

# การตีความกฎหมายภาษีอากร

ศาสตราจารย์พิเศษชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม

อดีตประธานกรรมการตรวจเงินแผ่นดิน

ประธานศาลอุทธรณ์ , ผู้พิพากษาศาลฎีกาฯลฯ

## หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

1. ต้องตีความโดยเคร่งครัด
2. ต้องคำนึงถึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ
3. ต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร
4. ไม่ต้องคำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนาเสมอไป
5. คำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้ให้นิยามไว้ ต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไปหรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้
6. ต้องตีความตามหลักเกณฑ์ที่กฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

*x*  
*หลักสุรภาพแห่งเจตนา*

## 1. ต้องตีความโดยเคร่งครัด

▲ รัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2560 มาตรา 49(9) “บุคคลมีหน้าที่เสียภาษีอากรตามที่กฎหมายบัญญัติ”

▲ หลักกฎหมายมหาชน “ฝ่ายบริหารหรือฝ่ายปกครองมีอำนาจเฉพาะที่มีกฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น และต้องกระทำการภายในขอบเขตที่กฎหมายให้อำนาจไว้เท่านั้น”

## ดังนั้น

การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความโดยเคร่งครัด  
**(Strict Construction/Interpretation)** หาก  
ตัวบทกฎหมายที่ใช้จัดเก็บภาษีอากรไม่ชัดเจน กำกวม หรือตีความได้  
หลายนัย ต้องตีความไปในทางที่เป็นคุณหรือประโยชน์แก่ผู้เสียภาษี  
จะตีความขยายความให้เป็นโทษหรือผลร้ายไม่ได้

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1908/2538

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่กำหนดภาระหน้าที่ให้ประชาชนต้องปฏิบัติต่อรัฐ มีผลกระทบต่อสิทธิเสรีภาพและทรัพย์สินของประชาชน จึงต้องตีความโดยเคร่งครัดในทางที่จะไม่ก่อให้เกิดภาระหน้าที่หรือผลกระทบต่อสิทธิของประชาชนผู้ซึ่งเป็นฝ่ายจะต้องเสียภาษีเพิ่มขึ้น

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 1271/2531

มาตรา 40(3) แห่งประมวลรัษฎากรระบุงำค่าแห่งกู๊ดวิลส์ ค่าแห่งลิขสิทธิ์หรือสิทธิอย่างอื่น ฯลฯ เป็นเงินได้ประเภทนี้ คำว่า “สิทธิอย่างอื่น” หมายถึงสิทธิอย่างอื่นที่มีลักษณะทำนองเดียวกับค่าแห่งกู๊ดวิลส์หรือค่าแห่งลิขสิทธิ์ ฉะนั้น สิทธิการเช่าจึงไม่ใช่เป็นสิทธิอย่างอื่นตามมาตรา 40(3)

ดังนั้น เงินได้จากการโอนสิทธิการเช่าจึงไม่ถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(3) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8)

แต่การโอนสิทธิการเช่าไม่ถือเป็นการขายของตามพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการกำหนดค่าใช้จ่ายที่ยอมให้หักจากเงินได้พึงประเมิน (ฉบับที่ 11) พ.ศ. 2502 มาตรา 8(25) เพราะการขายของที่ระบุเป็นวัตถุประสงค์ปรากฏ หารวมถึงสิทธิการเช่าไม่ ผู้โอนสิทธิการเช่าจึงไม่มีสิทธิหักค่าใช้จ่ายเป็นการเหมาร้อยละ 80 ตามมาตรา 8(25) ดังกล่าว

## การตีความกฎหมายตามบริบท (Contextual Construetion)

“คำหรือถ้อยคำที่อยู่ต่อกันหรือข้างเคียงกันย่อมมีความหมายทำนองเดียวกัน (Noscitur a Sociis)”

เช่น บ้านพัก หอพัก อพาร์ทเมนท์ แฟลต แมนชั่น คอนโด หรือในลักษณะอื่นทำนองเดียวกัน คำว่า “ทำนองเดียวกัน” ต้องตีความว่าเป็นที่อยู่อาศัยรูปแบบคล้ายกัน

“Ejusdem generis” ก็เป็นวลีภาษาละติน (Latin Phrase) ที่ให้หลักในการตีความว่าคำว่า “หรืออื่นๆ” ต้องตีความเป็นประเภทเดียวกับคำที่กล่าวถึงก่อน

ทั้งสองหลักช่วยไม่ให้มีการตีความขยายความนอกบริบท ([linkedin.com/pulse/สืบค้น25/5/69](https://www.linkedin.com/pulse/สืบค้น25/5/69))



หลักการตีความโดยเคร่งครัด ใช้กับการตีความบทบัญญัติที่เป็นการยกเว้นหรือลด  
อัตราภาษีด้วย ทั้งนี้ เพื่อให้เกิดความเสมอภาคระหว่างผู้เสียภาษีกับผู้จัดเก็บภาษี

### คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 564/2519

บทบัญญัติของประมวลรัษฎากรมีเจตนารมณ์ที่จะเรียกเก็บภาษีโมคภณฑ์จากรถยนต์ทุกชนิด  
ยกเว้น”รถยนต์บรรทุก รถยนต์ชนิดใดเป็นรถยนต์บรรทุก ต้องตีความโดยเคร่งครัดในฐานะที่เป็น  
ข้อยกเว้นของกฎหมาย คำว่า”บรรทุก” ตามพจนานุกรมฉบับราชบัณฑิตยสถาน หมายถึง “ใส่ลง  
บรรทุกลง” ดังนั้น “รถยนต์บรรทุก” ย่อมหมายถึงรถยนต์ที่บรรทุกสิ่งของที่มีใช้คนโดยสาร โจทก์จึงมี  
หน้าที่ต้องเสียภาษีการซื้อโมคภณฑ์สำหรับรถยนต์โดยสารที่โจทก์สั่งซื้อจากต่างประเทศตามประมวล  
รัษฎากร มาตรา 168.

## 2. ต้องคำนึงเจตนารมณ์ของฝ่ายนิติบัญญัติ

“ต้องตีความตามตัวอักษรควบคู่กับเจตนารมณ์

(Literal and Logical Construction) ๑๑

Δ มาตรา 4, ๖๕๕๑๘๐๖ = นกที่จับได้  
(Residence Rule)

Δ มาตรา ๖๕๓๖ (๑๐) คำว่า "นกกินข้าว" หมายความว่า นกกินข้าวที่จับได้  
ผู้รับใช้ที่จับได้หรือไม่ใช่

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 10316/2550

แม้ประมวลรัษฎากร มาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง จะใช้คำว่า “ผู้ประกอบการ” มิได้ใช้คำว่า “ผู้ประกอบการจดทะเบียน” แต่เมื่อ “ภาษีขาย” หมายถึงภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนเรียกเก็บจากผู้ซื้อสินค้าหรือผู้รับบริการตามที่บัญญัติไว้ใน มาตรา 77/1(17) และมาตรา 82/4 วรรคสาม และ “ภาษีซื้อ” หมายถึง ภาษีที่ผู้ประกอบการจดทะเบียนถูกผู้ประกอบการจดทะเบียนอื่นเรียกเก็บตามมาตรา 77/1(18) และมาตรา 82/4 วรรคสี่ คำว่า “ผู้ประกอบการ” ตามที่บัญญัติไว้ในมาตรา 82/3 วรรคหนึ่ง จึงหมายถึง ผู้ประกอบการจดทะเบียน ผู้ประกอบการที่ไม่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม จึงไม่อาจเสียภาษีมูลค่าเพิ่มโดยคำนวณจากภาษีขายหักด้วยภาษีซื้อในแต่ละเดือนภาษี

เมื่อโจทก์จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มวันที่ 10 ตุลาคม 2545 โจทก์จึงนำภาษีซื้อที่เกิดขึ้นระหว่างเดือนภาษีมีนาคมถึงเดือนภาษีกันยายน 2545 ก่อนที่โจทก์เป็นผู้ประกอบการจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มมาหักออกจากภาษีขายในการคำนวณภาษีมูลค่าเพิ่มไม่ได้.

### 3. ต้องคำนึงถึงความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร

= มีเนื้อหาสาระและนิยามแตกต่างจากกฎหมายสาขาอื่น เช่น

▲ มาตรา 41 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร

▲ นิยามคำว่า “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล”

▲ “ขาย” ตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39, 77/1(8), 91/1(4)

▲ ต้องใช้บัญชีภาษีอากร (Tax Accounting) พ.ร.บ. 1966/2541

▲ ต้องใช้ออนุสัญญาภาษีซ้อน (Double Tax Agreement) (1/พ.ด.จ.ร.พ.)

Agreement)

1-ก.ค.พ. (ส.ค.ร.)

พ.ร.บ. 2744/2544 13 ม.ค. 2544  
พ.ร.บ. 1063/2541 14 ม.ค. 2541  
พ.ร.บ. 1063/2541 14 ม.ค. 2541



# คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 9150/2560

สัญญาจ้างทำของที่มีการแยกค่าของและค่าแรงออกจากกัน เป็นสัญญาซื้อขายส่วนหนึ่ง และรับเหมาค่าแรงอีกส่วนหนึ่ง ไม่ถือเป็นสัญญาซื้อขายและจ้างทำของ แต่ถือเป็นสัญญาจ้างทำของที่เหมาะสมทั้งค่าของและค่าแรง ค่าของจึงไม่ได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ แม้จะเป็นผู้รับจ้างจากประเทศฝรั่งเศสที่มีอนุสัญญาภาษีซ้อนกับประเทศไทยก็ตาม. = ๗๑๓๖/๑๑/๒๑๖/๒๕

นอกจากนี้มีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4440/2552 และ 5812/2557 ที่ไม่คำนึงถึงหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งเจตนา

ฎ. ๑๒๒๘/๒๕๔๔ ทนายอัครวิทย์ของกรมฯ ๑๑๓/๒๕๔๔  
๗๑๓๖/๑๑/๒๑๖/๒๕๔๔ สัญญาซื้อขายบ้าน ๑๑๓/๒๕๔๔ สัญญาซื้อขายบ้าน  
สัญญาซื้อขายบ้าน ๑๑๓/๒๕๔๔ สัญญาซื้อขายบ้าน ๑๑๓/๒๕๔๔ = สัญญาซื้อขายบ้าน ๑๑๓/๒๕๔๔  
ฎ. ๕๕๙๓/๒๕๕๕ ๗๐๖ กรมฯ ๑๑๓/๒๕๕๕ สัญญาซื้อขายบ้าน ๑๑๓/๒๕๕๕  
๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕ ๑๑๓/๒๕๕๕

## 5. คำที่กฎหมายภาษีอากรมิได้ให้นิยามไว้ ต้องตีความตามความหมายที่เข้าใจกันอยู่ทั่วไป หรือตามที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องได้บัญญัติไว้

### คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546

ประมวลรัษฎากรมิได้บัญญัติถึงความหมายของคำว่า “เงินปันผล” ไว้โดยเฉพาะ ดังนั้น การพิจารณาว่าเงินได้พึงประเมินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการชำระบัญชีหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทเป็นเงินปันผลหรือไม่ จึงต้องพิจารณาจากบทบัญญัติในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 1200 ถึง 1205 ซึ่งตามบทบัญญัติดังกล่าว เงินปันผลที่จ่ายให้แก่ผู้ถือหุ้นต้องมาจากกำไรของบริษัทที่ได้รับในรอบระยะเวลาบัญชีที่ประกอบกิจการตามวัตถุประสงค์ที่ได้จดทะเบียนไว้

