

บทที่ 2

อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีและเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สินและสิทธิของผู้เสียภาษี

ในบทนี้ส่วนต้นได้ศึกษาถึงแนวคิด หลักการว่าด้วยอำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี ซึ่งอำนาจนี้ถูกจำกัดขอบเขตเท่าที่กฎหมายบัญญัติไว้เท่านั้น ดังนั้นในส่วนถัดมาผู้วิจัยจึงได้นำเสนอวิธีการตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ทราบถึงการใช้อำนาจของรัฐในการบริหารจัดการเก็บภาษีภายใต้กฎหมายเพื่อการรักษา และในส่วนหลังผู้วิจัยได้กล่าวถึงเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินของตนและสิทธิของผู้เสียภาษีอันเป็นสิทธิที่รัฐพึงเคารพ โดยในส่วนท้าย ผู้วิจัยนำเสนอมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules หรือ GAAR) และ มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Tax Rules หรือ SAAR) อย่างกว้าง ๆ เพื่อแสดงถึงความแตกต่างระหว่างสองมาตรการ

2.1 อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษี

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนผู้เสียภาษี ดังนั้น รัฐจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีได้เท่าที่กฎหมายภาษีอากรให้อำนาจไว้เท่านั้นและรัฐไม่สามารถบัญญัติกฎหมายเพื่อการรักษาตามอำเภอใจ ด้วยเหตุผลที่ว่ากาออกกฎหมายดังกล่าวต้องประกอบไปด้วยหลักการต่างๆ ปรากฏในรัฐธรรมนูญนานาประเทศ¹ ดังต่อไปนี้

2.1.1 หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีอากร

ด้วยการจัดเก็บภาษีอากรของรัฐต้องอาศัยอำนาจที่เกิดจากกฎหมายในการดำเนินการ ดังนั้น กฎหมายที่ออกมาจึงต้องตั้งอยู่บนหลักความชอบด้วยกฎหมาย ระบบภาษีในปัจจุบันจึงประกอบขึ้นภายใต้หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษี

"ความชอบด้วยกฎหมาย" มี 2 ความหมาย ได้แก่

ความหมายอย่างกว้าง หมายถึง ลักษณะสอดคล้องตามกฎหมาย กล่าวคือ การอนุมัติภาษี การบริหารภาษีและการจัดเก็บภาษีต้องกระทำตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดทั้งสิ้น

ความหมายอย่างแคบ หมายถึง การตกลงอนุมัติจัดเก็บภาษีและระบบภาษีอยู่ภายใต้ขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติโดยตราเป็นกฎหมาย

¹ ศุภลักษณ์ พินิจภูวนล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, (โรงพิมพ์เดือนตุลาฯ, สำนักพิมพ์วิญญูชน, 2547). หน้า 71.

ศาสตราจารย์กิติคุณที่มหาวิทยาลัยปารีส 2 Panthéon-Assas เชี่ยวชาญกฎหมายมหาชนฝรั่งเศส Rene Chapus ได้ตั้งข้อสังเกตเกี่ยวกับความชอบด้วยกฎหมายว่า “ความชอบด้วยกฎหมายประกอบไปด้วยที่รวมของกฎเกณฑ์แห่งรัฐธรรมนูญ กฎหมายที่รัฐสภาตราขึ้น กฎเกณฑ์ที่มาจากบรรทัดฐานคำพิพากษา กฎเกณฑ์แห่งกฎหมายที่ออกโดยฝ่ายบริหาร รวมทั้งกฎเกณฑ์ซึ่งมีที่มาจากสนธิสัญญาระหว่างประเทศ กฎเกณฑ์ที่มีศักดิ์ลดหลั่นกันและซับซ้อนเหล่านี้ รวมกันทั้งหมดเป็นที่มาของความชอบด้วยกฎหมาย²

2.1.1.1 หลักการตกลงยินยอมทางภาษี

การตกลงยินยอมทางภาษีตามนัยทางกฎหมาย หมายถึง การจัดเก็บภาษีซึ่งได้รับการอนุมัติโดยฝ่ายนิติบัญญัติในระบบการปกครองทางแบบประชาธิปไตย ตามรูปแบบที่กฎหมายกำหนดและต้องได้รับการยินยอมจากองค์กรที่รัฐธรรมนูญบัญญัติให้อำนาจไว้

ในระบอบการปกครองแบบประชาธิปไตยที่มีการแบ่งแยกการใช้อำนาจ การจัดตั้งระบบภาษีกระทำได้อต่อเมื่อได้รับการตกลงยินยอมโดยตรงจากประชาชน หรือได้รับการตกลงยินยอมโดยอ้อมผ่านผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจการจัดเก็บภาษีจึงมิใช่การใช้อำนาจตามอำเภอใจ แต่เป็นอำนาจที่มาจากกรอนุมัติของประชาชนทั้งปวงนั่นเอง ในส่วนของประเทศไทยนั้น เป็นการตกลงยินยอมผ่านทางรัฐสภา ที่ประกอบด้วยผู้แทนของประชาชน ดังนั้น อำนาจของรัฐในการจัดเก็บภาษีสามารถที่จะอ้างได้ว่ามาจากความยินยอมของประชาชน ประชาชนจะไม่สามารถปฏิเสธการเสียภาษีที่ตนให้ความยินยอมได้

ข้อสังเกต หลักความชอบด้วยกฎหมายภาษีมี่ที่มาจากแนวความคิดเรื่องหลักการตกลงยินยอมทางภาษี ซึ่งเป็นหลักการสำคัญที่ปรากฏในประวัติศาสตร์การปกครองระบอบประชาธิปไตยในยุโรป เริ่มต้นจากการที่ "ภาษี" เป็นสิ่งแสดงอำนาจอธิปไตยของรัฐและภาษีมี่ลักษณะตรงข้ามกับรายได้ประเภทอื่น ๆ ในประเด็นที่เกี่ยวกับการใช้อำนาจอธิปไตยและการจัดตั้งหรือการจัดเก็บภาษีของรัฐเป็นการใช้อำนาจฝ่ายเดียว ซึ่งในปัจจุบันหมายถึงการที่ฝ่ายปกครองมีอำนาจเหนือกว่าผู้เสียภาษี ทำให้ภาษีมี่ลักษณะเป็นการบังคับ โดยฝ่ายปกครองกำหนดมาตรการบังคับและมาตรการลงโทษผู้เสียภาษีเพื่อให้ชำระภาษี

การกำหนดโครงสร้างกฎหมายภาษีอากรต้องตราเป็นกฎหมาย (พระราชบัญญัติ) หลักการนี้ปรากฏในรัฐธรรมนูญของหลาย ๆ ประเทศ หลักการตกลงยินยอมทางภาษีได้รับการยอมรับในระบบกฎหมายภาษีอากรของไทยเช่นกัน ดังเห็นได้จากบทบัญญัติของรัฐธรรมนูญแห่งราชอาณาจักรไทย พุทธศักราช 2550 มาตรา 90 ซึ่งยึดหลักการตกลงยินยอมทางภาษีโดยผ่านกระบวนการนิติบัญญัติ

มาตรา ๙๐ บัญญัติว่า “.....ร่างพระราชบัญญัติจะตราขึ้นเป็นกฎหมายได้ก็แต่โดยคำแนะนำและยินยอมของรัฐสภา.....”

² CHAPUS (R.), “Droit administratif general T.1,” ใน กฎหมายมหาชน เล่ม 3: ที่มาและนิติวิธี, บวรศักดิ์ อุวรรณโณ, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์นิติธรรม, 2538), หน้า 274.

จากมาตรา 90 จึงสามารถตีความได้ว่ามุ่งประสงค์ให้การจัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อน หรือวางระเบียบ การบังคับอันเกี่ยวกับภาษีหรืออากร เกี่ยวกับการกำหนด ฐานภาษี อัตราภาษี และการจัดเก็บภาษี ต้องเสนอในลักษณะของร่างพระราชบัญญัติต้องผ่าน กระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติ ดังนั้นฝ่ายบริหารพึงกระทำได้เพียงการกำหนดวิธีการสำหรับภาษี แต่ละประเภทแต่ไม่สามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมาย เว้นแต่กรณีรัฐธรรมนูญกำหนดให้อำนาจกระทำ ได้โดยอาศัยอำนาจแห่งบทบัญญัติกฎหมายเฉพาะ เช่น กรณีการตราพระราชกำหนดกระทำได้เฉพาะ เมื่อคณะรัฐมนตรีเห็นว่าเป็นการฉุกเฉินที่มีความจำเป็นรีบด่วนมันมีอาจจะหลีกเลี่ยงได้ และกรณีการ ตราพระราชกฤษฎีกา

2.1.1.2 การกำหนดอำนาจบังคับของกฎหมายภาษีอากร

ภายใต้หลักความยินยอม กฎหมายภาษีอากรมีบทบัญญัติซึ่งบังคับในส่วน ของผู้เสียภาษีนอกจากนี้ยังบังคับเจ้าพนักงานของรัฐให้ปฏิบัติและดำเนินการตามกฎหมายภาษีอากรโดย ไม่สามารถหลีกเลี่ยงได้ กล่าวอีกนัยหนึ่งบทบัญญัติดังกล่าวเป็นบทบัญญัติที่บังคับใช้ต่อผู้เสียภาษีและ เจ้าพนักงานภาษีพร้อมกัน ด้วยเหตุที่กฎหมายเป็นแหล่งที่มาและข้อจำกัดของการใช้อำนาจของฝ่าย ปกครองในลักษณะที่ฝ่ายปกครองจะกระทำการใดๆ ที่อาจมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของเอกชนได้ ต่อเมื่อมีกฎหมายให้อำนาจและต้องกระทำการภายใต้กรอบแห่งกฎหมาย (หลักความชอบด้วยกฎหมาย ของฝ่ายปกครอง)

เมื่อวิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายไทยพบว่า รัฐธรรมนูญแห่ง ราชอาณาจักรไทยพุทธศักราช 2550 ได้วางหลักการเกี่ยวกับการปฏิบัติหน้าที่ของบุคคล (หน้าที่ของชน ชาวไทย) ไว้ในมาตรา 67 และมาตรา 70

มาตรา ๗๓ บัญญัติว่า “บุคคลมีหน้าที่ รับราชการทหาร ช่วยเหลือในการ ป้องกันและบรรเทาภัยพิบัติสาธารณะ เสียภาษีอากร ทั้งนี้ ตามที่กฎหมายบัญญัติ”

เนื่องจากรัฐธรรมนูญเป็นกฎหมายสูงสุดของประเทศ หากบทบัญญัติใด ของกฎหมายอื่น ๆ ตลอดจน กฎหรือข้อบังคับมีความขัดแย้งกับรัฐธรรมนูญ บทบัญญัติเหล่านั้นเป็นอัน ใช้บังคับไม่ได้ ฝ่ายนิติบัญญัติไม่สามารถตรากฎหมายที่มีข้อความขัดหรือแย้งกับรัฐธรรมนูญ ดังนั้นเมื่อ พิจารณาเกี่ยวกับภาษีอากร จึงต้องพิจารณาตามประเภทของภาษีที่มีการกำหนดการจัดเก็บภาษีอากร ประเมินซึ่งเป็นบทบัญญัติส่วนใหญ่ที่มีลักษณะบังคับโดยให้อำนาจเจ้าพนักงานภาษีในการบังคับแก่ผู้เสีย ภาษี (มาตรา 3 ทวิ, 3 ทศ, 3 ทวาทศ, มาตรา 18 เป็นต้น) ในขณะที่มีบทบัญญัติเพียงส่วนน้อยที่ลงโทษ เจ้าพนักงานในกรณีที่ไม่รักษาความลับทางภาษี (มาตรา 10 และมาตรา 13)

อย่างไรก็ตาม เมื่อพิจารณาบทบัญญัติเหล่านี้แล้ว มิได้หมายความว่า ใน ระบบกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย เจ้าพนักงานภาษีจะเป็นผู้มีสิทธิเหนือกว่าผู้เสียภาษี แต่ โดยทั่วไปแล้ว บทบัญญัติที่กำหนดโทษแก่เจ้าพนักงานภาษี จะปรากฏอยู่ในประมวลกฎหมายอาญา ได้แก่ มาตรา 154 และมาตรา 155 และ พระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 เป็น การแสดงให้เห็นว่าแม้รัฐจะมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีแต่ก็ไม่ได้เป็นอำนาจตามอำเภอใจ ยังมีการควบคุม โดยบทบัญญัติกฎหมายของรัฐเองอีกทางด้วย

2.1.1.3 การควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ

แม้ว่ารัฐจะสามารถใช้อำนาจตามกฎหมายบังคับประชาชนให้เสียภาษีได้ก็ตาม แต่การบังคับใช้กฎหมายภาษีที่ตราขึ้นดังกล่าวต้องเป็นไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย นอกเหนือจากการควบคุมในการใช้อำนาจดังกล่าวด้วยบทบัญญัติกฎหมายแล้ว ยังมีหลักประกันการควบคุมการตรวจสอบการใช้อำนาจโดยองค์กรตุลาการ องค์กรตุลาการจึงเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ซึ่งอาจมีผลเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี

2.1.1.4 ความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร³

หลักความเป็นเอกเทศของกฎหมายภาษีอากร หมายถึง การที่ผู้บัญญัติกฎหมายสามารถร่างบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรให้มีเนื้อหาสาระที่แตกต่างจากแนวความคิดพื้นฐานทางกฎหมายในสาขาอื่นได้ ทั้งนี้เพราะภายใต้กรอบหลักเกณฑ์ทางทฤษฎีภาษีแต่ละประเภท (ฐานภาษี) มีความหมายหรือลักษณะแตกต่างกัน รวมทั้งไม่จำเป็นต้องกำหนดเนื้อหาสาระของกฎหมายภาษีอากรในลักษณะเดียวกันกับที่ปรากฏในกฎหมายแพ่ง เช่น การให้ความหมายของ “ถิ่นที่อยู่” “หน่วยภาษี” “ขาย” แตกต่างจากที่กำหนดไว้ในกฎหมายแพ่ง เป็นต้น

ตัวอย่างนี้เห็นได้จากในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ส่วนที่ 3 ซึ่งกำหนดหลักเกณฑ์ของภูมิลำเนาไว้ในมาตรา 37-47

มาตรา 37 บัญญัติว่า “ภูมิลำเนาของบุคคลธรรมดา ได้แก่ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นแหล่งสำคัญ”

ในขณะที่ประมวลรัษฎากร มาตรา 41 ได้บัญญัติเรื่องถิ่นที่อยู่ “บุคคล” ไว้ในลักษณะที่แตกต่างกันดังนี้

มาตรา 41 บัญญัติว่า “ผู้มีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งาน หรือกิจการที่ทำในประเทศไทย หรือเนื่องจากกิจการของนายจ้างในประเทศไทย หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในประเทศไทย ต้องเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้ไม่ว่าเงินได้นั้นจะจ่ายในหรือนอกประเทศ

ผู้อยู่ในประเทศไทยมีเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40 ในปีภาษีที่ล่วงมาแล้ว เนื่องจากหน้าที่งานหรือกิจการที่ทำในต่างประเทศ หรือเนื่องจากทรัพย์สินที่อยู่ในต่างประเทศ ต้องเสียภาษีเงินได้ตามบทบัญญัติในส่วนนี้เมื่อนำเงินได้พึงประเมินนั้นเข้ามาในประเทศไทย

ผู้ใดอยู่ในประเทศไทยชั่วระยะเวลาหนึ่งหรือหลายระยะ รวมเวลาทั้งหมดถึงหนึ่งร้อยแปดสิบวันในปีภาษีปีใด ให้ถือว่าผู้นั้นเป็นผู้อยู่ในประเทศไทย”

หลักถิ่นที่อยู่ตามประมวลรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้ จึงหมายถึงบุคคลที่อยู่ในประเทศไทยรวมเวลาทั้งหมดหนึ่งร้อยแปดสิบวันของปีภาษีนั้น แต่ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ยึดหลักการมีภูมิลำเนา อันหมายถึง ถิ่นอันบุคคลนั้นมีสถานที่อยู่เป็นสำคัญ

³ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 84.

จะเห็นได้ว่ากฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายมหาชนในอำนาจรัฐที่บังคับแก่ทรัพย์สินของประชาชน แต่ด้วยภาษีมีความสำคัญต่อรายได้ของประเทศในการงบประมาณ ดังนั้นกฎหมายภาษีจึงมีลักษณะเป็นเอกเทศแตกต่างจากกฎหมายอื่นได้เพื่อประโยชน์ในทางราชการ ไม่ทำให้กฎหมายภาษีไม่ชอบแต่อย่างใด

2.1.2 หลักความเสมอภาคทางภาษีอากร

หลักความเสมอภาคเป็นหลักการพื้นฐานของศักดิ์ศรีความเป็นมนุษย์ โดยบุคคลทุกคนย่อมได้รับการรับรองและคุ้มครองจากกฎหมายอย่างเท่าเทียมกัน (ความเสมอภาคทางกฎหมาย) ซึ่งหลักการดังกล่าวได้มีการบัญญัติรับรองไว้อย่างชัดเจนในรัฐธรรมนูญของรัฐเสรีประชาธิปไตย ในทุกระดับตั้งแต่อดีตถึงปัจจุบัน

นักกฎหมายมหาชนหลายท่าน อาทิ รองศาสตราจารย์ ดร. วรพจน์ วิศรุตพิชญ์ ได้แสดงความเห็นว่า “หลักความเสมอภาคเป็นหลักการทั่วไปที่ปรากฏในกฎหมายรัฐธรรมนูญของนานาประเทศ ซึ่งองค์กรต่าง ๆ ของรัฐ (ซึ่งรวมถึงฝ่ายปกครองด้วย) ต้องปฏิบัติต่อบุคคลที่เหมือนกันในสาระสำคัญอย่างเดียวกัน และปฏิบัติต่อบุคคลที่แตกต่างกันในสาระสำคัญที่แตกต่างกันออกไปตามลักษณะเฉพาะของแต่ละคน” แต่หลักความเสมอภาคดังกล่าวต้องสอดคล้องควบคู่กันกับหลักความเป็นสัดส่วน^{*}

เมื่อนำหลักดังกล่าวมาพิจารณาถึงขอบเขตของหลักความเสมอภาคในทางภาษีอากร ทำให้สามารถกำหนดความหมายของหลักความเสมอภาคทางภาษีว่าหมายถึง การที่บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรต้องมีลักษณะทั่วไป มิใช่เป็นกฎหมายที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติที่ไม่เป็นธรรมโดยการยกเหตุผลจากการมีถิ่นกำเนิด เชื้อชาติ ศาสนา ฯลฯ ดังนั้น ฝ่ายนิติบัญญัติจึงสามารถกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากร (ระบบภาษี) ที่บังคับใช้แก่บุคคลแตกต่างกันได้หากบุคคลนั้นมีสาระสำคัญ หรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจแตกต่างกัน ไม่ว่าจะเป็สถานภาพทางครอบครัว, สถานภาพที่เกี่ยวข้องกับการประกอบอาชีพ รวมถึงการออกมาตรการทางกฎหมายภาษีเพื่อกระตุ้นเศรษฐกิจตามสภาวะที่เปลี่ยนไป หรืออาจกล่าวได้ว่าสิ่งที่เหมือนกันย่อมได้รับการปฏิบัติที่เหมือนกัน แต่สิ่งที่แตกต่างกันย่อมต้องได้รับการปฏิบัติที่แตกต่างกันจึงเรียกว่า เสมอภาค

จึงสรุปได้ว่า การตราบทบัญญัติกฎหมายใดก็ตาม ต้องคำนึงถึงความเป็นธรรมทางสังคม และอยู่ภายใต้หลักความเสมอภาคในทางกฎหมาย ดังนั้น หากมีการกำหนดบทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรที่มีลักษณะเป็นการเลือกปฏิบัติ ไม่เป็นธรรม ย่อมต้องตามความหมายแห่งหลักความเสมอภาคทางภาษี หลักความเสมอภาคในทางกฎหมายภาษีอากร (ตามนัยกฎหมาย) ประกอบด้วยหลักการที่กำหนดขอบอำนาจของฝ่ายนิติบัญญัติ และกำหนดเงื่อนไขการชำระภาษีของผู้เสียภาษีควบคู่กัน กล่าวคือ

(1) ไม่สามารถกำหนดระบบภาษีที่แตกต่างกัน เพื่อใช้บังคับแก่บุคคลที่มีสาระสำคัญหรือพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน

^{*} ในเอกสารนี้ให้ความหมายของ “Principle de Proportionalite” ว่าการใช้อำนาจตามส่วน อ่าน วรพจน์ วิศรุตพิชญ์, “หลักการพื้นฐานกฎหมายมหาชน,” โครงการตำรามหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์ พ.ศ. 2538 หน้า 34

(2) ผู้เสียภาษีทุกคนที่อยู่ภายใต้เงื่อนไขเดียวกันและมีสาระสำคัญหรือมีพฤติกรรมทางเศรษฐกิจอย่างเดียวกัน ต้องอยู่ในระบบภาษีอย่างเดียวกัน อีกทั้ง ต้องชำระภาษีในจำนวนที่เท่ากัน

