

บทที่ 6

บทสรุปและข้อเสนอแนะ

6.1 บทสรุป

การใช้อำนาจในการจัดเก็บภาษีของรัฐอยู่ภายใต้ความชอบด้วยกฎหมาย รัฐจึงมีอำนาจในการจัดเก็บภาษีเท่าที่กฎหมายกำหนดเท่านั้น อย่างไรก็ตามในการใช้กฎหมายว่าด้วยการรัษฎากร เป็นการเลี้ยงไม่ได้ที่ต้องมีการตีความกฎหมาย ซึ่งหลักการในการตีความกฎหมายภาษีนั้น ต้องเป็นการตีความโดยเคร่งครัด ทั้งนี้ เพื่อก่อให้เกิดความชัดเจนในภาระภาษีที่ผู้เสียภาษีสามารถรับรู้และคาดการณ์ได้ โดยเฉพาะอย่างยิ่งต้องไม่เกินกว่าที่กฎหมายกำหนด

อย่างไรก็ตาม เนื่องจากประเทศไทยมิได้มีกฎเกณฑ์ในการตีความกฎหมายอย่างชัดเจน ดังนั้นจากการศึกษาจึงพบว่าศาลอาจตีความกฎหมายโดยเคร่งครัดในลักษณะแคบเกินไปจนทำให้รัฐสูญเสียรายได้หรือทำให้ระบบภาษีอากรขาดความเสมอภาพ ดังเช่นที่ปรากฏในคำพิพากษาฎีกาที่ 358/2524, 2956/2525, 3895/2525, 700/2531 และ 1015/2539

ในประเด็นการยอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา หลักเสรีภาพในการทำสัญญา ภายใต้หลักเสรีภาพทางแพ่งของผู้เสียภาษีนั้น จากการศึกษาพบว่าศาลให้การยอมรับหลักการดังกล่าว แต่ขึ้นอยู่กับดุลพินิจของผู้พิพากษาแต่ละท่าน ทั้งนี้เห็นได้ชัดในกรณีคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540, 2131/2537 และ 2091/2553 ในหัวข้อ 3.2.3 กล่าวคือ วัตถุประสงค์ของทั้ง 3 กรณี คล้ายกัน คือ การติดตั้งระบบ ซึ่งแสดงเจตนาแยกสัญญาระหว่างสัญญาซื้อขายและสัญญาว่าจ้าง ซึ่งมีภาระภาษีที่แตกต่างกัน แต่ในคำพิพากษาฎีกาที่ 2131/2537 ศาลกลับมีคำพิพากษาให้นำสัญญาทั้ง 2 ฉบับรวมเป็นสัญญาบริการอันเป็นคุณแก่กรมสรรพากร ซึ่งในกรณีนี้ ย่อมเป็นการยากอย่างยิ่งที่ผู้เสียภาษีจะทราบขอบเขตการใช้เสรีภาพของตนในการเข้าทำธุรกรรม อีกทั้งผู้เสียภาษีไม่สามารถทราบหรือคาดการณ์ภาระภาษีของตนล่วงหน้าได้เลย ทั้งนี้ ประเด็นปัญหานี้เกิดขึ้นเนื่องมาจากประเทศไทยขาดหลักเกณฑ์ที่เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรว่าด้วยขอบเขตของผู้เสียภาษีในการใช้เสรีภาพของตนในการเข้าทำธุรกรรมเพื่อต้นทุนทางภาษีต่ำที่สุด

จากการศึกษาในประเด็นการใช้ดุลพินิจของศาลในการวินิจฉัยธุรกรรมต้องสงสัยถึงความสอดคล้องกับเจตนารมณ์ของกฎหมายภาษีอากรที่ถูกใช้เป็นฐานแห่งสิทธินั้น ผู้วิจัยพบว่าเนื่องจากไม่มีกฎหมายกำหนดกรอบการใช้ดุลพินิจของผู้พิพากษา ประกอบกับในประเทศไทยไม่มีกฎหมายในลักษณะมาตรการป้องกันการเลี่ยงภาษีแบบทั่วไป ดังนั้น ศาลได้นำหลักการว่าด้วยเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ ซึ่งเป็นหลักการที่ถูกพัฒนาโดยศาลในระบบคอมมอนลอว์ อีกทั้งมิได้มีการนำมาบัญญัติเป็นกฎหมายใน

ประเทศไทย มาใช้ในการวินิจฉัยคดี ส่งผลให้เป็นการตีความกฎหมายอย่างกว้างขวางเกินกว่าที่กฎหมายที่เกี่ยวข้องกำหนดไว้ ซึ่งลักษณะดังกล่าวเป็นการบั่นทอนระบบภาษีในประเทศ

6.2 ข้อเสนอแนะ

จากปัญหาต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น ผู้วิจัยมีข้อเสนอแนะดังนี้

6.2.1 ควรมีการศึกษาหลักเกณฑ์การตีความกฎหมายภาษีอากร เพื่อนำให้บัญญัติเป็นกฎหมายเพื่อเป็นบรรทัดฐานให้ศาลใช้ในการตีความกฎหมายภาษีอากร

6.2.2 ควรมีการนำหลักการว่าด้วยเนื้อหาทางเศรษฐกิจมาบัญญัติเป็นกฎหมายในประมวลรัษฎากร ทั้งนี้เพื่อสร้างบรรทัดฐานขอบเขตเสรีภาพของผู้เสียภาษีในการทำธุรกรรมเพื่อการเสียภาษีต่ำที่สุด โดยหากธุรกรรมที่ถูกสร้างขึ้นมีเนื้อหาทางเศรษฐกิจ รัฐควรยอมรับผลลัพธ์ทางภาษีที่เกิดจากธุรกรรมดังกล่าว อันเป็นผลทำให้เกิดความแน่นอนในระบบภาษีและสอดคล้องกับสิทธิของผู้เสียภาษี และสามารถแก้ปัญหาที่เกิดขึ้นในข้อ 6.1 ได้