

บทที่ 4

ปัญหาและข้อเสนอแนะ

จากที่ได้ศึกษาถึงมาตรการในการตอบโต้การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรของประเทศต่าง ๆ รวมถึงของประเทศไทยแล้วพบว่า มาตรการตอบโต้การหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรต่าง ๆ นั้นมีความแตกต่างกันไปในแต่ละประเทศตามแต่ระบบกฎหมาย ซึ่งการจะนำมาปรับใช้กับประเทศไทยได้หรือไม่นั้น จะต้องดูบริบทของระบบกฎหมายไทยประกอบด้วย เนื่องจากระบบกฎหมายของประเทศไทยนั้นเป็นระบบกฎหมายในกลุ่มประเทศที่ใช้ประมวลกฎหมาย ซึ่งถือเอาบทบัญญัติของกฎหมายที่เป็นลายลักษณ์อักษรเป็นบ่อเกิดในทางกฎหมายให้ศาลนำไปปรับใช้กับการวินิจฉัยคดี ส่วนแนวทางของคำพิพากษานั้นโดยปกติไม่ใช่บ่อเกิดของกฎหมาย ดังนั้น การที่ศาลฎีกามีแนวคำพิพากษาไว้อย่างไรจึงไม่อาจนำมาปรับใช้กับคดีต่อไปได้ แต่มีข้อยกเว้นว่า ถ้าแนวคำพิพากษาดังกล่าวเป็นแนวคำพิพากษาที่วางหลักไว้เป็นบรรทัดฐานจนเป็นที่ยอมรับของศาลในคดีหลัง ศาลในคดีหลังก็สามารถนำหลักการและเหตุผลของคำพิพากษานั้นไปปรับใช้กับคดีที่มีข้อเท็จจริงที่คล้ายคลึงกันได้

ทั้งนี้ ในบทนี้จะได้ทำการวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา 3 ฉบับ ที่สำคัญ คือ คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 ว่าข้อพิพาทในคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสามฉบับข้างต้นนั้นจะถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร หรือการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรหรือไม่ ถ้าหากว่าเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรแล้ว เป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่ และในกรณีที่เป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้ จะอาศัยบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรมาจัดการกับกรณีปัญหาในคดีทั้งสามนี้หรือไม่ เพื่อที่จะได้ทราบว่าคำพิพากษาศาลฎีกาทั้งสามฉบับนั้นได้ให้เหตุผลและวางหลักการที่จะใช้เป็นบรรทัดฐานในการอ้างอิงและปรับใช้ในภายหลังหรือไม่

4.1 วิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกา

ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 เป็นกรณีที่บริษัทที่จดทะเบียนในประเทศไทย 2 บริษัท กล่าวคือ บริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด กับบริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ ไมนิ่ง จำกัด (เท็มโก้) ทำสัญญาซื้อขายเรือชุดแรกกันในราคาที่สูงเกินกว่าราคาตลาด โดยได้ปรากฏ

ข้อเท็จจริงว่า บริษัททั้งสองบริษัทนั้น ต่างก็มีบริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศเป็นผู้ถือหุ้นเกือบทั้งหมด กล่าวคือ บริษัทบิลลิตัน ไทยแลนด์ จำกัด โจทก์ในคดีนี้มีบริษัทเชลล์ปิโตรเลียม จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นในอัตราถึงร้อยละ 99.93 ของหุ้นทั้งหมด ส่วนบริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ไมนิ่ง จำกัด (เท็มโก้) นั้นมีบริษัทบิลลิตัน จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นอยู่ในอัตราร้อยละ 91.99 และบริษัทบิลลิตัน จำกัด ซึ่งเป็นบริษัทที่จดทะเบียนในประเทศเนเธอร์แลนด์ก็มีบริษัทเชลล์ปิโตรเลียม จำกัด เป็นผู้ถือหุ้นทั้งหมดของบริษัท ดังนี้ จึงเห็นได้ว่า บริษัททั้งสองบริษัทมีความสัมพันธ์ผ่านทาง การถือหุ้นของบริษัทที่จดทะเบียนในต่างประเทศบริษัทเดียวกันอย่างใกล้ชิด สามารถที่จะตกลงซื้อขายเรือชุดกันในลักษณะที่คู่สัญญาจะได้รับประโยชน์อย่างไรก็ได้ และทั้งสองบริษัทก็ทำสัญญากันในลักษณะที่ตนได้รับประโยชน์จากตัวบทกฎหมายภาษีอากร กล่าวคือ บริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ไมนิ่ง จำกัด (เท็มโก้) อาศัยมาตรา 65 ทวิ และมาตรา 65 ตรี แห่งประมวลรัษฎากร มาใช้โดยนำกำไรที่ได้จากการขายเรือชุดแล้วมาหักกับผลขาดทุนสะสม ทำให้บริษัทไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ ส่วนบริษัทบิลลิตันไทยแลนด์ จำกัด ก็อาศัยมาตรา 65 ทวิ (2) ประกอบกับพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการหักค่าสึกหรอและค่าเสื่อมราคาของทรัพย์สิน (ฉบับที่ 145) พ.ศ. 2547 มาหักค่าเสื่อมราคาของเรือชุดแล้วอ้างกล่าว การกระทำดังกล่าวนั้นไม่นับว่าเป็นการหนีภาษีอากรแต่อย่างใด เพราะว่า บริษัทโจทก์และบริษัทคู่สัญญาของโจทก์ได้อาศัยสิทธิประโยชน์ตามที่ตัวบทในกฎหมายภาษีอากรกำหนดเอาไว้ทุกประการ แต่จะถือว่าเป็นการวางแผนภาษีอากรนั้นก็คงจะไม่ได้ เนื่องจากการกระทำดังกล่าว เป็นการกระทำเพื่อมุ่งต่อประโยชน์ในทางภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียวเท่านั้น มิได้มุ่งต่อประโยชน์ในทางธุรกิจการค้าเลย เห็นได้จากการที่ปรากฏข้อเท็จจริงว่า บริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ไมนิ่ง จำกัด (เท็มโก้) ซึ่งประกอบกิจการชุดแร่กลางทะเล มีผลประกอบการขาดทุน และบริษัทถูกเพิกถอนสัมปทานไปแล้ว ดังนั้น บริษัทจึงไม่ได้ประโยชน์ในทางธุรกิจการค้าจากการขายเรือชุดแร่ดังกล่าว ส่วนบริษัทโจทก์นั้นก็ไม่ได้ปรากฏว่าได้รับประโยชน์ในการประกอบกิจการจากการซื้อเรือชุดแร่ที่ใช้งานมาก่อนช้านานแล้วดังกล่าวเลย จึงอาจถือได้ว่า การกระทำดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีอากร และเนื่องจากการตั้งราคาสูงกว่าปกติดังกล่าว เป็นค่าซื้อขายทรัพย์สินโดยไม่มีเหตุผลอันสมควร ซึ่งต้องห้ามมิให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (15) แห่งประมวลรัษฎากร นอกจากนี้ รายจ่ายจากการซื้อทรัพย์สินดังกล่าวก็เป็นรายจ่ายที่สร้างขึ้นเพื่อหวังผลประโยชน์ในการลดภาระภาษีอากร จึงไม่ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิตามมาตรา 65 ตรี (13) แห่งประมวลรัษฎากร เมื่อประมวลรัษฎากรอันเป็นกฎหมายภาษีอากร

