

บทที่ 1

บทนำ

1.1 ที่มาและความสำคัญของปัญหา

หลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนา (Principle of Autonomy of the Will) เป็นหลักกฎหมายเอกชนที่มีความสำคัญควบคู่กับหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) ตามหลักทั้งสองนี้ เอกชนสามารถที่จะกำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างกันอย่างไรก็ได้หากไม่มีกฎหมายห้ามไว้ ซึ่งในเรื่องของการทำสัญญานั้น ก็ได้แก่เสรีภาพในการเลือกที่จะทำสัญญาหรือไม่ เสรีภาพในการกำหนดว่าจะทำสัญญาอะไร เสรีภาพในการเลือกที่จะทำสัญญากับใคร เสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาของสัญญาว่าจะมีเนื้อหาอย่างไร และเสรีภาพในการกำหนดให้สัญญาลิ้นสุดลงได้อย่างไรบ้าง

ในบรรดาเสรีภาพที่กล่าวมาข้างต้น เสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาของสัญญา นับว่าเป็นเสรีภาพที่มีผลกระทบต่อคู่สัญญามากที่สุด เพราะเป็นเสรีภาพที่กำหนดนิติสัมพันธ์ระหว่างคู่สัญญาโดยตรงทั้งในเรื่องของลักษณะแห่งสัญญา การชำระหนี้ตามสัญญา การกระทำที่ถือว่าเป็นการฝ่าฝืนข้อกำหนดในสัญญา ตลอดจนกำหนดสิทธิและหน้าที่ของคู่กรณีในสัญญา

เสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาของสัญญานี้ นอกจากจะมีผลกระทบต่อตัวคู่สัญญาเองแล้ว ยังมีผลกระทบต่อรายได้ของรัฐอีกด้วย เนื่องจากการทำสัญญาและการชำระหนี้ตามสัญญานั้น ย่อมมีผลต่อการเพิ่มขึ้นหรือลดลงของรายได้ของคู่สัญญา ซึ่งรัฐได้เข้ามาเกี่ยวข้องด้วยโดยการจัดเก็บภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ เนื่องจากสัญญาแต่ละประเภทนั้นมีภาระทางภาษีอากรที่แตกต่างกันออกไป ดังนั้น ย่อมเป็นธรรมดาที่คู่สัญญาจะพยายามทำสัญญาที่จะทำให้ตนต้องเสียภาษีอากรให้น้อยที่สุดเท่าที่จะทำได้ โดยตนเองก็ได้ประโยชน์จากสัญญานั้นมากที่สุดเช่นกัน

การกระทำดังกล่าวนี้ ส่งผลให้รัฐจัดเก็บภาษีอากรได้น้อยลง จึงมีปัญหาตามมาว่าการกระทำเช่นนั้นควรจะได้รับการยอมรับจากสังคมและจากรัฐมากน้อยแค่ไหน เพราะหากไม่ยอมรับการทำสัญญาเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยที่สุดแล้ว ก็จะมีผลให้คู่สัญญาต้องรับภาระภาษีอากรอย่างเต็มที่ อันอาจจะส่งผลให้คู่สัญญาไม่อยากจะทำสัญญา ซึ่งจะส่งผลกระทบต่อระบบเศรษฐกิจของประเทศได้ แต่หากยอมรับให้ทำได้แล้ว ก็จะมีผลให้คู่สัญญากำหนดเนื้อหาของสัญญาได้ตามอำเภอใจเพื่อให้ตนเสียภาษีอากรได้น้อยที่สุด อันอาจจะถือได้ว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรวิธีการหนึ่ง

ด้วยเหตุนี้เอง ประเทศต่าง ๆ จึงได้มีการพัฒนาหลักเกณฑ์ต่าง ๆ ขึ้นมา ทั้งในรูปของคำพิพากษาของศาล และในรูปของตัวบทกฎหมาย เพื่อที่จะจำกัดการกระทำดังกล่าวให้อยู่ในขอบเขตที่สามารถยอมรับได้โดยไม่ขัดต่อวัตถุประสงค์ในการเสียภาษีอากร

