บทที่ 5

บทสรุป

ในการทำสัญญานั้นคู่สัญญาย่อมมีอิสระเสรีภาพในการกำหนดเนื้อหาและผลของสัญญาอย่างไรก็ได้ ตามหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนา (Autonomy of the Will) และตามหลักเสรีภาพในการทำสัญญา (Freedom of Contract) ทั้งนี้ มีข้อจำกัดว่า สัญญาที่ทำขึ้นนั้นจะต้องไม่พ้นวิสัย ไม่ขัดต่อกฎหมาย ความสงบเรียบร้อยหรือศีลธรรมอันดีของประชาชน และถ้าหากว่ากฎหมายได้กำหนดแบบของสัญญาเอาไว้อย่างไร การทำสัญญาก็ต้องทำตามแบบที่กฎหมายกำหนดเอาไว้ด้วย

การทำสัญญา นอกจากจะก่อให้เกิดความเคลื่อนไหวในสิทธิและหน้าที่ต่าง ๆ แล้ว ยังก่อให้เกิดความเปลี่ยนแปลงในทางทรัพย์สิน หนี้สิน และความมั่งคั่งของคู่สัญญาอีกด้วย ดังนั้น รัฐจึงได้เข้ามาเกี่ยวข้องโดยการจัดเก็บภาษีอากรจากคู่สัญญา และเนื่องจากการทำสัญญาแต่ละประเภทก็ได้ก่อให้เกิดเงินได้ที่แตกต่างกันไป จึงส่งผลให้ภาระทางภาษีอากรของสัญญาแต่ละประเภทนั้นมีความแตกต่างกันไปด้วย เช่น สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดจะมีภาระทางภาษีอากรแตกต่างจากสัญญาจ้างทำของ กล่าวคือ สัญญาซื้อขายเสร็จเด็ดขาดไม่มีภาระที่จะต้องเสียค่าอากรแสตมป์ แต่ถ้าเป็นสัญญาจ้างทำของจะต้องเสียค่าอากรแสตมป์ หรือการทำสัญญาเช่าอสังหาริมทรัพย์ก็ไม่อยู่ในบังคับที่จะต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ต่างจากสัญญาเช่าซื้อ ซึ่งหากการเช่าซื้อนั้นเป็นการเช่าซื้ออสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไรตรงตามเงื่อนไขที่กำหนดในข้อ 4 ของพระราชกฤษฎีกาออกตามความในประมวลรัษฎากรว่าด้วยการขายอสังหาริมทรัพย์เป็นทางค้าหรือหากำไร (ฉบับที่ 342) พ.ศ. 2541 อยู่ในบังคับต้องเสียภาษีธุรกิจเฉพาะ ดังนี้เป็นต้น ดังนั้น จึงเป็นเรื่องปกติที่คู่สัญญาจะต้องหาทางลดภาระทางภาษีอากรให้มากที่สุดเท่าที่จะทำได้ ซึ่งการลดภาระภาษีอากรนั้นมีได้หลายวิธีทั้งโดยวิธีการที่ผิดกฎหมาย อย่างเช่น การจงใจกรอกข้อมูลแสดงจำนวนเงินได้ต่ำกว่าความเป็นจริง หรือการปลอมใบกำกับภาษี ซึ่งถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร (Tax Evasion) โดยใช้วิธีการที่ถูกกฎหมายที่เรียกว่า การวางแผนภาษีอากร (Tax Planning) และการอาศัยช่องว่างของกฎหมายและการใช้หลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาในการทำสัญญา คู่สัญญาอาจจะทำธุรกรรมที่ความซับซ้อนหลายขั้นตอน หรือทำธุรกรรมที่มีลักษณะแปลกประหลาดหรือทำธุรกรรมที่ได้ผลไม่คุ้มค่าในทางธุรกิจ แต่มีผลในการลดภาระในทางภาษีอากรลงได้ ซึ่งวิธีการเหล่านี้ไม่ถือว่าเป็นการหนีภาษีอากร เพราะไม่ใช่การกระทำ

ที่ผิดกฎหมาย แต่เป็นการกระทำโดยอาศัยกฎหมายมาใช้อย่างผิดวัตถุประสงค์ ผิดเจตนารมณ์ เรียกได้ว่าเป็น การหลบหลีกภาษีอากร (Tax Avoidance)

วิธีการหลบหลีกภาษีอากรมีอยู่หลายวิธี วิธีที่รู้จักกันเป็นอย่างดี ก็คือ การตั้งราคาโอน (Transfer pricing) การใช้แดนกำบังภาษี (Tax haven) การตั้งทุนต่ำ (Thin Capitalization) และเลือกใช้สิทธิประโยชน์จากอนุสัญญาภาษีซ้อนของประเทศอื่น (Treaty Shopping) ซึ่งวิธีการดังกล่าวมาทั้งหมดนั้นเกี่ยวข้องกับการทำธุรกรรมสัญญาทั้งสิ้น จนอาจกล่าวได้ว่า การทำสัญญาเป็นวิธีการหลบหลีกภาษีอากรที่แพร่หลายมากที่สุด ซึ่งการกำหนดเนื้อหาของสัญญาเพื่อให้เสียภาษีอากรน้อยลงในลักษณะที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรนี้แม้จะไม่ถือว่าเป็นการกระทำที่ผิดกฎหมาย แต่ก็ส่งผลกระทบต่อรายได้ของรัฐเป็นอย่างมาก หลายประเทศไม่ยอมรับวิธีการดังกล่าวนี้ จึงได้มีมาตรการเพื่อตอบโต้และป้องกันมิให้เกิดการกระทำดังกล่าวขึ้น ทั้งการวางหลักตามคำพิพากษาของศาล และโดยการตราบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรขึ้นมา

การวางหลักตามคำพิพากษาของศาลนี้จะปรากฏอยู่ในประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี (Common Law) ซึ่งถือเอาคำพิพากษาของศาลเป็นบ่อเกิดของกฎหมายในลำดับต้น ๆ อาทิ หลักวัตถุประสงค์สุดท้ายเพื่อการหลบหลีกภาษีอากรจากคดี WT Ramsay Ltd v IRC ของศาลสภาขุนนางแห่งประเทศอังกฤษ หลักเนื้อหาสำคัญกว่ารูปแบบในคดี Gregory v Helvering หลักเนื้อหาทางเศรษฐกิจ และ หลักผลลัพธ์สุดท้ายของธุรกรรม ในประเทศสหรัฐอเมริกา เป็นต้น โดยหลักดังกล่าวได้มีการนำไปขยายและปรับใช้ในคดีต่อ ๆ มาด้วย ส่วนการตราบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรขึ้นมาจะมีทั้งบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร และบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร โดยปรากฏอยู่ในตัวบทกฎหมายของประเทศที่ใช้ระบบประมวลกฎหมาย (Civil Law) เช่น ประเทศฝรั่งเศส ได้ปรากฏบทบัญญัติในเรื่องนี้อยู่ในมาตรา 64 แห่งประมวลกฎหมายวิธีพิจารณาความภาษีอากร ส่วนประเทศออสเตรเลียและประเทศแคนาดา ซึ่งเป็นประเทศที่อยู่ในกลุ่มประเทศที่ใช้ระบบกฎหมายแบบจารีตประเพณี ก็มีการบัญญัติเรื่องนี้ไว้ทั้งในส่วนของพระราชบัญญัติที่ว่าด้วยเรื่องของภาษีเงินได้และพระราชบัญญัติที่ว่าด้วยภาษีมูลค่าเพิ่มหรือภาษีสินค้าและบริการ และสำหรับประเทศออสเตรเลียยังได้มีการออกกฎหมายลำดับรองมากำหนดรายละเอียดในกรณีต่าง ๆ เอาไว้ด้วย สำหรับประเทศไทยนั้นก็เป็นประเทศหนึ่งที่ไม่ยอมรับการกำหนดเนื้อหาของสัญญาเพื่อใช้ในการหลบหลีกภาษีอากร เพราะแม้ว่า การกระทำดังกล่าวจะเป็นไปตามหลักความศักดิ์สิทธิ์แห่งการแสดงเจตนา แต่การกระทำดังกล่าวนั้นส่งผลกระทบต่อ

การจัดเก็บภาษีอากรตามกฎหมายภาษีอากรอันเป็นกฎหมายมหาชน ดังนั้น ประเทศไทยจึงมีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรไว้ในประมวลรัษฎากร เช่น มาตรา 65 ทวิ (4) , มาตรา 65 ตรี (15) และกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่น เช่น มาตรา 5 แห่งพระราชบัญญัติพิกัดอัตราภาษีสรรพสามิต พ.ศ. 2527 และยังมีเรื่องของการแสดงเจตนาลวงและนิติกรรมอำพรางที่สามารถนำมาปรับใช้ได้โดยอยู่ในมาตรา 155 แห่งประมวลกฎหมายแพ่งและพาณิชย์ นอกจากนี้ ศาลฎีกาก็เคยมีคำพิพากษาที่ปฏิเสธที่จะให้ประโยชน์แก่ผู้เสียภาษีอากรจากการทำสัญญาที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีอากรเหล่านั้น เช่น ตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 123/2540 คำพิพากษาศาลฎีกาที่ 2975/2547 และคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 4679/2549 เป็นต้น อย่างไรก็ตาม ปัญหาเกี่ยวกับมาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรมีอยู่หลายประการ กล่าวคือ

ประการแรก กฎหมายภาษีอากรของไทยนั้นไม่ว่าจะเป็นประมวลรัษฎากรหรือกฎหมายภาษีอากรฉบับอื่น ๆ มีบทบัญญัติเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรค่อนข้างน้อย โดยจำกัดอยู่เฉพาะในบางเรื่องเท่านั้น ซึ่งถือได้ว่าเป็นบทบัญญัติเฉพาะกรณี (Specific Anti Avoidance Rule: SAAR) และไม่มีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากร (General Anti Avoidance Rule: GAAR) เลย ทั้งยังไม่ได้มีกฎหมายลำดับรองกำหนดรายละเอียดเอาไว้มากพอ ส่งผลให้ศาลมีคำพิพากษาในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรได้อย่างจำกัดเฉพาะตามบทบัญญัติเท่าที่กำหนดเอาไว้เท่านั้น

ประการที่สองก็คือ ยังไม่มีคำพิพากษาที่ได้วางหลักการที่เป็นบรรทัดฐานในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรเอาไว้อย่างชัดเจนดังเช่นคำพิพากษาของศาลต่างประเทศ คำพิพากษาที่เคยวินิจฉัยคดีมาแล้วล้วนแต่อาศัยตัวบทกฎหมายที่บัญญัติไว้แล้วมาใช้ในการพิพากษาคดีเท่านั้น และคำพิพากษาดังกล่าวก็อาจถูกคำพิพากษาในชั้นหลังกลับแนวได้

ประการที่สาม จากการศึกษาพบว่าศาลฎีกาของไทยได้นำหลักความศักดิ์สิทธิ์ของการแสดงเจตนาเข้ามาใช้ในการวินิจฉัยคดีด้วยตามคำพิพากษาศาลฎีกาที่ 124/2540 จนทำให้เกิดปัญหาเรื่องของความเหมาะสมในการนำหลักดังกล่าวอันเป็นหลักของกฎหมายเอกชนเข้ามาใช้ในคดีทางภาษีอากรอันเป็นเรื่องในทางกฎหมายมหาชน

ผู้ทำวิทยานิพนธ์มีความเห็นว่า การนำหลักกฎหมายเอกชนเข้ามาใช้ในการวินิจฉัยคดี จะส่งผลกระทบต่อบรรทัดฐานในการจัดเก็บภาษีอากรอันเป็นรายได้หลักของรัฐ จึงควรนำมาใช้โดยคำนึงถึงสภาพแวดล้อมของคดีด้วย และควรจะนำมาใช้อย่างจำกัด นอกจากนี้ศาลควรจะใช้บทบัญญัติในกฎหมายภาษีอากรและหลักของกฎหมายภาษีอากรเป็นหลักในการวินิจฉัยคดีมากกว่า ทั้งนี้โดยศาลจะต้องคำนึงถึงปัจจัยต่าง ๆ ประกอบด้วย จากเหตุผลที่กล่าวมาข้างต้น

เพื่อให้มาตรการตอบโต้การหลบหลีกภาษีอากรมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น สมควรที่จะได้ตราบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรเอาไว้ในประมวลรัษฎากรเพื่อให้เป็นแนวทางสำหรับเจ้าพนักงานประเมินและศาลได้ใช้ในการพิจารณาวินิจฉัยข้อพิพาททางภาษีอากร โดยกำหนดเป็นหลักการกว้าง ๆ ไว้ให้ใช้ได้กับภาษีอากรทุกประเภท มีการกำหนดคำนิยามองค์ประกอบของธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร การพิจารณาปัจจัยแวดล้อมประกอบการพิจารณา โดยบทบัญญัติดังกล่าวนั้นจะให้อำนาจแก่เจ้าพนักงานประเมินและศาลในการปฏิเสธที่จะให้ผู้เสียภาษีอากรได้รับสิทธิประโยชน์จากการทำสัญญาที่จัดว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร และทำการประเมินภาษีอากรของผู้มีหน้าที่เสียภาษีอากรนั้นใหม่ และสามารถกำหนดเบี้ยปรับหรือเงินเพิ่มได้ ทั้งยังมีบทบัญญัติที่จะให้รัฐมนตรีออกกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวงการคลังเพื่อกำหนดรายละเอียดของเรื่องในกรณีต่าง ๆ ที่เกี่ยวข้องกับธุรกรรมที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากรได้

บทบัญญัติดังกล่าวมีข้อดีตรงที่จะช่วยลดการหลบหลีกภาษีอากรจากการทำสัญญาได้เนื่องจากได้วางหลักการค่อนข้างกว้าง ให้อำนาจแก่เจ้าหน้าที่ของรัฐในการปฏิเสธและประเมินภาษีอากรใหม่ให้สอดคล้องกับสภาพความเป็นจริงของธุรกรรม อันจะส่งผลให้รัฐสามารถจัดเก็บภาษีอากรได้มากขึ้น ทำให้การจัดเก็บภาษีเป็นไปโดยมีประสิทธิภาพและความยุติธรรมมากขึ้น ป้องกันมิให้ผู้เสียภาษีอากรใช้ประโยชน์จากช่องโหว่ของกฎหมายหาทางกำหนดเนื้อหาของธุรกรรมหรือสัญญาอันเป็นผลให้ตนต้องเสียภาษีอากรน้อยลงอันเป็นผลดีต่อการคลังและสถานะทางเศรษฐกิจของประเทศชาติ

บทบัญญัติดังกล่าวยังช่วยให้ประเทศไทยมีกฎหมายเพื่อต่อต้านการหลบหลีกภาษีอากรที่ทันสมัย ยืดหยุ่น และก้าวหน้าทัดเทียมกับประเทศต่าง ๆ ทั่วโลกได้ หลังจากนั้น รัฐก็สามารถออกพระราชกฤษฎีกา หรือกฎหมายลำดับรองอื่น ๆ รวมทั้งคำสั่งกรมสรรพากรและแนวปฏิบัติเพื่อกำหนดรายละเอียดในเรื่องต่าง ๆ ที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรเฉพาะเรื่องได้ ทำให้การใช้กฎหมายเกิดความแน่นอนมากยิ่งขึ้น ประเทศชาติก็จะได้ประโยชน์จากบทบัญญัติดังกล่าว

นอกจากนี้ การมีบทบัญญัติดังกล่าวยังเป็นแนวทางให้ศาลสามารถนำไปพัฒนาหลักกฎหมายในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรได้ดียิ่งขึ้นอีกด้วย

ในด้านของผู้เสียภาษีอากรนั้น บทบัญญัติดังกล่าวก็ยังให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรที่ไม่พอใจผลการประเมินสามารถที่จะอุทธรณ์การประเมินได้ และหากยังไม่พอใจผลของการอุทธรณ์ก็สามารถนำคดีไปฟ้องต่อศาลเช่นกันและมาตรา 37 สัตต วรรคสองยังได้กำหนด

ระยะเวลาให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ให้แล้วเสร็จด้วย ซึ่งเป็นการเร่งรัดการทำงานของคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์ ผู้เสียภาษีอากรก็จะได้ประโยชน์จากการวินิจฉัยอุทธรณ์ที่รวดเร็ว

อย่างไรก็ตาม บทบัญญัติดังกล่าวก็มีข้อเสียเช่นกัน กล่าวคือ

ประการแรก บทบัญญัติดังกล่าวเป็นการกำหนดเนื้อหาไว้ค่อนข้างกว้าง ทั้งไม่ได้กำหนดตัวอย่างกรณีที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากรเอาไว้ ทำให้เจ้าพนักงานประเมินมีอำนาจดุลพินิจมากเกินไปในการวินิจฉัยว่ากรณีใดเป็นกรณีที่ถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร ซึ่งอาจจะนำไปสู่การใช้อำนาจโดยไม่เป็นธรรมได้ อันเป็นการสร้างภาระให้แก่ผู้เสียภาษีอากรมากจนเกินไป ซึ่งจะทำให้ผู้เสียภาษีอากรไม่มีแรงจูงใจในการทำงานเพื่อสะสมความมั่งคั่งซึ่งไม่เป็นผลดีต่อระบบเศรษฐกิจเท่าใดนัก