ไม่ยอมให้ถือเป็นรายจ่ายในการคำนวณกำไรสุทธิแล้ว การกระทำดังกล่าวจึงเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

เมื่อเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้แล้ว จึงมีปัญหาตามมาว่า หากประเทศไทยมีการบัญญัติบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรแล้ว กรมสรรพากรจะสามารถจัดเก็บภาษีอากรจากรายได้ส่วนนี้ได้หรือไม่ ผู้เขียนเห็นว่า บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรมีบทบัญญัติที่ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐที่ทำหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรในการประเมินเรียกเก็บภาษีอากรจากการทำธุรกรรมที่มีจุดประสงค์เพื่อที่จะได้รับประโยชน์จากทางภาษีอากรอย่างเดียว เมื่อการทำสัญญาของคู่สัญญากับโจทก์ในคดีนี้มีลักษณะเป็นการหวังเอาประโยชน์ในสิทธิในทางภาษีอากรให้น้อยลงแล้ว เจ้าหน้าที่ของกรมสรรพากรก็สามารถที่จะอาศัยอำนาจตามบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรทำการประเมินและเรียกเก็บภาษีอากรเอาจากโจทก์และคู่สัญญาของโจทก์ได้ แต่ถึงจะไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว เจ้าหน้าที่สรรพากรก็สามารถที่จะปฏิเสธไม่ให้โจทก์และบริษัทไทยแลนด์ เอ็กพลอเรชั่น แอนด์ไมนิ่ง จำกัด (เท็มโก้) ได้ประโยชน์จากการทำสัญญาดังกล่าวโดยอาศัยมาตรา 65 ตรี (13) และ (15) แห่งประมวลรัษฎากรได้

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 เป็นกรณีที่บริษัทจดทะเบียนในประเทศเบลเยียมที่ชื่อว่าบริษัทเบลเทลโฟน แมนิวแฟคเตอริง จำกัด ได้รับเหมาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์นครหลวงกับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทย โดยบริษัทได้แยกทำสัญญาออกเป็น 2 ฉบับ คือ สัญญาซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ซึ่งใช้สำหรับการก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์และสัญญาก่อสร้างและติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์อีกฉบับหนึ่ง ทั้งนี้ บริษัทจะได้รับประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนระหว่างประเทศไทยกับประเทศเบลเยียม กล่าวคือ เงินได้ตามสัญญาฉบับแรกจะได้รับการยกเว้นไม่ต้องเสียภาษีเงินได้ตามอนุสัญญาภาษีซ้อนฉบับดังกล่าว เพราะถือว่าเงินได้จำนวนดังกล่าวเป็นกำไรจากธุรกิจ เมื่อขณะทำสัญญา บริษัทเบลเทลโฟน แมนิวแฟคเตอริง จำกัด ไม่มีสถานประกอบการถาวรในประเทศไทย จึงได้รับยกเว้นภาษีเงินได้ ส่วนสัญญาฉบับหลังไม่ได้รับยกเว้นภาษีตามอนุสัญญาฉบับดังกล่าว คดีนี้ ศาลฎีกาวินิจฉัยให้เป็นคุณแก่โจทก์ผู้เสียภาษีอากรโดยนำหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนามาใช้