สำหรับประเทศไทยนั้น ยังไม่มีกฎหมายที่จะใช้เป็นแนวทางในการป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญาแต่อย่างใด คงมีเพียงคำพิพากษาศาลฎีกาเท่านั้น ซึ่งก็มีอยู่น้อย ทั้งไม่ได้วางหลักเกณฑ์ไว้อย่างชัดเจน และยังไม่เป็นไปในแนวทางเดียวกันแต่อย่างใด ยกตัวอย่างเช่น ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ศาลฎีกายอมรับหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาในการกำหนดเนื้อหาของสัญญาและตัดสินใจให้เอกชนเป็นฝ่ายชนะคดี แต่ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 ศาลฎีกาเห็นว่า การกระทำของฝ่ายเอกชนเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ (Unacceptable Tax Avoidance) ดังนี้ เป็นต้น

จึงเป็นเรื่องที่น่าสนใจศึกษาว่า ประเทศไทยควรที่จะกำหนดกฎหมายเพื่อใช้ป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรไว้ในกฎหมายภาษีอากรหรือไม่ ถ้าเห็นควร จะกำหนดเนื้อหาไว้อย่างไรจึงจะมีความเหมาะสมกับประเทศไทยมากที่สุด

1.2 วัตถุประสงค์ของการศึกษา

วัตถุประสงค์ของการศึกษาตามวิทยานิพนธ์ฉบับนี้มีดังต่อไปนี้

1. เพื่อนำเสนอให้เห็นถึงรูปแบบของการหลบหลีกภาษีอากรโดยการทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ
2. เพื่อศึกษาถึงมาตรการในการป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของต่างประเทศ
3. เพื่อศึกษาถึงมาตรการในการป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของประเทศไทย
4. เพื่อนำทฤษฎีและหลักเกณฑ์ที่เหมาะสมที่สุดที่จะใช้ในการป้องกันและตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญามาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรของประเทศไทย

1.3 ขอบเขตของการศึกษา

จะศึกษารูปแบบของการหลบหนีภาษีอากรโดยวิธีการทำสัญญาและมาตรการที่ใช้ในการป้องกันและตอบโต้การหลบหนีภาษีอากรโดยวิธีการดังกล่าวของต่างประเทศ โดยเน้นประเทศอังกฤษ ประเทศสหรัฐอเมริกา ประเทศออสเตรเลีย และประเทศแคนาดา รวมทั้งประเทศไทยด้วย โดยจะเน้นศึกษากรณีของการทำสัญญาเพื่อหลบหนีภาษีเงินได้เป็นหลัก

1.4 วิธีการศึกษา

วิทยานิพนธ์ฉบับนี้ใช้วิธีการศึกษาแบบวิจัยเอกสาร โดยการค้นคว้ารวบรวมข้อมูลทั้งจากเอกสารของประเทศไทยและเอกสารของต่างประเทศ อันประกอบไปด้วยตัวบทกฎหมายทั้งในระดับพระราชบัญญัติ พระราชกฤษฎีกา และกฎหมายลำดับรอง รวมถึงกฎกระทรวง ประกาศ คำสั่ง หนังสือตอบข้อหารือของกรมสรรพากร ตำราทางกฎหมาย บทความ คำพิพากษาของศาล และเอกสารอื่น ๆ รวมทั้งข้อมูลจากเว็บไซต์ต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้อง

1.5 ประโยชน์ที่คาดว่าจะได้รับ

การศึกษาในวิทยานิพนธ์ฉบับนี้ ต้องการให้ผู้ศึกษาเข้าใจถึงวิธีการในการหลบหนีภาษีอากรจากการทำสัญญาในรูปแบบต่าง ๆ และมาตรการในการป้องกันและตอบโต้การหลบหนีภาษีอากรจากวิธีการดังกล่าว เพื่อที่จะได้นำมาตรการเหล่านั้นมาบัญญัติไว้ในกฎหมายภาษีอากรของไทย อันจะเป็นแนวทางให้กรมสรรพากรและศาลได้นำไปใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาทในทางภาษีอากรต่อไป