจึงขาดความยืดหยุ่นในการพิจารณาหรือลดค่าปรับกรณีมีเหตุอันสมควร เนื่องจากไม่มีแนวทางที่ชัดเจน จึงเป็นการขัดต่อหลักบริหารจัดการได้

2) การนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

การนำเบี้ยปรับตามมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งกำหนดเบี้ยปรับ 1 เท่ากรณียื่นแบบแสดงรายการภาษีเงินได้แต่ชำระภาษีขาดไป และการนำเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวล

รัฐฎากร มาใช้กับกรณีการชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับลักษณะมาตรการลงโทษที่ดี ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม การนำมาตรา 22 แห่งประมวลรัษฎากร ซึ่งเป็นเบี้ยปรับสำหรับกรณีชำระภาษีขาดทั่วไปมาปรับใช้กับกรณีการชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม เพราะโทษที่กำหนดไว้ไม่ได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำลง เนื่องจากกำหนดอัตราโทษไว้เท่ากับกรณีที่ผู้เสียภาษีมีเจตนาจะหลีกเลี่ยงภาษีโดยฉ้อฉล ซึ่งการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนมิได้เกิดจากเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีเสมอไป แต่สาเหตุที่ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไปจากราคา Arm's length เพราะการหาราคา Arm's length เป็นเรื่องที่ยากลำบาก โดยเฉพาะในประเทศไทยที่ข้อมูลตัวเปรียบเทียบ (comparables) ยังมีอยู่อย่างจำกัด และขาดศูนย์กลางที่รวบรวมข้อมูลของราคาที่ใช้ในการประเมิน ดังนั้น การกำหนดโทษผู้เสียภาษีที่ไม่ได้เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีให้เท่ากับผู้เสียภาษีที่เจตนาหลีกเลี่ยงภาษีจึงเป็นบทลงโทษที่ไม่ได้สัดส่วนกับความผิด ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

แม้ประมวลรัษฎากรจะกำหนดอัตราเบี้ยปรับอัตราเดียวในกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดไปส่งผลให้เกิดความไม่สัดส่วนกับความผิดในกรณีผู้เสียภาษีไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษี แต่ก็มีกฎหมายที่ให้ความเป็นธรรมเฉพาะกรณีในการลดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มให้แก่ผู้เสียภาษีที่ไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงภาษีและให้ความร่วมมือในการตรวจสอบโต้ส่วนตัวดี อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาจากคำสั่งกรมสรรพากรที่ ท.ป. 81/2542 เรื่อง กำหนดหลักเกณฑ์การงดหรือลดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม และภาษีธุรกิจเฉพาะตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21 (6) แห่งประมวลรัษฎากร ลงวันที่ 9 กรกฎาคม พ.ศ. 2542 ประกอบกับคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542 เรื่อง การพิจารณางดหรือลดเบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามมาตรา 22 มาตรา 26 มาตรา 67 ตรี มาตรา 89 และมาตรา 91/21(6) แห่งประมวลรัษฎากร ในการตรวจสอบหรือตรวจปฏิบัติการ ลงวันที่ 20 ธันวาคม พ.ศ. 2542 รวมทั้งแนวพิจารณาการอุทธรณ์และคำพิพากษาของศาลในปัจจุบัน ไม่ปรากฏว่ามีกรยกเว้นเบี้ยปรับให้แก่ผู้เสียภาษีที่สุจริตในการกำหนดราคาโอนซึ่งได้แก่ กรณีที่ผู้เสียภาษีที่สุจริตได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนและได้ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนกรณีเจ้าหน้าที่เรียกให้ส่งมอบ ตามหลักเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนที่เป็นปัจจุบัน (contemporaneous documentation) หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาผ่านกระบวนการตกลงร่วมกัน หรือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าแล้วว่า ความแตกต่างของราคาโอนจากราคา Arm's length มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษี หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้ เมื่อมาตรการลงโทษตามมาตรา 22

แห่งประมวลรัษฎากร สามารถถูกนำไปบังคับใช้กับกรณีที่ผู้เสียภาษีไม่มีความผิดได้ จึงเป็นมาตรการลงโทษที่ไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

นอกจากนี้ เงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร ยังไม่ได้สัดส่วนกับความเสียหายที่ผู้เสียภาษีก่อขึ้น จึงไม่เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี กล่าวคือ รัฐเสียหายจากการกระทำของผู้เสียภาษีที่ชำระภาษีขาดเท่ากับดอกเบี้ยที่รัฐพึงได้รับจากการให้กู้ยืมเงินซึ่งอัตราดอกเบี้ยก็จะเปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจในแต่ละช่วงเวลา เมื่อเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากรไม่ได้กำหนดให้เปลี่ยนแปลงไปตามสภาพเศรษฐกิจจึงไม่ได้สัดส่วนกับความเสียหายและไม่สอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

2. หลักความมีประสิทธิภาพ การที่ประเทศไทยมีอัตราการหลีกเลี่ยงภาษีสูงและมีอัตราการตรวจสอบภาษีที่ค่อนข้างต่ำ จึงจำเป็นต้องกำหนดอัตราโทษทางภาษีสูง มีความสอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพและแนวคิดทางเศรษฐศาสตร์ แต่การที่กฎหมายไม่ได้กำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับกรณีที่ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนโดยสุจริต ไม่เป็นการจูงใจให้ผู้เสียภาษีใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอน วัตถุประสงค์ของมาตรการลงโทษในแง่ของการป้องปรามผู้เสียภาษีให้ใช้ความพยายามตามสมควรในการกำหนดราคาโอนและจัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน จึงไม่สามารถลุล่วงลงได้ การนำมาตราการลงโทษที่ปราศจากเหตุในการงดเบี้ยปรับที่กำหนดไว้โดยเฉพาะสำหรับกรณีผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนโดยสุจริตมาปรับใช้กับกรณีที่ผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนจึงเป็นเบี้ยปรับที่ไม่สอดคล้องกับหลักประสิทธิภาพ ในส่วนของอัตราเงินเพิ่มของประเทศไทยนั้น สูงเกินส่วนหรือไม่ ควรมีการศึกษาเพิ่มเติมโดยเฉพาะต่อไปเพราะเงินเพิ่มใช้บังคับกับการชำระภาษีขาดตามประมวลรัษฎากรนอกเหนือไปจากภาษีเงินได้ด้วย การแก้ไขอัตราเงินเพิ่มจึงต้องพิจารณาปัจจัยต่างๆ อย่างรอบด้าน

3. หลักความเข้าใจได้ง่าย การใช้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีชำระภาษีขาดทั่วไปมาใช้กับกรณีการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้ง่ายต่อความเข้าใจทั้งต่อผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่เนื่องจากเบี้ยปรับและเงินเพิ่มมีอัตราเดียวกันหมดทุกกรณี อย่างไรก็ตามการที่ไม่มีแนวทางการงดเบี้ยปรับอย่างชัดเจนสำหรับกรณีการกำหนดราคาโอน ส่งผลให้ผู้เสียภาษีไม่สามารถปฏิบัติตามกฎหมายได้อย่างถูกต้องเพราะไม่ทราบว่ากรณีใดบ้างที่กฎหมายถือว่าผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน เบี้ยปรับกรณีชำระภาษีขาดไปเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนที่ปราศจากแนวทางที่ชัดเจนในการกำหนดบทยกเว้นเบี้ยปรับกรณีผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอน จึงเป็นการขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่าย



4. หลักบริหารจัดการได้ การใช้เบี้ยปรับและเงินเพิ่มอัตราเดียวทั้งกรณีการชำระภาษีขาดทั่วไปและกรณีการกำหนดราคาโอนส่งผลให้เกิดความสม่ำเสมอในการปรับใช้กฎหมายและง่ายต่อการบริหารจัดการของเจ้าหน้าที่ จึงมีความสอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้ อย่างไรก็ตาม การที่ในปัจจุบันไม่มีหลักการงดเบี้ยปรับไว้อย่างชัดเจนว่ากรณีใดบ้างที่ถือว่าผู้เสียภาษีสุจริตในการกำหนดราคาโอนส่งผลให้เจ้าหน้าที่เกิดความไม่สม่ำเสมอในการตีความและปรับใช้บทบัญญัติแห่งกฎหมายในการงดเบี้ยปรับ และการไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนให้แก่เจ้าหน้าที่ในเรื่องนี้ เจ้าหน้าที่จึงปฏิบัติงานได้ยาก เพราะไม่แน่ใจขอบเขตการใช้ดุลยพินิจของตนเอง จึงไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้

นอกจากนี้ ปัจจุบันกรมสรรพากรมีหน่วยงานที่ดูแลเรื่องการกำหนดราคาโอนโดยตรงคือ กลุ่มกำกับดูแลธุรกรรมด้านการกำหนดราคาโอนซึ่งอยู่ภายใต้สำนักบริหารภาษีธุรกิจขนาดใหญ่ จึงดูแลเฉพาะผู้เสียภาษีย่อยที่อยู่ภายใต้สำนักบริหารธุรกิจขนาดใหญ่เท่านั้น ผู้เสียภาษีย่อยอื่นๆ ซึ่งอยู่ภายใต้สรรพากรภาคและสรรพากรพื้นที่ ไม่มีการเก็บข้อมูลว่ามีการตรวจสอบเรื่องการกำหนดราคาโอนหรือไม่ และเจ้าพนักงานประเมินใช้ดุลยพินิจอย่างไรในการพิจารณาเบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีการกำหนดราคาโอน จึงอาจเกิดปัญหาแนวทางปฏิบัติที่แตกต่างกันในแต่ละพื้นที่ เกิดความไม่สม่ำเสมอในการปรับใช้กฎหมาย จึงไม่สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้

## 5.2 ข้อเสนอแนะ

จากการวิเคราะห์ปัญหาทั้งสองประการข้างต้นแสดงให้เห็นว่า มาตรการบังคับกรณีการกำหนดราคาโอนตามประมวลรัษฎากรในปัจจุบันไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษทางภาษีที่ดี เมื่อนำมาใช้บังคับกับกรณีการกำหนดราคาโอน ผู้เขียนจึงขอเสนอแนะแนวทางแก้ไขปัญหาดังนี้

1) ปัญหาการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

สำหรับปัญหาการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี สามารถแก้ไขได้สองแนวทาง ได้แก่ การแก้ไขบทบัญญัติปัจจุบัน หรือร่างบทบัญญัติใหม่ขึ้นมา โดยการแก้ไขบทบัญญัติที่มีอยู่ปัจจุบัน สำหรับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนในส่วนของแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน สามารถกระทำได้โดยการแก้ไขบทบัญญัติมาตรา 35 แห่งประมวลรัษฎากร ให้มีจำนวนค่าปรับที่สูงขึ้น เพื่อให้ค่าปรับมีประสิทธิภาพในการป้องปรามผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามกฎหมายในการยื่นแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเบื้องต้นเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอน

ส่วนการแก้ไขบทบัญญัติปัจจุบันสำหรับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนในส่วนของเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนตามคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ สามารถกระทำ

ได้โดยการแก้ไขมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร และมาตราที่เป็นฐานความผิดที่เกี่ยวข้องคือ มาตรา 12 ตี มาตรา 19 มาตรา 23 หรือ มาตรา 32 เพื่อเพิ่มเติมให้มีการบัญญัติอย่างชัดเจนว่าหากเจ้าหน้าที่หมายเรียกเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนจากผู้เสียภาษีแล้วผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนภายในระยะเวลาที่กฎหมายกำหนด ผู้เสียภาษีจะต้องเสียค่าปรับตามมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร และแก้ไขมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากรให้มีบทลงโทษที่หนักขึ้นเพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของเบี้ยปรับ

สำหรับแนวทางการร่างบทบัญญัติขึ้นใหม่ กรมสรรพากรอาจแก้ไขประมวลรัษฎากรโดยเพิ่มบทบัญญัติขึ้นใหม่ เพื่อกำหนดโทษเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ โดยกำหนดให้ผู้ที่ไม่ยื่นแบบฟอร์มแจ้งข้อมูลเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนเบื้องต้นประกอบแบบแสดงรายการภาษีเงินได้หรือผู้ไม่ยื่นเอกสารหรือหลักฐานที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนอื่นๆ ตามข้อ 4 ของคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545ฯ ให้ครบถ้วนและถูกต้องตามความเป็นจริงหรือไม่เก็บรักษาเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้ภายในระยะเวลา  $y$  ปี จะต้องระวางโทษค่าปรับเป็นจำนวนเงินไม่เกิน  $x$  บาท เว้นแต่กรณีมีเหตุอันสมควร

สำหรับการพิจารณาว่า ตัวเลขระวางโทษค่าปรับอาญาสำหรับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนว่าควรเป็นเท่าใด นอกจากจะสามารถศึกษาจากแนวทางการกำหนดอัตราโทษค่าปรับของสำนักงานคณะกรรมการกฤษฎีกาและอัตราโทษในฐานความผิดเดียวกันตามกฎหมายอื่นๆ ของประเทศไทยแล้ว ยังสามารถศึกษาเทียบเคียงจากอัตราโทษที่ต่างประเทศเห็นว่ามีประสิทธิภาพได้ เนื่องจากกรณีการกำหนดราคาโอนเป็นเรื่องที่เกี่ยวกับธุรกรรมระหว่างประเทศ อย่างไรก็ตามควรทำการศึกษาและวิเคราะห์ทางเศรษฐศาสตร์ร่วมด้วยเพื่อปรับปรุงให้จำนวนค่าปรับเหมาะสมกับบริบทของประเทศไทย โดยควรมีการทำการทดลองเชิงประจักษ์โดยคำนึงถึงปัจจัยด้านทัศนคติของผู้เสียภาษีไทยและด้านการบริหาร การตรวจสอบและประเมินภาษีของกรมสรรพากร รวมไปถึงพิจารณาอัตราเงินเพื่อและค่าใช้จ่ายในการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนในประเทศไทยด้วย

นอกจากนี้ ควรจะมีการแก้ไขบัญชีอัตราเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่ ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่ กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2547 ด้วย โดยการแก้ไขแนวปฏิบัติในส่วนของมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวลรัษฎากร (ในกรณีที่เลือกจะแก้ไขกฎหมายเดิม) หรือเพิ่มเติมมาตราความผิดที่บัญญัติขึ้นใหม่ (กรณีที่เลือกบัญญัติมาตราใหม่ในประมวลรัษฎากร) เข้าไปในตารางบัญชีอัตราเปรียบเทียบ และเพิ่มเติมแนวทางการพิจารณาของเจ้าหน้าที่กรณีมีเหตุอันสมควรในการลดหรืองดค่าปรับ โดยเฉพาะกรณีที่มีการเรียกเอกสารอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอน ตาม

ข้อ 4 (10) แห่งคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 113/2545<sup>๒๐๘</sup> ซึ่งผู้เสียภาษีมียาอาจทราบได้ว่า เอกสารอื่นๆ ดังกล่าว คือ เอกสารอะไรบ้าง จึงเป็นกรณีหนึ่งที่เป็นเหตุอันสมควรในการลดหรือลดค่าปรับเพื่อความ เป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษี ยิ่งไปกว่านั้น เพื่อเพิ่มประสิทธิภาพของค่าปรับให้มากยิ่งขึ้น ควรจะกำหนดให้ ค่าปรับสูงขึ้นตามระยะเวลาที่ไม่ส่งเอกสารหรือหลักฐานประกอบการกำหนดราคาโอน ทั้งนี้เพื่อจูงใจ ให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรโดยเร็วที่สุด และเพื่อความ เป็นธรรม แก่ผู้เสียภาษีย่อยๆ ควรกำหนดยกเว้นภาระการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้แก่ผู้ เสียภาษีย่อยๆ โดยอาจพิจารณาจากปริมาณและมูลค่าของธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีทำในแต่ละรอบ ระยะเวลาบัญชี ซึ่งสามารถศึกษาเปรียบเทียบตัวอย่างได้จากบทบัญญัติของประเทศเกาหลีใต้ อย่างไรก็ตาม เรื่องการกำหนดยกเว้นภาระการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้แก่ผู้เสียภาษีย่อยๆ เป็นเรื่อง ที่ควรมีการศึกษาโดยเฉพาะในรายละเอียดต่อไป

ผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรพิจารณาปรับปรุงกฎหมายโดยการเพิ่มบทบัญญัติขึ้น ใหม่มากกว่าที่จะแก้ไขบทบัญญัติปัจจุบัน เนื่องจากแม้การแก้ไขบทบัญญัติที่มีอยู่เดิมนี มีข้อดีตรงที่ว่า บทบัญญัติโทษที่เกี่ยวกับเอกสารต่างๆ ที่จะต้องยื่นประกอบกับแบบแสดงรายการหรือส่งมอบให้แก่ เจ้าหน้าที่เมื่อถูกหมายเรียก จะอยู่ในมาตราเดียวกันคือมาตรา 35 และมาตรา 36 แห่งประมวล รัษฎากร แต่การแก้ไขกฎหมายดังกล่าวโดยเฉพาะการแก้ไขอัตราค่าปรับอาจกระทบถึงกรณีอื่นๆ ด้วย ที่มีผลประโยชน์ที่เกี่ยวข้องไม่สูงเท่ากับกรณีการกำหนดราคาโอน จึงไม่เป็นธรรมที่โทษเหล่านั้นจะมี โทษค่าปรับจำนวนสูงเท่ากับกรณีการกำหนดราคาโอน นอกจากนี้ การแก้ไขมาตรา 36 แห่งประมวล รัษฎากร จะต้องแก้ไขมาตราที่เป็นฐานความผิดที่เกี่ยวข้องอีกหลายมาตราด้วยกัน หากมีการเพิ่มโทษ เกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเป็นบทบัญญัติใหม่จึงจะง่ายต่อการแก้ไขกฎหมายและ ง่ายต่อการบริหารจัดการ ง่ายต่อการทำความเข้าใจของทั้งเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีมากกว่า

การแยกบทบัญญัติกำหนดโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคา โอนไว้โดยเฉพาะยังสอดคล้องกับแนวปฏิบัติของอารยประเทศ เช่น ประเทศเกาหลีใต้ ที่กำหนด บทลงโทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารอื่นๆ ไว้ในอัตราไม่เกิน 20 ล้านบาท (ประมาณ 612,000 บาท) ตามมาตรา 17 แห่ง Punishment of Tax Evaders Act ในขณะที่กำหนดบทลงโทษกรณี ผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้ในอัตราไม่เกิน 100 ล้านบาท (ประมาณ 3,000,000 บาท) ตามมาตรา 12 แห่ง LCITA<sup>208</sup>

<sup>208</sup> National Tax Service. Tax Audit Guide Book [Online]. 2014. Available from: [https://www.nts.go.kr/eng/Tax\\_Inquiry.html](https://www.nts.go.kr/eng/Tax_Inquiry.html). [2016, April 13]

อนึ่ง การกำหนดบทบัญญัติเกี่ยวกับค่าปรับกรณีเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะตามที่ได้นำเสนอไว้ข้างต้น มีความสอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ติดตั้ง

