

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