2.1.3 หลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีอากร

ในการใช้สิทธิและเสรีภาพของแต่ละคนย่อมได้รับการจำกัดโดยบทบัญญัติแห่งกฎหมายที่ตราขึ้นเพื่อประกันให้มีการยอมรับและเคารพสิทธิและเสรีภาพของบุคคลอื่น และเพื่อตอบสนองการเรียกร้องความต้องการอันชอบธรรมเกี่ยวกับความสงบเรียบร้อย ศีลธรรมอันดี และความผาสุกของทุกคนในสังคมประชาธิปไตย (ประกาศสิทธิมนุษยชน ค.ศ. 1789 ข้อ 29.2) หลักการดังกล่าวเป็นการกำหนดให้อำนาจแก่ฝ่ายปกครองในการจำกัดสิทธิและเสรีภาพของประชาชนเพื่อที่จะมุ่งคุ้มครองสิทธิและเสรีภาพของผู้อื่นและ/หรือประโยชน์มหาชน ผลของการให้อำนาจดังกล่าวก่อให้เกิดหลักการบังคับใช้เป็นการทั่วไปของกฎหมายภาษีใน 2 ลักษณะ ได้แก่ การบังคับใช้กฎหมายภายใต้เขตแดนภาษี หรืออาจเรียกว่า หลักการใช้อำนาจตามส่วน กับการบังคับใช้กฎหมายภายใต้กรอบแห่งระยะเวลา หรืออาจเรียกว่า หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง⁴

2.1.3.1 หลักการใช้อำนาจตามส่วน⁵

บทบัญญัติกฎหมายภาษีอากรจึงต้องมีผลใช้บังคับเป็นการทั่วไป รวมทั้งต้องเป็นกรณีที่รัฐธรรมนูญกำหนดไว้และเท่าที่จำเป็น ซึ่งสอดคล้องกับแนวคิดของนักการคลังสายเสรีนิยมที่เห็นว่า กฎหมายเป็นสิ่งที่ให้อำนาจฝ่ายปกครองกระทำการอันมีผลกระทบต่อสิทธิและเสรีภาพของประชาชนในขอบเขต อันมีลักษณะเป็นหลักการพื้นฐานเกี่ยวกับการจำกัดการใช้อำนาจตามส่วน ดังนั้น กฎหมายต้องมีผลบังคับใช้เป็นกฎหมายทั่วไปไม่จำกัดเฉพาะกรณีใดกรณีหนึ่ง หรือแก่บุคคลใดบุคคลหนึ่งโดยเฉพาะเจาะจง ในเขตแดนภาษี

หลักการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายในเขตแดนเป็นมาตรการที่รัฐกำหนดขึ้นเพื่อใช้บังคับแก่บุคคลโดยทั่วไปอย่างเท่าเทียมกัน ดังนั้น กฎหมายภาษีอากรจึงมีผลบังคับใช้กับบุคคลทุกคนที่อาศัยบนผืนแผ่นดินและทรัพย์สินทุกประเภทบนผืนแผ่นดินนั้น แต่อย่างไรก็ตาม ข้อยกเว้นหลักการบังคับใช้กฎหมายภาษีภายในเขตแดนเป็นกรณีที่รัฐกำหนดมาตรการทางภาษีเพื่อขจัดอุปสรรคเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรเป็นกรณีพิเศษ เช่นการจัดปัญหาการจัดเก็บภาษีซ้อนกับคนชาติและคนต่างชาติโดยการทำอนุสัญญาว่าด้วยการยกเว้นการจัดเก็บภาษีซ้อน

2.1.3.2 หลักกฎหมายไม่มีผลย้อนหลัง⁶

ปกติแล้วกฎหมายกระทบกระเทือนต่อสิทธิและเสรีภาพสามารถกระทำได้ในเวลาที่มีการกระทำดังกล่าว เป็นความผิดและมีบทกำหนดโทษเท่านั้น กฎหมายจะไม่มีผลใช้บังคับย้อนหลังให้การกระทำในอดีตเป็นความผิดและถูกลงโทษได้ กฎหมายเหล่านี้อาจปรากฏทั้งในระดับรัฐธรรมนูญและระดับพระราชบัญญัติ

อย่างไรก็ดี ในกฎหมายภาษีอากรไม่ปรากฏบทบัญญัติชัดเจนในเรื่องดังกล่าว ยังผลให้เกิดการตีความตามนัยที่ว่า หลักกฎหมายไม่มีผลบังคับย้อนหลังไม่ได้ใช้กับกฎหมาย

⁴ ศุภลักษณ์ พินิจภูวดล, คำอธิบายทฤษฎีและหลักกฎหมายภาษีอากร, หน้า 112.

⁵ เรื่องเดียวกัน, หน้า 113.

⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 117.

ภาษีในทุกกรณี กล่าวคือ กฎหมายภาษีย้อนหลังใช้ได้ใกรณีที่เป็นภาษีทางตรง เนื่องจากกฎหมายงบประมาณกำหนดอัตราภาษีที่ใช้กับเงินได้ที่เกิดขึ้นในรอบปีภาษี และจากเหตุผลทางเทคนิควิธีทางภาษีดังกล่าว (หลักรอบปีภาษี การเกิดหนี้ภาษี อัตราภาษี) ทำให้เกิดการย้อนหลังของการบังคับใช้กฎหมายเกิดขึ้นได้ นอกจากนี้ การย้อนหลังของกฎหมายภาษีอาจเกิดขึ้นได้จากเจตนารมณ์ของกฎหมายที่กำหนดให้ย้อนหลังใช้บังคับแก่กรณีที่เกิดขึ้นแล้วซึ่งการดังกล่าวผู้เสียภาษีจะไม่รู้ถึงผลเสียที่เกิดขึ้นกับตนเอง (การย้อนหลังของกฎหมายนั้นเป็น “คุณ” ตามความรู้สึของผู้เสียภาษี)

2.1.4 หลักการตีความกฎหมายภาษีอากร

การที่รัฐใช้กฎหมายภาษีอากรในการจัดเก็บภาษีอากรจากประชาชน แต่โดยสภาพการบัญญัติกฎหมายขึ้นมา ย่อมไม่อาจที่จะบัญญัติกฎหมายให้มีความครอบคลุมในทุกกรณีที่เกิดขึ้นได้ แม้จะบัญญัติให้มีความชัดเจนเพียงใดก็ตาม ย่อมเกิดปัญหาในการบังคับใช้โดยสภาพ จึงต้องมีหลักการตีความกฎหมายเกิดขึ้น เพื่อประโยชน์ในการบังคับใช้กฎหมายได้อย่างมีประสิทธิภาพ

2.1.4.1 การตีความอย่างเคร่งครัดหรือตีความตามตัวอักษร (Strict Construction or Literal Interpretation)

เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นการกระทำที่กระทบต่อสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน ดังนั้นการใช้กฎหมายภาษิจึงต้องถูกตีความอย่างเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษรคือการพิจารณาที่เพ่งเล็งโดยตรงที่สิ่งที่กล่าวไว้อย่างชัดเจน หรือเพ่งเล็งถึงภาษาหรือถ้อยคำที่เขียนไว้ในตัวบทบัญญัติเป็นสำคัญ ไม่มีการใช้ข้อสันนิษฐานเกี่ยวกับภาษี หากไม่พบสิ่งที่ชัดเจนในกฎหมายภาษี ก็ไม่สามารถบอกความหมายใด ๆ ได้ จึงต้องพิจารณาเฉพาะสิ่งที่เขียนไว้และเขียนไว้อย่างชัดเจนเท่านั้น และสิ่งที่ชัดเจนนั้นจึงจะถือว่าเป็นภาษี⁷ ในทางกลับกัน จะไม่มีการเก็บภาษีจากประชาชนถ้าไม่มีความชัดเจนและมีความคลุมเครือในพระราชบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภา และจำนวนเงินแห่งความรับผิดชอบในการเสียภาษีได้ถูกกำหนดไว้โดยชัดเจนในพระราชบัญญัติภาษี⁸ ในกรณีที่กฎหมายภาษีอากรมีข้อยกเว้นทางภาษี หรือให้หักรายจ่ายทางภาษี ต้องตีความอย่างกว้างหรือขยายความเพื่อเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษี⁹

ผู้พิพากษา Lord Simond กล่าวในคดี Customs and Excise v. Thorn Electrical Industries Ltd ว่า รัฐบาลไม่สามารถจัดเก็บภาษีเมื่อมีความคลุมเครือในตัวบทกฎหมาย ผู้พิพากษา Lord Donovan ได้กล่าวในคดี Commissioners of Customs & Excise v. Top Ten Promotions Ltd. ว่า เมื่อมีความไม่ชัดเจนในตัวบทกฎหมายหรือภาษีที่ใช้กำกวม และการตีความอย่างชอบด้วยเหตุผลไม่อาจเกิดขึ้นได้ เช่นนี้ ผู้เสียภาษีจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี และผู้พิพากษา Lord Wiberforce กล่าวในคดี Inland Revenue Comrs v. Joiner ว่า กฎเกณฑ์ที่ยอมรับกับโดยทั่วไปมีว่า เฉพาะถ้อยคำในตัวบทกฎหมายที่ชัดเจนเท่านั้นจึงจะนำไปใช้ในการจัดเก็บภาษีได้ ผู้เสียภาษีจะได้รับ

⁷ ผู้พิพากษา Rowlatt J. กล่าวในคดี Cape Brandy Syndicate V. IRC

⁸ ผู้พิพากษา Lord Wiberforce กล่าวสนับสนุนการตีความอย่างเคร่งครัดในคดี Vestey v. IRC

⁹ สรายุทธ์ วุฒยาภรณ์, “ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับกฎหมายภาษีอากร,” *ตุลพาท* 52,3 (กันยายน-ธันวาคม 2548): 52, คดี IRC v Duke of Westminster (1936) A.C.1(H.L.) , และ Stubar investment v The Queen (1984) C.T.C. 294

ประโยชน์หากมีข้อสงสัยหรือความคลุมเครือในตัวบทกฎหมาย นอกจากนี้ผู้พิพากษา Nourse J กล่าวสนับสนุนในคดี *Pilkington Bros Ltd v. IRC* ว่า ผู้เสียภาษีได้รับประโยชน์ในกรณีที่มีข้อสงสัยหรือมีความคลุมเครือในกรณีพิจารณาตัดสินว่าจะมีการจัดเก็บภาษีกับบุคคลนั้นหรือไม่ จึงจะเห็นได้ว่าแนวทางการตีความของศาลเหล่านี้เป็นไปตามหลักการตีความกฎหมายโดยเคร่งครัด ซึ่งสอดคล้องสิทธิของผู้เสียภาษีว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax) และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้พิพากษา Lord Halsbury L.C. กล่าวในคดี *Tennant v. Smith* ว่า เมื่อข้าพเจ้าได้กล่าวถึงสิ่งที่จะต้องถูกจัดเก็บภาษี ข้าพเจ้าหมายถึงสิ่งที่เป็นความมุ่งหมายของพระราชบัญญัติตามที่ได้แสดง (เขียน) ออกมาในบทบัญญัติ เพราะว่าในพระราชบัญญัติภาษี ข้าพเจ้ามีความเห็นว่า เป็นไปไม่ได้ที่จะสันนิษฐานถึงเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ในการออกพระราชบัญญัตินั้น นอกจากนี้ผู้พิพากษา Lord Halsbury L.C. ยังได้อ้างถึงคำกล่าวของ Lord Wensleydale ที่กล่าวไว้ในคดี *In re Micklethwait* ว่ามีกฎเกณฑ์ที่ได้กำหนดไว้อย่างดีแล้วว่า บุคคลจะไม่ถูกจัดเก็บภาษี เว้นแต่ปรากฏว่ามีถ้อยคำที่ชัดเจนในบทบัญญัติ และการอ่านบทบัญญัติที่ออกโดยรัฐสภาจะต้องอ่านตามความหมายอย่างธรรมดาของถ้อยคำตามตัวบทบัญญัตินั้น

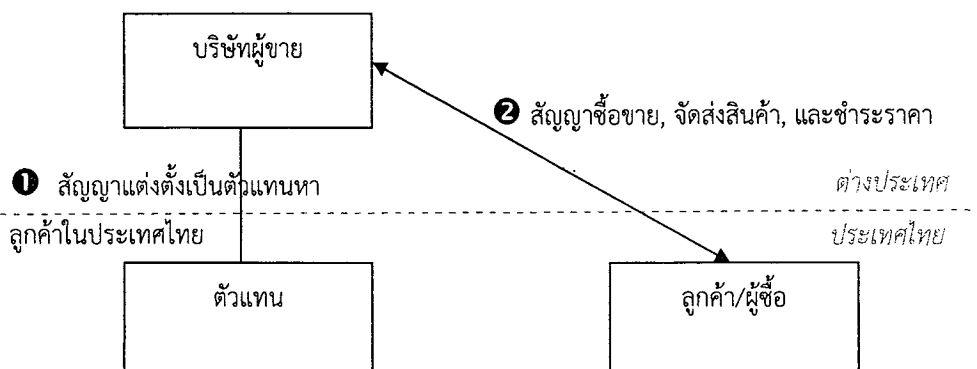
ในประเทศไทยศาลฎีกาได้นำหลักการตีความอย่างเคร่งครัดหรือตีความตามตัวอักษรมาใช้หลายกรณี เช่น กรณีการจำหน่ายกำไรออกไปยังต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร¹⁰ ประเด็นธุรกรรมมีลักษณะดังนี้

¹⁰ มาตรา 70 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร “บริษัทหรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคลใดจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทย ให้เสียภาษีเงินได้โดยหักภาษีจากจำนวนเงินที่จำหน่ายนั้น ตามอัตราภาษีเงินได้สำหรับบริษัท หรือห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล แล้วนำส่งอำเภอท้องที่ พร้อมกับยื่นรายการตามแบบที่อธิบดีกำหนดภายในเจ็ดวันนับแต่วันจำหน่าย การจำหน่ายเงินกำไรตามวรรคหนึ่งให้หมายความรวมถึง

(1) การจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไร หรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไร จากบัญชีกำไรขาดทุนหรือบัญชีอื่นใดไปชำระหนี้หรือหักกลบลบหนี้ หรือไปตั้งเป็นยอดเจ้าหนี้ในบัญชีของบุคคลใดๆ ในต่างประเทศหรือ

(2) ในกรณีที่มีได้ปรากฏข้อเท็จจริงดังกล่าวใน (1) แต่ได้มีการขออนุญาตซื้อและโอนเงินตราต่างประเทศ ซึ่งเป็นเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปต่างประเทศ หรือ

(3) การปฏิบัติอย่างอื่นซึ่งก่อให้เกิดผลตาม (1) หรือ (2)



บริษัทผู้ขายได้ทำสัญญาแต่งตั้งบริษัทผู้แทนในประเทศไทยเพื่อทำหน้าที่เป็นนายหน้าหาลูกค้าให้แก่บริษัทในต่างประเทศ โดยลูกค้า/ผู้ซื้อที่ตัวแทนหาได้นั้นจะทำสัญญาซื้อขาย, จัดส่งสินค้า, และชำระราคาให้แก่บริษัทผู้ขายโดยตรง โดยตัวแทนอาจได้ค่าตอบแทนเป็นจำนวนร้อยละจากยอดขายเป็นต้น

ประเด็นที่ศาลต้องวินิจฉัยคือ การชำระราคาจากลูกค้า/ผู้ซื้อ ไปยังบริษัทผู้ขายโดยตรงนั้น ซึ่งมีใช้โดยตัวแทน ต้องหักภาษี ณ ที่จ่ายตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากรหรือไม่

ศาลได้วินิจฉัยเป็นบรรทัดฐานว่า ผู้ต้องเสียภาษีเงินได้ในกรณีจำหน่ายเงินกำไรนั้น ต้องเป็นผู้จำหน่ายเงินกำไร (ตัวแทน) และเงินที่จำหน่ายนั้นต้องเป็นกำไรที่แท้จริงหรือที่ถือได้ว่าเป็นกำไร แม้ค่าสินค้าจะมีกำไรรวมอยู่ด้วย แต่เนื่องจากตัวแทนไม่มีส่วนเกี่ยวข้องในการส่งเงินไปชำระค่าสินค้า ถือไม่ได้ว่าตัวแทนเป็นผู้จำหน่ายกำไรออกไปต่างประเทศตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹¹ คำวินิจฉัยดังกล่าวเป็นการใช้การตีความอย่างเคร่งครัดตามตัวอักษรกฎหมายภาษีอากรมาตรา 70 ทวิ แต่ด้วยความเคารพต่อศาลฎีกา ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า การตีความของศาลแม้เป็นการตีความโดยเคร่งครัด แต่มีความเคร่งครัดมากเกินไป จนเป็นเหตุให้รัฐสูญเสียรายได้จากภาษีอากรเนื่องจากหากพิจารณามาตรา 76 ทวิ และมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ตัวแทนตามมาตรา 76 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ถือว่าบริษัทผู้ขายประกอบกิจการในประเทศไทยและให้ถือว่าบุคคลผู้เป็นตัวแทนเป็นตัวแทนของบริษัทซึ่งตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ และให้บุคคลนั้นมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือ ส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในส่วน 3 ด้วย ดังนั้น ผู้เป็นตัวแทนในการประกอบกิจการในประเทศไทย จึงอยู่ในขอบข่ายที่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยด้วย

¹¹ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539

อย่างไรก็ตาม ศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่ได้กลับคำพิพากษา ได้วินิจฉัยให้ตัวแทนเป็นผู้จำหน่ายกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร¹² ด้วยเหตุผลดังกล่าวข้างต้นและยังให้เหตุผลเพิ่มเติมถึงความเสมอภาคในการเสียภาษีให้แก่รัฐบาลไทย เช่นเดียวกับกรณีของบริษัทต่างประเทศเข้ามาประกอบกิจการในประเทศไทยในลักษณะของสำนักงานสาขา ซึ่งหลักเกณฑ์การจัดเก็บภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไร หรือเงินประเภทอื่นใดที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยนั้นตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร ให้จัดเก็บจากจำนวนเงินกำไรที่จำหน่ายออกไปจากประเทศไทยเพื่อประโยชน์ของนิติบุคคลต่างประเทศที่ได้รับเงินได้จากแหล่งเงินได้ในประเทศไทย

ผู้วิจัยมีความเห็นว่าเป็นการตีความอย่างเหมาะสม และก่อให้เกิดความชัดเจนในการเสียภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้ได้ และสามารถคาดหมายได้ก่อนหรือขณะเข้าทำธุรกรรม และรัฐจะไม่เสียประโยชน์จากรายได้ประเภทภาษีอากร

ส่วนการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายนั้น เดิมศาลมีความเห็นว่าการตีความกฎหมายภาษีอากรต้องไม่คำนึงถึงความมุ่งหมาย (Intention) ในการออกกฎหมายฉบับนั้น และไม่มีที่ว่างเพื่อให้มีการใช้เจตนารมณ์ในการจัดเก็บภาษี ไม่มีการใช้หลักแห่งความเป็นธรรม (No equity) เกี่ยวกับภาษี¹³ ดังนั้น สิทธิของผู้เสียภาษีจึงขึ้นอยู่กับ การตีความตามตัวอักษรที่บัญญัติไว้¹⁴ ดังนั้น ภายใต้หลักการตีความตามตัวอักษร จะต้องมียกยัดคำที่ชัดเจนบัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติภาษี ก่อนที่ประชาชนจะถูกจัดเก็บภาษี

ต่อมาหลักเกณฑ์การตีความตามตัวอักษร ได้รับการวิพากษ์วิจารณ์อย่างมาก ทั้งที่เป็นผู้พิพากษาระดับสูงและนักกฎหมายทั่วไปด้วยกันเอง โดยส่วนใหญ่จะเห็นว่าการที่ยึดมั่นในถ้อยคำนั้นน่าจะอยู่บนสมมติฐานที่ผิด¹⁵ แต่เมื่อไม่นานมานี้มีผู้พิพากษาบางท่านได้ค้นหาและนำเสนอความเห็นว่าการตีความพระราชบัญญัติภาษีนั้นไม่แตกต่างจากการตีความบทบัญญัติกฎหมายอื่น ๆ เว้นแต่ ถ้อยคำหรือตัวบทกฎหมายภาษีได้เขียนไว้อย่างชัดเจนแล้วก่อนที่ภาษีจะถูกจัดเก็บ

2.1.4.2 การตีความในกรณีกฎหมายคลุมเครือ (an ambiguity in the statute)

เมื่อกฎหมายภาษีมีความคลุมเครือ ศาลจะใช้วิธีการค้นหาตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย แต่ศาลในระบบคอมมอนลอว์ และในระบบซีวิลลอว์ มีความแตกต่างกันดังนี้

¹² คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3935/2548 (ประชุมใหญ่)

¹³ ผู้พิพากษา Lord Wiberorice แสดงความเห็นไว้ในคดี W T Ramsay Ltd v. IRC

¹⁴ ผู้พิพากษา Lord Caim L.C. ได้กล่าวเกี่ยวกับการตีความอย่างเคร่งครัดหรือหลักการตีความตามตัวอักษรไว้ในคดี Pryce V. Monmouthshire Canel and Railway Company

¹⁵ Geoffrey Morse and David Williams, *Davies: Principles of Tax Law* 4th edn., (London: Sweet & Maxwell, 2000): 39.