1. หลักความเป็นธรรม เมื่อมีการปรับปรุงค่าปรับให้ได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำลง จะส่งผลให้มาตรการลงโทษสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม นอกจากนี้ การกำหนดบทบัญญัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับมาตรการบังคับกรณีการกำหนดราคาโอน ก็ส่งผลให้ผู้เสียภาษีทราบแน่ชัดว่าการกระทำใดที่เป็นความผิดต่อกฎหมายและการมีแนวทางในการงดหรือลดค่าปรับสำหรับกรณีเหตุอันสมควรก็จะส่งผลให้เจ้าหน้าที่สามารถใช้ดุลยพินิจให้สอดคล้องกับข้อเท็จจริงแต่ละกรณีได้ จึงเกิดความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

2. หลักความมีประสิทธิภาพ การมีจำนวนค่าปรับที่สูงพอที่จะป้องปรามผู้เสียภาษีให้ปฏิบัติตามข้อกำหนดเรื่องเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน และการที่มีค่าปรับแบบเพิ่มสูงขึ้นตามกำหนดระยะเวลาซึ่งจะกระตุ้นให้ผู้เสียภาษีปฏิบัติตามหมายเรียกของเจ้าหน้าที่ให้ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเร็วขึ้น ก่อให้เกิดความสอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ

3. หลักความเข้าใจได้ง่าย การมีบทบัญญัติที่เป็นมาตรการบังคับเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอยู่ในมาตราเดียวกันตามประมวลรัษฎากรและการมีบทบัญญัติกำหนดโทษและแนวทางการพิจารณาเหตุในการลดหรืองดเบี้ยปรับกรณีมีเหตุอันสมควรที่ชัดเจน ส่งผลให้ง่ายต่อความเข้าใจของผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่ จึงสอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่าย แม้ว่าการมีบทบัญญัติเพิ่มขึ้นมาใหม่ กรมสรรพากรอาจจะต้องใช้เวลาในการทำความเข้าใจกับผู้เสียภาษี แต่ผู้เสียภาษีที่อยู่ในบังคับของกฎหมายที่จะต้องจัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมักเป็นบริษัทข้ามชาติที่สามารถรับมือกับความซับซ้อนของกฎหมายได้ดีกว่าผู้เสียภาษีทั่วไป เนื่องจากบริษัทเหล่านี้มักจ้างนักบัญชีและที่ปรึกษากฎหมายผู้มีความเชี่ยวชาญโดยตรงมาดำเนินการจัดทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนให้เป็นไปตามข้อกำหนดของกฎหมาย นอกจากนี้ บทบัญญัติกำหนดโทษในกรณีต่างๆ มักไม่มีความซับซ้อนมากนัก เนื่องจากเป็นการกำหนดว่าการกระทำใดเป็นความผิดและกำหนดบทลงโทษหากมีการฝ่าฝืน เมื่อพิจารณาแล้วหากจะมีการแก้ไขกฎหมายให้มีบทบัญญัติลงโทษกรณีการทำและส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ แม้ว่าการเพิ่มความซับซ้อนจะเพิ่มขึ้นมาเล็กน้อย แต่เพิ่มความชัดเจน เป็นธรรม มีประสิทธิภาพและทำให้รัฐบริหารจัดการได้ง่ายขึ้น จึงไม่ก่อให้เกิดปัญหาและไม่ขัดต่อหลักความเข้าใจได้ง่ายแต่อย่างใด

4. หลักบริหารจัดการได้ การมีบทบัญญัติที่กำหนดมาตรการบังคับเกี่ยวกับเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะส่งผลให้เกิดความชัดเจนแก่เจ้าหน้าที่นำไปสู่ความสม่ำเสมอในการปรับใช้โทษกรณีผู้เสียภาษีไม่ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอน ซึ่งมีส่วนสำคัญอย่างมากต่อการนำมาวิเคราะห์ความเสี่ยง ตรวจสอบและประเมินภาษีกรณีการกำหนดราคาโอน

นอกจากนี้ การที่มีแนวทางปฏิบัติที่ชัดเจนเกี่ยวกับแนวทางในการงดหรือลดค่าปรับกรณีการกำหนดราคาโอนจะก่อให้เกิดความสม่ำเสมอในการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ สอดคล้องกับหลักบริหารจัดการได้

2) ปัญหาการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี

ปัญหาการนำมาตรการลงโทษตามประมวลรัษฎากรมาใช้กับกรณีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไม่สอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดีเกิดจากการที่ไม่มีแนวปฏิบัติที่ชัดเจนในการงดหรืองดเบี่ยงปรับกรณีการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน จึงควรมีการปรับปรุงเพิ่มเติมแนวปฏิบัติเกี่ยวกับการงดหรืองดเบี่ยงปรับกรณีการกำหนดราคาโอนไว้โดยเฉพาะ โดยสามารถกระทำได้สองวิธี ได้แก่ การแก้ไขแนวปฏิบัติเดิม คือ คำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542ฯ โดยการเพิ่มเติมบทบัญญัติใหม่ในคำสั่งกรมสรรพากรที่ ป. 92/2542ฯ หรือ การบัญญัติคำสั่งกรมสรรพากรขึ้นใหม่ ว่าการกระทำดังต่อไปนี้ให้ถือว่าไม่มีเจตนาหลีกเลี่ยงการเสียภาษีอากรและได้ให้ความร่วมมือในการตรวจสอบโต้สวนด้วยดีแล้วในกรณีผู้เสียภาษีชำระภาษีขาดเพราะการกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อน

1. ผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและได้ยื่นเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนอย่างถูกต้องครบถ้วนต่อเจ้าหน้าที่กรมสรรพากรภายใน 30 วันนับแต่วันที่ได้รับหมายเรียก

ในการพิจารณาว่าผู้เสียภาษีได้เลือกวิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วหรือไม่ ให้เจ้าหน้าที่พิจารณาข้อเท็จจริงและพฤติการณ์ของแต่ละกรณี ตัวอย่างเช่น

1) ตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่เก็บไว้ขณะสิ้นรอบระยะเวลาบัญชีจะต้องครบถ้วนและผู้เสียภาษีจะต้องไม่ละเลยที่จะนำตัวเลขที่นำมาเปรียบเทียบที่ไม่เป็นประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีมารวมเข้าไว้ด้วย

2) วิธีการกำหนดราคาโอนจะต้องถูกเลือกและใช้โดยการวิเคราะห์อย่างเป็นระบบจากเอกสารที่เก็บรวบรวมได้

3) หากผู้เสียภาษีได้เลือกและใช้วิธีการกำหนดราคาโอนที่นอกเหนือไปจากที่ได้ตกลงกันไว้ใน APA สำหรับปีภาษีที่ผ่านมาหรือตามที่เจ้าหน้าที่ได้กำหนดในการตรวจสอบภาษี ผู้เสียภาษีจะต้องมีเหตุผลที่เหมาะสมในการเลือกใช้วิธีการอื่นๆ หรือ

2. ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาผ่านกระบวนการตกลงร่วมกัน หรือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าแล้วว่าความแตกต่างของราคาโอนจากราคา Arm's length มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษี หรือ

3. กรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้

โดยผู้เขียนเห็นว่า กรมสรรพากรควรพิจารณาบัญชีคำสั่งกรมสรรพากรในเรื่องนี้ไว้ โดยเฉพาะ เนื่องจากแม้ว่าการแก้ไขคำสั่งกรมสรรพากรที่มีอยู่เดิม จะมีข้อดี คือ แนวปฏิบัติเกี่ยวกับการลดหรืองดเบี่ยงปรับจะถูกรวบรวมอยู่ในที่เดียวกัน แต่การกำหนดราคาโอนเป็นเรื่องเฉพาะ และมีความซับซ้อนสูง การออกคำสั่งกรมสรรพากรฉบับใหม่จึงจะทำให้ง่ายต่อการทำความเข้าใจของเจ้าหน้าที่และผู้เสียภาษีมากกว่า

สำหรับปัญหาเงินเพิ่มที่ไม่เป็นธรรมเพราะสูงเกินส่วนจึงไม่ได้สัดส่วนกับความผิด ควรมีการพิจารณาแก้ไขปรับปรุงอัตราของเงินเพิ่มต่อไป โดยอาจอ้างอิงจากอัตราดอกเบี้ยเงินกู้ระยะสั้นของรัฐบาลเพื่อสะท้อนความเสียหายของรัฐที่แท้จริง อย่างไรก็ตาม เนื่องจากเงินเพิ่มใช้บังคับกับการชำระภาษีขาดตามประมวลรัษฎากรนอกเหนือไปจากภาษีเงินได้ด้วย การแก้ไขอัตราเงินเพิ่มจึงควรมีการศึกษาทั้งระบบเพิ่มเติมว่าอัตราเท่าใดจึงจะเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพในการนำมาป้องปรามมิให้ผู้เสียภาษีชำระภาษีส่อค่า โดยการแก้ไขปัญหานั้นสามารถทำได้ด้วยการตราพระราชบัญญัติแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากรขึ้น เพื่อแก้ไขอัตราเงินเพิ่มตามมาตรา 27 แห่งประมวลรัษฎากร

