

บทคัดย่อ

ในกฎหมายเอกชนมีหลักว่า เอกชนสามารถกระทำการอะไรก็ได้ หากไม่มีกฎหมายห้าม จากหลักดังกล่าว ทำให้เอกชนสามารถที่จะกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างตนกับบุคคลอื่นอย่างไรก็ได้ภายในขอบเขตของกฎหมาย ความสงบเรียบร้อย และศีลธรรมอันดีของประชาชน

ทั้งนี้ ตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา และหลักเสรีภาพในการทำสัญญา คู่สัญญาสามารถตกลงกันได้ว่าจะทำสัญญาอะไร มีเนื้อหาอย่างไร มีการชำระหนี้อย่างไร และจะเลิกหรือทำให้สัญญาสิ้นสุดลงได้อย่างไร การที่คู่สัญญานำหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาและหลักเสรีภาพในการทำสัญญามากำหนดเนื้อหาของสัญญานั้น นอกจากจะมีผลกระทบต่อตัวคู่สัญญาและนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาแล้ว ยังมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐอีกด้วย ทั้งนี้ เพราะว่าการทำสัญญาและการชำระหนี้ตามสัญญาเป็นการเปลี่ยนแปลงฐานะทางเศรษฐกิจของคู่สัญญา ย่อมก่อให้เกิดภาระทางภาษีอากรแก่คู่สัญญา ซึ่งสัญญาแต่ละประเภทก็จะมีภาระทางภาษีอากรที่แตกต่างกันออกไป ฉะนั้น ย่อมจะเป็นธรรมดาที่คู่สัญญาจะหาทางทำสัญญาที่ตนเองจะต้องเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ไม่ว่าจะโดยการแยกสัญญา การรวมสัญญา การกำหนดเนื้อหาของสัญญา การกำหนดลักษณะของค่าตอบแทน การทำธุรกรรมที่มีหลายขั้นตอน ฯลฯ ถ้าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ถูกกฎหมายและยอมรับได้ เรียกว่าเป็นการวางแผนภาษีอากร ถ้าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำที่ผิดต่อกฎหมายแล้ว เรียกว่า เป็นการหนีภาษีอากร แต่ถ้าการกระทำดังกล่าวเป็นการกระทำโดยอาศัยช่องโหว่ของกฎหมาย หรือเป็นการกระทำที่อาศัยสิทธิตามที่กฎหมายบัญญัติให้กระทำได้ แต่เป็นการขัดต่อเจตนารมณ์ของกฎหมายแล้ว เรียกว่า การหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งการหลบหลีกภาษีอากรนี้ส่งผลให้รัฐต้องสูญเสียรายได้ทางภาษีอากร จึงมีหลายประเทศที่ไม่ยอมรับวิธีการดังกล่าวและหาทางป้องกันแก้ไข โดยได้วางมาตรการเพื่อป้องกันและตอบโต้การกระทำดังกล่าวทั้งในรูปของคำพิพากษาของศาลและในรูปของการออกบทบัญญัติเป็นกฎหมาย ซึ่งแต่ละประเทศก็มีทฤษฎีและวิธีการที่แตกต่างกันออกไป อาทิ ประเทศในกลุ่มที่ใช้กฎหมายจารีตประเพณี (Common Law) จะมีหลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ (Substance Over Form Doctrine) ในขณะที่ประเทศในกลุ่มที่ใช้ประมวลกฎหมาย (Civil Law) มีทฤษฎีเรื่องหลักเจตนารมณ์ของกฎหมายสำคัญกว่ารูปแบบ (Abuse of Law Doctrine หรือ Abuse of Legal Form Doctrine) สำหรับประเทศอังกฤษ ศาลฎีกาขุนนางได้วางหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อหลบหลีกภาษีอากร (Fiscal Nullity Doctrine หรือ Ramsay Principle) และประเทศสหรัฐอเมริกา

ได้สร้างหลักผลลัพธ์สุดท้าย (Step Transaction Principle) บางประเทศ เช่น ประเทศฝรั่งเศส ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา ได้บัญญัติบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti Avoidance Rule: GAAR) เอาไว้พร้อมกับมีการออก Ruling และ Determination หลายฉบับเพื่อกำหนดรายละเอียดในกรณีต่าง ๆ ไว้อีกเพื่อจัดการกับปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรในรูปแบบต่างๆ ในขณะที่ประเทศอังกฤษและประเทศสหรัฐอเมริกาไม่มีบทบัญญัติในรูปแบบของบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร แต่อาศัยคำพิพากษาของศาลเป็นเครื่องมือในการพัฒนาหลักเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากร

สำหรับประเทศไทยนั้น ยังไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร จะมีก็แต่เพียงบทบัญญัติเฉพาะเรื่องในบางกรณีเท่านั้น และคำพิพากษาของศาลไทยในกรณีเหล่านี้ก็ยังมีน้อยทั้งยังไม่ได้วางหลักเกณฑ์ที่ชัดเจนและเหมาะสม ดังนั้น จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจว่า ประเทศไทยควรที่จะมีบทบัญญัติเพื่อป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ ถ้าหากว่าเห็นสมควรที่จะมี จะกำหนดเนื้อหาในเรื่องนี้อย่างไรจึงจะเหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด

ซึ่งจากการศึกษามาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย ประเทศแคนาดา และประเทศไทยแล้ว ผู้ทำวิทยานิพนธ์มีความเห็นว่าประเทศไทยควรมีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรและเพิ่มบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร ทั้งนี้ เพื่อให้เป็นมาตรการในการป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ โดยบทบัญญัติที่มีอยู่ในประมวลรัษฎากรและในกฎหมายอื่นนั้นถือว่ายังมีไม่เพียงพอที่จะตอบโต้การทำสัญญาเพื่อหลบหลีกภาษีอากรได้ ทั้งนี้ ในส่วนของบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรนั้นควรจะนำมาบัญญัติไว้ในส่วนหมวดที่ 2 หลังมาตรา 37 ทวิ โดยกำหนดไว้เป็นส่วนที่ 4 ว่าด้วยบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร ตั้งแต่มาตรา 37 ตริ ถึงมาตรา 37 อัฐ โดยบทบัญญัติดังกล่าวได้นำหลักการและรูปแบบของบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรของประเทศออสเตรเลียและประเทศแคนาดา มาประยุกต์ใช้เพื่อร่างเป็นบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรที่เหมาะสม โดยกำหนดให้มีบทนิยาม องค์ประกอบของธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินและของศาลในการปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมที่ถือเป็นการหลบหลีกภาษีอากร พร้อมทั้งประเมินภาษีอากรตามลักษณะที่เป็นจริง สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร มาตรการบังคับทางปกครอง เช่น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม รวมทั้งอำนาจของฝ่ายบริหาร

และฝ่ายปกครองในการออกกฎหมายลำดับรอง เช่น กฎกระทรวง กำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับ
ธุรกรรมที่มีลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรในรูปแบบต่าง ทั้งนี้ การมีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อ
ป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจะเป็นมาตรการส่วนหนึ่งที่ช่วยพัฒนาระบบการจัดเก็บภาษีอากร
ของประเทศไทยให้มีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น อันเป็นการอำนวยความสะดวกให้กับรัฐ จัดปัญหา
การหลบหลีกภาษีอากร และเป็นประโยชน์ต่อประเทศชาติ

Abstract

According to the Civil law, a person can deal with each other in the juristic relationship unless it was prohibited by the law, public order or good morals. There are two principles which allow the contracting party to enter into the contract to provide the substance of the contract, the duty of the party or the performance of contract or to rescind the contract as they wish unless that contract is contrary to the law, public order, good morals or the form of contract; these are the Autonomy of will principle and the Freedom of contract principle. When the party conclude or perform the contract, they are changing their wealth and this leads to the duty to pay taxes and duties. Since each contract have different in taxes and duties, the party usually tried to enter into the contract which may save their money and cause them the least taxes and duties. There are many way to do such as separate or integrate the contract, or by provide the substance or considerations, or by separate the transactions into two or more steps. If these actions are legal and acceptable, they are tax planning. If it not, it is called tax evasions. In case of tax avoidance, that is the actions which uses the loopholes of the law or actions that are taken to minimize tax, while within the letter of the law, those actions contravene the object and spirit of the law. Tax avoidance is unacceptable, so many countries have the counter measures by judgment or by legislative. In Common law countries, there is Substance over form doctrine whereas the Civil law countries use Abuse of law doctrine against those actions. In Britain, the House of Lords launch the Fiscal nullity doctrine known as Ramsay principle. The United States of America created the Step transaction Principle. France, Australia and Canada regulated General Anti Avoidance Rule to counter tax avoidance. There are many Rulings and Determinations for certain cases. In the Contrary, United Kingdom and United States have none of these provisions, but their judgment play an important role.

Thailand has no General Anti Avoidance Provision and there are some Specific provisions and a few judgment in these cases. None of these cases created the

principle to anti tax avoidance. That is not enough to combat with tax avoidance from transactions.

So, Should we amend the General Anti Avoidance provisions? If the answer is yes, how should it be written.

As we study the example of the United Kingdom, the United States, Australia, Canada and Thailand. It is properly to amend the General Anti Avoidance Rule and some Specific Anti Avoidance Rule in the Revenue Code. For General Anti Avoidance Rule, it should be amended as part 4 in Chapter 2 after section 37 bis. There are six sections in this part that is from section 37 ter to section 37 octo.

These provisions adapted from the General Anti Avoidance Rule of Australia and Canada to prevent tax avoidance. These sections contains of legal definitions, the element of the transaction which cause the tax avoidance, the factor which the assessment officer and the court should consider, the authority of the assessment officer and the court to reject the tax benefit which result from the transactions, the right to appeal, fine and surcharges and the power of the minister to enact the regulations for specific circumstances and details of the transactions which cause tax avoidance.

The General Anti Avoidance Provisions will be one of the mechanism that help the taxation in Thailand more effective and benefit the wealth of the nation.