มีปัญหาว่า การกระทำของโจทก์ในคดีนี้จะถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ เมื่อพิจารณาจากข้อเท็จจริงว่า โจทก์ คือ บริษัทเบลเทลโฟน แมนิวแฟคเตอริง จำกัด ได้ทำสัญญากับองค์การโทรศัพท์แห่งประเทศไทยนั้น จำต้องมีอุปกรณ์ที่จะใช้ติดตั้ง ซึ่งโจทก์จะต้องจัดหา

เครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ที่จะใช้ทำการติดตั้งตามโครงการชุมสายโทรศัพท์ และเมื่อจัดหาเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ได้แล้ว โจทก์ก็ต้องนำมาทำการติดตั้ง ดังนี้ จะเห็นได้ว่า เป้าหมายสุดท้ายของคู่สัญญาในการทำสัญญาทั้งสองฉบับนี้ก็คือ เพื่อให้มีการติดตั้งโครงการชุมสายโทรศัพท์นั่นเอง มิใช่การซื้อขายเครื่องมือและวัสดุอุปกรณ์ที่จะใช้ติดตั้งในโครงการนั้น และการแยกทำสัญญาเป็น 2 ฉบับนั้น โจทก์ก็ได้รับผลประโยชน์ในทางภาษีอากรจากข้อ 7.1 ของความตกลงระหว่างราชอาณาจักรไทยกับราชอาณาจักรเบลเยียมเพื่อการเว้นการเก็บภาษีซ้อนและการป้องกันการเลี่ยงการรัษฎากรในส่วนที่เกี่ยวกับภาษีเงินได้และจากทุน และมาตรา 3 แห่งพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการยกเว้นรัษฎากร (ฉบับที่ 18) พ.ศ. 2505 ในขณะที่ไม่พบว่าการแยกทำสัญญาดังกล่าวจะได้รับประโยชน์ในทางธุรกิจการค้าแต่อย่างใด และในการแยกทำสัญญาดังกล่าว โจทก์ได้กำหนดให้ค่าตอบแทนในสัญญาฉบับที่ 1 ได้รับยกเว้นภาษีอากรมีจำนวนสูงกว่าค่าตอบแทนตามสัญญาฉบับหลังมากแล้ว ก็ยิ่งเห็นได้ว่า โจทก์ตั้งใจจะทำสัญญาเพื่อให้ได้รับผลประโยชน์ในทางภาษีอากรจากอนุสัญญาภาษีซ้อนอย่างเดียวนั่นเอง จึงถือว่า การกระทำความดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีอากร

ปัญหาต่อไปคือว่า การหลบหลีกภาษีอากรดังกล่าวเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับได้หรือไม่ ? สำหรับประเด็นนี้เห็นว่า การทำอนุสัญญาภาษีซ้อนนั้น ก็เพื่อที่จะป้องกันมิให้เกิดการจัดเก็บภาษีซ้ำซ้อนกับบุคคลผู้เสียภาษีอากรของรัฐคู่สัญญาหรือป้องกันมิให้เกิดการไม่จัดเก็บภาษีเลยของรัฐคู่สัญญา ดังนั้น เมื่อคู่สัญญาในคดีนี้แสวงหาประโยชน์จากบทบัญญัติในอนุสัญญาภาษีซ้อนโดยทำให้ตนเสียภาษีในจำนวนที่น้อยลงมากนี้ หากรัฐยอมรับการกระทำความดังกล่าว ก็จะกลายเป็นแบบอย่างที่ทำให้คู่สัญญาอื่นทำตามแบบอย่างนี้ได้ และกลายเป็นว่า การจะเสียภาษีอากรหรือไม่เสียภาษีอากร หรือการเสียภาษีอากรมากหรือน้อย ขึ้นอยู่กับเจตนาและความพอใจของคู่สัญญา ดังนั้น การทำสัญญาของคู่สัญญาในคดีนี้จึงเป็นการหลบหลีกภาษีอากรที่ยอมรับไม่ได้

เมื่อการทำสัญญาของคู่สัญญาเป็นไปในลักษณะที่หวังประโยชน์ในทางภาษีอากรแต่เพียงฝ่ายเดียวแล้ว บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรซึ่งให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานที่มีหน้าที่จัดเก็บภาษีอากรให้สามารถปฏิเสธที่จะให้สิทธิประโยชน์ในทางภาษีอากรแก่คู่สัญญาที่กระทำความดังกล่าว และทำการประเมินภาษีอากรตามความเป็นจริงแล้ว ก็สามารถนำมาใช้เพื่อแก้ไขปัญหาในคดีนี้ได้

กรณีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 เป็นกรณีที่บริษัท ก. ซึ่งเป็นบริษัทที่ได้จดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะไว้แล้ว ต้องการขอคืนค่าภาษีซื้อจากการแจกเรือและจัดทำจอดเรือ