นอกจากนี้ กรมสรรพากรควรมีการจัดตั้งหน่วยงานขึ้นมาเพื่อพิจารณาเบี่ยงปรับกรณีการกำหนดราคาโอนโดยเฉพาะ ซึ่งอาจจัดตั้งในรูปแบบของคณะกรรมการพิจารณาเบี่ยงปรับกรณีการกำหนดราคาโอน (transfer pricing oversight committee) ดังเช่นที่ประเทศสหรัฐอเมริกาเคยกระทำในช่วงต้น เพื่อให้การใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานประเมินในกรณีการพิจารณางดหรือลดเบี่ยงปรับเป็นไปในแนวทางเดียวกัน ยิ่งไปกว่านั้น อาจมีการพัฒนาระบบซอฟต์แวร์ที่คล้ายกับ Reasonable Cause Assistant (RCA) ของประเทศสหรัฐอเมริกาที่จะช่วยให้การพิจารณาการงดหรือลดเบี่ยงปรับเกิดความสอดคล้องและเท่าเทียมกัน โดยเจ้าหน้าที่จะต้องคัดเลือกประเภทของเหตุอันสมควรแล้ว RCA จะประมวลผลออกมาว่าควรจะลดหรืองดเบี่ยงปรับหรือไม่ หรือควรจะขอเอกสารประกอบการพิจารณาเพิ่มเติม ซอฟต์แวร์ RCA ดังกล่าวจึงช่วยเพิ่มความสอดคล้องกันของการใช้ดุลยพินิจของเจ้าพนักงานและเพิ่มความง่ายต่อการบริหารจัดการ

หากมีการแก้ไขปัญหาดังกล่าวข้างต้น จะส่งผลให้มาตรการบังคับเกี่ยวกับการกำหนดราคาโอนในกรณีที่ชำระภาษีขาดไปเพราะกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนสอดคล้องกับหลักมาตรการลงโทษที่ดี ดังนี้

1. หลักความเป็นธรรม เมื่อมีการกำหนดหลักการงดเบี่ยงปรับกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนในกรณีที่ผู้เสียภาษีได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและได้ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อเจ้าหน้าที่หมายเรียกภายในกำหนดเวลา หรือกรณีที่ผู้เสียภาษีได้รับการพิจารณาผ่านกระบวนการตกลงร่วมกัน หรือ การทำข้อตกลงการกำหนดราคาโอนล่วงหน้าแล้วว่าความแตกต่างของราคาโอนจากราคา Arm's length มิใช่ความผิดของผู้เสียภาษี หรือ กรณีผู้เสียภาษีที่ได้รับการรับรองวิธีการกำหนดราคาโอนล่วงหน้า ได้ยื่นปรับปรุงแบบแสดงรายการสะท้อนฐานภาษีเงินได้ ผู้เสียภาษีที่สุจริตและได้ใช้ความพยายามอย่างสมเหตุสมผลแล้วในการกำหนดราคาโอนก็จะได้รับความเป็นธรรม นอกจากนี้ เมื่อเงินเพิ่มมีอัตราที่ได้สัดส่วนกับความผิดที่ผู้เสียภาษีกระทำลงยอมส่งผลให้เกิดความสอดคล้องกับหลักความเป็นธรรม

2. หลักความมีประสิทธิภาพ การงดเบี่ยงปรับกรณีที่ผู้เสียภาษีได้เลือกใช้วิธีการกำหนดราคาโอนอย่างสมเหตุสมผลแล้วและได้ส่งมอบเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนเมื่อเจ้าหน้าที่หมายเรียกภายในกำหนดเวลา ส่งผลให้เบี่ยงปรับมีประสิทธิภาพเนื่องจากผู้เสียภาษีจะมีแรงจูงใจที่จะปฏิบัติตามหลักการ Arm's length ในการกำหนดราคาโอนและใช้ความระมัดระวังในการเลือกวิธีการกำหนดราคาโอนรวมถึงการทำเอกสารประกอบการกำหนดราคาโอนมาตั้งแต่แรก อันเป็นการป้องปรามไม่ให้ผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนจนนำไปสู่การชำระภาษีขาด สอดคล้องกับหลักความมีประสิทธิภาพ

3. หลักความเข้าใจได้ง่าย การกำหนดแนวทางในการงดเบี่ยงปรับสำหรับการชำระภาษีขาดไปกรณีผู้เสียภาษีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนโดยสุจริตไว้โดยเฉพาะส่งผลให้เกิดความชัดเจนแก่ผู้เสียภาษีว่าตนจะได้รับความคุ้มครองในกรณีใดบ้าง สอดคล้องกับหลักความเข้าใจได้ง่าย

4. หลักบริหารจัดการได้ การกำหนดแนวทางในการงดเบี่ยงปรับสำหรับการชำระภาษีขาดไปกรณีกำหนดราคาโอนคลาดเคลื่อนไว้โดยเฉพาะส่งผลให้เกิดความชัดเจนแก่เจ้าหน้าที่ในการใช้ดุลยพินิจ ก่อให้เกิดการปรับใช้กฎหมายอย่างสม่ำเสมอ นอกจากนี้ หากมีการตั้งคณะกรรมการพิจารณาเบี่ยงปรับกรณีการกำหนดราคาโอน (transfer pricing oversight committee) หรือคิดค้นและนำซอฟต์แวร์คำนวณเบี่ยงปรับมาใช้ จะส่งผลให้เกิดการใช้ดุลยพินิจของเจ้าหน้าที่ในเรื่องการมาตรการลงโทษกรณีการกำหนดราคาโอนเป็นไปในแนวทางเดียวกัน สอดคล้องกับหลักการบริหารจัดการได้

## รายการอ้างอิง

- American Bar Association. Aba Tax Reform & Simplification Project [Online]. 2011. Available from: <http://www.americanbar.org/content/dam/aba/events/taxation/taxiq-fall11-colvin-taxreformcomments.authcheckdam.pdf> [2015, April 13]
- Ashley, S. Korea Increases Maximum Penalty for Non-Compliance in a Transfer Pricing Audit by More Than 230% [Online]. 2011. Available from: <http://www.tpweek.com/Article/2752323/Korea-increases-maximum-penalty-for-non-compliance-in-a-transfer-pricing-audit-by-more-than-230.html> [2016, April 15]
- Association of Southeast Asian Nations. Asean Economic Community Blueprint [Online]. 2008. Available from: <http://www.asean.org/archive/5187-10.pdf> [2014, December 14]
- BDO. Changes in Korean Transfer Pricing Rules. Transfer Pricing News 6(2011).
- Boelter, A. H. Tax Penalties & Interest [Online]. 2014. Available from: [https://a.next.westlaw.com/Browse/Home/SecondarySources/TaxSecondarySources/TaxTextsTreatises/TaxPenaltiesInterest?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)](https://a.next.westlaw.com/Browse/Home/SecondarySources/TaxSecondarySources/TaxTextsTreatises/TaxPenaltiesInterest?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)) [2015, April 2]
- Bromley, R. Real and Nominal Values and the Price Index [Online]. 2006. Available from: <http://www.raybromley.com/notes/realnominal.html> [2016, April 1]
- Coglianesi, C. Measuring Regulatory Performance: Evaluating the Impact of Regulation and Regulatory Policy [Online]. 2012. Available from: [http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1\\_coglianesi%20web.pdf](http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/1_coglianesi%20web.pdf) [2016, February 20]
- Dalsgaard, T. The Tax System in Korea: More Fairness and Less Complexity Required [Online]. 2000. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/467050327112> [2016, February 21]



- Deloitte Anjin LLC. Korean Tax Newsletter (February, 2015) [Online]. 2015. Available from: <http://www2.deloitte.com/kr/en/pages/tax/articles/2015/korean-tax-newsletter-201502.html> [2016, January 10]
- Department of Economic and Social Affairs, U. N. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. New York: United Nations, 2013.
- Department of the Treasury. Fiscal Years 2000-2001 Irs Study Effectiveness of Internal Revenue Code Section 6662 (E) [Online]. 2001. Available from: [http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax\\_estate\\_individuals/tax/final\\_report\\_v32.pdf](http://apps.americanbar.org/intlaw/committees/tax_estate_individuals/tax/final_report_v32.pdf) [2015, May 12]
- Department of the Treasury, Office of Tax Policy. Report to the Congress on Penalty and Interest Provisions of the Internal Revenue Code [Online]. 1999. Available from: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/intpenal.pdf> [2015, May 5]
- EATLP Congress. Annex 1: Criminal Penalties [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> [2015, December 31]
- EATLP Congress. Annex 2: Types of Administrative Surcharges [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/AnnexesGP2015.pdf> [2015, December 31]
- Economics concepts. Canons/Principles of Taxation by Adam Smith [Online]. 2014. Available from: [http://economicsconcepts.com/canons\\_of\\_taxation.htm](http://economicsconcepts.com/canons_of_taxation.htm) [2015, June 7]
- European Commission. Taxation Paper No. 41 – Behavioural Economics and Taxation. Luxembourg: Publications Office of European Union, 2014.
- Franzoni, L. A. Tax Compliance [Online]. 2008. Available from: <http://ssrn.com/abstract=1271168> [2015, April 29]
- Global Financial Integrity. Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013 [Online]. 2015. Available from: [http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update\\_2015-Final-1.pdf](http://www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf) [2016, April 13]