ก) ศาลในระบบคอมมอนลอว์¹⁶

ศาลในระบบคอมมอนลอว์ให้ความสำคัญกับข้อเท็จจริงในคดีและการตีความหรือการใช้เหตุผลในทางกฎหมายค่อนข้างยืดหยุ่นโดยตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมาย โดยการค้นหาเจตนารมณ์หรือวัตถุประสงค์ของรัฐสภา เพื่อพิเคราะห์เหตุผลการใช้ถ้อยคำที่คลุมเครือในการค้นหาวัดวัตถุประสงค์ของรัฐบาลในการใช้ถ้อยคำที่คลุมเครือ ศาลอาจพิจารณาได้จากเอกสารที่บันทึกกระบวนการทางรัฐสภาในการออกกฎหมายฉบับนั้น เช่น คำแถลงการณ์ของรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้องต่อรัฐสภาหรือการอภิปรายในรัฐสภา ซึ่งเอกสารที่บันทึกกระบวนการทางรัฐสภานี้จะนำมาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความได้ภายใต้ข้อจำกัด ซึ่งเกิดจากคำวินิจฉัยของศาลในคดี *Pepper v. Hart*¹⁷

ในคดี *Pepper v. Hart* ผู้เสียภาษีได้ยื่นคำแถลงว่า ในกรณีที่ถ้อยคำในพระราชบัญญัติภาษีมีความคลุมเครือหรือไม่ชัดเจน หรือสามารถนำไปสู่ผลสรุปที่ไร้สาระ (Absurd Conclusion) จะถือว่าเป็นการชอบด้วยกฎหมาย ถ้าศาลได้นำบันทึกเหตุการณ์ทางรัฐสภาตลอดจนคำอภิปรายในรัฐสภา มาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความ ซึ่งศาลได้วินิจฉัยว่า

พระราชบัญญัติจะประกอบไปด้วยถ้อยคำที่รัฐสภาบัญญัติขึ้น เป็นหน้าที่ของศาลที่จะต้องตีความถ้อยคำเหล่านั้น และเป็นหน้าที่ของศาลในการที่จะทำให้ความประสงค์ของรัฐสภาในการใช้ถ้อยคำดังกล่าวเกิดผล อย่างไรก็ตาม ไม่อาจหลีกเลี่ยงได้ว่า ตัวบทบัญญัติบางมาตราเมื่อนำมาปรับใช้กับข้อเท็จจริงภายใต้การพิจารณาคดีที่เกี่ยวข้องจะถูกพบว่ามี ความคลุมเครือ ในหลายเรื่อง เอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา ไม่สามารถนำมาใช้ช่วยในคดีได้ แต่ก็มีคดีบางเรื่องซึ่งปรากฏว่า ประเด็นปัญหาสามารถถูกพิจารณาได้โดยเอกสารทางรัฐสภา ในคดีดังกล่าวนี้ ศาลไม่ควรที่จะยึดติดกับหลักเกณฑ์ที่เคร่งครัดที่จะไม่นำเอกสารซึ่งบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา มาเป็นเครื่องช่วยในการตีความถ้อยคำที่บัญญัติไว้ในพระราชบัญญัติว่าดังนั้น ภายใต้ประเด็นที่เกี่ยวกับประโยชน์พิเศษของเอกสารทางรัฐสภา หลักเกณฑ์ที่จะนำเอาเอกสารทางรัฐสภา มาใช้เป็นเครื่องช่วยในการตีความควรที่จะถูกผ่อนคลายนลง โดยให้มีการนำเอาเอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภามาใช้อ้างอิงในการตีความได้ในกรณีดังต่อไปนี้

(1) ตัวบทบัญญัติที่มีความคลุมเครือหรือไม่ชัดเจน หรือ นำไปสู่ข้อสรุปที่ไร้สาระ

(2) เอกสารที่นำมาใช้อ้างอิงต้องประกอบไปด้วย คำแถลงการณ์ของรัฐมนตรีที่เกี่ยวข้อง หรือคำแถลงการณ์ผู้เสนอร่างพระราชบัญญัติ ถ้าจำเป็นอาจ ประกอบกับเอกสารทางรัฐสภาอื่น ๆ ที่จะช่วยให้เข้าใจคำแถลงการณ์นั้น ๆ

(3) คำแถลงการณ์ที่จะนำมาใช้อ้างอิงในคดีจะต้องมีความ ชัดเจน

¹⁶ อัครราช จุฬารัตน, การตีความกฎหมาย (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์กฎหมายไทย, 2542). หน้า 12

¹⁷ *Pepper (Inspector of Taxes) v Hart* [1992] UKHL 3

นอกเหนือจากข้อจำกัดในการใช้เอกสารบันทึกกระบวนการทางรัฐสภา ในการตีความถ้อยคำที่คลุมเครือในพระราชบัญญัติภาษี ศาลในประเทศอังกฤษจะตีความเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี ผู้เสียภาษีไม่อาจได้รับประโยชน์ในการตีความในกรณีความคลุมเครือนั้นเกิดขึ้นกับบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นของการเสียภาษี เพราะบทบัญญัติที่เป็นข้อยกเว้นของการเสียภาษี จะต้องถูกตีความโดยเคร่งครัด ในกรณีนี้ ผู้พิพากษา Cohen LJ กล่าวในคดี *Littman v. Barron* ว่า หลักการที่กำหนดว่าในกรณีที่มีความคลุมเครือ พระราชบัญญัติภาษีควรถูกตีความเป็นประโยชน์ต่อผู้เสียภาษี ไม่ให้นำมาใช้กับการบทบัญญัติหรือมาตราที่กำหนดให้ลดหย่อนแก่ผู้เสียภาษีจากความรับผิดในทางภาษี

ก) ศาลในระบบซีวิลลอว์¹⁸

ศาลของประเทศในระบบซีวิลลอว์ ยึดถือถ้อยคำตามตัวบทกฎหมาย และมีแนวโน้มในการตีความตามตัวอักษร เช่น ศาลฝรั่งเศสแต่ก็มีแนวโน้มในการตีความกฎหมายภาษีอากรตามเจตนารมณ์มากขึ้น เช่น ให้เจ้าหน้าที่สรรพากรเสนอพยานหลักฐานเกี่ยวกับเกี่ยวกับลักษณะที่แท้จริงแห่งธุรกรรมที่เป็นปัญหาเพื่อนำมาประกอบในการปรับบทกฎหมายและตีความกฎหมายภาษีอากร¹⁹

หลักการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายในกลุ่มซีวิลลอว์ยอมรับในวิธีการดังต่อไปนี้

(1) การพิเคราะห์บทบัญญัติของกฎหมายที่มีส่วนเชื่อมโยงกันทั้งหมด โดยเริ่มจากโครงสร้างของกฎหมายนั้นเป็นอันดับแรก และจากบทบัญญัติทั้งหลายตามโครงสร้างของกฎหมายที่มีความเชื่อมโยงเกี่ยวข้องกันนั่นเอง

(2) พิจารณาจากประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมายนั้น (Historical Interpretation) ซึ่งเป็นการเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายดั้งเดิมของกฎหมาย นั้น โดยค้นหาจากตัวร่างกฎหมายเดิมที่เสนอต่อสภา บันทึกหลักการเหตุผล บันทึกชี้แจงในการเสนอร่างกฎหมาย (expose) รายงานของคณะกรรมการธิการของรัฐสภา หรือแม้กระทั่งรายงานการประชุมของสภา เพื่อใช้ทำความเข้าใจถ้อยคำที่อยู่ในตัวบทกฎหมายเท่านั้น มิใช่ นำข้อความของเอกสารมาใช้แทนถ้อยคำของตัวบทกฎหมายนั่นเอง

(3) พิจารณาเจตนารมณ์หรือความมุ่งหมายของกฎหมายโดยการขยายความ หรือ Teleological Interpretation โดยแยกต่างหากจากประวัติความเป็นมาของการจัดทำกฎหมายนั้น (Historical Interpretation) วิธีการนี้สำหรับปัญหาการตีความสืบเนื่องจาก

¹⁸ อักซราทร จุฬารัตน, *การตีความกฎหมาย*, หน้า 15

¹⁹ Frans Vanistendael, "Legal Framework of Taxation," in Victor Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting Volume 1*, IMF, 1996 p.34

ในประเทศเยอรมันเรียกว่า "Subjective Interpretation" คือการค้นหาเจตนารมณ์ดั้งเดิมของกฎหมายโดยการค้นหาเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย โดยที่อาจทราบได้หรือค้นได้จากกระบวนการจัดทำกฎหมายซึ่งตรงกับวิธีการ Historical Interpretation

เหตุการณ์ที่ทบทบัญญัติมีอาจคาดถึงในขณะที่ตรากฎหมายจึงมิได้กล่าวถึงในกฎหมายอย่างแจ่มชัด วิธีการนี้จึงสามารถทำให้นักกฎหมายที่มีอยู่แล้วมาใช้บังคับกับเหตุการณ์ที่มีอาจคาดเห็นได้

ในการตีความบทกฎหมายภาษาอารก ผู้วิจัยเห็นด้วยกับคุณเกรียงเดช มาจำเนียร²⁰ ว่าควรยึดหลักความเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษร (เว้นแต่กรณีถ้อยคำของกฎหมายมีความคลุมเครือ) สาเหตุที่สรุปเช่นนี้ เนื่องด้วยเพราะเหตุผล 3 ประการ คือ

(1) กฎหมายภาษาอารกมีความซับซ้อน และการเสียภาษีของผู้เสียภาษีนั้นไม่ได้เกิดจากการเป็นผู้ที่กระทำผิด แต่เป็นหน้าที่ที่ถูกบังคับตามกฎหมายที่ต้องเสียภาษีเพื่อประโยชน์ของส่วนรวม จึงจำเป็นที่จะต้องมีความชัดเจนแน่นอนในตัวบทบัญญัติ เพื่อป้องกันการโต้แย้งจากผู้เสียภาษี

(2) “ความแน่นอน” ควรมีความสำคัญเหนือ “ความเป็นธรรม” ในกรณีของการตีความกฎหมายภาษี

(3) การตีความอย่างเคร่งครัดสามารถทำให้เกิดความแน่นอนในบทบัญญัติที่จะนำไปปรับใช้กับข้อเท็จจริงในคดีได้

จากเหตุผล 3 ประการดังกล่าว การตีความของศาลภายใต้หลักการตีความอย่างเคร่งครัด ไม่เพียงจะยุติข้อพิพาทระหว่างผู้จัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษีได้เท่านั้น แต่ยังช่วยให้การทำงานของระบบภาษีเกิดความแน่นอน ซึ่งถือเป็นหลักการสำคัญของระบบภาษีที่จะทำให้การจัดเก็บภาษีสัมฤทธิ์ผล

2.2 แนวความคิด หลักการว่าด้วยเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สิน

ทฤษฎีทางกฎหมายเริ่มต้นจากการคิดค้นของนักนิติศาสตร์ และมีการโต้เถียง วิพากษ์วิจารณ์มาเป็นระยะเวลายาวนานจนเป็นที่ยอมรับในวงการกฎหมายจึงกลายเป็นทฤษฎีทางกฎหมาย ซึ่งมีเป้าหมายเพื่อให้สังคมเป็นระเบียบเรียบร้อย และประชาชนมีชีวิตที่ดีและมีความสุข ทฤษฎีทางกฎหมายขึ้นอยู่กับผู้คิดค้น ลัทธิทางการเมือง ระบบเศรษฐกิจและสังคม อีกทั้งเปลี่ยนแปลงตามยุคสมัย แต่จะเป็นตัวจักรสำคัญอันหนึ่งในการผลักดันแนวทางการปฏิรูปการเมือง เศรษฐกิจและสังคม

ทฤษฎีทางกฎหมายมีความสำคัญมากในระบบซีวิลลอว์ ซึ่งกฎหมายสำคัญๆ เช่น ประมวลกฎหมายโรมันหรือประมวลกฎหมายนโปเลียนล้วนคำนึงถึงทฤษฎีทางกฎหมายเป็นสำคัญในการร่างประมวล แต่ในระบบคอมมอนลอว์ซึ่งกฎหมายเกิดจากคำวินิจฉัยของศาล (case law) เนื่องจากในระบบนี้ ผู้พิพากษาเป็นผู้สร้างกฎหมาย (Judge-made law) ทฤษฎีทางกฎหมายจึงมีความสำคัญในระบบกฎหมายนี้น้อยมาก

แม้ว่ารัฐจะมีอำนาจตามกฎหมายในการจัดเก็บภาษีอันเป็นการล่วงในสิทธิของทรัพย์สินเอกชน แต่เอกชนย่อมมีอิสระในการตัดสินใจเพื่อจัดการทรัพย์สินของตนเอง เพื่อไม่ให้เข้าเงื่อนไขบาง

²⁰ เกรียงเดช มาจำเนียร, “มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีอารก,” (วิทยานิพนธ์ปริญญาโทบัณฑิต สาขาวิชานิติศาสตร์ คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2542), หน้า 47.

ประการในอำนาจรัฐที่จะล่วงในสิทธิดังกล่าวของเอกชนได้ โดยทฤษฎีทางกฎหมายที่รองรับได้แก่ ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่ง

2.2.1 ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่ง (Private Autonomy)

หลักอิสระทางแพ่งเป็นหลักพื้นฐานของการทำนิติกรรมทุกชนิด การศึกษาเรื่องนิติกรรมจึงมีความจำเป็นต้องเริ่มต้นจากหลักอิสระทางแพ่งก่อน หลักอิสระทางแพ่งเป็นความสัมพันธ์เอกชนต่อเอกชนด้วยกัน²¹ เป็นการหลักการที่ว่าด้วยปัจเจกชนมีเสรีภาพที่จะกำหนดขอบเขตทางกฎหมายทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สิน ซึ่งเป็นผลประโยชน์ของปัจเจกชนในลักษณะที่ถือว่าสะดวกที่สุดสำหรับเขาและเสรีภาพที่จะผูกพันตนเองของปัจเจกชนคนหนึ่งหรือหลายคนในการจัดการผลประโยชน์ของตน และกฎหมายโดยรัฐจะเข้ามาคุ้มครองโดยวางทั้งสิทธิและหน้าที่ เช่นนี้เนื่องจากการกระทำที่ตั้งใจจะก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายนั้น มีมากมายหลากหลายจนนับไม่ถ้วนทีเดียว หากจะกำหนดกฎหมายเป็นอย่างไร คงเป็นไปได้

รองศาสตราจารย์ ดร.ศันท์ภรณ์ โสถิพันธ์ ได้ให้ความหมายว่า “อำนาจของเอกชนในการตัดสินใจเกี่ยวกับขอบเขตของกฎหมายของตนเองด้วยตนเองในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สินในทางส่วนตัวอาจเป็นเรื่องการสมรส การหย่า ในทางทรัพย์สินอาจเป็นเรื่องการซื้อขาย การให้ การแลกเปลี่ยน ซึ่งสามารถจัดการได้โดยใช้นิติกรรมสัญญา”²²

การกำหนดขอบเขตทางกฎหมายทั้งในทางส่วนตัวและในทางทรัพย์สินของปัจเจกชนตามทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งเป็นหลักการที่มีความเกี่ยวข้องกับทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญาและแม้ว่าทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งจะมีความกว้างขวางแต่ถูกจำกัดโดยทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

2.2.1.1 ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will)

ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเป็นทฤษฎีนักปรัชญากฎหมายในศตวรรษที่ 18 ให้การสนับสนุนและกล่าวถึงในหลักปรัชญาทางกฎหมายเรื่องปัจเจกนิยม (Individualism) และทฤษฎีนี้ได้พัฒนาไปพร้อมกับหลักเศรษฐศาสตร์เสรีนิยม (economic liberalism) ในเรื่องเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) ที่เริ่มมีมากขึ้นในศตวรรษที่ 19 หลักปรัชญาทางกฎหมายเรื่องปัจเจกนิยม (Individualism) ซึ่งเป็นผลจากความคิดทางการเมืองที่ปัจเจกชนนิยมต่อสู้กับรัฐ เพื่อยืนยันหลักการที่ว่ารัฐจะต้องรับรู้สิทธิส่วนบุคคลให้มากที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้และรับรองเสรีภาพส่วนบุคคลซึ่งมนุษย์ทุกคนมีอยู่ตามธรรมชาติและไม่ทำลายสิทธิพื้นฐานของบุคคล เว้นแต่ในบางกรณีให้เห็นสมควรเป็นพิเศษ ต่อมาในทวีปยุโรป ทฤษฎีนี้ได้มีการเปลี่ยนแปลงไป โดยเน้นความคิดเรื่อง

²¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1, พิมพ์ครั้งที่ 3. (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์ จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, 2527) หน้า 43

²² ศันท์ภรณ์ โสถิพันธ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา, พิมพ์ครั้งที่ 14, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์ วิญญูชน, 2552). หน้า 261

ความเป็นระเบียบเรียบร้อยของสังคมมากกว่าเจตนาของบุคคลซึ่งเป็นบ่อเกิดแห่งสิทธิของสัญญา แต่ในประเทศทางทวีปเอเชียที่ใช้ระบบชีวิตลอร์ด ยังคงยึดมั่นในหลักเรื่องความศักดิ์แห่งการแสดงเจตนา

เจตนาที่แสดงของปัจเจกชนมีความศักดิ์สิทธิ์ บุคคลมีเสรีภาพผูกมัดตัวเองด้วยนิติกรรม-สัญญาที่ตนทำขึ้นเท่านั้น โดยใช้เจตนาเป็นตัวแทนให้เกิดนิติกรรมสัญญา รวมถึงเนื้อหาผลบังคับตลอดจนปัญหาการตีความสัญญา เป็นเรื่องที่คุณคนทำการอย่างใดลงไปเอง²³ มิได้เกิดจากอำนาจภายนอก (อำนาจทางสังคม)²⁴ เสรีภาพจะไม่มีอยู่ถ้าบุคคลไม่มีอำนาจเหนือตัวเองที่จะจำกัดตัวของตัวเองได้ เจตนาของบุคคลมีอำนาจที่จะก่อให้เกิดความผูกพันทางหนี้โดยเฉพาะเจาะจงในการเป็นลูกหนี้เจ้าหนี้ขึ้นมาได้²⁵ โดยรัฐมีหน้าที่ต้องรับรองความผูกพันดังกล่าว และจะไม่ถูกกระทบด้วยการเปลี่ยนแปลงของกฎหมายใหม่ สัญญานั้นยังมีผลผูกพันตามเจตนาของคู่สัญญาที่ก่อให้เกิดขึ้นโดยอาศัยหลักความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนา²⁶ แต่ไม่ไร้ขอบเขต ซึ่งขอบเขตนี้หมายถึงทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

การแสดงเจตนาคือเจตนาต้องถูกแสดงออกมาให้ปรากฏโดยที่มุ่งสร้างผลลัพธ์ที่กฎหมายรับรองหรือการแสดงเจตนามุ่งต่อการผูกนิติสัมพันธ์จึงเป็นการกระทำทางกฎหมาย และต้องเป็นเจตนาที่เกิดจากใจสมัคร หมายถึงเจตนาที่แสดงออกมานั้นจะตรงกับเจตนาภายในที่เป็นอิสระ (เพราะเกิดขึ้นจากกระบวนการคิด ตัดสินใจ และกระทำ) การแสดงเจตนาที่ไม่ตรงกันในใจเป็นเสมือนร่างกายที่ไร้วิญญาณ²⁷ เช่น การถูกหลอกลวง ช่มชู้ให้แสดงเจตนา และเจตนาที่แสดงออกมาต้องมีสติ รู้ตัว มิฉะนั้นจะถือว่าเจตนาไม่บริสุทธิ์จึงทำให้นิติกรรมนั้นเสียไป

โดยธรรมชาติ ก่อนเจตนาภายในจะเกิดขึ้น ต้องมีสาเหตุหรือมูลเหตุจูงใจ สาเหตุนั้นเป็นจุดเริ่มต้นของการแสดงเจตนา เป็นต้น เหตุแห่งความต้องการของมนุษย์เป็นเหตุการณ์ความเป็นอยู่ในชีวิตประจำวันของบุคคล เมื่อบุคคลมีสาเหตุแล้ว สาเหตุนั้นจะผลักดันหรือชักจูงใจให้ผู้นั้นเกิดเจตนา เจตนาที่เกิดขึ้นในใจนี้เป็นเจตนาที่แท้จริงของบุคคลนั้น เมื่อบุคคลนั้นมีเจตนาที่แท้จริงมุ่งประสงค์จะได้สิ่งหนึ่งสิ่งใด บุคคลนั้นจะต้องแสดงเจตนาที่แท้จริงของเขามืออยู่ในใจออกมาเพื่อให้บรรลุผลตามที่เขามุ่งประสงค์

ศาสตราจารย์ ม.ร.ว. เสนีย์ ปราโมช เห็นว่า วัตถุประสงค์ คือ ประโยชน์สุดท้ายที่ผู้แสดงเจตนาทำนิติกรรมปรารถนามุ่งประสงค์ไว้จะให้เกิดให้มีขึ้นเป็นไปอย่างไร โดยอาศัยนิติกรรมนั้นเป็นประโยชน์ ผลสุดท้ายที่นิติกรรมนั้นจะพึงอำนวยให้

อาจารย์ปันโน สุขทรศนีย์ เห็นว่า วัตถุประสงค์นี้พอจะให้ความหมายได้ว่าเป็นประโยชน์อันเป็นผลสุดท้ายที่ผู้แสดงเจตนาแสดงเจตนาออกเพื่อได้สิ่งที่เขาพึงประสงค์ ประโยชน์

²³ เสนีย์ ปราโมช, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ (พระนคร: โรงพิมพ์อักษรสาสน์, 2505). หน้า 9-13.

