บทที่ 1

บทนำ

1.1 ความเป็นมาและความสำคัญของปัญหา

ภาษีอากรเป็นเครื่องมือสำคัญในการบริหารประเทศ เนื่องจากเป็นรายได้หลักเพื่อนำมาเป็นค่าใช้จ่ายส่วนกลางหรือรายจ่ายสาธารณะ อีกทั้งยังเป็นเครื่องมือในการสร้างเสถียรภาพทางเศรษฐกิจ อำนาจบังคับจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น ถูกจำกัดด้วยกฎหมายภาษี เนื่องจากเป็นกฎหมายที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชน ดังนั้น รัฐจึงสามารถบังคับจัดเก็บภาษีจากประชาชนได้เท่าที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น

กฎหมายภาษีอากรกำหนดภาระภาษีตามรูปแบบธุรกรรมที่ก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน ซึ่งรัฐก็ยอมรับการวางแผนภาษีโดยผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการเลือกใช้ธุรกรรมหรือการกระทำใด ๆ ที่มีผลเป็นการบรรเทาภาระภาษีหรือการบริหารภาระภาษี เนื่องจากเป็นสิ่งที่รัฐสามารถคาดเดาได้ล่วงหน้าถึงเหตุการณ์ดังกล่าว และเต็มใจให้ผู้เสียภาษีใช้สิทธิของตนเลือกเข้าทำธุรกรรมในรูปแบบที่เห็นว่าเหมาะสม กล่าวอีกนัยหนึ่ง ผู้เสียภาษีย่อมมีสิทธิเลือกที่จะเข้าทำธุรกรรมที่ตนเห็นว่ามีภาระภาษีต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้โดยชอบด้วยกฎหมาย และไม่มีพันธะหน้าที่ใด ๆ ตามกฎหมายที่จะต้องเลือกใช้รูปแบบธุรกรรมที่มีผลให้ความรับผิดทางภาษีของตนสูงที่สุด เพื่อให้รัฐพึงพอใจ เช่น คดี IRC v Duke of Westminster ของสหราชอาณาจักร และ US Court of Appeals ได้ให้เหตุผลในคดี Helvering V. Gregory 69F. 2d 809. และคดี CIR v. Challenge Corporate Ltd (1986) 8 NZTC5, 219 ว่า *"ศาลได้กล่าวไว้ครั้งแล้วครั้งเล่าว่า การจัดทำธุรกรรมให้มีต้นทุนทางภาษีที่ต่ำที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้ไม่ใช่สิ่งที่ชั่วร้ายแต่อย่างใด ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิที่จะกระทำไม่ว่าคนรวยหรือคนจน และเป็นสิ่งที่ถูกต้องที่จะพึงกระทำเช่นว่านั้น เนื่องจากไม่มีใครมีพันธะหน้าที่ที่จะต้องจ่ายภาษีมากไปกว่าสิ่งที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสีย"*[1]

อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมา ผู้เสียภาษีได้ใช้เสรีภาพของตนในการวางแผนภาษีโดยการสร้างธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ อันมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ

---

[1] "International Fiscal Services, The Principles of International Tax Planning," ใน การแสวงหาประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยคนชาติที่สาม (Tax Treaty Shopping), พิภพ วีระพงษ์, มิถุนายน 2551, หน้า 17.

(Commercial substance) หรือ ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ แม้ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นสามารถบังคับได้ในทางแพ่งแต่ทำให้ภาระภาษีที่ใช้รูปแบบธุรกรรมเปลี่ยนไป การใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในลักษณะนี้ถูกโต้แย้งถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ หรือเรียกอีกอย่างหนึ่งว่า Sham Transaction[2]* โดยศาลภายใต้ระบบคอมมอนลอร์ได้สร้างมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป หรือ General Anti-Avoidance Tax Rules ว่าด้วย Sham Transaction Doctrine เพื่อให้สรรพากรและศาลใช้เป็นหลักเกณฑ์ในการตัดสินว่าธุรกรรมที่พิพาทถือเป็น Sham Transaction หรือไม่ และให้อำนาจในการปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว ซึ่งในเวลาต่อมาภายใต้Sham Transaction Doctrine ศาลได้สร้าง Doctrine อื่นๆ เช่น หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance over form doctrine) , หลักการว่าด้วย Step transaction doctrine , หลักการว่าด้วยวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ (Business Purpose Doctrine) รวมถึง หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อพิจารณา Sham Transaction อีกนัยหนึ่งมาตรการดังกล่าวเป็นการสร้างความชัดเจนในการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี ซึ่งหากธุรกรรมหรือการกระทำอันเป็นบ่อเกิดของผลลัพธ์ทางภาษีนั้น ไม่ต้องด้วยมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป หรือไม่ถูกวินิจฉัยว่าเป็น Sham Transaction ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้นย่อมได้รับการยอมจากรัฐ

ขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยนั้น ขาดความแน่นอนชัดเจนซึ่งขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษี จากการศึกษา สาเหตุของปัญหานี้เกิดขึ้นจากกรณีที่ประเทศไทยไม่มีมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปอันจะสามารถนำมาใช้เป็นขอบเขตของเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย ดังนั้นเมื่อมีข้อโต้แย้งขึ้นสู่ศาล ศาลจะใช้หลักการตีความกฎหมายภาษี ประกอบดุลพินิจส่วนตนซึ่งมีข้อสันนิษฐานว่าเป็นไปด้วยความสุจริตเพื่อทำคำวินิจฉัยซึ่งก่อให้เกิดความไม่แน่นอน กล่าวอีกนัยหนึ่งคือการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีอากรเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย จะได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธขึ้นอยู่กับดุลพินิจส่วนตนของผู้มีที่อำนาจเกี่ยวข้องในการวินิจฉัยว่าจะยอมรับหรือ

---

*Sham Transaction หรือ ธุรกรรมว่าด้วยการไม่บังคับตามเจตนาลวง เป็นธุรกรรมที่มีผลบังคับในทางแพ่ง แต่เนื่องจากถูกสร้างขึ้นเพื่อความวัตถุประสงค์ในการเลี่ยงภาษียิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางธุรกิจ ดังนั้นรัฐจึงปฏิเสธธุรกรรมดังกล่าวมิให้มีผลบังคับในทาษีอากร เนื่องจากวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มิได้กล่าวถึงธุรกรรมที่ต้องด้วยหลักเจตนาลวงและนิติกรรมอำพรางตามมาตรา 155 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์อันไม่มีผลบังคับในทางแพ่ง ดังนั้นเพื่อป้องกันความสับสน ในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ผู้วิจัยจะใช้คำว่า “Sham Transaction” แทน “ธุรกรรมว่าด้วยการไม่บังคับตามเจตนาลวง”

ปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้น จนกระทั่งปรากฏว่าศาลได้สร้างหลักการบางอย่างเช่นเดียวกับ Doctrine ในระบบคอมมอนลอร์ในการทำคำวินิจฉัยซึ่งขัดกับระบบกฎหมายซีวิลลอร์ ซึ่งเป็นระบบกฎหมายของประเทศไทย

จากปัญหาดังกล่าว ผู้วิจัยจึงได้ศึกษาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ หรือ Economic Substance Doctrine ซึ่งถูกสร้างโดยศาลอุทธรณ์ในประเทศสหรัฐอเมริกา และได้ถูกนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรในเวลาต่อมา เพื่อนำเสนอแนวทางที่จะสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดของผู้เสียภาษีในประเทศไทย และเพื่อประโยชน์ในด้านนิติศาสตร์สาขาภาษีอากร

1.2 วัตถุประสงค์ของการทำวิทยานิพนธ์

1.2.1 เพื่อสามารถอธิบายอำนาจโดยชอบธรรมของรัฐในการจัดเก็บภาษี

1.2.2 เพื่อสามารถอธิบายเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินตามทฤษฎีทางแพ่งและสิทธิของผู้เสียภาษี

1.2.3 เพื่อสามารถอธิบายปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.2.4 เพื่อสามารถอธิบายหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.2.5 เพื่อสร้างองค์ความรู้เกี่ยวกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีและศาลตลอดจนบุคคลทั่วไปผู้สนใจ

1.3 ขอบเขตของการทำวิทยานิพนธ์

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาขอบเขตการใช้เสรีภาพทางแพ่งของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด ในลักษณะการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำที่ผู้เสียภาษีกระทำลงโดยชอบด้วยกฎหมายและด้วยใจสมัคร มุ่งโดยตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ขึ้นระหว่างบุคคลเพื่อก่อ เปลี่ยนแปลง โอน สงวน หรือระงับซึ่งสิทธิ โดยมุ่งผลประโยชน์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือ ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้น โดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้มิได้กล่าวถึงการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำสุดโดยการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำโดยเจตนาลวงหรือต้องด้วยหลักนิติกรรมอำพรางตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ศึกษาหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) ของประเทศสหรัฐอเมริกา เพื่อสร้างความแน่นอนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำสุด

1.4 สมมติฐาน

สิทธิของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดควรได้รับการรับรองจากรัฐตามหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine)

1.5 วิธีการดำเนินการวิจัย

เป็นแบบการวิจัยเอกสารในเชิงคุณภาพ โดยศึกษาค้นคว้าและรวบรวมตัวบทกฎหมาย คำพิพากษา ข้อมูลจากตำรา บทความ วารสาร จุลสารที่เผยแพร่จากหน่วยงานรัฐบาลและเอกชน ตลอดจนรายงานสัมมนา รายงานวิจัย ทั้งของประเทศไทยและต่างประเทศ อาทิ ประเทศสหรัฐอเมริกา โดยนำข้อมูลจากเอกสารมาวิเคราะห์และสรุป นอกจากนี้ จะมีการสัมภาษณ์เชิงสนทนากับผู้ทรงคุณวุฒิ และผู้ที่เกี่ยวข้องในเรื่องนี้

1.6 ประโยชน์ที่ได้รับจากการวิจัย

1.6.1 เพื่อนำเสนออำนาจโดยชอบธรรมของรัฐในการจัดเก็บภาษี

1.6.2 นำเสนอเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินตามทฤษฎีทางแพ่งและสิทธิของผู้เสียภาษี

1.6.3 เพื่อนำเสนอปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.6.4 เพื่อนำเสนอหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ (Economic Substance Doctrine) เพื่อสร้างความชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

1.6.5 เพื่อสร้างองค์ความรู้ให้แก่ผู้เสียภาษีและเจ้าหน้าที่รัฐที่เกี่ยวข้องในการจัดเก็บภาษีและศาล ตลอดจนบุคคลทั่วไปผู้สนใจ