- Gordon, R. K. Law of Tax Administration and Procedure. In Edited by Thuronyi, V., Tax Law Design and Drafting Volume I. Washington D.C., USA: IMF Graphics Section, 1996.
- Government Publishing Office. Title 26: Internal Revenue Code [Online]. 2013. Available from: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCODE-2013-title26/pdf/USCODE-2013-title26-subtitleF-chap61-subchapA-partIII-subpartA-sec6038A.pdf> [2015, May 1]
- HM Revenue and Customs. Hmrc Penalties: A Discussion Document [Online]. 2015. Available from: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/461357/HMRC\\_Penalties\\_a\\_Discussion\\_Document\\_Summary\\_of\\_Responses.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/461357/HMRC_Penalties_a_Discussion_Document_Summary_of_Responses.pdf) [2015, December 31]
- HM Revenue and Customs. Strengthening Sanctions for Tax Avoidance-a Consultation on Detailed Proposals [Online]. 2015. Available from: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/447320/Strengthening\\_Sanctions\\_for\\_Tax\\_Avoidance\\_-\\_A\\_Consultation\\_on\\_Detailed\\_Proposals.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/447320/Strengthening_Sanctions_for_Tax_Avoidance_-_A_Consultation_on_Detailed_Proposals.pdf) [2015, December 31]
- Internal Revenue Service. Internal Revenue Service Data Book, 2014 [Online]. 2014. Available from: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf> [2015, September 17]
- Internal Revenue Service. Penalty Handbook: I.R.M. 20.1.1.2.1 Encouraging Voluntary Compliance [Online]. 2011. Available from: [https://www.irs.gov/irm/part20/irm\\_20-001-001r.html#d0e652](https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e652) [2015, May 1]
- Internal Revenue Service. Penalty Handbook: I.R.M. 20.1.1.3. Criteria for Relief from Penalties [Online]. 2011. Available from: [https://www.irs.gov/irm/part20/irm\\_20-001-001r.html#d0e991](https://www.irs.gov/irm/part20/irm_20-001-001r.html#d0e991) [2015, May 1]
- Internal Revenue Service. The Section 6662(E) Substantial and Gross Valuation Misstatement Penalty [Online]. 2012. Available from: [http://www.irs.gov/pub/irs-apa/penalties6662\\_e.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-apa/penalties6662_e.pdf) [2015, May 12]
- Internal Revenue Service. Taxpayer Bill of Rights [Online]. 2016. Available from: <https://www.irs.gov/Taxpayer-Bill-of-Rights#fair> [2016, February 20]

- Internal Revenue Service. Tax Crimes Handbook [Online]. 2009. Available from: [https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax\\_crimes\\_handbook.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-utl/tax_crimes_handbook.pdf) [2016, January 1]
- International Monetary Fund. International Financial Statistics (IIFS) [Online]. 2016. Available from: [http://data.imf.org/?sk=bc9e5707-546a-443c-88fe-3749ae52b54b&dslid=DS\\_1438873160033](http://data.imf.org/?sk=bc9e5707-546a-443c-88fe-3749ae52b54b&dslid=DS_1438873160033) [2016, May 1]
- Jung, B. Y., and Kim, T.-H. Introduction of Contemporaneous Documentation Requirements and Transfer Pricing Penalties. International Transfer Pricing Journal 3(2009).
- Lederman, L. Tax Penalties as Instruments of Cooperative Tax Compliance Regimes [Online]. 2015. Available from: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2635142](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142) [2016, January 1]
- Legal Information Institute. 8th Amendment [Online]. 1992. Available from: [https://www.law.cornell.edu/constitution/eighth\\_amendment](https://www.law.cornell.edu/constitution/eighth_amendment) [2015, December 31]
- Legal Information Institute. 14th Amendment [Online]. 1992. Available from: <https://www.law.cornell.edu/constitution/amendmentxiv> [2015, December 31]
- Lorenzo Del Federico., e. a. Surcharges and Penalties in Tax Law: Italy [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20Italy.pdf> [2015, December 31]
- Ministry of Strategy and Finance. Korean Taxation 2012 [Online]. 2012. Available from: <https://www.nts.go.kr/eng/data/KOREANTAXATION2012.pdf> [2014, May 1]
- Morris, D. Tax Penalties and Deterrence. The CPA Journal 80 (2010).
- National Tax Service. Tax Audit Guide Book [Online]. 2014. Available from: [https://www.nts.go.kr/eng/Tax\\_Inquiry.html](https://www.nts.go.kr/eng/Tax_Inquiry.html) [2016, April 13]
- Neighbour, J. Transfer Pricing: Keeping It at Arm's Length [Online]. 2002. Available from: [http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://www.oecdobserver.org/news/printpage.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html) [2016, April 6]
- OECD. Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting [Online]. 2014. Available from: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> [2015, May 7]

- OECD. Tax Administration 2015: Comparative Information on Oecd and Other Advanced and Emerging Economies [Online]. 2015. Available from: [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en) [2016, January 17]
- Park, B. Transfer Pricing Update: South Korea [Online]. 2001. Available from: [https://www.pwc.ch/user\\_content/editor/files/newsletter\\_taxenews\\_ct/TAXeN\\_EWS\\_CT\\_02\\_01e.pdf](https://www.pwc.ch/user_content/editor/files/newsletter_taxenews_ct/TAXeN_EWS_CT_02_01e.pdf) [2014, April 14]
- Poshyanonda, P. Thailand –Transfer Pricing [Online]. 2012. Available from: <http://www.ibfd.org> [2013, August 16]
- Reid, S. T. Crime and Criminology. 8 ed. USA: McGraw Hill, 1997.
- Richard M. Hammer, C. H. L., and Marc M. Levey. International Transfer Pricing- Oecd Guidelines [Online]. 2014. Available from: <https://next.westlaw.com> [2014, April 21]
- Schneider, F. The Shadow Economy and Work in the Shadow: What Do We (Not) Know? [Online]. 2012. Available from: <http://ftp.iza.org/dp6423.pdf> [2015, April 1]
- Stephen W. Mazza, L. L., and Steve R. Johnson. Surcharges and Penalties in Tax Law: United States [Online]. 2015. Available from: <http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/National%20report%20USA.pdf> [2015, December 31]
- The Revenue Department of Thailand. Determination of Market Price for Multinational Enterprises [Online]. 2002. Available from: [http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/TransferPricing\\_en.pdf](http://www.rd.go.th/publish/fileadmin/download/TransferPricing_en.pdf) [2014, December 14]
- United States Sentencing Commission. Guidelines Manual [Online]. 2015. Available from: <http://www.ussc.gov/guidelines-manual/2015/2015-ussc-guidelines-manual> [2016, January 1]
- Wilms, A. L., and Seer, R. Surcharges and Penalties in Tax Law [Online]. 2015. Available from: [http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms\\_General%20Report2015.pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/2015/Seer-Wilms_General%20Report2015.pdf) [2015, December 31]
- Winslow, D. A. Tax Penalties—“They Shoot Dogs, Don't They?”. Florida Law Review (December 1991 1991).
- Wrappe, S. C., and Levey M.M. Transfer Pricing Rules, Compliance and Controversy. 4th ed. United States of America: CCH Inc., 2013.

Wrappe, S. C. Overview of U.S. Transfer Pricing Rules. Washington D.C: 2012.

กรมส่งเสริมอุตสาหกรรม. อัตราเงินเฟ้อ (Inflation Rate) [ออนไลน์]. 2558. แหล่งที่มา:

<http://strategy.dip.go.th/tabid/82/Default.aspx> [เข้าถึงเมื่อ 1 เมษายน 2559]

กรมสรรพากร. "รายงานผลการศึกษาของคณะทำงานเพื่อศึกษาแนวทางการแก้ไขปรับปรุงกฎหมาย  
ภาษีอากรในส่วนที่เกี่ยวข้องกับการกำหนดราคาโอนระหว่างบริษัทในเครือเดียวกัน." 2552.

กัมปนาท บุญรอด. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มกรณีภาษีเงินได้นิติบุคคล. สรรพากรสาส์น 58(2554).

คณะกรรมการปรับปรุงกฎหมายเพื่อการพัฒนาประเทศ. รายงานการศึกษาและข้อเสนอแนะเกี่ยวกับ

หลักเกณฑ์ในการกำหนดโทษอาญา [ออนไลน์]. 2547. แหล่งที่มา:

<http://www.lawreform.go.th/lawreform/images/th/content/en/341/8059.pdf>

[เข้าถึงเมื่อ 7 ธันวาคม 2558]

จรัสพันธ์ เลิศอุดมโชค. มาตรการลงโทษทางภาษีเงินได้กรณีการเรียกเก็บเงินเพิ่มและเบี้ยปรับตาม  
ประมวลรัษฎากร. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย.

2552.

เจริญ ธฤติमानนท์. ทำไมคนจึงหลีกเลี่ยงภาษีและจะแก้ไขกันอย่างไร. สรรพากรสาส์น 23(2519):

63.

ณรงค์ ไชยาญ. คำอธิบายกฎหมายภาคหนึ่งว่าด้วยโทษและวิธีการเพื่อความปลอดภัย.

กรุงเทพมหานคร: โรงพิมพ์มิตรนราการพิมพ์, 2534.

ณัฐวิวัฒน์ สุทธิโยธิน. ทฤษฎีการลงโทษ [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: [http://www.stou.ac.th](http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716_6.pdf)

[/Schools/Slw/upload/41716\\_6.pdf](http://www.stou.ac.th/Schools/Slw/upload/41716_6.pdf) [เข้าถึงเมื่อ 7 ธันวาคม 2558]

ดร.สมเกียรติ ตั้งกิจวานิชย์ และคณะ. นิติศาสตร์ของระบบยุติธรรมทางอาญาของไทย [ออนไลน์].

2554. แหล่งที่มา: <http://tdri.or.th/wp-content/uploads/2012/09/s57.pdf> [เข้าถึง

เมื่อ 14 เมษายน 2558]

চারঞ্জলিখন লাহিনী. "การฝึกปฏิบัติกร่างกฎหมาย (1) (2) (3)." การฝึกอบรมหลักสูตรการพัฒนานัก

กฎหมายภาครัฐระดับปฏิบัติการ รุ่นที่ 12 2558.

บรรหาร บัณฑุกุล. การป้องกันและปราบปรามการหลีกเลี่ยงภาษีอากร. สรรพากรสาส์น 30, 5

(2526).