ให้แก่ลูกค้าและการทำประตูเข้าออกระหว่างแม่น้ำนครไทยศรีกับสโมสรและท่าจอดเรือ แต่ไม่สามารถทำได้เนื่องจากประมวลรัษฎากรนั้นกำหนดให้เฉพาะผู้ประกอบการที่ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่มเท่านั้นที่สามารถขอคืนภาษีซื้อได้ ดังนั้น เพื่อให้ได้คืนภาษีซื้อ บริษัท ก. จึงได้จัดตั้งบริษัท ข. ขึ้นมาโดยบริษัท ข. ได้จดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม และเป็นผู้ทำสัญญาดำเนินการก่อสร้างสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวในนามของบริษัท ข. แต่ไม่มีการเก็บค่าผ่านประตูเข้าออกและค่าจอดเรือหลังจากการก่อสร้างเสร็จเรียบร้อยและบริษัท ก. ก็ไม่ได้เก็บค่าเช่าที่ดินที่บริษัท ข. เช่าจากบริษัท ก. ด้วย ดังนี้ เมื่อบริษัท ข. มาขอค่าภาษีซื้อคืนจากกรมสรรพากรแล้ว มีปัญหาว่ากรณีดังกล่าวจะถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่

เนื่องจากในคดีนี้ ศาลฎีกาได้นำหลักเรื่องนิติกรรมอำพรางมาใช้ในการวินิจฉัยคดีโดยได้วินิจฉัยไว้ตอนหนึ่งว่า “...พฤติการณ์ในการดำเนินการระหว่างโจทก์กับบริษัท ก. ไม่ว่าจะเป็นการประกอบกิจการหรือการที่โจทก์ทำสัญญาเช่าที่ดินจากบริษัท ก. **มีลักษณะเป็นนิติกรรมที่โจทก์กับบริษัท ก. มิได้มีเจตนาที่จะให้มีผลบังคับ แต่เป็นการทำขึ้นเพื่ออำพรางเจตนาที่แท้จริง** เพราะถ้าสิ่งปลูกสร้างดังกล่าวทำในนามของบริษัท ก. จะขอคืนภาษีซื้อที่เกิดจากการก่อสร้างไม่ได้ เนื่องจากบริษัทดังกล่าวจดทะเบียนภาษีธุรกิจเฉพาะ จึงทำในนามโจทก์ซึ่งจดทะเบียนภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีซื้อที่โจทก์นำมาขอคืนจึงเป็นภาษีซื้อจากรายจ่ายที่เกี่ยวข้องกับการประกอบกิจการของบริษัท ก. มิใช่ภาษีซื้อที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการประกอบกิจการของโจทก์ ฉะนั้น โจทก์จึงไม่มีสิทธิได้รับคืนภาษีซื้อดังกล่าว...” ดังนี้ เห็นได้จากคำวินิจฉัยว่า การที่บริษัท ก. ได้จัดตั้งบริษัท ข. โจทก์ในคดีนี้ขึ้นมาก็เพื่อที่จะเอาประโยชน์จากการขอคืนภาษีซื้อเท่านั้น ไม่ได้มีเจตนาที่จะแสวงหาประโยชน์ในทางธุรกิจการค้าแต่อย่างใดเลย นอกจากนี้แล้ว การดำเนินการของบริษัท ข. ก็เป็นการดำเนินการที่บริษัท ก. มีข้อมูลพันต่อลูกค้าของบริษัท ก. เอง ดังนั้น เจตนาที่แท้จริงของการทำนิติกรรมสัญญาดังกล่าวก็คือ การดำเนินการในนามของบริษัท ก. กับลูกค้าของบริษัท ก. นั่นเอง การทำนิติกรรมใด ๆ ระหว่างบริษัท ก. กับบริษัท ข. จึงเป็นการทำนิติกรรมเพื่ออำพรางนิติกรรมอีกชนิดหนึ่ง เท่านั้น การที่โจทก์ทำนิติกรรมอำพรางกับบริษัท ก. เพื่อขอคืนภาษีเป็นการหลอกลวงบุคคลภายนอกให้เข้าใจผิดในการทำนิติกรรมสัญญา ซึ่งมีผลกระทบต่อการเสียภาษีอากร หากได้เป็นการใช้ประโยชน์จากช่องว่างของกฎหมายภาษีอากร หรือการใช้ประโยชน์จากถ้อยคำในตัวบทกฎหมายภาษีอากรแต่อย่างใดไม่ ดังนั้น การกระทำของบริษัท ก. กับบริษัท ข. โจทก์ในคดีนี้ จึงไม่ใช่การหลบหลีกภาษีอากร แต่ถือเป็นการหนีภาษีอากรซึ่งมีความผิดและมีโทษตามประมวลรัษฎากร เมื่อการกระทำดังกล่าวเป็นการหนีภาษีอากรแล้ว

เจ้าพนักงานสรรพากรที่มีอำนาจที่จะปฏิเสธไม่ให้บริษัท ข. ได้คืนค่าภาษีซื้อได้ ไม่จำเป็นต้องอาศัย บทบัญญัติทั่วไปหรือบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรอีก

4.2 ปัญหาที่เกิดขึ้นจากมาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรที่ใช้อยู่ในปัจจุบัน

จากการศึกษาบทบัญญัติของประมวลรัษฎากรของไทย พระราชบัญญัติ พิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 รวมทั้งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ มาตรา 155 เปรียบกับบทบัญญัติของกฎหมายต่างประเทศ คือ พระราชบัญญัติภาษีเงินได้ ค.ศ. 1985 ของ ประเทศแคนาดา และพระราชบัญญัติการประเมินภาษีเงินได้ ค.ศ. 1936 ของประเทศออสเตรเลีย แล้วพบปัญหาที่ทำให้การต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญาไม่ค่อยจะมี ประสิทธิภาพ

ปัญหาประการแรก คือ บทบัญญัติเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรในกฎหมาย ของประเทศไทยนั้นมีอยู่น้อย และเป็นกรณีเฉพาะกล่าวคือ เป็นกรณีของการตั้งราคาโอนตาม ประมวลรัษฎากร มาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตริ (15) และเป็นกรณีให้อำนาจแก่อธิบดี กรมสรรพสามิตในการตีความพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิตเท่านั้น ซึ่งก็ไม่ได้กำหนดรายละเอียด อะไรมากนัก ส่วนการนำเรื่องการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางตามมาตรา 155 แห่ง ประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์มาใช้ ก็จะใช้ได้อย่างจำกัด คือจะใช้ได้เฉพาะในกรณีที่ คู่สัญญาไม่มีความประสงค์อันแท้จริงที่จะผูกพันกันตามที่แสดงเจตนาหรือตามนิติกรรมที่ แสดงออกต่อบุคคลภายนอก แต่หากคู่กรณีมีความประสงค์ที่จะผูกพันตามเจตนาที่แสดงออกหรือ นิติกรรมที่แสดงออกต่อบุคคลภายนอกแล้ว ก็ไม่อาจปรับใช้บทบัญญัตินี้ดังกล่าวได้ ซึ่งจะแตกต่าง จากกรณีนำบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (General anti-avoidance provisions) มาใช้ ซึ่งขอบเขตการใช้บังคับกว้างขวางกว่า คือแม้ว่าคู่สัญญามุ่งประสงค์จะผูกพัน กันตามสัญญาหรือเจตนาที่แสดงออกก็ตาม หากสัญญาที่ทำกันนั้นมีจุดประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับ ประโยชน์ในทางภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว กรมสรรพากรหรือศาลมีอำนาจที่จะพิจารณา

ถึงสาระหรือเนื้อหาที่แท้จริงของสัญญาที่ทำกันขึ้นว่า คู่สัญญามุ่งที่จะผูกพันกันตามสัญญาประเภทใดอย่างแท้จริงและผลทางภาษีอากรของสัญญาที่แท้จริงเป็นอย่างไร¹

ปัญหาประการต่อมาคือ เรื่องของความไม่แน่นอนในการพิจารณาว่าการทำสัญญาหรือธุรกรรมใดเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ ซึ่งในเรื่องนี้ศาลฎีกาของประเทศไทยและศาลฎีกาของสหรัฐอเมริกาซึ่งไม่มีแนวทางที่แน่นอนในการวินิจฉัยคดี ผลในแต่ละคดีจึงแตกต่างกันไป เช่น ในคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 ศาลฎีกานำหลักความศักดิ์สิทธิ์ในการแสดงเจตนามาปรับใช้และวินิจฉัยให้เป็นคุณแก่ผู้เสียภาษีอากร แต่ในคดีตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 ศาลได้พิจารณาถึงพฤติการณ์ที่ปรากฏแล้วชี้ให้เห็นถึงเจตนาที่แท้จริงของโจทก์ก่อนจะวินิจฉัยให้กรมสรรพสามิตซึ่งเป็นฝ่ายจำเลยเป็นฝ่ายชนะคดี

ส่วนศาลฎีกาของประเทศไทยเคยมีคำพิพากษาในคดี IRC v Duke of Westminster ให้ฝ่าย Duke แห่ง Westminster สามารถเปลี่ยนรูปแบบของการจ่ายเงินให้แก่ลูกจ้างเพื่อลดภาระทางภาษีอากรของตนได้ แต่ต่อมาในคดี WT Ramsay Ltd v IRC ศาลฎีกาของอังกฤษได้วางหลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรที่รู้จักกันในนามของหลัก Ramsay เพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรขึ้น อย่างไรก็ตามพอล่วงมาถึงคดี Craven v. White ศาลฎีกาของอังกฤษได้กลับมาใช้หลักการตีความตามตัวอักษรอีกครั้งหนึ่ง โดยศาลตัดสินให้ผู้เสียภาษีอากรมีช่องทางเลือกในการทำธุรกรรมได้

สำหรับศาลของประเทศสหรัฐอเมริกาแม้จะได้วางหลักกฎหมายที่ใช้ต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรขึ้นมาหลายหลัก เช่น หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบ หลักการคำนึงถึงการปรากฏที่แยกจากกันของบริษัทในเรื่องของวัตถุประสงค์ทางภาษีอากร หลักผลลัพธ์สุดท้าย หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจหรือหลักธุรกรรมจริง เป็นต้น แต่ศาลในแต่ละคดีก็อาศัยมาตรฐานที่แตกต่างกันในการวินิจฉัยคดี เช่น คดี Comm'r v. Danielson ศาลกำหนดมาตรฐานว่าผู้เสียภาษีจะไม่ยอมรับรูปแบบได้เฉพาะกรณีที่พิสูจน์ได้ว่า สัญญาระหว่างคู่สัญญาควรจะถูกเพิกเฉยเนื่องจากมีความสำคัญผิด กลฉ้อฉล อำนาจครอบงำผิดศีลธรรม หรือพื้นฐานอื่นประเภทเดียวกัน ในคดี Comm'r v. Gordon ศาลนำมาตรฐานการกระทำที่มีผลผูกพันมาใช้ในการวินิจฉัยว่า ธุรกรรมที่คู่สัญญาได้ทำลงไปนั้นเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรตามหลักผลลัพธ์สุดท้ายหรือไม่

¹ สราวุธ วุฒยาภรณ์, “การตีความกฎหมายภาษีอากรและบทบัญญัติป้องกันการเลี่ยงภาษีอากร (ตอนที่ 2),” สรรพากรสาส์น, ฉบับที่ 9, ปีที่ 52, น.44-45 (กันยายน 2548: 41-45).

แต่ในคดี Andantech L.L.C. v. Comm'r ศาลใช้มาตรฐานผลสุดท้าย และในคดี Kuper v. Comm'r ศาลก็ใช้มาตรฐานความเชื่อมโยงร่วมกัน ส่วนในการปรับใช้หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ศาลในคดี Frank Lyon Co. v. United States ก็ได้วางมาตรฐานในการปรับใช้ไว้ 2 มาตรฐาน คือ มาตรฐานวัตถุประสงค์ในทางธุรกิจ และมาตรฐานเนื้อหาทางเศรษฐกิจ ซึ่งศาลในคดีต่อ ๆ มา ก็ได้นำมาตราฐานทั้งสองนี้มาปรับใช้กับคดีแตกต่างกันออกไป ทำให้หาหลักเกณฑ์ที่แน่นอนไม่ได้

ปัญหาประการต่อมาก็คือ ศาลฎีกาของไทยไม่ได้วางภาระการพิสูจน์ในคดีที่มีประเด็นเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรซึ่งต่างจากศาลฎีกาแคนาดาที่วางภาระการพิสูจน์ไว้ว่า หลักเกณฑ์ในบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรหลักเกณฑ์ใดที่ภาระการพิสูจน์ตกอยู่แก่ฝ่ายผู้มีส่วนที่เสียภาษีอากรและหลักเกณฑ์ใดที่ภาระการพิสูจน์ตกอยู่แก่ฝ่ายสรรพากร แคนาดา

และปัญหาประการสุดท้าย คือ จากการวิเคราะห์คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 แล้วพบว่าศาลฎีกาในคดีทั้งสามไม่ได้วางหลักกฎหมายใดขึ้นมาใหม่อันจะใช้เป็นบรรทัดฐานให้ศาลในคดีหลังนำไปปรับใช้ได้ ศาลเพียงแต่นำตัวบทกฎหมายที่มีอยู่แล้วมาปรับใช้เท่านั้น

4.3 ข้อเสนอแนะในการแก้ไขเพิ่มเติมประมวลรัษฎากร

เมื่อพบว่ามาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรของประเทศไทยมีช่องโหว่และมีปัญหาดังที่กล่าวมาแล้ว ดังนั้น จึงมีความจำเป็นที่จะต้องมีบทบัญญัติของกฎหมายภาษีอากรเพื่อตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งการตราบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจะช่วยลดปัญหาการหลบหลีกภาษีอากรลงได้

4.3.1 ข้อเสนอแนะในการตราบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร

1. ประมวลรัษฎากรและกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่นมีบทบัญญัติที่ใช้ป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรอยู่น้อย และเป็นบทบัญญัติเฉพาะเรื่องเฉพาะกรณี เช่น การไม่ยอมรับการตั้งราคาโอนในมาตรา 65 ทวิ (4) และมาตรา 65 ตรี (15) เป็นต้น ไม่มีบทที่ใช้ได้ในกรณีทั่วไป

2. การนำหลักเรื่องการแสดงเจตนาหลงและนิติกรรมอำพรางมาใช้ ยังคงไม่เพียงพอ และใช้ได้กรณีที่จำกัดเฉพาะเมื่อพิสูจน์ได้ว่าคู่สัญญาไม่ได้ตั้งใจที่จะผูกพันกันตามสัญญาที่ได้แสดงเจตนาเอาไว้เท่านั้น

3. ประเทศไทยเป็นประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบประมวล (Civil Law) ซึ่งเป็นระบบที่ถือกฎหมายลายลักษณ์อักษรเป็นหลักในการวินิจฉัยคดี คำพิพากษาของศาลไม่ถือว่าเป็นกฎหมาย ดังนั้น จึงอาจจะถูกศาลในคดีหลังพิพากษากลับคำพิพากษาเดิมได้ จึงควรที่จะตราบทบัญญัติดังกล่าวให้เป็นกฎหมายลายลักษณ์อักษรเพื่อให้ศาลได้ปรับใช้ในการวินิจฉัยคดี

4. คำพิพากษาของศาลฎีกาไทยเกี่ยวกับเรื่องการหลบหลีกภาษีอากรนั้นมีอยู่ไม่มากนัก ถ้าได้ตราบทบัญญัติไว้จะเป็นแนวทางให้ศาลใช้วินิจฉัยคดีได้มากขึ้น

5. บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรจะช่วยให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้นอันเป็นการอำนวยความสะดวกให้แก่รัฐ และช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรเกิดความเป็นธรรมและมีประสิทธิภาพมากขึ้น อันเป็นการเสริมลักษณะของภาษีอากรที่ดี²

² ภาษีอากรที่ดีควรมีลักษณะดังต่อไปนี้

1. มีความเป็นธรรม กล่าวคือ ประชาชนควรมีหน้าที่เสียภาษีอากรให้แก่รัฐบาลโดยพิจารณาถึงความสามารถในการเสียภาษีอากรของประชาชนแต่ละคนประกอบกับการพิจารณาถึงผลประโยชน์ที่ประชาชนแต่ละคนได้รับเนื่องจากการดูแลคุ้มครองของรัฐบาล

2. มีความแน่นอนและชัดเจน ประชาชนสามารถเข้าใจความหมายได้โดยง่ายและเป็นการป้องกันมิให้เจ้าพนักงานใช้อำนาจหน้าที่โดยมิชอบ

3. มีความสะดวก วิธีการและกำหนดเวลาในการเสียภาษีอากรควรต้องคำนึงถึงความสะดวกของผู้เสียภาษีอากร

4. มีประสิทธิภาพ ประหยัดรายจ่ายทั้งของผู้จัดเก็บและผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากร ทำให้จัดเก็บภาษีอากรได้มากโดยมีค่าใช้จ่ายในการจัดเก็บน้อยที่สุด

5. มีความเป็นกลางทางเศรษฐกิจ พยายามไม่ให้เกิดการเก็บภาษีอากรมีผลกระทบต่อการดำเนินงานของกลไกตลาดหรือมีผลกระทบน้อยที่สุด

6. อำนวยความสะดวก สามารถจัดเก็บภาษีอากรได้อย่างเป็นกอบเป็นกำ มีรายได้เพียงพอต่อการใช้จ่ายเพื่อดำเนินกิจการตามหน้าที่ของรัฐบาล

6. ช่วยให้เกิดความชัดเจนว่ากรณีใดที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร และกรณีใดเป็นการวางแผนภาษีอากร

7. เป็นการช่วยอุดช่องโหว่ของกฎหมายภาษีอากร ไม่ให้มีการใช้บทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรไปในทางที่ผิดวัตถุประสงค์

8. มาตรา 37 และมาตรา 37 ทวิ ใช้ได้เฉพาะเรื่องของการหนีภาษีอากร แต่ถ้าเป็นกรณีที่ใช้สิทธิตามบทบัญญัติของกฎหมายหรืออาศัยช่องโหว่ของกฎหมายแล้ว จะมีปัญหาว่าเป็นการหนีภาษีอากรหรือไม่

4.3.2 เนื้อหาที่ควรจะบัญญัติไว้ในบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร

1. องค์ประกอบของธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร
2. คำนิยามที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีอากร
3. ปัจจัยที่ใช้ในการพิจารณาว่าธุรกรรมที่เป็นปัญหาเป็นธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรหรือไม่
4. อำนาจหน้าที่ของเจ้าพนักงานประเมินและของศาลในการปฏิเสธไม่ยอมรับธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร พร้อมทั้งประเมินภาษีอากรตามลักษณะที่เป็นจริง
5. สิทธิในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากร
6. มาตรการบังคับทางปกครอง เช่น เบี้ยปรับ เงินเพิ่ม
7. อำนาจของฝ่ายบริหารและฝ่ายปกครองในการกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมที่มีลักษณะของการหลบหลีกภาษีอากรในรูปแบบต่าง ๆ

4.3.3 ตำแหน่งของบทบัญญัติที่ควรเพิ่มเข้าไป

เนื่องจากประมวลรัษฎากรเป็นกฎหมายที่กำหนดเกี่ยวกับการจัดเก็บภาษีอากรประเภทต่าง ๆ ไว้ ทั้งภาษีเงินได้ ภาษีมูลค่าเพิ่ม ภาษีธุรกิจเฉพาะ และอากรแสตมป์ จึงควรบัญญัติบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรไว้ในประมวลรัษฎากรเพื่อให้

7. มีความยืดหยุ่น สามารถปรับปรุงเพิ่มหรือลดจำนวนภาษีอากรให้เหมาะสมกับสถานการณ์ได้อย่างสะดวกและรวดเร็ว ดู กลุ่มนักวิชาการภาษีอากร, ภาษีอากรตามประมวลรัษฎากร, (กรุงเทพมหานคร:โรงพิมพ์เรือนแก้วการพิมพ์, 2547), น.2.

ครอบคลุมภาษีอากรประเภทต่าง ๆ โดยควรตราบทบัญญัติเพิ่มเข้าไปต่อบทกำหนดโทษอันเป็นบทที่อยู่ในหมวด 2 ซึ่งว่าด้วยวิธีการเกี่ยวแก่ภาษีอากรประเมิน บทบัญญัติดังกล่าวควรจะบัญญัติไว้เป็นมาตราที่มีข้อความที่สั้นแต่ครอบคลุมเนื้อหาให้มาก เพื่อให้เข้าใจได้ง่าย และควรจะบัญญัติไว้หลายมาตราแทนที่จะบัญญัติไว้เพียงมาตราเดียว เพื่อจะได้กำหนดเนื้อหาที่ควรจะบัญญัติไว้ทั้งหมดได้อย่างครบถ้วน และการบัญญัติไว้หลายมาตรายังแสดงให้เห็นว่าเรื่องนี้เป็นเรื่องที่มีความสำคัญถึงกับบัญญัติแยกไว้ต่างหาก

4.3.4 ตัวอย่างบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร

ส่วนที่ 4 บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร

มาตรา 37 ตี “ ในหมวดนี้

“ธุรกรรม” หมายความว่า นิติกรรมทุกประเภทที่เกิดขึ้นจากผู้เสียภาษีอากรหรือจากบุคคลอื่นใดที่มีส่วนเกี่ยวข้องกับนิติกรรมนั้น

“ประโยชน์ทางภาษีอากร” หมายความว่า การได้รับการยกเว้นภาษีอากร การได้หักค่าใช้จ่าย การได้หักค่าลดหย่อน การได้รับการคืนค่าภาษีอากร การได้ยืดเวลาชำระภาษีอากรออกไป หรือได้รับสิทธิประโยชน์ทางภาษีอากรอื่นใดตามประมวลกฎหมายนี้หรือตามกฎหมายอื่นหรือตามสนธิสัญญาทางภาษีอากร”

มาตรา 37 จัตวา “ธุรกรรมใดได้ทำขึ้นโดยมีจุดประสงค์หลักเพื่อให้ได้รับประโยชน์ในทางภาษีอากรแต่เพียงอย่างเดียวแล้ว ธุรกรรมนั้นจัดว่าเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากร

เมื่อปรากฏว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากร เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลมีอำนาจที่จะเพิกถอนหรือปฏิเสธประโยชน์ทางภาษีอากรที่เป็นผลมาจากธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรดังกล่าว แล้วทำการประเมินภาษีอากรของผู้เสียภาษีอากรใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริง ทั้งมีอำนาจกำหนดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มตามประมวลกฎหมายนี้หรือตามกฎหมายอื่นสำหรับธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรนั้นได้”

มาตรา 37 เบญจ “ในการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่หลบหลีกภาษีอากรหรือไม่ เจ้าพนักงานประเมินหรือศาลจำต้องคำนึงถึงปัจจัยดังต่อไปนี้

(1) รูปแบบและเนื้อหาของธุรกรรม

- (2) เวลาที่มีการทำธุรกรรมและเวลาที่มีการดำเนินการตามธุรกรรม
- (3) ประโยชน์ทางภาษีอากรอันเป็นผลมาจากการทำหรือการดำเนินการตามธุรกรรม
- (4) ประโยชน์ในทางธุรกิจการค้าหรือประโยชน์อื่นใดอันเป็นผลมาจากการทำหรือการดำเนินการตามธุรกรรม
- (5) บุคคลที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกรรมดังกล่าว
- (6) ความเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงิน หนี้สินและทรัพย์สินของผู้เสียภาษีอากร
- (7) ความเปลี่ยนแปลงสถานะทางการเงิน หนี้สินและทรัพย์สินของบุคคลอื่นที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (8) ความสัมพันธ์ระหว่างผู้เสียภาษีอากรกับบุคคลอื่นที่เข้ามาเกี่ยวข้องกับธุรกรรม
- (9) สภาพการณ์แวดล้อมอื่นที่เกี่ยวข้อง”

มาตรา 37 ฉ “ถ้าธุรกรรมที่หลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้น เข้าลักษณะเป็นธุรกรรมที่มีบทบัญญัติอื่นตามประมวลกฎหมายนี้หรือตามกฎหมายอื่นซึ่งได้กำหนดผลไว้โดยเฉพาะเป็นอย่างใดแล้ว ก็ให้ถือตามบทบัญญัติดังกล่าวนั้น”

มาตรา 37 สัตต “ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจในการประเมินของเจ้าพนักงานประเมิน มีสิทธิยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ได้ตามบทบัญญัติแห่งประมวลกฎหมายนี้หรือตามกฎหมายอื่น

คณะกรรมการอุทธรณ์จะต้องวินิจฉัยคำอุทธรณ์ตามวรรคหนึ่งให้แล้วเสร็จภายในเวลาสามสิบวันนับแต่วันที่มีการยื่นอุทธรณ์นั้น”

มาตรา 37 อัฐ “รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังมีอำนาจกำหนดกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวงการคลังเพื่อกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร

อธิบดีกรมสรรพากรมีอำนาจออกคำสั่งกรมสรรพากรเพื่อกำหนดรายละเอียดหรือเพื่อเป็นแนวทางให้เจ้าพนักงานถือปฏิบัติในเรื่องของธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกเลี่ยงภาษีอากรนั้นได้ตามที่เห็นสมควร”

บทบัญญัติเหล่านี้ ถ้าหากได้มีการเพิ่มเข้าไปในประมวลกฎหมายแล้ว จะเป็นการช่วยลดปัญหาจากการหลบหลีกภาษีอากรที่ไม่อาจยอมรับได้ลง และสามารถแยกความแตกต่างระหว่างการหนีภาษีอากร การวางแผนภาษีอากร และการหลบหลีกภาษีอากร ให้เกิดความชัดเจนยิ่งขึ้นอีกด้วย