เงินที่ผู้ถือหุ้นได้รับจากการขายทรัพย์สินของบริษัทหลังจากจดทะเบียนเลิกบริษัทจึงมิใช่เป็นเงินปันผล อันเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) แต่เป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ฉ) ผู้ถือหุ้นจึงไม่มีสิทธิได้รับเครดิตภาษีเงินปันผลตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 13935/2555

ต้องเป็นการนำกำไรสะสมมาแบ่งจ่ายในขณะที่ยังประกอบกิจการตามปกติ ยังมีได้เลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จึงจะถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(ข) หากเป็นการแบ่งจ่ายกำไรสะสมเมื่อเลิกห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลแล้วถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(4)(จ) ไม่ได้รับเครดิตภาษีตามมาตรา 47 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร.

## 6. ต้องตีความตามหลักเกณฑ์ที่มีกฎหมายกำหนดไว้โดยเฉพาะ

= หากกฎหมายภาษีอากรใดมีหลักเกณฑ์การตีความกำหนดไว้โดยเฉพาะ ต้องตีความตามหลักเกณฑ์นั้น

▲ ภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดพิกัตอัตราศุลกากร พ.ศ.2530 กำหนดหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรไว้และให้อธิบดีกรมศุลกากรมีอำนาจตีความพิกัตอัตราศุลกากรโดยวิธีออกประกาศ แต่การตีความพิกัตอัตราศุลกากรของอธิบดีกรมศุลกากรก็ต้องถือตามหลักเกณฑ์การตีความพิกัตอัตราศุลกากรในภาค 1 ท้ายพระราชกำหนดดังกล่าว ประกอบคำอธิบายพิกัตอัตราศุลกากรระบบฮาร์โมนไนซ์ของคณะมนตรีความร่วมมือทางศุลกากรซึ่งทำขึ้นเมื่อวันที่ 15 ธันวาคม พ.ศ.2493 และประเทศไทยได้เข้าเป็นภาคีอนุสัญญาดังกล่าวแล้วเมื่อวันที่ 4 กุมภาพันธ์ พ.ศ.2515 มิฉะนั้น การตีความของอธิบดีกรมศุลกากรนั้นไม่ชอบ

▲ พระราชบัญญัติภาษีสรรพสามิต พ.ศ.2560 มาตรา 7 กำหนดให้อธิบดีกรมสรรพสามิตมีอำนาจตีความประเภทสินค้าและบริการตามบัญชีพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต ท้ายพระราชบัญญัติ โดยประกาศในราชกิจจานุเบกษา แต่การตีความก็ต้องเป็นไปตามหลักเกณฑ์ที่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังประกาศกำหนด และมีให้มีผลย้อนหลัง

▲ การตีความอนุสัญญาภาษีซ้อนต้องยึดถือหลักการตีความตามสนธิสัญญากรุงเวียนนา ข้อ 31-33 คศ.1969 เพราะอนุสัญญาภาษีซ้อนเป็นสนธิสัญญาระหว่างประเทศ กล่าวคือจะต้องตีความตามหลักความสุจริตประกอบกับการตีความตามตัวอักษรและการตีความตามเจตนารมณ์

## การนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้กับประมวลรัษฎากร

ประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายมหาชนที่เน้นประโยชน์สาธารณะและความไม่เท่าเทียมกันที่รัฐอยู่เหนือเอกชน โดยหลักการจึงไม่อาจนำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชนมาใช้กับประมวลรัษฎากร แต่เนื่องจากประมวลรัษฎากรไม่อาจบัญญัติให้ครอบคลุมทุกกรณีได้หรือมีช่องว่างของกฎหมาย (Gap of Law) จึงจำเป็นต้องนำกฎหมายอื่นโดยเฉพาะประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ซึ่งเป็นกฎหมายเอกชนที่ใหญ่ที่สุดมาใช้เท่าที่จำเป็นและเป็นธรรม

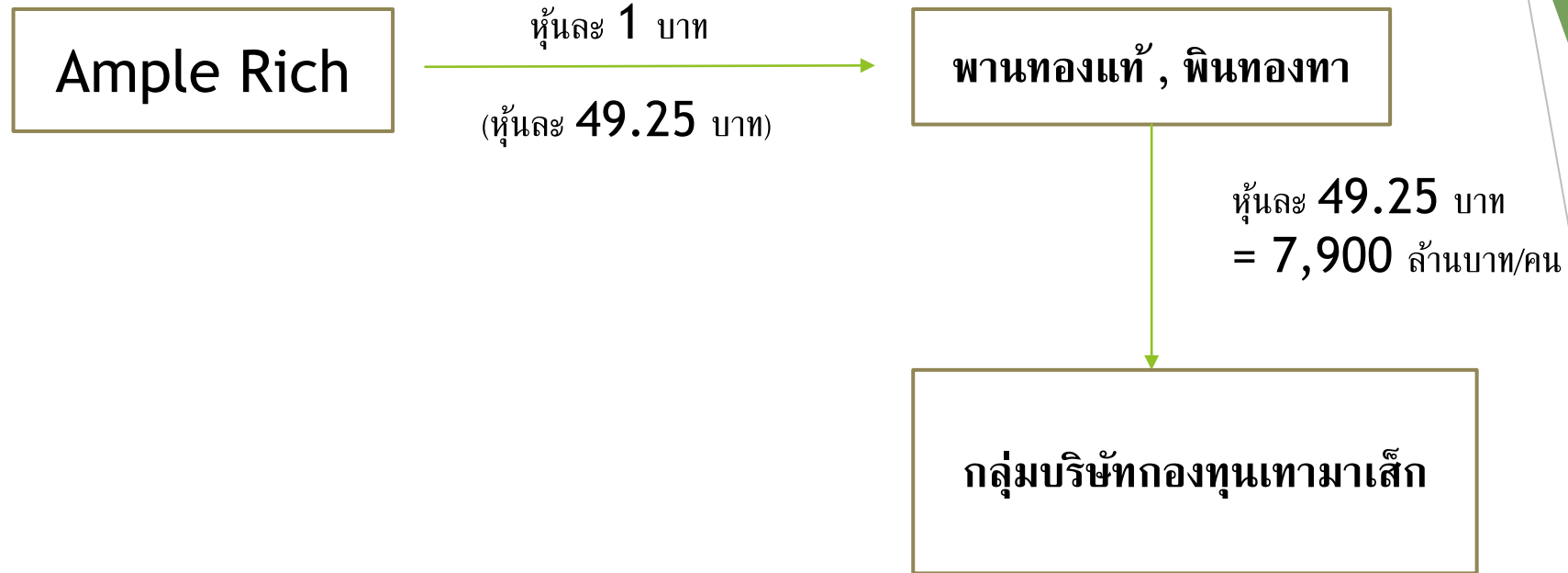
**คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 7671/2546** ดังกล่าวมาแล้วในหลักการ  
ตีความกฎหมายภาษีอากร ข้อ**5** เป็นตัวอย่างที่แสดงให้เห็นว่ามีกรณีจำเป็นที่ต้อง  
นำประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้

นอกจากนี้ยังมีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ **6890/2568** ระหว่างนายทักษิณ  
ชินวัตร โจทก์ กรมสรรพากรกับพวก จำเลย ที่นำหลักตัวการตัวแทนตามประมวล  
กฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้เก็บภาษีด้วย

## คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 6890/2568

1. นายพานทองแท้ และนางสาวพินทองทา ซื้อหุ้น SHINCORP จากบริษัท Ample Rich Investment ในราคาหุ้นละ 1 บาท ในขณะที่ราคาซื้อขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยหุ้นละ 49.25 บาท บุคคลทั้งสองจึงซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดหุ้นละ 48.25 บาท ได้รับประโยชน์ซึ่งคิดคำนวณได้เป็นเงินอันถือเป็นเงินได้พึงประเมินตามประมวลรัษฎากร มาตรา 39 หุ้นละ 48.25 บาท บุคคลทั้งสองซื้อคนละ 164,600,100 หุ้น จึงมีเงินได้พึงประเมินเกิดขึ้นคนละ 7,900 ล้านบาทเศษ ต้องเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดาพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มคนละ 5,900 ล้านบาทเศษ

เมื่อต่อมาบุคคลทั้งสองขายหุ้นให้กลุ่มบริษัทกองทุนเทมาเส็กของประเทศสิงคโปร์ เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรจึงประเมินเรียกเก็บภาษีจำนวนดังกล่าวจากบุคคลทั้งสอง



กรมสรรพากรประเมินให้เสียภาษีคนละ **5,900** ล้านบาทเศษจากการซื้อหุ้นต่ำกว่าราคาตลาดหุ้น  
ละ **48.25** บาท

บุคคลทั้งสองอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์  
คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ววินิจฉัยยกอุทธรณ์ แต่ลดเบี้ยปรับให้  
ร้อยละ 50

บุคคลทั้งสองยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลางขอให้เพิกถอน  
การประเมินของเจ้าพนักงานประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์ของคณะกรรมการพิจารณา  
อุทธรณ์

ระหว่างพิจารณาของศาลภาษีอากรกลางมีคำพิพากษาในคดีหมายเลขแดงที่  
อม.1/2553 ว่านายทักษิณเป็นเจ้าของหุ้น SHINCORP ที่บุตรทั้งสองขายให้  
กลุ่มบริษัทของกองทุนเทมาเส็ก บุตรทั้งสองถือหุ้นไว้แทน จึงไม่ใช่ผู้มีเงินได้ที่แท้จริง ไม่มี  
หน้าที่ต้องเสียภาษี พิพากษาเพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัยอุทธรณ์  
กรมสรรพากรไม่อุทธรณ์ คดีถึงที่สุด

ต่อมาวันที่ 28 มีนาคม 2560 เจ้าพนักงานประเมินกรมสรรพากรประเมินให้  
นายทักษิณเสียมภาชีรวม 17,600 ล้านบาทเศษ

นายทักษิณอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์

คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาแล้ววินิจฉัยยกอุทธรณ์

นายทักษิณยื่นฟ้องกรมสรรพากรเป็นจำเลยต่อศาลภาษีอากรกลาง

ศาลภาษีอากรกลางพิจารณาแล้วพิพากษาให้เพิกถอนการประเมินและคำวินิจฉัย  
อุทธรณ์

กรมสรรพากรอุทธรณ์

ศาลอุทธรณ์คดีชำนาญพิเศษพิพากษายืน

กรมสรรพากรฎีกาโดยได้รับอนุญาตจากศาลฎีกา  
ศาลฎีกาพิพากษากลับให้ยกฟ้อง เนื่องจากนายทักษิณเป็นผู้มีเงินได้ที่แท้จริง และ  
เป็นผู้มีหน้าที่ต้องเสียภาษี แม้เจ้าพนักงานประเมินของกรมสรรพากรจะไม่ได้ออก  
หมายเรียกตรวจสอบภาษีนายทักษิณก่อนการประเมินภาษี ก็ถือเป็นการประเมินที่ชอบ  
ด้วยกฎหมาย เพราะการออกหมายเรียกตรวจสอบภาษีบุตรทั้งสองของนายทักษิณถือเป็น  
การออกหมายเรียกนายทักษิณตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา **820**แล้ว

เป็นการนำหลักตัวการตัวแทนตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาใช้เพื่อความถูกต้องและเป็นธรรม เพราะถ้าไม่นำมาใช้ ผลก็คือรัฐไม่สามารถเก็บภาษีจากผู้มีเงินได้และผู้ต้องเสียภาษีที่แท้จริง และเท่ากับเปิดโอกาสให้ใช้ตัวแทน (Nominee) เพื่อหลีกเลี่ยงภาษี (Tax Evasion หรือ Unacceptable Tax Avoidance) ได้ ซึ่งไม่อาจเป็นเช่นนั้นได้