ปกป้อง จันวิทย์. ความรู้เบื้องต้นว่าด้วยนิติเศรษฐศาสตร์: ตัวอย่างของการใช้เครื่องมือทาง

เศรษฐศาสตร์เพื่ออธิบายศาสตร์อื่น [ออนไลน์]. 2557. แหล่งที่มา: [http://pokpong.org/](http://pokpong.org/academic-work/intro-to-law-and-econ/)

[academic-work/intro-to-law-and-econ/](http://pokpong.org/academic-work/intro-to-law-and-econ/) [เข้าถึงเมื่อ 1 พฤษภาคม 2558]

- พนิต ธีรภาพวงศ์. ราคาโอนภายในกลุ่มบริษัทข้ามชาติ. กรุงเทพมหานคร: หจก. ไฮเทค-คอมพิวกราฟฟิค, 2546.
- มงคล ขนาดนิต. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร. สรรพากรสาส์น 54(2550).
- มนตรี ชนุกำชัย. มาตรการบังคับของฝ่ายปกครองในระบบกฎหมายไทย. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2539.
- วินัส นิमितกุล. คดีภาษีอากรที่มีโทษทางอาญาควรได้รับการพิจารณาพิพากษาโดยศาลภาษีอากรหรือไม่ [ออนไลน์]. 2555. แหล่งที่มา: [http://elib.coj.go.th/Ebook/data/judge\\_report/jrp2554\\_9\\_1.pdf](http://elib.coj.go.th/Ebook/data/judge_report/jrp2554_9_1.pdf) [เข้าถึงเมื่อ 1 พฤษภาคม 2558]
- ศานิต ร่วงน้อย. กล่าวเปิดการสัมมนา “ประมวลรัษฎากรที่ดีและเป็นธรรมในมุมมองของภาคเอกชน” [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: [www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar2\\_2\\_1.doc](http://www.rd.go.th/fileadmin/download/PramualProj/a1seminar2_2_1.doc) [เข้าถึงเมื่อ 1 มกราคม 2559]
- ศาลภาษีอากรกลาง. รายงานวิจัยฉบับสมบูรณ์ เสนอต่อศาลภาษีอากรกลาง สถาบันอบรม วิจัย และพัฒนากฎหมายภาษีอากรเรื่อง "การพิจารณาคดีอาญาในศาลภาษีอากร Criminal Procedure in the Tax Court" [ออนไลน์]. 2552. แหล่งที่มา: <http://www.taxc.coj.go.th/system/event/Criminal%20Procedure%20in%20the%20Tax%20Court.pdf> [เข้าถึงเมื่อ 10 ธันวาคม 2558]
- สมยศ เชื้อไทย. กฎหมายมหาชนเบื้องต้น. พิมพ์ครั้งที่ 3. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2550.
- สมยศ เชื้อไทย. คำอธิบายวิชากฎหมายแพ่ง : หลักทั่วไป. พิมพ์ครั้งที่ 14. กรุงเทพฯ: วิญญูชน, 2550.
- สมศักดิ์ อนรรฆเสลา. ปัญหาการนำหลักการตั้งราคาโอน มาใช้กับภาษีเงินได้นิติบุคคล ตามประมวลรัษฎากร. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย. 2543.
- สุเทพ พงษ์พิทักษ์. คำอธิบายประมวลรัษฎากร ภาค 1 ว่าด้วยความรู้เบื้องต้นเกี่ยวกับประมวลรัษฎากร. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร บริษัท พรีเมียร์ โพร จำกัด, 2554.
- สุเมธ ศิริคุณโชติ. อากรแสตมป์. พิมพ์ครั้งที่ 2. กรุงเทพมหานคร: เรือนแก้วการพิมพ์, 2550.
- สุวรรณ วลัยเสถียร. จ่ายภาษีก็รวยได้. พิมพ์ครั้งที่ 5. กรุงเทพฯ: บริษัท เนชั่นบุ๊คส์ อินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด, 2549.
- เสาวลักษณ์ กาญจนะ. เบี้ยปรับและเงินเพิ่มตามประมวลรัษฎากร. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2550.
- หทัยภัทร อนันตะยา. มาตรการลงโทษทางแพ่ง (Civil Penalty) : แนวคิดการลงโทษในความผิดเกี่ยวกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์. 2551.

อารีย์ วรรณเจริญกุล. มาตรการในการบังคับใช้โทษทางอาญา ศึกษากรณีแนวนโยบายทางอาญา  
ตามประมวลรัษฎากร. นิติศาสตรมหาบัณฑิต, คณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยรามคำแหง.  
2548.

อิสร์กุล อุณหเกตุ. ระบบค่าปรับทางอาญา กรุงเทพมหานคร: เบนไทย, 2556.





ภาคผนวก

จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย  
CHULALONGKORN UNIVERSITY



## ภาคผนวก ก.

บัญชีอัตราค่าเปรียบเทียบโดยกำหนดค่าปรับเพื่อเป็นแนวปฏิบัติของเจ้าหน้าที่  
ตามหนังสือที่ กค 0806 (ก)/ 1332 ลงวันที่ 25 มิถุนายน 2535 ประกอบกับหนังสือที่  
กค 0806/10040 ลงวันที่ 13 มิถุนายน 2537 (ยกมาเฉพาะความผิดทั่วไป)

## ทั่วไป

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควร เปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
1	3 นว	รู้อยู่แล้วไม่ อำนวยความสะดวก หรือขัดขวางเจ้า พนักงาน ผู้กระทำการ ตามหน้าที่ ตาม ความในมาตรา 3 เบญจ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่ง เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1ปี)	5,000.-
2	3 ทศ	ไม่ปฏิบัติตาม คำสั่งของ เจ้าพนักงาน ประเมินหรือ พนักงาน เจ้าหน้าที่ ตาม ความในมาตรา 3 ฉ	ปรับไม่เกินห้าพันบาท (อายุความ 1 ปี)	2,000.-
3	3 ทวา ทศ	ฝ่าฝืนหรือไม่ ปฏิบัติตาม ประกาศที่ออก ตามความใน	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) บุคคลธรรมดา 100.- (2) นิติบุคคล 500.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควร เปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
		มาตรา 3 เอกา ทศ (เลขประจำตัวผู้ เสียภาษี)		
4	4 นว	คนต่างด้าว เดินทาง หรือ พยายาม เดินทางออก จากประเทศ ไทย โดยไม่มีใบ ผ่านภาษีอากร	ปรับไม่เกินหนึ่งพันบาท หรือจำคุกไม่เกินหนึ่ง เดือน หรือทั้งปรับทั้งจำ (อายุความ 1 ปี)	1,000.-
5	35	1. ยื่นแบบ แสดงรายการ เกินกำหนดเวลา หรือฝ่าฝืน มาตรา 17 2. ไม่ออก หนังสือรับรอง การหัก ณ ที่ จ่ายหรือฝ่าฝืน มาตรา 50 ทวิ 3. ไม่ปฏิบัติตาม หนังสือแจ้ง ความของ เจ้าพนักงาน หรือ ฝ่าฝืน มาตรา 51	ปรับไม่เกินสองพันบาท (อายุความ 1 ปี)	(1) กรณียื่นแบบ แสดงรายการ เกิน กำหนดเวลา 1.1 ภาษีเงินได้บุคคล ธรรมดา ประจำปี, ครึ่งปี, (ภาษีเงินได้หัก ณ ที่ จ่าย ทุกประเภท ภาษี) ก. ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา : 100.- ข. เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา : 200.-

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควร เปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
		<p>- เว้นแต่จะ แสดงได้ว่ามีเหตุ สุดวิสัย</p>		<p>ค. เจ้าหน้าที่ตรวจ พบความผิด : <b>1,000.-</b> 1.2 ภาษีเงินได้นิติ บุคคลประจำปี ครึ่งปี ภาษีเงินได้ นิติบุคคล สำหรับการ จำหน่ายกำไรไป ต่างประเทศ ก.ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา: <b>1,000.-</b> ข. เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา : <b>2,000.-</b> ค. เจ้าหน้าที่ตรวจ พบความผิด : <b>2,000.-</b> 1.3 มูลนิธิหรือ สมาคม ยื่นแบบ เสียภาษีเงินได้นิติ บุคคล ก. ไม่เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา : <b>500.-</b></p>

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควร เปรียบเทียบปรับ กระทรวง/บาท
				<p>ข. เกิน 7 วัน นับแต่วันพ้น กำหนดเวลา : <b>1,000.-</b></p> <p>ค. เจ้าหน้าที่ตรวจ พบความผิด : <b>2,000.-</b></p> <p>(2) ไม่ปฏิบัติตาม คำสั่งอธิบดีกรณีเรียก รายงานประจำปี บัญชีบุคคล หรือบัญชีอื่น ประกอบแบบแสดง รายการหรือสั่งให้มี สมุดบัญชีพิเศษ และให้กรอกข้อความ ที่ต้องการลง ในสมุดบัญชี ฯลฯ : <b>1,000.-</b></p> <p>(3) (ก) ไม่ออกหนังสือ รับรองการหักภาษี ณ ที่จ่าย, ออกไม่ตาม กำหนดเวลา : <b>500.-</b></p> <p>(ข) ไม่ยื่นบัญชี จ่ายเงินได้พึงประเมิน หรือพยานหลักฐาน อื่นภายในกำหนดเวลา : <b>1,000.-</b></p>

ลำดับ ที่	มาตรา ความผิด	ฐานความผิด	อัตราโทษตามกฎหมาย	อัตราที่ควร เปรียบเทียบปรับ กระทรวงละ/บาท
6	36	รู้อยู่แล้วหรือจงใจไม่ปฏิบัติตามหมายเรียกหรือคำสั่งของอธิบดีหรือผู้ซึ่งอธิบดีมอบหมายหรือสรรพากรจังหวัด เจ้าพนักงานประเมิน ผู้ว่าราชการจังหวัดหรือกรรมการที่ออกตามมาตรา 12 ตี, 19, 23, 32 หรือไม่ยอมตอบคำถามเมื่อซักถาม	จำคุกไม่เกินหนึ่งเดือนหรือปรับไม่เกินสองพันบาท หรือทั้งจำทั้งปรับ (อายุความ 1 ปี)	(1) บุคคลธรรมดา 1,000.- (2) นิติบุคคล 2,000.-

ภาคผนวก ข.

