

## บทที่ 5

การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจของประเทศสหรัฐอเมริกามาใช้เพื่อสร้างความชัดเจนให้แก่เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทย

5.1 ปัญหาความไม่ชัดเจนของขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดในประเทศไทยที่รัฐจะพึงยอมรับได้ในทางภาษีอากร

### 5.1.1 การตีความกฎหมายภาษีอากรโดยศาลในการวินิจฉัยคดี

รัฐโดยหน่วยงานผู้มีหน้าที่ในการจัดเก็บภาษีมียอำนาจโดยชอบธรรมในการจัดเก็บภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น ซึ่งในประเทศไทยมีกฎหมายหลักในการจัดเก็บภาษีคือ ประมวลรัษฎากร รัฐไม่สามารถใช้อำนาจตามอำเภอใจ เนื่องจากการจัดเก็บภาษีเป็นอำนาจที่มาจากกรอนุมัติของประชาชนทั้งปวง

ดังนั้น จึงเกิดหลักการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษีโดยองค์กรตุลาการ ถือเป็นหลักประกันการควบคุมการตรวจสอบการใช้อำนาจโดยตุลาการ องค์กรตุลาการจึงเป็นองค์กรที่มีความสำคัญในการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี กล่าวคือ องค์กรตุลาการเป็นผู้มีอำนาจในการวินิจฉัยชี้ขาดข้อพิพาททางภาษี ดังนั้น การวินิจฉัยยอมเป็นการแก้ไขเปลี่ยนแปลงจำนวนภาษีหรืออาจมีผลเป็นการยกเลิก เพิกถอน คำสั่งของเจ้าพนักงานภาษี (เจ้าพนักงานฝ่ายปกครอง) เกี่ยวกับการประเมินภาษี ซึ่งการควบคุมการบังคับใช้กฎหมายภาษี ในกรณีการพิจารณาข้อขัดแย้งหรือข้อพิพาทที่เกิดขึ้นระหว่างหน่วยงานจัดเก็บภาษีและผู้เสียภาษี ศาลต้องตีความกฎหมายภาษีอากรโดยเคร่งครัดเพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้ได้ และสามารถคาดหมายได้ก่อนหรือขณะเข้าทำธุรกรรม ซึ่งศาลไทยก็ยอมรับหลักการการตีความนี้ ดังเช่น คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539 อย่างไรก็ตาม ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า การตีความของศาลในคดีดังกล่าว แม้เป็นการตีความโดยเคร่งครัด แต่ก็เป็นการตีความที่แคบเกินไป จนเป็นเหตุให้รัฐต้องสูญเสียรายได้จากเงินได้ประเภทภาษีอากรและก่อให้เกิดความไม่เสมอภาคระหว่างบริษัทที่เข้ามาตั้งสาขาในประเทศไทยตามมาตรา 66 วรรค 2 แห่งประมวลรัษฎากร และกรณีนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ได้รับเงินได้อันเนื่องจากการมีตัวแทนในประเทศไทย ตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร แต่ให้ผู้ซื้อหรือผู้รับบริการเป็นผู้ชำระเงินค่าสินค้าหรือค่าบริการอันมีกำไรไปยังนิติบุคคลที่ตั้งขึ้นตามกฎหมายของต่างประเทศ ซึ่งศาลพิพากษาให้กรณีหลังนั้น ตัวแทนไม่มีหน้าที่ต้องชำระภาษีเงินได้จากการจำหน่ายเงินกำไร ในขณะที่มาตรา 76 ทวิได้กำหนดให้ตัวแทนมีหน้าที่และความรับผิดชอบในการยื่นรายการและเสียภาษีตามบทบัญญัติในส่วนนี้คือ

ส่วนที่ 3 ของหมวด 3 ลักษณะ 2 แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อการจำหน่ายเงินกำไรหรือเงินประเภทอื่นใด ที่กันไว้จากกำไรหรือที่ถือได้ว่าเป็นเงินกำไรออกไปจากประเทศไทยตามมาตรา 70 ทวิ แห่งประมวลรัษฎากร อยู่ในส่วน 3 ด้วย

ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า แม้ศาลจะใช้หลักการในการตีความกฎหมายโดยเคร่งครัด แต่การตีความที่แคบเกินไปก็ยอมทำให้รัฐสูญเสียรายได้ อย่างไรก็ตามแม้ว่าในเวลาต่อมามีคำพิพากษาศาลฎีกาโดยที่ประชุมใหญ่กลับแนวคำพิพากษาและให้ตัวแทนมีหน้าที่ต้องเสียภาษีจากการจำหน่ายเงินกำไรก็ตาม คำพิพากษาดังกล่าว แม้ผู้วิจัยจะเห็นด้วย แต่ก็ก่อให้เกิดความไม่แน่นอนในระบบภาษีอากรและเป็นการยากที่ผู้เสียภาษีจะสามารถคาดการณ์ภาระภาษีได้ ในประเด็นปัญหานี้ ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า เนื่องจากประเทศไทยไม่มีหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากรอย่างชัดเจน ดังนั้นเพื่อการแก้ปัญหา ควรมีการศึกษาแนวทางการกำหนดหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากรเพื่อเป็นบรรทัดฐานในการตีความกฎหมายภาษีอากรต่อไป

### 5.1.2 การยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีในการจัดการทรัพย์สินหรือทำธุรกรรมเพื่อเสียภาษีต่ำสุด

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา นั้น เป็นหลักที่เกิดขึ้นภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งว่าด้วยประชาชนมีเสรีภาพในการจัดการทรัพย์สินและเรื่องส่วนตัว โดยรัฐต้องไม่เข้าแทรกแซงประชาชนจะใช้เจตนาของตน และต้องเป็นเจตนาที่สมบูรณ์ตามแต่เงื่อนไขหรือลักษณะที่กฎหมายรัฐนั้น ๆ ยอมรับ ซึ่งประเทศไทย จะยอมรับหลักการแสดงเจตนาในลักษณะที่เจตนาทั้งภายในและเจตนาที่แสดงออกมานั้นต้องตรงกันเท่านั้น หลังจากที่ประชาชนได้แสดงเจตนาที่สมบูรณ์ออกมาแล้ว รัฐจะใช้กฎหมายเข้ามาปรับตามเจตนาของประชาชนที่แสดงออกมา

จากการศึกษา จะเห็นได้ว่าในประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ได้กำหนดลักษณะเอกเทศสัญญาไว้ 22 ลักษณะ นอกจากนั้นแล้ว ประชาชนสามารถแสดงเจตนามุ่งตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ได้ภายใต้หลักการว่าด้วยหลักเสรีภาพในการทำสัญญา ตราบเท่าที่ไม่ขัดต่อหลักการว่าด้วยความสงบเรียบร้อยและศีลธรรมอันดีของประชาชน แม่วานิติกรรมสัญญาที่แสดงออกมานั้นจะมีได้เป็นหนึ่งในเอกเทศสัญญา 22 ลักษณะแล้ว รัฐก็จะเข้ามาคุ้มครองให้ภายใต้ลักษณะที่เรียกว่าสัญญาไม่มีชื่อ หลักการนี้เป็นหลักการภายใต้กฎหมายเอกชน ซึ่งเป็นเรื่องว่าด้วย เอกชนมีความเท่าเทียมกัน

ในส่วนของกฎหมายภาษีอากร เนื่องด้วยเป็นกฎหมายมหาชน รัฐใช้อำนาจบังคับในการจัดเก็บภาษีจากประชาชนเท่าที่กฎหมายให้อำนาจไว้ หรือเป็นไปโดยหลักความชอบด้วยกฎหมายเมื่อผู้เสียภาษีมี “เงินได้พึงประเมิน” ตามลักษณะต่าง ๆ ที่กฎหมายได้กำหนดไว้ ซึ่งในประเทศไทยมีทั้งหมด 8 ประเภทตามมาตรา 40 แห่งประมวลรัษฎากร รัฐย่อมมีอำนาจจัดเก็บภาษีตามอัตราที่กำหนดตามแต่ละรูปแบบธุรกรรมใน 8 ประเภท ณ จุดนี้เองที่หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญายกภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งซึ่งเป็นหลักการหลักของกฎหมายเอกชนมีความ

เชื่อมโยงกับกฎหมายภาษีอากรซึ่งเป็นกฎหมายมหาชน รัฐต้องเคารพการแสดงเจตนาของประชาชน ตราบเท่าที่เจตนาของประชาชนนั้นสมบูรณ์ รัฐโดยหน่วยงานที่เกี่ยวข้องไม่ว่าจะเป็นกรมสรรพากรซึ่งเป็นหน่วยงานในการจัดเก็บภาษีโดยตรงหรือศาลต้องค้นหาที่แท้จริงของผู้เสียภาษีว่ามุ่งตรงต่อการผูกนิติสัมพันธ์ในลักษณะใด แม้ว่าธุรกรรมที่ประชาชนสร้างขึ้นนั้นทำให้ผู้เสียภาษีมีภาระภาษีต่ำหรือได้รับการยกเว้นภาษี รัฐไม่สามารถบังคับให้ผู้เสียภาษีต้องเสียภาษีในอัตราสูงสุดได้ ซึ่งหลักการนี้เป็นหลักการที่ยอมรับในนานาประเทศในปัจจุบัน

จากการศึกษาพบว่า ความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีได้รับการยอมรับในศาลภาษีอากร ดังเช่นคำพิพากษาศาลภาษีอากรกลางที่ 63/2555 และคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2540 ดังที่กล่าวไว้ในหัวข้อ 2.2.1.4 อย่างไรก็ตามหากพิจารณาในประเด็นสิทธิของผู้เสียภาษีอากร ประเด็นที่ต้องพิจารณานั้น ผู้วิจัยเห็นว่าเจ้าหน้าที่หน่วยงานของรัฐผู้ซึ่งมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีในคดีคำพิพากษาฎีกาที่ 3049/2540 นี้มีความพยายามปฏิเสธหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีโดยมีความพยายามตีความเจตนาของผู้เสียภาษีในทางที่สามารถจัดเก็บภาษีได้มากที่สุด อันเป็นการกระทำที่ขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีในการชำระภาษีอากรเท่าที่กฎหมายกำหนด และสิทธิในความชัดเจนแน่นอน เนื่องจากในคำฟ้องของโจทก์และในทางนำสืบจะพบว่า ปรากฏทั้งแนวคำพิพากษาที่ 258/2530 และ คำพิพากษาฎีกาที่ 1269-1270/2534 และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรตามมติ กพอ. ครั้งที่ 5 พฤศจิกายน 2519 (ระเบียบวาระที่ 5) และแนวคำวินิจฉัยของกรมสรรพากรต่อข้อหารือที่ กค. 0802/พ.10725 ลงวันที่ 21 มิถุนายน 2537 อันเป็นแนวทางในลักษณะเป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีแต่เจ้าหน้าที่กลับเพิกเฉยและพยายามประเมินภาษีจากผู้เสียภาษี

อย่างไรก็ดี หากเป็นกรณีที่ผู้เสียภาษีแสดงเจตนาในการใช้เสรีภาพในการทำสัญญาเพื่อวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น จากการศึกษาศาลอาจใช้ดุลพินิจไปในทางวินิจฉัยในทางเป็นคุณแก่รัฐ และเพิกเฉยต่อเจตนาของผู้เสียภาษี ดังที่ผู้วิจัยได้กล่าวถึงคำพิพากษาที่ 124/2540, 2131/2537 และ 2091/2553 ในหัวข้อ 3.2.3 กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของทั้ง 3 กรณี คล้ายกัน คือ การติดตั้งระบบ ซึ่งแสดงเจตนาแยกสัญญาาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้าง ซึ่งมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน แต่ในคำพิพากษาฎีกาที่ 2131/2537 ศาลกลับมีคำพิพากษาให้นำสัญญาทั้ง 2 ฉบับรวมเป็นสัญญาบริการอันเป็นคุณแก่กรมสรรพากร จึงสะท้อนให้เห็นว่า หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนาของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษีเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดนั้น ยังไม่มีความชัดเจนแน่นอน

### 5.1.3 การใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษาในคดีภาษีอากรในคดีเกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย

เนื่องจากประเทศไทยไม่มีบทบัญญัติว่าด้วยการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัย หรือ มาตรการว่าด้วยการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไปเพื่อกำหนดขอบเขตของผู้เสียภาษีในการใช้เสรีภาพในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด ดังนั้น ศาลจึงต้องใช้หลักสุจริตประกอบดุลพินิจส่วนตัวเพื่อพิจารณาวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัย ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า แม้ว่าหลักความสุจริตจะเป็นมาตรการแห่งการใช้สิทธิ แต่เป็นการยากในการนำมาใช้กำหนดขอบเขตการใช้เสรีภาพของผู้เสียภาษีในการวางแผนภาษี

เพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดหรือธุรกรรมต้องสงสัย เนื่องจากอิงกับดุลพินิจส่วนตัวของผู้มีอำนาจวินิจฉัย ทั้งเจ้าพนักงานประเมิน คณะการวินิจฉัยอุทธรณ์ รวมทั้งศาล เพราะความสุจริตนั้นมีความหมาย กว้างขวางและเปลี่ยนแปลงได้ตามกาลเวลา อีกทั้งยังเปิดช่องให้มีการให้เหตุผล ซึ่งน้ำหนักประโยชน์ได้ เสียประกอบการพิจารณาค้นหาเจตนาที่แท้จริงของผู้เสียภาษีได้เสมอ ซึ่งในกรณีที่เจตนาสามารถ ตีความไปได้หลายทาง ผู้มีอำนาจวินิจฉัยสามารถนำหลักการตีความตามวัตถุประสงค์ในทางสุจริตมาเป็น เครื่องช่วยในการตีความ โดยคำนึงถึงลักษณะปกติประเพณีทางการค้า แต่ลักษณะปกติประเพณีทาง การค้าก็สามารถเป็นไปได้อย่างหลายทางตามดุลพินิจของผู้มีอำนาจวินิจฉัยธุรกรรม รวมถึงหลักสุจริตไม่มี บทลงโทษที่แน่นอน และไม่มีการกำหนดว่าหลักสุจริตต้องนำมาใช้เมื่อใด ลักษณะดังกล่าวนี้ย่อม ก่อให้เกิดความไม่ชัดเจนแน่นอนในผลการวินิจฉัยธุรกรรมอันส่งผลกระทบต่อภาระภาษีอากร ซึ่งขัดต่อ สิทธิของผู้เสียภาษีอากร

จากการศึกษาการวินิจฉัยของศาลนั้น ศาลได้ใช้ดุลพินิจในการวินิจฉัยคดีภาษีอากร เกี่ยวกับธุรกรรมต้องสงสัย โดยการนำหลักการที่ถูกสร้างโดยศาลของประเทศกลุ่มคอมมอนลอว์คือ หลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งมีได้ถูกบัญญัติเป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรมาใช้ในการ วินิจฉัยคดี ในขณะที่ประเทศไทยใช้ระบบซีวิลลอว์ ในคำพิพากษาฎีกาที่ 1015/2539 และคำพิพากษา ฎีกาที่ 484/2540 และพิพากษาให้บริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดมีความสัมพันธ์กับนิติบุคคลซึ่งตั้งขึ้นตาม กฎหมายของต่างประเทศในลักษณะเป็นตัวแทนหรือผู้กระทำการแทน อันเป็นเหตุให้นิติบุคคลดังกล่าว ต้องนำเงินได้จากการขายสินค้าให้แก่ผู้ซื้อในประเทศไทยมาเสียภาษีเงินได้ในประเทศไทยตามมาตรา 76 ทวิแห่งประมวลรัษฎากร ในขณะที่ตามข้อเท็จจริงคือบริษัท ไทย - เอ็มซี จำกัดได้รับการแต่งตั้งจาก บริษัทผู้ซื้อให้ประเทศไทยให้จัดหาผู้ขายสินค้า จึงเป็นการใช้ดุลพินิจประกอบการตีความเกินกว่าที่ กฎหมายกำหนดไว้ ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่าเป็นการขัดต่อสิทธิของผู้เสียภาษีว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรใน การชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนดและสิทธิในความชัดเจนแน่นอน

ดังนั้น ผู้เขียนเห็นว่า รัฐควรพิจารณานำหลักการเกี่ยวกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาใช้ใน ประเทศไทย เพื่อเป็นบรรทัดฐานในการพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของ กฎหมาย ซึ่งมีลักษณะถูกต้องตามกฎหมายลายลักษณ์อักษรและแนวทางการตีความทุกประการแต่ และเพื่อป้องกันความไม่แน่นอนในระบบภาษีอากรที่เกิดจากการใช้ดุลพินิจของศาลอย่างกว้างขวาง

## 5.2 การนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาใช้ในประเทศไทย

หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เป็นหลักการที่ผู้วิจัยศึกษาและเสนอเพื่อนำมาใช้ ในการกำหนดขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีอากรในการทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุดที่รัฐควร ให้การรับรอง เพื่อให้เกิดความชัดเจนซึ่งสอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษีโดยองค์ความร่วมมือทาง เศรษฐกิจและการพัฒนา (Organization for Economic Co-operation and Development หรือ OECD) ว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีอากรในการชำระภาษีอากรเพียงเท่าที่กฎหมายกำหนด (The right to

pay no more than the correct amount of tax) และ สิทธิในความชัดเจนแน่นอน (The right to certainty) เนื่องจากการลดการใช้ดุลพินิจส่วนตัวของเจ้าพนักงานประเมินและศาลในการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยซึ่งความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายซึ่งถูกนำมาใช้อ้างเพื่อเป็นฐานแห่งสิทธิ

เนื่องจากหลักการดังกล่าว เป็นหลักการที่จัดตั้ง ยกเลิก ลด เปลี่ยนแปลง แก้ไข ผ่อนหรือวางระเบียบ การบังคับอันเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษี ดังนั้น จึงต้องเสนอในลักษณะของร่างพระราชบัญญัติต้องผ่านกระบวนการอนุมัติของสภานิติบัญญัติตามหลักความชอบด้วยกฎหมาย และควรนำมาบัญญัติไว้ในประมวลรัษฎากร โดยควรตราเพิ่มต่อจากส่วนบทกำหนดโทษอันเป็นบทที่อยู่ในหมวด 2 ซึ่งว่าด้วยวิธีการเกี่ยวกับภาษีอากรประเมิน ทั้งนี้ธุรกรรมที่มีเนื้อหาทางเศรษฐกิจชัดเจน รัฐต้องยอมรับและจัดเก็บภาษีตามลักษณะธุรกรรมดังกล่าว

### 5.2.1 ธุรกรรมต้องสงสัยเป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

ผู้วิจัยตั้งข้อสังเกตว่า วัตถุประสงค์ในการใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น เป็นหลักการที่สร้างขึ้นเพื่อปฏิเสธผลลัพธ์ในทางภาษีอากร ที่เกิดขึ้นจากธุรกรรมต้องสงสัยที่มีผลบังคับในทางกฎหมายแต่ถูกวินิจฉัยว่าปราศจากเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งถือเป็นการลงโทษผู้เสียภาษีผู้ใช้ผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดขึ้น เนื่องจากการปฏิเสธผลลัพธ์ดังกล่าว ผู้เสียภาษีย่อมถือว่าการคำนวณภาษีอากรผิดพลาด ย่อมต้องมีโทษเบี้ยปรับเงินเพิ่ม ดังนั้น ผู้วิจัยจึงเห็นว่าควรใช้เฉพาะธุรกรรมเท่านั้น ซึ่งการนำไปใช้นี้ควรใช้พิจารณาเฉพาะธุรกรรมที่อ้างบทบัญญัติภาษีอากรที่เกี่ยวข้องหรือฝ่ายนิติบัญญัติมีเจตนารมณ์หรือคาดหมายผลลัพธ์ทางเศรษฐกิจจากธุรกรรมเท่านั้น ทั้งนี้ เนื่องจากในบางบทมาตรการทางภาษี รัฐให้ไว้เพื่อปรับเปลี่ยนพฤติกรรมของผู้บริโภคบางอย่างเท่านั้น เช่น กำหนดให้การโอนขายหุ้นในตลาดหลักทรัพย์แห่งประเทศไทยได้รับการยกเว้นภาษีอากร เนื่องจากรัฐต้องการสนับสนุนให้มีการซื้อขายหลักทรัพย์ในตลาดหลักทรัพย์ หรือกำหนดให้บุคคลธรรมดาหักค่าใช้จ่ายประเภทดอกเบี้ยเงินกู้บ้านหลังแรก รวมถึงการคืนเงินภาษี 100,000 บาทแรกจากนโยบายรถคันแรก หรือเพื่อการกระตุ้นเศรษฐกิจ หรือเป็นธุรกรรมที่ได้รับการยอมรับจากสรรพากรและศาลมาเป็นเวลาช้านานแล้ว

อย่างไรก็ตาม หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจนี้ มีปัญหาเป็นอย่างมากว่าธุรกรรมใดบ้างที่เป็นธุรกรรมที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งสรรพากรหรือกระทรวงการคลังสหรัฐมีความชัดเจนว่าจะไม่ออกGuideline เกี่ยวกับเรื่องนี้อย่างแน่นอน ในส่วนนี้ผู้เขียนเห็นว่า เนื่องจากกฎหมายภาษีอากรเป็นกฎหมายที่กระทบกับสิทธิและเสรีภาพในทรัพย์สินของประชาชนโดยตรง อีกทั้งภายใต้หลักการว่าด้วยสิทธิของผู้เสียภาษีจะเสียภาษีเฉพาะที่กฎหมายกำหนดไว้เท่านั้น และหลักการว่าด้วยความแน่นอนในการเสียภาษี ที่ผู้เสียภาษีต้องสามารถคาดการณ์ได้ล่วงหน้าถึงภาระทางภาษีที่ตนเองต้องเสีย หากมีการนำหลักการนี้มาใช้ในประเทศไทย ควรมีการบัญญัติ “ธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ” และให้อำนาจอธิบดีรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมี

อำนาจกำหนดกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวงการคลังเพื่อกำหนด “ธุรกรรมที่ไม่เกี่ยวข้องกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ”

## 5.2.2 ธุรกรรมต้องสงสัยถือว่ามีความเกี่ยวข้องกับเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

เงื่อนไขของธุรกรรมต้องสงสัยที่จะถือว่าผ่านหลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจนั้น ต้องมีลักษณะหรือผ่านเงื่อนไขทั้ง 2 เงื่อนไขดังต่อไปนี้

### 5.2.2.1 หากธุรกรรมได้เปลี่ยนแปลงสถานะทางเศรษฐกิจของผู้เสียภาษีอย่างมีนัยสำคัญ (meaning way) นอกจากผลทางด้านภาษี

การพิจารณา “เปลี่ยนแปลงสถานะทางเศรษฐกิจ” นั้น โดยพิจารณาจาก “กำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้” ซึ่งเป็นการเปรียบเทียบระหว่าง กำไรธุรกิจที่ถูกคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผลและประโยชน์ทางภาษีที่ถูกคาดการณ์ไว้ของธุรกรรมต้องสงสัย โดยการกำหนดให้ “กำไรก่อนภาษี” หมายถึง รายได้ทั้งหมดหักด้วยค่าธรรมเนียมและค่าใช้จ่ายอื่นซึ่งเกี่ยวข้องกับธุรกรรม โดยรายได้ หมายถึง ประโยชน์จากการเครดิตภาษีเงินได้ ภาษีที่เกี่ยวข้อง ซึ่งรัฐมอบให้เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมหรือการลงทุนบางอย่าง และ ค่าธรรมเนียม หมายถึงค่าธรรมเนียมเกี่ยวข้องกับธุรกรรมต้องสงสัยโดยตรง ค่าธรรมเนียมที่จ่ายให้แก่ที่ปรึกษาภาษี และ รายจ่ายอื่นที่เกี่ยวข้องกับกิจการ ไม่รวมถึง ดอกเบี้ยจากหนี้ ซึ่งมีได้เกี่ยวข้องโดยตรงกับธุรกรรมต้องสงสัย และต้นทุนภายในของผู้เสียภาษี เช่น เวลาที่ลูกจ้างของผู้เสียภาษีใช้ในการดำเนินธุรกรรมต้องสงสัย ยกเว้นค่าใช้จ่ายโดยตรงเพื่อการทำให้ธุรกรรมต้องสงสัยสำเร็จลุล่วง เป็นต้น

ส่วนกำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้ ให้นำหลักการ “การคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผล” ซึ่งมีความหมาย 2 ลักษณะ คือ ผลลัพธ์จากการกระทำหนึ่งซึ่งเกิดขึ้นตามความมุ่งหมายว่าจะมีความเป็นไปได้ว่าจะเกิดขึ้นมากกว่าไม่ได้กระทำ หรือ ผลลัพธ์จากการคาดการณ์ตามหลักความน่าจะเป็น ซึ่งเป็นสาระสำคัญแม้ว่าเหตุการณ์ที่มีได้คาดหมายเกิดขึ้น ซึ่งผู้วิจัยเห็นว่า เป็นหน้าที่ของรัฐที่ต้องนำสืบให้เห็นว่ากำไรก่อนภาษีที่เป็นไปได้จากการคาดการณ์ไว้อย่างสมเหตุสมผลของผู้เสียภาษีจากธุรกรรมต้องสงสัยจากลักษณะใดลักษณะหนึ่งใน 2 ลักษณะ

### 5.2.2.2 หากผู้เสียภาษีมีวัตถุประสงค์สำคัญ (substantial purpose) ในการเข้าธุรกรรม ยิ่งกว่าวัตถุประสงค์ทางภาษี

เป็นหลักการเพื่อให้ศาลพิจารณาว่าผู้เสียภาษีเข้าทำธุรกรรมต้องสงสัยโดยความคาดหมายและเหตุจูงใจทางธุรกิจหรือความเหตุอื่นยิ่งกว่าวัตถุประสงค์หรือผลได้ทางภาษีหรือไม่ ซึ่งเป็นหน้าที่ของรัฐในการพิสูจน์ให้ศาลประจักษ์ แม้เงื่อนไขนี้จะดูเหมือนเป็นนามธรรม แต่ศาลอาจพิจารณาได้จากศักยภาพในการทำกำไรทางธุรกิจของธุรกรรมต้องสงสัย ซึ่งในส่วนนี้อาจมีความ

ทับซ้อนกับข้อ 5.2.2.1 และ ต้องมีการพิจารณาหลักฐานอื่นเพิ่มเติม เช่น การประชุมภายใน บันทึกการประชุม จดหมายอิเล็กทรอนิกส์ รวมถึงบันทึกคำให้การ เพื่อประกอบการพิจารณาเจตนาของผู้เสียหาย

### 5.2.3 ธุรกิจที่ควรได้รับการยกเว้นจากหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

ธุรกิจที่ควรได้รับการยกเว้นหรือถือเป็นธุรกิจที่ไม่เกี่ยวข้องหรือถูกตรวจสอบจากหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ มีดังต่อไปนี้

(1) ผลประโยชน์ทางภาษีที่เกิดขึ้นกับธุรกิจนั้น เกิดขึ้นตามวัตถุประสงค์ฝ่ายนิติบัญญัติ เช่น การเครดิตภาษี (tax credit provision) เพื่อเป็นการกระตุ้นกิจกรรมบางอย่างตามนโยบายรัฐ เช่น มาตรการกระตุ้นการออม เช่น LTF หรือ RMF หรือ ประกัน เป็นต้น

(2) ธุรกิจที่เป็นปกติทางการค้าบางธุรกรรม (certain basic business transaction) ซึ่งมีคำพิพากษาและการปฏิบัติที่ยาวนานมารองรับ (longstanding judicial and administrative practice) เช่น การลงทุนโดยเลือระหว่าง การลงทุนโดยเงินตนเองหรือการกู้ยืมเพื่อมาลงทุน (equity or debt) ในระบบภาษียอมรับการลดรายได้ทางภาษีโดยการใช้ออกเบี้ยโดยไม่ถือเป็น การเลี่ยงภาษี หากอัตราหนี้สินต่อทุน ยังอยู่ในอัตราภายใต้กฎหมายที่เกี่ยวข้อง ในประเทศไทย เช่น พระราชบัญญัติส่งเสริมการลงทุน และพระราชบัญญัติว่าด้วยการประกอบธุรกิจของคนต่างด้าว

(3) การเลือกใช้คู่สัญญาที่มีความเกี่ยวข้องกัน โดยธุรกิจนั้น ต้องมีลักษณะ เช่นเดียวกับที่เกิดจากการกระทำของคู่สัญญาที่เป็นอิสระต่อกัน (arm's length standard) ตามมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ทรี แห่งประมวลรัษฎากร

ประเภทธุรกิจที่ไม่ต้องด้วยหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ อาจต้องมีการศึกษาต่อไปเพื่อให้มีการบัญญัติในกฎหมายไว้อย่างชัดเจน เนื่องจากต้องเป็นธุรกิจที่ฐานแห่งสิทธิเป็น บทบัญญัติที่ฝ่ายนิติบัญญัติต้องการให้มีการเปลี่ยนแปลงทางเศรษฐกิจของผู้เสียหาย ทั้งนี้เพื่อให้เกิดความแน่นอนในการปรับใช้มาตรานี้มากยิ่งขึ้นและมีให้เป็นภาระแก่ผู้เสียหายมากจนเกินไป และมีให้เจ้าพนักงานจัดเก็บภาษีและศาลให้ใช้ดุลพินิจได้อย่างกว้างขวางในการกำหนดว่าธุรกรรมใดเป็น ธุรกิจที่ต้องมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ

### 5.2.4 การปรับใช้หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจโดยกรมสรรพากร

การตีความ “เนื้อหาทางเศรษฐกิจ” โดยศาลและสรรพากรจะมีผลกระทบหรือมีอิทธิพลอย่างมากต่อการวางแผนภาษีในอนาคต มากกว่าการเพิ่มโทษเพียงอย่างเดียว ผู้เขียนจึงเห็นว่าเจ้าหน้าที่ของรัฐต้องมีความชำนาญเป็นการเฉพาะ ดังนั้น ควรกำหนดให้มีคณะกรรมการเพื่อพิจารณาธุรกรรม

ต้องสงสัยที่เกี่ยวข้องกับหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจ เพื่อพิจารณาธุรกรรมต้องสงสัยภายใต้หลักการนี้เป็นการเฉพาะ โดยใช้การห่วงหิ้วก่อน และมีกระบวนการรวมอำนาจเข้าสู่ศูนย์กลางซึ่งต้องได้รับการอนุมัติก่อนการลงโทษเบี้ยปรับ

หลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจเป็นเรื่องเกี่ยวข้องกับนโยบายทางภาษีของรัฐ ซึ่งส่งผลโดยตรงต่อความยืดหยุ่นของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี (Taxable income) และส่งผลโดยตรงต่อระบบภาษี (Tax system) มาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีที่มีลักษณะแข็งกร้าวย่อมลดความยืดหยุ่นของเงินได้ที่ต้องนำมาเสียภาษี แต่หากมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีมี่ลักษณะอ่อนเกินไปย่อมลดประสิทธิภาพระบบภาษีจนกระทั่งอาจส่งผลให้ระบบภาษีดังกล่าวล้มเหลวไปเลยก็ได้ ดังนั้น รัฐต้องพิจารณาเรื่องนี้ให้ดี