²⁴ สุชาติ สัตตบุศย์, คำบรรยายวิชากฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เปรียบเทียบ 1 (กรุงเทพมหานคร: คณะนิติศาสตร์จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย, ม.ป.ป.). หน้า 1-2.

²⁵ ดาราพร ธีระวัฒน์, กฎหมายสัญญา: สถานะใหม่ของสัญญาปัจจุบันและปัญหาข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม (กรุงเทพฯ: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2542). หน้า 13.

²⁶ เรื่องเดียวกัน, หน้า 10-12.

²⁷ ศนันท์กรณ โสทธิพันธุ์, คำอธิบายนิติกรรม-สัญญา. หน้า 98

อันเป็นผลสุดท้ายนี้ไม่จำเป็นต้องเป็นทรัพย์สินเงินทองเสมอไป อาจจะเป็นความรู้สึก ความภูมิใจ หรือ ศีลธรรมอันดี²⁸

จากแนวความเห็นดังกล่าวข้างต้น จะเห็นว่าวัตถุประสงค์คือ วัตถุประสงค์สุดท้ายของคู่สัญญาหรือความมุ่งหมายสุดท้ายของคู่สัญญา แต่มูลเหตุจูงใจมิใช่วัตถุประสงค์ เนื่องจากมิใช่จุดประสงค์หรือความมุ่งหมายในการทำนิติกรรม และไม่ถือเป็นสาระแห่งนิติกรรม โดยปกติกฎหมายไม่ได้คำนึงถึงมูลเหตุจูงใจ เพราะไม่เป็นเหตุกระทบกระเทือนถึงความสมบูรณ์แห่งนิติกรรมซึ่งไม่ถือเป็นสาระสำคัญแห่งนิติกรรมนั้น เว้นแต่กรณีที่ทำนิติกรรมคู่กรณีอีกฝ่ายหนึ่ง ได้รู้ถึงมูลเหตุจูงใจของอีกฝ่ายหนึ่งโดยรู้ว่าเหตุใดฝ่ายนั้นได้ทำนิติกรรมนั้นขึ้น หากไม่แล้วมูลเหตุจูงใจก็ไม่เป็นวัตถุประสงค์

อาจารย์เสริม วินิจฉัยกุลซึ่งเป็นนักกฎหมายในระบบชีวิตลอร์ว ได้กล่าวถึงผลในเรื่องเสรีภาพและความศักดิ์สิทธิ์ของเจตนาที่อย่างกระชับและเห็นภาพชัดไว้ดังนี้²⁹

(1) บุคคลจะแสดงเจตนาทำนิติกรรมใด ๆ ได้ทุกอย่าง หรือจะคิดทำนิติกรรมแปลกไปจากที่กฎหมายบัญญัติไว้ก็ได้ มีข้อจำกัดแต่เพียงว่าไม่ให้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

(2) ผลแห่งนิติกรรมก็คือ ผลซึ่งผู้เป็นฝ่ายในนิติกรรมนั้นมุ่งหมาย เว้นแต่ไม่ให้ขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน

(3) หน้าที่ของศาลคือ ต้องค้นหาเจตนาของคู่กรณี ศาลจะพิจารณาพิพากษาคดีโดยไม่คำนึงถึงเจตนาของคู่กรณีไม่ได้

(4) เมื่อคู่กรณีได้แสดงเจตนาอย่างใดไปแล้ว นิติกรรมที่เกิดขึ้นนั้นจะเปลี่ยนแปลงไปได้ก็โดยเจตนาของคู่กรณีเดิม หรือว่านิติกรรมจะระงับไปได้ก็โดยเจตนาของคู่กรณีประสงค์ให้เป็นเช่นนั้น

(5) เจตนาอันสำคัญแท้จริงก็คือ เจตนาภายในซึ่งในการตีความศาลจะต้องคำนึง

อย่างไรก็ตามมีความแตกต่างในมุมมองในการใช้ทฤษฎีในชีวิตลอร์ว และคอมมอนลอร์ว

ก) ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบคอมมอนลอร์ว

ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาเป็นเพียงนโยบายจะไม่แทรกแซงในกิจการระหว่างเอกชน แต่จะให้ความสำคัญกับหลักเรื่องการต่อรองมากกว่า และถือว่าการต่อรองเกิดขึ้นจากการกระทำโดยการแสดงออกของคู่สัญญาไม่ใช่จากเจตนาภายใน ดังนั้น เมื่อเกิดกรณีพิพาทกัน ศาลจึงมักตีความสัญญาตามที่ปรากฏเป็นลายลักษณ์อักษรเป็นสำคัญ แม้จะไม่ถูกต้อง

²⁸ ปันโน สุขทรศนี, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและสัญญา, (กรุงเทพมหานคร: สำนักพิมพ์มหาวิทยาลัยธรรมศาสตร์, 2514). หน้า 53

²⁹ เสริม วินิจฉัยกุล, ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ว่าด้วยนิติกรรมและหนี้ (พระนคร: โรงพิมพ์กรมสรรพสามิต, 2515). หน้า 24

สอดคล้องกับเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณีแต่ละฝ่ายก็ตาม และในการพิสูจน์จะยอมรับวิธีการพิสูจน์เรื่องการต่อรองและปฏิเสธไม่ยอมรับฟังพยานหลักฐานที่แสดงถึงเจตนาที่แท้จริงของคู่กรณี

ข) ทฤษฎีหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในระบบซีวิลลอว์

หลักนี้ไม่เพียงแต่แสดงถึงนโยบายของรัฐที่จะไม่แทรกแซงในกิจการระหว่างเอกชน แต่ยังถูกนำมาเป็นหลักเกณฑ์พื้นฐานทางกฎหมาย จึงถือได้ว่า ทฤษฎีว่าด้วยความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาเป็นเรื่องของกฎหมายในระบบซีวิลลอว์ ดังจะเห็นได้จากข้อกำหนดที่ว่า มูลหนี้ตามกฎหมายที่มีบ่อเกิดจากนิติกรรมนั้นจะต้องค้นหาว่าบุคคลมีเจตนาที่จะเข้าทำสัญญานั้นหรือไม่ และซีวิลลอว์ ยังถือว่าเจตนาภายในและเจตนาที่แสดงออกมามีความสำคัญ สิ่งไหนสำคัญกว่าหากเจตนาทั้ง 2 แตกต่างกัน ซึ่งการให้ความสำคัญก็แตกต่างกันไปแต่ละยุคสมัย และในทางพิสูจน์กฎหมายในระบบซีวิลลอว์ ยอมรับฟังความสำคัญของหลักเรื่องการแสดงออกซึ่งเจตนา เฉพาะในกรณีที่ไม่สามารถที่จะพิสูจน์ถึงเจตนาที่แท้จริงได้เท่านั้น

2.2.1.2 ทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract)

ในศตวรรษที่ 18 เกิดความคิดของลัทธิเสรีนิยม (Liberalism) โดยเฉพาะอย่างยิ่งลัทธิเสรีนิยมในทางเศรษฐกิจที่เน้นเสรีภาพของมนุษย์ โดย Adam Smith ได้เขียนไว้ในผลงานที่มีชื่อเสียงของเขาคือ The Wealth of Nations ว่า “บุคคลทุกคนควรมีอิสระในการจัดผลประโยชน์ของตนเองด้วยวิถีทางของตนเอง (Every man should be free to put his own interest in his own way)” ดังนั้นเพื่อส่งเสริมความเจริญในทางเศรษฐกิจ ภายใต้ความคิดของลัทธิเสรีนิยมที่มองว่าบุคคลทุกคนมีเสรีภาพที่จะเข้าทำสัญญาเช่นเดียวกัน จึงเป็นหน้าที่ของกฎหมายที่จะให้ความเป็นผลต่อเจตนาของคู่สัญญาและมีการจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญาให้น้อยที่สุดเท่าที่จะเป็นไปได้หรือเฉพาะกรณีที่เกี่ยวข้องกับประโยชน์ส่วนรวมเท่านั้น ปล่อยให้เอกชนสามารถวางกฎเกณฑ์ที่ใช้บังคับแก่คู่สัญญาของตนได้³⁰

หลักเรื่องความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาเป็นหลักของกฎหมาย ในขณะที่หลักเกณฑ์เรื่อง “เสรีภาพในการทำสัญญา” ถือเป็นนโยบายทางกฎหมาย (Legal Policy)³¹ เสรีภาพจะมีอยู่ตราบเท่าที่คู่สัญญามีความเท่าเทียมกันในทางเศรษฐกิจ คู่สัญญาจึงมีเสรีภาพอิสระที่จะทำสัญญานั้นหรือไม่ก็ได้ ถ้าเห็นว่า อีกฝ่ายหนึ่งเอาเปรียบ หนึ่งทางฝ่ายตนมากกว่าหนึ่งของอีกฝ่ายหนึ่งซึ่งเป็นการไม่ยุติธรรม ก็ไม่จำเป็นต้องยอมรับหน้านั้นโดยไม่ทำสัญญาด้วย กฎเกณฑ์ที่ตกลงกันได้นั้น จึงใช้เป็นกฎเกณฑ์อันหนึ่งที่เกิดจากเจตนาที่ให้ใช้บังคับแก่กรณีของตนโดยเฉพาะ ซึ่งเป็นกฎเกณฑ์ที่ก่อให้เกิดความยุติธรรมแก่เอกชนด้วยกันเองหรือหรือเสรีภาพของเอกชนในการทำสัญญาจึงเป็นบ่อเกิดแห่งความยุติธรรม³² และลูกหนี้จะอ้างความไม่ยุติธรรมหลังจากสัญญาเกิดขึ้นแล้วมิได้ ดังที่ Fouillee ได้กล่าวว่า “ความยุติธรรมทั้งหลายคือสัญญา” ใครกล่าวถึงสัญญาก็เท่ากับกล่าวถึงความยุติธรรม” ตรงกันข้ามถ้าตัวที่ก่อให้เกิดหนี้มิใช่สัญญาแต่เป็นอำนาจภายนอก ก็เป็นเรื่องของความไม่ยุติธรรมและความไม่เหมาะสม เพราะเป็นเรื่องของการจำกัดเสรีภาพของบุคคล

³⁰ ดาราพร ธีระวัฒน์, กฎหมายสัญญา: สถานะใหม่ของสัญญาปัจจุบันและปัญหาข้อสัญญาที่ไม่เป็นธรรม, หน้า 14.

³¹ ไชยยศ เหมะรัชตะ, กฎหมายว่าด้วยสัญญา เล่ม 1, หน้า 48

³² เรื่องเดียวกัน, หน้า 41

เสรีภาพในการทำสัญญาจึงมี 2 ความหมาย

(ก) เสรีภาพที่จะเข้ามาตกลงทำสัญญา

หมายถึง เสรีภาพในการเริ่มต้น ดำเนินต่อไป หรือระงับกระบวนการในการก่อให้เกิดสัญญา ซึ่งในความหมายนี้ อาจพิจารณาได้ 2 ด้าน คือ ด้านการกระทำ (positive sense) อันหมายถึง การเริ่มต้น ดำเนินต่อไป การตกลงเข้าทำสัญญา และด้านไม่กระทำ (negative sense) อันหมายถึง การไม่เข้าทำสัญญาหรือการระงับกระบวนการในการเจรจา ด้วยการถอนคำเสนอหรือการยกเลิกการเจรจา เป็นต้น

(ข) เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงเมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว

หมายถึง เสรีภาพที่จะไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐเพราะรัฐได้รับรองเสรีภาพที่ปัจเจกชนมีตั้งแต่ขั้นตอนก่อนเกิดสัญญาแล้ว ดังนั้น เมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว รัฐจะเข้าไปแทรกแซงเพื่อให้สิ่งที่คู่สัญญาได้กำหนดไว้โดยหลักเสรีภาพในการเปลี่ยนแปลงไปเป็นประการอื่นไม่ได้ เพราะหากปล่อยให้ทำเช่นนั้นได้ เสรีภาพของปัจเจกชนก็จะถูกทำลายไป

มีผู้มีความเห็นแย้งในเกี่ยวกับเสรีภาพนี้ว่า หลังจากหนี้ตามสัญญาเกิดขึ้น เสรีภาพของปัจเจกชนถูกจำกัดด้วยผลทางกฎหมายที่เกี่ยวข้อง และเป็นหนี้ที่มีไ้เกิดจากความสมัครใจ แต่หากพิจารณาให้ดีแล้ว จะเห็นว่าบุคคลทุกคนมีเสรีภาพที่จะทำสัญญาผูกพันตนหรือจะก่อให้เกิดหนี้หรือไม่ก็แล้วแต่ความสมัครใจ ด้วยเหตุนี้ หนี้ในเรื่องสัญญาจึงเกิดขึ้นโดยอำนาจของการกระทำโดยความสมัครใจของบุคคลนั้น มิใช่เกิดโดยอำนาจภายนอกอื่นใด (อำนาจกฎหมาย) สัญญามีได้มีสภาพบังคับโดยอำนาจแห่งกฎหมาย แต่เกิดขึ้นโดยอำนาจแห่งความสมัครใจที่คู่สัญญายินยอมผูกพันกัน กฎหมายเป็นเพียงผู้กำหนดบทลงโทษในเมื่อมีการไม่ปฏิบัติตามหนี้เท่านั้น

เมื่อสัญญาเกิดขึ้นแล้ว ก็ต้องการเคารพปฏิบัติตามเจตนาทำสัญญา ดังประมวลกฎหมายฝรั่งเศสมาตรา 1134 ซึ่งบัญญัติว่า “ความตกลงที่ทำขึ้นโดยชอบด้วยกฎหมายย่อมมีผลเป็นกฎหมายบังคับแก่ผู้ที่ทำความตกลงนั้น” จากมาตรานี้หมายความว่า สัญญาเมื่อได้ทำขึ้นแล้วก็ต้องมีการปฏิบัติตาม จะเปลี่ยนแปลงแก้ไขยกเลิกหยุดยั้งการปฏิบัติตามสัญญาไม่ได้ เว้นแต่ คู่สัญญาตกลงกันให้ทำเช่นนั้นได้ ศาลหรือกฎหมายไม่สามารถยื่นมือเข้าไปเกี่ยวข้องกับสัญญานั้น ๆ

ขอบเขตของเสรีภาพในการทำสัญญานี้มีที่แยกพิจารณาเป็น 4 ประการ คือ

- (1) เสรีภาพในการทำขึ้นซึ่งสัญญา หมายถึง เสรีภาพในการทำคำเสนอและในการทำคำสนอง แต่เนื้อหาในสัญญาต้องไม่ขัดต่อทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน
- (2) เสรีภาพในการเลือกคู่สัญญา
- (3) เสรีภาพในการกำหนดเงื่อนไขในสัญญา

(4) เสรีภาพที่จะไม่ต้องทำตามแบบ หมายถึง เฉพาะกรณีที กฎหมายมิได้กำหนดแบบไว้เป็นการเฉพาะ คู่สัญญาย่อมไม่สามารถกำหนดแบบไว้แตกต่างจากที่ กฎหมายกำหนดได้

ต่อมาหลักเสรีภาพในการทำสัญญาก็เริ่มเสื่อมลงโดยรัฐหรือสังคมได้ พยายามมาบีบคั้นในการควบคุมจำกัดเสรีภาพในการทำสัญญาของบุคคลมากขึ้นทุกที โดยผลแห่ง สัญญามิได้ขึ้นกับเจตนาของคู่สัญญาแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น สัญญาบางอย่างกฎหมายกำหนดขยาย ผลแห่งสัญญาให้นอกเหนือหรือผิดแผกไปจากที่คู่สัญญาได้ตกลงกันไว้ อาทิ การขยายผลไปถึง บุคคลภายนอก เช่น เรื่องจำนอง การจำยอม เป็นต้น หรือผลแห่งสัญญามีอายุยาวนานกว่าหรือสั้นกว่าที่ คู่สัญญาได้กำหนดไว้

ปัจจุบันมีปัญหาถกเถียงกันว่า บุคคลจะสามารถเข้าทำสัญญากันได้ ตามอำเภอใจหรือไม่ และการจำกัดเสรีภาพบางประการในการเข้าทำสัญญา จะเป็นการถูกต้องตาม เจตนารมณ์ของกฎหมายหรือไม่ ทฤษฎีว่าด้วยเสรีภาพในการทำสัญญากล่าวถึงในส่วนการจำกัดเสรีภาพ ในการทำสัญญาว่า การจำกัดเสรีภาพของเอกชนจากอำนาจภายนอกนั้น นอกจากจะทำให้เกิดความไม่ เป็นธรรมในสังคมแล้ว ยังเป็นการบีบบังคับให้บุคคลกระทำการโดยไม่สมัครใจอีกด้วย แต่อย่างไรก็ตาม เรื่องจากเอกชนมีหน้าที่ต่อสังคมเพื่อการอยู่ร่วมกันอย่างสงบสุข ดังนั้น เสรีภาพในการทำสัญญาของ เอกชนต้องระงับหรือเป็นโมฆะ หากขัดต่อความสงบเรียบร้อยของประชาชน ซึ่งเป็นทฤษฎีว่าด้วยความ สงบเรียบร้อยของประชาชนหรือทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน

2.2.1.3 ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน (Public Order)

ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชน มาจากแนวความคิดอัน เป็นวัตถุประสงค์ของทฤษฎีนี้ที่ว่าเอกชนที่รวมกันอยู่ในสังคมนั้นต้องมีหน้าที่ต่อสังคมเพื่อประโยชน์สุข ของสังคมโดยส่วนรวมด้วย รัฐในฐานะเป็นผู้อำนวยประโยชน์สุขให้แก่พลเมืองทุกคน การปล่อยให้ เอกชนยกข้ออ้างระหว่างเอกชนเพื่อขอให้รัฐบังคับให้ยอมไม่สมควร เช่น วัตถุประสงค์เป็นการต้องห้าม ตามกฎหมายโดยชัดแจ้ง หรือเป็นการพันวิสัย หรือเป็นการขัดต่อความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี ของประชาชน หรือมิได้ทำให้ถูกต้องตามแบบที่กฎหมายบังคับไว้ ลักษณะเช่นนี้อิสระหรือเสรีภาพของ เอกชนย่อมต้องระงับไปและต้องยินยอมการเข้าแทรกแซงเพื่อควบคุม ข้อตกลงหรือเจตนาระหว่าง เอกชนที่ได้แสดงไว้ยอมตกเป็นโมฆะ ฉะนั้นกฎเกณฑ์เกี่ยวกับความสงบเรียบร้อยของประชาชนจึงอยู่ เหนือผลประโยชน์ของเอกชน

ทฤษฎีว่าด้วยความสงบเรียบร้อยของประชาชนว่าด้วยหลักเรื่องความสงบ เรียบร้อยของประชาชน มีความยืดหยุ่น การใช้คำดังกล่าวในขอบเขตกว้างแคบเพียงใดย่อมขึ้นอยู่กับ ทศนคติของแต่ละประเทศ แต่ก็ไม่ได้หมายความว่าถึงเฉพาะกรณีที่มิบัพัญญูติแห่งกฎหมายบัญญัติไว้ โดยตรงเท่านั้น แต่หมายความรวมถึงกรณีที่ไม่มิบัญญัติไว้ด้วย ซึ่งกรณีหลังนี้ย่อมเป็นหน้าที่ ของศาลที่ต้องวินิจฉัยว่ากรณีใดจึงจะนำเรื่องความสงบเรียบร้อยของประชาชนมาบังคับใช้โดยศาลจะใช้ดุลพินิจตามที่เห็นสมควรเป็นกรณีๆ ไป