ประการที่สอง มาตรา 37 สัตต วรรคแรก ให้สิทธิแก่ผู้เสียภาษีอากรในการยื่นอุทธรณ์ต่อคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์แต่ไม่กำหนดระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์เอาไว้ จึงทำให้เกิดปัญหาว่าระยะเวลาในการอุทธรณ์ข้อพิพาทในทางภาษีอากรแต่ละกรณีจะไม่เท่ากัน และถ้าหากกรณีดังกล่าวไม่มีบทบัญญัติใดในกฎหมายภาษีอากรกำหนดระยะเวลาในการอุทธรณ์เอาไว้ ก็จะมีปัญหาว่าจะนำระยะเวลาการยื่นอุทธรณ์ตามพระราชบัญญัติวิธีปฏิบัติราชการทางปกครอง พ.ศ. 2539 มาใช้ได้หรือไม่ ถ้านำมาใช้ได้จะมีความเหมาะสมเพียงใดหรือไม่ จะเป็นการจำกัดระยะเวลาในการอุทธรณ์ของผู้เสียภาษีอากรมากเกินไปหรือไม่

ประการที่สาม มาตรา 37 สัตต วรรคสอง ที่จำกัดระยะเวลาในการพิจารณาวินิจฉัยอุทธรณ์นั้น อาจจะเป็นระยะเวลาที่สั้นเกินไปสำหรับข้อพิพาทในทางภาษีอากรที่มีประเด็นซับซ้อน อาจจะทำให้ไม่สามารถพิจารณาได้แล้วเสร็จภายในระยะเวลาที่กำหนดไว้ หรืออาจจะทำให้คณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาได้ไม่รอบคอบเพียงพอ วินิจฉัยผิดพลาดได้ ทั้งมาตราดังกล่าวยังไม่ได้กำหนดว่าหากคณะกรรมการพิจารณาอุทธรณ์พิจารณาอุทธรณ์ไม่เสร็จ จะมีผลอย่างไรด้วย

ประการสุดท้าย มาตรา 37 อัฏฐ ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังในการออกกฎกระทรวงหรือประกาศกระทรวงการคลังเพื่อกำหนดรายละเอียดเกี่ยวกับธุรกรรมที่มีลักษณะเป็นการหลบหลีกภาษีอากรได้ตามที่เห็นสมควร ซึ่งก็เป็นมาตราที่ให้อำนาจแก่รัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังอย่างกว้าง โดยไม่ได้กำหนดขอบเขตอำนาจไว้ให้ชัดเจน ซึ่งรัฐมนตรีว่าการกระทรวงการคลังก็อาจจะออกกฎเกณฑ์ที่กำหนดรายละเอียดที่จะก่อให้เกิดภาระแก่ผู้เสียภาษีอากรมาเกินไปก็ได้

เพื่อแก้ไขปัญหาข้อบกพร่องดังกล่าว จึงสมควรกำหนดให้มีบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรในบางกรณีไว้ด้วย เพื่อให้เกิดความแน่นอนชัดเจนว่ากรณีใดบ้างที่จะถือว่าเป็นการหลบหลีกภาษีอากร พร้อมทั้งกำหนดมาตรการตอบโต้ไว้ให้ชัดเจนด้วย และศาลไทยควรจะวางหลักในเรื่องของการหลบหลีกภาษีอากรไว้ให้เป็นบรรทัดฐานที่เป็นที่ยอมรับจนสามารถนำไปใช้ในคดีต่อ ๆ มาที่มีข้อเท็จจริงใกล้เคียงกัน อันเป็นการพัฒนากฎหมายภาษีอากรอีกทางหนึ่ง

ทั้งนี้ การมีบทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรและบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรนั้นเป็นการสอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดี กล่าวคือ บทบัญญัติทั่วไปเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรช่วยให้การจัดเก็บภาษีอากรของเจ้าหน้าที่ของรัฐมีประสิทธิภาพมากยิ่งขึ้น ส่วนบทบัญญัติเฉพาะเพื่อป้องกันการหลบหลีกภาษีอากรช่วยให้เกิดความแน่นอนชัดเจนในเรื่องของการพิจารณาว่าธุรกรรมใดเป็นธุรกรรมที่เป็นการหลบหลีกภาษีอากร ป้องกันมิให้เจ้าหน้าที่ใช้อำนาจโดยไม่เป็นธรรม อันเป็นการเสริมสร้างความเป็นธรรมแก่ผู้เสียภาษีอากรได้ ซึ่งเมื่อการจัดเก็บภาษีอากรมีความสอดคล้องกับลักษณะของภาษีอากรที่ดีก็ย่อมทำให้การจัดเก็บภาษีอากรนั้นก่อประโยชน์แก่ประเทศสูงสุด แต่ทั้งนี้ ก็ต้องอาศัยผู้ใช้กฎหมายและผู้เสียภาษีอากรในการช่วยให้ระบบการจัดเก็บภาษีอากรเกิดประโยชน์ด้วยเช่นกัน