แบบฟอร์มข้อมูลการกำหนดราคาโอนของประเทศสหรัฐอเมริกา

Form 5472

Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or  
a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business

(Under Sections 6038A and 6038C of the Internal Revenue Code)



Form <b>5472</b> (Rev. December 2012)	<b>Information Return of a 25% Foreign-Owned U.S. Corporation or a Foreign Corporation Engaged in a U.S. Trade or Business (Under Sections 6038A and 6038C of the Internal Revenue Code)</b> ▶ Information about Form 5472 and its separate instructions is at <a href="http://www.irs.gov/form5472">www.irs.gov/form5472</a> .	OMB No. 1545-0805
Department of the Treasury Internal Revenue Service		For tax year of the reporting corporation beginning _____, _____, and ending _____, _____ <b>Note. Enter all information in English and money items in U.S. dollars.</b>
<b>Part I Reporting Corporation</b> (see instructions). All reporting corporations must complete Part I.		
<b>1a</b> Name of reporting corporation  Number, street, and room or suite no. (if a P.O. box, see instructions)  City or town, state, and ZIP code (if a foreign address, see instructions)		<b>1b</b> Employer identification number  <b>1c</b> Total assets  \$
<b>1d</b> Principal business activity ▶		<b>1e</b> Principal business activity code ▶
<b>1f</b> Total value of gross payments made or received (see instructions) reported on <b>this</b> Form 5472  \$	<b>1g</b> Total number of Forms 5472 filed for the tax year	<b>1h</b> Total value of gross payments made or received (see instructions) reported on <b>all</b> Forms 5472  \$
<b>1i</b> Check here if this is a consolidated filing of Form 5472 ▶ <input type="checkbox"/>	<b>1j</b> Country of incorporation	<b>1k</b> Country(ies) under whose laws the reporting corporation files an income tax return as a resident
<b>1l</b> Principal country(ies) where business is conducted		
<b>2</b> Check here if, at any time during the tax year, any foreign person owned, directly or indirectly, at least 50% of (a) the total voting power of all classes of the stock of the reporting corporation entitled to vote, or (b) the total value of all classes of stock of the reporting corporation ▶ <input type="checkbox"/>		
<b>Part II 25% Foreign Shareholder</b> (see instructions)		
<b>1a</b> Name and address of direct 25% foreign shareholder		<b>1b(1)</b> U.S. identifying number, if any  <b>1b(2)</b> Reference ID number (see instructions)
<b>1c</b> Principal country(ies) where business is conducted	<b>1d</b> Country of citizenship, organization, or incorporation	<b>1e</b> Country(ies) under whose laws the direct 25% foreign shareholder files an income tax return as a resident
<b>2a</b> Name and address of direct 25% foreign shareholder		<b>2b(1)</b> U.S. identifying number, if any  <b>2b(2)</b> Reference ID number (see instructions)
<b>2c</b> Principal country(ies) where business is conducted	<b>2d</b> Country of citizenship, organization, or incorporation	<b>2e</b> Country(ies) under whose laws the direct 25% foreign shareholder files an income tax return as a resident
<b>3a</b> Name and address of ultimate indirect 25% foreign shareholder		<b>3b(1)</b> U.S. identifying number, if any  <b>3b(2)</b> Reference ID number (see instructions)
<b>3c</b> Principal country(ies) where business is conducted	<b>3d</b> Country of citizenship, organization, or incorporation	<b>3e</b> Country(ies) under whose laws the ultimate indirect 25% foreign shareholder files an income tax return as a resident
<b>4a</b> Name and address of ultimate indirect 25% foreign shareholder		<b>4b(1)</b> U.S. identifying number, if any  <b>4b(2)</b> Reference ID number (see instructions)
<b>4c</b> Principal country(ies) where business is conducted	<b>4d</b> Country of citizenship, organization, or incorporation	<b>4e</b> Country(ies) under whose laws the ultimate indirect 25% foreign shareholder files an income tax return as a resident

**Part III Related Party** (see instructions)

Check applicable box: Is the related party a  foreign person or  U.S. person?

All reporting corporations must complete this question and the rest of Part III.

<b>1a</b> Name and address of related party		<b>1b(1)</b> U.S. identifying number, if any
		<b>1b(2)</b> Reference ID number (see instructions)
<b>1c</b> Principal business activity ▶		<b>1d</b> Principal business activity code ▶
<b>1e</b> Relationship—Check boxes that apply: <input type="checkbox"/> Related to reporting corporation <input type="checkbox"/> Related to 25% foreign shareholder <input type="checkbox"/> 25% foreign shareholder		
<b>1f</b> Principal country(ies) where business is conducted	<b>1g</b> Country(ies) under whose laws the related party files an income tax return as a resident	

**Part IV Monetary Transactions Between Reporting Corporations and Foreign Related Party** (see instructions)

**Caution:** Part IV must be completed if the "foreign person" box is checked in the heading for Part III.

If estimates are used, check here

<b>1</b>	Sales of stock in trade (inventory)	<b>1</b>	
<b>2</b>	Sales of tangible property other than stock in trade	<b>2</b>	
<b>3</b>	Platform contribution transaction payments received	<b>3</b>	
<b>4</b>	Cost sharing transaction payments received	<b>4</b>	
<b>5a</b>	Rents received (for other than intangible property rights)	<b>5a</b>	
<b>b</b>	Royalties received (for other than intangible property rights)	<b>5b</b>	
<b>6</b>	Sales, leases, licenses, etc., of intangible property rights (e.g., patents, trademarks, secret formulas)	<b>6</b>	
<b>7</b>	Consideration received for technical, managerial, engineering, construction, scientific, or like services	<b>7</b>	
<b>8</b>	Commissions received	<b>8</b>	
<b>9</b>	Amounts borrowed (see instructions) <b>a</b> Beginning balance _____ <b>b</b> Ending balance or monthly average ▶	<b>9b</b>	
<b>10</b>	Interest received	<b>10</b>	
<b>11</b>	Premiums received for insurance or reinsurance	<b>11</b>	
<b>12</b>	Other amounts received (see instructions)	<b>12</b>	
<b>13</b>	<b>Total.</b> Combine amounts on lines 1 through 12	<b>13</b>	
<b>14</b>	Purchases of stock in trade (inventory)	<b>14</b>	
<b>15</b>	Purchases of tangible property other than stock in trade	<b>15</b>	
<b>16</b>	Platform contribution transaction payments paid	<b>16</b>	
<b>17</b>	Cost sharing transaction payments paid	<b>17</b>	
<b>18a</b>	Rents paid (for other than intangible property rights)	<b>18a</b>	
<b>b</b>	Royalties paid (for other than intangible property rights)	<b>18b</b>	
<b>19</b>	Purchases, leases, licenses, etc., of intangible property rights (e.g., patents, trademarks, secret formulas)	<b>19</b>	
<b>20</b>	Consideration paid for technical, managerial, engineering, construction, scientific, or like services	<b>20</b>	
<b>21</b>	Commissions paid	<b>21</b>	
<b>22</b>	Amounts loaned (see instructions) <b>a</b> Beginning balance _____ <b>b</b> Ending balance or monthly average ▶	<b>22b</b>	
<b>23</b>	Interest paid	<b>23</b>	
<b>24</b>	Premiums paid for insurance or reinsurance	<b>24</b>	
<b>25</b>	Other amounts paid (see instructions)	<b>25</b>	
<b>26</b>	<b>Total.</b> Combine amounts on lines 14 through 25	<b>26</b>	

**Part V Nonmonetary and Less-Than-Full Consideration Transactions Between the Reporting Corporation and the Foreign Related Party** (see instructions)

Describe these transactions on an attached separate sheet and check here.

**Part VI Additional Information**

All reporting corporations must complete Part VI.

<b>1</b>	Does the reporting corporation import goods from a foreign related party?	<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No
<b>2a</b>	If "Yes," is the basis or inventory cost of the goods valued at greater than the customs value of the imported goods?	<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No
	If "No," do not complete <b>b</b> and <b>c</b> below.	
<b>b</b>	If "Yes," attach a statement explaining the reason or reasons for such difference.	
<b>c</b>	If the answers to questions 1 and 2a are "Yes," were the documents used to support this treatment of the imported goods in existence and available in the United States at the time of filing Form 5472?	<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No
<b>3</b>	During the tax year, was the foreign parent corporation a participant in any cost sharing arrangement?	<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No
<b>4</b>	During the course of the tax year, did the foreign parent corporation become a participant in any cost sharing arrangement?	<input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No



## ภาคผนวก ค.

แบบฟอร์มข้อมูลการกำหนดราคาโอนของประเทศเกาหลีใต้

Information Request Relating to Transfer Pricing



Information Request relating to Transfer Pricing (A)			Tax Year	2000-2002
Taxpayer Information	Name of company		Taxpayer Identification No.	
	Name of Co. Representative		Resident Registration No.	
	Business Address		Tel. No.	
Documents			Request for submission	
			Yes	No
① Report on the Method for Calculating Arm's Length Price (Form 1 of Ministerial Decree of International Tax Coordination Law)			○	
② Schedule of International Transactions (Form 8 of Ministerial Decree of International Tax Coordination Law)			○	
③ Summarized Income Statement of Foreign Related Parties designated in NTS Notice 2003-5 issued by Commissioner of National Tax Service			○	
<p>We hereby request the above information in accordance with Article 11(2) of International Tax Coordination Law and Article 19(1) of Presidential Decree of International Tax Coordination Law.</p> <p style="text-align: right;">Month Day, Year</p> <p style="text-align: right;">Commissioner of (Seoul) Regional Tax Office</p> <p style="text-align: right;">Head of (Jongno) District Tax Office</p>				

(Back of page 1)

**Instruction for Form 38(A):  
Information Request Relating to Transfer Pricing(A)**

Documents and attachments Requested under ①, ② and ③ should be submitted to the tax authorities together with the corporate tax returns at the time of filing.

From the documents and attachments requested under ①, ② and ③, if there are any you have previously provided to the tax authorities or if any relevant documents and information is not applicable to you, please immediately inform the tax authorities of such facts.



〈Instructions for Taxpayer Submitting Documents〉

1. If a taxpayer requested to submit documents together with the Form 38(A) either fails to submit the requested documents within 60 days after the receipt of such request or provides fraudulent information or documents, a fine of up to KRW 30 million may be imposed on the taxpayer.
  
2. If a taxpayer cannot submit the requested documents by the original due date (excluding extension periods) for reasons beyond the control of the taxpayer such as:
  - fire, natural disaster, robbery of business place or document depository;
  - the taxpayer's business is in a crisis;
  - the relevant books and records are in the custody of an authoritative institution;
  - or
  - it is impossible to submit the requested documents due to the substantial amount of time that would require to collect and prepare the requested documents,

the taxpayer should submit Form 9 (Request for an extension of the due date for submission), provided in the Ministerial Decree of the International Tax Coordination Law, to the tax authorities by no later than fifteen days prior to the original due date (excluding extension periods).

【Form No. 39】

(Page 1)

Information Request relating to Transfer Pricing (B-1)			Tax Year	2000-2002
Taxpayer Information	Name of Company		Taxpayer Identification No.	
	Name of Co. Representative		Resident Registration No.	
	Business Address		Tel. No.	
Documents			Request for submission	
			Yes	No
① Organizational Chart and Assignment of Office Duties in the Company			<input type="radio"/>	
② Explanation on the Business Activities of the Company			<input type="radio"/>	
③ Details of Mutual Investments (or Ownership Structure) among Foreign Related Parties			<input type="radio"/>	
<p>We hereby request the above information in accordance with Article 11(2) of International Tax Coordination Law and Article 19(1) of Presidential Decree of International Tax Coordination Law.</p> <p style="text-align: right;">Month Day, Year</p> <p style="text-align: right;">Commissioner of (Seoul) Regional Tax Office</p> <p style="text-align: right;">Head of (Jongno) District Tax Office</p>				

(Back of page 1)

<p style="text-align: center;"><b>Instruction for Form 39(B-1): Information Request Relating to Transfer Pricing(B-1)</b></p>
---

① Refers to the description of the organization including job descriptions and duties by division, number of staff, and the name and title of the responsible officer.

② This line requires the explanation on the following:

- Major sales products (or services), major buyers, major sales regions, functions performed, the price list of major sales products, brochure, catalogue, etc.
- Name of foreign or Korean competitors, territorial scope of competition and competing products.
- Copies of regular or irregular reports submitted to the foreign parent company of the taxpayer.

③ Refers the explanation on the relationship between the taxpayer and its foreign related parties.

Please include company names, locations and lines of business of the foreign related parties, and the ownership structure between the taxpayer and its foreign related parties.

〈Instructions for Taxpayer Submitting Documents〉

1. If a taxpayer requested to submit documents together with the Form 39(B-1) either fails to submit the requested documents within 60 days after the receipt of such request or provides fraudulent information or documents, a fine of up to KRW 10 million may be imposed on the taxpayer.
  
2. If a taxpayer requested to submit documents together with the Form 40(B-2) either fails to submit the requested documents within 60 days after the receipt of such request or provides fraudulent information or documents, a fine of up to KRW 20 million may be imposed on the taxpayer.
  
3. If a taxpayer cannot submit the requested documents by the original due date (excluding extension periods) for reasons beyond the control of the taxpayer such as;
  - fire, natural disaster, robbery of business place or documents depository;
  - the taxpayer's business is in a crisis;
  - the relevant books and records are in the custody of an authoritative institution;or
  - it is impossible to submit the requested documents due to the substantial amount of time that would require to collect and prepare the requested documents,

the taxpayer should submit Form 9 (Request for an extension of the due date for submission), provided in the Ministerial Decree of the International Tax Coordination Law, to the tax authorities by no later than fifteen days prior to the original due date (excluding extension periods).

[Form No. 40]

(Front)

Information Request relating to Transfer Pricing (B-2-X) ①		Tax Year	2000-2002
Taxpayer Information	Name of Company		Taxpayer Identification No.
	Name of Co. Representative		Resident Registration No.
	Business Address		Tel. No.
	② Transaction Type Subject to Report		
Foreign Related Party	Name of Company		
	Business Address		
Documents		Request for submission	
		Yes	No
③ Originals or Copies of Agreements relating to the Transactions in Subject between the Transacting Parties		<input type="radio"/>	
④ Segment Schedule of Manufacturing Cost of the Items if the Transaction in Subject is relating to Inventories or Tangible Fixed Assets and is involved in one transacting party's manufacturing or processing		<input type="radio"/>	
⑤ Segment Schedule of Expense relating to the Services if the Transaction in Subject involves Services		<input type="radio"/>	
⑥ Description of Transactions with Unrelated Parties made by One Transacting Party in the Same Tax Year (if not, within the Immediate 3 Years prior to or after the Tax Year), which are Identical or Similar to the Transaction in Subject		<input type="radio"/>	
⑦ Detail Description of the Method for calculating Arm's Length Price applied to the Transaction (including Comparables, Functional Analysis, Adjustment on Difference and Arm's Length Price or the Range) and Substantiating Documents		<input type="radio"/>	
⑧ Accounting Principles and Treatments relating to the Transactions in Subject		<input type="radio"/>	
⑨ Description of Business Activities of the Foreign Related Party		<input type="radio"/>	
<p>We hereby request the above information in accordance with Article 11(2) of International Tax Coordination Law and Article 19(1) of Presidential Decree of International Tax Coordination Law.</p> <p style="text-align: right;">Month Day, Year Commissioner of (Seoul) Regional Tax Office Head of (Jongno) District Tax Office</p>			



(Back)

<p style="text-align: center;"><b>Instruction for Form 40(B-2): Information Request Relating to Transfer Pricing(B-2-X)</b></p>
---

- ① The serial number for each foreign related transacting party is recorded in the place of X in the parenthesis.
- ② Refers to the type of transactions in subject such as inventory transaction, tangible fixed assets transaction, financing of funds, and intangibles transaction, etc. Tax authorities may request information on an item by item basis or comprehensive information on all transactions with the foreign related party.
- ③ If no written agreement is available, documents providing the terms and conditions (i.e. price, quantity and payment terms in case of transactions in inventory or tangible assets) and the nature of transactions may be submitted.
- ④ The costing method used, such as job-order costing, process costing and standard costing, should be provided and information relating to unit costs of the production should be submitted.
- ⑤ Explanation of standard for allocation and details of overhead costs should be provided.
- ⑥ If there are several transactions which are identical or similar to the transaction in subject, the taxpayer may submit information on the three most comparable transactions in terms of volume and conditions.
- ⑦ Refers to the documents providing the background for determining the actual price in the transaction, including the pricing policy of the group in which the related parties are part of and the specific pricing determination associated with the transaction in subject.
- ⑧ Refers to the practical accounting principles of the transacting parties such as accrual or cash basis accounting method and specific accounting treatments such as inventory valuation method and depreciation method, etc.
- ⑨ Refers to the following information regarding the foreign related party in the transaction:
  - Major sales products (or services), major buyers, major sales regions, functions performed, the price list of major sales products, brochure, catalogue, etc.
  - Name of foreign or Korean competitors, territorial scope of competition and competing products.

【Form No. 41】

Information Request for Submission of Supplementary Documents for Transfer Pricing		Original Due Date for Submission of Information	
Tax Year		Foreign Related Party	
Taxpayer Information	Name of Company	Taxpayer Identification No.	
	Name of Co. Representative	Resident Registration No.	
	Business Address	Tel. No.	
List of documents for submission and reason for the request of supplementation documents			
<p>We hereby request for supplementation on the submitted document(s) as mentions above, in accordance with Article 11(2) of International Tax Coordination Law and Article 22(4) of Presidential Decree of International Tax Coordination Law, by Month Day, Year (due date).</p> <p style="text-align: right;">Month Day, Year</p> <p style="text-align: right;">Commissioner of (Seoul) Regional Tax Office Head of (Jongno) District Tax Office</p>			

### ประวัติผู้เขียนวิทยานิพนธ์

ผู้เขียนชื่อ นางสาววิชิณี คุปตานนท์ เกิดวันที่ 14 กันยายน 2531 จบการศึกษา นิติศาสตรบัณฑิต (เกียรตินิยมอันดับสอง) จากคณะนิติศาสตร์ มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ ในปี พ.ศ. 2554 และได้รับทุน ก.พ. จากรัฐบาลไทยไปศึกษาต่อในระดับปริญญาโทจนได้รับวุฒิการศึกษา Master of Laws (in International Taxation) จาก New York University School of Law พร้อมกับได้รับประกาศนียบัตร Advanced Certificate in the field of Law and Business จาก New York University Leonard N. Stern School of Business ณ นครนิวยอร์ก ประเทศสหรัฐอเมริกา ในปี พ.ศ. 2556

หลังจากสำเร็จการศึกษาระดับปริญญาโทที่ประเทศสหรัฐอเมริกา ผู้เขียนได้รับการบรรจุเข้ารับราชการในตำแหน่งนิติกร ประจำสำนักกฎหมาย กรมสรรพากร จนถึงปัจจุบัน