พระมณูภณวิมลศาสตร์ กล่าวไว้ในบทความเกี่ยวกับแนวคิดเรื่องความสงบเรียบร้อยของประชาชนว่า “เป็นการพันวิสัยที่จะกล่าวว่าคนสามัญหรือผู้พิพากษาจะเห็นว่า อะไรเป็น public policy และจะให้อธิบายว่า public policy คืออะไรย่อมทำไม่ได้ และยากที่จะอธิบาย เพราะเป็นสิ่งที่ซึ่งไม่ยุ่งซึ่งที่ย่อมเปลี่ยนแปลงไปตามอัธยาศัย ความสามารถและโอกาสของประชาชน”

มีความเห็นว่า การให้ศาลใช้ดุลพินิจในเรื่องนี้ เสมือนให้ผู้พิพากษาเป็นผู้บัญญัติกฎหมายด้วย แต่มีความเห็นแย้งในเรื่องนี้ว่า บทบัญญัติของกฎหมายมีความแข็งกระด้าง ขาดความยืดหยุ่น และไม่สามารถสนองต่อการเปลี่ยนแปลงของสังคมได้ทันทั่วทั้งที่ ในกรณีเช่นนี้ด้วยบทที่มีลักษณะยืดหยุ่นจึงมีความจำเป็น เพราะอาจนำมาปรับใช้กับทัศนคติที่ก้าวหน้าของยุคสมัยและแสวงหาความถูกต้องเหมาะสมเป็นเรื่อง ๆ แล้วแต่กรณี ดังนั้น การมีลักษณะเป็นนามธรรมของหลักกฎหมายว่าด้วยความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนจึงน่าจะกล่าวได้ว่า เป็นหัวใจของการใช้กฎหมายและบังคับใช้กฎหมาย ซึ่งเป็นผลดีมากกว่าเป็นผลเสีย

อย่างไรก็ดี การวินิจฉัยนั้น อาจารย์ไชยยศกล่าวไว้ว่า ศาลควรศึกษาจากแนวคำพิพากษาศาลสูงในอดีตประกอบกับการรับฟังความคิดเห็นของนักวิชาการและบุคคลทั่วไปและบุคคลทั่วไป ตลอดจนทั้งให้ความสนใจศึกษาและสังเกตการณ์ในเรื่องระบบสังคมและวิถีทางสังคมที่กำลังเปลี่ยนแปลงด้วย ทั้งนี้เพื่อจักได้อำนวยความยุติธรรมให้แก่ประชาชนอย่างสอดคล้องกับสถานการณ์และทัศนคติอันเป็นสำนึกร่วมของชนในชาติโดยแท้จริง

(ก) การกระทำที่มีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน

โดยสรุปแล้วอาจจะวางหลักสำหรับใช้ในการวินิจฉัยว่า การกระทำใดมีลักษณะที่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนได้ ดังนี้

- (1) การกระทำที่กระทบกระเทือนผลได้เสียของประเทศชาติ
- (2) การกระทำที่กระทบกระเทือนความสงบภายในประเทศ ไม่ว่าจะกระทบกระเทือนต่อความมั่นคงของรัฐ ความสงบสุขของสังคม ความเจริญผาสุกของพลเมือง เศรษฐกิจของชาติ ตลอดจนความมั่นคงในสถาบันครอบครัว
- (3) การจำกัดเสรีภาพ อิสรภาพของเอกชน พลเมืองจนเกินสมควร ปรากฏจากเหตุผลการผูกขาด การห้ามแข่งขันโดยเสรี
- (4) กาลสมัยและพฤติการณ์แห่งคดี ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดี ขึ้นอยู่กับกาลสมัยและพฤติการณ์แห่งคดีเป็นเรื่อง ๆ ไป ข้อเท็จจริงหนึ่งอาจขัดต่อความสงบเรียบร้อยในสมัยหนึ่ง แต่อาจไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยในอีกสมัยก็ได้
- (5) การตีความเคร่งครัดตามศัพท์คำว่า “ศีลธรรม” ไม่ได้ ศีลธรรมอันดีนั้นหมายถึงศีลธรรมของบุคคลทั่วไป ไม่ใช่ความนึกคิดของปรัชญาเมธี หรือผู้มีการศึกษาสูงส่ง ทั้งนี้จะซัดลงไปก็ไม่ได้ จะเอาลัทธิในศาสนาใดศาสนาหนึ่งมายึดถือเป็นหลักก็ไม่ได้เช่นกัน

(ข) ข้อจำกัดหรือกรอบบางประการต่อทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งนี้ และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา

รองศาสตราจารย์ ดร. ศันท์กรณ์ โสทธิพันธ์ ได้อธิบายไว้ว่า “ทฤษฎีหลักอิสระทางแพ่งนี้และทฤษฎีหลักเสรีภาพในการทำสัญญา ไม่อาจจะแสดงออกมาในรูปของอำเภอใจได้ ข้อจำกัดหรือกรอบบางประการได้ ได้แก่ ..

(1) การเคารพชอบในทางกฎหมายของบุคคลอื่น กล่าวคือ การใช้อิสระในทางแพ่งของเราเป็นการแสดงออกซึ่งพลังทางร่างกายและสติปัญญาเพื่อสนองต่อความจำเป็นและผลประโยชน์เฉพาะของชีวิตเราเอง โดยปราศจากการที่จะเข้าไปก้าวก่ายหรือรุกล้ำทางขอบเขตทางกฎหมายของบุคคลอื่น ไม่ว่าต่อสถานะหรือต่อเสรีภาพในการจำหน่ายจ่ายโอนของบุคคลอื่นก็ตาม

(2) การเคารพกฎเกณฑ์ที่มาจากเหตุผลในสำนึกของเรา อันหมายถึงว่า หลักอิสระทางแพ่งจะต้องอยู่ในกรอบของศีลธรรม หรือกฎหมายธรรมชาติ

(3) การเคารพทบัญญัติของกฎหมาย เพราะแม้การใช้อิสระในทางแพ่งจะก่อให้เกิดผลในทางกฎหมายได้ หรือเรียกว่าเป็นบ่อเกิดแห่งผลของกฎหมาย เพราะกฎหมายมารับรองให้เช่นนั้น แต่ผลที่เกิดจากอิสระในทางแพ่งก็อาจถูกจำกัดหรือเปลี่ยนแปลงหรือเพิ่มเติมจากทบัญญัติของกฎหมายได้ ดังเช่น ในกรณีที่มีได้มีการกำหนดราคาในการซื้อขายไว้ ราคา ก็อาจถูกกำหนดโดยกฎหมาย หรือกำหนดราคาไว้แล้วแต่แตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด ราคาตามกฎหมายก็อาจเข้ามาแทนที่ราคาที่เกิดจากการใช้หลักอิสระทางแพ่งได้

จากการศึกษา สามารถสรุปได้ว่า ภายใต้กฎหมายเอกชน ผู้เสียภาษีได้รับการคุ้มครองเสรีภาพทางแพ่งในการกำหนดขอบเขตทั้งทางส่วนตัวและทางทรัพย์สิน โดยการแสดงเจตนาที่สมบูรณ์จากหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา โดยผู้เสียภาษีมีเสรีภาพในการทำนิติกรรมสัญญาใด ๆ ก็ได้ ตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา แม้ว่าเป็นรูปแบบสัญญาแตกต่างจากที่กฎหมายกำหนด เสรีภาพดังกล่าวต้องไม่ถูกแทรกแซงจากรัฐ โดยรัฐจะเข้ามาคุ้มครองขอบเขตดังที่ผู้เสียภาษีได้แสดงเจตนาไว้ แต่ในทางแพ่งนั้น เสรีภาพดังกล่าวถูกจำกัดขอบเขตด้วยหลักความสงบและศีลธรรมอันดีของประชาชน ซึ่งหากการใด ๆ ที่ผู้เสียภาษีได้กระทำการเป็นการขัดต่อหลักการดังกล่าว ย่อมตกเป็นโมฆะ

ในส่วนอำนาจการจัดเก็บภาษีอากรนั้น รัฐมีอำนาจตามกฎหมายภาษีซึ่งให้อำนาจรัฐจัดเก็บภาษีจากเงินได้ตามรูปแบบธุรกรรมที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้ ดังนั้น หากธุรกรรมสร้างเงินได้ตามประเภทที่กฎหมายภาษีอากรกำหนดไว้นั้น รัฐย่อมมีอำนาจในการบังคับจัดเก็บได้ แม่ว่านิติกรรมสัญญานั้นต้องด้วยหลักความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนก็ตาม ดังนั้น จึงสรุปได้ว่าหลักความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชนมิใช่ข้อจำกัดขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากร

ดังนั้น ภาระภาษีของผู้เสียภาษี จึงต้องพิจารณาเนื้อความของกฎหมายภาษีอากรเป็นสำคัญ ซึ่งเงินได้พึงประเมินอันเป็นผลลัพธ์ที่เกิดจากนิติกรรมสัญญาจะเป็นเท่าใดนั้น ย่อมต้องอาศัยการตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างเคร่งครัดหรือการตีความตามตัวอักษร (เว้นแต่กรณีถ้อยคำของกฎหมายมีความคลุมเครือ) เพื่อ “ความชัดเจนแน่นอน” ในภาระภาษีของผู้เสียภาษีและตามสิทธิของผู้เสียภาษีในการชำระภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดซึ่งผู้วิจัยจักกล่าวไว้ในหัวข้อ 2.3

2.2.1.4 การยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญาในคดีภาษีอากร

จากการศึกษาพบว่า ความศักดิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีได้รับการยอมรับในศาลภาษีอากร

คำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ 63/2555

โจทก์: บริษัทการบินกรุงเทพ จำกัด

จำเลย: เทศบาลเมืองเกาะสมุย

โจทก์เป็นนิติบุคคลประเภทบริษัทจำกัด ประกอบธุรกิจการบินขนส่งทางอากาศ และกิจการสนามบินพาณิชย์ โจทก์นำทรัพย์สินทั้งหมดของสนามบินสมุยไประดมเงินทุนผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ เพื่อนำหลักทรัพย์เข้าจดทะเบียนกับตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยและกองทุนรวมดังกล่าว สามารถจำหน่ายหน่วยลงทุนทั้งหมดเป็นเงิน 9,500,000,000 บาท

ทรัพย์สินของโจทก์มีดังนี้ (ซึ่งต่อไปนี้จะเรียกว่า “ทรัพย์สิน”)

- (1) ที่ดินประมาณ 449 ไร่ 3 งาน 83.8 ตารางวา ตั้งอยู่ที่เกาะสมุย ซึ่งประกอบไปด้วยโฉนดที่ดินจำนวน 29 แปลง และที่ดิน น.ส. 3ก จำนวน 19 แปลง
- (2) ทางวิ่งสำหรับเครื่องบินของสนามบินสมุย รวมถึงส่วนควบของทางวิ่ง
- (3) ลานจอดเครื่องบินในสนามบินสมุย เพื่อการจอดเครื่องบินเพื่อการขนถ่ายผู้โดยสารและสัมภาระ รวมถึงส่วนควบที่ติดตั้งตั้งตรงร่ายอยู่บนลานจอดเครื่องบิน
- (4) สิ่งปลูกสร้างทั้งหมดที่ติดตั้งกับ (1) และอาคารผู้โดยสารใหม่
- (5) เครื่องมือและอุปกรณ์สำหรับใช้ในการดำเนินกิจการสนามบินสมุย
- (6) ระบบสาธารณูปโภคในสนามบินสมุยและในอาคารผู้โดยสารเดิมและอาคารผู้โดยสารใหม่สำหรับใช้ในการดำเนินกิจการสนามบินสมุย

โจทก์ทำสัญญาดังต่อไปนี้กับกองทุนรวม

สัญญาฉบับที่ 1 สัญญาเช่าระยะยาว มีกำหนดระยะเวลา 30 ปี เนื้อหาสำคัญคือ โจทก์ตกลงให้กองทุนรวมได้สิทธิในทรัพย์สิน (1) - (6) ของโจทก์ เพื่อให้กองทุนรวม นำไปใช้ในการจัดหาผลประโยชน์

กองทุนรวมต้องจ่ายค่าตอบแทนให้แก่โจทก์เป็นเงิน 9,300,000,000 บาท

สัญญาฉบับที่ 2 สัญญาให้เช่าช่วงที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทรัพย์สิน (1) – (4) มีกำหนดระยะเวลา 3 ปี และกองทุนรวมให้ค้ำประกันแก่โจทก์ในการต่ออายุสัญญาเช่าช่วงและสิ่งปลูกสร้าง ออกไปไม่เกิน 9 ครั้ง ครั้งละ 3 ปี เนื้อหาสำคัญคือกองทุนรวมตกลงให้โจทก์ได้สิทธิในที่ดินและสิ่งปลูกสร้าง ทรัพย์สิน (1) – (4) เพื่อให้โจทก์นำทรัพย์สินดังกล่าวไปใช้ในการดำเนินกิจการสนามบิน

โจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนรายเดือนให้แก่กองทุนรวม 26,125,000 บาท

สัญญาฉบับที่ 3 สัญญาให้บริการระบบโดยทรัพย์สิน (5)-(6) เนื้อหาสำคัญคือกองทุนรวมให้บริการเครื่องมือและอุปกรณ์โดยทรัพย์สิน (5)-(6) ซึ่งจำเป็นและสมควรสำหรับใช้ในการดำเนินกิจการสนามบินสมัย

โจทก์ต้องจ่ายเงินประกันการใช้บริการให้แก่กองทุนรวม 21,375,000 บาท ในวันทำสัญญา และ 21,375,000 บาทต่อเดือน และ ค่าตอบแทนเพิ่มเติมโดยสูตรการคำนวณจากจำนวนผู้โดยสารที่เดินทางออกจากสนามบินสมัย และจำนวนเที่ยวบินขึ้นลงแต่ละเดือน

สัญญาฉบับที่ 4 สัญญาตกลงกระทำการ เนื้อหาสำคัญคือ ภายในระยะเวลา 17 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนการเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว (สัญญาฉบับที่ 1) หากโจทก์ประสงค์จำหน่ายจ่ายโอนหรือให้เช่าสนามบินสมัย โจทก์ต้องแจ้งให้กองทุนรวมทราบก่อน เพื่อให้กองทุนรวมพิจารณาก่อนว่า กองทุนรวมจะซื้อหรือรับโอนกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองในสนามบินสมัยหรือไม่ และตลอดระยะเวลา 20 ปี นับแต่วันที่จดทะเบียนการเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาว (สัญญาฉบับที่ 1) โจทก์ต้องดำรงสัดส่วนการถือหุ้นลงทุนในกองทุนรวม เป็นจำนวนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหน่วยลงทุนที่ออกและเสนอขายทั้งหมดในวันที่ทำสัญญาเช่าระยะยาว

สัญญาฉบับที่ 5 หนังสือต่อท้ายสัญญาจำนอง เนื้อหาสำคัญคือ โจทก์ตกลงจำนองทรัพย์สิน (1) – (5) ในวงเงิน 20,900,000,000 บาท เพื่อเป็นหลักประกันที่โจทก์ต้องชำระสัญญาฉบับที่ 1 – สัญญาฉบับที่ 4

เทศบาลแจ้งการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เมื่อวันที่ 29 พฤศจิกายน 2553 สำหรับปี 2550 (เพิ่มเติม), 2551 (เพิ่มเติม), 2552, และ 2553 โดยนำสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 มาใช้เป็นฐานในการคำนวณค่ารายปีแก่โจทก์

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบ และได้แย้งในหลายประเด็น สำหรับในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะยกเฉพาะส่วนการโต้แย้งและการวินิจฉัยที่เกี่ยวกับการนำหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา และหลักเสรีภาพในการแสดงทำสัญญามาใช้เท่านั้น และศาลภาษีอากรกลางพิพากษาให้โจทก์ชนะคดี แลพบเพิกถอนการประเมิน

ในคดีนี้ โจทก์นำสืบว่า

(1) สัญญาเช่าระยะยาว หรือสัญญาฉบับที่ 1 เป็นเพียงกลไกส่วนหนึ่งของการระดมเงินทุนของโจทก์ผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์เท่านั้น มิใช่การให้เช่าทรัพย์สินตามปกติทั่วไปตามที่กำหนดไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 4 เช่าทรัพย์ แต่เป็นการทำสัญญาเพื่อจัดหาเงินทุนโดยใช้สิทธิในทรัพย์สินตามสัญญาเช่าระยะยาวดังกล่าวเป็นหลักประกันการชำระหนี้ของโจทก์เท่านั้น

(2) โจทก์และกองทุนรวม ต่างมิได้มีเจตนาจะผูกนิติสัมพันธ์กันในลักษณะของสัญญาเช่าตามปกติธรรมดาทั่วไปแต่อย่างใด และเมื่อพิจารณาถึงเนื้อหาของสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 และสัญญาฉบับอื่น ๆ รวม 4 ฉบับ ระหว่างโจทก์และกองทุนรวม ต่างทำขึ้นในวันเดียวกัน และเนื้อหาของสัญญาไม่เหมือนกับลักษณะของสัญญาเช่าทั่วไป กองทุนรวมชำระค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวทั้งจำนวนให้แก่โจทก์ และในวันเดียวกันนั่นเอง กองทุนรวมก็ทำสัญญาอีกฉบับเพื่อให้โจทก์มีสิทธิได้ใช้ทรัพย์สินต่าง ๆ เพื่อประกอบกิจการสนามบินในลักษณะเดิม โดยโจทก์ต้องจ่ายค่าตอบแทนคืนให้แก่กองทุนรวมเป็นรายเดือน ดังนั้นธุรกรรมระหว่างโจทก์และกองทุนรวมตามสัญญาเช่าระยะยาวที่แท้จริงแล้วจึงมิใช่สัญญาเช่าตามที่บัญญัติไว้ในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์บรรพ 3 ลักษณะ 4 ในเรื่องเช่าทรัพย์สิน แต่เป็นสัญญาต่างตอบแทนประเภทหนึ่งซึ่งคู่สัญญาสามารถบังคับใช้ระหว่างกันได้ตามกฎหมายว่าด้วยนิติกรรมสัญญาตามประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ ทั้งนี้เพื่อวัตถุประสงค์ทางการเงินประเภทหนึ่งทำนองเดียวกับสัญญาเช่าทางการเงิน (Financial lease) ดังนั้นจำเลยจึงไม่สามารถนำค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวมากำหนดเป็นค่ารายปีเพื่อเสียภาษีโรงเรือนและที่ดินได้

(3) ค่าตอบแทนสัญญาเช่าระยะยาวระหว่างโจทก์และกองทุนรวม ไม่ใช่จำนวนเงินอันสมควรที่จะให้เข้าได้ เพราะเมื่อพิจารณาบทบัญญัติมาตรา 8 วรรค 2 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดินแล้วจะเห็นว่า ค่ารายปี คือ จำนวนเงินที่ทรัพย์สินนั้น “สมควร” ให้เข้าได้ในปีหนึ่ง ๆ ซึ่งคำว่า “สมควร” นี้ เป็นการสะท้อนถึงหลักการประเมินมูลค่าทรัพย์สินโดยวิธีการประเมินมูลค่ารายปี กล่าวคือ (1) จำนวนเงินดังกล่าวต้องเป็นจำนวนเงินที่ไม่สูงหรือต่ำเกินไป สำหรับการให้เช่าทรัพย์สินนั้น และ (2) การเช่านั้น จะต้องพิจารณาบนฐานการเช่าทั่วไปซึ่งคู่สัญญามีได้มีสิทธิหน้าที่หรือวัตถุประสงค์ในการทำสัญญาเป็นพิเศษ มิเช่นนั้นแล้ว ค่ารายปีที่คำนวณได้ก็จะไม่สะท้อนมูลค่าที่แท้จริงของทรัพย์สิน และก่อให้เกิดความไม่เป็นธรรมในการประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดินขึ้นทันที ซึ่งถ้าเช่าที่โจทก์คำนวณให้แก่กองทุนรวมนั้น มิได้คำนวณจากพื้นฐานการเช่าปกติ หากแต่คำนวณบนพื้นฐานมูลค่าปัจจุบันของรายได้สุทธิจากการประกอบธุรกิจให้บริการสนามบินสมัย และระบบสนับสนุนในช่วงระยะเวลา 30 ปี

ในคดีนี้ จำเลยนำสืบว่า

หลังจากจำเลยทราบว่าโจทก์นำทรัพย์สินให้กองทุนรวมเช่าเป็นระยะเวลา 30 ปี เจ้าพนักงานได้รวบรวมเอกสารที่เกี่ยวข้องเพื่อใช้ในการกำหนดค่ารายปีและประเมินภาษีโรงเรือนและที่ดิน เสนอคณะกรรมการกลั่นกรองการประเมินค่ารายปี และหารือไปยังผู้ว่าราชการจังหวัดสุราษฎร์ธานี และกองส่งเสริมการปกครองท้องถิ่น ต่างเห็นชอบให้จำเลยนำค่าเช่าตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 มาเป็นค่ารายปีในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน เนื่องจากเห็นว่าสัญญาเช่าดังกล่าวเป็นสัญญาเช่าตามมาตรา 537 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์

ศาลภาชีอากรกลางให้เหตุผลประกอบคำวินิจฉัยว่า

เมื่อพิจารณาทุกสัญญาแล้ว ศาลเห็นว่า มีวัตถุประสงค์เพื่อการจัดหาเงินทุนหรือระดมเงิน (Financing) ของโจทก์ผ่านกองทุนรวมอสังหาริมทรัพย์ โดยมีขั้นตอนและการดำเนินการจัดหาเงินทุนโดยกองทุนรวม ดังนี้

ขั้นตอนที่ 1 จัดตั้งกองทุนรวม ตามกฎหมายที่เกี่ยวข้องและดำเนินการระดมทุนจากผู้ถือหุ้นรายละ

ขั้นตอนที่ 2 กองทุนรวม นำเงินได้จากการระดมทุนมามอบให้แก่โจทก์ในรูปแบบของค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาว 30 ปี เป็นจำนวนเงิน 9,300,00,000 บาท เพื่อนำไปใช้เป็นเงินทุนในการประกอบกิจการของโจทก์

ขั้นตอนที่ 3 โจทก์ชำระคืนเงิน 9,300,00,000 บาท พร้อมผลประโยชน์โดยทยอยชำระเป็นรายเดือน ในรูปค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าช่วงที่ดินและสิ่งปลูกสร้างและสัญญาให้บริการระบบ

ขั้นตอนที่ 4 ในการดำเนินการทางการเงินดังกล่าว โจทก์ได้ให้หลักประกันแก่กองทุนรวม เป็นสิทธิการเช่าและการจำนองทรัพย์สิน หากโจทก์ไม่สามารถชำระหนี้ให้แก่กองทุนรวมได้ กองทุนรวมมีสิทธิบังคับจำนองในทรัพย์สินดังกล่าวได้ทันที

ขั้นตอนที่ 5 เมื่อกองทุนรวม ได้รับคืนเงินและผลประโยชน์ตอบแทนตามขั้นตอนที่ 3 แล้ว ก็จะนำรายได้ดังกล่าวมาจ่ายเป็นผลประโยชน์ให้แก่ผู้ถือหุ้นรายละ

เมื่อการทำสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 เป็นเพียงกลไกส่วนหนึ่งในการจัดหาเงินทุนของโจทก์ โดยใช้ทรัพย์สินตามสัญญาเช่าระยะยาวเป็นประกันหนี้ของโจทก์เท่านั้น โจทก์และกองทุนรวมต่างมิได้มีเจตนาจะผูกนิติสัมพันธ์กันในลักษณะของสัญญาเช่าระยะยาวตามปกติธรรมดาทั่วไปแต่อย่างใดตามบรรพ 3 ลักษณะ 4 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์แท้จริงแล้วเป็นสัญญาต่างตอบแทนประเภทหนึ่งหรือสัญญาไม่มีชื่อ เนื่องจาก

(1) ชื่อของสัญญา แม้จะมีชื่อว่า “สัญญาเช่าระยะยาว” แต่การพิจารณาว่า สัญญาใดจะเป็นสัญญาเช่าต้องพิจารณาที่แบบและเนื้อหาของสัญญาประกอบกับเจตนาที่แท้จริงของคู่สัญญาเป็นสำคัญว่ามีเจตนามุ่งผูกนิติสัมพันธ์ตามนิติกรรมที่แสดงออกมา

(2) ข้อเท็จจริงปรากฏว่า ในวันเดียวกับที่ทำสัญญาเช่าระยะยาวทั้งโจทก์และกองทุนรวมกลับทำสัญญาอีก 4 ฉบับเพื่อประกอบสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 ทั้งสัญญาทั้งหมดมีความเชื่อมโยงอย่างเป็นระบบ ซึ่งมีลักษณะเป็นการระดมเงินอย่างหนึ่ง โดยโจทก์ได้นำทรัพย์สินของตนไปจดทะเบียนให้ผู้อื่นได้ใช้สิทธิแล้วรับเงินจำนวนหนึ่งมาเป็นค่าตอบแทนครั้งเดียวโดยคิดคำนวณล่วงหน้ามาเป็นระยะเวลา 30 ปี อันมีลักษณะคล้ายเป็นการกู้ยืมเงินมากกว่าสัญญาเช่า

(3) สัญญาที่โจทก์ทำนั้น เป็นไปตามรูปแบบและตามหลักเกณฑ์ที่ได้รับการอนุมัติจากคณะกรรมการกำกับหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ตามพระราชบัญญัติหลักทรัพย์และตลาดหลักทรัพย์ พ.ศ. 2535 กล่าวคือ ในสัญญากำหนดให้โจทก์นำทรัพย์สินของสนามบินสมุยที่ใช้ในการประกอบกิจการสนามบินของโจทก์มาให้กองทุนรวมที่มีการจัดตั้งขึ้นมาทำการบริหารออกหน่วยลงทุน จำนวน 950,000,000 หน่วย เพื่อเป็นการระดมทุนในราคาหน่วยละ 10 บาท โดยโจทก์สามารถถือหน่วยลงทุนได้ไม่เกิน 1 ใน 3 ของหน่วยลงทุนทั้งหมด หลังจากที่มีการประชาสัมพันธ์และออกหนังสือชี้ชวนให้แก่ประชาชนทั่วไปแล้ว เมื่อจำหน่ายหน่วยลงทุนทั้งหมดแล้วได้เงินจำนวน 9,500,000,000 บาท และหลังจากโจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาเช่าระยะยาวในทรัพย์สินแล้ว กองทุนรวมจึงจะจ่ายค่าตอบแทนให้แก่โจทก์ จำนวน 9,300,000,000 บาท จากนั้น โจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาให้เช่าช่วงหรือสัญญาฉบับที่ 2 ซึ่งศาลเห็นว่าไม่ใช่สัญญาเช่าช่วงตามมาตรา 544 และ 545 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ เนื่องจากมิใช่การเอาทรัพย์สินที่เช่าออกให้เช่าแก่บุคคลภายนอก เนื่องจากในกรณีนี้โจทก์มิใช่บุคคลภายนอก แต่โจทก์เป็นผู้ให้เช่าแก่กองทุนรวมอยู่เดิมแล้ว อีกทั้งค่าเช่าตามสัญญาเช่าช่วงหรือสัญญาฉบับที่ 2 มีจำนวนใกล้เคียงกับค่าเช่าที่โจทก์ได้รับจากกองทุนรวมตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 ศาลจึงเห็นว่าค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าช่วงหรือสัญญาฉบับที่ 2 มีลักษณะเป็นการผ่อนชำระเงินคืนสัญญาเช่าระยะยาว ประกอบกับโจทก์และกองทุนรวมทำสัญญาให้บริการระบบโดยทรัพย์สิน (5) - (6) หรือสัญญาฉบับที่ 3

สัญญาให้บริการระบบโดยทรัพย์สิน (5) - (6) หรือสัญญาฉบับที่ 3 โจทก์ต้องจ่ายค่าบริการให้แก่กองทุนรวม ทั้งที่ทรัพย์สินที่โจทก์รับบริการนั้นเป็นของโจทก์ ศาลเห็นว่าสัญญาดังกล่าวน่าจะเป็นนิติกรรมที่ทำไว้เพื่อให้โจทก์จ่ายคืนค่าตอบแทนหรือผลประโยชน์คืนแก่กองทุนรวมหลังจากที่ได้เงินจำนวน 9,300,000,000 บาท และเพื่อให้กองทุนรวมได้นำผลประโยชน์ตอบแทนจ่ายให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุนต่อไป

ส่วนสัญญาตกลงกระทำการหรือฉบับที่ 4 ซึ่งกำหนดว่าภายในกำหนดระยะเวลา 17 ปี หากโจทก์จะโอนกรรมสิทธิ์ในทรัพย์สินหรือให้เช่าสนามบินสมุย โจทก์ต้องแจ้งให้กองทุนรวมทราบและพิจารณาก่อนว่าจะรับโอนสิทธิกรรมสิทธิ์หรือสิทธิครอบครองหรือไม่ และภายในระยะเวลา 20 ปี โจทก์ต้องดำรงสัดส่วนการถือหน่วยลงทุนไม่น้อยกว่าร้อยละ 25 ของจำนวนหน่วยลงทุนที่ออกเสนอขายทั้งหมด ศาลเห็นว่า สัญญานี้ทำขึ้นเพื่อเป็นหลักประกันความมั่นคงให้แก่ผู้ถือหน่วยลงทุนว่าโจทก์จะยังคงดำเนินกิจการสนามบินต่อไปเพื่อให้การดำเนินธุรกิจต่อเนื่องไปตลอดอายุสัญญา 30 ปี

หนังสือต่อท้ายสัญญาจ้างหรือสัญญาฉบับที่ 5 ศาลเห็นว่าตามปกติวิสัยของสัญญาเช่า ผู้ให้เช่าไม่จำเป็นต้องนำทรัพย์สินของตนทั้งหมดไปจดทะเบียนจ้างเป็นหลักประกันให้แก่ผู้เช่า อีกทั้งวงเงินที่กำหนดไว้สูงกว่าค่าตอบแทนเป็นจำนวนมากถึง 20,900,000,000

บาท หนังสือดังกล่าวศาลเห็นว่าทำไว้เพื่อเป็นหลักประกันตามสัญญาที่โจทก์รับเงินจากกองทุนรวมแล้ว และเพื่อประกันการชำระคืนพร้อมผลประโยชน์

(4) ค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 คำนวณจากการทำธุรกิจสนามบินที่เกิดจากฐานรายได้เป็นหลักและคำนวณจากรายได้ที่จะเกิดขึ้นในอนาคตตลอดสัญญา 30 ปีตามหลักวิชาการประเมินมูลค่าทรัพย์สินจากการประกอบธุรกิจที่เรียกว่า “การประเมินโดยคำนึงถึงกระแสรายได้” โดยมีปัจจัยตามความสามารถของผู้ประกอบธุรกิจที่มีความรู้ ความเชี่ยวชาญโดยเฉพาะ และมีปัจจัยอื่นที่เกี่ยวข้อง เช่น จำนวนคนหรือปริมาณการใช้สนามบิน การขึ้นลงของเครื่องบิน ตลอดจนนักท่องเที่ยวตามฤดูกาล นอกจากนี้ยังมีเรื่องการโฆษณาประชาสัมพันธ์และการตลาดเข้ามาเกี่ยวข้องในการส่งเสริมการขาย

(5) “ค่ารายปี” ในการคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน ตามมาตรา 8 แห่งพระราชบัญญัติภาษีโรงเรือนและที่ดิน พ.ศ. 2475 เป็นการจัดเก็บภาษีจากฐานทรัพย์สิน ตามมูลค่าทรัพย์สิน มิใช่จากฐานรายได้หรือการประกอบธุรกิจในทรัพย์สิน

วินิจฉัยว่า สัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 มิใช่สัญญาเช่าปกติที่จำเลยสามารถนำมาคิดเป็นค่ารายปี เพื่อคำนวณภาษีโรงเรือนและที่ดิน แต่เป็นสัญญาไม่มีชื่อเพื่อการระดมทุนของโจทก์ ซึ่งค่าตอบแทนตามสัญญาเช่าระยะยาวหรือสัญญาฉบับที่ 1 ก็ได้คำนวณบนฐานของมูลค่าทรัพย์สินจึงไม่สามารถนำมาเป็นหลักในการคำนวณค่ารายปีของสนามบินสมุยได้

จากเนื้อหา ข้อเท็จจริงที่ปรากฏนั้น แม้ว่าสัญญาที่ผู้เสียภาษีทำขึ้นนั้นมีชื่อว่าสัญญาเช่า และเจ้าหน้าที่ของรัฐใช้ความพยายามในการจัดเก็บภาษีโรงเรือนและที่ดิน ซึ่งใช้ค่ารายปี หรือค่าเช่าภายใต้สัญญาเช่าเป็นฐานในการจัดเก็บภาษี แต่เมื่อขึ้นศาลภาษีอากร ยังปรากฏว่าศาลยึดหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา แม้ชื่อของสัญญาคือ สัญญาเช่า แม้เมื่อเจตนาของผู้เสียภาษีมิใช่ แต่เป็นเพียงเอกสารหรือขั้นตอนหนึ่งในการตั้งกองทุนเพื่อระดมทุน

ในอีกกรณีตัวอย่างที่ศาลยอมรับความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาในกรณีการแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้างติดตั้ง

คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 3049/2540

โจทก์: บริษัท วรจักรอินเตอร์เนชั่นแนล จำกัด

จำเลย: กรมสรรพากร

โจทก์ในฐานะผู้จำหน่ายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนซึ่งนำเข้ามาจากต่างประเทศทั้งหมด โดยโจทก์ได้เสียอากรขาเข้าและเสียภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากร โจทก์ได้ทำสัญญากับผู้ซื้อโดยในสัญญาซื้อขายได้แยกราคาค่าสินค้าและค่าแรงในการติดตั้งสินค้าที่ซื้อขาย โจทก์ถูกสรรพากรประเมินอากรแสตมป์เนื่องโจทก์ทำหนังสือสัญญารับจ้างทำของกับผู้ว่าจ้างซึ่งเข้าลักษณะ

ตราสารที่ต้องปิดอาคารแสดมภ์บริบูรณ์ตามลักษณะแห่งตราสาร 4 แห่งบัญชีอัตราอาคารแสดมภ์ โดยถือรวมทั้งมูลค่าสินค้าและสัญญาจ้างทำของ

ในคดีนี้ โจทก์ได้นำสืบว่า

(1) โจทก์มีฐานะผู้จำหน่ายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนซึ่งนำเข้าจากต่างประเทศทั้งหมด โดยโจทก์ได้เสียอากรขาเข้าและเสียภาษีการค้า ประเภทการค้า 4 ชนิด 1 (ฉ) ตามบัญชีอัตราภาษีการค้าตามประมวลรัษฎากรครบถ้วนแล้ว

โจทก์จึงไม่ใช่ผู้ผลิตหรือทำวัตถุดิบของอย่างหนึ่งขึ้นมา แต่วัตถุดิบของคือลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศนั้นมีสำเร็จรูปแล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น โดยเฉพาะอย่างยิ่งข้อตกลงในสัญญายังระบุอีกว่า หากผู้ซื้อชำระราคาไม่ครบถ้วน ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าครบถ้วน จึงเป็นการแสดงเจตนาของคู่สัญญาที่มุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์เพื่อตอบแทนการชำระราคาอันเป็นสาระสำคัญ ไม่ใช่มุ่งถึงผลสำเร็จของงานที่จ้างแต่อย่างใด สัญญาดังกล่าวจึงเป็นสัญญาซื้อขาย ไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ

อีกทั้งยังมีแนวคำพิพากษาที่ 258/2530 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 1269-1270/2534 และแนวคำวินิจฉัยของกองกรมสรรพากรตามมติ กพอ. ครั้งที่ 5 พุทธศักราช 2519 (ระเบียบวาระที่ 5) วินิจฉัยว่า “ในกรณีบริษัทฯ ได้ทำสัญญาซื้อขายลิฟท์โดยมีข้อกำหนดในสัญญาว่าคิดราคาค่าลิฟท์เป็นเงินทั้งสิ้น 660,000 บาท และค่าติดตั้งเป็นเงินอีก 100,000 บาท ซึ่งเป็นการแยกราคาค่าลิฟท์และบริการติดตั้งไว้ต่างหากจากกันอย่างชัดเจนเช่นนี้ หากบริษัทฯ มิได้เป็นผู้ผลิตลิฟท์ บริษัทฯ ไม่ต้องนำรายรับเฉพาะที่เป็นค่าลิฟท์จำนวน 660,000 บาท มาเสียภาษีการค้า 4 การรับจ้างทำของ” และตามแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตอบข้อหารือที่ กค. 0802/พ.10725 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2537 วินิจฉัยว่า “บริษัทฯ ประกอบกิจการนำเข้าชิ้นส่วนและอุปกรณ์ลิฟท์และบันไดเลื่อนพร้อมทั้งให้บริการติดตั้งโดยได้แยกราคาสินค้าเข้าลักษณะเป็นการรับจ้างทำของ” ด้วยเหตุผลดังกล่าว โจทก์จึงไม่ต้องนำรายรับจากการขายลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศและค่ารับจ้างติดตั้งมารวมคำนวณภาษีการค้า และสัญญาดังกล่าวไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ โจทก์จึงไม่ต้องปิดอาคารแสดมภ์ในสัญญาตามลักษณะแห่งตราสาร แห่งบัญชีอัตราอาคารแสดมภ์และเสียค่าอากรเพิ่ม

(2) สัญญาที่โจทก์ทำกับลูกค้าไม่ใช่สัญญาจ้างทำของ แต่เป็นสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้างติดตั้ง โดยส่วนหนึ่งเป็นสัญญาซื้อขายลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ และอีกส่วนหนึ่งเป็นสัญญาจ้างติดตั้งลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ แม้จะอยู่ในฉบับเดียวกันก็ตาม แต่สาระสำคัญหรือข้อตกลงที่กำหนดไว้ในสัญญาได้แยกข้อตกลงในเรื่องการซื้อลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศ และการว่าจ้างติดตั้งลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศออกจากกันอย่างชัดเจนว่าราคาสินค้าเป็นจำนวนหนึ่งและจ้างติดตั้งเป็นเงินอีกจำนวนหนึ่ง โจทก์และลูกค้าของโจทก์มีเจตนาที่จะผูกพันกันตาม

สัญญาซื้อขายและการว่าจ้างติดตั้งแยกจากกันอย่างชัดเจน หากได้เป็นการตกลงกันในลักษณะของสัญญาว่าจ้างทำของแต่อย่างใดไม่

(3) มูลค่าสินค้า ลิฟท์หรือเครื่องปรับอากาศที่ซื้อขายตามสัญญานั้นมีมูลค่าสูง ส่วนค่าว่าจ้างติดตั้งเป็นค่าแรงเพียงเล็กน้อย หากคิดถัวเฉลี่ยแล้วค่าแรงติดตั้งของแต่ละสัญญาก็ไม่เกินอัตราร้อยละ 5 ของมูลค่าสินค้าที่ซื้อขายตามสัญญา

(4) ผู้ซื้อสามารถว่าจ้างผู้อื่นให้ทำการติดตั้งเองได้ แต่เพื่อความสะดวกผู้ซื้อก็ว่าจ้างให้โจทก์ทำการติดตั้งไปในคราวเดียวกัน

ศาลได้ให้เหตุผลเพิ่มเติมจากการพิเคราะห์พยานหลักฐานของทั้งโจทก์ในฐานะผู้ขายและสรรพากรในฐานะจำเลยดังต่อไปนี้

- (1) การรับจ้างทำของนั้น จะต้องพิจารณาข้อเท็จจริงเป็นเรื่องๆ ไป
- (2) การวินิจฉัยว่าสัญญาซื้อขาย ศาลให้เห็นผลดังนี้

(2.1) ข้อเท็จจริงปรากฏแก่ศาลว่าคู่สัญญามุ่งประสงค์ทำสัญญาขายลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อน ซึ่งรวมภาษีขาเข้า ภาษีการค้าและการขนส่งถึงสถานที่ติดตั้งแยกต่างหากค่าแรงงานติดตั้งพร้อมทั้งวัสดุอุปกรณ์

(2.2) ศาลเห็นว่า ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนตามสัญญาซื้อขายนั้น ผู้ซื้อสามารถจ้างให้ผู้อื่นทำการติดตั้งก็ได้ แต่เนื่องจากเพื่อความสะดวก ผู้ซื้อก็จะว่าจ้างให้โจทก์ทำการติดตั้งไปในคราวเดียวกัน

(2.3) โจทก์ไม่ได้ทำการผลิตหรือทำวัตถุดิบขึ้นมา แต่ลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนนั้น มีอยู่อย่างสำเร็จรูปแล้ว เพียงแต่โจทก์นำมาติดตั้งเท่านั้น

(2.4) ข้อตกลงในสัญญาได้ระบุอีกว่า หากผู้ซื้อชำระราคาไม่ครบถ้วนลิฟท์ เครื่องปรับอากาศบันไดเลื่อนยังเป็นกรรมสิทธิ์ของโจทก์จนกว่าผู้ซื้อจะชำระราคาค่าสินค้าครบถ้วน แสดงว่าคู่สัญญามุ่งถึงการโอนกรรมสิทธิ์ของสินค้าเพื่อตอบแทนการชำระราคาอันเป็นลักษณะสำคัญของการซื้อขาย สัญญาดังกล่าวจึงไม่ใช่สัญญาจ้างทำของเพียงประการเดียว แต่เป็นสัญญาซื้อขายส่วนหนึ่งและเป็นสัญญาจ้างทำของส่วนหนึ่งรวมอยู่ในสัญญาฉบับเดียวกัน

จากเหตุผลดังกล่าว ศาลเห็นว่า ข้อตกลงในรูปแบบการแยกสัญญาในกรณีนี้สามารถทำได้เพราะไม่ขัดต่อความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน พิพากษาเพิกถอนการประเมิน พิพากษายืนตามศาลภาษีอากรกลาง

จากเหตุผลประกอบคำวินิจฉัยจะพบว่า ศาลพิจารณาจากข้อเท็จจริงที่โจทก์นำสืบต่อศาล ทั้งลักษณะลิฟท์ที่ผู้ซื้อสามารถจ้างผู้อื่นติดตั้งได้ เงื่อนไขสัญญาซื้อขายเกี่ยวกับการโอนกรรมสิทธิ์ อันเป็นที่มาของคำวินิจฉัยยอมรับเจตนาของคู่สัญญาในการสัญญาแยกระหว่างสัญญาติดตั้งและสัญญาซื้อขายลิฟท์

2.2.2 แนวความคิด หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี

อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐนั้น เป็นอำนาจที่กระทำต่อสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชน กล่าวคือ เมื่อประชาชนกระทำการใด ๆ อันก่อให้เกิดเงินได้พึงประเมิน รัฐย่อมสามารถใช้อำนาจในการบังคับจัดเก็บภาษีทันที ดังนั้นรัฐควรมีการกำหนดหลักเกณฑ์คุ้มครองสิทธิของประชาชนในฐานะผู้เสียภาษีจากการใช้อำนาจดังกล่าว

2.2.2.1 สิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์การความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD)³³

องค์การเพื่อความร่วมมือทางเศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Cooperation and Development หรือ “OECD”) ได้ตระหนักถึงสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษีจึงกำหนดกรอบสิทธิผู้เสียภาษีเพื่อวัตถุประสงค์ให้ประเทศต่าง ๆ นำไปเป็นแนวทางในการกำหนดและคุ้มครองสิทธิของผู้เสียภาษีทั้งในเชิงกฎหมายและในเชิงบริหาร

(ก) สิทธิในการได้รับข้อมูล ความช่วยเหลือและการรับฟัง (The right to be informed, assisted and heard)

ผู้เสียภาษีมียุทธสิทธิในการรับข้อมูลที่ทันสมัยในระบบภาษีและการประเมินภาษี และสิทธิในการได้รับข้อมูลสิทธิเกี่ยวกับสิทธิของผู้เสียภาษีรวมถึงสิทธิในการอุทธรณ์ ซึ่งผู้เสียภาษีสามารถใช้ข้อมูลดังกล่าวเพื่อคาดหมายหน้าที่และภาระภาษีของตน เจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจต้องบรรลุน้ำหนันี้ไม่ว่าจะโดยทางแผ่นพับ การพูดคุยทางโทรศัพท์ ทางวิดีโอ

สิทธินี้เป็นสิทธิขั้นพื้นฐานของผู้เสียภาษี เช่น กรณีในประเทศไทย กรมสรรพากรเผยแพร่กฎหมาย หลักเกณฑ์ภาษีอากรทางอินเทอร์เน็ตซึ่งเป็นการทำให้ผู้เสียภาษีอากรเข้าถึงข้อมูลได้โดยง่าย ไม่เพียงเท่านั้น สรรพากรประเทศไทยยังเผยแพร่หนังสือตอบข้อหารือประเด็นภาษีเพื่อให้ข้อมูลในการใช้กฎหมายภาษีอากรเพื่อให้ผู้เสียภาษีเข้าใจภาระภาษีของตนมากยิ่งขึ้น

(ข) สิทธิในการอุทธรณ์ (The right of appeal)

ผู้เสียภาษีทุกคนมีสิทธิอุทธรณ์การวินิจฉัยของเจ้าหน้าที่ผู้มีอำนาจทางภาษีอากร ไม่ว่าจะการวินิจฉัยนั้นเกี่ยวกับการปรับข้อกฎหมายหรือการตอบข้อหรือต่อผู้เสียภาษีโดยตรง

(ค) สิทธิในการชำระภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to pay no more than the correct amount of tax)

ผู้เสียภาษีไม่ควรชำระภาษีเกินกว่าที่กฎหมายกำหนดให้ต้องเสียภาษี สิ่งที่ยอมรับกันได้คือ การที่ผู้เสียภาษีลดภาระภาษีของตนโดยมีการใช้การวางแผนภาษีที่ถูกต้องตาม

³³ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), General Administrative Principles - GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา http://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf

กฎหมาย โดยรัฐต้องแยกความแตกต่างระหว่างการวางแผนภาษีและรูปแบบที่แย้งหรือไม่ถูกต้องกับเจตนารมณ์ของผู้ร่างกฎหมาย และผู้เสียภาษีมียุติสิทธิได้รับมาตรการช่วยเหลืออย่างสมเหตุสมผลเพื่อลดภาระภาษีเท่าที่ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิ

(ง) สิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty)

ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิสูงสุดเพื่อได้รับความชัดเจนแน่นอนในภาระภาษีที่เกิดจากการกระทำของผู้เสียภาษี อย่างไรก็ตาม ความชัดเจนแน่นอนไม่อาจเกิดขึ้นได้ในทุกกรณี เช่น กรณีผู้เสียภาษีอาจไม่สามารถทราบล่วงหน้าเกี่ยวกับผลกระทบของกฎหมายที่เกี่ยวข้องกับข้อเท็จจริงหรือสถานการณ์ที่เกิดขึ้นเป็นกรณีพิเศษ ซึ่งในกรณีเช่นนี้เจ้าหน้าที่สรรพากรก็ไม่มีหน้าที่ให้ความชัดเจนแน่นอนเกี่ยวกับการใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีซึ่งผู้เสียภาษีมียุติสิทธิเจตนาลีกเลี่ยงเจตนารมณ์ของกฎหมาย อย่างไรก็ตามผู้เสียภาษีสามารถคาดการณ์ผลจากการประกอบกิจการซึ่งเป็นกรณีปกติทางการค้า เป้าหมายจากสิทธิของผู้เสียภาษีในข้อนี้เป็นไปได้ยากในทางปฏิบัติที่จะประสบผลสำเร็จอันเป็นผลมาจากระบบภาษีสมัยใหม่มีความซับซ้อน

(จ) สิทธิส่วนบุคคล (The right to privacy)

ผู้เสียภาษีมียุติสิทธิคาดหวังไม่ถูกรบกวนความเป็นส่วนตัวโดยไม่จำเป็นจากเจ้าหน้าที่สรรพากร ในทางปฏิบัติ สิทธิข้อนี้ถูกตีความไม่ให้ทางที่เจ้าหน้าที่สรรพากรต้องเลี่ยงการหาแหล่งที่อยู่ของผู้เสียภาษีโดยไม่มีเหตุผลและขอข้อมูลซึ่งไม่เกี่ยวข้องกับการวินิจฉัยภาระภาษีที่ถูกต้อง ในทุกประเทศสิทธิข้อนี้ถูกใช้อย่างเข้มงวดเกี่ยวกับที่อยู่หรือสถานประกอบการของผู้เสียภาษีในบริบทการสอบสวนคดีภาษีและในการได้รับข้อมูลจากบุคคลที่สาม ในบางประเทศก่อนการเข้าพบผู้เสียภาษี (visits to a taxpayer) ต้องได้รับความยินยอมจากผู้เสียภาษีก่อน และในประเทศส่วนใหญ่กรณีนี้ที่ผู้เสียภาษีคัดค้านการเข้าพบโดยเจ้าหน้าที่สรรพากร หากผู้มีหน้าที่ยืนยันการเข้าพบ เจ้าหน้าที่ต้องมีหนังสือประกันให้แก่ผู้เสียภาษี

(ฉ) สิทธิได้รับการปกปิดความลับ (The right to confidentiality and secrecy)

สิทธิได้รับการปกปิดความลับนี้ เป็นสิทธิเกี่ยวกับข้อมูลของผู้เสียภาษีที่สรรพากรได้มา ต้องถูกรักษาไว้เป็นความลับและต้องถูกใช้เพื่อวัตถุประสงค์เกี่ยวกับกฎหมายภาษีเท่านั้น กฎหมายภาษีต้องมีบทลงโทษที่รุนแรงสำหรับกรณีเจ้าหน้าที่สรรพากรใช้ข้อมูลอันเป็นความลับในทางอื่นหรือทางที่ผิดจากนี้ ยิ่งไปกว่านั้นกฎเกณฑ์ว่าด้วยการรักษาความลับต้องมีผลบังคับกับเจ้าหน้าที่สรรพากรโดยเคร่งครัดกว่าหน่วยงานของรัฐหน่วยงานอื่น

2.2.2.2 ประเภทสิทธิของผู้เสียภาษี

สิทธิของผู้เสียภาษีอาจแบ่งประเภทเพื่อจัดหมวดหมู่ได้หลายแบบขึ้นอยู่กับวัตถุประสงค์ของแบ่งประเภท แต่มีประเภทที่สำคัญดังนี้

(ก) สิทธิเชิงกฎหมายขั้นปฐมภูมิ (Primary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้มีจุดเน้นอยู่ที่กระบวนการร่างกฎหมายต้องมีความชอบด้วยกฎหมาย ทั้งในด้านรูปแบบและเนื้อหา มีความชัดเจน และไม่ย้อนหลัง

(ข) สิทธิเชิงกฎหมายชั้นทุติยภูมิ (Secondary Legal Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ผ่านปฏิบัติการเฉพาะที่กฎหมายบัญญัติโดยแยกได้ดังนี้

(1) กระบวนการทั่วไปในกฎหมาย ได้แก่ การกำหนดมาตรฐานในกระบวนการใช้อำนาจประเมินจัดเก็บ และกระบวนการบังคับจัดเก็บภาษีอากรตามที่กำหนด เช่น อาจกำหนดให้ผู้เสียภาษีอากรมีสิทธิที่จะได้รับการปกปิดข้อมูลที่ให้ระหว่างการตรวจสอบ หรือสิทธิได้รับการพิจารณาข้อขัดแย้งอย่างเป็นธรรม และไม่เลือกปฏิบัติ เป็นต้น

(2) กระบวนการเฉพาะ เช่น การให้ระบุเหตุผลในคำสั่งของเจ้าพนักงานเป็นเรื่อง ๆ ไป หรือกำหนดหลักเกณฑ์พิเศษในการดำเนินการ เช่น แนวทางพิจารณาคำขอ หรือวิธีการกำหนดแนวทางปฏิบัติล่วงหน้า (Advanced Ruling)

(ค) สิทธิเชิงบริหารชั้นปฐมภูมิ (Primary Administrative Right)

สิทธิกลุ่มนี้เป็นสิทธิที่สามารถบังคับหรือคุ้มครองได้ โดยอาศัยการบริหารของเจ้าพนักงานภาษี

(ง) สิทธิเชิงบริหารชั้นทุติยภูมิ (Secondary Administrative Right)

สิทธิกลุ่มนี้ไม่สามารถจะบัญญัติเป็นกฎหมายคุ้มครองอย่างมีประสิทธิภาพได้ เพราะเป็นกระบวนการที่มีรายละเอียดมากขึ้นอยู่กับว่าเจ้าพนักงานปฏิบัติอย่างไรในการให้บริการผู้เสียภาษีอากร การบังคับหรือคุ้มครองสิทธิกลุ่มนี้จึงเหมาะที่จะใช้วิธีการในเชิงบริหารมากกว่า การบัญญัติเป็นกฎหมาย เช่น การเรียกร้องให้เจ้าพนักงานบริการอย่างสุภาพ หรือมีมารยาทอันดี มาตรการเหล่านี้ว่า หลักธรรมาภิบาล (Principles of Good Practice)

2.3 มาตรการของรัฐในปฏิเสธร่างแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด

2.3.1 นิยาม

การหนีภาษี การเลี่ยงภาษี การวางแผนภาษี ล้วนเป็นการกระทำของผู้เสียภาษีที่มีวัตถุประสงค์ในผลลัพธ์เดียวกันคือ การไม่ต้องเสียภาษีเลย หรือ การลดภาระทางภาษี แต่ความแตกต่างคือ ผลทางกฎหมายที่แตกต่างกัน บางครั้งเป็นการยากที่จะหาเส้นแบ่งว่าการกระทำใดเป็นการเลี่ยงภาษีหรือเป็นเพียงการวางแผนภาษี

2.3.1.1 การหนีภาษี หรือ “Tax Evasion” หรือ “Tax Dogging”

การหนีภาษีตามความหมายของ OECD³⁴ นิยามไว้ว่า

“เป็นคำที่ให้นิยามได้ยากแต่เป็นเหตุการณ์ที่ผู้เสียภาษีมักกระทำที่เป็นการฉ้อฉล (illegal arrangements) โดยหลีกเลี่ยงหรือละเลยการเสียภาษีของตน อาทิ ผู้เสียภาษีชำระภาษีอากรของตนต่ำกว่าที่ควรจะเป็นโดยวิธียื่นสำแดงรายได้ต่ำหรือปิดบังข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการเสียภาษีที่ถูกต้องของตน”

การหนีภาษี คือ การกระทำหรือการละเว้นการกระทำอันเป็นการฝ่าฝืนต่อบทบัญญัติแห่งกฎหมาย โดยวิธีการหลอกลวง หรือ ใช้กลอุบายอันเป็นการฉ้อโกงเพื่อไม่ต้องเสียหรือเสียภาษีอากรให้น้อยลง ซึ่งถือเป็นความผิดที่มีโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญา เช่น การแจ้งเท็จแก่พนักงานสรรพากรว่าตนมีรายได้ต่ำกว่ารายได้จริงเพื่อจะได้เสียภาษีเงินได้ต่ำกว่าที่ควรจะเป็น หรือการลักลอบนำสินค้าเข้าและสินค้าออกนอกประเทศอันเป็นการหนีภาษีวิธีหนึ่ง เพราะเป็นการกระทำเพื่อจะได้ไม่ต้องเสียภาษีสินค้าเข้าและภาษีสินค้าออก หรือการซื้อขายสินค้าและบริการในตลาดมืดก็เป็นการหนีภาษีอีกวิธีหนึ่งเช่นกัน เพราะจะได้ไม่ต้องเสียภาษีการขาย ภาษีสินค้าหรือภาษีอื่น ๆ

ตัวอย่างของการหนีภาษี เช่น ผู้เสียภาษีมีเงินได้ที่จะต้องเสียภาษี 10 ล้านบาท แต่ยื่นรายการและเสียภาษีโดยแสดงว่ามีเงินได้เพียง 1 ล้านบาท นอกจากผู้เสียภาษีจะต้องถูกเจ้าพนักงานประเมินภาษีเรียกเก็บภาษีเพิ่มเติมพร้อมเบี้ยปรับและเงินเพิ่มอันเป็นโทษทางแพ่งแล้ว ผู้เสียภาษียังมีความรับผิดทางอาญาฐานหนีภาษีอากรตามประมวลรัษฎากรตามมาตรา 37 ซึ่งมีโทษจำคุกตั้งแต่ 3 เดือนถึง 7 ปี และปรับตั้งแต่ 2,000 บาทถึง 200,000 บาทอีกด้วย²¹ หรือกรณีนำเข้าสินค้าเข้ามาในราชอาณาจักรโดยหลีกเลี่ยงอากร นอกจากจะต้องเสียภาษีศุลกากรตามพระราชบัญญัติศุลกากรพุทธศักราช 2469 มาตรา 27 แล้วยังมีโทษปรับเป็นเงิน 4 เท่าของราคาซึ่งได้รวมอากรเข้าด้วยแล้ว หรือจำคุกไม่เกิน 10 ปี หรือ ทั้งจำทั้งปรับด้วย

นอกจากนี้ ยังมีตัวอย่างของคำพิพากษาศาลฎีกาที่แสดงให้เห็นถึงการกระทำที่มีลักษณะเป็นการหนีภาษี เช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 8456/2544 โจทก์อ้างว่าเงินที่โจทก์รับมาจำนวน 60,000,000 บาท เป็นเงินที่ผู้ภู้นำมาชำระคืนแก่โจทก์ แต่โจทก์ไม่มีพยานหลักฐานสนับสนุนข้อกล่าวอ้างดังกล่าว จึงต้องถือว่าเงินดังกล่าวเป็นเงินได้พึงประเมินตามมาตรา 40(8) และเมื่อโจทก์ไม่นำมายื่นแบบแสดงรายการเพื่อเสียภาษีเงินได้บุคคลธรรมดา ย่อมแสดงให้เห็นว่าโจทก์มีเจตนาเลี่ยงการเสียภาษีให้แก่รัฐ พฤติการณ์ของโจทก์ดังกล่าวย่อมไม่มีเหตุอันควรให้งดหรือลดเบี้ยปรับ

³⁴ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.”

จากข้างต้น จะเห็นได้ว่าเป็นการกระทำที่มีลักษณะฝ่าฝืนต่อดัชนีกฎหมายโดยตรง และกฎหมายกำหนดบทลงโทษทั้งทางแพ่งและทางอาญาอย่างชัดเจน ดังนั้นในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้จะไม่กล่าวถึงการกระทำที่มีลักษณะนี้

2.3.1.2 การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance)

การเลี่ยงภาษี (Tax Avoidance) ตามความหมายของ OECD³⁵ นิยามไว้ว่า

“เป็นคำที่ให้นิยามได้ยากเช่นกัน แต่ในภาพรวมคือ การหาวิธีการที่ถูกต้องตามกฎหมายในการลดภาระภาษีของตนเองลงมา ซึ่งอาจจะมีความหมิ่นเหม่หรือไม่ตรงตามเจตนารมณ์ของกฎหมายเสียทีเดียว”

การเลี่ยงภาษี คือ การตกแต่งหรือการทำเทียมซึ่งธุรกรรมในทางกฎหมายเอกชนที่ต่างไปจากปกติทั่วไปทำให้องค์ประกอบเกี่ยวกับความรับผิดชอบทางภาษีที่ใช้รูปแบบธุรกรรมปกติขาดหายไป โดยอาศัยช่องว่างหรือภาษีกฎหมายที่ไม่รัดกุมเพื่อให้ได้ประโยชน์ทางภาษีกว่าอีกนัยหนึ่งการเลี่ยงภาษีมักมีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นอันดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นอันดับรอง เป็นการกระทำหรือธุรกรรมที่สร้างขึ้นโดยไม่มีวัตถุประสงค์หลักในเชิงพาณิชย์หรือธุรกิจ แต่ยังคงสามารถทำให้เกิดผลในทางเศรษฐกิจเช่นเดียวกับธุรกรรมปกติทั่วไปได้ ซึ่งการกระทำดังกล่าวเป็นการขัดกับเจตนารมณ์ของกฎหมายทำให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากรเป็นจำนวนมาก การเลี่ยงภาษีจึงมักก่อให้เกิดปัญหาในการตีความกฎหมายซึ่งถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิของธุรกรรมหรือการกระทำที่เป็นผลให้เกิดผลลัพธ์ทางภาษีที่ผู้เสียภาษีต้องการ แต่ด้วยการตีความตามเจตนารมณ์ของกฎหมายโดยศาลก็เป็นวิธีการหนึ่งในการต่อต้านการเลี่ยงภาษี

ตัวอย่างของการเลี่ยงภาษีอากร เช่น การที่ผู้อยู่ในประเทศไทยไม่โอนเงินที่ได้รับจากการทำงานหรือประกอบธุรกิจในต่างประเทศเข้ามาในประเทศไทยในปีเดียวกับที่ได้รับเงินนั้น แต่โอนเข้ามาในปีอื่น ทำให้ไม่ต้องเสียภาษี (หนังสือกรมสรรพากรที่ กค. 08021/69 ลงวันที่ 1 พฤษภาคม 2530) หรือการที่ผู้เสียภาษีในอัตราสูงอยู่แล้วร่วมกับผู้อื่นประกอบธุรกิจในห้างหุ้นส่วนสามัญหรือคณะบุคคลที่ไม่ใช่นิติบุคคลแทนการประกอบธุรกิจในนามของตนเองโดยลำพัง ทั้ง ๆ ที่มีทุนพอที่จะประกอบธุรกิจในนามของตนเองอยู่แล้ว ก็ถือว่าเป็นการเลี่ยงภาษีอากรเช่นเดียวกัน เพราะเป็นการกระทำเพื่อที่จะได้เสียภาษีในอัตราต่ำ เนื่องจากห้างหุ้นส่วนหรือคณะบุคคลที่มีนิติบุคคลนั้นถือเป็น

³⁵ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow. Cf. evasion”

หน่วยภาษี (Tax Entity) หน่วยใหม่แยกต่างหากจากหน่วยภาษีเดิม ทำให้ไม่ต้องเริ่มคำนวณภาษีในอัตราเดิมที่สูงอยู่แล้ว แต่เริ่มคำนวณภาษีในอัตราใหม่ที่ต่ำกว่า

2.3.1.3 การวางแผนภาษีอากร หรือ “Tax Planning”

การวางแผนภาษีอากร ตามความหมายของ OECD³⁶ นิยามไว้ว่า

“การจัดการธุรกิจและ/หรือ กิจการค้าเพื่อให้มีภาระภาษีของตนต่ำที่สุด”

หนังสือ “Australian Master Tax Guide (41st Edition) จัดพิมพ์โดย CCH Australian Limited ปี 2549 หน้า 1,515 ให้ความหมายอย่างกว้างไว้ว่า หมายถึง กระบวนการจัดการงานธุรกิจหรือกิจการของผู้เสียภาษีรายใดรายหนึ่งหรือหลายราย เพื่อที่จะเสียภาษีให้น้อยที่สุด โดยชอบด้วยกฎหมายและสอดคล้องกับการประกอบธุรกิจ

สุภาพร พิศาลบุตร³⁷ ให้ความหมายว่า “การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้า เพื่อก่อให้เกิดผลสำเร็จของงานตามความต้องการ”

ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม³⁸ หมายถึง การกำหนดวิธีปฏิบัติไว้ล่วงหน้าหรือการเตรียมการเพื่อเสียภาษีให้ถูกต้องครบถ้วนและประหยัด การทำให้ไม่ต้องเสียภาษีหรือเสียภาษีน้อยที่สุด โดยใช้วิธีการที่ไม่ผิดกฎหมาย (Legal Means) ก็ถือเป็นการวางแผนภาษีด้วย

การวางแผนภาษีอากรเป็นงานส่วนหนึ่งในการประกอบธุรกิจ เกี่ยวข้องกับการบริหารจัดการทางภาษีอากร (Tax Management) ทั้งนี้การวางแผนภาษีอากร จะต้องกระทำการก่อนเริ่มต้นประกอบธุรกิจ ในระหว่างประกอบธุรกิจ และแม้จะเลิกประกอบธุรกิจก็ต้องมีการวางแผนภาษีอากรด้วย

นอกจากนี้ในการทำนิติกรรมสัญญาหรือธุรกรรมหรือการงานใดก็ควรจะวางแผนภาษีอากรเช่นเดียวกัน การวางแผนภาษีอากรจึงไม่จำกัดเฉพาะกรณีที่มีการประกอบธุรกิจ

³⁶ The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Glossary of Tax Terms [Online], 18 เมษายน 2556. แหล่งที่มา <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> “Arrangement of a person's business and /or private affairs in order to minimize tax liability.”

³⁷ สุภาพร พิศาลบุตร, หลักการวางแผน (กรุงเทพมหานคร: ศูนย์เอกสารและตำรา สถาบันราชภัฏสวนดุสิต, 2543) หน้า 2

³⁸ ชัยสิทธิ์ ตราชูธรรม, เอกสารวิชาการส่วนบุคคลนี้เป็นส่วนหนึ่งของการอบรมหลักสูตร “ผู้บริหารกระบวนการยุติธรรมระดับสูง (บ.ย.ส.)” รุ่น 13 วิทยาลัยการยุติธรรม สำนักงานศาลยุติธรรม พ.ศ. 2552, หน้า 3

เท่านั้น แม้จะไม่ใช้การประกอบธุรกิจก็ต้องวางแผนภาษีอากร การวางแผนภาษีอากรจึงเกี่ยวข้องกับการดำเนินชีวิต

Barry Larking³⁹ หมายถึง การจัดการธุรกิจหรือการงานส่วนตัวเพื่อช่วยให้เสียภาษีน้อยที่สุด

ดังนั้น การวางแผนภาษีอากรจึงมีลักษณะว่าด้วยความถูกต้องเป็นลำดับแรก ส่วนการประหยัดภาษีเป็นวัตถุประสงค์ลำดับรอง การวางแผนภาษีจึงมีนัยในการบริหารจัดการทางภาษี (Tax management) ซึ่งแนะนำทางปฏิบัติตามกฎหมาย ระเบียบและข้อบังคับ หรือปฏิบัติตามตัวอย่างประกอบกฎหมาย ตลอดจนการใช้สิทธิประโยชน์ต่าง ๆ อันพึงมีตามกฎหมาย เช่น การหักจ่ายเป็น 2 เท่าในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อการเสียภาษีเงินได้นิติบุคคล การวางแผนภาษีอากรจึงมีภาพพจน์ทางบวกมากกว่าการเลี่ยงภาษีที่มีวัตถุประสงค์ทางภาษีเป็นอันดับแรก ส่วนความถูกต้องเป็นอันดับรอง

การวางแผนภาษีจึงเป็นการกระทำที่ไม่ผิดกฎหมาย และไม่ถูกจัดการหรือรับมือโดยเจ้าพนักงานสรรพากรหรือศาล เช่น การเลือกรูปแบบองค์กรในการประกอบธุรกิจเพื่อให้เสียภาษีน้อยลง การก่อให้เกิดค่าลดหย่อนเพิ่มขึ้นตามกฎหมายเพื่อนำไปใช้ในการคำนวณภาษีเงินได้นิติบุคคลธรรมดา เป็นต้น

2.3.2 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (General Anti-Avoidance Tax Rules หรือ GAAR)

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป เป็นมาตรการที่ถูกสร้างขึ้นมาเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษี โดยให้สรรพากรมีอำนาจปฏิเสธการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการสร้างผลลัพธ์หรือผลประโยชน์ทางภาษีโดยการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำอันมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือ ธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ หรือ Sham Transaction ดังนั้น เมื่อใดก็ตามที่ความขัดแย้งระหว่างสรรพากรและผู้เสียภาษีเกิดขึ้นจากกรณีที่สรรพากรตั้งข้อสงสัยในธุรกรรมหรือการกระทำว่ามีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจหรือปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ⁴⁰ ศาลในประเทศระบบคอมมอนลอว์จึงสร้างหลักการว่าด้วย Sham Transaction Doctrine เพื่อเป็นแนวทางให้สรรพากรใช้วินิจฉัยธุรกรรมหรือการกระทำดังกล่าว หรืออีกนัยหนึ่งสิทธิและเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำใดๆ เพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำสุดจะมีความชัดเจนมากยิ่งขึ้น

ประเทศออสเตรเลียเป็นประเทศแรกที่มีการนำหลักการนี้มาใช้ในปี 1981 หลังจากนั้นประเทศต่าง ๆ ได้มีการนำหลักการนี้ไปใช้ใน ประเทศ เช่น ประเทศเยอรมนี ฝรั่งเศส แคนาดา

³⁹ Barry Larking, *International Tax Glossary* 4th edition, (Amsterdam: IBFD Publication BV, 2001): 351

⁴⁰ Rajesh Goyal, GAAR - What is GAAR, [Online] Available from: <http://www.allbankingsolutions.com/Banking-Tutor/GAAR-What-is.htm> 18 April 2013

นิวซีแลนด์ แอฟริกาใต้ เป็นต้น อย่างไรก็ตามในประเทศสหรัฐอเมริกาและอังกฤษ ได้มีการใช้มาตรการดังกล่าวอย่างระมัดระวัง และไม่ก้าวร้าว (have not been aggressive)⁴¹

ผู้วิจัยได้ยกตัวอย่างมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปของประเทศออสเตรเลีย เนื่องจากเป็นประเทศแรกที่น่ามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปมาบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษร ซึ่งในอดีตออสเตรเลียเคยยอมรับว่า การเลี่ยงภาษีเป็นภาวะที่ยอมรับได้ จากแนวความคิดที่ว่าผู้เสียภาษีมีเสรีภาพอันชอบธรรมในการจัดการทรัพย์สินของตน และจากแนวความคิดนี้ทำให้การใช้กฎหมายหรือการตีความกฎหมายภาษีอากรของออสเตรเลียเป็นแนวทางเดียวกับคดี IRC v Duke of Westminster ของสหราชอาณาจักร กล่าวคือ เมื่อการจัดเก็บภาษีของรัฐถือเป็นกรณีของรัฐเข้าไปแทรกแซงวิถีชีวิตหรือเสรีภาพทางเศรษฐกิจและสังคมของประชาชน ดังนั้น การตีความกฎหมายภาษีอากรจึงต้องตีความอย่างเคร่งครัด ผู้เสียภาษีจึงไม่มีหน้าที่ต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุด แต่สามารถเข้าทำธุรกรรมหรือกระทำการใด ๆ เพื่อให้ตนเสียภาษีน้อยที่สุดตราบเท่าที่ไม่แย้งหรือไม่ต้องห้ามด้วยกฎหมายภาษีอากรโดยการตีความโดยเคร่งครัด

อย่างไรก็ตาม ในเวลาต่อมา เกิดข้อโต้แย้งระหว่างผู้เสียภาษีและหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรถึงขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเลี่ยงภาษีในลักษณะการสร้างธุรกรรมหรือการกระทำอันมีวัตถุประสงค์เพื่อมุ่งผลลัพธ์ทางภาษียิ่งกว่าประโยชน์ทางด้านธุรกิจ (Commercial substance) หรือธุรกรรมหรือการกระทำนั้นอาจมีวัตถุประสงค์เพื่อผลลัพธ์ทางภาษีอย่างเดียวเท่านั้นโดยปราศจากเนื้อหาทางธุรกิจ แต่ยังคงสอดคล้องกับกฎหมายภาษีอากรในลักษณะตามตัวอักษร และการตีความโดยทั่วไปของกฎหมายภาษีอากรที่เกี่ยวข้อง ในขณะที่หน่วยงานจัดเก็บภาษีปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมหรือการกระทำดังกล่าว การโต้แย้งอ้างถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีที่ถูกอ้างเป็นฐานแห่งสิทธิ และอ้างว่าธุรกรรมหรือการกระทำในลักษณะนี้ทำให้ทำให้ออสเตรเลียสูญเสียรายได้ทางภาษีมหาศาล

ประเทศออสเตรเลียจึงออกบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไปใน Part IVA แห่งพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 เพื่อยุติความขัดแย้งดังกล่าว และเพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมหรือการกระทำในลักษณะดังกล่าว ดังต่อไปนี้

1) ต้องมีแผนการ (Scheme) หมายถึง ข้อตกลง การจัดการ ความตกลงใจกัน คำมั่น การดำเนินการใด ๆ ไม่ว่าจะแสดงออกโดยชัดแจ้งหรือโดยปริยาย ไม่ว่าจะสามารถบังคับได้ตามกฎหมายได้หรือไม่ ไม่ว่าจะกระทำโดยลำพังหรือร่วมกับบุคคลอื่น

2) ผู้เสียภาษีต้องได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากร (Tax benefits) เกี่ยวข้องกับแผนการดังกล่าว ประโยชน์ทางภาษีอากร เช่น ประโยชน์ที่ได้รับจากกรณีที่ไม่ต้องนำเงินจำนวนหนึ่งจำนวนใดไปรวมเป็นเงินได้พึงประเมิน หรือสามารถหักไปเป็นรายจ่ายได้หรือมีส่วนขาดจากมูลค่าทรัพย์สิน (Capital losses) เพิ่มขึ้น หรือได้รับการเครดิตภาษีที่เสียไปในต่างประเทศ (Foreign tax credit) หรือไม่ต้องถูกหักภาษี ณ ที่จ่าย หรือประโยชน์จากการได้รับรัฐรายจ่ายล่วงหน้าหรือเลื่อนการรับรู้

⁴¹ เรื่องเดียวกัน

รายได้ออกไป ซึ่งหากไม่มีแผนการดังกล่าวผู้เสียหายจะไม่ได้รับหรือคาดหวังโดยมีเหตุผลตามสมควรว่า
ไม่ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากรดังกล่าว

3) แผนการดังกล่าวทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับประโยชน์ทางภาษีอากร ซึ่งการพิจารณาว่าวัตถุประสงค์หลักเพื่อให้ได้ประโยชน์ทางภาษีอากรหรือไม่นั้น มีหลักเกณฑ์ในการพิจารณาคือ

- 3.1) ลักษณะที่แผนการดังกล่าวได้ทำขึ้น
- 3.2) รูปแบบและเนื้อหาของสาระของแผนการ
- 3.3) ระยะเวลาและช่วงเวลาที่แผนการได้จัดทำขึ้น
- 3.4) ผลเปลี่ยนแปลงทางภาษีอากรที่เกิดขึ้นหากไม่มีการบังคับใช้บทบัญญัติเพื่อป้องกันการเลี่ยงภาษีทั่วไป
- 3.5) การเปลี่ยนแปลงฐานะทางการเงินของผู้เสียหายที่เป็นผลมาจาก หรือที่เกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นจากแผนการ การเปลี่ยนแปลงฐานะการเงินของบุคคลที่มีความเกี่ยวข้องกับผู้เสียหาย
- 3.6) ลักษณะของความเกี่ยวพันระหว่างผู้เสียหายกับผู้มีความเกี่ยวพัน
- 3.7) ผลด้านอื่น ๆ ที่เกิดขึ้นหรือจะเกิดขึ้นหรือคาดว่าจะเกิดขึ้นเนื่องจากแผนการ

เมื่อธุรกรรมหรือการกระทำหรือแผนการใดเข้าเงื่อนไขดังที่ระบุไว้ อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจใช้ดุลพินิจในการยกเลิกประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นเนื่องจากแผนการดังกล่าว และปรับปรุงการคำนวณภาษีเงินได้ของผู้เสียหายใหม่ ทั้งผู้เสียหายยังต้องเสียเบี้ยปรับอีกด้วยและในการพิจารณาวินิจฉัยออสเตรเลียมีคณะกรรมการพิจารณามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป (“GAAR Panel”) ซึ่งคณะกรรมการพิจารณามาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ทำหน้าที่เป็นที่ปรึกษาการใช้มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ในประเทศออสเตรเลีย

ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายประมวล ก็มีหลักการที่คล้ายกับหลักการดังกล่าวแต่เรียกว่า หลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of legal form Doctrine) ซึ่งมีหลักการสำคัญว่า วัตถุประสงค์ของผู้บัญญัติกฎหมายหรือเจตนารมณ์ของกฎหมายย่อมสำคัญกว่าธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจที่จะเลี่ยงภาษี ดังนั้น ธุรกรรมที่เกิดขึ้นโดยมีมูลเหตุจูงใจดังกล่าว แม้ไม่กระทำผิดกฎหมาย ศาลและเจ้าพนักงานประเมินก็ย่อมมีอำนาจที่จะปฏิเสธธุรกรรมนั้นและประเมินผลทางภาษีไปตามเจตนารมณ์ของกฎหมายได้ ซึ่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากรแห่งประเทศฝรั่งเศสก็ได้บัญญัติรับรองหลักการนี้ไว้ในมาตรา L.64 ว่า ถ้านิติกรรมใดทำขึ้นโดยมีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากรเพียงอย่างเดียว ซึ่งหากไม่มีวัตถุประสงค์เพื่อเลี่ยงภาษีอากรแล้วนิติกรรมนั้นจะไม่เกิดขึ้น เจ้าพนักงานประเมินย่อมมีอำนาจปฏิเสธไม่ยอมรับนิติกรรมหรือสัญญาอันนั้นได้

2.3.3 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะ (Specific Anti-Avoidance Tax Rules หรือ SAAR)

มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะนั้น แตกต่างจากมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปดังที่กล่าวในข้อ 2.3.2 เนื่องจากมาตรการดังกล่าวเป็นมาตรการใช้ประกอบการตีความกฎหมายและประกอบการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยว่าเลี่ยงภาษี แต่มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบเฉพาะเป็นมาตรการถูกสร้างเพื่อวัตถุประสงค์ในการป้องกันการเลี่ยงภาษีในลักษณะใดลักษณะหนึ่งเป็นการเฉพาะ ซึ่งมีตัวอย่างดังต่อไปนี้

2.3.3.1 มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการชลอเงินได้เพื่อเลื่อนเวลาการเสียภาษี (Tax deferral schemes)

ในประเทศออสเตรเลีย มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีโดยการชลอเงินได้เพื่อเลื่อนเวลาการเสียภาษี (tax deferral schemes) ซึ่งให้อำนาจเจ้าพนักงานในการปฏิเสธการหักจ่ายบางรายการของผู้เสียภาษี หากรายจ่ายดังกล่าวจ่ายให้แก่ผู้มีความเกี่ยวพันและผู้มีความเกี่ยวพันดังกล่าวไม่ต้องนำรายจ่ายดังกล่าวไปรับรู้เป็นรายได้ในปีภาษีเดียวกัน เช่น ผู้กู้เสียภาษีตามเกณฑ์สิทธิ และผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้มีความเกี่ยวพันกันเสียภาษีตามเกณฑ์เงินสด ดอกเบี้ยที่เกิดขึ้นในแต่ละปีภาษีแม้ยังไม่ได้ชำระถือเป็นรายจ่ายของผู้กู้ตามเกณฑ์สิทธิ ในขณะที่ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้มีความเกี่ยวพันกันยังไม่ต้องนำดอกเบี้ยไปรับรู้ตามเกณฑ์เงินสดเนื่องจากยังไม่มีชำระจริง หากปีภาษีที่ดอกเบี้ยเกิดกับปีภาษีที่จ่ายดอกเบี้ยจริงเป็นคนละปีกัน สรรพากรจะปฏิเสธรายจ่ายประเภทดอกเบี้ย หากสรรพากรพบว่าธุรกรรมนี้ทำขึ้นจากวัตถุประสงค์เพื่อเลื่อนเวลาการชำระภาษี

2.3.3.2 มาตรการ Controlled Foreign Companies หรือ CFC

มาตรการ Controlled Foreign Companies หรือ CFC เป็นกฎหมายที่ให้อำนาจรัฐเรียกเก็บภาษีจากผู้มีถิ่นที่อยู่ในรัฐของตนสำหรับเงินได้ที่บุคคลนั้นได้รับจากบริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของบุคคลนั้น แม้บริษัทดังกล่าวจะยังไม่ได้นำกำไรนั้นมาจ่ายเป็นเงินปันผลก็ตาม กฎเรื่องนี้จึงเป็นการป้องกันการวางแผนเสียภาษีเพื่อเสียภาษีล่าช้าโดยการไม่ให้บริษัทในต่างประเทศซึ่งอยู่ภายใต้การควบคุมของผู้ถือหุ้นในประเทศของตนนำกำไรมาจ่ายเป็นเงินปันผล ทั้ง ๆ ที่สามารถจ่ายได้ ประเทศแคนาดา ฝรั่งเศส เยอรมัน อิตาลี สหราชอาณาจักรและสหรัฐอเมริกาต่างได้บัญญัติกฎหมายดังกล่าวไว้ในกฎหมายของตน แต่มีหลักเกณฑ์แตกต่างกันบ้าง

2.3.3.3 มาตรการป้องกันการตั้งบริษัททุนจดทะเบียนทุนต่ำ (Thin Capitalization Rule)

มาตรการป้องกันการตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) เป็นกฎหมายที่ไม่ยอมให้บริษัทผู้กู้นำดอกเบี้ยที่จ่ายให้แก่ผู้ให้กู้ซึ่งเป็นผู้ถือหุ้นในบริษัทของตนมาหักเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี หากการกู้ยืมนั้นมีอัตราส่วนเกินกว่าเงินทุนของบริษัทผู้กู้ เช่น ประเทศแคนาดา กำหนดดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเกินกว่า 2 เท่าของเงินทุน หรือประเทศฝรั่งเศส กำหนดดอกเบี้ยเงินกู้ส่วนเกินกว่า 1.5 เท่าของเงินทุน

2.3.3.4 มาตรการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti tax haven Rule)

มาตรการป้องกันการใช้สิทธิประโยชน์จากดินแดนปลอดภาษี (Anti tax haven) เป็นมาตรการที่ป้องกันมิให้ใช้สิทธิประโยชน์ทางภาษีจากดินแดนปลอดภาษี (Tax Haven) โดยการไม่ให้บริษัทนำต้นทุนและค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นในดินแดนดังกล่าวมาหักเป็นค่าใช้จ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิเพื่อเสียภาษี เว้นแต่บริษัทพิสูจน์ได้ว่า บริษัทกับบริษัทในดินแดนปลอดภาษีได้มีการทำธุรกิจจริง ประเทศที่มีกฎเฉพาะเรื่องนี้ เช่น ประเทศอิตาลี และสเปน

จากการศึกษามาตรการของรัฐเพื่อปฏิเสธการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปถือว่าเป็นมาตรการที่ถูกใช้เพื่อยุติข้อโต้แย้งระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีอากรและผู้เสียภาษีว่าธุรกรรมที่ผู้เสียภาษีใช้เสรีภาพในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น ควรได้รับการยอมรับหรือปฏิเสธผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้นจากรัฐ

ในบทที่ 3 นั้น ผู้วิจัยได้ศึกษาปัญหาที่เกิดขึ้นในประเทศไทย เนื่องจากประมวลรัษฎากรซึ่งเป็นกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีนั้นมิได้มีการกำหนดหลักเกณฑ์ใด ๆ ไว้ซึ่งเมื่อเกิดข้อพิพาทในลักษณะดังกล่าว ผลของคำวินิจฉัยจะแปรเปลี่ยนไปตามผู้มีอำนาจในการวินิจฉัย เช่น ศาลหรือเจ้าพนักงานประเมิน หรือเจ้าพนักงานพิจารณาอุทธรณ์ ซึ่งก่อให้เกิดผลร้ายต่อผู้เสียภาษี เนื่องจากเหตุการณ์ดังกล่าวแสดงให้เห็นว่าระบบภาษีอากรไทยขาดความชัดเจนแน่นอน ซึ่งขัดต่อหลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษี